

## Direito Fiscal

### A Coerência do Ordenamento Jurídico Fiscal

No caso do nosso Direito fiscal, a LGT não tem valor reforçado e, por isso, não existe uma obrigação de interpretação conforme à LGT, podendo esta ser derrogada por qualquer lei ordinária posterior, com o mesmo nível hierárquico.

De entre os princípios constitucionais formais e materiais que ditam a **interpretação das leis fiscais**, devem destacar-se:

De entre os princípios formais:

- (a) Princípio da legalidade (arts. 103º/2 e 3, 165º/1 i) e nº 2, 227º/1 i) e 238º/4 CRP);
- (b) Princípio da segurança jurídica, na vertente da proibição da retroatividade (arts. 103º/3 parte final e 18º/3 CRP).

De entre os princípios materiais:

- (c) Princípio da justiça, concretizado pelo princípio constitucional da igualdade (arts. 2º e 13º CRP);
- (d) Princípios do abuso e da praticidade, como princípios interpretativos da legalidade e igualdade – no Direito fiscal, o princípio da igualdade é configurado como o **princípio da capacidade contributiva** (todos devem contribuir na medida da sua capacidade económica): arts. 103º/1 e 104º CRP.

## TRIBUTOS

⇒ Conceito

Os tributos costumam ser definidos como as receitas criadas pelo Estado ou outras entidades públicas para a satisfação de necessidades públicas e sem função sancionatória.

Apesar de nem a CRP nem a legislação ordinária relevante (LGT) apresentarem um conceito de tributos, os arts. 3º/2 LGT e **165º/1 i) CRP** contêm as três categorias de tributos reconhecidos no ordenamento jurídico português: **impostos** (incluindo os aduaneiros e especiais), **taxas e demais contribuições financeiras** (ou contribuições especiais) a favor de entidades públicas.

**NOTA:** “sistema fiscal” no art. 165º/1 i) CRP é entendido, tal como no art. 103º/1, como o **sistema dos impostos** (conjunto dos impostos e princípios e regras aplicáveis a todos os impostos), por contraposição à segunda parte dessa alínea, que se refere a um regime geral das taxas e de outras contribuições financeiras.

A LGT também não tem uma definição de tributos, mas o seu art. 3º classifica-os: na al. a) do seu nº 1, o art. 3º distingue entre:

- ◇ **Tributos fiscais** - o sujeito ativo é o Estado e atividade principal ou secundária é arrecadação de receitas. O sujeito ativo é o Estado em sentido lato: entidades públicas de base territorial – Estado propriamente dito, RA e AL.

- ◇ **Tributos parafiscais** – o sujeito ativo são outras entidades que não o Estado, como a segurança social. Também pode suceder em casos excepcionais que uma entidade privada represente uma entidade pública. A atividade principal ou secundária também é a arrecadação de receitas. NOTA: os tributos parafiscais são tributos fiscais! O que muda é o sujeito ativo. Nestes tributos, as receitas escapam ao princípio da unidade orçamental, provocando o fenómeno da **desorçamentação de receitas públicas**.

Tanto os tributos fiscais como os tributos parafiscais prosseguem finalidades públicas não sancionatórias.

A vaguidade do termo “contribuições financeiras a favor das entidades públicas” (o qual é usado quer na CRP, nos arts. 103º/1 e 165º/1 i), quer na LGT, no art. 3º/2 e 3) abre a porta a categorias novas e figuras híbridas.

Existe uma querela doutrinária quanto à **tripartição dos tributos**:

- A Prof. Ana Paula Dourado (em diante, “APD”) defende haver uma verdadeira tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuições financeiras. Mas, tendo em consideração a vaguidade do termo “contribuição financeira”, caberá à doutrina e jurisprudência densificar este conceito.
- O Prof. Casalta Nabais fala na *Summa divisio*. O Prof. diz que ou há **tributos unilaterais** ou **bilaterais** (daí a *summa divisio*). Ou o tributo é unilateral – aplicando-se o regime dos impostos – ou é bilateral – reconduzindo-se ao regime das taxas.

⇒ O sistema fiscal e tipos de normas

Segundo o art. 103º/1 CRP, os impostos servem o fim da “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Esta ideia é igualmente transmitida pelo art. 5º/2 LGT, que se refere ao **princípio da igualdade e da justiça material**.

A “repartição justa dos rendimentos e da riqueza” deve ser interpretada como o critério de distribuição do montante total do imposto por cada sujeito, *i.e.*, como um critério de igualdade ou de capacidade contributiva de cada sujeito, que deve ditar a quantificação de cada imposto.

Tudo isto significa que os **impostos sobre o rendimento e o património** devem ter um lugar de relevo, porque são eles que melhor permitem assegurar a tributação segundo o princípio da igualdade ou da capacidade contributiva.

O art. 103º/1 identifica um dos aspetos essenciais do conceito clássico de imposto: a **finalidade da satisfação das necessidades financeiras**. No entanto, o sistema fiscal é complexo, prosseguindo múltiplas funções, que se concretizam em **três grupos de normas**:

- i. Normas com **finalidades fiscais** – têm como finalidade a arrecadação de receitas e constituem o maior e mais relevante grupo de normas do Direito fiscal, inserindo-se no *Tatbestand*. Estas baseiam-se no princípio da capacidade contributiva.
- ii. Normas com **finalidades sociais** – normas cujas finalidades fiscais não são predominantes, mas prosseguem outras finalidades públicas, sejam políticas, económicas, culturais, ambientais (normas extrafiscais). Podem constituir **benefícios fiscais** ou até **agravamentos fiscais** se o comportamento adotado pelo contribuinte não for o pretendido (ex: comportamento poluente). Os benefícios fiscais podem ser normas de orientação da

economia (isenções ao investimento de natureza contratual) ou normas de redistribuição (deduções à coleta de juros com a aquisição de habitação própria).

- iii. **Normas procedimentais e processuais e normas com finalidades de simplificação** na aplicação da lei – as primeiras disciplinam a relação jurídica tributária e o contencioso tributário, e as últimas são regulamentos ou orientações genéricas (art. 68º-A LGT) que concretizam conceitos legais vagos e indeterminados e clarificam a aplicação da lei fiscal.

## ★ Impostos

### Conceito e elementos essenciais

Os impostos incidem tendencialmente sobre todas as manifestações de riqueza e sobre todas as atividades económicas. O Direito fiscal é chamado a regular a **relação jurídica pública** que se estabelece entre quem tem as obrigações materiais e/ou formais relacionadas com os impostos (**sujeito passivo**) e a entidade de Direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias (**sujeito ativo**).

⇒ Características

- 1) De acordo com um critério estrutural, os **impostos** são tributos de **caráter unilateral** (sem contraprestação pública direta e imediata) que servem as necessidades financeiras gerais (**princípio da não consignação orçamental**, ou seja, quando o particular paga impostos apenas sabe que estes serão afetos a finalidades públicas, não sabe a sua aplicação concreta). Os impostos obedecem ao princípio da não consignação, ou seja, servem para cobrir despesas.

Distinguem-se das taxas, na medida em que estas assentam na bilateralidade/sinalagma jurídico (prestação pecuniária direta e imediata contraprestação pública).

Distinguem-se das contribuições financeira porque estas assentam num sinalagma difuso e porque algumas contribuições financeiras servem para satisfazer exclusivamente as necessidades financeiras de um grupo (princípio da consignação orçamental – art. 9º LEO).

- 2) Os impostos prosseguem finalidades públicas **não sancionatórias**. Ou seja, ficam de fora do conceito de imposto as sanções: coimas e multas praticadas por infrações e os juros que constituem indemnizações por atrasos no cumprimento de obrigações fiscais. A **finalidade principal** (ou secundária) **será a arrecadação de receitas**, pois tal arrecadação é o objetivo principal do sistema fiscal.

Mas também pode suceder que os impostos sejam **extrafiscais** (aqueles que têm como finalidade principal um fim social político, ambiental, saúde etc.), o que sucede quando o objetivo principal dos impostos não é arrecadar receitas, mas sim **modelar comportamentos individuais ou coletivos**. Se assim for, os impostos ficam sujeitos às exigências jurídico-constitucionais dos impostos. São exemplos dos impostos extrafiscais os chamados “impostos sobre o pecado”: álcool, tabaco e jogo.

- 3) Os impostos ficam sujeitos ao **princípio orçamental da universalidade** (art. 9º LEO): servem para financiar todas as despesas. Só não estamos perante impostos (receitas unilaterais para cobrir despesas orçamentais gerais) se os montantes cobrados forem afetos à compensação dos prejuízos causados pela rigidez dos comportamentos que se pretendia orientar (**consignação orçamental**). No caso dos sacos de plástico, as receitas cobradas são afetas as

despesas orçamentais gerais. Mas se o imposto sobre sacos de plástico for especificamente afeto a atividades públicas de reciclagem (ou se o imposto sobre tabaco/álcool ou açúcar forem afetos ao orçamento de saúde, e dentro deste aos setores que tratam de doenças causadas pelo consumo daqueles bens), já haverá um sinalagma difuso – **os montantes pagos são consignados aos fins extrafiscais que subjazem à criação do tributo**. Neste caso, já estamos perante uma contribuição fiscal.

- 4) Os sujeitos que têm direito a exigir o cumprimento dos impostos são **entidades públicas** (sujeitos ativos), como estabelece o art. 18º LGT. São em regra sujeitos ativos de impostos, as entidades públicas de base territorial: o Estado, as Regiões Autónomas e os Municípios. As restantes entidades são normalmente financiadas através de taxas ou de contribuições especiais.
- 5) Os impostos, no sistema jurídico-constitucional português, são prestações pecuniárias e não em espécie – 40º/1 LGT.

⇒ Elementos da relação jurídica do imposto

Os elementos da relação jurídica do imposto constituem o que designamos por *Tatbestand* **sistemático do imposto**. São eles:

- 1) Sujeito passivo – quem tem obrigação de pagar o imposto;
- 2) Sujeito ativo – sujeito público que entra na relação e tem direito a exigir o cumprimento das obrigações tributárias;
- 3) Objeto ou incidência objetiva;
- 4) Elementos que contribuem para a quantificação do imposto;
- 5) Taxa ou alíquota.

O princípio da igualdade e da capacidade contributiva são elementos dos impostos, na medida em que **cada um de nós deve ser tributado segundo a sua capacidade contributiva**, sendo esta capacidade aferida com base na lei: quanto mais rendimento um indivíduo tiver, maior será o imposto a pagar; contudo, isto é determinado por escalões e não de forma individualizada.

Assim, os impostos são sempre quantificados *ad valorem* (sobre o valor de), ou seja, de forma percentual, daí que não haja uma contraprestação direta e imediata, ao contrário das taxas.

**NOTA:** se o tributo for sobre o valor de algo, NUNCA SERÁ UMA TAXA! Será um imposto.

⇒ Posição do TC relativamente ao conceito de imposto

O TC adota um conceito mais restritivo de imposto, do qual não faz parte a extrafiscalidade. O imposto terá uma finalidade predominantemente fiscal, isto é, de arrecadação de receitas (**conceção finalística**).

Isto tem como consequência prática o facto de este tipo de impostos (extrafiscais) **não ser abrangido pela reserva de lei**. Este tipo de receitas não constituiriam impostos do ponto de vista jurídico-constitucional porque “*ao estabelecê-lo o legislador não se move na órbita tributária (dos arts. 106º e ss CRP)*”,

*mas ainda na órbita da direção económica – o da regulamentação direta da economia pelo Estado” (declaração de voto de vencido de J.M Cardoso da Costa, no acórdão do TC nº 7/84).*

⇒ Conceito de imposto na doutrina portuguesa

Para **APD**, mesmo que o tributo tenha uma finalidade extrafiscal, continua a ser um imposto, desde que se verifiquem todas as restantes características, estando abrangido pela reserva de lei. Assim, deve entender-se, nomeadamente para efeitos de reserva de lei fiscal, que impostos são “impostos fiscais” (cuja finalidade principal é a obtenção de receitas) e “impostos extrafiscais” cuja finalidade principal é a prossecução de finalidades sociais ou de orientação de comportamentos.

**Casalta Nabais** defende um conceito amplo de imposto: “*em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções*”, mas considerando que os tributos extrafiscais não pertencem à constituição fiscal e sim à constituição económica, o que implicaria a diminuição das exigências da reserva de lei.

**Saldanha Sanchez** afirma que a utilização das receitas se destina exclusiva ou principalmente à cobertura de despesas públicas.

⇒ Classificação dos impostos

Impostos consoante o objeto sobre que recaem:

- ✓ **Imposto sobre rendimento (104º/1 e 2 CRP)**, mais concretamente, o IRS e o IRC. Em ambos os impostos se tributa o **rendimento líquido**, baseado na diferença entre proveitos e gastos de atividade. Ao rendimento líquido opõe-se o **rendimento-fonte**, que é aplicado sobre o exercício de uma atividade, independentemente de esta gerar lucro ou prejuízo; o **rendimento presumido** assenta não só no imposto que se paga por se exercer a atividade, mas pelo modo como se exerce a atividade – ex: antigamente, as barbearias eram tributadas consoante o número de cadeiras que tinham (são conceitos arcaicos e que caíram em desuso, porque é intrinsecamente injusto).

Os impostos sobre o rendimento são os mais justos, na medida em que assentam sobre o rendimento líquido. É claro no caso das pessoas coletivas; mas nas pessoas singulares, para além disto, são permitidas deduções à coleta que têm a ver com necessidades sociais (saúde, educação).

NOTA - 104º/1 tem a ver com o CIRS, art. 104º/2 tem a ver com o CIRC.

- ✓ **Imposto sobre o consumo (104º/4 CRP)**: incidem sobre o consumo geral de bens e serviços (**IVA**) e sobre o consumo específico de certos bens, tais como tabaco, álcool (impostos sobre o pecado/*sin taxes*), produtos petrolíferos (**impostos especiais sobre o consumo/IEC's**).

Os impostos gerais sobre o consumo são considerados menos justo do que os impostos sobre o rendimento, porque incidem sobre todos os sujeitos **na mesma medida**, independentemente da capacidade económica de cada um. Mas são considerados **mais neutros** para o funcionamento da economia, porque implicam menos distorções nas opções acessíveis aos contribuintes.

**NOTA:** *é verdade que o legislador não quer saber da capacidade contributiva?* NÃO; o IVA tem três taxas (art. 18º LGT) : normal – bens essenciais; taxa intermédia – bens médios e taxa elevada – para bens supérfluos. Esta tripartição tem uma função social.

✓ **Imposto sobre o património (104º/3 CRP):** são impostos sobre a riqueza e podem ser:

- i) **Estáticos** - tem a ver com a posse ou detenção de riqueza, *i.e.* incidem sobre o valor da propriedade em si, como o IMI;
- ii) **Dinâmicos** - ideia de transação/transmissão desse património, como o IMT. Podem recair sobre:
  - (a) Transmissões onerosas - é o caso do Imposto sobre a Transmissão de Imóveis (IMT)
  - (b) Transmissões gratuitas - podem classificar-se em impostos sobre doações e sucessões, sendo sujeitos ao imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens (ex: art. 2º/2 CIS).

Podem ainda ser:

- i) **Impostos gerais sobre o património** - incidem sobre todo o património, mobiliário ou imobiliário. São estáticos e têm como função principal controlar a capacidade contributiva do sujeito passivo, através do cruzamento de dados com as declarações de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.
- ii) **Impostos sobre uma parte do património** - estes também podem ser estáticos, como é o caso do Imposto Municipal sobre Imóveis, o qual incide sobre os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios rústicos e urbanos situados no território português (arts. 1º e 8º CIMI).

O que acontece em Portugal é uma opção de tributar apenas o património imobiliário (IMI). Essa opção existe pois é um desafio para o legislador tributar o património mobiliário pelo motivo de os Estados não conseguirem tributar a riqueza mobiliária; isto porque se o quiserem fazer com taxas elevadas, ela deslocaliza-se para territórios de tributação baixa ou mesmo de nível 0 ou para os “paraísos fiscais”, onde não há disponibilização de informações, não podendo o Estado tributário do cidadão aí residente obter informações sobre se o contribuinte tem ou não património lá para o poder tributar (territórios não cooperantes). Pode, contudo, haver territórios cooperantes, como é o caso da Suíça.

Isto significa que no séc. XXI, dentro desta tripartição, os impostos que os Estados mais conseguem arrecadar são impostos sobre o consumo porque estes são mais rígidos em termos de deslocalização. Mesmo que viajemos muito, a maior parte do nosso consumo vai ocorrer em Portugal. Não há limite para a subida do IVA, ou seja, se estivermos em crise, o Estado pode subir até onde quiser o IVA. No caso do IRS, este imposto pode subir, mas se isso acontecer não será justo, pois apenas irá atingir os bens menos móveis.

Quanto ao património, o facto de se ter subido o IMI (e de se ter criado um imposto extraordinário sobre o IMI), trata-se de riqueza que, sendo imóvel, não pode fugir (deslocalizar-se). Ainda assim, é possível criar fundos de investimento (que é o que sucede com os prédios de grande valor,

transformando-se a empresa imobiliária em ações, cuja tributação é feita maioritariamente no exterior).

Impostos consoante a função que desempenham:

- ✓ **Impostos reais:** são aqueles que incidem sobre a manifestação de riqueza como tal, sem considerar outros elementos diferenciadores ligados à capacidade económica do sujeito: são irrelevantes a situação conjugal ou familiar do sujeito, as despesas de saúde, educação ou outras ligadas a uma conceção de Estado social ou de justiça; ou seja, nos impostos reais o que se pretende apurar é o valor do bem.

Podem ser impostos sobre o consumo, o rendimento ou o património: é o caso do IVA, do IRC (salvo para SALDANHA SANCHEZ), do IMT e do IMI.

- O IVA também é, em termos puros, um imposto real: o que se tributa é o valor do bem consumido. Isto significa que deveria existir apenas uma taxa do IVA. Os Estados que seguem a lógica do IVA de uma forma mais rigorosa, como é o caso da Nova Zelândia ou da Taiwan, têm apenas uma taxa para o IVA. Em Portugal temos 3 taxas que são autorizadas: taxa para os bens essenciais (6%), taxa média (13%) e taxa normal (23%) – este é um elemento pessoalizante, na medida em que ao introduzir estas diferenciações distorce-se a natureza real do IVA.
- ✓ **Impostos pessoais (art. 104º/1 CRP):** também incide sobre uma manifestação de riqueza, mas têm em conta alguns elementos diferenciadores relacionados com a capacidade contributiva do sujeito e estão ligados a um conceito mais fino de justiça, podendo revelar-se menos eficientes, por provocarem distorções. Vamos aqui encontrar elementos que manifestem outro tipo de capacidade: por exemplo, despesas de carácter social (ligadas à ideia de Estado social, como saúde, habitação, juro com compra de habitação própria, agregado familiar, e outras que estejam relacionadas com a situação em concreto do sujeito passivo). Os impostos pessoais deveriam ser apenas sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS).

O art. 104º/1 CRP define e caracteriza imposto pessoal. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é designado de *“imposto sobre o rendimento pessoal”*, o qual *“visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”*.

A **unicidade** postula o englobamento de todos os rendimentos (rendimentos de trabalho dependente ou de pensões, rendimentos profissionais, agrícolas, comerciais e industriais, rendimentos prediais, rendimentos de capitais e todos os acréscimos patrimoniais), de modo a não haver rendimentos submetidos a tratamento mais favorável do que outros.

- ◇ O nosso **IRS** nunca teve as características da unicidade, pois os rendimentos de capitais estiveram sujeitos a uma tributação em geral mais vantajosa, e as mais-valias (acréscimos patrimoniais) estiveram em muitos casos isentas. A integração das economias na UE e a **livre circulação de capitais** garantida pelo Tratado da Comunidade Europeia no espaço da UE e em relação ao resto do mundo, tornou inviável a unicidade, *i.e.*, a sujeição dos rendimentos de capitais a um tratamento tão oneroso como os rendimentos de trabalho, serviços ou pensões.

De tal modo que, em vez da unicidade, a regra passou a ser o chamado “**sistema dual**”: os rendimentos de capitais são sujeitos a uma taxa única e afastados da progressividade, taxa única que se revela, em regra, mais favorável.

O imposto pessoal também exclui de tributação o “**mínimo de existência**” (art. 71º CIRS): trata-se aqui de um juízo sobre a capacidade económica/contributiva, e de dignidade da pessoa humana. Até um determinado montante, que em princípio deve ser superior aos montantes recebidos no quadro do sistema não contributivo da segurança social, ou pelo menos corresponder a estes, não há sujeição a imposto sobre o rendimento. O IRS prevê o mínimo de existência para os rendimentos de trabalho dependentes, majorado para os agregados familiares com mais filhos.

*Serão estas pessoas tributadas em IVA?* SIM, porque este, sendo um imposto indireto e uma obrigação única, não permite avaliar o conjunto das condições da pessoa.

Imagine-se que alguém está na situação de mínimo de existência (não paga IRS), mas tem um imóvel – *o que acontece? Deve ser tributado em IRS?* Existe aqui uma manifestação de riqueza que temos de saber se está justificada; ou seja, o sujeito tem de demonstrar que aquele imóvel lhe foi oferecido por alguém, demonstrando que foi uma oferta. Se houver uma suspeita ou se não houver uma justificação para a aquisição do imóvel, pode haver uma tributação para o IRS – trata-se de uma manifestação injustificada de fortuna.

A consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar, exigida pelo art. 104º/1, é uma referência às economias de escala e deve ser entendida como consideração dos **encargos familiares**; ou seja, eles diminuem a capacidade económica do sujeito e devem contribuir para a redução do imposto a pagar. Em contrapartida, não decorre do art. 104º/1 a exigência da tributação conjunta dos rendimentos dos cônjuges (quociente conjugal) e ainda menos a introdução de um quociente familiar que tem efeitos regressivos.

O caráter pessoal do IRS também é aferido pelas **deduções à coleta** de despesas de caráter social, tal como a saúde, educação, sendo mais controverso os abatimentos relativos a encargos com imóveis (arts. 78º e ss. CIRS).

- ✓ **Impostos proporcionais:** são os de **taxa ou alíquota fixa**, sob a forma de uma percentagem. A proporcionalidade é suficiente para assegurar o princípio da igualdade. Sendo *ad valorem*, a proporcionalidade é também adequada aos impostos, pois estes incidem sobre a capacidade contributiva.

Os impostos reais são normalmente associados a taxas proporcionais.

- ✓ **Impostos progressivos:** a progressividade implica a existência de **taxas variáveis** e um aumento da taxa ou alíquota tendo em conta o aumento do rendimento (da matéria tributável) e concretiza-se pela existência de **escalões**.

A progressividade é característica dos impostos pessoais (e por isso é mencionada no art. 104º/1 CRP). Quanto maior for o número de escalões e de taxas, maior a progressividade. Há situações tão diferentes na comunidade em que vivemos, que a existência de apenas dois escalões não garantiria a progressividade do imposto (entendimento consensual). Três, quatro ou cinco escalões já é admissível.



*Para que serve a progressividade?*

Existem dois argumentos de fundo:

- 1) Justiça relativa – redistribuição: a progressividade **não se justifica pela comparação (igualdade)**, pela equidade pura e simples, mas sim por um papel redistributivo. A progressividade é uma característica típica de um Estado social, como é o caso de Portugal.
- 2) Teoria da utilidade marginal – é contestável.

A progressividade nos impostos pessoais, aliada à liberdade de movimentos, pode gerar fenómenos de **exílio fiscal** (sempre que as taxas dos últimos escalões são demasiado elevadas, ultrapassando os 50%).

A progressividade nos impostos reais estimula os fenómenos de planeamento, abuso e fraude fiscal.

- ✓ **Impostos regressivos:** significa uma tributação mais elevada de uma menor capacidade contributiva ou tributações iguais de diferentes capacidades contributivas. A regressividade é **inconstitucional**, uma vez que é contrária ao princípio da igualdade.

Todavia, temos de distinguir entre:

- (a) Elementos regressivos nos impostos – é o exemplo do quociente familiar introduzido no CIRS (art. 69º), que não implicam necessariamente a sua inconstitucionalidade se, no conjunto, o imposto não for regressivo e “apenas” tenham contribuído para reduzir a progressividade.
- (b) Taxas regressivas – são aquelas que são mais elevadas quanto menor for o rendimento ou o património. Estas não costumam ser adotadas, mas não é raro encontrar impostos regressivos. Estas taxas estão proibidas.
- (c) Impostos regressivos – podem traduzir-se por prestações fixas ou prestações tributárias iguais (ex: a antiga taxa militar, cuja prestação anual era fixa).

O imposto típico regressivo é o imposto de capitação, por exemplo, todos os maiores de 18 anos pagam imposto de 1000€ por ano.

A globalização e a economia digital estão a levar a uma regressividade dos impostos – multinacionais conseguem não pagar impostos, e fazem-no legalmente e também os cidadãos com maior capacidade contributiva conseguem fazer um planeamento fiscal e pagar menos impostos.

- ✓ **Impostos diretos (arts. 6º LGT e 112º e 113º TFUE):** aqueles que incidem sobre uma manifestação direta e imediata de riqueza (rendimento e património) e sobre a capacidade contributiva
- ✓ **Impostos indiretos (arts. 6º LGT e 112º e 113º TFUE):** aqueles que incidem sobre uma manifestação mediata ou indireta de riqueza (impostos sobre despesa ou consumo).

Um imposto sobre o consumo é um imposto indireto sobre a manifestação de riqueza, e a Administração não tem conhecimento dos consumidores que são, geralmente, anónimos quando pagam esses impostos indiretos.

Existe um outro critério, da **repercussão jurídica do tributo** (SALDANHA SANCHEZ):

Temos um imposto direto quando coincida o sujeito que paga o imposto com quem o suporta economicamente; teremos um imposto indireto quando não coincida o sujeito que paga o imposto com quem o suporta economicamente (salvo no caso de *gross up*: a dada altura houve uma subida do IVA na restauração mas alguns estabelecimentos não quiseram subir os preços para não perderem clientela; assim, uma parcela do imposto indireto passou a ser suportado pelo beneficiante). Ex: o rendimento é meu e sou eu que pago o IRS (suporto-o economicamente); mas se for ao bar e pedir um café, suporto economicamente o IVA, mas quem entrega esse IVA ao Estado é o beneficiante.

Todavia, esta classificação tem falhas:

- (a) Imposto sobre sucessões e doações – se houver uma herança e um imposto sobre ela, este facto tributário é ocasional.
  - (b) O IVA supostamente seria um imposto indireto; na verdade, se um consumidor pagar o IVA, para ele o IVA é um imposto indireto porque a Administração não consegue fazer a ligação ao contribuinte e aos seus rendimentos, mas os sujeitos passivos do IVA são as entidades que prestam serviços e que vendem mercadorias. Assim, nós, enquanto consumidores, pagamos o IVA e nesse caso o IVA é indireto, mas quem está em relação com a autoridade tributária é a empresa prestadora de serviços e bens e, para essas entidades, o IVA é um imposto direto, na medida em que figuram nos ficheiros da autoridade tributária e têm todas as obrigações formais que um contribuinte de IRS e IRC têm.
- ✓ **Impostos periódicos:** aqueles cujo facto tributário se renova por diferentes períodos fiscais, dando origem a obrigações declarativas, enquanto não se informa a administração tributária da extinção desse facto (propriedade de um prédio rústico ou urbano) ou da atividade económica.

O facto tributário nasce e extingue-se ao fim de um determinado período fiscal (ano fiscal ou período mais curto, definido na lei), mas a continuidade da relação jurídica tributária (ex: uma relação laboral, uma atividade empresarial, a propriedade de um prédio rústico ou urbano) faz nascer relações jurídicas que adquirem um carácter de permanência até que se verifique a alteração ou cessação da situação.

Permitem o controlo da situação fiscal do sujeito passivo por parte da administração tributária, facilitando a arrecadação de receitas. Embora criem muitos **deveres declarativos** ao sujeito passivo, os impostos periódicos também evitam o cumprimento renovado de alguns desses deveres, pois presume-se que a relação tributária continua inalterada, cabendo apenas apurar o valor do rendimento ou do património, em cada período fiscal.

**NOTA:** As retenções a título definitivo não configuram um imposto periódico, mas estão formalmente inseridas em impostos periódicos (impostos sobre o rendimento).

- ✓ **Impostos de obrigação única:** aqueles cujo facto tributário nasce e se extingue com um ato ou negócio jurídico: consumo, importação, aquisição onerosa ou gratuita. É o caso de um ato de compra e venda, um imposto sucessório, a transmissão de um imóvel. São normalmente impostos indiretos e reais.

Em regra, os impostos sobre o consumo são impostos de obrigação única e o IRS é um imposto periódico. Contudo, existe uma *nuance*: o IVA é um imposto de obrigação única para o consumidor, mas é periódico para o profissional (?).

**NOTA:** para efeitos de contagem dos prazos de caducidade do IVA, o que releva são as liquidações e dívidas dos sujeitos passivos do IVA e não dos consumidores finais, tal como nos impostos periódicos.

## ★ Taxas

### Conceito e Elementos Essenciais

A taxa no nosso ordenamento jurídico-constitucional é caracterizada como sendo um **tributo sinalagmático ou bilateral**, deve poder prosseguir **finalidades fiscais ou extra-fiscais**, tal como os impostos, e compreende três tipos de situações como está consagrado no art. 4º/1 LGT:

1. A **contrapartida** pela utilização de **serviços públicos**;
2. A **contrapartida** pela utilização de um **bem público ou semipúblico** ou de um **bem do domínio público**;
3. A **contrapartida** pela **remoção de um obstáculo jurídico** ao exercício de uma atividade por parte dos particulares.

Esta ideia de contrapartida exige que o bem utilizado ou serviço prestado seja **individualizável** – daí que as taxas sejam normalmente cobradas sobre bens e serviços semipúblicos –, e o controlo constitucional da sinalagmaticidade implica, por um lado, que o bem, serviço ou remoção do obstáculo seja **presente** e não futuro; e, por outro, que o tributo **não ultrapasse a cobertura de custos** (princípio da proporcionalidade concretizado na cobertura de custos): o *quantum* que se paga nunca pode ser superior ao benefício que se recebe. Se o montante do tributo exceder a cobertura dos custos, o montante em excesso é um **imposto oculto**.

→ Na opinião de APD, só este conceito de taxa permite a **defesa do contribuinte** perante a criação destes tributos, a não ser que a criação das taxas esteja sujeita a reserva de lei. O art. 165º/1 i) CRP só exige a criação por lei do “*regime geral das taxas*” e não de cada taxa, mas nem esse “*regime geral*” foi ainda criado. O que temos é um Regime Geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei nº 53-E/2006 de 29 de dezembro.

Tal como os impostos, as taxas são **coativas** a partir do momento em que são preenchidos os pressupostos do facto tributário.

