



---

**Direito fiscal: teoria geral**

**Autor(es):** Silva, Suzana Tavares da

**Publicado por:** Imprensa da Universidade de Coimbra

**URL persistente:** URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/36530>

**DOI:** DOI:<http://dx.doi.org/10.14195/978-989-26-0973-7>

**Accessed :** 5-Aug-2021 22:50:05

---

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.



**DIR  
EIT  
O**

**FISCAL**  
**TEORIA GERAL**

**2ª EDIÇÃO**

**SUZANA  
TAVARES  
DA SILVA**

IMPRESA DA  
UNIVERSIDADE  
DE COIMBRA  
COIMBRA  
UNIVERSITY  
PRESS

(Página deixada propositadamente em branco)



E N S I N O



**EDIÇÃO**

Imprensa da Universidade de Coimbra  
Email: [imprensa@uc.pt](mailto:imprensa@uc.pt)  
URL: [http://www.uc.pt/imprensa\\_uc](http://www.uc.pt/imprensa_uc)  
Vendas online: <http://livrariadaimprensa.uc.pt>

**COORDENAÇÃO EDITORIAL**

Imprensa da Universidade de Coimbra

**CONCEPÇÃO GRÁFICA**

António Barros

**INFOGRAFIA**

Mickael Silva

**EXECUÇÃO GRÁFICA**

NORPRINT - a casa do livro

**ISBN**

978-989-26-0972-0

**ISBN DIGITAL**

978-989-26-0973-7

**DOI**

<http://dx.doi.org/10.14195/978-989-26-0973-7>

**DEPÓSITO LEGAL**

388391/15

**DIR  
EITTO**

**FISCAL**  
**TEORIA GERAL**

2ª EDIÇÃO

SUZANA  
TAVARES  
DA SILVA

IMPRESA DA  
UNIVERSIDADE  
DE COIMBRA

COIMBRA  
UNIVERSITY  
PRESS

(Página deixada propositadamente em branco)

## SUMÁRIO

Siglas e Abreviaturas.....	11
Glossário.....	13
PARTE I	
FUNDAMENTO ÉTICO, JURÍDICO E POLÍTICO DA TRIBUTAÇÃO.....	15
1. Impostos e financiamento público – breve nota sobre doutrinas e ideologias fiscais .....	15
2. Impostos e justiça – a crise da justiça distributiva do imposto no Ocidente.....	17
3. Conceito de imposto .....	23
3.1. A tensão actual entre o direito fiscal, o direito económico e o novo direito público da economia (regulação).....	27
4. Algumas tipologias de impostos.....	32
4.1. Impostos directos e indirectos .....	32
4.2. Impostos periódicos e impostos de obrigação única .....	34
4.3. Impostos reais e pessoais .....	38
4.4. Impostos de quota fixa e impostos de quota variável.....	40
4.5. Impostos estaduais e impostos não estaduais.....	43
4.6. Impostos gerais e impostos especiais .....	45
4.7. Impostos principais e impostos acessórios .....	46
4.8. Impostos com efeitos económicos e impostos pretensamente neutros .....	50
5. Objectivos de um sistema fiscal equitativo .....	52

## PARTE II

O PODER NORMATIVO TRIBUTÁRIO .....	57
1. O poder tributário como poder do Estado constitucionalmente conformado .....	57
1.1. O princípio da legalidade fiscal .....	57
1.2. O princípio da tipicidade da lei fiscal .....	62
1.3. O princípio da capacidade contributiva .....	64
1.4. O princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança .....	73
1.5. O princípio da justiça intergeracional.....	84
2. O poder tributário nacional e o direito europeu .....	85
3. O poder tributário nacional, o direito internacional e a globalização económica .....	90
4. Interpretação da lei fiscal .....	94
5. Aplicação da lei fiscal no espaço .....	96
6. Panorama geral do sistema fiscal português.....	98
6.1. A tripartição rendimento, património, consumo e as novas categorias .....	99
6.2. O sistema fiscal português.....	101

## PARTE III

A RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL.....	113
1. Diferentes aceções de relação jurídica fiscal.....	114
2. Os sujeitos da relação jurídica fiscal.....	117
3. O objecto da relação jurídica fiscal.....	121
4. A constituição e modificação da obrigação fiscal .....	126
4.1. A constituição da obrigação fiscal.....	127
4.2. A modificação subjectiva da obrigação fiscal.....	131
4.3. Modificação objectiva da obrigação fiscal.....	150
5. Extinção da obrigação fiscal .....	161
5.1. Pagamento, dação e compensação .....	162
5.2. Prescrição da prestação tributária.....	164
5.3. Caducidade do direito à liquidação .....	164
6. Garantias da obrigação fiscal.....	165

## PARTE IV

ACTIVIDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL.....	167
1. Espécies de procedimentos tributários.....	167
2. Princípios do procedimento tributário .....	172
3. O procedimento de liquidação dos impostos (o procedimento de liquidação do IRS) .....	178
4. A avaliação da matéria tributável .....	185
4.1. A avaliação directa da matéria tributável .....	186
4.2. A avaliação indirecta da matéria tributável .....	186
4.3. O pedido de revisão da matéria tributável.....	189
4.4. As manifestações de fortuna e o recurso judicial do acto de determinação do rendimento tributável.....	191
4.5. Os acréscimos injustificados de património e o recurso judicial do acto de determinação do rendimento tributável.....	198
5. Os actos no procedimento tributário .....	200
5.1. Invalidez total e parcial do acto de liquidação .....	207
5.2. Revisão dos actos tributários .....	211
5.3. Revogação, ratificação, reforma, conversão e rectificação do acto de liquidação .....	212
6. A execução fiscal .....	212
6.1. A tramitação do processo de execução fiscal.....	213
7. Impugnação administrativa dos actos de liquidação.....	217
7.1. Reclamação graciosa .....	217
7.2. Recurso hierárquico das decisões administrativas que apreciam a legalidade do ato de liquidação .....	224
7.3. Revisão do acto tributário.....	227
8. Brevíssima alusão à impugnação judicial.....	229

(Página deixada propositadamente em branco)

## S Í N T E S E :

Estas lições pretendem organizar o estudo da teoria geral do imposto segundo as orientações do Programa de Bolonha, o que explica a constante preocupação em fornecer ao longo do texto *pistas de investigação e reflexão* através de referências doutrinárias e jurisprudenciais. A sistematização do texto contempla quatro temas essenciais: o fundamento ético-jurídico da tributação; a caracterização normativa do poder tributário e do imposto; as vicissitudes da relação jurídica tributária; e os trâmites do procedimento tributário. Num primeiro momento, é fundamental perceber e discutir a origem e a legitimação do poder tributário e os novos desafios lançados a estes postulados pelas mais recentes doutrinas sobre a justiça. Segue-se uma caracterização do poder normativo tributário, com referência às limitações implícitas decorrentes da participação em espaços supranacionais e internacionais de integração económica e à interdependência entre tributação e economia que resulta deste novo enquadramento. Em terceiro lugar, o estudo da teoria geral da relação jurídica fiscal, incluindo as suas vicissitudes desde o momento da constituição até à sua extinção, permitem uma compreensão dogmática do direito fiscal e da respectiva autonomia científica. Por último, a análise do procedimento tributário, que culmina com o estudo do acto que determina o direito de crédito da Fazenda Pública e as diversas questões jurídico-procedimentais a ele associadas, fornecem as bases para a compreensão das principais questões judiciais em matéria fiscal.

(Página deixada propositadamente em branco)

## SIGLAS E ABREVIATURAS

**art.** - artigo

**AIFM** – Autoridade Internacional dos Fundos Marinho

**AT** – Administração Tributária

**ATA** – Administração Tributária e Aduaneira

**C. Civ.** – Código Civil

**(C)IEC** – (Código) dos Impostos Especiais de Consumo

**(C)IMI** – (Código) do Imposto Municipal sobre Imóveis

**(C)IMT** – (Código) do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

**(C)IRC** – (Código) do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

**(C)IRS** – (Código) do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

**(C)IS** – (Código) do Imposto do Selo

**(C)IVA** – (Código) do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais

**ETAF** – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

**IFA** – *International Fiscal Association*

**ILADT** – Instituto Latino Americano de Derecho Tributario

**IS** – Imposto do Selo

**IUC** – Imposto Único de Circulação

**LFL** – Lei das Finanças Locais

**LGT** – Lei Geral Tributária

**OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**OMC** – Organização Mundial do Comércio

**RFALEI** – Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais

**STA** – Supremo Tribunal Administrativo

**TC** – Tribunal Constitucional

**TFUE** – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

**TJUE** – Tribunal de Justiça da União Europeia (também designado pela sigla anterior TJCE)

(Página deixada propositadamente em branco)

## GLOSSÁRIO

**Benefícios fiscais** – isenção ou redução da tributação motivada por razões económicas e/ou sociais

**Carga excedentária** – medida de perda de bem-estar associada aos impostos

**Cobrança** – pagamento do imposto (cobrança voluntária) ou execução fiscal (cobrança coerciva)

**Colecta** – montante de imposto apurado depois da liquidação

**Concorrência fiscal** – fenómeno que ocorre quando o sistema fiscal de um determinado País afecta o sistema fiscal de outro País pelo seu impacto desfavorável nas receitas fiscais e no nível de emprego deste último

**Consignação de receitas fiscais** - afectação da receita de um determinado imposto a uma determinada entidade pública ou a uma entidade privada que execute tarefas públicas

**Contribuinte** – pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto, que é titular da manifestação de capacidade contributiva e suporta o desfalque patrimonial

**Deduções à colecta** – valor de despesas a deduzir à colecta

**Direito fiscal** – regime jurídico das receitas coactivas unilaterais (direito dos impostos)

**Direito tributário** – regime jurídico das receitas coactivas do Estado e demais entes públicos

**Dupla tributação** – subordinação do mesmo facto tributário a duas incidências de imposto, seja a dois ordenamentos fiscais distintos (dupla tributação internacional), seja a dois impostos distintos dentro do mesmo ordenamento tributário (dupla tributação económica)

**Elisão fiscal agressiva** – situação em que o contribuinte usa a liberdade de configuração dos factos tributários ou os elementos de conexão internacional para evitar a incidência de um imposto (*tax avoidance*)

**Evasão fiscal** – situação em que o contribuinte manobra juridicamente os factos económicos para não pagar o correspondente imposto.

**Execução fiscal** – procedimento de cobrança coerciva de uma dívida tributária

**Facto tributário** – situação de facto que dá origem ao pagamento de imposto

**Fraude fiscal** - violação da lei fiscal com *animus nocendi* da comunidade

**Incidência** – determinação legal dos contribuintes e dos factos tributários

**Lançamento** – identificação em concreto do contribuinte e da matéria colectável

**Liquidação (em sentido restrito)** – operação matemática que consiste na aplicação da taxa à matéria colectável para obter a colecta

**Matéria colectável** – valor sujeito a tributação

**Pagamento por conta** – entregas pecuniárias antecipadas efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário

**Planeamento fiscal** – liberdade reconhecida ao contribuinte de poder organizar a sua vida económica de modo a obter poupança fiscal, ou seja, sem ter de tomar em consideração as necessidades financeiras do Estado

**Poder tributário** – poder de criar impostos e definir os elementos essenciais dos impostos

**Retenção na Fonte** – entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário

**Sujeito passivo** - qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária (prestação de imposto ou prestações acessórias)

**Substituição tributária** – situação em que, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do recurso à técnica da retenção na fonte

**Taxa de imposto (alíquota)** – percentagem definida na lei e aplicável à matéria colectável para apurar o montante de imposto a pagar

**PARTE I**  
**FUNDAMENTO ÉTICO, JURÍDICO E POLÍTICO DA**  
**TRIBUTAÇÃO**

Este curso de Direito Fiscal I visa proporcionar aos alunos uma compreensão essencial da *teoria geral do imposto*, baseando-se para o efeito, em grande parte, no contributo tradicional da doutrina portuguesa, pese embora as recorrentes alusões aos fenómenos mais recentes, que mostram a necessidade e a urgência de repensar alguns pontos desta teoria.