⇒ A remoção de obstáculos jurídicos

Até ao Ac. nº 117/2010, o TC entendeu que o conceito de taxa pressupunha sempre a utilização de um bem ou serviço público ou semipúblico, o que significa que uma taxa sobre a remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de certas atividades pelo particular pressupõe sempre, também, a existência de um bem público, semipúblico ou do domínio público. Este entendimento, na prática, inutilizava o conceito de taxa em caso de remoção de um obstáculo jurídico, reconduzindo-o sempre à utilização de um bem público ou semipúblico. Todas as licenças que fossem exigidas para remover obstáculos jurídicos eram designadas pela doutrina de “*licenças fiscais*”, se os bens que estavam a ser utilizados fossem bens privados ou não fossem bens do domínio público.

O exemplo dos “**reclamos publicitários**” era paradigmático nesta jurisprudência do TC. Nos casos em que o tributo não incidia sobre um bem público, semipúblico ou do domínio público, o Tribunal entendeu tratar-se de impostos ocultos, sendo que a criação dos impostos é da reserva relativa da competência da AR.

No referido Ac. nº 117/2010, o TC, em plenário, alterou a sua posição, com base na enumeração tripartida das taxas no art. 4º/1 LGT e com o argumento de que as taxas sobre remoção de obstáculos jurídicos **não são inconstitucionais, se os referidos obstáculos tutelarem reais interesses públicos e portanto não forem artificiais.**

Assim, entendeu o TC atualmente que a atividade publicitária assente em painéis ou inscrições que se projete visualmente no espaço público, **interfere “na configuração do ambiente de vivência urbana das coletividades locais”** e só os anúncios que são visíveis por quem circula nos espaços públicos podem ser tributados por taxas, cabendo aos municípios a organização e preservação dos espaços públicos. Ou seja, só são objeto de taxas “*os anúncios que se divisem na via pública*”.

→ APD: se esta nova jurisprudência do TC é correta em termos de princípio, cabe também dizer que a insegurança jurídica para o contribuinte aumenta muito, dado que nem a reserva de lei nem o princípio da cobertura de custos está a ser aplicado ao controlo da constitucionalidade das taxas.

⇒ A quantificação das taxas e o princípio da cobertura de custos

Como se referiu, o art. 165º/1 i) da CRP só submete a reserva relativa de competência o regime geral das taxas. E na ausência de uma reserva de lei para a criação de todas e cada uma das taxas, o controlo constitucional tem de assentar na sinalagmaticidade, ou no princípio da cobertura de custos.

Não basta que haja um sinalagma jurídico *per si*; não se pode separar o sinalagma jurídico da quantificação da taxa. Ou seja, a bilateralidade só ocorre se os custos pelo bem utilizado, serviço prestado ou remoção de obstáculo jurídico **não excederem o benefício recebido por parte do particular**: princípio da cobertura de custos.

A taxa pode ser inferior ao custo do bem, caso em que o referido custo tem de ser também financiado por transferências de impostos. Mas o valor a cobrar pela taxa não pode ser superior ao da utilidade prestada, sob pena de sairmos do campo da bilateralidade e de estarem a ser cobrados impostos cuja competência está sujeita a reserva de lei (arts. 227º/1 i) e 165º/1 i) CRP).

Na prática, sucede que os tribunais aplicam este princípio da cobertura de custos, através do princípio da proporcionalidade – ou, melhor dizendo, introduziu como limite a **proibição da manifesta desproporcionalidade.**

⇒ A manifesta desproporcionalidade

O caso em que o TC alterou a sua jurisprudência sobre as taxas, passando a referir-se ao princípio da proporcionalidade foi o caso da “**Ponte 25 de abril**”.

O caso reporta-se à situação em que houve obras na Ponte Vasco da Gama e as taxas da Ponte 25 de abril aumentaram.

Problema: existe neste caso um misto de sinalagma referente a um bem presente (Ponte 25 de abril) com um sinalagma correspondente a um bem futuro (Ponte Vasco da Gama que estava em construção).

Em Portugal a questão que se colocou foi: *até que ponto, a subida de preço, que era superior ao benefício que era retirado por quem passava na ponte 25 de abril, era superior aos custos da outra ponte?*

- O TC manifestou-se no sentido da “**proibição de uma manifesta desproporcionalidade**”.
- O tribunal anterior ao TC pronunciou-se no sentido de ter de haver sinalagma em termos jurídicos mas não tem necessariamente de haver um sinalagma económico, ou seja não tinha de haver um sinalagma entre a taxa e aquilo que se estava a pagar. Mas esta posição deixava o contribuinte manifestamente desprotegido e portanto o TC, rejeitando o conceito de sinalagma económico, acabou por vir introduzir a fórmula da proibição de um resultado manifestamente desproporcional.
- Grande parte da doutrina (incluindo a Regente) admitem uma clara desproteção do contribuinte. Porque se o que se proíbe é uma manifesta desproporcionalidade, então o contribuinte pode estar a pagar muito mais do que devia, embora não seja ainda considerado manifestamente desproporcional.

### ★ Contribuições Financeiras

⇒ Conceito

Esta terceira categoria de tributos (contribuições especiais) é residual e enquadra:

1. Os tributos que não apresentem as características dos impostos, em especial a unilateralidade e a cobertura da generalidade das despesas – são **bilaterais** e o **sinalagma é difuso, genérico e grupal**;
2. Os tributos que não apresentem as características das taxas, em especial a bilateralidade em sentido estrito;
3. Os tributos a favor de entidades públicas de base não territorial com características de sinalagma difuso.

As contribuições especiais que têm sido criadas podem ser agrupadas em algumas categorias

- Contribuições destinadas a financiarem **serviços de interesses difusos** que beneficiam concretamente alguns grupos de destinatários, mas com externalidades positivas (ex: prevenção de riscos naturais);
- Contribuições especiais, com finalidades extrafiscais puras, destinadas a modelar ou orientar comportamentos (**tributos extrafiscais**). Todavia, relativamente à última categoria, só não estamos perante impostos, desde que os montantes cobrados sejam afetos à compensação dos prejuízos causados pela rigidez dos comportamentos que se pretendiam orientar (**consignação orçamental**);
- Contribuições especiais que financiam entidades públicas de base não territorial cuja atividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários (ex: taxas de financiamento das entidades reguladoras) – **contribuições fiscais parafiscais**.

Para não violarem os princípios constitucionais, as contribuições especiais parafiscais devem respeitar os seguintes critérios materiais:

- ✗ Os contribuintes devem constituir um grupo homogéneo;
- ✗ A contraprestação deve ser suportada pelo grupo de destinatários/beneficiários dos serviços (“conjunto dos regulados”);
- ✗ Deve existir utilidade do grupo;
- ✗ O montante deve suportar o teste da proporcionalidade, nos termos analisados abaixo.

Na prática, as contribuições financeiras são:

- a) **Unilaterais** – distinguem-se dos impostos pelo facto de haver consignação orçamental (consignadas como receita de uma determinada entidade pública). Ex: “taxa audiovisual”: quando pagamos a fatura da luz, uma parte é para financiar a RTP – se eu não gostar nem ver RTP, não há sinalagma.
- b) **Bilaterais** – assentam numa lógica de utilidade de grupo. O que o sinalagma difuso quer dizer é que há uma utilidade de grupo, ou seja, a contraprestação é presente mas não é divisível/não é individualizável. Assim sendo, toda a doutrina abandona qualquer outro critério, sendo as contribuições qualificadas segundo o princípio da proporcionalidade. Ex: taxas de regulação económica: quem paga estas taxas são os regulados, e pagam essa taxa ao regulador para que este tenha independência do poder político; acaba por haver aqui um sinalagma: por via da independência do regulador, acabam por ser produzidos documentos que aproveitam ao regulado.

Importa aqui recordar a querela doutrinária a que já se aludiu:

- APD defende haver uma verdadeira tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuições financeiras. Mas, tendo em consideração da vaguidade do termo “contribuição financeira”, caberá à doutrina e jurisprudência densificar o conceito. Para a Prof., as contribuições unilaterais também têm de estar sujeitas a reserva de lei; em relação às bilaterais, entende que, no mínimo, terá que, por lei (em sentido) estabelecer o *quantum* máximo da contribuição para que se estabeleça um limite ao financiamento das outras entidades públicas.
- O Prof. Casalta Nabais fala na *Summa divisio*. O Prof. diz que ou há **tributos unilaterais** ou **bilaterais**, daí a *summa divisio*. Ou o tributo é unilateral – aplicando-se o regime dos impostos – ou é bilateral – reconduzindo-se ao regime das taxas.

⇒ Quantificação das taxas de regulação económica

Por se caracterizarem através do sinalagma difuso, as taxas de regulação económica também exigem uma quantificação através do **princípio da equivalência**:

- 1) O benefício do grupo tem de ser repartido igualmente por todos os beneficiários, presumindo-se uma utilidade ou benefício potencialmente idênticos para os beneficiários, mesmo que em cada ano fiscal esse benefício possa variar em concreto. Eventualmente, a lei pode presumir utilidades ou benefícios diferentes, caso à partida se saiba que os beneficiários vão ter utilidades diferenciadas, por exemplo, de acordo com o risco mais ou menos elevado da atividade desenvolvida por cada um dos beneficiários, risco esse que gera mais ou menos despesas.

- 2) Tem de haver uma correspondência entre o montante a cobrar e os custos da entidade reguladora, devendo ainda ser observados os princípios da **objetividade, transparência e não discriminação**.

Assim, ao abrigo do art. 165º/1 i) CRP, a lei da AR, na determinação do montante das contribuições financeiras, deve observar o **princípio da proporcionalidade ou equivalência**. E deve ainda fixar (pelo menos) o **montante máximo** do tributo a cobrar a cada operador, sob pena de não existirem limites para os custos das entidades reguladores e de em última instância se criar um **tributo confiscatório**: tal consubstancia uma violação do direito à liberdade de iniciativa privada e do direito de propriedade (arts. 61º e 62º CRP). **Jurisprudência**: caso Gáll *vs* Hungria.

⇒ Tributos extrafiscais e sanções

Alguns tributos ambientais são reconduzíveis à figura das contribuições especiais, de sinalagma difuso. Não se deve, porém, confundir o tributo extrafiscal – que tem finalidades de orientação de comportamentos – e finalidades fiscais, com sanções.

Apesar de os tributos extrafiscais terem como finalidade a orientação de comportamentos e não a arrecadação de receitas, a arrecadação destas pode ser uma **finalidade secundária ou lateral** atingida em caso de comportamentos rígidos. Todavia, os tributos não são consequência de proibições baseadas em desvalores da ação que se pretendia alterar.

### ★ Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais (ou despesas fiscais) são **desagravamentos fiscais** que introduzem **exceções à incidência tributária** e que prosseguem **finalidades extrafiscais**.

Por serem exceções às normas de incidência, os benefícios fiscais **violam o princípio da igualdade**, pelo que têm de ser justificados/legitimados por princípios que se sobreponham à igualdade – nomeadamente:

- i. O **princípio do bem-estar social** – aumento de um ganho em concreto para a comunidade como um todo, caso contrário seria arbitrário;
- ii. O **princípio da proporcionalidade em sentido amplo** – abrangendo os princípios da necessidade, adequação e proporcionalidade (saber se o benefício justifica a receita cessante) – por exemplo, benefícios fiscais para a aquisição de casa própria ou para contas de poupança-reforma;
- iii. O **princípio do ganho/mérito** – com o benefício fiscal premeia-se uma conduta que é benéfica para a comunidade.

Existem diversos tipos de benefícios fiscais: por exemplo, isenções totais ou parciais, deduções à coleta, créditos fiscais presumidos, amortizações aceleradas, taxas reduzidas.

O **art. 2º/1 Estatuto dos Benefícios Fiscais** define os benefícios fiscais como *“as medidas de caráter excepcional instituídas para tutela dos interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da tributação que impedem”*.

Na medida em que tem de haver um controlo sobre estes benefícios fiscais – uma vez que consubstanciam uma exceção à capacidade contributiva e ao princípio da igualdade – impõe-se uma consequente questão:

*Como vemos se essas finalidades foram atingidas?* Tem de se controlar através do **relatório sobre as despesas fiscais**: o Governo apresenta um relatório sobre as despesas que resultaram em função dos benefícios (houve receitas que não foram arrecadadas em função dos benefícios, ou seja, são despesa).

Assim, temos de perceber qual é a **finalidade** daquele benefício e se realmente essa finalidade foi atingida. Exemplo dos **planos poupança-reforma**: o envelhecimento da população justificou a introdução de benefícios fiscais com o objetivo de fazer as pessoas pensar sobre a sua própria reforma sem estarem dependentes do sistema estadual; o que se tem de ver é se realmente os planos poupança-reforma aumentaram devido aos benefícios fiscais e se estes são suficientemente atrativos para poderem ser um complemento à reforma propriamente dita.

Há então **dois juízos importantes** que se devem fazer para o controlo dos benefícios fiscais:

- a) Juízo *ex ante* – saber se a finalidade pública prosseguida é mais relevante que a violação do princípio da capacidade contributiva;
- b) Juízo *ex post* – implica um controlo dos efeitos do benefício fiscal.

Estes dois passos não são suficientemente acautelados pelo TC e é preciso haver um maior controlo; se não há controlo, os benefícios fiscais podem traduzir-se em privilégios fiscais.

Há um problema ainda maior que se prende com a **extrafiscalidade reguladora**: quando falamos em impostos sobre os sacos de plásticos estamos perante extrafiscalidade porque o objetivo é modelar comportamentos; se esta redução não for suficiente, então significa que a finalidade extrafiscal falhou. A consequência é a de que estamos a arrecadar mais impostos. É necessário saber o que devemos fazer nestas situações.

## RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

### ☆ Noções Introdutórias

A relação jurídica tributária é uma relação de Direito público entre **sujeito passivo** e **sujeito ativo** e, como tal, confere-lhes direitos e deveres.

1. Incidência objetiva ou facto tributário – rendimento, consumo, património.
2. Sujeito passivo (art. 18º/3 e 4 LGT) – categoria ampla que abrange várias realidades, nomeadamente, a do sujeito que deve prestações de carácter material ou formal. Ou seja, o sujeito passivo é a pessoa singular ou a pessoa coletiva, qualquer entidade de facto, que está na relação jurídica tributária com o fisco.
3. Sujeito ativo (art. 18º/1 e 2 LGT) – é a entidade que tem direito a exigir o pagamento do imposto e à receita fiscal. A cobrança do imposto pode ser delegada, e nestes casos, o sujeito ativo continua a ser a entidade que tem direito à receita fiscal, mesmo que não seja ele a cobrá-la.
4. Contribuinte, substituto e responsável – o contribuinte é aquele que a lei considera ter capacidade contributiva. Por exemplo, na relação laboral há uma entidade trabalhadora e um



trabalhador: ambos são sujeitos passivos de IRS (a entidade empregadora tem a obrigação de reter na fonte uma % correspondente ao imposto que o trabalhador deve pagar ao Estado – dever de retenção e dever de entrega ao Estado), mas o contribuinte é o trabalhador (o imposto é suportado pelo trabalhador). A entidade trabalhadora é designada de substituto e o trabalhador, sendo contribuinte e sujeito passivo, é designado por substituído.

### ☆ **Sujeitos da Relação Jurídica Tributária (art. 18º LGT)**

#### a) **Sujeito Ativo** (é sempre apenas um)

Nos termos do art. 18º LGT, é sujeito ativo da relação jurídica tributária a entidade de Direito Público, titular do direito a exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante.

O sujeito ativo é, assim, o titular do crédito tributário e de outras pretensões tributárias, podendo ou não coincidir com o sujeito que é titular da receita tributária (exemplo: o Estado pode estar a agir enquanto representante da autarquia local).

O titular da receita tributária pode ser – art. 18º/1:

- i. Estado (administração central)
- ii. Regiões Autónomas (administração regional)
- iii. Autarquias Locais (administração local)
- iv. Qualquer entidade pública de base não territorial (Universidade de Lisboa).

#### b) **Sujeito passivo**

O conceito de sujeito passivo encontra-se previsto no **art. 18º/3 LGT**. Mas o seu conceito é mais amplo do que o previsto neste artigo, sendo definido pela Prof. Ana Paulo Dourado como quem, nos termos da legislação tributária, está obrigado ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal, podendo tratar-se de uma:

- i. Pessoa singular ou coletiva
- ii. Entidade constituída segundo os requisitos legais ou em desrespeito deles
- iii. Património
- iv. Organização de facto ou de direito
- v. Qualquer outro agrupamento de pessoas consoante a previsão legal

**NOTA:** a densificação legal deste conceito deve ser o mais ampla possível para atingir todos os sujeitos que se encontrem na mesma situação material, de modo a evitar comportamentos elisivos ou abusivos (exemplo: art. 2º/1 do CIVA).

O art. 18º/4 a) LGT afirma que não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por **repercussão legal**.

- Prof. APD - contudo, o art. 18º/4, al. a) também atribui a esse mesmo sujeito o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis

tributárias (Lei nº 55-A/2010), reconhecendo legitimidade processual ativa ao consumidor final ou adquirente de serviços para reclamar ou impugnar juridicamente o ato tributário. Tal significa que esse sujeito não é tratado como mero contribuinte de facto, mas como contribuinte. Assim, a título de exemplo, o consumidor final ou adquirente de serviços de IVA é um sujeito passivo no nosso ordenamento jurídico, não sendo tratado como mero contribuinte de facto. Ao contrário do que parece decorrer do 18º/4 a) LGT, a repercussão *legal* implica que quem suporta é sujeito passivo (como sucede no IVA), e só a repercussão *fáctica*, não prevista na lei, é que não atribui legitimidade procedimental e processual a quem suporta o encargo do imposto.

⇒ Categorias de sujeitos passivos

- 1) **Contribuinte** (direto/originário) – sujeito passivo obrigado por lei a pagar tributos e outros encargos legais a estes associados. Quem suporta economicamente o tributo.
- 2) **Substituto Tributário** – art. 20º/1 LGT: sujeito passivo que, por imposição da lei, está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte. Este último é o substituído tributário. No nosso ordenamento, a substituição tributária é efetivada, fundamentalmente, através do **dever de retenção na fonte** do tributo (arts. 20º/2 e 34º LGT) a título definitivo ou por conta, por ocasião do pagamento a outra pessoa, e do dever de entrega dos montantes retidos ao tesouro público.

Obrigação de prestações de carácter formal e material:

- (a) Formal: conjunto de obrigações de carácter declarativo de cooperação ou de contabilidade que o sujeito tem perante a lei e perante o fisco. Estas obrigações existem sempre.
- (b) Material: pode existir uma obrigação de carácter material ou não – dever de pagamento do imposto; mas este dever não tem necessariamente de existir.

No caso dos impostos diretos e de formação sucessiva, eles pressupõem o preenchimento de um conjunto de obrigações formais, que se renovam.

As **retenções na fonte por conta do pagamento do imposto final** são aquelas que se traduzem numa antecipação do pagamento do imposto e a retenção não desobriga o contribuinte de uma obrigação declarativa. É o caso do IRS: a retenção não desobriga o contribuinte de no final do ano declarar o IRS. Só no final do ano é que se vai saber ao certo o valor do imposto e poderá haver acertos.

As **retenções a título definitivo** são aquelas que liberam o sujeito passivo de quaisquer outras obrigações tributárias. Estão previstas no **art. 71º CIRS**, que nos apresenta as **taxas liberatórias**:

- Relativamente a sujeitos passivos **residentes**, as taxas liberatórias aplicam-se sobre rendimentos de aplicação de capitais, quando pagos por entidades que disponham de contabilidade organizada.
- A razão pela qual a retenção na fonte tem carácter definitivo no caso dos não residentes é pelo facto de o Estado português não ter informação completa sobre a situação fiscal do não residente, e seria impossível fazer o acerto quanto ao rendimento líquido. *Então a quem compete*

*tributar o rendimento líquido?* Compete ao Estado da residência do não residente. A responsabilidade tributária pode também ocorrer em relação ao não residente.

As retenções na fonte surgem como **forma de prevenir a evasão fiscal**. O fisco recorre a uma entidade privada – devedora de rendimentos e com contabilidade organizada (o que permite o controlo das retenções e da efetiva entrega do imposto retido) – para auxiliar a liquidar e cobrar receitas fiscais. Recaem normalmente deveres de retenção na fonte sobre as entidades empregadoras, as entidades que prestam serviços, as entidades financeiras que pagam rendimentos.

O tributo retido e pago pelo substituto, ainda que indevidamente, é considerado como tendo sido pago em nome e por conta do substituído. A entrega do tributo por parte do substituto ao fisco, sem ter existido efetivamente a retenção do mesmo, confere direito de regresso por parte do substituto em relação ao substituído, a exercer nos termos da lei civil.

Dito isto, é de referir que a substituição tributária também pode ocorrer **sem que haja retenção na fonte**, o que sucede, nomeadamente, no domínio das taxas e contribuições (ex: taxa de exploração devida à Direção-Geral de Geologia e Energia e a taxa de direitos de passagem). No caso da taxa audiovisual que serve de pagamento para o financiamento da RTP, trata-se de uma contribuição financeira unilateral, porque se eu não vi televisão, não há contrapartida. Nestes casos, a liquidação e cobrança é feita pelas entidades prestadoras de serviços aos respetivos clientes. Por sua vez, as entidades prestadoras de serviços prestam contas com o Estado.

*Tratando-se de um imposto periódico, de formação sucessiva, será constitucional haver um adiantamento de impostos ao Estado (retenção)?*

Não é inconstitucional este adiantamento, porque é feito um acerto no final do ano fiscal e o princípio da praticabilidade e do controlo da evasão fiscal acaba por ter preponderância em relação à questão de se tratar de um imposto de formação sucessiva.

- 3) **Responsável tributário** (“substituto do substituto”) – art. 22º/4 LGT – sujeito passivo que violou deveres legais e a quem é exigido, na sequência dessa violação, o pagamento de uma dívida tributária de outrem (sujeito passivo originário) não atempadamente paga. Está em causa uma responsabilidade pela dívida de outrem.

→ **Existência ou não de um contribuinte de facto:**

Quando falamos em impostos diretos e indiretos, falamos na repercussão legal, que se caracteriza pelo facto de que quem suporta o imposto não coincide com quem tem de declarar/entregar ao Estado. É exemplo o IVA. O contribuinte de facto seria alguém que suportaria economicamente o tributo e não teria quaisquer direitos. Problema: este conceito é extrajurídico, pois num Estado de Direito democrático não existe pagamento de tributos sem direitos. Mas isto parece decorrer do art. 18º/4 a), dizendo o próprio legislador “*sem prejuízo de...*”.

No entanto, está assente que este conceito não existe no nosso ordenamento.

## ☆ Responsabilidade Tributária

⇒ Caracterização, pressupostos e procedimento

Responsável tributário é o sujeito passivo que violou deveres legais e a quem é exigido, na sequência dessa violação, o pagamento de uma dívida tributária de outrem (sujeito passivo originário) não atempadamente paga (art. 22º/4 LGT). É neste nº 4 do preceito que está descrita a figura da **responsabilidade tributária**.

De acordo com a APD, ao contrário do que pretende o art. 22º/2 LGT, a exigência do pagamento da dívida ao sujeito passivo originário não corresponde à figura da responsabilidade tributária, mas sim ao cumprimento da obrigação de imposto. Este artigo trata de duas realidades: a da obrigação tributária, mais ampla (1º parte) e a da responsabilidade tributária (2º parte).

Esta responsabilidade é **sempre subsidiária**, se a lei não estabelecer uma responsabilidade solidária (art. 22º/4 da LGT). Ou seja, a autoridade tributária tem de executar primeiro o património do responsável primário (substituto ou substituído) (ex: art. 28º/3 LGT) ou do obrigado tributário (substituído) (ex: art. 28º/2 LGT) e apenas na ausência ou insuficiência, poderá executar o património do sujeito referido na lei (que pode ser outro substituto).

Em regra, salvo norma especial, quando os pressupostos se verificarem em relação a mais de uma pessoa, **todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento de toda dívida tributária**, que abrange a dívida em si, juros, multas e demais encargos legais.

Assim, por exemplo, Substituído (trabalhador por conta de outrem) - Substituto 1 (entidade empregadora) - Substituto 2 (órgãos sociais). Quanto ao substituto 2, ele é responsável subsidiário e poderá também existir uma situação de responsabilidade solidária (responsabilidade dos diversos administradores).

O eventual direito de regresso que exista tem de ser pedido através de ação cível.

⇒ Responsabilidade subsidiária

A responsabilidade subsidiária efetiva-se por **reversão do processo de execução fiscal** (art. 23º/1 LGT). Esta reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art. 23º/2 LGT).

⇒ Casos de responsabilidade tributária previstos na lei

### 1. Responsabilidade do titular de Estabelecimento individual de Responsabilidade Limitada (art. 25º LGT)

Nos termos do nº 1 do art. 25º LGT, pelas dívidas fiscais do estabelecimento individual de responsabilidade limitada respondem apenas os bens a este afetos. Contudo, nos termos do nº 2 do mesmo artigo, em caso de falência do estabelecido por causa relacionada com a atividade do seu

titular, responderão todos os seus bens, salvo se este provar que o princípio da separação patrimonial foi devidamente observado na sua gestão.

Trata-se de uma avaliação de culpa funcional: se o titular do estabelecimento dissipou o património do mesmo, sem cuidar das dívidas tributárias.

## 2. Responsabilidade Tributária dos Liquidatários da Sociedades (art. 26º LGT)

Os liquidatários das sociedades podem ser responsáveis tributários, a título pessoal e solidário, se, em caso de liquidação de qualquer sociedade, não começarem por satisfazer as dívidas tributárias. Todavia, essa responsabilidade fica excluída em caso de dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre as dívidas tributárias.

Quando a liquidação ocorra em processo de insolvência, devem os liquidatários satisfazer as dívidas tributárias em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida.

## 3. Responsabilidade dos Gestores de bens ou de Direitos de Não Residentes (art. 27º LGT)

Nos termos do nº 1 do art. 27º LGT, estes gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as suas contribuições e impostos do não residente relativos ao exercício do seu cargo.

Este regime justifica-se pelo facto da dificuldade em executar o património do não residente em caso de dívida fiscal.

## 4. Responsabilidade em caso de substituição tributária (art. 28º LGT)

Trata-se da responsabilidade que ocorre se forem violados os deveres do substituto tributário, *i.e.*, os deveres de retenção e os deveres de entrega, sendo que a violação poderá ocorrer quanto um ou ambos os deveres em causa.

Temos de distinguir consoante se trate de Retenção por conta ou de retenção a título definitivo:

### a) Retenção na fonte por conta

As retenções na fonte por conta do pagamento do imposto final são aquelas que se traduzem numa antecipação do pagamento do imposto e a retenção não desobriga o contribuinte de uma obrigação declarativa. É o caso do IRS: a retenção não desobriga o contribuinte de no final do ano declarar o IRS. Só no final do ano é que se vai saber ao certo o valor do imposto e poderá haver acertos.

- i. **Se não houve retenção na fonte** e, conseqüentemente, **não houve entrega de imposto**, cabe ao substituído a obrigação de pagar o tributo não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária - 28º/2 LGT.

Aqui, o contribuinte é o substituído, na medida em que este recebeu o seu rendimento bruto, pelo que lhe cabe satisfazer a obrigação de imposto.

Contudo, se o património do substituído for insuficiente, o art. 23º/2 LGT e 153º/2 CPPT estabelece que o substituto é o responsável subsidiário, pois violou o seu dever de retenção.

Ao substituto cabe também o pagamento de juros compensatórios, desde o termo do prazo de entrega dos montantes que deveriam ter sido retidos até à data em que se efetivar o pagamento ou até ao termo do prazo para o pagamento do tributo pelo substituído.

- ii. **Se o dever de retenção na fonte por conta foi cumprido, mas o montante não foi entregue**, o substituído contribuinte fica desobrigado de qualquer obrigação (art. 28º/1 LGT).

Existe aqui a presunção de que o substituído não sabe nem tem a possibilidade de saber se o montante retido foi entregue ao fisco. Assim, apenas o substituto tributário é responsabilizado pelo imposto retido e pela sua não entrega.

Na relação entre substituto e substituído trata-se de uma **responsabilidade objetiva**, não sendo possível demonstrar que houve alguma razão para a não entrega do imposto. Não há justificação para a aplicação do montante a outras finalidades, sendo assim uma responsabilidade sem culpa.

Art. 105º RGIT: pode gerar abuso de confiança, quando se desviam os montantes das suas finalidades.

#### **b) Retenção a título definitivo**

As retenções a título definitivo são aquelas que liberam o sujeito passivo de quaisquer outras obrigações tributárias. Estão previstas no **art. 71º CIRS**.

Se o dever de retenção tem carácter definitivo e o tributo não tiver sido retido, cabe ao substituto a responsabilidade originária pelo pagamento do tributo não retido e respetivos juros compensatórios e ao substituído cabe a responsabilidade (*i.e.* o cumprimento da sua própria obrigação tributária) a título subsidiário (art. 28º/3 LGT).

A responsabilidade do substituto é originária, na medida em que, em caso de retenção definitiva, é mais difícil a autoridade tributária recuperar o montante devido junto do substituído. APD defende assim uma **responsabilidade solidária nestes casos**, e não uma responsabilidade subsidiária. Isto porque:

- i. Se o substituto for residente, ele não tem de englobar os rendimentos retidos na fonte a título definitivo, não tendo de incluí-los na declaração anual de imposto: assim, torna-se mais difícil ao fisco obter a receita devida. Para além de que há um risco de dissipação do património do substituído se não existir cumprimento do dever de retenção a título definitivo. Daí se justificar a responsabilidade solidária, cabendo ao fisco escolher entre a execução do património do substituto ou substituído, ponderando quais as melhores probabilidades de recuperação da dívida.
- ii. Se incidir sobre rendimento de não residente, será difícil se não mesmo impossível recuperar o montante devido junto do substituído não residente.

Em qualquer dos casos, o substituto poderá exercer o seu direito de regresso ao abrigo das normas de Direito Civil, imiscuindo-se o Direito Fiscal desta questão.

**NOTAS:**

1. No caso de a retenção do tributo ter sido feita parcialmente, a responsabilidade referida anteriormente diz respeito ao pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram.
2. Caso específico que difere do 28º/3 LGT: no caso de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume a responsabilidade solidária pelo imposto não retido (e não originária).

**5. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos de Sociedades de Responsabilidade Limitada, Cooperativas e Empresas Públicas (art. 24º LGT)**

Este é um caso específico de responsabilidade do substituto tributário. É um regime gravoso (art. 24º/1 da LGT), na medida em que **os gestores de direito ou de facto de pessoas coletivas respondem subsidiariamente com o património pessoal por dívidas destas** – há reversão para o seu património pessoal – e **solidariamente entre si pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período em que exerceram o cargo ou pelas dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo.**

Se o facto constitutivo das dívidas tributárias se verificou no período em que exerceram o cargo e o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, é necessário provar que o património da pessoa coletiva se tornou insuficiente para a satisfação das dívidas por culpa do gestor (art. 24º/1 a) LGT). Ou seja, na dúvida, o ónus da prova funciona a favor do gestor (substituto). Esta solução faz sentido, pois se o gestor já não exercia o cargo quando terminou o prazo de legal de pagamento, a probabilidade é que a insatisfação da dívida se deveu ao gestor que exercia o cargo quando o referido prazo terminou.

Em contrapartida, existe uma presunção de culpa do gestor pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo (art. 24º/1 b) LGT). O gestor poderá ilidir a presunção, demonstrando que não lhe é imputável a falta de pagamento.

- Está em causa uma **culpa funcional** (*i.e.* que não tem subjacente um juízo de mérito): cumpriu ou não cumpriu os deveres tributários e tinha ou não competência legal ou factual; ou seja, tem de ser averiguar da **diligência no cumprimento das suas funções daquele gestor em concreto** (art. 64º/1 a) CSC). Vai exigir-se um **padrão de diligência máxima**, na medida em que estão a lidar com património alheio. Na averiguação da culpa funcional, deve ter-se em conta o estado de necessidade, a situação de impossibilidade absoluta ou o consentimento da instituição credora.

Na prática, partimos do art. 28º e apenas se a pessoa coletiva não tiver património é que se parte para o art. 24º.

Por exemplo, imagine-se o caso de uma Sociedade em que um dos gestores decide não entregar montantes ao fisco no prazo exigido por lei:

- O contribuinte ficou liberto da sua obrigação porque houve retenção;
- Há responsabilidade tributária da entidade empregadora, cujo património vai ser executado

Se a sociedade não tiver património suficiente:

- Pode haver responsabilização do gestor (art. 24º LGT);
- E a responsabilidade é do gestor que tomou a decisão ou do gestor que no momento do pagamento não o efetuou?

Quanto à responsabilização dos gestores de facto *vs* gestores de direito: os gestores de facto podem ser responsabilizados; quanto aos gestores de direito, há discussão na jurisprudência.

Se na prática o gestor de direito esteve ausente e não teve contacto com a sociedade, será responsabilizado na mesma medida em que a negligência não liberta de culpa quanto à responsabilidade tributária.

Se tinha o pelouro e não sabia de nada, APD considera que só fica liberto da responsabilidade se houver gestor que de facto assumiu essas funções, não podendo haver presunção de gestão de facto – a gestão tem de ser aferida no caso concreto.

**Situação A:** Caso em que o facto constitutivo das dívidas tributárias se verificou no período em que o gestor exerceu o cargo ou o prazo legal de pagamento/entrega terminou depois de este cessar funções:

- Não existe presunção de culpa se o prazo legal de pagamento/entrega terminou depois do exercício do cargo;
- Na dúvida, o ónus da prova funciona a favor do gestor.

**Situação B:** Caso em que o prazo legal de pagamento/entrega ocorreu quando o gestor estava em funções, independentemente de este só ter entrado em funções depois do facto constitutivo da dívida tributária:

- Existe presunção de culpa dos gestores pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento/entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes é imputável a falta de pagamento;
- Na dúvida, o ónus da prova funciona contra o gestor porque a lei presume que o gestor que se encontra em funções no momento do pagamento é o gestor que tomou a decisão, tendo ele de demonstrar que a culpa não é sua.

⇒ Responsabilidade tributária e culpa

A responsabilidade tributária não é uma responsabilidade objetiva mas sim uma responsabilidade assente numa presunção legal de culpa (ex: art. 23º/4 LGT).

Porém, no nosso ordenamento, **o ónus da prova pode correr contra o substituto-responsável tributário** (art. 24º/1 b) LGT), o que tem provocado discussões doutrinárias quanto à severidade do regime, perante a generalizada passividade da jurisprudência. Por outro lado, apesar de o art. 28º parecer estabelecer uma responsabilidade objetiva na relação entre substituto e substituído, a culpa do substituto deve ser apurada. O mesmo se aplica a todos os outros casos de responsabilidade tributária.



*Como se averigua a existência de culpa?*

Existe culpa se, por exemplo, for cometido crime ou contraordenação de abuso de confiança fiscal, ou de falta na entrega da prestação tributária (arts. 105º e 114º RGIT) ou crimes de fraude fiscal. A condenação em sede do RGIT significa a culpa também para efeitos de responsabilidade tributária.

Na ausência de crime ou contraordenação, cabe averiguar se houve alguma razão que justifique a não entrega do imposto e que afaste a responsabilidade tributária.

Em regra, a averiguação da culpa do responsável tributário implica os seguintes passos:

1. Identificação do responsável pela decisão de não cumprir o dever tributário de retenção e/ou entrega do tributo (competência pelo risco do incumprimento) – através de consulta do organigrama da empresa;
2. Uma vez identificado o responsável pela decisão, a culpa deve ser averiguada tendo em conta os **deveres de diligência** e a relação existente entre o presumível responsável e o sujeito passivo originário (por exemplo, relação funcional no caso do empregador substituto (e seja esta pessoa coletiva ou singular), ou relação contratual no caso da instituição financeira que paga juros).
  - No caso das sociedades, deve indagar-se sobre a boa organização da sociedade e sobre se essa organização lhe permite cumprir devidamente as suas obrigações tributárias ou se é defeituosa. Se existir uma organização empresarial defeituosa estaremos perante um **caso de culpa da sociedade** para efeitos de responsabilidade tributária.

Se a organização empresarial for adequada ao cumprimento dos deveres tributários, a averiguação da diligência implica ainda a **avaliação do risco envolvido nas movimentações ocorridas entre o momento da cobrança/retenção e o prazo de entrega dos impostos**. Isto é, nos casos de IVA cobrado e não entregue ao Estado e de responsabilidade tributária por IRS retido e não entregue é muito difícil justificar a não entrega de montantes cobrados e não entregues, uma vez que estes não são propriedade do substituto e este deve ser diligente para que os montantes devidos sejam entregues ao fisco dentro do prazo legal.

*Mas como aferir esta diligência?* Há que ter em conta que, na apreciação dos deveres de diligência, o particular substituto **não pode ser visto como um fiel depositário** no tempo que medeia entre a retenção e a entrega, na medida em que a **fungibilidade** dos montantes cobrados/retidos podem ser movimentados durante esse período (sendo p.e. destinados ao pagamento de fornecedores). Assim recomenda a lógica empresarial.

Dito isto, a decisão de movimentar esses montantes implica uma ponderação do risco de movimentação desse montante, e essa ponderação tem de ter por base o **máximo dever de diligência**, uma vez que se trata de património alheio. Ou seja, na prática, só em casos extremos é que deve ser afastada a culpa do particular que cobrou IVA, bem como do substituto que reteve IRS. Daí que, nestes casos, haja uma presunção legal de culpa (do substituto). Exemplos de **situações excecionais** em que é **possível ilidir a culpa**:

- (i) Se os montantes tiverem sido depositados numa instituição que contra todas as previsões declara insolvência;
- (ii) Se o substituto tiver aplicado os montantes a pagamentos de fornecedores, porque tem um crédito cujo recebimento implica um risco praticamente nulo, como é o caso de um

reembolso do estado a vencer antes do prazo da entrega dos montantes retidos, mas que no quadro de uma repentina crise financeira, ou de uma catástrofe natural, falha.

⇒ Averiguação da culpa dos gestores e responsáveis técnicos - art. 24º LGT

Esta consubstancia uma situação especial. Aqui é necessário juntar um **terceiro passo** aos dois passos anteriormente referidos:

3. Na averiguação da culpa torna-se necessário indagar por que razão o património da sociedade (que no caso do IVA cobrado e do IRS ou montantes para a segurança social retidos opera como primeiro substituto tributário) se tornou insuficiente ou inexistente para pagar a dívida de imposto.

No caso de insuficiência do património da sociedade, os gestores podem ser subsidiariamente responsabilizados. É, portanto, necessário aferir se o gestor teve um comportamento diligente com vista a assegurar o cumprimento de todos os deveres fiscais da sociedade ou se, pelo contrário, contribuiu para a insuficiência do património da sociedade.

A responsabilidade dos gestores pode ocorrer em três situações possíveis:

- O património da sociedade não ser suficiente ou ser inexistente para pagar a dívida de IVA cobrado e não entregue;
- O património da sociedade não ser suficiente ou ser inexistente para pagar a dívida do IRS ou dos montantes para a segurança social retidos;
- O património da sociedade não ser suficiente ou ser inexistente para pagar a dívida do IRC da sociedade.

Para o apuramento da culpa dos gestores cabe:

- 1) Identificar o responsável pela decisão de não cumprir o dever tributário de retenção e/ou entrega do tributo (competência pelo risco do incumprimento);
- 2) O cumprimento dos deveres de diligência, tendo em conta a relação existente entre o presumível responsável e a deliberação da sociedade por um lado;
- 3) E entre esse presumível responsável e o sujeito passivo originário, por outro.

A culpa dos gestores é individual funcional e não societária, pelo que entendemos que o pagamento dos salários dos trabalhadores pode justificar a não reversão da execução fiscal, relativa à cobrança de IRC, contra o património individual dos gestores envolvidos na deliberação. Mas já no que diz respeito ao IVA cobrado e montantes retidos de IRS e contribuições para a segurança social, o juízo de culpa é mais severo não só em relação ao substituto (sociedade) como em relação ao gestor que só excepcionalmente pode ser desculpado.

Na prática, os casos apresentados acima vão sempre levar à responsabilização do gestor, se o património da sociedade for insuficiente.

⇒ Outras situações que poderiam conduzir a responsabilidade tributária

- Responsabilidade do substituto por registo incorreto na contabilidade;

- Responsabilidade tributária dos sócios de sociedades de responsabilidade ilimitada, cabendo saber se neste caso os sócios são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos tributos em dívida;
- Responsabilidade de co-titulares de patrimónios autónomos e outros conjuntos de bens sem personalidade jurídica.

### ☆ Os Promotores e Utilizadores de Esquemas de Planeamento Fiscal Agressivo

Nos últimos tempos, por causa da globalização, temos uma nova figura de sujeito passivo, criada pelo DL n.º 20/2008, de 25 de fevereiro, que são os **promotores** e os **utilizadores dos esquemas de planeamento fiscal agressivo**, sobre os quais recai o dever de comunicação ao diretor-geral dos impostos de esquemas ou atuações de planeamento fiscal.

O planeamento fiscal é um conjunto de negócios jurídicos lícitos, legais, que visam o pagamento de um imposto reduzido ou a eliminação do pagamento do imposto.

*Como é que isso se pode fazer?* Aproveitando as lacunas legais. Em Portugal, é consenso que, como os impostos estão submetidos à reserva de lei, perante lacunas não pode haver integração analógica.

Com a globalização, surgiu então a figura do **planeamento fiscal agressivo**, que é mais um instrumento de política legislativa e de certa forma um instrumento interpretativo, mas não é um conceito jurídico autónomo, colocando muitas dificuldades aos contribuintes, às autoridades tributárias, aos tribunais.

*Grosso modo*, o planeamento fiscal agressivo significa o aproveitamento de lacunas que resultam da interação de dois ou mais sistemas fiscais. É o exemplo de um reformado finlandês que venha viver para Portugal e que beneficia em Portugal de um regime de isenção fiscal para não residentes (um reformado finlandês que venha para Portugal não paga IRS em Portugal). Como temos um acordo com a Finlândia do qual resulta que Portugal é que tem o direito de tributar o finlandês, mas como Portugal pode tributar e não quer, e a Finlândia também não pode, temos uma situação de **dupla não tributação**. Assim, o contribuinte finlandês aproveita a interação entre o sistema fiscal Português e O finlandês.

Os **utilizadores** são os tais contribuintes que beneficiam do resultado (ex: finlandês) e os **promotores** são quaisquer entidades, com ou sem personalidade jurídica, que, no exercício da sua atividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros (art. 5.º/1 DL).

Sempre que haja esquemas de planeamento tem de haver uma **comunicação ao fisco**, pelo que essas figuras consubstanciam sujeitos passivos.

Se um advogado atuar no âmbito de um processo com um cliente, se pretende defender-se de uma situação em que o planeamento já ocorreu, pode invocar o sigilo profissional. No entanto, se o advogado for um agente que ajudou a planear o esquema, então deve ser tratado como um consultor, ROC, etc.

*Quais são as consequências se não houver cumprimento do dever de comunicação?* Há uma contraordenação e respetiva sanção.

*O que é que o fisco faz sobre os sistemas de planeamento?* Retira os dados concretos sobre o promotor e publica os que considera ser contrários à lei.

Foi aprovada o ano passado uma Diretiva europeia, em que há uma obrigação de identificação dos clientes.

A questão mais difícil de resolver neste quadro da comunicação de sistemas de planeamentos fiscais agressivos prende-se com os **limites de um dever fiscal de comunicação** e um **direito ao silêncio** quando existe uma possível incriminação.

Como se disse, estes planeamentos são lícitos; mas imagine-se que há uma comunicação do planeamento, sendo o cliente identificado; então, é provável que a autoridade tributária faça uma auditoria externa à empresa, podendo vir a descobrir que há montantes que foram omitidos com intuito de prejudicar a arrecadação de receitas. Nesse caso, estamos perante um crime fiscal, entrando no âmbito do Direito penal. Assim:

- a) Quando estamos no quadro do Direito fiscal puro e dos deveres de comunicação, o contribuinte não pode invocar o direito ao silêncio, tendo o dever de colaborar com o fisco.
- b) Quando estamos no quadro do direito penal, o contribuinte já pode proteger-se invocando o princípio da não autoincriminação e o direito ao silêncio.

Este dever coloca muitos problemas e muitas dúvidas aos promotores/consultores, pois não sabem até que ponto conseguem defender o contribuinte nem até que ponto poderão eles próprios ser responsabilizados pela omissão desse dever.

### ☆ Constituição, Alteração e Extinção da Relação Jurídica Tributária

⇒ Noções introdutórias

A relação jurídica tributária é uma **relação de Direito público**, complexa, composta por diversos procedimentos tributários e exemplificados pelo art. 54º/1 LGT. Os principais procedimentos da relação jurídica tributária são a **liquidação dos tributos**, quando efetuada pela administração tributária, ou a **autoliquidação**, quando levada a cabo pelos sujeitos passivos, seguida do **pagamento ou cobrança da prestação do tributo**.

Existem ainda:

- i) Procedimentos acessórios ou complementares ao objetivo da cobrança do tributo – como a avaliação de rendimentos ou valores patrimoniais ou o reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais;
- ii) Procedimentos que disciplinam os litígios entre o sujeito passivo e o fisco – como as revisões, as reclamações e os recursos hierárquicos;
- iii) Procedimentos que disciplinam o reconhecimento de ilegalidades pela própria administração tributária – revisão oficiosa.

⇒ *Tatbestand* sistemático de imposto:

Trata-se do conjunto de pressupostos que a lei deve descrever para que ocorra a obrigação tributária principal. Ou seja, corresponde ao **conjunto de elementos essenciais da relação jurídica tributária** e que podem resultar na pretensão tributária.

Ele abrange os **elementos indiciadores de capacidade contributiva**, cuja verificação é necessária para o apuramento do montante do imposto a pagar.

Esses elementos são:

1. **Sujeito ativo;**
2. **Sujeito passivo;**
3. **Facto tributário** (ou lado material do *Tatbestand*);
4. **Cálculo da matéria tributável** ou **apuramento do “valor fiscal”;**
5. **Taxa ou alíquota** de imposto, **coleta** e **deduções à coleta.**

Os elementos essenciais constitutivos de cada *Tatbestand* de imposto devem constar de **lei formal** (parlamentar, decreto-lei autorizado ou decreto-legislativo regional), e os órgãos de aplicação da mesma podem e devem referir-se ao *Tatbestand* legal: neste sentido, o *Tatbestand* desempenha a **função de garantia** e não coincide totalmente com o *Tatbestand* sistemático.

À soma dos pressupostos da tributação, incluindo os benefícios fiscais e normas das convenções de dupla tributação, e isenções ou créditos de imposto resultantes da aplicação dessas convenções, podemos designar *Tatbestand* conjunto ou total, mas APD opta por reconduzi-lo a um *Tatbestand* **sistemático alargado**.

⇒ Constituição da relação jurídica tributária

O **art. 36º/1 LGT** esclarece que a relação jurídica tributária se constitui quando estão preenchidos os pressupostos legais, com a subsunção do facto (rendimento, prestação de serviços, venda de bens, importações ou aquisições intracomunitárias, aquisição ou detenção de património) à lei. Este preceito trata da **relação jurídica tributária principal**, a que se destina ao apuramento e cobrança do tributo.

Durante algumas décadas discutiu-se se a obrigação tributária nascia com o ato administrativo de determinação da matéria tributária ou com a mera verificação dos pressupostos legais. A resposta certa é a referida anteriormente, constante do art. 36º/1 (**preenchimento dos pressupostos legais**).

⇒ Alteração dos elementos essenciais da relação jurídica tributária e o exemplo dos preços de transferência e dos acordos prévios vinculativos:

Pelo facto de a relação jurídica tributária nascer do preenchimento sucessivo do *Tatbestand* sistemático, decorre, nos termos do art. 36º/2 LGT, que **os elementos essenciais da relação jurídica não podem ser alterados por vontade das partes** – princípio da indisponibilidade do imposto.

No âmbito da **quantificação tributária**, nomeadamente na determinação da matéria tributável dos grandes contribuintes, o apuramento do rendimento real implica frequentemente um diálogo e por

vezes até um acordo entre o fisco e esses contribuintes, **dentro da margem de livre apreciação conferida por lei**.

O **art. 63º CIRC** sobre preços de transferência bem como o regime da **Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro** contêm regras de determinação da matéria tributável de entidades que realizam operações comerciais com outra/outras entidades com as quais mantêm relações especiais. Quer o regime dos preços de transferência quer o significado de relações especiais estão definidos de forma vaga e indeterminada.

Este último conceito está concretizado no **art. 63º/4 CIRC** e trata do que podemos designar por “empresas associadas”. A determinação da matéria tributável, através dos preços de transferência praticados entre entidades com relações especiais entre si é **concretizada por ficções legais**, impondo a lei que as operações entre empresas associadas sejam tratadas como se dissessem respeito a “entidades independentes” (**princípio das entidades independentes ou da plena concorrência**).

Neste quadro de indeterminação legal, e na ocorrência de **litígios entre o fisco e contribuinte**, a lei e o fisco promovem e utilizam **métodos de negociação** com o contribuinte, quer através da exigência legal do dossiê de preços de transferência (arts. 63º/6 e 7 e 130º CIRC) e respetiva interpretação, quer através dos acordos prévios sobre preços de transferência que pretendem evitar discussões sobre o método de preços de transferência a utilizar no caso concreto (art. 138º CIRC).

#### **Concluindo,**

- i. A autoridade tributária e o contribuinte não podem alterar os pressupostos legais e não podem negociar o imposto, porque temos reserva de lei – **indisponibilidade do crédito tributário** (art. 36º/2 LGT). No entanto, a realidade nunca é tão simples: a indisponibilidade do crédito tributário, em alguns casos, é atenuada por uma margem de livre apreciação quanto à quantificação do imposto.
- ii. A discricionariedade é um **juízo de oportunidade**, que implica uma avaliação caso a caso. A margem de livre apreciação no Direito fiscal significa que prevalece sempre a legalidade, e quando temos indeterminação legal, há alguma margem para o fisco (neste caso, a Administração) concretizar a indeterminação legal, mas **o juízo final é sempre dos tribunais**. O Tribunal tem sempre de concretizar o conceito indeterminado e tem a última palavra. Assim, em regra não há discricionariedade fiscal, pois não há um juízo de oportunidade.
- iii. No que toca à quantificação do imposto, para saber se certos gastos são ou não dedutíveis, pode haver alguma margem de livre apreciação pelo fisco, e quando estamos no quadro das multinacionais existe frequentemente uma negociação entre o contribuinte e o fisco.

⇒ Proibição de moratórias, indisponibilidade do crédito tributário, princípio da igualdade e regimes excecionais de regularização da dívida tributária (RERT I, II e III)

Por outro lado, a administração tributária **não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias**, salvo nos casos expressamente previstos na lei (art. 36º/3 LGT). E, nos termos dos arts. 30º/2 e 36º/2 e 3 LGT, o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade. Pode, contudo, justificar-se a moratória se for **excecional**, como forma de obter de volta a poupança que é necessário

auferir e o pagamento de imposto. Mas a moratória, só por si, com o objetivo de arrecadar receita não é compatível com o princípio da igualdade nem com o Estado de Direito.

Os **Regimes Excepcionais de Regularização Das Dívidas Tributárias** (RERT) que foram sucessivamente introduzidas pelas leis retificativas do Orçamento de Estado para 2005 e para 2010 devem ser analisados à luz do art. 30º LGT e dos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade.

Os três RERT aprovaram **regimes de perdão fiscal** (parcial) e o regime de regularização de dívidas consistiu num **perdão de juros e sanções** (a cobrança coerciva transformou-se em pagamento voluntário).

Note-se que quando os Estados adotam regimes de perdão fiscal, a **finalidade não pode ser a obtenção de receitas fiscais**, pois esta é a finalidade regra prosseguida pelos impostos. O que diferencia a cobrança de impostos fora de um Estado de Direito e num Estado de Direito é que neste último existem **princípios constitucionais formais e materiais** que têm de ser sempre respeitados.

Assim, os perdões fiscais têm de ser justificados por **finalidades extrafiscais** que no caso concreto se sobreponham à igualdade e têm que ter **aplicação excepcional**. As finalidades normalmente associadas aos perdões fiscais são a promoção do repatriamento de capitais para efeitos de poupança e investimento em território nacional.

⇒ Extinção da relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária extingue-se através da **cobrança** que assume as modalidades de **pagamento voluntário** ou **coercivo** (arts. 78º CPPT e 40º LGT), por **caducidade da liquidação** (art. 45º LGT) ou **prescrição da dívida tributária** (art. 49º LGT).

★ Pagamento voluntário *vs* pagamento coercivo:

Havendo uma **pretensão tributária**, o montante apurado ou liquidação deve ser **validamente notificado** junto do sujeito passivo no decurso do prazo (regra) de **quatro anos** (art. 45º/1 LGT). Há duas modalidades de cobrança ou pagamento previstas na lei: a **cobrança ou pagamento voluntário** (art. 84º CPPT) e a **cobrança ou pagamento coercivo** (arts. 163º e ss. CPPT).

Um Estado só funciona normalmente se o pagamento dos impostos for, em regra, **voluntário**. Ou seja, se falhar o pagamento voluntário de impostos, significa que algo está de muito errado: ou os impostos não correspondem à capacidade contributiva dos sujeitos passivos, ou a administração fiscal não está suficientemente organizada e os próprios fundamentos do Sistema Fiscal são postos em causa.

Para o Estado ser independente os impostos são necessários; quando o pagamento não é voluntário, tal não implica necessária e imediatamente a cobrança coerciva: para que esta seja desencadeada é preciso um **título executivo** (certidão de dívida ou outro título enunciado no art. 162º CPPT).

Se o património for **insuficiente** para pagar a totalidade da dívida, verificando-se um atraso no pagamento (total), começam a correr juros de mora, aos quais acrescem outros encargos legais, a própria dívida tributária e, eventualmente, juros compensatórios resultantes de falhas na declaração e coimas (art. 40º/4 LGT).

A **cobrança coerciva** está associada à **execução do património** do sujeito passivo (**processo de execução fiscal**), ou seja, à penhora e alienação dos bens apreendidos. Embora tenha início com a extração do título da dívida e **citação do executado** (art. 188º CPPT), a execução fiscal materializa-se com a **penhora** (art. 215º CPPT) e a venda da totalidade ou parte do património do sujeito passivo.

Note-se que o pagamento voluntário pode ocorrer durante o processo de execução, a partir da sua instauração, ou a seguir à citação da certidão de dívida e durante todo o processo de cobrança coerciva ou execução fiscal (arts. 264º e 265º CPPT), inclusivamente após penhora e venda de património, salvo disposto sobre a sub-rogação no CPPT.

#### ★ Caducidade:

A **notificação da liquidação** é necessária para tornar a dívida de imposto **certa e exigível**. O poder de liquidação caduca se a notificação da mesma não ocorrer ou não for válida (por exemplo, se não contiver a fundamentação do ato), dentro do prazo determinado na lei. **Quatro anos** é apresentado como **prazo regra da caducidade** do poder de liquidar (art. 45º/1 LGT). Mas há vários **prazos especiais**, muitos deles introduzidos em sucessivas alterações ao art. 45º LGT, e trazendo mais desvantagens pela complexidade associada, do que vantagens (é o caso do prazo previsto no art. 45º/2, 3 e 5 e 39º CIS).

As correções à matéria tributável, a fixação de rendimentos, as liquidações adicionais e **quaisquer atos suscetíveis de alterar a situação tributária do sujeito passivo** têm de ser notificados.

A **forma de contagem dos prazos** varia consoante o tipo de impostos, tendo a lei recorrido a conceitos doutrinários – impostos periódicos e de obrigação única.

#### ★ Prescrição:

A formação da dívida tributária após a liquidação validamente notificada faz correr o prazo de pagamento voluntário e também o **prazo de prescrição**. Este é o limite temporal para a possibilidade de cobrança da dívida por parte da administração tributária.

O prazo de prescrição começa a correr a partir do momento em que tem lugar o facto tributário e, quando atingido o limite do prazo, a **prescrição abrange a dívida, juros compensatórios** (art. 35º/1 LGT) e **juros de mora** (art. 44º LGT).

## PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FORMAIS E MATERIAIS

A CRP de 1976 estabelece um catálogo de princípios em matéria fiscal que têm sido arrumados em **princípios formais e materiais**, desenhando no seu conjunto a **Constituição fiscal**.

### ☆ Princípios Constitucionais Fiscais

1. **Formais** – correspondem às monarquias constitucionais de finais do séc. XIX, relacionadas com o Estado liberal e com o Estado mínimo, vocacionadas principalmente para a **proteção da propriedade privada** e para a **segurança jurídica**. São eles:



- a) Princípio da legalidade – o contribuinte deve estar protegido contra intromissões do Estado que não tenham sido aprovadas pelos representantes dos contribuintes. Fala-se então em reserva e preferência de lei.
  - b) Princípio da proibição da retroatividade.
2. **Materiais** – surgem mais tarde no séc. XX, no quadro do Estado social e Estado fiscal e complementam os primeiros, numa lógica de **justiça social** (equitativa ou distributiva). São eles:
- a) Princípio da capacidade contributiva – concretização do princípio da igualdade. Este princípio é concretizado através de outros princípios constitucionais consoante o tipo de imposto:
    - i. Princípio da tributação pessoal, global, universal e progressiva, no caso do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas singulares (art. 104º/1 CRP).
    - ii. Princípio da tributação segundo as necessidades do agregado familiar (art. 104º/1 CRP).
    - iii. Princípio da tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido, no caso dos impostos sobre o rendimento, por contraposição ao rendimento fonte.
    - iv. Princípio da tributação do rendimento real, no caso dos lucros e rendimentos profissionais e empresariais – deve ser tributado o rendimento líquido (proveitos menos gastos).
    - v. Princípio da neutralidade fiscal, no caso do IVA.

### 3. Interpretativos

- a) Princípio da proibição de abuso fiscal (princípio do abuso) – é um subprincípio da igualdade. É um princípio constitucional e estadual e supraestadual, de Direito europeu e de Direito internacional.
- b) Princípio da praticabilidade – ligado à administração de atos-massa.

## PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL

O princípio da legalidade fiscal é um princípio fiscal formal, assegurando que a interferência na propriedade privada resulta de discussão e aprovação parlamentar. A lei é o ponto de partida para garantir a **segurança jurídica**, uma vez que é aprovada pelos representantes parlamentares. A lei também serve a **igualdade**, por ser geral e abstrata, embora não seja suficiente para garanti-la.

Na CRP de 1976, o princípio da legalidade fiscal é objeto de **cinco artigos** que abrangem:

- 1) **Vertente das competências e divisão vertical** de poderes tributários que inclui a distribuição de competências entre AR e Governo e competências das RA e das AL em matéria fiscal – arts. 165º/1 i), 165º/2 para Governo; 227º/1 i) para as RA, e 238º/4 para as AL.

A aprovação final deverá passar pelo plenário ou então a autorização legislativa deverá passar pelo plenário.

- 2) O **objeto da reserva de lei**, que inclui a criação de impostos e sistema fiscal (de que fazem parte os elementos essenciais dos impostos, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes), e o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (arts. 165º/1 i) e 103º/2).
- 3) A **vertente material**, no sentido das exigências de densificação da lei fiscal quanto aos elementos essenciais de imposto – exigências estabelecidas na primeira parte do art. 103º/2 (incidência e taxa), garantindo um princípio de legalidade substancial ou princípio da tipicidade fiscal.
- 4) Um **princípio de preferência ou precedência de lei**, no art. 103º/3, e a consagração de um **direito de resistência** à tributação que viole a CRP ou a lei, exprimindo uma conceção garantista da legalidade fiscal (art. 103º/3).

Lembrem-se aqui ainda o **art. 2º** que caracteriza a República Portuguesa como um **Estado de Direito democrático**, e o **art. 3º/2**, segundo o qual o Estado se subordina à CRP e se funda na legalidade democrática.

### ☆ Direito de Resistência

O art. 103º/3 CRP consagra um direito de resistência aos contribuintes, em caso de impostos inconstitucionais, retroativos ou cuja liquidação e cobrança não se faça nos termos da lei (violação da preferência de lei).

Este direito consiste numa **forma de autotutela de direitos** e por isso reveste sempre **caráter subsidiário e excecional**. O pressuposto é o de que o reconhecimento e afirmação dos direitos individuais é concretizado através do recurso aos tribunais.

Por conseguinte, o direito de resistência em matéria tributária apenas poderá ser utilizado quando e **se se frustrarem todos os controlos internos do Estado, i.e.:**

- i. Quando não seja possível recorrer à autoridade pública (art. 21º CRP);
- ii. Em situações de impossibilidade de recurso às autoridades em tempo útil para evitar a lesão de direitos.

Este direito pressupõe ainda a gravidade e a evidência da ofensa.

### ☆ Reserva de Lei Fiscal e a sua Justificação

A reserva de lei parlamentar é justificada através de **preocupações garantistas**, da função parlamentar de orientação política e do **princípio democrático**, acentuado ora um ora outro destes aspetos.

- × A **função garantista** tem ainda hoje razão de ser, pois está associada à previsibilidade e calculabilidade da obrigação de imposto e dos seus elementos essenciais, e assim também à segurança jurídica. Esta exige **discussão, desacordo e consentimento parlamentares em plenário**. Postula ainda uma **densificação normativa progressiva**, para a qual contribuem Parlamento, Governo, administração e tribunais.
- × É o **princípio democrático** que fundamenta e postula a reserva de lei parlamentar, não sendo suficiente a reserva de lei formal (no sentido de ato legislativo). Manifestação deste princípio

é o **procedimento legislativo parlamentar**, que permite a **discussão pública da lei** e o contributo da oposição (desacordo ou consentimento).