Fenómenos como a mudança de paradigma económico e a integração económica europeia, os desafios da repartição da carga fiscal ajustada às novas categorias socioeconómicas e ao novo modelo de “serviço público”, os efeitos da “revolução fiscal internacional”, da pressão imposta pelo uso da Internet na prestação de bens e serviços, da privatização dos procedimentos tributários e da cooperação internacional das administrações tributárias são apenas algumas das razões que justificam a necessidade de proceder a ajustes na *teoria geral do imposto*, e, embora muitos destes fenómenos não sejam directamente tratados no curso, todos estarão subjacentes às considerações seguintes.

**1. Impostos e financiamento público – breve nota sobre doutrinas e ideologias fiscais**

O *imposto* tem uma origem económica e uma origem política. Como destaca Bouvier, devemos distinguir o *consentimento ao imposto* – que tem na sua génese a indispensabilidade de satisfazer necessidades financeiras da

organização política – do *consentimento do imposto* – o qual se reporta à legitimação para a exigibilidade do pagamento, sob a forma coerciva, de um determinado valor pecuniário a cada indivíduo, e que tem na sua origem *escolhas políticas*, quer quanto aos factos a tributar, quer no que diz respeito à medida dessa tributação. É precisamente esta segunda dimensão que está na origem da *necessidade do consentimento parlamentar dos impostos* (“*no taxation without representation*”), *i. e.*, que constitui o fundamento do *princípio da legalidade fiscal* (Bouvier: 2010, 169-179).

A história dá-nos conta da evolução das diversas doutrinas e ideologias fiscais que ajudaram a desenhar os sistemas fiscais da modernidade. Todas elas surgem intrinsecamente associadas a uma determinada concepção de *justiça*, sendo por isso importante “agrupar” estas duas perspectivas e conceitos, pois em qualquer economia capitalista o imposto é também um instrumento de promoção da *justiça distributiva* (Murphy / Nagel: 2002).

Para uma *ideologia liberal*, o imposto deve ser sobretudo *eficiente*, o que significa não apenas que deve ser desenhado para gerar o mínimo de dispêndio em “custos de cumprimento”, como ainda que não deve consubstanciar um desencorajamento à produtividade. Já para a *ideologia socialista*, o imposto é um instrumento fundamental na correcção das desigualdades sociais e na promoção de políticas de igualdade, pelo que o imposto deve centrar-se no rendimento e ser “fortemente progressivo”.

O auge do debate que opõe a *ideologia liberal* e a *social democracia* teve lugar na fase da recuperação económica após a Segunda Guerra Mundial, e permitimo-nos reconduzi-lo aqui, essencialmente, à “disputa” entre Keynes e Hayek sobre o papel do Estado na economia e o papel do imposto no financiamento do Estado. Um debate que foi ressuscitado com a crise económico-financeira de 2008 e que voltou a questionar a verdadeira dicotomia entre a ideologia liberal (os partidários de Hayek) e a ideologia da social-democracia (mais partidária de Keynes).

O que opõe estes dois autores, e que nos importa analisar, não é tanto a sua visão para a análise da economia (uma análise macroeconómica no caso de Keynes ou uma perspectiva mais centrada na microeconomia segundo a visão de Hayek; uma disputa cujo resultado deu a primeira como largamente triunfadora), mas sim a sua compreensão do papel da

*Ideologia liberal e ideologia socialista*

*Keynes vs. Hayek*

intervenção do Estado, sendo Keynes um apologista da “mão pública” e Hayek um defensor das virtudes do mercado.

Neste ponto, as *ideologias fiscais* cruzam-se também com as *ideologias* em matéria de *economia de bem-estar*, mais uma vez indissociáveis das teorias da justiça social. Se para Rawls o critério da igualdade sustentado na *tese contratualista* conduz ao *sacrifício equitativo* como dever habilitador de benefícios conjuntos, Amartya Sen, apoiado nas teses do “indivíduo social”, conclui que aquela igualdade não pode neutralizar a “capacidade”, o que significa que, como igualitarista liberal, Sen propõe uma intervenção respeitadora da diferença individual na escolha do projecto de vida (Sen: 2010, 367).

Rawls vs.  
Amartya  
Sen

## 2. Impostos e justiça – a crise da justiça distributiva do imposto no Ocidente

Hoje é ainda impossível estudar o *Estado fiscal* e o *imposto* sem atentar nesta origem económica e ideológica que lhe está subjacente e que justifica muitas das “opções constitucionais” vertidas no artigo 104.º da nossa lei fundamental. É que o Estado fiscal não é apenas um Estado que se sustenta através de impostos, e nessa medida se opõe ao Estado patrimonial ou industrial, ele representa também, na expressão de Stuart Mill, “o neoliberalismo na produção com intervencionismo na distribuição”, impondo, assim, que a discussão não se limite ao nível adequado de intervencionismo e respectiva eficiência, mas se estenda, simultaneamente, ao tema da *justiça fiscal*.

Por tudo isto, as directrizes do artigo 104.º da CRP não podem deixar de ser interpretadas como *meras orientações*, que hão-de ser harmonizadas pelo legislador com o contexto económico vigente, em especial, com o grau de liberalismo da produção, com o nível de crescimento económico e com o índice de distribuição de riqueza existente no país (Calvo Ortega: 2012).

O artigo  
104.º da  
CRP

Com efeito, as *directrizes* constitucionais em matéria de tributação do rendimento pessoal – *imposto único, progressivo e que tome em consideração o agregado familiar* – do rendimento das empresas – *tributação pelo rendimento real* – do património – *promoção da igualdade* – e do

consumo – *orientado para as necessidades do desenvolvimento económico* – não passam de meras orientações genéricas ou tendências, que hão-de ser ponderadas conjuntamente com os princípios jurídicos fundamentais igualmente consagrados na Constituição, como a *garantia do mínimo material para uma existência condigna* (neutraliza a tributação de um nível mínimo de rendimento considerado indispensável para assegurar uma existência condigna), a *igualdade* (exige proporção na determinação de um sacrifício equitativo na contribuição financeira para os encargos públicos), a *proporcionalidade* (proíbe impostos confiscatórios, extraordinários ou excessivos relativamente ao fim visado), não sendo possível retirar-se do artigo 104.º da CRP um *parâmetro concreto de estruturação* do sistema fiscal português.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

Em Espanha, o Tribunal Constitucional daquele país foi já chamado em diversas ocasiões a pronunciar-se sobre o sentido constitucional do *princípio da capacidade contributiva* e do *critério da progressividade* consagrados no artigo 31.1 da Constituição Espanhola, tendo afirmado que é uma concepção errada da progressividade aquela que “*lleva a la conclusión de que cualquier solución legal que resulte «menos progresiva» (...) es contraria a la Constitución, cuando lo cierto es que la progresividad es una regla técnica matemática en la que pueden tener cabida multitud de combinaciones constitucionalmente lícitas*”. A progressividade, continua o mesmo Tribunal, é uma inspiração para o legislador e é aferida a partir da totalidade do sistema tributário, o que significa que “*en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema*”

*Sentencia 19/2012, de 15 de febrero de 2012*

Mas não serão apenas estes os limites da *liberdade de conformação do legislador fiscal*, devendo hoje impor-se igualmente a necessidade de controlo (não judicial, mas associado a formas de *accountability* e *responsiveness*) das decisões fiscais segundo parâmetros de *eficiência* (análise custo-benefício em função de indicadores de desenvolvimento humano e económico) e de *justiça intergeracional*, o que mostra a rele-

vância de novas entidades como o Conselho das Finanças Públicas, onde se conjuga a vantagem de poder promover uma *análise técnico económica* da decisão fiscal, aliada também às orientações da despesa pública, as quais não podem deixar de constituir nas modernas finanças públicas mais um critério de avaliação da *justiça fiscal*.

***PARA IR MAIS ALÉM:***

**I - A (crise) da progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal**

A *progressividade* do imposto é uma regra introduzida em finais do séc. XIX nos sistemas fiscais dos países mais desenvolvidos, primeiro no imposto sucessório e posteriormente na tributação do rendimento pessoal. Apesar de em Portugal se estabelecer no artigo 104.º/1 que o imposto sobre o rendimento pessoal deve ser progressivo, em regra, as Constituições dos países europeus são omissas quanto ao *tipo de progressividade* dos impostos (a progressividade deve ser uma característica do *sistema fiscal* e não de um imposto), com excepção, por exemplo, da Constituição da antiga República Democrática Alemã, onde se estipulava, no artigo 120, a necessidade de “um imposto sobre sucessões fortemente progressivo para impedir a acumulação de bens em prejuízo do povo”, e no artigo 129 que “o património e o rendimento seriam tributados por um imposto progressivo” (Gallego Peragón, 2003, 161).

Um dos pontos mais discutidos actualmente prende-se com a *progressividade* da tributação do rendimento pessoal aliada à ideia de *equidade vertical* – um parâmetro de justiça na repartição do imposto entre contribuintes com diferentes níveis de rendimento – e *equidade horizontal* – igualdade de tratamento entre contribuintes que estão no mesmo nível de rendimento.

Quer a *equidade horizontal*, quer a *equidade vertical* são hoje conceitos em profunda crise. No primeiro caso, o “fim do mito do imposto único” (se alguma vez o foi) põe em evidência que apenas se subordinam à progressividade os rendimentos do trabalho, das pensões (que no nosso caso são tributados) e os prediais, auferidos pelos residentes, pois as exigências em matéria de competitividade impõem taxas libertórias e especiais para os rendimentos de capitais, mais-valias e para os rendimentos obtidos pelos não-residentes, a que se somam, também,

novas categorias, como a de “residentes não habituais” ou “rendimentos auferidos em actividades de elevado valor acrescentado”.

Já a *equidade vertical*, que tradicionalmente sustenta a progressividade do imposto, está baseada na ideia de que quem ganha mais deve pagar mais imposto, não apenas na proporção do maior rendimento auferido, mas sim segundo a ideia de que a utilidade marginal das últimas parcelas de rendimento é decrescente e, por essa razão, o montante do imposto deve ser calculado a partir da aplicação de taxas mais elevadas. Ora, do que se trata verdadeiramente neste caso é de aplicar *um princípio de justiça distributiva* associado a uma pré-compreensão de um modelo de Sociedade justa e não de um *critério de equidade*, pois o imposto é e será sempre um algoritmo que tributará na mesma medida aqueles que o legislador qualificar como iguais sem atentar na igualdade em concreto. Em outras palavras, a *equidade* é uma formulação de *justiça relativa individual* a que o imposto não pode dar resposta, limitando-se a constituir um instrumento de actuação económico-financeira, o que implica que muitos autores não o considerem hoje um instrumento normativo de justiça.