⇒ A reserva de lei competencial

#### Art. 165º/1 i) CRP:

- i. Quanto aos **impostos**, a criação ou alteração dos elementos essenciais de cada imposto tem de estar prevista na lei (lei em sentido formal, abrangendo lei da AR ou DL autorizado). A própria extinção do imposto tem de ser aprovada pelo Parlamento, por causa do princípio da igualdade.
- ii. Quanto às **taxas**, que são tributos bilaterais e quanto às **contribuições financeiras**, basta a aprovação do regime geral por lei; ou seja, os elementos essenciais das taxas e das contribuições financeiras devem ser previstos por lei da AR ou DL autorizado, mas dentro desse quadro, a criação de cada taxa ou de cada contribuição financeira pode ser feita por lei em sentido material (ex: através de regulamentos).

**Problema:** atualmente, em Portugal, em relação às taxas, existe uma lei geral das taxas quanto às autarquias locais (taxas municipais), mas não foi aprovada mais nenhuma lei geral das taxas; e também não existe nenhuma lei geral das contribuições financeiras. Isto significa que, na ausência de intervenção do legislador, o **TC deveria aplicar um crivo de constitucionalidade** com base nos elementos substantivos destes tributos. Ou seja, há duas opções constitucionais quanto à criação das taxas e contribuições financeiras:

- (i) Submete-las a reserva de lei;
- (ii) Não submete-las a reserva de lei, mas sim ao crivo relacionado com os elementos substantivos: por exemplo, como vimos, as taxas são sinalagmáticas; assim, teríamos de ver se existe realmente um sinalagma entre o montante a cobrar e o benefício auferido pelo contribuinte, se o bem é presente, etc. Assim, por exemplo, não se pode exigir aos alunos atuais da FDL uma propina para as obras de alargamento da biblioteca, uma vez que esse é um bem futuro.

A situação Portuguesa é a da exigência da reserva de lei para a criação de regimes gerais, mas não temos regimes gerais. Assim, o TC tem de fazer um **controlo através dos elementos substantivos**. O problema é o seguinte: o TC deixou praticamente de fazer o juízo de compatibilidade entre as taxas e contribuições financeiras e a CRP; como não há lei, não faz e depois, estranhamente, abstém-se de verificar se os elementos essenciais estão preenchidos. Assim, qualquer entidade reguladora pode criar estes instrumentos sem nenhum crivo constitucional.

#### Art. 165º/2 CRP - autorizações legislativas:

O art. 165º/2 CRP é uma densificação do art. 165º/1: prevê o **conteúdo da autorização legislativa** para que esta não consubstancie um “cheque em branco”. A autorização legislativa deve assim definir o **objeto**, o **sentido**, a **extensão** e a **duração** da autorização, a qual pode ser prorrogada:

- Objeto – sobre o que é que o Governo pode legislar.
- Extensão – o que pode fazer dentro da matéria (por exemplo, alterar o número de escalões do IRS – art. 68º CIRS).

- o Duração – período dentro do qual o Governo poderá legislar ao abrigo da autorização legislativa. Em regra, quando feitas com aprovação do orçamento do Estado que caduca dia 31 de Dez, a duração não tem de vir expressa, porque já sabemos que quando findar o orçamento de Estado, acaba a autorização (art. 165º/5 CRP).

O **Ac. do TC n.º 358/92** veio densificar o conceito de **sentido** (para que não haja um “cheque em branco”) afirmando que o preceito autorizador tem de cumprir uma **tripla função**:

- i) Conteúdo material bastante da lei de autorização – tem a ver com o fim da delegação, na ótica do delegante. Prende-se com a função de *indirizzo*, da qual decorre que o Parlamento, unilateralmente ou com a colaboração do Governo, através de lei ou de autorização legislativa, deve definir sempre as linhas de orientação política;
- ii) Linha de orientação do legislador delegado – fins genéricos;
- iii) Elemento de informação genérica das inovações a introduzir no ordenamento para os particulares – ótica dos particulares. A lei de autorização legislativa não é a lei final, mas, ainda assim, deve permitir fazer no mínimo um juízo de prognose de quais são as inovações que vão ser introduzidas.

Na prática, esta tripla função serve para os benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, uma vez que, **no caso dos impostos, tem-se por cumprida esta tripla vertente se se cumprir com os requisitos do art. 103º/2 1ª parte** (incidência e taxa/alíquota que é o *quantum*).

No nosso ordenamento, o DL autorizado contém uma **normação primária** e não secundária, o que significa, desde logo, que as autorizações legislativas têm um objeto muito mais vasto. No nosso ordenamento, as leis de autorização são “linhas de conduta”, não criando uma fonte de Direito aplicável às relações que pretende reger.

#### **Art. 227º/1 i) CRP – poder tributário das Regiões Autónomas:**

Este artigo diz respeito à competência legislativa das assembleias legislativas das RA. Foi a revisão constitucional de 1982 que introduziu o poder tributário próprio das RA, e a revisão de 1989 desdobrou as competências legislativas regionais em matéria fiscal:

- i. Num **poder tributário próprio**;
- ii. Num **poder de adaptação** do sistema fiscal às especificidades regionais.

Trata-se de um **poder ou soberania tributária originária**, pois é atribuída pela CRP. Seguindo a definição de CASALTA NABAIS, o poder tributário estadual é soberano e originário e o poder tributário autonómico regional é apenas originário.

Nos anos 80 foi muito discutido o alcance do *poder tributário próprio* das RA, e havia duas posições que correspondiam à Escola de Coimbra e à Escola de Lisboa:

- a) Alguns autores (como SALDANHA SANCHES) defendiam que o poder tributário próprio das RA não podia significar o poder de criar impostos; poderia significar, no máximo, um poder de adaptação dos impostos nacionais. Apenas poderão fazer aquilo que a AR lhes permitam que façam. O Estado é unitário e a reserva de lei tinha de ser da AR, não podendo as RA criar impostos – **centralistas**.

- b) Outros (PAZ FERREIRA, SOUSA FRANCO) defendiam que o poder tributário próprio existia, em termos eventualmente de criação de impostos; a condição seria a de o poder tributário ser definido nos estatutos regionais e de não contrariar a CRP e aquilo que tivesse sido criado pela AR, uma vez que a AR é um órgão de soberania e as ALR não - **regionalistas**. APD defende esta posição:
- i. O poder tributário próprio existe e é um verdadeiro poder de criar impostos;
  - ii. *Coloca em causa a reserva de lei?* Não. O facto de as RA poderem criar impostos não põe em causa a reserva de lei. A reserva de lei está relacionada com o princípio da representatividade. Um Parlamento nacional representa os nossos interesses (de cada um de nós) e, por isso, votamos no programa de governo que mais se aproxima das nossas preferências (em relação às despesas orçamentais). Este argumento também é aplicável às RA dado que elas têm parlamentos que são eleitos direta e democraticamente. Assim, sempre que existe uma representação popular, o princípio da legalidade fiscal encontra-se preenchido. Há ainda um argumento de política fiscal que explica que não temos que ter receio que as RA criem impostos, porque a tendência relativamente às regiões infraestaduais não é a de aumentar a carga fiscal, antes pelo contrário: tendem a entrar em concorrência com o Estado fiscal para atraírem residentes e investimentos.

Assim, o receio que muitos autores, nos anos 80, demonstraram quanto à possibilidade de as RA criarem impostos, mostrou-se infundado.

O **art. 57º/3 LFR** (Lei das Finanças Regionais) veio resolver a controvérsia, estabelecendo quais os tributos que as ALR podem criar: **contribuições de melhoria** e **tributos extrafiscais de carácter ambiental**. Em teoria, as RA podem criar quaisquer tipos de impostos, **desde que não incidam sobre matéria objeto de incidência por impostos nacionais**; ou seja, se conseguirem descobrir uma manifestação de riqueza que ainda não seja tributada pela AR, podem criar o tributo. Mas na prática isto é muito difícil, dada a amplitude da panóplia de tributos criados pela AR. Além disso, as RA podem dispor das receitas provenientes de impostos nacionais e que tenham conexão com o território daquelas.

**NOTA:** é no poder de adaptação que reside o grande poder tributário das regiões autónomas, porque podem adaptar praticamente todos os tributos da AR.

Acrescente-se que o poder tributário próprio das RA **não abrange o poder de extinguir impostos nacionais**.

*O poder tributário das RA é originário?* Art. 227º CRP - quer o poder tributário da AR, do Governo e das RA é originário, porque resulta diretamente da CRP. Em contraposição, as autarquias locais têm poder derivado, na medida em que o seu poder deriva de lei da AR ou do Governo (art. 238º/4).

*O que acontece se, no caso Português, as receitas das RA forem inferiores àquilo que é recomendável?*

Pode haver **transferências de orçamento estadual** para as RA mais desfavorecidas. Mas estas transferências só podem ocorrer dentro dos parâmetros da UE, uma vez que os auxílios de Estado são proibidos (arts. 107º e 108º TFUE).

Mas o TJUE veio dizer que se a RA em causa decidiu diminuir os impostos, não pode depois vir a beneficiar de uma parcela do orçamento geral (orçamento de Estado), pois nesse caso já estaria em causa um auxílio de Estado.

**Art. 238º/4 CRP – poder tributário das Autarquias Locais:**

Como já se referiu, o poder tributário das autarquias locais é um poder derivado.

No âmbito da CRP de 1976, tem sido reconhecido aos municípios o **poder de criar taxas**, mas já não poderes em matéria de impostos – seja de criação seja de adaptação.

Ainda assim, lembre-se que os municípios têm alguns poderes em matéria fiscal:

- i. Fixam as taxas do IMI relativamente aos prédios urbanos, embora a moldura seja fixada na lei (0,3% a 0,5 %) – art. 112º/1 c);
- ii. Fixam a taxa da derrama até um limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC (art. 18º Lei das Finanças Locais)

Lei das finanças locais nº 13/2013 – ainda pode ser dado algum grau de discricionariedade às autarquias locais. Mas essa margem tem de ser estreita sob pena de descaracterização da reserva de lei.

O art. 238º/4 CRP consagrou expressamente um **poder tributário dos municípios a exercer nos termos da lei**, cujo alcance ainda não está delimitado. Não se tratará aqui de um poder de criar e de adaptar impostos nacionais, pelo menos com a amplitude que resulta para as RA do art. 227º/1 i) CRP.

Em termos gerais, o art. 238º/4 CRP legitima a **atribuição legal de discricionariedade aos municípios, quanto a elementos essenciais dos impostos**. Mas na verdade, como refere CASALTA NABAIS, o art. 234º/4 não acrescenta nada de novo à adequada compatibilização ou concordância prática do princípio da legalidade fiscal com o princípio da autonomia local, pois o princípio da autonomia local sempre permitiu que o legislador concedesse tais poderes tributários.

**☆ Princípio da Tipicidade Fiscal ou Reserva Material (art. 103º/2 CRP)**

A determinação da lei está associada ao Estado de Direito. No Direito fiscal, quando os conceitos jurídicos são **vagos e indeterminados**, começa uma **margem de livre apreciação** do Governo-legislador ou eventualmente da administração e dos tribunais. Perante isto, coloca-se a questão de saber se os órgãos que os aplicarão ainda exercem uma função interpretativa ou se já exercem uma **função de criação**.

Note-se que o **princípio da tipicidade fiscal não é violado com a vaguidade da lei**, desde que a orientação política quanto aos elementos essenciais do imposto seja dada pelo Parlamento e o Governo-legislador concretize as autorizações parlamentares quanto a esses elementos essenciais, de forma que, a partir daí, a carga fiscal **seja previsível e (quase) calculável**.

Além disso, os **aspectos técnicos** podem e devem ser concretizados por regulamento.

⇒ Art. 103º/2 CRP e os elementos essenciais dos impostos

A lei determina a **incidência**, a **taxa**, os **benefícios fiscais** e as **garantias dos contribuintes**.

O art. 103º/2 não só contém o princípio da tipicidade dos impostos, como ainda alarga o objeto do art. 165º/1 i). Isto é, para além das taxas e de outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas, os impostos e o sistema fiscal, inclui também na reserva de lei os **benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes**.

Assim, o princípio da tipicidade dos impostos diz respeito ao *an* e ao *quantum* dos mesmos.

Os benefícios fiscais não fazem parte da incidência, porque prosseguem outras finalidades: as normas dos benefícios fiscais são **normas extrafiscais**; são também **normas de despesa fiscal**.

Quando a CRP diz “a incidência e a taxa devem ser criadas por lei” temos de perceber o que significa “lei” – estamos a falar de **lei em sentido formal**. Este artigo é uma concretização do princípio da reserva de lei, o que também significa que está relacionado com o 165º/1 i) mas não só: este art. é uma densificação dos três princípios que vimos acima da vertente competencial.

A reserva de lei relativa às **garantias dos contribuintes** – na parte não coberta pelo art. 165º/1 b) –, é o corolário da tipicidade do imposto, e encontra a sua justificação no Estado de Direito democrático e no art. 268º/4 e 5 CRP.

⇒ O *an* e o *quantum* da obrigação tributária

O *an*, em sentido literal/restrito consiste no sujeito passivo e objeto. Contudo a Prof. APD vem dizer que a incidência do 103º/2 tem de ser interpretada num **sentido amplo**, pelo que o *an* terá de abarcar ainda **todos os elementos que contribuem para a quantificação do imposto** (*Tatbestand* sistemático é relevante para aqui; inclui tudo menos a taxa). A Prof. defende esta solução na medida em que a legalidade fiscal tem **funções garantistas**, e porque os impostos, mesmo que entendidos como deveres fundamentais, são limites imanentes ao direito de propriedade individual. Assim, deve prever-se, através da lei, o montante de imposto que se vai pagar.

O *quantum* é a taxa.

⇒ Lançamento e liquidação e a quantificação do imposto

Atualmente, *lançamento* e *liquidação* estão ligados à **determinação da “matéria coletável” e respetiva “quantificação”**; portanto, à incidência em sentido amplo.

Se abrirmos ao acaso o CIRC, verificamos que caem dentro da determinação da matéria tributável (ou “lançamento”) o regime de encargos dedutíveis, a regras de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, etc. Quanto à “liquidação”, após apurada a matéria tributável, o CIRC enumera as deduções admissíveis, tais como as deduções correspondentes à dupla tributação jurídica e económica internacional, pagamento especial por conta, retenções na fonte, etc.

Todas estas disposições interferem com o **montante de imposto a pagar**, pelo que estão sujeitas à reserva de lei fiscal.

⇒ Os benefícios fiscais no contexto do art. 103º/2 CRP

Como vimos, são normas extrafiscais e, como tal, prosseguem finalidades principais que são diferentes da finalidade pública de obtenção de receitas.

A CRP submete os benefícios fiscais à reserva de lei, no art. 103º/2. A consagração expressa da reserva de lei para os benefícios fiscais justifica-se nestes termos:

- i. A reserva de lei nos Estados sociais de Direito não se deve limitar à administração ablativa;
- ii. Para se evitar equívocos ou dificuldades de interpretação, sobretudo se se tiver em conta que os benefícios fiscais são, por via de regra, medidas extrafiscais, às quais se recusa a aplicação pura e simples da Constituição fiscal.
- iii. O benefício fiscal introduz fenómenos perversos de erosão de receitas e restringe a aplicação dos princípios materiais fiscais, pelo que deve ser publicitado, e deve por isso estar sujeito a reserva de lei parlamentar.

No entanto, não devemos fazer apenas um juízo formal, como também vimos; é preciso fazer um **juízo material**: o afastamento ou restrição dos limites materiais constitucionais fiscais carece de justificação com base em princípios orientadores, os quais devem ser sempre ponderados conjuntamente com os princípios materiais fiscais a restringir. Ou seja, temos sempre de ver se a violação do princípio da igualdade é justificada pela defesa de um valor superior. O interesse público tem de ser superior.

Assim, o controlo dos benefícios fiscais tem de ser feito de duas formas:

1. Saber se realmente foi observada a reserva de lei competencial - 165º/1 i) ou 227º/1 i) ou 238º/4 CRP;
2. Quanto à sua densificação, perceber quais são as finalidades extrafiscais que prosseguem e se essas finalidades exigem um juízo individualizado - se exigirem, temos de encontrar limites inerentes ao próprio benefício fiscal em si (princípio da igualdade, por exemplo).

⇒ As garantias dos contribuintes

Na opinião de APD, as garantias dos contribuintes não precisavam de estar consagradas no art. 103º/2 CRP, uma vez que já se encontram previstas no art. 165º: os tipos de crime fiscal e de contraordenação fiscal e as respetivas sanções e processos já estão sujeitos a reserva de lei ao abrigo do art. 165º/1 c) e d). As garantias dos contribuintes implicam a conjugação entre os arts. 103º/2, 165º/1 i) e 227º/1 i) CRP.

Tal como o TC, APD entende que a reserva de lei abrange a **atividade de criminalização ou agravação** e a da **descriminalização ou de atenuação**.

No caso das **garantias dos administrados**, a que se aplica o art. 165º/1 b), em princípio a reserva de lei abrange **todo o regime dos direitos, liberdades e garantias**.

No caso das garantias dos contribuintes, o art. 103º/2, ao estabelecer que elas são determinadas por lei, não exclui as normas que **ampliem** essas garantias ou as que se limitem a **declarar limites** imanentes às mesmas.



A função garantista da reserva de lei nunca foi entendida como dizendo respeito apenas às normas desfavoráveis, mas a quaisquer alterações de regime, por estar em causa a previsibilidade do montante do imposto (e da situação fiscal) e a tutela de confiança do contribuinte.

O **Ac. do TC n.º 56/84** aponta ainda o seguinte argumento: no plano da hierarquia das fontes, se as normas procedimentais (administrativo) e processuais (contencioso) fiscais que disciplinam as garantias estão sujeitas ao art. 165º/1 i), as normas que modificam esse regime num plano mais favorável têm de estar previstas em fontes da mesma hierarquia, desde logo por razões técnico-formais – pois as segundas revogam ou derogam as primeiras – o que, desde logo, impediria que um regulamento derogasse uma lei ou um DL autorizado.

### ☆ A Determinação e a Indeterminação Legal

O princípio da legalidade fiscal exige que todas as leis em sentido formal sejam **suficientemente determinadas** de modo a que os particulares possam entender e prever as atuações da administração tributária (Ac. n.º 233/94).

Uma lei é indeterminada quando o conjunto de argumentos legais disponíveis é **insuficiente** para justificar os resultados a que se chega. Nestes casos, o conjunto de argumentos legais nunca garante (ou justifica) apenas um e só um resultado em casos importantes ou difíceis.

A diferença entre determinação e indeterminação é **quantitativa** e não qualificativa.

Devido às exigências de reserva de lei fiscal, ligadas à **previsibilidade** e **calculabilidade**, a indeterminação da lei fiscal postula uma **concretização progressiva** da lei formal, através de DL não autorizados, regulamentos, de orientações genéricas e de uma jurisprudência constantes, com base nos casos típicos (tipificação). Na verdade, a indeterminação da lei fiscal raramente aconselha o juízo discricionário, segundo as circunstâncias do caso, pois tal coloca em causa o princípio da igualdade.

Cabe sempre aos tribunais exercerem o controlo dos limites internos e externos à margem da livre apreciação e à discricionariedade e, por isso, os acordos secretos são proibidos.

Conclui-se então que **não é inconstitucional a utilização de conceitos vagos e indeterminados**, desde que estes sejam **determináveis**. É, assim, legítima uma margem de livre apreciação atribuída à administração. Os únicos conceitos determinados que temos são quantitativos (ex: taxa de imposto de 21%), mas tudo o resto é linguagem jurídica/conceitos jurídicos indeterminados. Ou seja, embora a linguagem jurídica seja imprecisa por natureza, nós juristas podemos dizer que, na maioria dos casos, conseguimos interpretar a lei de forma a dar-lhe um conteúdo determinado. *Como se faz isso?* Através de uma argumentação coerente e dos princípios constitucionais.

*Como se chega a uma solução correta?*

Através da separação de poderes nos Estados de Direito: o tribunal tem a última palavra. E, é por isso, que nos Estados de Direito a independência dos tribunais é tão importante, uma vez que são eles quem guarda a CRP.

A diferença para o Direito fiscal é que temos uma entidade “intermédia” – o fisco. Se houver uma lei indeterminada, a primeira interpretação que vai existir é a da autoridade tributária. *E tem esta alguma discricionariedade na interpretação da lei fiscal?* NÃO! A última palavra compete aos tribunais, justamente porque temos reserva de lei e, por isso, o juízo discricionário tem de ser excepcional.

⇒ Grau de determinação legal exigível e controlo judicial

Relativamente ao grau de determinação legislativa exigido pelo art. 103º/2 CRP, podemos dizer que:

- i) Quanto às **normas de determinação do an e do quantum do imposto**, cabe à lei formal estabelecer diretamente o regime para os casos típicos a que se dirige;
- ii) No caso da **incidência objetiva** em sentido restrito (**objeto do imposto**), para além da definição e enumeração das manifestações típicas de riqueza que cada imposto pretende atingir (pela técnica da tipicidade tendencialmente fechada e através de tipos jurídicos estruturais ou reais), podem ser consagradas **cláusulas residuais que abram a tipicidade e atinjam manifestações de riqueza semelhantes** (por exemplo, outros rendimentos resultantes da aplicação de capitais, no caso do CIRS);
- iii) No caso da **incidência subjetiva** (sujeitos passivos), a **enumeração dos sujeitos não tem de ser taxativa**, mas exemplificativa, de modo a evitar que determinadas entidades, pela forma jurídica que assumam, escapem do âmbito da incidência;
- iv) Quanto às **regras de determinação e quantificação da matéria tributável**, cabe à lei definir o regime a aplicar, de tal modo que o intérprete perceba quais as opções tomadas e consiga prever o imposto a pagar; todavia, para que a lei não fique sobrecarregada de pormenores, deve **caber a um DL não autorizado ou a um regulamento o desenvolvimento desses critérios**. É ainda recomendável que as **orientações genéricas vão concretizando os conceitos legais (e regulamentares) indeterminados**, de modo que diminua o grau de incerteza na aplicação da lei, e permita ao contribuinte ver gradualmente assegurados os referidos princípios da previsibilidade e calculabilidade do imposto;
- v) Quanto aos **benefícios fiscais**, a lei parlamentar ou o DL autorizado podem conceder ao ministro das finanças discricionariedade para ponderar a atribuição dos mesmos a casos concretos, mas os tribunais deveriam fazer um controlo da observância de princípios materiais (bem estar geral, proporcionalidade e ganho para a comunidade). Deve ainda ser avaliado se estes princípios devem prevalecer sobre a igualdade na vertente da capacidade contributiva, progressividade e quaisquer outros limites materiais fiscais que sejam restringidos pelos benefícios fiscais.

Em todos os pontos enunciados, os tribunais devem controlar a legalidade da atuação administrativa, interpretando os conceitos jurídicos indeterminados segundo os critérios gerais de interpretação das leis fiscais.

No caso de normas sobre a determinação/avaliação ou quantificação da matéria tributável, embora também sujeitas a reserva de lei, quando as situações a avaliar se localizem na auréola do conceito, e a **interpretação permita mais do que uma solução**, o tribunal deve aceitar a concretização ou a interpretação da administração, **desde que constitua uma interpretação possível desse conceito** – os princípios da praticabilidade e da igualdade possível assim o recomendam.

⇒ A posição da jurisprudência

A jurisprudência do TC sobre a **não inconstitucionalidade dos conceitos jurídicos indeterminados** tem sido secundada por uma jurisprudência constante do STA. Por exemplo, no Ac. de 22/09/2004, a propósito do então art. 57º do CIRC (atual 63º do CIRC), diz-se que *“quando a lei usa conceitos jurídicos indeterminados, embora daí resulte que a administração vem a beneficiar de uma certa margem de livre apreciação, não haverá ofensa da CRP desde que os dados legais contenham uma densificação tal que possam ser*

*tidos pelos destinatários da norma como elementos **suficientes para determinar os pressupostos da atuação da Administração** e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da atividade administrativa assim desenvolvida”.*

⇒ Remissões da lei formal para regulamento ou decreto-lei não autorizado

O princípio da legalidade fiscal **não impede as remissões expressas da lei formal para regulamento ou DL não autorizado** que desenvolvam **aspectos estritamente técnicos do regime** (Ac. do TC n.º 236/01). Essas remissões são aconselháveis para que a lei fiscal possa exercer eficazmente a sua função de garantia.

Ainda segundo o mesmo acórdão, não são inconstitucionais os DL não autorizados (nem os regulamentos) que não criem uma nova categoria de incidência.

É também compatível com o princípio da legalidade a atribuição por lei de uma margem de apreciação à administração, na **aplicação de critérios técnicos ao caso individual** – por exemplo, no Ac. n.º 236/01, o TC lembra que o CIRC atribui competência à DGCE para aceitar os casos especiais de reintegração e amortização *“devidamente justificados”*, para além do período máximo de vida útil dos bens: o que, em regra, não é aceite.

A densificação das leis fiscais tem de ser conjugada com o **princípio da igualdade**, o que significa que as exigências de densificação não são absolutas, e justifica que o legislador possa recorrer a conceitos jurídicos indeterminados, com o objetivo de facilitar a aplicação da lei a casos idênticos. Exemplo da necessidade de conjugação da legalidade com a igualdade fiscal é a consagração de cláusulas residuais na definição dos tipos de incidência objetiva, tal como *“quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais não compreendidos na Secção A”* (art. 12º/6 Código de Imposto de Capitais). O TC pronunciou-se pela não inconstitucionalidade desta cláusula, justamente com base nessa argumentação.

*Como é que na prática as leis fiscais são elaboradas?*

A forma de emitir legislação é invertida, *i.e.*, temos reserva de lei mas a iniciativa não vem da AR porque se tratam de matérias muito técnicas; assim, a iniciativa vem do Centro de Estudos Fiscais.

A indeterminação legal significa, nos casos difíceis, que, relativamente ao caso concreto, pode existir mais do que uma resposta certa. Se essa é a situação, então a última palavra tem de caber aos tribunais e não ao fisco. Os tribunais, através de uma jurisprudência constante, vão concretizando a lei e vão-nos dando a resposta certa, e a lei vai ficando determinada.

Enquanto não há jurisprudência constante, ainda não temos determinação legal.

*Pode o fisco contribuir para isto?*

Sim, através de regulamentos e de orientações genéricas. As orientações genéricas são publicadas e, por isso, são mais do que regulamentos internos, uma vez que os contribuintes ficam a saber a posição do fisco.

Se a orientação genérica contiver uma interpretação possível daquela lei, os tribunais, apesar de não estarem vinculados, podem seguir aquela interpretação, fundamentando.

## PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DA RETROATIVIDADE FISCAL

### ☆ Conceito e Critérios

A regra no Direito fiscal, tal como nos outros ramos de Direito, é a de que **a lei nova se aplica para o futuro**. A aplicação a factos passados é **proibida** (art. 103º/3 CRP). Só existe **retroatividade autêntica** (em **sentido próprio** ou **forte**) se a lei nova for aplicada a um **facto com início no passado**, inteiramente decorrido ao abrigo de uma lei antiga. Se o facto com início no passado **ainda estiver a decorrer**, fala-se em **retrospetividade**, e esta será também proibida se for violada a **proteção da confiança**.

**Primeira questão** que se coloca acerca da aplicação no tempo da lei fiscal: *o que significam factos futuros e factos passados?* Sabemos, desde já, que esses factos variam consoante se trate de:

- i. Leis procedimentais ou leis substantivas;
- ii. Factos tributários de obrigação única ou factos tributários de formação sucessiva.

Em segundo lugar, cabe determinar o **tipo de normas fiscais** que não podem ser retroativas. Uma vez que a retroatividade visa proteger a segurança jurídica e a confiança do sujeito passivo, só as **normas fiscais oneradoras do sujeito passivo** é que não podem ser retroativas e pelo contrário as **normas desoneradas podem sê-lo** porque favorecem os sujeitos passivos e a segurança jurídica não é afetada.

Esta é uma diferença em relação à reserva de lei fiscal e ao princípio da tipicidade fiscal, pois a reserva de lei abrange quer as normas oneradoras quer as normas desoneradoras relacionadas com o **an, o quantum, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes**.

Em terceiro lugar, para efeitos da proibição da retroatividade, cabe determinar o que são normas oneradoras do sujeito passivo e se, por exemplo, as leis antiabuso são oneradoras ou não para efeitos de proibição da retroatividade.

### ☆ Leis Procedimentais e Processuais

Em praticamente todos os OJ dos Estados da OCDE, as leis procedimentais e processuais (garantias dos contribuintes) têm **aplicação imediata**. Elas podem aplicar-se a procedimentos e processos em curso respeitantes a factos tributários já ocorridos, mas que ainda são objeto de investigação e que não foram atingidos pela caducidade da liquidação, nem pela prescrição da dívida fiscal.

Este entendimento está consagrado no **art. 12º/3 LGT**, segundo o qual as normas de procedimento e processo são de aplicação imediata, **sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos** dos contribuintes:

- × As **garantias** e os **interesses legítimos** são aqueles em relação aos quais já decorreu o prazo de caducidade e de prescrição, ou tenha havido caso julgado (sentença transitada em julgado do STA). Por exemplo, uma lei nova prevendo que Portugal troque informações com EM da UE pode aplicar-se a factos tributários já passados, desde que não tenha sido atingido o prazo de caducidade da liquidação de imposto ou o prazo de prescrição da dívida tributária.

Para efeitos do art. 12º/3 LGT, temos de interpretar “*contribuintes*” como **sujeitos passivos** (categoria mais ampla). Também os sujeitos passivos (enquanto legalmente obrigados ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal) que não sejam contribuintes (sujeito passivo

obrigado a pagar tributos ou outros encargos legais a estes associados), são protegidos pela proibição da retroatividade.