Aliás, todas as teorias jurídicas que suportam a progressividade apresentam debilidades: *i) teoria do sacrifício igual* (nasce com Stuart Mill e defende que apenas a progressividade permite infligir o mesmo nível de sacrifício a todos os contribuintes) assenta em pressupostos psicológicos e até materiais (duas pessoas com rendimento diferente experimentam o mesmo sacrifício depois do imposto) impossíveis de demonstrar na prática; *ii) teoria da capacidade de ganhar* (ancorada no pressuposto de quem tem mais rendimentos tem maior facilidade em obtê-los – “dinheiro gera dinheiro”) baseia-se em pressupostos falíveis; *iii) teoria do excedente* (considera que existe uma diferença entre *custo* - gastos para obter o rendimento – e *excedente* – o que sobra do factor produtivo) não apresenta critérios para a determinação dos pressupostos em que se baseia (ou seja, para apurar o gasto e o excedente); *iv) teoria da importância social do rendimento* (estabelece uma diferença entre os primeiros níveis de rendimento e os últimos segundo a sua utilidade marginal) não consegue determinar cientificamente as diferenças entre os níveis de rendimento atendendo à actual diversidade das necessidades sociais; *v) teoria político-social* (baseada

na Escola de Chicago, considera a progressividade um instrumento ao serviço da equidade, ou seja, o imposto funcionaria como elemento de correcção da distribuição do rendimento pelo mercado) esta teoria, que em nosso entender poderia ser a mais correcta, acaba por estar amplamente dependente do resultado da aplicação das receitas tributárias, ou seja, se as políticas públicas não forem efectivamente de correcção das “falhas do mercado”, o que se assiste na prática é uma iniquidade. Por esta razão, também esta teoria, associada às crescentes dificuldades em garantir uma boa gestão das políticas públicas, não é hoje um critério suficiente para sustentar a validade da progressividade como critério de justiça (v. Gallego Peragón, 2003, 162-165)

Acresce ainda o facto de a análise da maior ou menor *progressividade* da tributação em determinado sistema fiscal não poder ser medida pelo número de escalões e pelas tabelas de taxas aplicáveis, devendo antes basear-se nos resultados alcançados a partir da aplicação da *metodologia de Kakwani* (1977) e do *índice de Suits*, conjugados com os que venham a ser obtidos segundo o *índice de Gini* quanto à concentração das desigualdades e os da *curva de Lorenz* quanto à distribuição do rendimento. Só com base nesta análise poderemos iniciar uma discussão séria quanto à eficiência, eficácia e proporcionalidade das soluções legais adoptadas em matéria de progressividade do imposto.

Uma perspectiva que, de resto, o Tribunal Constitucional Alemão também intuiu quando abandonou a tese do imposto confiscatório em função do montante da alíquota (sobre a regra dos 50% na tributação do património v. *BVerfGE*, 93:138), passando a considerar outros aspectos, como a circunstância de o montante do imposto ser atentatório das condições económicas do contribuinte (no caso da tributação do património – *BVerfGE*, 93:138) ou da tributação resultar um valor de rendimento líquido desproporcionado relativamente ao valor ilíquido e à distribuição do rendimento no país (no caso da tributação do rendimento).

Por último, importa ainda destacar que também a unidade fiscal tributada pode suscitar problemas de justiça que afastem a razoabilidade da progressividade da tributação do rendimento pessoal. Referimo-nos essencialmente à tributação da família e não do indivíduo, o que já levou diversos Tribunais

Constitucionais a pronunciarem pela inconstitucionalidade da norma que determina a progressividade do imposto neste caso (o Tribunal Constitucional alemão em três decisões, a última delas em 1962, o Tribunal Constitucional Italiano em 1976 e o Tribunal Constitucional Espanhol, também em 1976). A última decisão neste sentido é precisamente a do *Conseil Constitutionnel*, que considerou contrária à Constituição a “*Contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité*” por permitir que duas pessoas com iguais rendimentos pudessem ficar abrangidas ou excluídas desta tributação em função do respectivo agregado familiar e seu rendimento (*Decisión n° 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, §73*).

É neste contexto de análise da progressividade do imposto e da inevitável redução da base tributável decorrente de fenómenos como a globalização, a liberalização económica e a deslocalização das unidades de produção industrial para países onde não existe um modelo social semelhante ao Europeu, que a discussão quanto ao modelo de justiça fiscal se reavivou na Europa e nos Estados Unidos, originando propostas de sentido inverso. Para uns, a “nova justiça fiscal” assenta em regimes como a flat tax na tributação do rendimento – imposto de alíquota fixa, com deduções na base que o tornam progressivo, ou sem estas deduções, substituindo a progressividade por um sistema proporcional como os modelos adoptados na Europa de Leste após o fim dos regimes comunistas – combinada com um imposto geral sobre o consumo (Gallo: 2011, 142). Para outros, é essencial que o combate às desigualdades e aos novos os “ultra-ricos” que surgem nos EUA e na Europa – referimo-nos ao pequeno grupo (1%) que tem acumulado riqueza nos últimos anos, em especial em decorrência dos efeitos da crise financeira de 2008-09 (Danny Dorling, *Inequality and the 1%*, Verso, London, 2014) – se faça pela recuperação da progressividade da tributação do rendimento (Thomas Piketty, *Le capital au XXIe Siècle*, Seuil, 2013).

Acompanhamos os autores que vêm no *princípio da progressividade* uma concretização fáctica do *princípio da igualdade* ao serviço da justiça (quem tem mais rendimento pagará mais de imposto) e não aqueles que o pretendem reconduzir à juridicização de um princípio político, subjungando-o a uma determinada concepção socioeconómica de organização social. Assim, na nossa perspectiva, o sistema fiscal é *progressivo*

se *de facto* um determinado contribuinte, contabilizados todos os impostos, suporta uma carga tributária superior àquela que suportam outros contribuintes com rendimentos inferiores. Algo que se alcança hoje por uma conjugação equilibrada entre tributação do rendimento e do consumo, respeitadora, também, da autodeterminação económica do indivíduo.

A discussão da *justiça fiscal* e a necessidade de reformar a tributação do rendimento estão, pois, novamente, na ordem do dia (Saldanha Sanches: 2010).

*Para ir mais longe:* Sobre uma interessante discussão dos conceitos de *justiça e equidade fiscal nos EUA v. SLEMROD / BAKIJA, Taxing Ourselves*, 4ª ed., The MIT Press, 2008.

### 3. Conceito de imposto

De acordo com a Constituição da República Portuguesa, os impostos visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e ainda “uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza” (art. 103.º/1 CRP). O financiamento do Estado e de outras entidades públicas corresponde à finalidade do *Estado fiscal moderno*, independentemente do modelo económico em causa, pois uma das suas principais finalidades é precisamente financiar o sistema público de garantias dos cidadãos, ou seja, o funcionamento do próprio Estado de Direito (Holmes/Sunstein, 2000). Todavia, alguns modelos económicos assentam no pressuposto de que o Estado deve *também* contribuir para diminuir as desigualdades sociais através da *produção de bens e serviços públicos*, de acesso universal pelos cidadãos, financiados com impostos (ex. saúde, ensino), sendo a pressão fiscal, neste caso, mais alta para permitir suportar os custos das prestações do Estado Social.

O art. 5.º da Lei Geral Tributária, em cumprimento do disposto na Constituição, refere expressamente que “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas”, e acrescenta ainda que a mesma “promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”. Quer isto dizer que segundo o nosso ordenamento jurídico continua a exigir-se ao imposto que cumpra

dois objectivos essenciais: o *financiamento das funções Estaduais* e a *redistribuição do rendimento*.

O imposto apresenta-se sempre como um *tributo de estrutura unilateral*, seja no âmbito do financiamento apenas dos *serviços típicos de um Estado de Direito* (como acontece com a defesa ou a representação diplomática – serviços públicos de um Estado mínimo), seja também no domínio da sustentação financeira das prestações do Estado Social de Serviços, na medida em que as mesmas se apresentam como bens e serviços públicos e, por essa razão, são serviços que podem ser fruídos por todos, mas relativamente aos quais não é possível estabelecer, individualmente, uma relação entre o montante de imposto suportado e a contraprestação recebida (como acontece nos serviços de educação e saúde – serviços públicos de natureza social), ou ainda quando se trata de prestações sociais que integram o Estado Social típico (referimo-nos às prestações sociais de combate à pobreza e de promoção da inclusão social, como o rendimento social de inserção).

Neste contexto, o imposto é tradicionalmente definido como uma “prestação patrimonial, estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento” (Alberto Xavier: 1974, 37). Uma formulação que não anda muito longe da apresentada em 1936 por Jèze, quando definiu o imposto como “uma prestação de valor pecuniário, exigida aos indivíduos de acordo com regras legalmente fixadas, no intuito de cobrir as despesas de interesse geral e unicamente em razão de os indivíduos obrigados ao seu pagamento serem membros de uma comunidade política organizada” (Jéze: 1936). Nesta acepção, o imposto centra-se na *função de financiamento* das funções estaduais.

Vejamos cada uma das notas características da noção de imposto segundo a perspectiva tradicional.

O imposto é criado por lei, mas constitui uma *prestação*, aproximando-se, por isso, do conteúdo típico de uma relação jurídica de natureza obrigacional de fonte legal. Aliás, o *carácter obrigacional do imposto* – que nos vai obrigar ao estudo (na parte III) da relação jurídica tributária – poderia fazer-nos pensar que estávamos perante um ramo do direito

Conceito tradicional de imposto

Natureza pública do imposto e da relação jurídica tributária

privado e não do direito público, caso esta obrigação não fosse depois gerida e administrada por entidades públicas, no exercício típico de poderes de autoridade, às quais se reconhecem ainda importantes poderes discricionários algo que teremos oportunidade de analisar melhor ao estudar o procedimento de liquidação do imposto (na parte IV).

A *prestação de imposto* caracteriza-se ainda por: 1) ser *pecuniária*, ou seja, em dinheiro; 2) ter uma *estrutura unilateral*, o que significa que o seu pagamento não tem como correspectivo qualquer contraprestação específica por parte das entidades públicas que procedem à sua liquidação (são genéricos, como referimos antes, os fins da tributação – art. 5.º da LGT); 3) ser *definitiva*, distinguindo-se nesta medida de um empréstimo forçado; 4) e ser *coactiva*, o que quer dizer que não só a obrigação resulta de forma automática do preenchimento do *facto tributário*, como ainda que depois de tornada certa e líquida por procedimentos especialmente regulados, os quais culminam em um acto dotado de força executiva, a sua execução pode ser exigida pela Administração Tributária, através de um procedimento especial – o *procedimento de execução fiscal* – em que os órgãos judiciais, verificadas certas circunstâncias, podem ser também chamados a intervir.

Para além das notas objectivas acabadas de enunciar, o imposto é igualmente definido com referência aos *sujeitos que integram a respectiva relação jurídica obrigacional*. Assim, apenas deve considerar-se imposto, em primeiro lugar, a prestação que preencha aquelas características e que seja exigida aos *detentores de capacidade contributiva*, ou seja, àqueles que revelem, através do rendimento que auferem, dos bens cuja titularidade lhes corresponda ou do consumo que realizem, dispor de capacidade financeira que lhes permita contribuir para sustentar os encargos públicos. Isto significa, portanto, que o imposto há-de corresponder ao valor pecuniário suportado pelos sujeitos passivos, fixado em função de regras legais pré-estabelecidas que determinam *a medida* em que cada um pode e tem de contribuir para sustentar os encargos da colectividade geridos pelo Estado.

Já observando o imposto pelo *lado activo* da relação jurídica tributária, diremos que se trata de uma exigência formulada pelo Estado-comunidade, através da expressão dos titulares do poder tributário, que é executada pelas

entidades que legitimamente se encontram investidas no poder de exigir o cumprimento daquela obrigação. Veremos depois, ao estudar a relação jurídica tributária, que este lado activo se apresenta relativamente complexo, uma vez que o poder tributário não só tem diversas gradações, como ainda se encontra repartido por diversas titularidades, ou seja, por diversas pessoas colectivas públicas (Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais).

De qualquer forma, é importante desde já destacar que a estrutura subjectiva do imposto não pode ser confundida com os fenómenos de *consignação de receitas fiscais* a entidades públicas desprovidas de poder tributário próprio, também designado como *parafiscalidade*. Uma expressão que hoje é utilizada por alguma doutrina na denominação do poder reconhecido a certas entidades públicas para obter receitas tributárias próprias como contraprestação pelos benefícios que as respectivas actividades, genericamente, proporcionam a alguns destinatários identificáveis pela pertença a um determinado grupo. Uma definição de parafiscalidade com a qual não concordamos, por entender que neste caso não estamos já no domínio do imposto e sim das *contribuições financeiras*.

Por último, o imposto é ainda tradicionalmente caracterizado pelo facto de as receitas obtidas serem necessariamente destinadas à *realização das tarefas de interesse geral* (carácter financeiro do imposto), o que significa que não é admissível, como regra, a consignação das receitas fiscais<sup>1</sup>. Acresce ainda, como última nota caracterizadora do imposto, que a obrigação fiscal *não pode ter carácter sancionatório*, ou seja, não corresponde à exigência de uma contra-ordenação (nota teleológica).

Todavia, e no seguimento do que temos vindo a dizer, o imposto não tem actualmente apenas um carácter estritamente financeiro, podendo também ser utilizado (e é-o muitas vezes) como instrumento da política

---

<sup>1</sup> Entre as excepções a esta regra destaca-se o artigo 84.º/3 da Lei do Jogo, no qual se estipula uma consignação das receitas do imposto especial de jogo de acordo com as seguintes regras: “77,5 % constituem receita do Fundo de Turismo que, da importância recebida, aplica um montante igual a 20 % da totalidade do imposto especial de jogo na área dos municípios em que se localizem os casinos na realização de obras de interesse para o turismo, nos termos estabelecidos no capítulo x, e 2,5 % constituem receita do Fundo de Fomento Cultural”.

económica, o que nos vai obrigar a fazer algumas precisões quanto a esta nota no ponto seguinte.

Já a proibição de natureza sancionatória do imposto é hoje uma característica pacífica da obrigação tributária, que permite distinguir o imposto não só das medidas sancionatórias administrativas de natureza pecuniária (seja as que têm origem na lei, como as contra-ordenações, seja as que possam estar fixadas em contratos administrativos a título de penalidades) como ainda das medidas sancionatórias penais de igual natureza (multa).

Veja-se, ainda, para clarificar melhor o carácter não sancionatório do imposto, a diferença entre tributar os rendimentos ou actos ilícitos (art. 10.º da LGT) – o que significa que o direito fiscal não se preocupa com a legalidade dos negócios jurídicos que dão origem aos factos tributários, tratando de igual forma os factos tributários que emergem de situações jurídicas lícitas e aqueles que resultam de situações ilícitas – e a medida sancionatória penal de perda a favor do Estado do produto obtido na prática de acto ilícito (art. 109.º ss do Código Penal), a qual opera posteriormente e sem qualquer relação com a tributação a que aqueles bens possam ter sido subordinados.

### **3.1. A tensão actual entre o direito fiscal, o direito económico e o novo direito público da economia (regulação)**

Como referimos, é hoje mais complicado estabelecer a delimitação do conceito de imposto a partir da sua finalidade meramente financeira. Os impostos destinam-se, principalmente, a garantir a arrecadação de receitas para suportar os custos com a realização das tarefas públicas.

Contudo, duas notas tornam esta realidade mais complexa: por um lado, *os impostos produzem importantes efeitos económicos*, assim como influenciam fortemente os comportamentos dos respectivos sujeitos passivos, efeitos que não podem ser ignorados pelo legislador fiscal.

Quando o legislador cria um imposto ou aumenta a respectiva taxa, tornando mais oneroso determinado facto tributário, deve tomar em

consideração os possíveis efeitos económicos que essa decisão vai ocasionar: se um bilhete de futebol antes sujeito a IVA de 6% passa a ser tributado a uma taxa de 23%, o legislador não pode ignorar que essa modificação pode originar a redução do número de espectadores nos jogos de futebol e com isso interferir no financiamento dos clubes e dos agentes desportivos.

Por outro lado, os efeitos económicos da tributação transformam o imposto num instrumento especialmente eficaz na prossecução de outras políticas, em especial de políticas económicas e sociais, o que pode levar à criação de impostos cuja principal finalidade não é já arrecadar receitas, mas antes estimular ou desincentivar comportamentos ou sectores económicos (*fiscalidade moral*).

Retomando o exemplo anterior, se o legislador pretende incentivar um determinado sector ou actividade económica ou promover certos comportamentos por parte dos sujeitos passivos pode, entre outros instrumentos, recorrer aos impostos, por exemplo, reduzindo a taxa do IVA na restauração e hotelaria de 23% para 6% para estimular o aumento de receitas por parte dos operadores do sector, ou aumentar a taxa do imposto sobre o tabaco para incentivar as pessoas a deixar de fumar. Neste caso, o objectivo primeiro do legislador não é aumentar a receita fiscal, mas sim promover uma actividade económica (turismo e restauração) ou incentivar as pessoas a adoptar um comportamento.

Uma situação que obriga a distinguir entre os *impostos não intencionalmente influenciadores da economia* e os *impostos intencionalmente influenciadores da economia* (*ver infra*).

Assim, tornou-se mais difícil estabelecer com precisão uma linha delimitadora ou distintiva entre o *direito fiscal* (direito dos impostos) e o *direito económico* (conjunto de normas de direito público que visam regular a economia). Para este resultado contribuíram, sem dúvida, quer a própria mudança de paradigma do modelo económico decorrente da transição de um modelo de direcção pública da economia para um modelo de economia social de mercado em que Estado e Sociedade cooperam

na promoção do interesse público, quer ainda a integração no Espaço Económico Europeu, centrado na implementação de um mercado interno europeu, que impõe fortes restrições aos mecanismos de intervenção estadual no domínio económico privado (ex. ajudas de Estado proibidas).

Em bom rigor, como defende alguma doutrina (Saldanha Sanches: 2008), não pode sequer falar-se em *direito económico*, uma vez que o papel do Estado hoje não é tanto o de dirigir ou governar a economia, mas antes o de garantir que a economia de mercado funciona regularmente (de Estado dirigente a Estado regulador e supervisor), o que envolve a intervenção económica de regulação quando isso não acontece, mas também a obrigação de “minimização da carga excedentária da tributação” nos sectores económicos eficientes (Trigo Pereira: 2010, pp. 221-225).

A questão central do direito económico radica na determinação da intervenção adequada do Estado na economia privada com finalidades de redistribuição económica. Para os liberais da escola de Hayek, essa intervenção deve ser mínima a fim de evitar ineficiências decorrentes dos custos de redistribuição. Já para os defensores do modelo social, como Rawls, tal intervenção deve ter lugar para corrigir, de acordo com critérios éticos, a distribuição do rendimento que resulta do mercado, independentemente dos custos de redistribuição ocasionados, e para os defensores do modelo económico-social dinâmico, como Stiglitz e Amartya Sen, essa intervenção deve ter lugar por razões éticas, mas deve ser ajustada a parâmetros de eficiência de minimizem os custos (e os efeitos negativos) da redistribuição.

Neste contexto, a criação de impostos com finalidades económicas ou sociais (os denominados *impostos extrafiscais*, especialmente populares em matéria ambiental - Saldanha Sanches: 2007, pp. 467-468) apenas pode ser admitida em situações claramente identificadas e justificadas por critérios de eficiência, sob pena de o Estado estar, ilegitimamente, a interferir no livre desenvolvimento da economia de mercado, reduzindo a produção de riqueza à custa de excessivos custos de redistribuição, ou a utilizar pretextos económicos ou sociais para arrecadar receitas.

O quadro europeu de tributação da energia – Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003 (actualmente em revisão) –, que

condiciona o imposto sobre produtos petrolíferos e o imposto sobre a electricidade, tende hoje a apresentar-se como um *verdadeiro conjunto de impostos extrafiscais*, cuja finalidade é, em primeira linha, garantir a execução da política energética europeia e não apenas a de arrecadar receita a pretexto da energia. A tributação de produtos como a electricidade ou os combustíveis varia consoante a sua utilização se destine a fins comerciais (ex. venda a retalho para consumo final) ou fins considerados de interesse social, como máquinas agrícolas ou transportes colectivos, sendo neste último caso inferior.

Já o *adicional às taxas do ISP para o fundo florestal permanente* (art. 135.º da Lei nº 64-B/2011 de 30 de Dezembro), instituído como imposto extrafiscal para financiar a sustentabilidade florestal, parece ter resvalado para a categoria dos impostos a pretexto do ambiente, atendendo à utilização indiscriminada que vem sendo feita da respectiva receita, consignada a um fundo próprio, e sendo esta a via principal de promoção da finalidade extrafiscal do imposto, pois da mera instituição do tributo não era possível retirar o efeito indutor pretendido – o valor do imposto não era suficiente para desincentivar o uso do automóvel, e com isso reduzir as emissões, sendo essencial a aplicação do dinheiro em acções de promoção da floresta em decorrência do princípio ambiental “do protector recebedor”.

Em contrapartida, a utilização do sistema fiscal para a prossecução de políticas económicas e sociais (ex. incentivo ao investimento estrangeiro ou às actividades culturais) exige as mesmas cautelas, impondo-se alguns limites à instituição de *benefícios fiscais*, uma vez que os mesmos são aptos a constituir uma fonte de injustiça fiscal quando consubstanciam meros privilégios de grupos de pressão que gravitam nas esferas de poder e capturam o legislador (Saldanha Sanches: 2010) e uma perturbação às regras da livre concorrência quando são selectivos e beneficiam claramente um conjunto de empresas.

Quer isto dizer, em suma, que a *extrafiscalidade*, ou seja, o aproveitamento dos efeitos económicos e sociais da tributação para prosseguir políticas económicas e sociais, deve constituir hoje um expediente residual e utilizado com parcimónia, excepto quando a finalidade consista, precisamente, na correcção, pela via fiscal, dos efeitos económicos e sociais perversos da

própria tributação, o que apenas é possível no contexto de uma boa articulação entre as medidas fiscais e as políticas públicas, (ver *infra* o caso da *green tax revolution*), mas não através de medidas fiscais avulsas.

Devemos incluir na categoria da correcção pela via fiscal dos efeitos perversos da tributação os incentivos fiscais ao investimento e ao emprego a favor das PME (art. 15.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 5 de Agosto), que visam precisamente “compensar” estas unidades de produção pela maior dificuldade que têm em poder beneficiar de uma redução da tributação (e com isso alcançar maior rendimento disponível para investimento) através de esquemas de planeamento fiscal ou de internacionalização da sua actividade empresarial.

Com efeito, a admissibilidade de recurso à *extrafiscalidade* deve hoje ser ponderada em estreita relação com os mais modernos contributos do “*novo direito administrativo da economia*”, que se espalha numa panóplia diversificada de instrumentos de *regulação económica*. É que a alteração do modelo económico não significou apenas a devolução ao mercado de sectores económicos ancorados nos tradicionais serviços públicos, como a electricidade ou as telecomunicações, trouxe consigo também uma nova forma de intervenção do Estado na economia – a *regulação económica*.