O TC também aplica a **distinção entre retroatividade autêntica e retrospectividade** às normas procedimentais e processuais ou relacionadas com as garantias dos contribuintes – é o caso de regras sobre a prescrição da dívida tributária:

- ✘ Por exemplo, no **acórdão n.º 6/2014**, estava em causa a aplicação da norma do n.º 4 do art. 49º LGT, na redação introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 a um processo em curso. Segundo esse n.º 4 do art. 49º, *“o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida”*.
  - Segundo a recorrente, a aplicação desta norma ao processo em curso constitui **retroatividade proibida**: *“a suspensão do prazo de prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que recaia sobre a impugnação judicial viola o princípio da proteção da confiança, na medida em que, na prática, determina a inviabilidade de uma obrigação tributária vir a ser declarada prescrita”*.
  - O TC entendeu não existir no caso violação do princípio da proibição da retroatividade, consagrado no art. 103º/3 CRP, pois **não ocorreu retroatividade autêntica**, *i.e.*, a lei nova não foi aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga. O mesmo Tribunal considerou que não tinha existido violação do princípio da proteção da confiança, na vertente da segurança jurídica; segundo o Tribunal, a análise do princípio da proteção da confiança implicava a **comparação entre o regime novo e o antigo**, pois a violação da proteção da confiança traz um agravamento da posição jurídica dos contribuintes, em relação ao sistema legal anteriormente vigente, com o qual não se possa legitimamente contar. Nesse contexto, **não há um “direito à não frustração de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados”** e, portanto, *“o legislador não está impedido de alterar o sistema legal afetando relações jurídicas já constituídas e que ainda subsistam no momento em que é emitida a nova regulamentação, por ser essa uma necessária decorrência da autorevisibilidade das leis”*. O TC recordou que o mecanismo da interrupção do prazo de prescrição que consta do n.º 4 do art. 49º desde a sua versão originária, implicava já a possibilidade de o prazo interrompido pela interposição de algum dos meios processuais aí previstos não se reiniciar antes do trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo, por ser um dos efeitos normais da interrupção (art. 327º/1 CC). Assim, o atual regime não é essencialmente mais gravoso e está justificado por razões de interesse público relacionadas com a necessidade de obtenção de receitas fiscais que resultem de impostos ou que tenham sido já objeto de liquidação.
- ✘ Tratando-se de um caso de **retrospectividade**, diz-nos o TC que se deve ter em conta, e que se pondere, *“tanto o contexto da administração tributária quanto o contexto do particular tributado”*. Mas diz que *“na verdade, porém, as expectativas dos contribuintes na manutenção em bloco das causas de interrupção e suspensão dos prazos de prescrição à luz do CPT não assumem a magnitude necessária para que se verifique uma violação do princípio constitucional da proteção da confiança”*.

## ☆ Leis Substantivas

⇒ Impostos de obrigação única e Impostos periódicos

No caso de leis fiscais substantivas, é preciso distinguir entre:

- i. **Impostos de obrigação única**, cujo facto tributário se constitui e conclui com um único ato ou contrato jurídico.

Nestes casos, como por exemplo a compra e venda de um imóvel sujeito a IMT, a proibição da retroatividade implica o **respeito pelos factos tributários passados**, ou seja, a não aplicação da lei nova a esses factos, pois a obrigação tributária nasceu e está concluída.

- ii. **Impostos periódicos**, cujo facto tributário tem normalmente início no primeiro dia do ano ou período fiscal e só está concluído no último dia desse ano ou período (factos tributários de formação sucessiva).

Nestes casos, a proibição da retroatividade assume contornos próprios relacionados com a **formação sucessiva** do facto tributário e com a existência de anos ou períodos fiscais que separam as obrigações tributárias por períodos.

Exemplos de impostos periódicos são o **IRS** e o **IRC**, quando se trate de **residentes** tributados sobre o rendimento acrescido.

A existência de factos tributários de formação sucessiva, que só estão concluídos quando termina o ano ou período fiscal, faz do ano ou período fiscal o parâmetro para aferirmos o próprio conceito de retroatividade.

O TC parece seguir o raciocínio do ano ou período fiscal **para todos os factos tributários regidos pelos códigos de IRC** (e portanto o raciocínio será o mesmo no quadro do código do IRS). Assim, desde que o ano fiscal esteja em curso, a entrada em vigor de lei nova aplica-se desde 1 de janeiro.

No entanto, na opinião de ANA PAULA DOURADO, a afirmação de que certos tipos de impostos são periódicos e outros não o são exige uma interpretação cuidada. Por exemplo, quer no quadro do IRS quer no quadro do IRC, temos factos tributários de formação sucessiva e outros factos tributários de obrigação única; assim, no quadro do IRS e do IRC, em relação aos rendimentos sujeitos a englobamento, a tributação incide sobre o **acréscimo patrimonial** (diferença entre o património no final do ano ou período fiscal e no início desse mesmo ano ou período) e o facto tributário só está concluído no final do ano ou período fiscal.

O mesmo raciocínio aplica-se às **mais-valias tributáveis em IRS**, cuja matéria tributável resulta da diferença entre as mais e as menos-valias no ano fiscal, apesar de as mais-valias não serem englobadas e de a taxa de imposto ser proporcional (“o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias” – art. 73º/4 CIRS).

O regime das mais-valias confere-lhes natureza de periodicidade, típica do IRS. Pelo contrário, se as mais-valias forem **tributadas autonomamente**, em relação a cada ganho realizado – *i.e.*, se não se tributar o saldo positivo entre as mais e as menos-valias – não se tributa o rendimento acrescido num determinado ano fiscal, mas o rendimento acrescido respeitante a cada realização, o que significa que se trata de uma **obrigação única**.

→ Na opinião de APD, o que o STA faz em relação às mais-valias é dividir a questão da incidência da determinação da matéria tributável, introduzindo uma rutura na lógica do IRS. O problema de olhar para as mais-valias de facto a facto não é correta (APD): o que o legislador diz é que as mais-valias constituem o saldo apurado ao final do ano entre mais e menos valias e esta é a forma de apuramento que corresponde à formação de qualquer tributo de formação sucessiva.

Ex: ações da EDP – se as alienarmos hoje, podemos ter uma mais-valia. O STA diz que o facto tributário é esta venda; se houver no dia seguinte um aumento da tributação das MV já não se pode aplicar à transação que sucedeu hoje. Mas o IRS diz que a tributação das mais-valias vai ocorrer no final do ano. Isto significa que a interpretação do STA vem quebrar a lógica do IRS, que é a da formação sucessiva. APD não percebe como o STA faz essa distinção entre várias categorias de impostos.

Assim, APD entende que o STA faz uma distinção artificial porque não olha para o regime das mais-valias; em Portugal, o seu saldo é apurado apenas no final do ano – são por isso de formação sucessiva.

A Regente, ao contrário do que foi entendido pelo STA, sustenta que **a determinação da matéria tributável é um elemento relevante para determinar se o imposto é periódico ou de obrigação única**. Só a determinação da matéria tributável pode esclarecer se o imposto incide sobre o acréscimo patrimonial anual ou não; isto significa que as normas de determinação da matéria coletável têm consequências para a aplicação da lei no tempo.

Questão diferente é a de saber se as mais-valias realizadas antes da entrada em vigor da lei nova devem ficar protegidas pelo princípio da proteção de confiança: pode até justificar-se que os valores mobiliários adquiridos antes da entrada em vigor da nova lei ainda não realizados não sejam abrangidos pelo novo regime. Caberia ao STA e ao TC fazer essa análise, em face da situação concreta.

⇒ As taxas liberatórias e as tributações autónomas

No caso de **retenções na fonte** sujeitas a **taxas liberatórias (retenções na fonte definitivas** e sem submissão dos rendimentos a englobamento), o facto tributário é de **obrigação única**, pelo que não é relevante o ano ou período fiscal, mas o dia em que ocorreu a obrigação de imposto. O facto tributário está concluído no momento da obtenção do rendimento ou da colocação do mesmo à disposição do sujeito passivo.

Mais complexo é o caso das **tributações autónomas**:

Estas estão consagradas no CIRS e no CIRC e foram enxertadas nesses códigos como uma forma também de conseguir receita facilmente, mas alterando as características do IRS e do IRC. Significa que estes códigos criaram **tributações de despesa**. Por exemplo, despesas de representação de uma empresa, que são aquelas que são incorridas com clientes (ex: almoço com os clientes).

*Qual é o regime fiscal destas despesas?*

A opção portuguesa foi a de limitar a dedução destas despesas, para evitar abusos, pois é difícil ao fisco verificar se aquelas despesas foram em proveito próprio ou se realmente estão relacionadas com despesas da empresa.

Esta questão está relacionada com a **praticabilidade do Direito fiscal**; sendo um direito de atos-massa, há limites à verificação e à individualização de cada um dos factos. Temos então de ter as despesas comprovadas, mas não se consegue comprovar com certeza qual foi o destino dessas despesas; assim, a solução é impor **limites à dedução**.

Outro caso foi o da **aquisição de viaturas pelas empresas**: se uma empresa adquire uma viatura ligeira, esta aquisição é tributada em IRC (se a empresa for tributada em IRC); o normal seria ser deduzida. Mas na tributação autónoma o que temos é uma tributação e não uma dedução.

Estas despesas são tributadas autonomamente, o que significa que temos uma **penalização do gasto**, o que não é próprio à definição do imposto. A tributação autónoma tem taxas e alíquotas próprias e mais elevadas em comparação com o que resultaria da aplicação das regras gerais. A tributação autónoma tem assim uma **natureza sancionatória** e, tal como é feita, é justificada muitas vezes como uma regra que vai, de certa forma, **controlar o abuso que existirá numa transferência de rendimentos da sociedade para os sócios**.

A lógica inerente, por exemplo no caso de despesas de representação e de aquisição de viaturas, é a de que houve uma transferência de rendimentos para os sócios. Como não se consegue tributar o sócio em IRS, há uma **presunção em sentido amplo de transferência de rendimento**, tributando-se a sociedade. Ou seja, há uma presunção de abuso e por isso surge uma norma sancionatória quanto à atuação da sociedade.

O que parece é que se está a tributar a sociedade em vez do sócio (porque não se consegue a prova) e, por isso, parece que existe uma responsabilização da sociedade:

- ✗ Esta solução **não foi considerada inconstitucional**, mas APD entende que algumas alíneas deviam ser consideradas inconstitucionais.

Em 2010, num conjunto de medidas aprovadas para o PEC, para justificar um controlo das contas públicas, aumentou-se as taxas de tributação autónoma e disse-se que a alteração entrava em vigor no dia da sua publicação.

Discutiu-se se se trata de uma situação de retroatividade em sentido forte ou de retrospetividade. Em vários acórdãos, o TC tentou caracterizar este tipo de tributação e, a partir dessa caracterização, tentou perceber se havia inconstitucionalidade ou não.

Um acórdão do plenário de 2012 veio solucionar a questão: inicialmente, começou por dizer que a tributação autónoma era um imposto de formação sucessiva porque estava inserida nos CIRS e CIRC e, por estar neles inserida, assumia a sua natureza, o que significava que o aumento do imposto implicava apenas uma situação de retrospetividade. Finalmente, em 2012, o TC veio caracterizar bem a tributação autónoma e dizer que, **apesar de estar inserida nos códigos de imposto sobre o rendimento, era um regime diferente do da tributação sobre o rendimento e que incidia sobre factos tributários de obrigação única**: cada uma das despesas constituía um facto tributário diferente, ou seja, o facto gerador do imposto é a **própria realização da despesa**. Assim, a lei nova só pode aplicar-se para o futuro.

Em suma, deve entender-se que a nossa legislação fiscal consagra as tributações autónomas como factos tributários de obrigação única, uma vez que a tributação incide sobre cada ato de despesa, e o facto de a tributação autónoma estar sistematicamente incluída nos códigos do IRS e do IRC não a torna uma tributação de factos de formação sucessiva. Assim sendo, **as leis novas mais onerosas devem aplicar-se a factos tributários futuros**.



*Pode falar-se em confisco, uma vez que as alíquotas são de 60% (ac. Gálls vs. Hungria)?*

Para APD, a questão do confisco é complicada, porque não há um limite certo. O TC alemão considerava que a tributação acima de 50% era confiscatória. Mais tarde esta jurisprudência foi abandonada, passando a considerar-se que teria de haver uma avaliação caso a caso.

O que há no Ac. Gálls vs Hungria é uma análise de todos os factos.

Ou seja, tem de haver uma análise do contexto nacional, da capacidade contributiva, se são medidas excepcionais ou temporárias, etc.

No caso da tributação autónoma, não podemos dizer que não há limites ao confisco apenas porque a tributação autónoma tem uma natureza diferente do imposto sobre o rendimento. Assim seria fácil criar impostos confiscatórios.

Cada alínea da tributação autónoma tem a sua finalidade. E também há tributação autónoma relativa a paraísos fiscais. Quando estejam em causa despesas ocorridas em paraísos fiscais, pode haver forma de desincentivar a tributação em causa, porque há facilidade de haver branqueamento, fraude fiscal, etc.

Dizer que a tributação autónoma é penalizadora é errado porque os impostos não podem ter essa finalidade. O *Tatbestand* do direito fiscal é diferente do do direito penal.

APD entende que a tributação em 70% pode ser justificada em casos de paraísos fiscais, mas em mais lado nenhum.

⇒ Conceito de retroatividade para efeitos do IVA

No quadro do IVA, o sujeito passivo não coincide com o consumidor final. **Enquanto para o consumidor final o IVA é um imposto de obrigação única, para o sujeito passivo ele é um facto tributário de formação sucessiva.** Como o IVA é suportado pelo consumidor final, a aplicação da lei nova no tempo, em matéria de IVA, não pode colocar em causa o imposto já pago pelo consumidor final. Assim, o aumento do IVA a meio do ano fiscal só se pode aplicar aos factos tributários (consumo, prestação de serviços ou importação) futuros (que ocorram após a entrada em vigor da lei nova), sob pena de se colocar em causa o montante de IVA cobrado anteriormente em casa elo da cadeia.

### ☆ Proibição da Retroatividade como Manifestação do Princípio da Segurança Jurídica

A segurança jurídica é um princípio decorrente do Estado de Direito (art. 2º CRP), e deve ser garantida pelo OJ a todos os destinatários de normas jurídicas. No Direito fiscal:

- i. **Vertente positiva** – princípio da proteção da confiança;
- ii. **Vertente negativa** – princípio da proibição da retroatividade fiscal (art. 2º e expressamente art. 103º/3 CRP).

Ambas as vertentes permitem tutelar a **previsibilidade** das consequências jurídicas das ações dos destinatários das normas.

O **princípio da proibição da retroatividade fiscal** é uma decorrência do princípio da segurança jurídica tal como consagrado nas constituições monárquicas liberais (**princípio constitucional fiscal formal**). Ele vigora no Direito fiscal a par do princípio constitucional da reserva de lei, o qual também garante a previsibilidade das normas.

Mas o princípio da legalidade – tanto na vertente da reserva de lei como na vertente da preferência de lei – em si, **não fundamenta a proibição da retroatividade**, pois uma lei parlamentar ou decreto-lei autorizado retroativos passam o teste da legalidade.

Antes da revisão constitucional de 1997, o TC fundamentava o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal no princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. O art. 103º/3 CRP de 1976, na redação dada pela revisão constitucional de 1997, veio estabelecer expressamente que *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa”*. Na opinião de APD, esta alteração à CRP não trouxe nada de fundamentalmente novo quanto ao significado e alcance da proibição da retroatividade fiscal:

- Por um lado, porque não se explica o que são *impostos retroativos*, cabendo ainda ao intérprete, nomeadamente ao TC, delimitar esse conceito;
- Por outro lado, porque quer o conceito de impostos retroativos quer a proibição destes devem ainda ser ainda e sempre fundamentados no princípio da tutela da confiança, como manifestação da segurança jurídica. Por exemplo, as **normas fiscais mais favoráveis não estão compreendidas na proibição do art. 103º/3**, porque tais normas não são contrárias à segurança jurídica e, portanto, não violam a tutela da confiança do contribuinte.

Conclui-se, deste modo, que a proteção da confiança é um **princípio interpretativo da retroatividade e da retrospectividade**.

### ☆ Posição do Tribunal Constitucional

Diferentemente da posição defendida pela Regente, o TC afirma em jurisprudência dominante que o art. 103º/3 CRP **introduziu novidades**, argumentando que a proibição da retroatividade está agora **isenta de quaisquer análises valorativas** e aproveitou esta alteração constitucional para construir uma jurisprudência mais sistematizada sobre o assunto.

Sobre a origem e alcance desta disposição, escreveu-se o seguinte no **Ac. n.º 129/09** do TC:

*“Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroativa, sendo a expressão «retroatividade» usada aqui em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada e mais favorável.*

*As decisões do Tribunal, até 1997, assentavam no seguinte argumento: uma lei fiscal seria inconstitucional (por violação do princípio da confiança) apenas quando imposta a retroatividade «em termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes». (...) o Tribunal disse que a retroatividade das leis fiscais seria constitucionalmente legítima sempre que não ferisse «de forma inadmissível ou intolerável a certeza e a confiança na ordem jurídica dos cidadãos por ela afetados; ou que não traísse, de forma arbitrária e injustificada, as expectativas juridicamente tuteladas e criadas na esfera jurídica dos cidadãos ao abrigo das disposições vigentes à data da ocorrência dos factos que as geraram».*

*(...) uma vez expressa no texto da Constituição, a proibição da retroatividade em matéria fiscal, o Tribunal passou a ler esta proibição já não numa dimensão subjetiva (dependendo, em concreto, do contexto dos sujeitos da relação tributária resultante da aplicação da lei) mas antes numa dimensão objetiva.*

*Quer isto dizer que, atualmente, e consagrado que está o princípio geral de irretroatividade da lei fiscal, a mera natureza retroativa de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares é sancionada, de forma automática, pela Constituição, qualquer que tenha sido, em concreto, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado”.*

Por seu turno, e na mesma linha de argumentação, os Acs. do TC n.ºs 617/2012 e 85/2013, caracterizaram a proibição de retroatividade em matéria fiscal, contida no art. 103º/3, como uma **regra** e não como um princípio. A regra conteria uma proibição absoluta da retroatividade fiscal, dispensando e proibindo valorações por parte do intérprete.

Ainda assim, o Tribunal estabeleceu uma dicotomia entre a **retroatividade autêntica ou própria de normas fiscais novas mais gravosas** e a **retrospetividade**: a interpretação dominante do TC é a de que o art. 103º/3 **apenas consagrou a proibição da retroatividade autêntica ou própria** (retroatividade forte). Como o TC entende que a retroatividade autêntica é proibida pela CRP, sem ser necessário avaliar se a proteção da confiança foi ou não violada, a **análise da proteção da confiança é relegada para as situações de retrospetividade**.

No entanto, o TC nem sempre é totalmente coerente com esta posição:

- ✘ No acórdão sobre a “*comercialização de produtos farmacêuticos*” (n.º 135/2012), o TC procede a uma **inversão metodológica**: primeiro devemos saber se a lei é retroativa (retroatividade autêntica) ou retrospetiva (retroatividade inautêntica). Para efeitos de averiguação de uma situação de retroatividade autêntica ou inautêntica, temos de ter sempre presente o princípio da segurança jurídica na vertente da proteção da confiança, como princípio interpretativo. Quando concluímos que uma lei fiscal é retroativa ou meramente retrospetiva, já fizemos um juízo sobre a violação da proteção da confiança e considerámos que **a retroatividade autêntica aplica uma violação mais forte da proteção da confiança do que a retrospetividade**.
- ✘ Este acórdão trata a proibição da retroatividade como um **princípio**, o que implica valorações e ponderações com outros princípios. A proibição da retroatividade como um princípio concretizador da segurança jurídica e da tutela da confiança significa que **essa proibição pode ceder perante os princípios da igualdade e do interesse público**.

### ☆ Conclusões

Na opinião de APD, devemos concluir que a proteção da confiança está sempre ínsita na análise da retroatividade proibida de uma lei fiscal – é o seu **princípio interpretativo**. Na sua jurisprudência dominante, o TC na verdade presume que em caso de retroatividade autêntica de uma regra menos favorável, a proteção da confiança é sempre violada.

Todavia, no caso de retroatividade autêntica, a ponderação da proteção da confiança com a **igualdade tributária**, nas vertentes referidas no acórdão n.º 171/2017, “*de combate à evasão e elisão fiscais, justiça tributária e interesse público*”, só deverá ser tida em conta excecionalmente, nomeadamente quanto a regras procedimentais destinadas a atingir a verdade material e em casos de informação privilegiada sobre um futuro aumento de impostos.

Assim, tal ponderação será admissível em casos mais graves relacionados com a transparência fiscal. Nestes casos é de admitir uma aplicação retroativa da lei.

Já o aumento da carga tributária através de lei retroativa deve estar vedado (proibição absoluta), a não ser em casos de informação privilegiada sobre um futuro aumento de impostos, que não tenha sido publicamente anunciado. A proibição de um aumento retroativo (retroatividade autêntica) de impostos decorre de o facto tributário se ter verificado por inteiro ao abrigo da lei antiga e já ter produzido todos os seus efeitos ao abrigo dessa lei, tendo a relação jurídica tributário sido extinta com o pagamento do imposto.

Refira-se ainda o **art. 12º LGT**, sobre a aplicação no tempo das leis fiscais. Como a LGT não tem valor reforçado, as suas normas são meramente indicativas e só são aplicáveis se forem conformes aos princípios constitucionais de proibição da retroatividade fiscal e de tutela da confiança.

### ☆ Retrospectividade e Princípio da Proteção da Confiança

⇒ Significado de retrospectividade:

Como se viu, após 1997, o Tribunal aplica o art. 103º/3 da CRP para averiguar a existência de retroatividade própria. Conclui-se anteriormente que o art. 103º/3 abrange apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, **excluindo do seu âmbito de aplicação as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria.**

Ou seja, a proibição da retroatividade não abrange aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto e mesmo que se aplique a todo o ano ou período fiscal em curso. Neste caso, estamos perante a chamada retrospectividade.

⇒ Princípio da proteção da confiança: critérios jurisprudenciais de densificação

Dado que os factos tributários de formação sucessiva só estão concluídos no final de um ano ou período tributário, cabe saber se as expectativas de que leis novas mais gravosas só entrem em vigor depois de o período fiscal em curso estar concluído são protegidas constitucionalmente.

Para analisar esta questão, o TC recorre ao **princípio da proteção da confiança**, o que parecia indicar que as referidas expectativas dos contribuintes estariam protegidas por este princípio da confiança.

Segundo o TC, para que o princípio da proteção da confiança seja tutelado, na ponderação da eventual inconstitucionalidade de normas dotadas de retroatividade inautêntica, é necessário que se reúnam **dois pressupostos essenciais e cumulativos**:

- 1) A **afetação de expectativas**, em sentido desfavorável, a qual será inadmissível quando constitua uma mutação da OJ com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar;
- 2) Quando a alteração **não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes** (deve recorrer-se aqui ao princípio da proporcionalidade – art. 18º/2 CRP).

Os dois critérios são densificados através de quatro requisitos ou “testes”:

- 1) É necessário que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados “*expectativas*” de **continuidade**;
- 2) Tais expectativas devem ser **legítimas, justificadas e fundadas em boas razões**;
- 3) Os privados devem ter feitos **planos de vida** tendo em conta a perspetiva de continuidade do “comportamento” estadual;
- 4) Por último, 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 (acórdão 128/2009). Ainda nas palavras do TC, o interesse público relevante é um “*fundamento material capaz de justificar a mutação operada na OJ – uma mutação que na ausência desse fundamento material, se apresentaria como imprevisível e injustificada, não podendo os cidadãos contar com ela*”.

⇒ A pouca relevância dada à proteção da confiança?

O primeiro e o quarto requisito conjugados têm tornado rara a probabilidade de aplicação da proteção de confiança e a proibição da retroatividade.

- ✱ Ac. n.º 401/2013 do TC de 15/07/2013 – tratava-se do art. 30º/3 da LGT na redação que lhe foi dada pela Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro, a qual dispõe que a indisponibilidade do crédito tributário “*prevalece sobre qualquer legislação especial*”, bem como do art. 125º LGT, na medida em que preceitua que “*o disposto no n.º 3 do art. 30º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objeto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos (...), quando aplicadas a processos de insolvência em que a apresentação do plano de insolvência se deu anteriormente à sua entrada em vigor*”. Neste acórdão, explica-se outra vez a proteção de confiança num caso de retroatividade, afirmando-se que essa opção não poderá ter-se como arbitrária, nem se pode considerar que afete posições jurídicas já constituídas.

Podemos pensar num exemplo de violação da proteção da confiança: se por legislador se entende a AR e o Governo, seria necessário que estivesse a ser proposta uma descida do IRC, que a mesma estivesse a ser discutida publicamente (critério 1), que não se fizesse referência ao aumento de nenhum outro imposto (critérios 1 e 2), e que sem existirem razões de política financeira (referidas como “razões de interesse público”, no critério 4) o mesmo parlamento e o mesmo Governo aprovassem um aumento do IRC.

⇒ Os princípios da proteção da confiança e da autorevisibilidade das leis

Na opinião de APD, ao contrário do que parece entender o TC, a proteção da confiança é ainda um **critério interpretativo da retroatividade proibida** e não é um critério meramente qualificativo da retroatividade proibida, nem verdadeiramente autónomo do conceito de retroatividade.

Se a proteção da confiança fosse verdadeiramente autónoma da retroatividade e relevante para efeitos da aplicação da lei fiscal no tempo, as leis retrospectivas seriam quase sempre ou pelo menos muitas vezes proibidas, pois o ponto de partida seria a estabilidade e constância da lei fiscal durante um ano fiscal. Bastaria que a lei nova fosse mais gravosa para o sujeito e incidisse sobre factos tributários não

concluídos para que as suas expectativas fossem frustradas, e tal frustração seria protegida constitucionalmente.

Mas a Prof. afirma que não é essa a posição do Tribunal. Ao contrário do que seria de esperar da autonomização do princípio da proteção da confiança da proibição da retroatividade, o ponto de partida para o TC é o de que **o contribuinte não podia contar com a estabilidade e constância da lei** de imposto no decurso do ano fiscal, **a não ser que tal estabilidade fosse anunciada**. Pelo contrário, o referido princípio de autorevisibilidade das leis sobrepõe-se às expectativas de estabilidade, e o contribuinte deve sempre contar com a alteração dos impostos ao longo do ano.

O TC acaba por admitir afinal que **o princípio da tutela da confiança não tem, em regra, autonomia do princípio da proibição da retroatividade**. A tutela da confiança só proíbe, na verdade e em regra, a retroatividade em sentido próprio. Só excepcionalmente tem autonomia – em caso de erro político grosseiro quanto à criação pública de expectativas e quando não exista interesse público na alteração da lei.

Verifica-se, pois, que segundo o entendimento dominante do TC, **só a retroatividade autêntica é proibida, e só excepcionalmente a retrospectividade poderá ser considerada contrária à tutela da confiança**.

Esta jurisprudência pode ser perigosa se contribuir para orçamentos negligentes, pois os governos e as maiorias parlamentares sabem que em qualquer altura do ano fiscal o interesse público pode justificar um agravamento dos impostos de formação sucessiva com efeitos a partir de 1 de janeiro desse mesmo ano.

### ☆ Cláusulas Antiabuso

O Tribunal Central Administrativo Sul, acórdão de 31 de janeiro de 2012, entendeu e bem (na opinião de APD) que o abuso de formas jurídicas, com vista à obtenção de vantagem fiscal indevida (a subsumir ao novo art. 38º/2 LGT) nem sempre se consubstancia num único ato, mas antes numa cadeia de atos: era o caso dos autos. Embora a operação em causa devesse ser tratada como um todo, ela tinha como cerne e momento decisivo a receção de acréscimos patrimoniais a título de dividendos dedutíveis, e para efeitos de aplicação do art. 38º/2 LGT foi essa receção de acréscimos patrimoniais que determinou a aplicação do disposto no referido preceito legal.

Segundo o TC, no seu Ac. n.º 77/2013, não se podia concluir que o TCA Sul tenha aceite a aplicação retroativa do art. 38º/2, sempre que os factos se integrem numa cadeia de atos em que nem todos ocorreram já no seu domínio de vigência.

### ☆ Lei Retroativa Interpretativa

A lei interpretativa é, por definição, **retroativa**: nos termos do art. 13º CC, a lei interpretativa integra-se na lei interpretada. As leis verdadeiramente interpretativas – as únicas que podem ser retroativas – são aprovadas para esclarecer o sentido ambíguo de uma lei anterior, quando esta lei interpretada é suscetível de mais do que uma interpretação.

Segundo APD, é muito questionável que a interpretação dos tribunais seja “**meramente declarativa**” (como afirmou o acórdão 395/2017), nomeadamente quando os tribunais devem ponderar princípios e aplica-los ao caso concreto.

Segundo o Ac. n.º 395/2017, a interpretação legislativa estaria relacionada com uma atividade e autoridade políticas, decidindo o que é melhor para a comunidade. APD afirma que esta conceção não é aceitável, porque a verdadeira lei interpretativa não pode fixar o sentido que a lei interpretada deve ter, seguindo razões de justiça, utilidade ou oportunidade, e afastando-se de um dos sentidos possíveis da lei ambígua. A verdadeira lei interpretativa **escolhe um dos sentidos válidos da lei interpretada**. Como o sentido fixado pela lei interpretativa corresponde a **um dos sentidos possíveis da lei interpretada**, a lei interpretativa não lesa a confiança legítima do contribuinte.

Cabe aos tribunais decidir se uma lei interpretativa é verdadeiramente interpretativa ou inovadora. Neste último caso, ela não pode ser retroativa.

## O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL

### ☆ Tributação do Rendimento Real e Deveres Declarativos e de Cooperação

Segundo o art. 104º/2 CRP “*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”. Fundamentalmente significa “principalmente” e não “exclusivamente”. Por uma questão de igualdade aplica-se também às pessoas singulares.

De acordo com APD, o **rendimento real** é o rendimento tributável que resulta da **diferença entre proveitos e gastos** e é apurado segundo **métodos diretos**, *i.e.*, com base na contabilidade e outros deveres de declaração do sujeito passivo, tal como exigido pelas leis fiscais, o que implica a cooperação do sujeito passivo.

Para TEIXEIRA RIBEIRO, rendimento real é **aquele que se apura ou se presume que o contribuinte obteve**; é, por exemplo, o lucro que a fábrica deu (rendimento real efetivo) ou se supõe que a fábrica tenha dado (rendimento real presumido). E **rendimento normal** significa uma de duas coisas: (i) o rendimento médio de uma série de anos, que um agente económico poderia obter quando em condições normais ou (ii) o rendimento médio de determinado ano, que poderia obter-se em condições normais. Ou seja, para este Prof., rendimento presumido ainda é rendimento daquela pessoa em concreto, pelo que ainda deve ser considerado como tributação do rendimento real, porque a tributação continua a ser individualizada.

Todas as pessoas coletivas são obrigadas a ter **contabilidade organizada** e a **declarar os seus rendimentos**. No caso das pessoas singulares, é feito essencialmente através do modelo 3; o rendimento real será igual (proveitos menos gastos) mais deduções previstas nos art. 78º ss do CIRS. De acordo com a prof. APD, há uma equiparação entre rendimento real e tributação direta.

A ideia é a de que é impossível proceder-se à tributação do rendimento real se não houver a colaboração devida por parte do sujeito passivo. Haverá todo um conjunto de **obrigações formais** a ser cumpridas pelo sujeito passivo para que seja possível tributar-se o rendimento real.