A criação de entidades reguladoras às quais são atribuídos poderes para “disciplinar” preços (ou componentes parciais dos preços) de bens e serviços e margens de rendimento das empresas que operam em serviços de interesse geral, o controlo de empresas privadas encarregadas da produção de bens e serviços de interesse geral através de contratos, a limitação do acesso à entrada nos mercados, a garantia de regras eficientes no acesso a bens de capacidade limitada ou procedimentos de alocação eficiente de recursos escassos, constituem nos nossos dias *novas formas de intervenção pública no sector económico* que têm também consequências no domínio do direito fiscal, designadamente, na redução da margem de liberdade de criação de impostos com finalidades extrafiscais, uma vez que a via fiscal só deve ser utilizada quando nenhuma destas medidas regulatórias se revelar adequada e eficaz – referimo-nos ao *princípio da subsidiariedade do direito fiscal* (ou melhor, a *regulação económica através do recurso ao direito fiscal e até às situações de*

interferência directa na fiscalidade através de instrumentos económicos como os benefícios fiscais e os direitos aduaneiros) *relativamente aos instrumentos de regulação económica propriamente dita*.

## 4. Algumas tipologias de impostos

Tipos de  
impostos

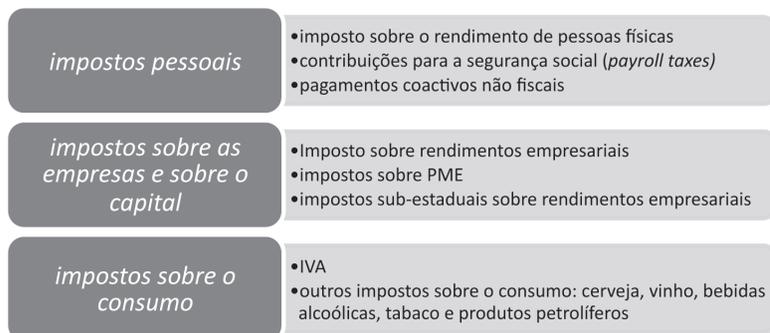
### 4.1. Impostos directos e indirectos

Impostos  
directos e  
indirectos

A distinção clássica entre impostos directos e impostos indirectos é hoje essencial no plano da harmonização fiscal, quer a nível europeu, quer a nível internacional. O facto de uma boa parte das trocas de bens e serviços ultrapassar as fronteiras nacionais, aliada ao facto de o mercado interno e a globalização promoverem de forma intensa a livre circulação de bens, capitais e serviços exige uma harmonização dos sistemas fiscais para minimizar fenómenos como a *concorrência fiscal danosa* e o *planeamento fiscal agressivo*, geradores de prejuízos financeiros graves para alguns países.

Trata-se de uma harmonização centrada, essencialmente, na distinção entre a *tributação do rendimento das pessoas físicas e das empresas* (manifestações directas de capacidade contributiva) e a *tributação do consumo* (manifestações indirectas da capacidade contributiva através da utilização da riqueza em consumo), o que acaba também por condicionar os critérios utilizados na distinção entre impostos directos e impostos indirectos.

*Distinção segundo a OCDE:*



A doutrina portuguesa utiliza tradicionalmente vários critérios para a distinção entre impostos directos e impostos indirectos (Alberto Xavier: 1974, pp. 96ss), alguns de natureza económica, ou seja, centrados nos efeitos económicos do imposto, e outros de natureza jurídica, o mesmo é dizer delimitados a partir da estrutura jurídica do imposto.

De entre os critérios tradicionais interessam-nos, sobretudo, os seguintes:

- 1) o *critério da contabilidade nacional*, que se baseia na integração ou não destes impostos nos custos de produção das empresas, e segundo o qual os impostos indirectos são aqueles que, por constituírem custos de produção, o respectivo valor tem de ser deduzido ao *produto nacional* para apurar o *rendimento nacional* (de acordo com este critério, os impostos indirectos identificam-se com os impostos sobre o consumo);
- 2) o *critério da repercussão económica*, que atenta no facto de o valor destes impostos ser ou não repercutido no adquirente final de bens e serviços, constituindo impostos indirectos aqueles em que, por determinação legal (ex. art. 37.º CIVA), o suportador económico do imposto não se identifica com o sujeito passivo do mesmo<sup>2</sup>; e o
- 3) *critério da relação jurídica base do imposto*, segundo o qual a distinção assenta no tipo de relação jurídica fonte da obrigação de imposto, considerando-se *imposto indirecto* aquele que tem por base um facto ou acto isolado (mesmo que por razões de praticabilidade a liquidação se faça a partir da agregação de liquidações de um conjunto de factos ou actos verificados num determinado período de tempo) e *imposto directo* aquele que incide sobre relações jurídicas duradouras, impondo uma renovação periódica da obrigação de imposto.

Entre nós esta distinção é hoje adoptada em sede de *classificação económica das receitas públicas*, nos termos do disposto no Anexo I do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro:

---

<sup>2</sup> Este critério apenas tem utilidade quando a repercussão económica dos impostos se encontra legalmente prevista, pois no mais a repercussão económica acaba por acontecer, como é o caso do “*TVA oculto*” nas transmissões onerosas de imóveis, mas sem que lhe sejam atribuídos quaisquer efeitos jurídicos.

			Receitas correntes	
01	01		Impostos directos:	
			Sobre o rendimento:	
		01	Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS).	
		02	Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC).	
		02	Outros:	
		01	Imposto sobre as sucessões e doações.	
		02	Contribuição autárquica.	
		03	Imposto municipal sobre veículos.	
		04	Imposto municipal de sisa.	
		05	Derrama.	
	06	Imposto de uso, porte e detenção de armas.		
	07	Impostos abolidos.		
	99	Impostos directos diversos.		
02	01		Impostos indirectos:	
			Sobre o consumo:	
			01	Imposto sobre produtos petrolíferos (ISP).
			02	Imposto sobre valor acrescentado (IVA).
			03	Imposto automóvel (IA).
			04	Imposto de consumo sobre o tabaco.
			05	Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA).
			99	Impostos diversos sobre o consumo.
		02	Outros:	
		01	Lotarias.	
		02	Imposto do selo.	
		03	Imposto do jogo.	
		04	Impostos rodoviários.	
		05	Resultados da exploração de apostas mútuas.	
	06	Impostos indirectos específicos das autarquias locais.		
	99	Impostos indirectos diversos.		

A relevância da distinção entre impostos directos e impostos indirectos encontra-se também no plano europeu, onde se prevê expressamente no art. 117.º do TFUE a harmonização das legislações relativas aos impostos indirectos, categoria na qual, segundo aquela disposição do Tratado, se incluem o IVA, os impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indirectos.

Por último, a distinção entre impostos directos e indirectos é ainda relevante para efeitos de *contabilidade empresarial*, no âmbito do “Sistema de Normalização Contabilística” (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho), estabelecendo-se na Portaria do Código de Contas (Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro), mais concretamente na categoria “gastos”, uma divisão entre impostos directos, indirectos e taxas.

#### 4.2. Impostos periódicos e impostos de obrigação única

Os *impostos periódicos* são aqueles que assentam numa relação jurídica duradoura, o que significa que a liquidação é efectuada periodicamente,

enquanto se mantiver o pressuposto da tributação – a propriedade de um imóvel constitui um pressuposto da tributação em IMI, o mesmo é dizer que o proprietário do imóvel recebe anualmente a liquidação do imposto, verificando-se uma renovação automática da obrigação tributária, resultante da presunção da manutenção do pressuposto da tributação até comunicação em contrário aos serviços da Administração Tributária.

Os *impostos de obrigação única*, por seu turno, correspondem a actos isolados, mesmo quando são repetidos.

***JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE:***

I - Resultando do art. 1.º do CIVA que estão sujeitas a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas, no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo tem aquele a natureza de *imposto de obrigação única* já que *incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre* independentemente de o seu apuramento (art. 19 e segs. do CIVA) e pagamento (art. 26 e segs.) assumirem certa periodicidade.

*Ac. STA de 15.05.2013 (Proc. 147/13)*

A distinção entre impostos periódicos e impostos de obrigação única é fundamental para a determinação da *caducidade do direito à liquidação* – ou seja, para estabelecer o início da contagem do prazo de que a Administração Fiscal dispõe para exigir (tornar certa, líquida e exigível) a obrigação de imposto –, bem como da *prescrição das dívidas tributárias* –, o mesmo é dizer para estabelecer o início da contagem do prazo que a Administração Fiscal tem para *poder promover a cobrança coerciva* das dívidas fiscais.

De acordo com o art. 45.º da LGT, o *prazo de caducidade do direito à liquidação dos impostos* é de quatro anos, e conta-se, segundo o n.º 4 deste preceito, nos *impostos periódicos*, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos *impostos de obrigação única*, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no IVA e nos *impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na*

*fonte a título definitivo*, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

***JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE:***

I - As regras de validade geral sobre os conflitos de leis no tempo, constantes dos artigos 12º, 13º e 297º do Ccv, não resolvem directamente o problema da aplicação da lei nova que, sem alterar o prazo de caducidade, altera o momento inicial da sua contagem, retardando ou antecipando, relativamente ao da lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr.

II - A lei que retarda o momento inicial da caducidade deve ser tratada como uma lei que alonga o respectivo prazo, pelo que, com base na analogia com a solução contida no nº 2 do artigo 297º do Ccv, o dito prazo se deverá contar do ponto de partida estabelecido na nova lei.

III - Assim sendo, a nova redacção dada ao nº 4 do artigo 45º da LGT pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12, é de *aplicação imediata aos prazos em curso*, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada como uma lei que alonga o prazo de caducidade.

*Ac. STA 2ª Secção (Proc. 021116), de 08.06.1998*

Já de acordo com o art. 48.º da LGT, o *prazo de prescrição das dívidas tributárias* é de oito anos, contado, nos *impostos periódicos*, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos *impostos de obrigação única*, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no IVA e nos *impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo*, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

***JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE:***

(...)

II - Depois da redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao

IVA, conta-se, não «a partir da data em que o facto tributário ocorreu», mas «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto».

III - A alteração do início de contagem do prazo traduz a fixação de um “prazo mais longo”, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 297.º do CC, pelo que se aplica ao prazo em curso o prazo mais longo, a contar pelo modo novo desde o seu momento inicial.

IV - Assim, não se verifica a *caducidade do direito de liquidar IVA* relativo a factos ocorridos em 15/11/2000 e 15/12/2000 se a notificação da respectiva liquidação teve lugar em 20/12/2004.

*Ac. STA 2ª Secção (Proc. 0293/09), de 20.05.2009*

I - Estando em causa uma dívida de IVA referente ao ano de 1999, e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do *prazo de prescrição* (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48.º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o art.º. 40.º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2000.

*Ac. STA 2ª Secção (Proc. 0498/10), de 29.09.2010*

I - Estando em causa uma dívida de IVA referente ao ano de 2002, e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o art.º. 40º da Lei nº 55-B/2004 introduziu neste nº 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2003.

II - A aplicação do artigo artº 48º, nº 1 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-B/2004 de 30 de Dezembro, ao caso dos autos, não se mostra inadmissível, mas adequada, nem consubstancia uma violação dos princípios

constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República e da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).

*Ac. STA 2ª Secção (Proc. 0764/11), de 28.09.2011*

### 4.3. Impostos reais e pessoais

Os *impostos reais* são aqueles que não tomam em consideração a situação económica e pessoal do contribuinte, incidindo, *objectivamente*, sobre a matéria tributável, enquanto os *impostos pessoais* são aqueles que tomam em consideração, em maior ou menor grau, aspectos económicos e sociais dos contribuintes.

Nesta classificação não se procura uma distinção entre tipos puros, mas sim verificar a introdução no regime jurídico de alguns impostos de preceitos que são típicos dos impostos pessoais, em especial no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em que o legislador deve assegurar as *orientações constitucionais* do art. 104.º/1 da CRP.

De acordo com a doutrina (Casalta Nabais: 2012, pp. 43), as características dos impostos pessoais são: 1) considerar o rendimento global do contribuinte; 2) excluir o mínimo de existência; 3) admitir a dedução de encargos sociais de natureza pessoal e familiar (habitação, saúde, ensino, etc.); 4) ter uma taxa progressiva; 5) aplicação do quociente conjugal (art. 69.º CIRS) aos contribuintes casados e aos que vivam em união de facto e optem por esta modalidade (art. 14.º/1 CIRS).

Todavia, não devemos igualmente ignorar que alguns impostos tendencialmente pessoais podem contemplar regras típicas dos *impostos reais* como acontece, por exemplo, com os rendimentos sujeitos a taxas especiais (art. 72.º CIRS) e com a *aplicação da taxa liberatória de 25%* aos rendimentos do trabalho dependente auferidos em território português por não residentes (art. 71.º/4a) CIRS).

Quando um residente em Espanha trabalha em Portugal, a entidade empregadora efectua uma retenção na fonte a título definitivo (à taxa de

25%) sobre o salário pago a este trabalhador, que entrega à Administração Fiscal a título de imposto. Nesta situação, embora esteja em causa a tributação do rendimento pessoal, a taxa aplicada é única, o que significa que o imposto torna-se proporcional para este contribuinte, e não são tomados em consideração quaisquer factores que caracterizam o imposto pessoal.

Esta situação obrigou já o Tribunal de Justiça da União Europeia a pronunciar-se sobre a necessidade de garantir o *carácter pessoal* dos impostos sobre o rendimento aos trabalhadores transfronteiriços, que segundo aquele tribunal estará assegurado através de um regime de *flat tax*, sempre que seja possível fazer deduções, seja na base, caso em que o imposto se torna progressivo, seja à colecta.

#### ***JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE:***

I - O artigo (...) do Tratado [hoje o art. 45.º do TFUE] deve ser interpretado no sentido de que obsta à aplicação da legislação de um Estado-membro que tributa um trabalhador que exerce actividades profissionais no seu território mas é nacional de outro Estado-membro, no território do qual reside, mais gravosamente do que os trabalhadores que residem no seu território e aí ocupam o mesmo emprego, quando, como acontece no processo principal, os rendimentos do nacional do segundo Estado provêm total ou quase totalmente do trabalho exercido no primeiro Estado, não dispondo no Estado da residência de rendimentos suficientes para aí serem submetidos a tributação que permita tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar.

*Caso Schumacker – Ac. TJCE (Proc. C-279/93), de 14.02.1995*

O artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado-Membro onde aufer os rendimentos que constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado-Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma

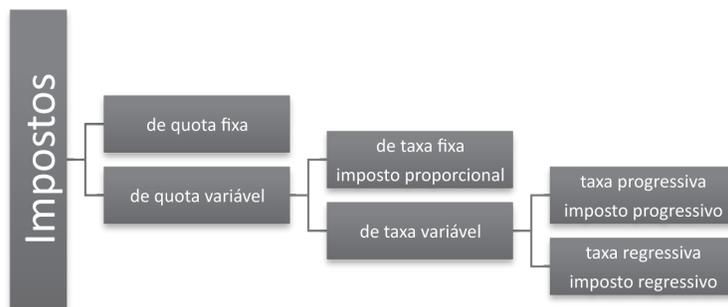
casa de habitação situada noutro Estado-Membro, de que é proprietário, quando um residente do primeiro Estado-Membro pode invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos.

*Caso Renneberg – Ac. TJCE (Proc. C-527/06), de 16.10.2008*

É precisamente a jurisprudência do TJUE que está na base do disposto no artigo 17.º-A do CIRS, onde se consagra um *regime opcional* de tributação para os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, e que auferam em Portugal rendimentos que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos no estrangeiro. Estes contribuintes ficarão abrangidos pelas regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em Portugal, com algumas adaptações.

#### 4.4. Impostos de quota fixa e impostos de quota variável

Cumpre-nos agora analisar as categorias de impostos decorrentes do modo de realização da respectiva liquidação, as quais se podem resumir no seguinte esquema:



Os *impostos de quota fixa* são aqueles em que a própria lei indica a importância fixa a pagar, dispensando as operações de liquidação.

É o caso, por exemplo, do n.º 4 da Tabela Geral do Imposto do Selo quando se estipula que pela emissão de cheques de qualquer natureza, passados no território nacional, é devido imposto do selo no valor de € 0,05 por cada cheque, independentemente do valor que cada um venha a titular.

Já os *impostos de quota variável* são aqueles em que o montante do imposto varia consoante o valor da matéria colectável, sendo determinado a partir da aplicação de uma taxa (percentagem ou alíquota). Assim, dentro desta categoria haverá que distinguir entre os *impostos de taxa fixa*, que são aqueles em que a taxa se mantém inalterada independentemente do valor da matéria colectável, também denominados *impostos proporcionais*; e os impostos de *taxa variável*, em que a taxa aumenta ou diminui consoante aumente ou diminua a matéria colectável.

*Impostos  
proporcionais*

Quer isto dizer que existe ainda uma subdivisão dentro dos impostos de taxa variável, entre os *impostos progressivos*, que são aqueles em que a taxa aumenta à medida que aumenta a matéria colectável e os *impostos regressivos* que são aqueles em que a taxa diminui à medida que aumenta a matéria colectável.

*Impostos  
progressivos  
e impostos  
regressivos*

Neste momento não existe em Portugal nenhum imposto juridicamente estruturado como imposto regressivo, mas a maioria dos autores sublinha que os impostos indirectos sobre o consumo têm um *carácter económico regressivo*, na medida em que eles oneram mais as pessoas com rendimentos mais baixos e tornam-se mais irrelevantes para quem dispõe de rendimentos mais elevados.

*Carácter  
económico  
regressivo  
do IVA*

Por essa razão se discute tanto os bens que integram cada uma das taxas de IVA – 6% para os bens e serviços a taxa reduzida (ex. bens alimentares de primeira necessidade como o pão 1.1.5 e determinados serviços, como os de saúde 2.7, ou serviços prestados a determinadas pessoas como os serviços de advogado a desempregados relativamente a questões laborais 2.11); 13% para os bens e serviços sujeitos a taxa intermédia (ex. produtos de alimentação que sofrem transformações como é o caso das conservas de carne e peixe 1.1); e 23% para os restantes bens e serviços. E por essa razão, também, embora exista menos fuga aos impostos na tributação indirecta, dificilmente um sistema fiscal justo poderia basear-se exclusivamente em impostos indirectos (Saldanha Sanches: 2010).

Ainda no que respeita aos impostos progressivos, importa distinguir entre a *progressividade global* e a *progressividade por escalões*.

Na *progressividade global*, a matéria colectável é dividida em classes, partindo do zero ou do mínimo de isenção, fazendo-se depois corresponder uma taxa (que aumenta gradualmente) a cada classe de matéria colectável, taxa que se aplica à totalidade da matéria colectável. É o caso, por exemplo, da tributação dos veículos da categoria C segundo o art. 11.º do IUC:

Progressividade global

#### Veículos de peso bruto inferior a 12 t

Escalões de peso bruto (quilogramas)	Taxas anuais (euros)
Até 2 500 .....	32
De 2 501 a 3 500 .....	52
De 3 501 a 7 500 .....	123
De 7 501 a 11 999 .....	200

Já na *progressividade por escalões*, a matéria colectável é igualmente dividida em várias partes, sendo cada uma delas tributada à taxa correspondente. É o que acontece na liquidação do IRS segundo as regras do art. 68.º do CIRS, em que a tributação do rendimento colectável é feita através da divisão da matéria colectável segundo os escalões aí estabelecidos, aplicando-se a cada parcela a taxa prevista na coluna A:

Progressividade por escalões

#### Artigo 68.º

[...]

1 — .....

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

Todavia, por razões de simplificação, a tabela contempla uma coluna B, que permite fazer a liquidação dos rendimentos superiores a 7.000€ através de uma operação mais simples, a qual consiste em dividir a matéria colectável em duas partes: *i)* uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, a que se aplica a taxa da coluna (B), correspondente a esse escalão, e *ii)* outra igual ao excedente, a que se aplica a taxa da coluna A, respeitante ao escalão imediatamente superior.

O mesmo é válido para a taxa adicional de solidariedade, prevista no art. 68.º-A CIRS.

#### 4.5. Impostos estaduais e impostos não estaduais

*Impostos  
estaduais  
e impostos  
não esta-  
duais*

Esta distinção radica na titularidade activa da relação jurídica fiscal e através dela pretende-se destacar que nem toda a receita dos impostos é destinada aos “cofres gerais do Estado”. Com efeito, a par dos impostos estaduais, aqueles cuja titularidade do crédito do imposto pertence ao Estado, sobressaem, a jusante do Estado, os impostos regionais e municipais, e a montante deste, os impostos europeus e internacionais.

A doutrina não é unânime quanto ao recorte a dar a esta classificação. Alguns autores sublinham que o facto de as operações de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos serem efectuadas pelos serviços da Administração Fiscal (ex. art. 113.º do CIMI), não obstante a titularidade municipal da respectiva receita (ex. art. 1.º do CIMI), não é suficiente para que se possa falar em *imposto municipal*, o que só poderá acontecer quando os municípios optarem por promover a respectiva liquidação e cobrança nos termos do disposto no art. 15.º/b) e c) do RFALEI (Casalta Nabais: 2012, pp. 78). Já outros autores atentam apenas no sujeito activo da relação do imposto, independentemente de quem procede à respectiva gestão, tendendo assim a classificar o imposto como municipal, desde que a lei estabeleça uma entidade diferente do Estado como o sujeito activo da respectiva relação de imposto.

Pela nossa parte não podemos deixar de destacar que o facto de, por um lado, a obrigação fiscal resultar da lei (o que não deixa uma margem assinalável de livre conformação às entidades infra-estaduais desprovidas

*Federalis-  
mo fiscal*

de poder legislativo próprio para modelar o imposto – *veja-se o que dizemos infra sobre os limites ao federalismo fiscal*), e, por outro, de cada vez ser mais usual o “*outsourcing*” na administração e gestão dos impostos (veja-se o caso da privatização da gestão com o recurso à técnica da autoliquidação e da retenção na fonte), acabam por determinar que a titularidade da receita do imposto seja hoje um aspecto relevante para a qualificação do mesmo. Apesar disso, afigura-se-nos mais razoável a tese daqueles que destacam o facto de a gestão e administração que actualmente a Administração Fiscal leva a efeito no âmbito da aplicação das regras de lançamento, liquidação e cobrança dos “impostos municipais”, segundo as regras estabelecidas nos respectivos códigos, serem de tal forma alheias à vontade das autarquias, que dificilmente podemos reconduzir esta factualidade a uma forma de “*outsourcing*”, o que nos leva a concluir que estamos perante verdadeiros impostos estaduais *de receita consignada* aos municípios.