O problema que se coloca é o de que os meios da administração se tornaram insuficientes para realizar cabalmente a fiscalização do universo dos sujeitos passivos.

### ☆ A Tributação do Rendimento Real das Empresas e a Dedutibilidade dos Gastos

O art. 17º/1 CIRC concretiza a exigência constitucional do art. 104º/2 CRP, estabelecendo um conceito de rendimento real (lucro tributável) que parte do resultado apurado pela contabilidade, mas que **não depende totalmente desse resultado**. Resulta deste preceito que lucro tributável é o **lucro contabilístico adaptado aos princípios e finalidades jurídico-fiscais**: “*corrigido ... nos termos deste Código*”. De entre os princípios jurídico-fiscais que guiam as correções ao lucro contabilístico, estão os **princípios da igualdade e capacidade contributiva**, nas suas manifestações de tributação do rendimento real e de proibição de abuso fiscal. Estes limites legais atingem uma “**igualdade possível**” ou uma **igualdade de “segundo ótimo”**.

Até à reforma fiscal de 2014, era na parte relativa à dedutibilidade de gastos para efeitos de apuramento do lucro tributável (tributação do rendimento real) que o CIRC mais se afastava daquilo que seria reconhecido pela contabilidade. Com efeito, o art. 23º/1 CIRC na redação do DL n.º 159/2009 restringia a dedutibilidade dos gastos contabilisticamente comprovados àqueles que:

- i) Para além de estarem comprovados na contabilidade;
- ii) Fossem **indispensáveis** para a realização dos rendimentos tributáveis ou para a manutenção da fonte produtora.

Interpretações possíveis a dar ao **conceito de indispensabilidade**:

1. A de uma **relação necessária entre gastos suportados e rendimentos obtidos**, ou seja, só os gastos necessários para obter rendimento seriam dedutíveis para efeitos de apuramento do rendimento tributável. Esta interpretação é inaceitável por implicar um **juízo de mérito** sobre as decisões empresariais e **desconsiderar o risco empresarial**.
2. A de um **juízo de conveniência** nos gastos, juízo também de mérito, pelo que também inaceitável.
3. A de uma **relação entre os gastos e o interesse da empresa** ou os **gastos e a atividade da empresa** (*business purpose*). A jurisprudência do STA tem seguido esta interpretação (nomeadamente, Ac. STA n.º 779/12).

*Mas o que é isto do interesse da empresa?*

Imagine-se que tenho dinheiro parado (e os juros estão a zero praticamente): *posso aplicá-lo em instrumento financeiros (tipo ações)?* **Sim**. A doutrina dos atos *ultra vires* está ultrapassada: a **atividade da empresa não se limita ao objeto da sociedade**.

Pode *inclusive* haver gastos com a **atividade não produtiva** da empresa. Para estes casos tem de haver uma análise casuística. Ou seja, tem de se entender como *atividade da empresa* a **atividade produtiva ou não produtiva da empresa**. Como exemplo de atividade não produtiva temos os juros suportados pelos sujeitos passivos de IRC como remuneração de empréstimos e demais encargos financeiros associados, que são dedutíveis como gastos no apuramento do lucro tributável segundo o disposto no art. 23º/1 c) CIRC. Assim, o juízo que temos de fazer é: *este gasto foi feito no interesse da empresa?*

- i) Imagine-se que A (sociedade mãe) detém 100% da empresa B (sociedade filha). *Pode aquela deduzir custos cujo proveito foi apenas da sociedade B?* Isto sucedia quando, por exemplo, a empresa A contraía empréstimos a favor de B.

A interpretação do STA em jurisprudência constante (nomeadamente, Ac. n.º 0246/02) é a de que a dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros tem de ser **apreciada estritamente em relação à**



**entidade cujos gastos estão em consideração**; tais gastos têm de respeitar à **atividade desenvolvida pela própria sociedade**. Permitir o contrário levaria a situações de **abuso fiscal**: o que se observava era que a sociedade filha estaria num local com pouca tributação e os lucros eram deslocados para esta e a sociedade mãe ficaria com o máximo de gastos, de forma a diminuir a tributação do rendimento real.

Existe, contudo, uma **exceção**: este raciocínio não se aplica a **sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)**, que constam do DL n.º 495/88. O art. 5º/1 c) e 2 deste DL prevê expressamente que as SGPS podem contrair empréstimos que depois são aplicados nas suas sociedades filhas, porque é a própria natureza destas sociedade gerir as participações sociais que ela detém nas suas empresas; é uma *holding*.

A Prof. APD diz que esta visão acrítica não é a mais correta, porque poderá ser do interesse da empresa obter menos lucro possível para ser tributado; neste caso, contudo, tem de se olhar para a **razão** da operação: se a única justificação for apenas por questões fiscais e não económicas, estaremos numa situação de abuso, que não deve ser dedutível.

- ii) Imagine-se que agora tanto a empresa mãe como a filha têm proveitos – art. 66º CIRC: havendo relação especial entre duas entidades, as transações que existam entre elas têm de ocorrer como se de duas empresas se tratassem.

**NOTA:** o art. 23º/1 tem uma redação diferente, mas continua a aplicar-se o critério da indispensabilidade.

*Como sabemos que gastos são ou não dedutíveis?*

*A priori*, porque o elenco é meramente exemplificativo, todos os gastos que se encontram no art. 23º/2 CIRC **são dedutíveis**. Por sua vez, todos os gastos consagrados no art. 23º-A CIRC **não são dedutíveis**. Mas temos de ter atenção à **cláusula geral** do art. 23º/1 CIRC.

### ☆ O Alcance da Tributação do Rendimento Real: Limites Traçados pelo Princípio da Capacidade Contributiva e os Direitos de Propriedade e Iniciativa Privada

A tributação real é uma concretização de dois princípios:

- i. Princípio da capacidade contributiva.
- ii. Direitos de propriedade e iniciativa privada.

Ou seja, a tributação do rendimento real é um **critério de justiça**, uma vez que encontra a medida certa que resulta da ponderação do dever de contribuir para as despesas gerais da comunidade e o respeito pela propriedade privada. Já a tributação do rendimento bruto, bem como do rendimento presumido, podem levar a tributos confiscatórios da propriedade privada.

Isto significa que, em princípio, todos os gastos relacionados com a obtenção de rendimentos ou considerados indispensáveis para obtê-los são dedutíveis, quando comprovados; isto a não ser que haja outros princípios fiscais que exijam ou recomendem o oposto:

- ✘ É o caso do **princípio do abuso fiscal**: os gastos podem ser usados abusivamente pelo sujeito passivo, provocando a erosão das bases tributárias, pelo que será legítimo ao legislador limitar

ou até mesmo impedir a dedução destes gastos. Subjacente a esta limitação está então o princípio do abuso fiscal que pondera a igualdade entre cidadãos contribuintes.

São exemplos a dedutibilidade de juros entre empresas associadas, a dedução de despesas de representação ou de outras despesas em que a **fronteira entre a esfera empresarial e a esfera privada são difíceis de determinar**. Nestes casos, o legislador estabelece limites à dedução, guiando-se por um “tipo médio”.

- ✘ Também não são dedutíveis **despesas não documentadas**, uma vez que a tributação do rendimento real, por definição, implica o respeito por deveres de cooperação, entre os quais o dever de contabilidade organizada e respetiva documentação.
- ✘ Também não são dedutíveis os **encargos com finalidades indemnizatórias e com finalidades sancionatórias**, como coimas e multas.

### ☆ Métodos Indiretos de Tributação na LGT

A tributação segundo métodos indiretos está disciplinada no capítulo V da LGT; trata-se de **métodos subsidiários** de determinação da matéria tributável, a aplicar quando (art. 87º LGT):

- 1) Não é possível determinar com fiabilidade o rendimento real;
- 2) Quando o sujeito escolhe ser tributado com base no **regime simplificado** – são aplicados coeficientes ao valor de vendas de mercadorias e de produtos e aos restantes rendimentos que significam tipos de lucro médio (art. 31º/2 CIRS).

Os arts. 81º, 83º e 85º LGT consagram a **subsidiariedade** dos métodos indiretos.

A determinação da matéria coletável segundo os métodos indiretos é feita com base em critérios fixados na lei e que correspondem (ou devem corresponder) ao **tipo médio ou frequente** de rendimentos obtidos por sujeitos passivos que estão em situação comparável.

O método é subsidiário porque a administração só pode a ele recorrer se não puder ser aplicado o método direito, *i.e.*, a tributação do rendimento real com base nos deveres de contabilidade e declarativos do sujeito passivo. Termos de comparação para aplicação dos métodos indiretos são, por exemplo e consoante os casos (**art. 90º/1 LGT**):

- i. Os tipos de vendas, de prestações de serviços ou compras, ou de fornecimentos de terceiros;
- ii. A rentabilidade de capital investido;
- iii. A localização e dimensão da atividade;
- iv. Os custos de situação comparável;
- v. O mercado de bens ou serviços tributados.

Para **não serem inconstitucionais**, quer os coeficientes escolhidos para o regime simplificado, quer os termos comparáveis escolhidos para aplicação dos restantes métodos indiretos devem aproximar-se, tanto quanto possível, do que seria a situação individual, isto é, da **situação tributada segundo o rendimento real**. Por essa razão, a lei prevê também o recurso a elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo relativamente a outros impostos, e matéria tributável determinada pela administração tributária do ano ou anos mais próximos (art. 90º/1 d) e g) LGT).

⇒ Os pressupostos para a aplicação dos métodos indiretos

A determinação da matéria tributável por métodos indiretos opõe-se à tributação do rendimento real – tributação direta, segundo os rendimentos declarados. A sua utilização subsidiária (art. 85º/1 LGT) deve ser **interpretada em sentido restrito**, dada a exigência constitucional do art. 104º/2 CRP: os métodos indiretos **só podem ser aplicados se estiverem verificados os pressupostos dos arts. 87º e ss. LGT.**

Tais pressupostos reconduzem-se:

- ✖ À **violação de deveres formais ou dos deveres de cooperação** por parte do contribuinte – als. b) e e);
- ✖ À **discrepância não justificada entre o valor declarado e os valores de referência** – caso das **manifestações de fortuna** e dos acréscimos patrimoniais não justificados: als. d) e f).

Com exceção do **regime simplificado** de tributação previsto na al. a) do nº 1, e que tem de ser **opcional** para ser conforme à CRP, em todos os outros casos previstos na lei, a aplicação dos métodos de avaliação indireta pressupõe uma **situação de non liquet** (não é claro o rendimento do sujeito), em que a tributação conforme à declaração apresentada pelo sujeito passivo fracassa.

Isto significa que a aplicação dos métodos indiretos só pode ter lugar quando a administração tributária **não consegue apurar o rendimento tributável segundo os métodos diretos** através da informação insuficiente ou deficiente fornecida pelo sujeito passivo.

O TC já se pronunciou no sentido da **não inconstitucionalidade** de nenhuma das disposições e regimes fixando métodos indiretos, sendo que o art. 87º/1 b) e o art. 88º LGT não geraram polémica quanto à sua compatibilidade com a CRP (Ac. do plenário do TC, n.º 84/2003 de 12 fev):

- *“Invoca o requerente, como se viu, a **violação do princípio da proporcionalidade, aparentemente em termos autónomos** (como princípio da proibição do excesso). Considera-se, no entanto, que o princípio só deverá ser tido em conta – e se for o caso – em conjugação com qualquer dos outros que vêm invocados, como, de resto, o requerente não deixa de o fazer qualificando a medida como «excessiva, irrazoável e desproporcionada, com repercussões óbvias ao nível do valor fundamental da não discriminação e com sacrifícios dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real consignados na lei fundamental» (...) De todo o modo, deve reconhecer-se **não ser fácil retirar consequências jurídicas muito líquidas e seguras do princípio da capacidade contributiva, traduzidas num juízo de inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal. Assim, desde logo se imporá a maior contenção, reserva e dúvida quanto à possibilidade de chegar-se a um tal juízo sobre o regime legal em apreço a partir do seu confronto com o mesmo princípio. E isto mesmo quando se aceite que tal princípio é um parâmetro constitucional susceptível de efectivamente assumir relevo no caso.**”*
- *“A verdade, porém, é que, **no caso, o princípio da capacidade contributiva não é sequer parâmetro constitucional relevante para a apreciação da solução legal em causa.** Com efeito, esta solução legal não implica critério de imposição diverso daquele em que se exprime, no seu mais rigoroso e estrito sentido, o referido princípio – ou seja, um critério de repartição dos impostos (ou de certos impostos) em função dos «haveres» ou da «capacidade económica», «capacidade de gastar» ou «capacidade de pagar» dos contribuintes, **limitando-se a definir e estabelecer o instrumento, método ou procedimento que, em dadas circunstâncias, há-de utilizar-se justamente para apurar aquela capacidade económica** (...) não pode deixar de concluir-se que a solução em causa se compatibiliza com o princípio da capacidade contributiva. É que, a admitir-se que na hipótese em apreço se está perante uma «presunção», **ela admite prova em contrário, e, a considerar-se que se***

*trata de um tributação pelo «rendimento normal», não pode dizer-se que ela necessariamente conduza a «situações de intolerável iniquidade».*"

- *“Mas será que essa solução ofende o princípio da tributação do rendimento real (art. 104º/2 CRP? Sendo assim o rendimento real aquele que o contribuinte efectivamente auferiu, há-de ser em princípio com base na declaração que ele faz ao fisco que se determinará a matéria colectável (o lucro tributável) sobre a qual incidirá o imposto; mas, constituindo a tributação do rendimento presumido também uma forma de determinar o rendimento real, a utilização deste critério insere-se, ainda, plenamente, no princípio que o artigo 104.o, n.o 2, da Constituição consagra. Note-se, aliás, que o apuramento do rendimento real (no sentido do rendimento efectivamente auferido), com base nas declarações ou na escrita do contribuinte, não prescinde, como se sabe, de presunções. Desde logo, a aceitação da declaração do contribuinte como base da tributação do rendimento real assenta numa presunção: a da veracidade da contabilidade ou da escrita. Isto significa, nas palavras de A. Carlos Santos «que a contabilidade não exprime directamente a situação dos contribuintes, mas indirectamente, através de uma presunção legal».*”

⇒ Métodos indirectos e diminuição da medida da prova

A aplicação de métodos indirectos implica a **diminuição da medida da prova por parte da administração indirecta** (art. 74º/3 LGT), e a **limitação dos princípios do inquisitório e da verdade material** (arts. 58º e 99º/1 LGT e 13º/1 CPPT), princípios esses que regem o procedimento administrativo e o processo judicial tributário.

⇒ As manifestações de fortuna como presunção do rendimento não declarado

Há duas situações de manifestações de fortuna – que podem dar lugar à tributação segundo métodos indirectos – previstas na lei e **aplicam-se quer a sujeitos passivos tanto de IRS como de IRC:**

- i. Afastamento *“significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art. 89º-A”* (art. 87º/1 d)).
- ii. Acréscimos patrimoniais ou de despesa efetuada, incluindo liberdades, de valor superior a 100 000€, ocorrendo ao mesmo tempo a falta de declaração de rendimentos ou a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada de rendimentos declarados (art. 87º/1 f)). Esta situação também remete para as manifestações de fortuna tipificadas no art. 89º-A/4.
  - A tabela deste n.º 4 identifica como manifestações de fortuna **bens imóveis, bens móveis sujeitos a registo e suprimentos e empréstimos**, em quase todos os casos se o valor for igual ou superior a um determinado montante aí identificado.

Ao contrário do que sucede no caso do art. 87º/1 b), c) e e), no caso das manifestações de fortuna a situação **não é a da inexatidão formal da declaração do sujeito passivo**; tratam-se de indícios legais de que há uma **ocultação material de informações** – contém portanto uma **presunção** de que a informação sobre os rendimentos efetivamente obtidos pelo sujeito passivo é **deficiente ou insuficiente**, a não ser que haja uma justificação.

Existe nestes casos uma **ausência de relação causal entre o rendimento declarado e a manifestação de fortuna**, como já foi referido pelo STA (proc. n.º 50/12 de 15 de fevereiro): o contribuinte tem de

provar a relação causal de afetação de certo rendimento não sujeito a tributação a determinada manifestação de fortuna evidenciada.

As manifestações de fortuna são acompanhadas por uma **regra de ónus da prova *stricto sensu*, i.e., elidível.**

*E se inexistir uma relação causal?*

A tributação será feita pelo **rendimento padrão** – rendimento de referência que orienta a administração tributária para o desvio no caso concreto –, a não ser que a administração, de modo fundamentado, fixe rendimentos superiores, de acordo com os critérios do art. 90º. Na segunda hipótese haverá uma **margem de livre apreciação**, cujos limites são sempre sindicáveis pelos tribunais.

Concretamente: no nº 1 da tabela do nº 4, o que se pretende dizer é que uma pessoa que aufera 50.000€ (“20% do valor de aquisição”) ou mais, não terá uma manifestação de fortuna se adquirir um imóvel de valor de aquisição igual ou superior a 250.000€. Ou seja, se a pessoa auferir menos do que 50.000€ e adquirir um imóvel de valor de aquisição igual ou superior a 250.000€, há uma manifestação de fortuna.

- ✘ No caso das manifestações de fortuna a que se refere o **art. 89º-A/2 a) e b)**, o nº 4 do artigo considera como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, nos três anos seguintes, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela desse mesmo número.
  - O TC entendeu que a tributação das manifestações de fortuna a que se referem estas als. não viola os princípios da igualdade, capacidade contributiva e rendimento real, não sendo confiscatório nem desproporcional (acórdão n.º 43/2014 e acórdão STA, 2ª secção, proc. n.º 418/12 de 18/06/2014).
  - No caso de manifestações de fortuna tal como a **aquisição de um imóvel por um valor igual ou superior a 250 000€**, a demonstração de que parte da aquisição foi **custeada por um empréstimo bancário** justifica também em parte a manifestação de fortuna; mas a justificação parcial não afasta os pressupostos de aplicação dos métodos indiretos. E, como a justificação parcial é aceite, os métodos indiretos só podem recair sobre a parte não justificada da manifestação de fortuna (entendimento STA).
- ✘ O STA entendeu que, no caso de uma sociedade comercial, cuja insolvência foi declarada, **não é possível a determinação da matéria tributária por via de métodos indiretos**, mesmo que o liquidatário não apresente a documentação e declaração respetivas (acórdão STA, 2ª secção, proc. n.º 1431/13 de 2/07/2014). A recusa de exibição de escrita constituía uma contraordenação ao abrigo do art. 113º RGIT, mas entendeu o STA que “no caso concreto não teria sido impossível à administração tributária fazer o apuramento da matéria tributável por via da consulta da documentação existente nos autos de insolvência”. Além do mais, o produto da venda dos bens da massa insolvente não pode ser tributado como mais-valia (art. 46º CIRC), pois com a declaração de insolvência da sociedade cessa a prossecução do seu objeto social, deixando de existir lucros para efeitos do CIRC, e o art. 90º/1 b) LGT pressupõe que a sociedade esteja ainda a operar no mercado concorrencial próprio do seu objeto de negócio.

**NOTA:** o art. 90º LGT torna muito mais difícil à AT provar a manifestação de fortuna; é-lhe mais fácil fazê-lo através da tabela do nº 4 do art. 89º-A.

## ☆ A Tributação do Rendimento Real e as Tributações Autónomas

⇒ As despesas não documentadas e despesas confidenciais

Como vimos, o rendimento tributável resulta diferença entre proveitos e gastos; e, para que os gastos sejam dedutíveis (*i.e.* sejam tidos em conta para aferir o lucro), tem de haver uma conexão entre os gastos e o interesse da empresa/atividade da empresa. Ora, se houver despesas relativamente às quais **não existe prova documental**, não sendo possível conhecer da sua natureza ou finalidade, **não é possível aferir da sua dedutibilidade**, logo não pode ser considerado como gasto para efeitos de cálculo do rendimento real.

É jurisprudência assente do STA (nomeadamente, Ac. n.º 204/10) que as **despesas não documentadas são suportadas pelo sujeito passivo** que em termos contabilísticos afetam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o. O que equivale a dizer que, para efeitos de determinação do rendimento tributável, tal diminuição não é relevante.

**NOTA:** sabemos que há despesas não documentadas porque a contabilidade reflete uma diminuição do resultado líquido.

A lei distinguia entre **despesas não documentadas** e as **despesas confidenciais** (durante a vigência do DL n.º 192/90). O Ac. do STA n.º 204/10 (relatora Dulce Neto) vem dizer que:

1. O encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo;
2. A despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa;
3. Mas, como observa a Prof. APD, o mesmo acórdão também diz que as despesas confidenciais são **despesas não especificadas/identificadas** quanto à sua natureza, origem e finalidade, equiparando-as às despesas não documentadas. Com efeito, uma despesa confidencial, por não revelar quem recebeu a quantia, **deve ser considerada como não documentada**, já que não é possível conhecer a sua origem, pelo que esta diferenciação (entre despesas confidenciais e não documentadas) não terá qualquer relevância para efeitos de dedutibilidade. Por outras palavras, na lógica da tributação do rendimento real e inerentes obrigações contabilísticas, as despesas não documentadas absorvem a figura das despesas confidenciais.

⇒ A tributação autónoma

No nosso regime, a **ausência de prova documental** que é exigida para efeitos fiscais implica não só a sua indedutibilidade, mas também a sua **tributação autónoma**. Note-se, contudo, que o regime de tributação autónoma não atinge apenas as despesas não documentadas.

Nos termos do **art. 88º CIRC**, são submetidas a taxas de tributação autónoma:

- i) As despesas não documentadas;
- ii) Os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na al. b) do n.º 1 do art. 7º Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

E nos termos do **art. 73º/1 a 7 CIRS**, são submetidas a taxas de tributação autónoma:

- 1) As despesas não documentadas, efetuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais;
- 2) Os encargos relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, suportados por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica;
- 3) São ainda tributados autonomamente os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal.

⇒ Caracterização da tributação autónoma

A tributação autónoma é um **imposto cedular, de taxas proporcionais ou progressivas**, incidindo sobre **despesas do sujeito passivo**. Estas despesas constituem rendimentos que presumivelmente não conseguiram ser tributados na esfera do contribuinte:

- Ou porque não se sabe quem é o contribuinte (despesas não documentadas, despesas pagas a residentes em paraísos fiscais);
- Ou porque existe dificuldade em diferenciar a esfera empresarial ou profissional da esfera privada do sujeito passivo (despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas).

A Lei n.º 67/2007 de 31 dez deu uma nova redação ao **art. 88º CIRC**, eliminando a referência às despesas confidenciais, passando a referir-se apenas às “despesas não documentadas”, as quais eram tributadas autonomamente à taxa de 50%.

A **doutrina** que se tem pronunciado sobre este assunto tem defendido que as taxas de tributação autónoma estão relacionadas com **distribuições ocultas de lucros** e **práticas de evasão e elisão fiscal**, com práticas ilegais de corrupção, e também com o complexo problema que o Direito fiscal enfrenta quando há interseção das esferas pessoal e empresarial.

**Concluindo:**

- 1) A tributação autónoma tem **finalidades sancionatórias**, e daí que se afaste das características do imposto.
- 2) A tributação autónoma é a consequência de uma violação de um dever só em certos casos – o dever de que as despesas estejam documentadas segundo as regras exigidas no CIRC –, e nesses casos tem uma finalidade de repreensão (e não exclusivamente de arrecadação de receita), e portanto estaremos também perante uma sanção.
- 3) Contudo, é necessário saber se não resulta da tributação autónoma de despesas não documentadas uma **violação do princípio *ne bis in idem***. Na verdade, o **art. 117º RGIT** já contém uma contraordenação que versa sobre o incumprimento do dever de entrega, exibição ou apresentação de despesas documentadas.

- \* A explicação doutrinária corrente é a de que a tributação das despesas não documentadas pretende compensar o pagamento oculto de rendimentos a outro sujeito passivo, não identificável pela administração tributária. Essa tributação é assim uma forma de recuperação da receita que não consegue ser tributada na esfera do beneficiário de tal distribuição.
- 4) A tributação autónoma nos arts. 88º CIRC e 73º CIRS cria uma **responsabilidade tributária** e, por isso, não assenta nos métodos diretos de tributação. Isto significa que não se trata apenas da tributação da despesa na esfera do devedor do rendimento; tributa-se também o rendimento, mas na esfera de um substituto responsável tributário.
- 5) Existe aqui também uma **finalidade antiabuso**.
- 6) A tributação da despesa não constitui um método indireto de tributação, pois não se está a tributar o rendimento do sujeito passivo que incorre naquelas despesas não documentadas.
- 7) Tendo em conta o princípio da capacidade contributiva, que postula a tributação do rendimento real, os **métodos indiretos são uma solução de segundo ótimo**: justificam-se quando são violados os deveres de contabilidade, pois estes são o pressuposto e condição da tributação do rendimento real.

## SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

### ☆ Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

⇒ Unicidade e progressividade

Por exigência da CRP de 1976, o IRS deveria ser um **imposto pessoal**, *i.e.*, um imposto **único**, **progressivo** e com **objetivos redistributivos**, os quais seriam satisfeitos não só com a unicidade e a progressividade, mas também com **deduções à coleta** de despesas sociais (de que são exemplos as despesas de saúde, de educação e os juros suportados com seguros ou a aquisição de habitação permanente).

A caracterização constitucional do imposto pessoal corresponde à ideia traçada no início do séc. XX: tal imposto deveria recair sobre o **rendimento líquido global**, porque este reflete de forma mais rigorosa a capacidade contributiva do sujeito.

*E porque é que a tributação do rendimento global corresponde a uma ideia de justiça social?*

Porque **não discrimina categorias de rendimentos**: é mais **justa**, por não tributar de forma mais gravosa o trabalho ou o capital, e é mais **neutra** (e eficiente), por não interferir nas opções do contribuinte. Quando falamos em **justiça fiscal** temos de encontrar um **critério de igualdade** – a capacidade contributiva.

Assim, se o sujeito passivo A obtém 100 de rendimentos de trabalho e o sujeito passivo B obtém 100 de rendimentos de capital, a justiça social impõe que sejam tributados da mesma forma. Já se C obtém 200 de rendimentos (100 de rendimentos de trabalho e 100 de capital) faz sentido que haja **englobamento** e seja tributado pelos 200.

Esta ideia de tributação do rendimento global sem discriminação dos tipos de rendimento implicou uma outra consequência: rendimento global é aquele obtido dentro e fora do território nacional – **rendimento universal**.



- ✘ Contra-argumento à tributação universal: se quem trabalhou fora **também é tributado nesse território**, por questões de justiça não faz sentido que também seja tributado no território de residência. Este argumento tem sido **aceite para efeitos de tributação das empresas**, mas **não em relação à tributação de pessoas singulares** (quanto a estas, pode haver dupla tributação).

A tributação do IRS é organizada por distintas **categorias**, às quais correspondem **diferentes tipos de rendimentos**:

- ✓ **Categoria A** (rendimentos de trabalho dependente) – abrange as remunerações pagas ou colocadas à disposição do titular devido à relação jurídica de **trabalho dependente**. As **remunerações complementares** à remuneração principal, sejam pecuniárias ou em espécie, e em virtude da relação laboral, são por isso tributadas nesta categoria.
- ✓ **Categoria B** (rendimentos empresariais e profissionais) – consagra um **princípio de atração**: os rendimentos de capitais, prediais e outros incrementos patrimoniais, se imputáveis a atividades empresariais ou empresariais, integram a categoria B. O **titular de rendimentos prediais** pode optar por ser tributado na categoria B. As categorias C e D foram englobadas na categoria B.
- ✓ **Categoria E** (rendimentos de capital) – não faz parte da categoria B porque não é uma atividade, e não faz parte da categoria G porque não houve uma alienação. São aqui importantes as taxas liberatórias (retenção na fonte a título definitivo). Trata-se, nesta categoria, de **frutos e vantagens económicas procedentes de elementos patrimoniais de natureza mobiliária, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias** (art. 5º CIRS). É o caso de juros e dividendos.

Esta definição traz-nos alguns problemas (APD):

- 1) Esta definição já contém em si todos os elementos dos rendimentos de capitais. Muitas vezes o legislador acompanhava estes elementos como exemplos-padrão, mas esta não é uma enumeração exaustiva. Não convém existir um alargamento, através dos exemplos do art. 5º, numa lógica de o contribuinte criar novos rendimentos de forma a não ser tributado e depois a AT vir tentar abranger esses mesmos rendimentos.
  - 2) A segunda parte deste preceito faz-nos crer que os rendimentos de capitais são residuais: teríamos de procurar se determinado rendimento é tributado noutra categoria e, se não, caberia no art. 5º. O problema é que, quando chegamos à Categoria G (art. 10º CIRS), temos uma redação semelhante, o que leva a um empate difícil de resolver, pelo menos literalmente. O que temos de fazer, como intérpretes, é fazer-nos valer dos outros elementos de interpretação para encontrar a Categoria que deve prevalecer (*vide* o escrito na Categoria G).
- ✓ **Categoria F** (rendimentos prediais) – cobre as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, pelo que também há retenção na fonte. Tem por base um investimento que se fez num imóvel.
  - ✓ **Categoria G** (incrementos patrimoniais) – as **mais-valias** são o exemplo mais relevante de incrementos patrimoniais (art. 9º/1 a) CIRS) e resultam da diferença apurada entre o montante de aquisição de um ativo e o montante da sua alienação. O ativo pode ser móvel ou imóvel.

Outros exemplos de incrementos patrimoniais são as indemnizações para reparação de danos não patrimoniais, exceto se fixadas judicialmente (art. 9º/1 b)) e as importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência (art. 9º/1 c)).

Temos ainda incrementos patrimoniais não justificados (art. 9º/1 d)), que são aqueles acréscimos que não são reconduzíveis a nenhuma das outras categorias. Na dúvida, se o contribuinte não consegue justificar aquele incremento, será tributado como um incremento patrimonial não justificado.

O facto de o CIRS tributar incrementos patrimoniais não justificados, permite que **no quadro do IRS todo o tipo de rendimentos sejam objeto de tributação**; não há rendimentos que ficam de fora. Se os incrementos forem justificados (conhece-se a sua proveniência), enquadram-se numa das categorias; se não forem, tributam-se como incrementos patrimoniais não justificados.

*O que justifica a tributação dos incrementos patrimoniais não justificados?*

Esta tributação foi inserida no CIRS nos anos 2000, o que quer dizer que anteriormente os acréscimos não justificados não eram tributados, pelo que haveria como que um prémio para o infrator.

A ideia é então a do **princípio de justiça** e de **não discriminação dos rendimentos**.

Assim, APD entende que a interpretação correta é a de que **os incrementos patrimoniais constituem a categoria residual**, e não os rendimentos de capitais (Categoria E) – interpretação conciliatória e sistemática. O que não couber na definição de rendimentos de capitais e não for justificado ao abrigo de mais nenhuma categoria, vai constituir um incremento patrimonial.

É difícil distinguir as mais-valias dos incrementos patrimoniais.

**Caso clássico:** caso da lavagem dos cupões. É feito muitas vezes a propósito da figura dos juros *vs* mais-valias; mas também pode ser dividendos *vs* mais-valias. Temos o sujeito passivo A que tem obrigações de cupão zero (o juro acumula e só se paga quando é restituída a obrigação) e, no momento do vencimento dos juros, quem detém o rendimento é a Fundação B, que segundo a lei está isenta de tributação. Imaginemos que os juros vencem no dia 31 de dez; para evitar pagar o imposto, o sujeito A constituiu a Fundação B e, no dia do vencimento do rendimento, as obrigações de cupão zero pertenciam a esta mesma Fundação, que, como estava isenta, não pagou o tributo; depois da data do vencimento, aquela obrigação de cupão zero é revendida ao sujeito passivo A.

O objetivo do sujeito passivo A é então eliminar ou reduzir o imposto. SALDANHA SANCHES entendeu que este era um caso de elisão fiscal.

**NOTA:** temos de entender aqui os juros entre aspas: temos de ver se são verdadeiros juros ou se são incrementos patrimoniais.

Esta era uma situação de planeamento; temos de ver qual era a categoria de rendimentos:

O que temos de fazer é olhar para o instrumento financeiro em concreto, e não para o nome que o legislador dá. **Os nomes dados pelo legislador não vinculam o intérprete.**

Assim, temos de ver se realmente estava em causa uma obrigação de cupão zero: temos de ver como funciona o cálculo do rendimento:

1. Para saber se são juros, temos de ver com rigor a definição de juro: rendimento certo e periódico. No caso concreto, falta o elemento da periodicidade (foi pago conjuntamente com o reembolso de capital).
2. Temos de ver também como foi calculado o montante: aquela obrigação foi alienada no dia 31 de dez e foi uma alienação onerosa; temos então de saber o montante, para sabermos se houve acréscimo. Suponhamos que A comprou por 100, vendeu à fundação por 109 e a fundação recebeu de juros 110. Para decidir se é um incremento patrimonial ou um juro: os 110 estavam

fixados no contrato, mas entre A e B a operação foi no valor de 109. O que o STA fez (e bem, segundo APD) foi perceber como foram calculados aqueles 9: o incremento patrimonial depende do valor de mercado de um determinado instrumento financeiro no dia em que a operação ocorre; já o juro é um rendimento certo, pré-determinado. Assim, temos de ver como foram calculados os 9: se foram calculados na lógica da periodicidade e rendimento certo, ou se o montante resultou do valor de mercado no dia daquela obrigação. Estamos assim a definir juro e mais-valia. O que o STA concluiu é que naquele caso se tratava de juros, porque o montante foi calculado na lógica da periodicidade e do rendimento certo. Assim, o que o fisco fez foi responsabilizar o substituído (porque não houve retenção), mas, como não foi possível identificar o substituído, houve responsabilidade subsidiária das instituições financeiras.

*Porque é que o sujeito passivo tentou planear desta forma, jogando com os dois conceitos/categorias?*

- i. Isenção subjetiva (no dia 31 dez);
- ii. O regime das mais-valias na altura isentava de tributação as obrigações (se fosse mais-valia) e havia ainda uma questão adicional: o art. 5º não previa expressamente a categoria de obrigação de cupão zero. As instituições financeiras fizeram uma interpretação literal e não perceberam que o art. 5º era uma enumeração exemplificativa e, como não estava lá a obrigação de cupão zero, acharam que não se trataria de um juro.

O que tínhamos aqui era um juro corrido, embora se tratasse de um juro não vencido, mas tendo sido calculado.

- ✓ **Categoria H** (pensões) – cobre os rendimentos que, não sendo considerados de trabalho dependente, são devidos a título de pensões de aposentação, reforma, velhice, invalidez, sobrevivência, de alimentos, prestações a cargo de seguradoras, fundos de pensões ou outras entidades.

Note-se que há **remissões cruzadas entre as categorias**:

- i. A categoria B é aplicável sempre que os rendimentos tenham carácter empresarial – por exemplo, rendimentos prediais e rendimentos de capitais;
- ii. A categoria E só é aplicável se os rendimentos não forem tributados ao abrigo de outras categorias – por exemplo, na categoria A ou B;
- iii. Entre a categoria E e G, cabe distinguir por vezes entre juros ou dividendos e mais-valias, o que pode não ser fácil, quando são alienadas obrigações ou ações.

Para além das regras de incidência, existem **exclusões de tributação**, seja porque se considera que elas devem ficar de fora do juízo de capacidade contributiva (por exemplo, o **mínimo de existência**), ou por motivos de **objetivos extrafiscais** (por exemplo, exclusão dos prémios literários ou artísticos, bolsas e prémios desportivos).

O IRS é disciplinado por um único código, mas **não é um imposto único e progressivo** no sentido do art. 104º/1 CRP: ele é antes um **imposto dual**, que combina:

- 1) Uma tributação sobre **rendimentos obrigatoriamente englobados** (art. 22º CIRS) e sujeitos a **progressividade** (rendimentos de trabalho e pensões: categorias A, B e H);
- 2) Com uma **tributação não sujeita a englobamento obrigatório de outros rendimentos** (capitais, mais-valias e prediais: arts. 71º e 72º CIRS):

- Os **rendimentos de capitais** obtidos em **território português**, por **residentes**, estão em regra sujeitos a **retenção na fonte a título definitivo**, a não ser que os titulares desses rendimentos exerçam uma opção de englobamento (art. 71º CIRS).
- Alguns rendimentos de capitais devidos por **não residentes e não sujeitos a retenção na fonte**, os rendimentos prediais e os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado (com caráter científico, artístico ou técnico), por **residentes não habituais em território português**, ficam sujeitos a **taxas especiais proporcionais** (nos termos do art. 72º CIRS) ou a englobamento por opção. Esta opção permite reduzir a tributação a quem se encontre num escalão do IRS cuja **taxa geral fique abaixo da taxa especial** do art. 72º CIRS.
  - × O TC, no ac. 17/95 de 16 de fevereiro, não declarou inconstitucional a dualidade de tributação, tal como estava consagrada então no CIRS. Todavia, também não aduziu argumentos sobre a questão, limitando-se a referir que as alíneas na legislação já não correspondiam às alíneas formuladas no pedido de inconstitucionalidade.

O não englobamento dos rendimentos de capitais e de mais-valias **obtidos em território português** tinha como objetivo **evitar a fuga de poupança e de investimento para o exterior**. Em contrapartida, eram englobados e sujeitos a tributação progressiva os rendimentos de capitais obtidos no exterior. Assim, esta diferença de regime fiscal era um **incentivo à permanência da poupança e investimento em território nacional por parte dos residentes**. Todavia, até 2009, o sigilo bancário era aplicado em alguns Estados da OCDE e da UE, e a troca de informações entre os Estados era escassa; por isso, a sujeição dos rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro a englobamento e a progressividade não evitava a deslocalização da poupança e a fraude fiscal era dificilmente detetável.

Atualmente, a **troca automática de informações** em relação aos rendimentos de capital constitui o padrão internacional. Mas, na ausência de coordenação fiscal internacional, a dualidade dos impostos sobre os rendimentos das pessoas singulares continua a justificar-se para **atrair o investimento e a poupança**:

- O **não englobamento obrigatório dos rendimentos prediais** é um estímulo ao arrendamento e prossegue, por isso, um objetivo extrafiscal (a dedução de rendas pagas é, por seu turno, um meio de controlo da evasão fiscal, com a cooperação do arrendatário);
- A **tributação proporcional de residentes não habituais** é uma política de incentivo fiscal à entrada de imigrantes qualificados e insere-se na lógica da concorrência fiscal global.

⇒ Rendimento líquido

As categorias de rendimentos não estão sujeitas a um regime neutro em IRS. Já se referiu que alguns rendimentos são sujeitos a englobamento e a taxas progressivas, enquanto outros são tributados autonomamente e a taxas proporcionais. Além disso, o **apuramento líquido** do rendimento difere consoante as categorias, pois os **gastos dedutíveis não são comunicáveis**.

Assim, a determinação do rendimento líquido de cada categoria é dada pelas **deduções específicas** nessa mesma categoria:

- **Categoria A** - a dedução é **fixa**, mas se o montante das contribuições obrigatórias para os regimes de proteção social e para subsistemas de saúde for superior ao montante fixado na lei, a dedução é igual ao montante total dessas contribuições (art. 25º CIRS).

O rendimento líquido do trabalho dependente apurado por sujeitos passivos residentes é **sujeito a englobamento obrigatório** (art. 22º/1 e 3 b) *a contrario* CIRS). Há que ter em conta, todavia, a existência de algumas situações específicas de rendimentos do trabalho dependente **obtidos por residentes** que não seguem o regime de englobamento obrigatório: **art. 72º/7 CIRS**.

Ao rendimento global líquido decorrente do regime de englobamento são aplicadas as taxas gerais do art. 68º CIRS - taxas de imposto progressivas, por escalões.

Ao valor da coleta calculada mediante a aplicação destas taxas gerais são efetuadas as **deduções à coleta**, nos termos previstos nos arts. 78º e ss. Apura-se assim o valor do imposto final devido.

As **retenções na fonte** de IRS sofridas ao longo do ano, relativamente aos rendimentos do trabalho dependente auferidos por sujeitos passivos residentes têm a natureza de **adiantamento por conta do imposto devido em termos finais**. O valor das retenções na fonte é dedutível à coleta (art. 78º/2 e 3), apurando-se então se o sujeito passivo tem ainda imposto a pagar ou se, pelo contrário, tem direito ao reembolso do excesso de imposto já pago.

Os **sujeitos passivos não residentes** têm os seus rendimentos de trabalho dependente, obtidos em Portugal, **excluídos do regime de englobamento** (art. 22º/3 a) CIRS).

- **Categoria B** - existem dois regimes (art. 28º/1 CIRS):
  - **Regime simplificado** (arts. 28º/1 a) e 2 e 31º CIRS) para os sujeitos passivos que não tenham optado pela contabilidade organizada (art. 28º/3 CIRS) e não tenham ultrapassado, no período imediatamente anterior, um determinado montante anual ilíquido (200.000€). Neste caso, a matéria tributável (ou **rendimento líquido presumido**) é apurada através de coeficientes previstos para diferentes tipos de atividades da categoria B. O rendimento líquido assim apurado corresponde a casos típicos em que os gastos presumidos também a **tipos médios ou frequentes**.
  - Ao **regime de contabilidade organizada** (arts. 28º/1 b) são aplicadas as **regras do IRC** para determinar o lucro tributável, mas com **adaptações**: a lei estabelece **limites à dedução de certos encargos**, de que são exemplo:
    - a) Despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalham;
    - b) Quando o sujeito passivo afete à sua atividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das respetivas despesas devidamente comprovadas.

Estes e outros limites semelhantes decorrem da **dificuldade de se diferenciar a esfera empresarial e a esfera privada** em relação a alguns gastos. A lei estabelece assim um regime tipificado para a dedução.

Quando for apurado um **resultado líquido negativo** na categoria B com **contabilidade organizada**, a perda em causa é **reportável para os anos seguintes** (art. 55º CIRS). No caso dos sujeitos passivos enquadrados no **regime simplificado**, não há lugar ao apuramento de prejuízos. Contudo, estes sujeitos passivos podem deduzir os prejuízos fiscais que eventualmente tenham apurado em **períodos anteriores** àquele em que se iniciou a aplicação do regime simplificado (art. 55º/4 CIRS).

O rendimento tributável da categoria B obtido por **sujeitos passivos residentes** – quer seja apurado através da contabilidade organizada, quer nos termos do regime simplificado – é objeto de **englobamento obrigatório** (art. 22º/1 e 3 *a contrario* CIRS).

O rendimento global líquido – integrando os rendimentos da categoria B e ainda os rendimentos de outras categorias englobados obrigatória ou facultativamente – é tributado às **taxas gerais** progressivas de IRS (art. 68º CIRS).

As **retenções na fonte** de IRS sofridas ao longo do ano na categoria B, bem como os pagamentos por conta efetuados pelo sujeito passivo, têm a natureza de **adiantamento por conta do imposto devido em termos finais**. O valor das retenções na fonte é dedutível à coleta (art. 78º/2 e 3), apurando-se então se o sujeito passivo tem ainda imposto a pagar ou se, pelo contrário, tem direito ao reembolso do excesso de imposto já pago.

No caso dos **residentes não habituais** em Portugal, os rendimentos líquidos da categoria B auferidos por estes em atividades de elevado valor acrescentado, de caráter científico, artístico ou técnico, encontram-se excluídos de englobamento obrigatório (art. 72º/10 CIRS), embora havendo opção de englobamento (art. 72º/12 CIRS).

Os **sujeitos passivos não residentes** têm os seus rendimentos de trabalho dependente, obtidos em Portugal, **excluídos do regime de englobamento** (art. 22º/3 a) CIRS).

As **retenções na fonte** sobre rendimentos da categoria B, auferidos por residentes, são efetuadas mediante a aplicação das taxas previstas no art. 101º/1 a), b) e c) CIRS, consoante o tipo de rendimento empresarial ou profissional de que se trate.

Em virtude do poder de atração da categoria B, ela integra também rendimentos que, pela sua natureza, seriam rendimentos de capitais ou prediais – categorias de rendimentos com as suas próprias regras de retenção na fonte – art. 101º/9 CIRS.

- **Categoria E** – a lei não reconhece deduções específicas quanto aos rendimentos de capitais. Deste modo, na categoria E o rendimento bruto corresponde ao rendimento tributável, visto não ser admissível para efeitos fiscais a dedução de quaisquer gastos inerentes à obtenção dos rendimentos.

Os rendimentos de capitais previstos no art. 5º CIRS obtidos em Portugal, tanto por residentes como por não residentes, estão sujeitos a **retenção na fonte a título definitivo**, a taxas liberatórias (art. 71º).

Ao estarem sujeitos a tributação às taxas liberatórias previstas no art. 71º, **não são englobados**, conforme decorre do art. 22º/3 a) e b) CIRS. Todavia, é conferida aos titulares dos rendimentos de capitais, desde que **residentes em território português**, a possibilidade de optarem pelo seu englobamento para efeitos de tributação (art. 71º/8).

- **Categoria F** – no caso dos rendimentos prediais, são dedutíveis as **despesas de manutenção e de conservação** que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o IMI e o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal (art. 41º CIRS).

O resultado líquido negativo da categoria F, apurado em determinado ano, só pode ser deduzido aos rendimentos líquidos positivos desta mesma categoria, apurados nos seis anos seguintes àquele a que respeita a perda – art. 55º/1 b) CIRS. Este artigo prevê ainda que a dedução de perdas é efetuada relativamente a cada titular de rendimentos; tal significa que as perdas também não são comunicáveis entre sujeitos passivos.

Os rendimentos prediais encontram-se sujeitos a **retenção na fonte** apenas quando as rendas forem pagas por pessoa singular ou coletiva que disponha ou deva dispor de contabilidade organizada (art. 101º/1 CIRS). Assim, um arrendamento para habitação não é, por regra, sujeito a retenção na fonte. Em contrapartida, um **arrendamento feito por um profissional liberal** que tenha ou deva ter contabilidade organizada ou por uma **sociedade comercial** já se encontrará sujeito a retenção na fonte.

**NOTA:** apesar de os rendimentos prediais, quando auferidos por locadores pessoas singulares, constituírem normalmente um rendimento tributável no âmbito da categoria F, estes são, em determinadas circunstâncias, **tributados no âmbito da categoria B**; em dois casos: arts. 3º/2 a) (**enquadramento imperativo**) e 8º/1 (**opção do sujeito passivo**) CIRS.

Quando for apurado um resultado líquido negativo ao nível dos rendimentos prediais enquadrados no âmbito da categoria B, com contabilidade organizada, **não há rendimento tributável**; pelo contrário, há uma perda a reportar para os anos seguintes, nos termos do art. 55º CIRS.

Quando o sujeito passivo **residente** tenha optado pela tributação das rendas no âmbito da categoria B, ou quando aufera rendimentos prediais sujeitos ao poder de atração desta categoria, o seu rendimento predial tributável – quer seja apurado através da contabilidade organizada, quer nos termos do regime simplificado – é **objeto de englobamento**, o qual é **obrigatório na categoria B** (art. 22º/1 e 3 *a contrario*). O rendimento é consequentemente tributado às taxas gerais (art. 68º) e beneficiando do efeito das deduções à coleta prevista nos arts. 78º e ss.

Os **rendimentos da categoria F** são tributados segundo um **regime de tributação autónoma** (e não de englobamento obrigatório), mediante a aplicação de uma taxa especial de 28%.

⇒ Distinção entre categorias

A **incomunicabilidade dos gastos dedutíveis** pretende evitar a erosão da matéria tributável, por exemplo, no caso de um sujeito passivo ter rendimentos de trabalho dependente e rendimentos de categoria B: enquanto o legislador entende que os instrumentos necessários para a prossecução do trabalho dependente são providenciados pela entidade empregadora (e, por isso, **não há despesas do trabalhador reconhecidas para efeitos tributários**), o apuramento do rendimento líquido na categoria B **implica a dedução de despesas relacionadas com o exercício da atividade**. Caso tais despesas fossem superiores aos rendimentos brutos e comunicáveis aos rendimentos da categoria A, **diminuíam consideravelmente a matéria coletável**.

Já no caso das **perdas** existe **comunicabilidade entre algumas categorias**: assim, nas categorias A, G e H é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos.

✘ Mas o resultado líquido negativo apurado na **categoria F** só pode ser deduzido aos resultados líquidos positivos da mesma categoria.

- ✘ E o resultado líquido negativo apurado na **categoria B** é deduzido dos resultados líquidos positivos da mesma categoria.

Apesar dos objetivos prosseguidos pela incomunicabilidade, a **diferenciação de regimes**, consoante as categorias, **incentiva o planeamento fiscal e o abuso**. O legislador tem, por isso, colmatado lacunas que pudessem facilitá-los:

- São exemplo disso os benefícios variáveis e adicionais, muitas vezes em espécie, à remuneração fixa do trabalho (**remunerações acessórias**). Tais benefícios, se não tributados na **categoria A**, poderiam constituir gastos dedutíveis em IRC por parte da entidade empregadora, mas **sem correspondente tributação na esfera do beneficiário do mesmo**.
- Outro exemplo diz respeito ao conceito de **rendimentos de capitais** e de **incrementos patrimoniais**, a que já se fez referência *supra*.

⇒ Sujeitos passivos e agregado familiar

O art. 1º CIRS veio concretizar, em termos de **incidência objetiva**, a questão do imposto pessoal. Vem dispor que o IRS incide sobre o valor final dos rendimentos das diversas categorias nele previstas.

Nos termos do **art. 13º CIRS**, os **sujeitos passivos** do IRS são as pessoas singulares **residentes em território português** ou as que, **não sendo residentes**, aqui obtenham rendimentos.

### Conceito de residente para efeitos do CIRS:

Está consagrado nos **arts. 16º a 17º-A CIRS**. Corresponde *grosso modo* ao conceito de residência dos outros Estados da OCDE.

#### i) **Art. 16º**

Se o critério do art. 16º/1 a) não estiver preenchido, temos outro, que não é tão objetivo (de mais difícil determinação) – a al. b) (mas recorde-se que não existe discricionariedade).

Não há aqui uma interpretação subjetivista: não interessa a intenção do sujeito passivo. Quando se diz “*forma de ocupação que faça supor a intenção*”, o que temos de procurar são **elementos objetivos** para preencher aquela situação. Por exemplo, se a família continua a habitar aquela casa.

Imagine-se um sujeito passivo que está registado como residente; se não alterar a sua situação perante a AT, ele vai continuar a ser considerado residente: há uma **presunção de continuação de residência**. O que temos na al. b) do art. 16º/1 CIRS é diferente: aqui, o sujeito passivo declarou que não era residente, mas o Fisco tem dúvidas.

Quanto à al. c), a residência da pessoa singular é aferida através da residência do navio ou aeronave.

Quanto à al. d), o exercício de funções ou comissões de carácter público no estrangeiro não afasta a caracterização do contribuinte como residente em Portugal.



ii) **Art. 17º** (residência em Região Autónoma)

“*Residência habitual*” deve ser entendida, para efeitos deste artigo, como a casa de morada de família ou o centro vital de interesses. **Nunca se procura a intenção subjetiva.**

Crítica de APD: ao estabelecer, dentro do mesmo território nacional, diversos critérios de residência, a lei está a **favorecer o planeamento fiscal**. Não deveríamos ter um conceito de residência autónomo relacionado com as RA, porque é muito difícil de averiguar e muito fácil de manipular.

Este conceito existe porque há cargas fiscais autónomas das RA, desde logo por via do art. 227º/1 i) CRP.

iii) **Art. 17º-A** (residência virtual)**Caso Schumacker:**

Tratava-se de um residente na Bélgica que trabalhava na Alemanha, sendo que a totalidade dos seus rendimentos era aferida na Alemanha e o seu cônjuge não tinha rendimentos.

Como sabemos, a tributação pessoal compete ao Estado de residência porque é aí onde há mais troca de utilidades. Isso significa que é no Estado de residência que a AT consegue obter informação sobre todos os rendimentos do sujeito passivo.

A especificidade deste caso é que Schumacker era um **trabalhador transfronteiriço**: trabalha num país que não é o seu país de residência; atravessa a fronteira todos os dias.

A tributação pessoal devia ser aplicada pela Bélgica, mas Schumacker não tinha lá rendimentos. A Alemanha não era o Estado de rendimento, pelo que aplicava a retenção na fonte (taxa liberatória). Schumacker sentiu-se discriminado, porque **não conseguia deduzir as despesas de saúde em nenhum dos Estados**: na Bélgica não tinha rendimentos, e não era permitida a dedução na Alemanha porque não era residente.

Assim, invocou a **livre circulação de trabalhadores** junto dos tribunais alemães, que reenviaram o caso para o TJUE, que disse que a liberdade de circulação exigia que, **quando a maior parte dos rendimentos fosse obtida num Estado de não residência, o cidadão deveria ser considerado residente**.

A Comissão Europeia veio sugerir que os EM concretizassem esta jurisprudência através de mais de 75%: mais de 75% de rendimentos num Estado, seria suficiente para tributar como rendimento. Mas os Estados concretizaram em **90%**. A doutrina do ato claro implica que todos os EM com legislações semelhantes tenham de alterar as suas legislações: **a decisão do TJUE determinou ato claro, o que obrigou a Alemanha a alterar a sua legislação**. Dá-se ainda a possibilidade ao sujeito passivo de decidir se lhe convém ser tratado como residente ou não.

**Tributação dos residentes vs tributação dos não residentes:**

A pessoalidade só se aplica junto dos sujeitos passivos residentes. A lógica é a seguinte: a pessoalidade, como tributação da capacidade contributiva global, está relacionada com a **troca de utilidades**, em que o sujeito passivo paga, por exemplo o imposto, e correspondentemente recebe serviços públicos.

A residência é considerada o **elemento que melhor traduz essa troca de utilidades**, porque revela o grau de permanência. A nacionalidade foi abandonada no final do séc. XIX devido à circulação das pessoas.

- ✘ Ultimamente tem-se discutido se deveríamos voltar à tributação segundo a nacionalidade, porque os sujeitos passivos com rendimentos mais elevados escolhem com muita frequência o Estado onde são tributados (**territórios com mais baixa tributação**). Assim, se eles se deslocizam para territórios com mais baixa tributação, se se passar a tributar segundo a nacionalidade, eles não ficam isentos da tributação.
- ✘ Mas questiona-se se tal é possível face à conjuntura que temos atualmente: se se alterar a residência para a nacionalidade, fica resolvido, apesar de ser **difícil justificar nesse caso a troca de utilidades**. Há quem diga que se pode passar a justificar com o patriotismo fiscal.
- ✘ Há quem entenda que a solução seria a de criar uma **ficção legal de residência por um período de 10 anos**: assim, se um cidadão português residente em Portugal altera a sua residência para o Mónaco ou para o Luxemburgo, ele continuaria a ser considerado residente português por um período de 10 anos.

Quanto à diferença de tributação:

- i) Sendo considerados **residentes em território português**, o IRS incide sobre a **totalidade dos seus rendimentos** – art. 15º/1 CIRS (**tributação global; rendimento mundial**);
- ii) No caso dos **não residentes**, tributam-se apenas os **rendimentos obtidos em território português** – art. 15º/2 CIRS (**princípio do rendimento fonte**).

#### **Agregado familiar:**

Até à Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a tributação incidia sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituíam o agregado familiar. Consideravam-se sujeitos passivos as pessoas a quem incumbia a sua direção.

Desde a entrada em vigor da referida Lei, a regra (**aparente**) é a de que o **imposto é apurado individualmente**, e não a tributação conjunta dos cônjuges. A tributação em IRS, tratando-se de um **imposto pessoal** com finalidades redistributivas, implica que tenhamos uma comparação indivíduo a indivíduo (APD); ou seja, não se deve averiguar a capacidade contributiva do casal, mas sim a **capacidade contributiva de cada um individualmente**. Isto é mais correto no sentido de não estar a provocar planeamento fiscal dentro do agregado familiar.

No entanto, o legislador acabou por **permitir a opção pela tributação conjunta nos casos em que há agregado familiar** (art. 13º/2 e 4 CIRS). Neste caso específico, o imposto é devido pela **soma dos rendimentos** das pessoas que constituem o agregado familiar, dividindo-se por dois: há um **apuramento global dos cônjuges**, determinação da matéria tributável e depois há o **quociente conjugal**, que se divide por dois, resultado ao qual se aplica a taxa.

Na opinião de APD, esta opção inviabiliza a aplicação de um critério comparativo de capacidade contributiva, permitindo aos sujeitos passivos **escolher o regime mais favorável**, pelo que não é uma solução desejável.

Se apreciarmos este regime à luz da CRP, o **art. 104º/1** exige que se tenham em conta os **rendimentos do agregado familiar**, mas não postula a tributação conjunta das pessoas que o compõem, pelo que

a exigência constitucional **exige apenas a dedução à coleta das despesas conjuntas relativas ao agregado familiar.**

### **Quanto à recente polémica do englobamento de todos os rendimentos:**

Na opinião de APD, à partida, é mais correto englobar todos os rendimentos devidos aos vários princípios que estudámos: um imposto pessoal, único e progressivo significa que não deve haver discriminação de rendimentos.

Mas temos de interpretar a CRP de forma atualista: o que podemos dizer é que, à partida, os rendimentos devem todos ser englobados, para não tratarmos de forma pior os rendimentos de trabalho, mas temos de verificar se há outros princípios que justifiquem que outros rendimentos fiquem de fora:

- i. Quanto às **mais-valias**, a livre circulação de capitais recomenda que não sejam englobados, pois tal potencia a deslocalização da poupança.
- ii. Quanto aos **rendimentos prediais**, que não podem fugir a não ser que estejam constituídos de outra forma, a única justificação para estarem de fora só pode ser extrafiscal: temos de ponderar se essa razão extrafiscal (estimular o mercado de arrendamento) é superior à razão fiscal.

O legislador deve seguir sempre princípios e não seguir caso a caso, pois tal pode introduzir distorções. O que é prejudicial é que estejam a ser introduzidas medidas *ad hoc*. O imposto pessoal deveria ser apenas o IRS; quando temos efeitos pessoalizantes noutros impostos, o que estamos a fazer é criar vários impostos pessoalizantes e aumentar de forma desordenada a progressividade; a sujeição de rendimentos prediais a progressividade implica a revisão do IMI; caso contrário, a tributação será demasiado elevada.

⇒ Englobamento e progressividade *vs* taxas liberatórias ou autónomas proporcionais

O IRS incide sobre o **rendimento líquido**, mas o apuramento deste é feito **autonomamente em relação a cada categoria**, *i.e.*, as despesas dedutíveis dizem respeito a cada categoria de rendimentos. Como referido, essas despesas não são comunicáveis entre si, de modo a evitar uma erosão da matéria tributável.

Os rendimentos são sujeitos a englobamento (art. 22º CIRS), com **exceção** dos referidos nos **arts. 71º e 72º CIRS**; estes ficam sujeitos a **taxas liberatórias** (retenções na fonte a título definitivo - art. 71º) ou a **taxas especiais** (art. 72º), mas é dada **opção de englobamento aos residentes**.

- \* Esta opção de englobamento **não garante a progressividade**; pelo contrário, redu-la. Na verdade, só optarão pelo englobamento os sujeitos passivos cujo escalão ficar abaixo das taxas proporcionais estabelecidas nos arts. 71º e 72º CIRS.

Numa lógica diferente, de **tributação penalizadora**, estão também incluídos no art. 72º, relativo às taxas especiais, os **acréscimos patrimoniais não justificados**, superiores a 100.000€, os quais são sujeitos a uma **taxa de 60%**.

As **taxas liberatórias** aplicadas aos **não residentes** são tradicionalmente taxas sobre os **rendimentos brutos**, mas este regime foi posto em causa pelo princípio da não discriminação entre residentes e não residentes, de Direito europeu:

- ✦ Assim, os residentes noutra EM da UE ou do espaço económico europeu (neste último caso, desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na UE), podem solicitar a **devolução, total ou parcial**, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. Para o efeito, são **dedutíveis até à concorrência dos rendimentos**, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam **direta ou indiretamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português** ou, no caso dos **rendimentos de trabalho dependente**, as importâncias previstas no art. 25º CIRS.

O rendimento líquido inferior ao anual da retribuição mínima mensal **não é tributado**, sendo designado de **mínimo de existência** (art. 70º CIRS).

Apurada a **coleta**, por **aplicação da taxa à matéria coletável**, as **deduções à coleta** não interferem com a progressividade, mas estão relacionadas com uma conceção de **capacidade contributiva** ligada ao Estado social.

Têm sido admitidas como deduções à coleta (art. 78º CIRS):

- As relativas aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo;
- As despesas gerais familiares;
- As despesas de saúde e com seguros de saúde;
- As despesas de educação e formação;
- Os encargos com imóveis;
- As importâncias respeitantes a pensões de alimentos;
- A exigência de fatura;
- Os encargos com lares;
- As pessoas com deficiência;
- A dupla tributação internacional;
- Os benefícios fiscais.

Ou seja, o que temos é:

- 1º. Rendimento Bruto (cada categoria) - Deduções específicas (de cada categoria) = **Rendimento líquido** (de cada categoria). O **rendimento total** é o somatório do resultado de todas as categorias.
- 2º. Ao **rendimento coletável** vamos multiplicar as taxas gerais. Ao aplicar as taxas gerais (art. 68º CIRS), temos a **coleta** (valor apurado a pagar).
- 3º. À coleta vamos **subtrair as deduções à coleta**, a **retenção na fonte** e os **pagamentos por conta** e isso vai-nos dar o **valor do imposto final a pagar ou reembolsar**.