O mesmo já não acontece se pensarmos nos *impostos não estaduais a montante do Estado*, referimo-nos aos *impostos europeus* (ainda que em sentido não rigoroso, como será o caso da pauta aduaneira comum) e aos *impostos internacionais*.

A ideia de instituir *impostos internacionais* conheceu já diversas versões – em regra o facto tributário escolhido são quase sempre as transacções financeiras internacionais (“*Taxa Tobin*”), embora a finalidade do imposto tenha variado, passando por propostas como o combate às alterações climáticas, ou à fome, etc. –, mas até hoje não foi ainda possível estabelecer um imposto internacional ou global administrado pelos Estados. O único exemplo de imposto internacional diz respeito àquele que é em regra fixado, de acordo com o disposto no at. 13.º do Anexo III da *Convenção de Montego Bay*, nos contratos para exploração comercial de recursos naturais provenientes dos fundos marinhos celebrados com a Autoridade Internacional dos Fundos Marinhos (AIFM). Estes contratos adquirem especial relevância não só por força da expansão das técnicas de prospecção e extracção de petróleo em *deep off-shore*, mas também pelo interesse económico e comercial que hoje se reconhece a outros recursos biológicos dos fundos marinhos. A AIFM tem neste momento contratos celebrados na *Zonas Clarion-Clipperton*, na zona equatorial do Pacífico

norte, e na Bacia do Índico Central, no Oceano Índico, mas estão ainda em fase de prospecção de recursos e por isso apenas subordinados ao pagamento de taxas, sendo os impostos apenas devidos se vier a existir exploração comercial de recursos.

Já os *impostos europeus* são uma realidade mais próxima e mais verosímil. Para além da *pauta aduaneira comum*, que é aplicada por todos os Estados-membros nas relações comerciais com países terceiros (art. 28.º/2 do TFUE) - mas que, em bom rigor, não constitui um verdadeiro imposto, por se tratar de um “imposto aduaneiro” – podemos destacar ainda, com mais propriedade, as recentes propostas de instituição de um *imposto europeu sobre transacções financeiras* (*Financial Transaction Tax – EU FTT*)<sup>3</sup>, entretanto adiado para 2016, bem como a possível e previsível aprovação em breve de um *imposto energético europeu* (sucendendo à medida de simples harmonização fiscal dos impostos sobre produtos energéticos) nos termos do disposto no art. 194.º/3 do TFUE.

*Imposto europeu*

#### 4.6. Impostos gerais e impostos especiais

A distinção entre *impostos gerais* e *impostos especiais* visa essencialmente sublinhar a importância dos segundos. Com efeito, a regra é a de que os *impostos gerais* se aplicam a um conjunto de factos tributários semelhantes. Todavia, o legislador opta, em alguns casos, por autonomizar certos tipos de factos tributários, que à partida estariam abrangidos pelo regime de um imposto geral, e submetê-los a um regime especial de tributação.

*Impostos especiais e Impostos gerais*

É o caso, por exemplo, do *imposto especial de jogo*. O art. 7.º do CIRC refere expressamente que “não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo”, estabelecendo-se, em contrapartida, nos arts. 84.º e ss da Lei do

*Imposto especial de jogo*

---

<sup>3</sup> Para mais desenvolvimentos *v.* COM (2013) 71 Final e Decisão 2013/52/UE do Conselho. Sublinhe-se que Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte interpuseram no TJUE, em 18 de Abril de 2013, um pedido de anulação da Decisão 2013/52/UE do Conselho, que autoriza uma cooperação reforçada no domínio do imposto sobre as transacções financeiras, tendo o tribunal negado provimento ao recurso (C-209/13).

Jogo (Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, na redacção actualizada, cuja última alteração resultou da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro<sup>4</sup>) o regime da tributação dos rendimentos desta actividade.

#### 4.7. Impostos principais e impostos acessórios

Os *impostos principais* são aqueles que não dependem na sua existência nem nos seus elementos essenciais de outros impostos, ao passo que os *impostos acessórios* são aqueles que se encontram na dependência de outros.

A doutrina distingue usualmente dentro da categoria dos *impostos acessórios* entre os *adicionamentos* e os *adicionais*, consoante incidam, respectivamente, sobre a matéria colectável ou sobre a colecta dos impostos principais (Casalta Nabais: 2012, pp. 81).

Constituem exemplos de *impostos acessórios* no sistema fiscal português: 1) a *taxa adicional de solidariedade do IRS* (art. 68.º-A do CIRS), que é um *adicionamento*:

#### Artigo 68.º-A

##### Taxa adicional de solidariedade

1 — Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento coletável superior a € 80 000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte:

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

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

<sup>4</sup> A lei do jogo foi actualizada, por último, pelo Decreto-Lei n.º 114/2011, de 30 de Novembro.

assim como 2) a *sobretaxa extraordinária* do art. 72.º-A; 3) a *derrama estadual* (art. 87.º-A do CIRC):

### Artigo 87.º-A

[...]

1 — .....

Lucro tributável (euros)	Taxas (percentagens)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000 .....	3
Superior a 7 500 000 .....	5

2 — O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1 500 000, quando superior a € 7 500 000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda € 7 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

e 4) a *derrama municipal* ou *derrama* propriamente dita, prevista no art. 18.º do RFALEI – “os municípios podem deliberar *lançar anualmente uma derrama*, até ao limite máximo de 1,5% *sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)*, que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território” – que constitui também um *adicionamento*.

Por último, a Lei das Finanças Regionais (lei orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro), no art. 58.º prevê a possibilidade de serem aprovados adicionais.

#### **JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE:**

(...) Dispõe o n.º 1 do artigo 14.º desta Lei que “Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma *derrama*, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza

*Derrama estadual*

*Derrama*

comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território” (...) A actual LFL exige apenas uma “deliberação fundamentada” da Assembleia Municipal, passando a **derrama** a ser calculada por aplicação de uma taxa à matéria colectável. A **derrama** perdeu, assim, a natureza de imposto extraordinário e deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um **adicionamento** (v. Passado, Presente e Futuro da Derrama, de Rui Duarte Morais, in *Fiscalidade*, n.º 38, p. 110 e 111) (...)

*Ac. STA 2ª Secção (Proc. 0909/10), de 02.02.2011*

#### **PARA IR MAIS LONGE:**

Hoje a derrama municipal parece encaminhar-se para um “estatuto tributário especial”, perdendo a característica de *imposto acessório* e aproximando-se cada vez mais de um tributo municipal com características especiais, tendendo para uma fundamentação materialmente ancorada no *princípio do benefício* em detrimento do princípio da capacidade contributiva. Algo que resulta, em nosso entender, da recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, que privilegiou a “*não erosão das receitas fiscais dos municípios*”. Todavia, teríamos preferido que esta solução fosse o resultado de uma modificação legislativa (na lei das finanças locais) que definitivamente consagrasse o carácter especial da “derrama municipal”, aproximando-a de uma contribuição pelo uso intensivo de recursos municipais (ambientais, humanos, infra-estruturais, etc.).

Veja-se o texto do acórdão:

*(...) “Neste sentido, o legislador ordinário, ao ligar a derrama à categoria do lucro tributável, pretendeu evitar que, através do reporte de prejuízos, as empresas pudessem furtar-se ao pagamento deste imposto, reduzindo as receitas próprias do município e, desta forma, comprometendo a efectivação da autonomia local (...)*

*Não há, porém, uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e a figura do reporte de prejuízos fiscais, por outro, ao ponto de se poder afirmar que a assunção do lucro tributável como matéria colectável de um dado imposto frustra o respectivo conteúdo normativo. Indubitavelmente, havendo reporte de prejuízos, verifica-se uma maior adequação da tributação*

*à vida económica das empresas, mas isso não basta para que se afirme, na ausência daquela faculdade, uma violação daqueles princípios.*

*Mesmo que assim não se entendesse, sempre seria argumentável que a lesão infligida às exigências normativas subjacentes à igualdade tributária e à tributação do lucro real das empresas em virtude da ausência de reporte é mínima, visto que em causa não está o principal imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, e justificável à luz dos (outros) princípios fundamentais que promove, maxime, do princípio da autonomia local. Ou seja, tal lesão justifica-se em razão da necessidade de não erodir as receitas fiscais dos municípios, algo que sucederia amiúde caso as empresas pudessem, neste imposto em concreto, reportar os prejuízos fiscais dos exercícios anteriores” (...).*

Ac. TC 197/2013

Com efeito, apenas o referido “estatuto tributário especial”, permitirá igualmente aos municípios arrecadar receita de “forma mais constante”, superando dúvidas e divergências que abrangem, também a forma de cálculo e liquidação da derrama municipal.

Veja-se o que sucedeu recentemente com a tributação dos grupos de sociedades.

Após a aprovação da nova lei das finanças locais, a Administração Tributária começara por determinar, no ofício circulado n.º 20132/2008, de 14 Abril, que *“a liquidação da derrama para as sociedades que integram o perímetro de um grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, deveria ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades”*. Uma “interpretação” da nova lei das finanças locais que não foi acolhida pelo STA, tendo este decidido, no acórdão de 2 de Fevereiro de 2011 (Proc. 909/10), em conformidade com as regras gerais de cálculo e liquidação do IRC naqueles casos, que *“a derrama devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades”*.

O legislador, reagindo a este diferendo e tendo como propósito aumentar as receitas dos municípios, veio, pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (LOE/2012), aditar um novo n.º8 ao

artigo 14.º da Lei das Finanças Locais, no qual se passou a consagrar que *“quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC”*. A questão voltou a colocar-se nos tribunais, desta feita para discutir se a nova redacção legal tinha ou não carácter interpretativo, ou seja, para apurar se a forma de cálculo da derrama, no caso dos grupos de sociedades, devia apurar-se, nos anos anteriores a 2012 (antes da entrada em vigor da nova redacção legal do artigo 14.º da Lei das finanças locais), segundo o disposto nas orientações dos serviços da Administração Tributária e na nova disposição legal, ou de acordo com a interpretação sufragada pelo STA em 2011. No essencial, discutiu-se o carácter interpretativo ou inovador do artigo 57.º da LOE/2012, tendo o STA, em decisão de 2 de Maio de 2012 (Proc. 234/12), e a jurisprudência do CAAD, em diversas ocasiões (Processo n.º 6/2013-T), considerado que o n.º8 do artigo 14.º da LFL é uma norma inovadora e não interpretativa e que, por essa razão, a forma de cálculo e liquidação da derrama municipal aí prevista, só pode aplicar-se aos exercícios de 2012 e seguintes.

#### **4.8. Impostos com efeitos económicos e impostos pretensamente neutros**

A criação de um imposto novo ou o agravamento da tributação acarretam não apenas uma redução do rendimento disponível dos sujeitos passivos, como ainda, em muitos casos e nos termos já antes mencionados, “efeitos distorcedores”, decorrentes das acções que os sujeitos passivos desenvolvem para tentar “evitar” o imposto. Quer isto dizer que a tributação altera a escolha dos indivíduos (ex. o agravamento da tributação dos rendimentos de capital leva os sujeitos passivos a ponderar mudar as suas aplicações financeiras para sítios onde a tributação seja mais baixa, ou o agravamento da tributação das empresas é um dos factores que pode conduzir à transferência das suas sedes ou estabelecimentos estáveis para territórios onde a tributação seja mais baixa).

E dificilmente hoje encontramos *impostos neutros* sob o ponto de vista económico, designados pela doutrina financeira como “*impostos não distorcedores*”, ou seja, aqueles em que o respectivo sujeito passivo dificilmente consegue fazer alguma coisa para evitar ou alterar a sua incidência (“*imposto lump sum*” – de montante fixo), pois, em última instância, a liberdade de circulação de pessoas pode até tornar distorcedores os impostos que incidam sobre a existência física do indivíduo, levando-o a escolher emigrar em vez de ficar (Trigo Pereira: 2010, pp. 222).