⇒ Taxas especiais

Nos termos do **art. 72º CIRS**, são tributados à **taxa autónoma de 28%**:

1. Alguns rendimentos de **não residentes**:
  - As mais-valias previstas nas als. a) a d) do art. 10º/1, auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a **estabelecimento estável** nele situado;
  - Outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias.
2. O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas als. b), c), e), f), g) e h) do art. 10º/1;
3. Os rendimentos de capitais, quando não sujeitos a retenção definitiva na fonte;
4. Os rendimentos prediais;

São tributados à **taxa autónoma de 25%**:

1. Os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado;
2. Rendimentos de trabalho dependente e de pensões, obtidos em território português por não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte;

São tributados à **taxa autónoma de 20%**:

1. As pensões de alimentos, quando enquadráveis no art. 83º-A CIRS;
2. Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português.

São tributados à **taxa autónoma de 10%**:

1. As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica.

Há ainda **taxas autónomas agravadas**, dizendo respeito a acréscimos patrimoniais não justificados e a rendimentos obtidos em territórios não cooperantes (vulgo, paraísos fiscais).

⇒ Liquidação

A liquidação corresponde à aplicação da taxa ou taxas de imposto à matéria coletável, assim tornando **certa e líquida** a obrigação de imposto. A liquidação do IRS é realizada pela AT, dado tratar-se de um **imposto heteroliquidável**.

Os arts. 75º a 77º do CIRS determinam esta competência para a liquidação, bem como os procedimentos, as formas, os prazos e a fundamentação da liquidação.

O direito da AT a liquidar os tributos **caduca**, nos termos do prazo geral de caducidade, se a liquidação não for efetuada (e validamente notificada ao contribuinte) no **prazo de quatro anos** (art. 45º/1 LGT). Em situações específicas, a lei fixa outros prazos de caducidade do direito à liquidação, como sucede com o prazo de **doze anos** previsto no art. 45º/7 LGT.

A par da liquidação do IRS relativa ao rendimento coletável decorrente do englobamento, mediante a aplicação das taxas gerais de imposto previstas no art. 68º CIRS, este imposto **compreende um outro tipo de liquidação** – a liquidação do IRS devido às taxas especiais de tributação autónoma previstas no art. 72º CIRS, para os rendimentos que se encontram sujeitos a este regime. Também esta liquidação é feita pela AT.

Cabe, por fim, referir a liquidação relativa à aplicação das taxas de tributação autónoma previstas no art. 73º CIRS: trata-se de uma tributação autónoma de **encargos** (e não de rendimento), que apenas por razões de comodidade na administração e liquidação de imposto se encontra integrada no IRS.

### ☆ Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

Como verificámos na matéria relativa ao princípio da tributação do rendimento real, o **art. 104º/2 CRP** exige que a **tributação das empresas** incida fundamentalmente sobre o seu **rendimento real**. Esta exigência surgiu como reação à tributação do lucro presumido e do lucro normal no quadro da contribuição industrial, que se afastavam do “real”.

O rendimento real não é o rendimento contabilístico, mas aquilo que é designado como rendimento real pela lei fiscal. O ponto de partida para o rendimento real é a **contabilidade organizada**, mas não é o fim. Esta solução justifica-se pelo facto de a contabilidade revelar as receitas e os gastos e, por isso, ser a **base mais segura** para corresponder à verdade jurídica quanto ao rendimento da empresa.

Quanto ao IRC, existe um princípio importante – **princípio das entidades independentes**: qualquer **transação que seja feita dentro do grupo** tem de ser contabilizada para efeitos fiscais, e tem de ser **contabilizada como se se tratasse de entidades independentes**. É uma ficção legal que assenta na comparação do preço de mercado. Contudo, na verdade, as transações dentro dos grupos não são feitas dentro do mercado, o que torna difícil ao Fisco e aos tribunais demonstrar que os preços que são aplicados dentro do grupo não são os preços reais.

**Exemplo:** a Starbucks é uma afiliada e, por isso, a utilização da marca tem de ser paga à entidade do grupo que detém os direitos sobre a marca. É comum, na UE, que a marca (intangíveis) esteja localizada nos Países Baixos (baixa tributação). Esse pagamento pela utilização da marca corresponde a **gastos** e estes, para efeitos de **apuramento do tributo real**, são **dedutíveis**. Assim, e de acordo com o princípio enunciado, estes gastos teriam de ser contabilizados como se este pagamento fosse feito a uma entidade estranha e não de grupo; o problema é arranjar aqui um comparável, *i.e.*, o Fisco não consegue determinar/impor um valor da marca, porque a marca Starbucks não é comparável à Delta ou à Nespresso, por exemplo. Se a Starbucks estabelecer que está a pagar 2% do volume negócios à sociedade irmã nos Países Baixos, vai ser quase impossível ao Fisco demonstrar que esses 2% não correspondem à realidade.

*A que truques recorrem as empresas para reduzir os impostos?*

1. **Financiamento dentro do grupo** – o pagamento dos juros vai ter de ser efetuado como se se tratasse de uma entidade independente. Mas a **fixação da taxa de juro** vai ser feita pelo sujeito

passivo: quanto mais elevada for a taxa, maiores serão os gastos da afiliada, o que significa que vão reduzir o lucro. No entanto, a fixação da taxa de juro, ainda que feita pelos contribuintes, tem de ser **comercialmente viável** (não pode, por exemplo, ser fixada nos 50%). Assim, provavelmente o que o contribuinte vai fazer é elevar um bocadinho a taxa acima da taxa de mercado.

2. **Acordo entre as empresas dentro do grupo quanto à fixação de royalties** – fixando uma taxa alta de *royalties*, tal será um gasto muito elevado para as afiliadas, o que reduz o lucro.
3. **Se houve prejuízos num determinado ano, a lei fiscal prevê uma possibilidade de reporte para os anos seguintes.**

O que o CIRC prevê é que os gastos são dedutíveis **desde que relacionados com a atividade da empresa** (art. 23º/1 CIRC). Os encargos de natureza financeira também são dedutíveis; não temos assim hoje um conceito restritivo de *atividade* para efeitos de dedutibilidade de gastos: os **gastos da atividade não produtiva da empresa também são dedutíveis**.

A forma de **reagir a eventuais abusos**, no sentido de que o contribuinte está a deduzir gastos demasiado elevados, é atualmente realizada por uma fórmula designada por **FAR** (funções, ativos e riscos): vamos averiguar onde estão as **funções principais** daquela empresa, onde estão os **ativos** (nomeadamente o capital) e os **riscos**. Se chegarmos à conclusão de que, por exemplo, nos Países Baixos não há funções desempenhadas pela empresa relevantes, não há ativos nem corre os riscos da multinacional, então é possível à AT **corrigir a dedução dos royalties pagos e reduzir os gastos que foram suportados pelo contribuinte**, o que **baixará a dedução**.

⇒ Objeto e sujeitos passivos

### 1. Residentes

No caso dos **residentes** que desenvolvam **atividades empresariais**, o objeto do IRC é o **lucro tributável**, numa base universal (art. 4º/1 CIRC). Na reforma do CIRC foi introduzida a possibilidade de opção pelo contribuinte da não tributação dos rendimentos obtidos por estabelecimentos estáveis situados fora de Portugal de sujeitos passivos residentes (art. 54º-A CIRC).

Já os residentes que desenvolvam **atividades não empresariais** são tributados pelo **rendimento global**, que corresponde à soma algébrica das categorias do IRS. Por exemplo, uma associação sem fins lucrativos vai ser tributada através deste rendimento global.

Na tributação das pessoas coletivas residentes em Portugal, o mecanismo de **retenção na fonte** possui natureza secundária, de adiantamento – neste sentido, de *pagamento por conta* – da prestação fiscal (art. 94º/1 e 3 CIRC), o que justifica não só o elevado número de exceções (art. 97º CIRC), como igualmente a aplicação de uma taxa diferente da devida a final (art. 94º/4 CIRC).

Assim, a **substituição tributária** é **parcial**, com efeitos menos gravosos ao nível da responsabilidade por dívidas nos casos de incumprimento do dever de substituição (art. 114º CIRC).

### 2. Não residentes

No caso dos **não residentes**, temos de distinguir entre:

- 1) Os que têm **estabelecimentos estáveis** em território português (art. 5º CIRC) – neste caso temos uma **atividade com caráter de permanência**, que é equiparada à dos residentes, pelo que a tributação incide sobre o **lucro** (arts. 3º/1 c) e 55º/1 CIRC). Esta proximidade de regimes (com o previsto para os residentes) encontra ainda corolários na regra de **incidência universal** dos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável (art. 4º/3 CIRC), na **identidade da taxa aplicável** (art. 87º/1 CIRC) ou nas regras sobre retenções na fonte, atenta a natureza **não liberatória** das mesmas (art. 94º CIRC). Quanto ao regime fiscal dos não residentes com estabelecimento estável é possível assinalar, desde logo, a que decorre do **art. 55º/2 e 3 CIRC**: pretende-se, com tal solução, assegurar não só que os valores a considerar para efeitos da dedução não são manipulados para reduzir a base tributável do estabelecimento sito em Portugal, como que sejam atenuados os riscos de dupla dedução de custos face ao Estado da residência e/ou face ao Estado onde se localizem outros estabelecimentos estáveis. É ainda reservada exclusivamente a estes casos a regra contida no **art. 3º/3**: trata-se de uma regra de **imputação fictícia** de rendimentos, por meio da qual o estabelecimento estável vai atrair outros rendimentos que não lhe são diretamente imputáveis (não decorrem da sua própria atividade) mas antes ficcionados como tal, atenta a similitude entre as atividades que desenvolve e aquelas desenvolvidas pela entidade não residente de que é parte.
- 2) Os que não têm estabelecimentos estáveis em território português – neste caso, a tributação é feita sobre os **rendimentos das diferentes categorias**, por remissão para o CIRS. Neste caso, ficam sujeitos a imposto exclusivamente segundo uma **base territorial** (princípio da territorialidade): apenas são fiscalmente relevantes os rendimentos obtidos em território Português (art. 4º/2 CIRC). Se um rendimento não puder ser considerado “*obtido em território português*” (não se subsumir aos n.ºs 3, 4 e 5 do art. 4º CIRC), não será tributado em Portugal. Nestes casos, a **substituição tributária** – só operativa quanto aos factos tributários cuja fonte de pagamento se localize em Portugal, naturalmente – assume um papel fulcral na liquidação e arrecadação do imposto, assumindo **natureza definitiva ou liberatória** (art. 94º/3 b) CIRC), o que explica a razão por que se realiza segundo as taxas finais do imposto (art. 94º/5 CIRC). Trata-se de uma **substituição integral**, que implica a extinção por cumprimento (por outrem) da dívida tributária incorrida pelo não residente; e este facto implica a **responsabilização meramente secundária deste** (substituído) pelas quantias não retidas, cabendo à entidade pagadora (substituta) a respetiva responsabilidade primária (art. 114º/5 CIRC).

Um estabelecimento estável, nos termos do **art. 5º CIRC** é a instalação fixa através da qual a empresa não residente exerce a sua atividade no território português. É o caso de sucursais, escritórios, minas, poços de petróleo, etc. Tem de existir um **grau de permanência mínima** (normalmente é de 6 meses no caso das empresas não residentes).

Consideram-se ainda estabelecimentos estáveis os **agentes dependentes** (art. 5º/6 CIRC): representantes da sociedade em território português. Estes celebram contratos em nome e por conta da sociedade não residente. É o caso de um jurista que venha a Portugal negociar em nome e por conta da sociedade; nesse caso, ele próprio é um estabelecimento estável, pelo que a tributação é idêntica à dos não residentes: proveitos menos gastos.

A dificuldade da economia digital é a de identificar estabelecimentos estáveis quando **não há presença física**: se não há estabelecimento estável não pode haver tributação por parte de Portugal.

São **sujeitos passivos de IRC**, nos termos do art. 2º CIRC:



- Pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português;
- Entidades sem personalidade jurídica não tributáveis em IRS e sem transparência fiscal – heranças jacentes, invalidez, sociedades comerciais ou civis sob forma comercial antes do registo definitivo;
- Não residentes não tributáveis em IRS.

⇒ Determinação da matéria coletável

Por exigência constitucional, o IRC tributa, em regra, o **rendimento real**. Este é um **conceito normativo** que se traduz em **métodos diretos** e na **tributação do rendimento líquido**. A tributação do rendimento real ocorre quando há **contabilidade organizada**: cabe ao sujeito passivo fazer a liquidação na declaração periódica de rendimentos (**autoliquidação**), com base na matéria coletável aí apresentada.

No caso da **tributação do lucro** (segundo o método direto), o **art. 23º/1 CIRC** prevê a dedutibilidade de gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC – eles têm de ser **documentados** e incluem:

- i) A produção ou aquisição de bens ou serviços;
- ii) Gastos gerais de produção, distribuição e venda, incluindo transporte, publicidade e colocação de mercadorias;
- iii) De natureza financeira;
- iv) De natureza administrativa, tais como remunerações;
- v) Relativos a investigação e desenvolvimento;
- vi) Depreciações e amortizações;
- vii) Perdas por imparidade (créditos de cobrança duvidosa);
- viii) Provisões (para fazer face a encargos de processos judiciais, danos ambientais, garantias a clientes);
- ix) Menos-valias realizadas.

O **art. 23º-A** consagra como **encargos não dedutíveis** para efeitos fiscais as despesas não documentadas, despesas ilícitas, multas e coimas. A este artigo acrescem outros que limitam a dedutibilidade dos gastos de financiamento e que operam como normas antiabuso, sem o serem tecnicamente.

Um dos exemplos mais paradigmáticos é o da **limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento**: estes limites podem ser justificados por três ordens de razões:

1. Orientar o comportamento das empresas no sentido de recorrerem ao mercado de capitais, evitando o sobre-endividamento – estas regras surgem para evitar um tratamento mais vantajoso dos juros em relação aos dividendos;
2. Combater o abuso fiscal;
3. Garantir a simetria na dedução de gastos e correspondente tributação, pois a regra de limitação de juros é especialmente dirigida ao endividamento externo das empresas.

Assim, o **art. 67º CIRC** estabelece uma limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento até ao maior dos seguintes limites: 1.000.000€ ou 30% do resultado, antes de depreciações, amortizações,

gastos de financiamento líquidos e impostos. Dentro destes limites, os gastos de financiamento não deduzidos são reportáveis a períodos posteriores.

O **reporte de prejuízos** é permitido com base na mesma lógica de simetria entre dedução de prejuízos e tributação do lucro. Quando estabelecem limites ao reporte de perdas, os Estados aceitam participar das perdas das empresas (**não as tributando**), por um número determinado de anos. Findo este período, a não aceitação do reporte para efeitos fiscais é um sinal de que a empresa deve cessar a sua atividade.

- ✖ No **caso português**, a regra é a do reporte possível por um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, e a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável. Nos períodos de tributação em que o lucro tributável for apurado com base em métodos indiretos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, mas é possível o reporte de prejuízos anteriores não deduzidos (**art. 52º CIRC**).

⇒ Rendimentos e gastos

### 1) Rendimentos

O amplíssimo conceito de rendimentos e ganhos encontra-se previsto no **art. 20º/1 CIRC**, que estabelece: *“consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente (...)”*.

Extraem-se, imediatamente, da particular formulação legal adotada para este conceito, algumas características que sublinham uma nítida pretensão do legislador em alargar a base de incidência positiva do imposto:

- i. A primeira característica dos rendimentos fiscais é a de que abrange os **obtidos em “operações de qualquer natureza”**, sublinhando-se assim que todo e qualquer acréscimo de rendimento é tributado, independentemente da respetiva fonte.

Para o IRC, diferentemente do que sucede com o IRS, não é, geralmente, relevante para efeitos de tratamento fiscal a qualificação jurídica dada aos rendimentos tributáveis. Existe, por isso, uma tributação que se pode assim designar de **sintética**, a qual agrega (e tributa em termos idênticos) em torno do *“lucro”* as mais variadas modalidades de rendimentos capazes de serem obtidos por uma sociedade, como o elenco meramente enunciativo do art. 20º/1 CIRC deixa transparecer.

Os rendimentos fiscalmente relevantes podem até ter por objeto **atividades ilícitas** (art. 1º CIRC), não valendo aqui as limitações que existem a respeito dos gastos. A ideia é a de não “premiar” os rendimentos ilícitos por meio da sua exclusão de tributação, deste modo assegurando o concurso para o lucro tributável de **todas as atividades geradoras de rendimentos**.

Os rendimentos poderão ser em **dinheiro** ou em **espécie** e poderão resultar de atividades recorrentes ou ocasionais, principais ou acessórias.

## 2) Gastos

### I- Em geral:

Diversamente se passam as coisas em relação aos gastos.

Embora, por imperativo da Lei Fundamental, a consideração dos gastos (contabilísticos) enquanto **gastos fiscais** deva ser ampla – e, por isso, a dedução de gastos tenha de ser a regra – não deixam de existir várias restrições ao conceito, advenientes de um conjunto de preocupações que encontram igual apoio na CRP e assim se legitimam.

A par dos requisitos genéricos de dedutibilidade – constantes quer do art. 23º, quer do art. 23º-A CIRC – temos uma **lista taxativa** de despesas especialmente vertida no novo art. 23º-A, e que agregou um elenco de mais de uma dezena de normas dispersas pelo CIRC com despesas indedutíveis. Enquanto o art. 23º contém a **cláusula geral de dedução de gastos**, bem como um **enunciado exemplificativo** dos gastos fiscais, o art. 23º-A elenca **taxativamente** os gastos e perdas **não dedutíveis**.

Quanto aos gastos, a CRP impõe uma **base real**, que reflita os custos efetivamente incorridos pelas empresas na sua atividade, tornando forçosamente excecional qualquer solução de não dedução.

Para tal efeito, as condições gerais de dedução terão de constar de um enunciado aberto e formulado pela positiva e nunca de um elenco taxativo dos gastos permitidos às empresas. E desta fórmula genérica terão de constar requisitos genéricos, comuns a todos os gastos e perdas que gozem de tutela constitucional.

Paralelamente, existindo uma lista de gastos não dedutíveis fiscalmente, como sucede no art. 23º-A CIRC, a mesma terá de possuir **natureza forçosamente taxativa** e a cada uma das exceções enunciadas terá de corresponder um qualquer valor constitucionalmente consagrado, que permita afastar uma dedução daqueles gastos que já cumprem os demais requisitos genéricos legais.

### II- Requisitos:

A opção pelo legislador do IRC foi sempre a de fixar uma cláusula geral de dedutibilidade, acompanhada de um elenco enunciativo de gastos típicos da atividade empresarial. Fê-lo com manifesto prejuízo de uma cláusula geral de dedutibilidade e/ou de um elenco fechado de gastos dedutíveis.

A **cláusula geral de dedutibilidade** obedece a **cinco requisitos**:

- i) **Prévia contabilização enquanto gasto** (arts. 23º-A/1, proémio, *a contrario* e 123º/2 CIRC). Exige que o reconhecimento de um gasto para efeitos fiscais seja, forçosamente, feito depender da respetiva inscrição e relevação contabilística nas demonstrações financeiras da sociedade. No IRC não existem gastos fiscais que não sejam, previamente, gastos contabilísticos.
- ii) **A licitude do gasto**. Este requisito assume o intuito de desaprovar na esfera fiscal comportamentos rejeitados noutras esferas normativas, designadamente a penal e contraordenacional. É esta a conclusão que se extrai das alíneas d), e) e g) do n.º 1 do art. 23º-A do CIRC.
- iii) **A documentação do gasto** (art. 23º/3 CIRC). Os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalente, independentemente da natureza ou suporte dos

documentos utilizados para esse efeito. Trata-se de um requisito que se prende com a **necessidade de um suporte adequado para o gasto**, com vista à possibilidade do seu controlo constante em suporte documental, segundo a *ratio* de que **deverá ser possível à AT escrutinar a todo o momento o respetivo teor**.

Pela exigência de prova assim estabelecida não pode haver lugar à relevância de custos para efeitos fiscais se, porventura, os mesmos não encontrarem o devido suporte em documentos, os quais serão, por via de regra, escritos.

A este respeito, importa apreciar em detalhe os elementos que devem estar vertidos no documento que suporta o gasto. Trata-se de uma discussão de ocupou a jurisprudência nacional:

- ✦ Pela **jurisprudência minoritária** existiria um conjunto de elementos exigíveis para qualquer documento com relevância fiscal, os quais, na ausência de uma norma específica no CIRC, deviam corresponder aos exigíveis pelo art. 36º/5 do CIVA.
- ✦ Por contraste, a **maioria da jurisprudência** e a **quase totalidade da doutrina** inclinavam-se no sentido da distinção entre os documentos exigíveis para efeitos de IVA e para efeitos de IRC.
  - No primeiro caso e pelo facto de cada documento funcionar como um título de crédito atípico, que permite deduzir ao IVA a entregar ao Estado o IVA suportado nas faturas/ou recuperar o seu montante, compreende-se que existam especiais exigências quanto ao respetivo teor.
  - Diversamente, quanto ao IRC, tais necessidades não se fazem sentir, apenas se exigindo que constem do documento escrito os elementos bastantes que identifiquem a operação/transação realizada (são os elementos típicos da relação jurídica, i.e., os sujeitos, objeto, data e preço). A opção do legislador foi a de verter esta última corrente jurisprudencial e doutrinária no art. 23º/4 do CIRC e foi aditado o n.º 6 ao art. 23º que esvazia o conteúdo do n.º 4, uma vez que se encontra em vigor o regime da *e-fatura*.

Quanto aos **efeitos do incumprimento deste requisito**:

- a) Quanto aos **gastos não documentados**, estamos diante de uma impossibilidade de qualquer forma de identificar ou escrutinar o gasto; no caso de **gastos indevidamente documentados**, está em causa um ou mais lapsos no registo documental.
- b) Assim sendo:
  - i. Quando se mostrem **parcialmente incumpridos** os critérios de documentação previstos nos nrs. 3 e 4 do art. 23º CIRC, fala-se em gastos indevidamente documentados, havendo lugar à sua não consideração para efeitos fiscais – é esta a solução que encontramos no art. 23º-A/1 c) do CIRC;
  - ii. No caso da **inexistência de todo** de qualquer documento de suporte ao gasto fala-se de despesas não documentadas. Nesse caso, por se assumir que houve um intuito de ocultação do pagamento (sendo, a este respeito, de enorme dificuldade o escrutínio a realizar pela AT), o CIRC prevê, **além do efeito da não dedução** (art. 23º-A/1 b)), ainda a **tributação autónoma** à taxa fortemente penalizadora de 50% (art. 88º/1 CIRC).
- iv) **Ligação entre os gastos e os ganhos** (art. 23º/1 CIRC) – na revisão parlamentar que alterou o anteprojeto, alterou-se a opção do anteprojeto e eliminou-se em termos incompreensíveis, a expressão “*para a manutenção da fonte produtora*”.

Assim, a primeira nota a registar quanto a esta alteração é a de que os gastos incorridos pela empresa para a *manutenção das fontes de produção* se encontram, seguramente, incluídos na regra de dedução, como, entre outras, a al. g) do art. 23º/1 do CIRC logo deixa antever. Trata-se de um manifesto lapso imputável à infeliz intervenção parlamentar e que deve ser objeto de uma **interpretação corretiva**.

A exigência de que os gastos se destinem a “*obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*” merece maior análise: o efeito útil desta disposição parece residir na natureza dos rendimentos, os quais deverão encontrar-se sujeitos a IRC. Assim sendo, importa concluir que, nos casos em que os rendimentos obtidos pela empresa **não concorram para o lucro tributável**, os gastos incorridos para a respetiva obtenção **serão indedutíveis**. Esta relação de dependência é compreensível e assegura a coerência da solução entre ambas as componentes – positiva e negativa – do lucro tributável.

Diversamente, o facto de os rendimentos a que os gastos estão associados se encontrarem **isentos** parece irrelevante para efeitos de impedir a respetiva dedução fiscal; e isto tendo em consideração três argumentos:

- Uma **razão de ordem literal**: redação adotada no art. 23º do CIRC, a qual é de molde a não deixar dúvidas sobre a dedutibilidade, **não devendo o intérprete restringir aquilo que o legislador não pretendeu**;
- **Argumento sistemático**: sempre que ao longo do Código o legislador pretendeu desconsiderar os efeitos fiscais de certas situações sujeitas mas isentas **disse-o expressamente** (exemplo: art. 54º/1 b) CIRC). Ora, se tais gastos fossem já indedutíveis logo por força do art. 23º/1, o legislador não teria certamente repetido a mesma estatuição;
- **(outro) Argumento sistemático**: milita no sentido da dedução a posição sufragada pela CRP, no sentido de assegurar a tributação das empresas pelo respetivo rendimento real, o que torna qualquer opção interpretativa no sentido da não dedução dos gastos suportados pelas empresas tendencialmente desconforme à CRP.

### III- Critérios de indispensabilidade e eliminação desta

*Qual o critério de indispensabilidade de despesas?*

- i) Um primeiro sentido considerava como indispensável a despesa que fosse **eficaz**. Assim, deveria existir uma relação finalística entre os gastos e os proveitos para que o que se assistia a exercícios de indagação póstuma da causalidade adequada.

A lógica era a de que deveria haver uma **relação finalística** entre os gastos e os proveitos, apenas se considerando dedutíveis os gastos que permitissem estabelecer uma **conexão objetiva** com os ganhos.

Críticas:

1. A decisão acerca da dedutibilidade sucede em momento ulterior à verificação da despesa;
2. Prescinde das considerações de estratégia comercial e económica que o gestor fez acerca da utilidade da despesa;
3. Associação feita entre o sucesso empresarial e dedutibilidade das empresas, penalizando as empresas economicamente ineficientes.

- ii) Uma segunda visão associava esta indispensabilidade a **obrigatoriedade**, segundo a lógica de que todas as despesas facultativas serão, por isso, forçosamente dispensáveis.

Para esta conceção, tudo o que não fosse imposto por lei, por contrato ou por obrigação estatutária, seria indedutível. Assim, esta conceção obstava à dedução de uma enorme panóplia de despesas que poderiam ir de descontos para regimes complementares de segurança social dos trabalhadores, a descontos para associação de empresas.

- iii) Um outro critério identificava a indispensabilidade com a **normalidade**, apenas reconhecendo como dedutíveis as despesas consideradas normais. Tratava-se de fazer um juízo aposteriorístico da bondade ou sensatez do gasto suportado pela sociedade; uma sindicância póstuma do mérito do gestor, portanto.

Pelo *reasoning* avançado pela AT e várias vezes sufragado pelos Tribunais, apenas seria reconhecida relevância fiscal às **despesas competentes e úteis à defesa do interesse da sociedade**, afastando-se todas as demais.

Esta tese levantava problemas complexos como o da determinação do momento em que se devia fazer o juízo de indispensabilidade – no momento da despesa ou após a produção (ou não) dos efeitos económicos positivos da mesma – ou o da natureza voluptuária ou desrazoável da mesma. Tratava-se também de avaliar a competência ou incompetência do gestor para autorizar a dedução de gastos, o que levantava igualmente problemas.

#### IV- O requisito do *business purpose test*

Todos estes critérios foram sendo gradualmente abandonados pela jurisprudência. A evolução jurisprudencial levou a que nos encontrássemos diante de uma jurisprudência que interpretava a expressão *indispensabilidade* em termos ultra-restritivos, considerando como tal toda a despesa incorrida no exercício da atividade societária.

O **critério hoje relevante** na lei é, portanto, o da exigência de uma **relação entre o gasto e a atividade societária**. Assim, a generalidade dos gastos, ainda que não obrigatórios, excessivos, desrazoáveis e improdutivos podem ser fiscalmente aceites, **desde que motivados pela prossecução do fim empresarial**. Tratam-se das *business related expenses* ou despesas enquadradas por um motivo empresarial, o que traduz de certo modo, a transposição da doutrina do *business purpose test*, comum noutras paragens.

Na atual redação da lei fica, por isso, essencialmente excluído um grande conjunto de despesas: aquelas cuja efetivação **não se pode imputar aos interesses societários**, mas aos interesses pessoais dos sócios ou de terceiros. E isso implica que, quanto a um conjunto muito vasto de despesas, onde se dá a interseção entre a esfera pessoal e a societária ou entre diversas esferas societárias, se deva concluir que, em regra, não existe um interesse coletivo da empresa.

⇒ Métodos indiretos

Se não for aplicável a regra, há uma **aplicação subsidiária** dos métodos indiretos. Estes foram introduzidos pela LGT, uma década depois da entrada em vigor do CIRC, como uma **forma de tributar os sujeitos passivos incumpridores das obrigações contabilísticas**.

Os métodos indiretos operam através de tipos médios ou frequentes, através de **presunções**. Estes só podem ser aplicados quando há uma violação de deveres formais ou de cooperação por parte do contribuinte. Outro caso em que é possível aplicar-se métodos indiretos é nos casos das manifestações de fortuna.

Assim, na **falta de apresentação da declaração**, a liquidação é feita com base no valor anual da retribuição mínima mensal, ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada ou, na falta destes elementos, com base nos elementos de que a administração fiscal disponha.

Alguns sujeitos passivos de IRC podem **optar pelo regime simplificado** de determinação da matéria coletável. Trata-se dos sujeitos passivos **residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação**, que exerçam a título principal uma **atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola** e que não ultrapassem um determinado montante anual ilíquido de rendimentos (**art. 86º-A CIRC**).

A matéria coletável é determinada pela aplicação de coeficientes que devem corresponder aos tipos médios ou frequentes.

Nos casos previstos nos **arts. 87º e ss. LGT** (violação de obrigações formais ou acréscimos patrimoniais não justificados), os sujeitos passivos de IRC podem ainda ser tributados por métodos indiretos. Estes devem ter em conta os seguintes elementos, constantes do **art. 90º LGT**:

- a) Margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) Taxas médias de rentabilidade do capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Como se disse acima, para que a tributação segundo métodos indiretos não seja inconstitucional, a sua aplicação só deve ocorrer nos casos e condições **expressamente previstos na lei**, designadamente, na impossibilidade de apuramento do rendimento real.

Verificados os pressupostos de aplicação dos métodos indiretos, a aplicação destes deve **aproximar-se tanto quanto possível da tributação segundo o método direto**. Assim, a AT deve aplicar o maior número possível dos elementos constantes do art. 90º LGT.

⇒ Taxa

A taxa do IRC em 2017 era de **21%** e deveria ser única, mas introduziram-se diferentes taxas nos últimos anos:

- i. Introduziu-se uma **taxa de 17%** para as PME, aplicável aos primeiros 15.000€ de matéria coletável;
- ii. Os não residentes sem estabelecimento estável em território português ficam sujeitos a diferentes taxas, consoante o tipo de rendimentos e territórios de residência, sendo que se aplica a **taxa de 25%** subsidiariamente.