*Impostos  
não distor-  
cedores*

Com efeito, quase todos os impostos acabam por ter efeitos económicos e são por isso “*impostos distorcedores*”. Mas ainda dentro desta categoria podemos distinguir duas subcategorias. A primeira é a dos “*impostos intencionalmente distorcedores*”, que em tese seriam aqueles que não só permitem gerar receita fiscal como ainda melhoram a eficiência na afectação de recursos (tributação correctiva associada à fiscalidade moral). Impostos também designados como *pigouvianos* (*v. caixa*) e que são especialmente populares em matéria ambiental. A segunda categoria abrange os “*impostos não intencionalmente distorcedores*” e nela se integram a generalidade dos impostos, o que obriga a que muitas políticas públicas tenham de tomar em consideração este factor, de modo a exercer compensações minimizadoras da *carga excedentária da tributação* (Trigo Pereira: 2010, pp. 224).

*Impostos  
distorce-  
dores*

#### **PARA IR MAIS LONGE:**

Os impostos pigouvianos (designação que se deve à teoria de Arthur Pigou) são uma denominação dada aos impostos que integram a chamada *tributação correctiva*, ou seja, o conjunto de tributos que permite manter o nível de receita fiscal e ainda melhorar a eficiência dos mercados. Trata-se de um discurso muito popular na *tributação ambiental e energética* e nas diversas propostas de reforma fiscal ambiental, assim como na criação de tributos em áreas ambientalmente sensíveis (como é o caso dos combustíveis *vs.* biocombustíveis) onde se proclamam as vantagens do “*triplo dividendo*”: 1) *aumento da eficiência* (a tributação dos combustíveis fósseis torna-os mais onerosos para o consumidor de forma a “criar mercado” para os biocombustíveis, ou seja, incentivando o consumo dos segundos, cujos custos de produção são mais elevados); 2) *diminuição de impostos sobre outros factores* (a tributação

dos combustíveis fósseis permite manter a receita fiscal e com isso isentar a tributação dos biocombustíveis); 3) *incentivo à inovação nas energias limpas* (os efeitos económicos da tributação dos combustíveis fósseis, agora agravado quando não incorporem uma percentagem de biocombustíveis legalmente exigida, permite disponibilizar rendimento para a investigação e a promoção dos biocombustíveis de 2ª geração, ou seja, de origem lenhosa, que podem ser produzidos no mercado europeu e até nacional).

Entre nós, a recente *Reforma da Fiscalidade Verde*, aprovada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, apresenta inúmeros exemplos deste triplo dividendo, como é o caso das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, que são excluídos de tributação se os veículos forem eléctricos, ou tributados com taxas mais baixas, se os veículos forem híbridos *plug-in* ou movidos a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV) (art. 73.º/2 a) e b) e 10 e 11 do CIRS), o que constitui um incentivo fiscal muito significativo aos novos veículos eléctricos. Para além disso, o efeito comunicante na política fiscal entre o desagravamento na tributação do rendimento em sede de IRS e IRC, que é compensado pela receita adicional da fiscalidade verde, mostra, também, o carácter correctivo desta tributação.

Todavia, a implementação mais generalizada destes tributos, para ser eficaz, pressupõe uma *harmonização internacional*, de modo a neutralizar os fenómenos de “*free riding*”.

Sobre a tributação ecológica v. CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico*, Coimbra Editora, 2001.

## 5. Objectivos de um sistema fiscal equitativo

O *sistema fiscal*, ou seja, o conjunto de impostos vigente em um determinado ordenamento jurídico, deve cumprir os denominados *objectivos musgravianos* – optamos por essa designação para realçar a sistematização elaborada por *Musgrave*, pese embora reconhecer a influência que precedentemente foi exercida por *Adam Smith* e posteriormente por *Stiglitz* na sua estabilização – para que o mesmo possa ser qualificado como um *bom sistema fiscal*.

Assim, são consideradas *características* positivas de um *sistema fiscal*:

- 1) a *equidade*, que envolve não só os problemas da *distribuição da carga fiscal* a que já nos referimos anteriormente, mas ainda o da possibilidade de efectuar uma *função redistributiva do rendimento a partir da tributação*; uma finalidade que antes se associava sobretudo à tributação do rendimento pessoal, mas que em face das actuais indicações financeiras do IRS (onde se verifica que 75% da receita total deriva da tributação dos rendimentos do trabalho e das pensões) suscita desafios sérios à sua reinvenção, assim como ao bom uso da despesa pública;
- 2) a *estabilização macro-económica*, que indica que o sistema fiscal deve ser flexível de modo a permitir uma reacção pública eficiente na estabilização automática da conjuntura sem necessidade de intervenção política (ex. o imposto progressivo sobre o rendimento pessoal estaria desenhado para alcançar este efeito, na medida em que, ao tributar a taxas inferiores os rendimentos mais baixo, permitiria *automaticamente* libertar maior rendimento quando se registava uma redução da procura agregada – consumo e investimento – ao mesmo tempo que permitia funcionar como desincentivador da mesma procura quando o ciclo económico fosse de expansão, ao tributar de forma mais agravada os escalões mais elevados de rendimento), utilizando apenas o sistema fiscal como instrumento para assegurar um crescimento económico equilibrado. Algo que se torna também especialmente difícil num sistema fiscal como o actual, onde a progressividade se concentra no essencial sobre a tributação de rendimentos de factores não dotados de mobilidade;
- 3) a *alocação eficiente dos recursos*, o que significa que deve ser neutro sobre a “escolha privada” quando ela é mais eficiente e deve permitir accionar a “escolha pública” quando a privada se afaste significativamente do interesse geral (ex. deve promover a escolha privada nos mercados eficientes e a escolha pública na promoção da regulação social, como é o caso do ambiente, da educação e da inovação e conhecimento), ou seja, utilizar o sistema fiscal para gerir as externalidades.

Em face das dificuldades que estes critérios hoje enfrentam, os autores têm vindo a acrescentar *outras notas características da qualidade de um bom sistema fiscal*:

- 4) *transparência e responsividade* – as regras fiscais devem ser claras e permitir aos contribuintes formular um juízo de calculabilidade quanto ao imposto a pagar, assim como as medidas fiscais adoptadas pelo poder político devem ser facilmente apreendidas pela população para que esta possa ajuizar as medidas e os decisores públicos pelos efeitos das “escolhas fiscais” – neste ponto, é essencial não esquecer que num sistema político como o nosso, fundado sobre o princípio da legalidade democrática e da constitucionalidade, onde não se encontra uma institucionalização do regime de *lobby*, torna-se ainda mais imprescindível exigir que o poder político seja “obrigado” a responder pelas escolhas fiscais “justificando” a sua razoabilidade, para o que muito pode contribuir o Conselho das Finanças Públicas;
- 5) *simplicidade administrativa, eficácia e eficiência de funcionamento* – a gestão dos impostos deve ser simples e clara, garantindo os menores custos administrativos para os sujeitos passivos no âmbito do cumprimento das obrigações acessórias (*custos de cumprimento*), bem como a redução dos *custos de transacção* (custos originados pelas divergências e litígios no âmbito da aplicação da lei fiscal) e dos *custos de contexto* (custos decorrentes da “má qualidade” das leis fiscais, que torna difícil e onerosa a sua consulta e aplicação e facilita a fraude e a evasão fiscais);
- 6) *eficiência financeira* – adequação da receita fiscal aos objectivos da política orçamental segundo ciclos temporais proporcionais, o que neutraliza o “efeito miopia” da despesa pública de investimento, que são os impostos de amanhã.

**PARA IR MAIS ALÉM:**

A *simplificação fiscal* é hoje a característica fundamental de um sistema fiscal justo e competitivo.

Esta nota é sublinhada de forma intensa pela OCDE no mais recente e importante documento estratégico para a reforma fiscal da tributação

das empresas – *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (conhecido entre nós como *relatório BEPS*). Aquela organização aponta o dedo aos principais factores que têm minado as bases tributárias dos Estados: *i*) aplicação e interpretação das convenções internacionais para eliminação da dupla tributação internacional; *ii*) práticas recorrentes nos grupos empresariais, com especial destaque para a subcapitalização e as operações intra-grupo; *iii*) os preços de transferência; *iv*) a falta de efectividade das medidas anti-abuso, em especial as cláusulas gerais antiabuso e o regime das *controlled foreign companies*; *v*) os regimes fiscais preferenciais (paraísos fiscais). Mas o documento aponta também soluções importantes, como: *i*) regras claras em matéria de preços de transferência; *ii*) actualização de soluções harmonizadas em matéria de comércio electrónico e serviços; *iii*) medidas anti-abuso mais efectivas; *iv*) regras harmonizadas para o tratamento das operações intra-grupo; *v*) medidas de combate aos regimes fiscais preferenciais e *vi*) o aperfeiçoamento do intercambio de informações e da cooperação entre administrações tributárias

No mesmo diapasão, a recente obra de *Cass Sunstein*, que reúne diversas reflexões do autor após a sua passagem pelo “Governo Obama”, aponta a *simplificação* como caminho para a justiça e eficiência no séc. XXI. Objectivos que também se estendem ao domínio da lei fiscal, pois não só os investidores, essenciais à criação de riqueza, exigem regras simples e claras sobre a tributação, como também os cidadãos fazem hoje essa exigência no âmbito de uma Sociedade, que estando baseada em esquemas de informação e comunicação em tempo real, e assente sobre uma rede de interesses e contrapoderes, permite, com resultados cada vez mais visíveis, construir modelos responsivos de tributação – *v. CASS SUNSTEIN, Simpler. The future of Government*, Simon & Schuster, Nova Iorque, 2013.

(Página deixada propositadamente em branco)

## PARTE II

### O PODER NORMATIVO TRIBUTÁRIO

Uma vez esclarecido o conceito de imposto é tempo agora de analisar o poder normativo tributário, bem como a forma como este se tem vindo a modificar em decorrência dos já mencionados fenómenos da integração europeia e da globalização económica.

#### **1. O poder tributário como poder do Estado constitucionalmente conformado**

Veremos que uma parte significativa do regime jurídico da criação dos impostos é determinada ao nível constitucional, o que mostra bem, por um lado, que o poder tributário constitui ainda uma expressão importante do poder estadual soberano, pese embora as pressões e compressões que sobre ele são exercidas pelas entidades supranacionais no actual quadro de estadualidade aberta, e, simultaneamente, que o referido poder tributário consubstancia uma ingerência do poder público sobre a esfera individual dos cidadãos, impondo, por isso, a prévia construção de formas de legitimação processual para o respectivo exercício – *no taxation without representation*.

##### **1.1. O princípio da legalidade fiscal**

O *princípio da legalidade fiscal*, apesar de constituir um princípio de natureza formal, é um princípio constitucional essencial no regime jurídico

*Princípio da legalidade fiscal*

dos impostos, determinando, logo na lei fundamental, a *titularidade do poder tributário* e alguns requisitos fundamentais para o seu exercício legítimo.

Trata-se de uma expressão directa da fórmula antes referida – *no taxation without representation* – que tem como pressuposto a *auto-tributação*, ou seja, é a expressão do auto-consentimento dos impostos, entendido tradicionalmente como uma garantia fundamental dos contribuintes, cuja violação justifica até o recurso ao “*direito de resistência fiscal*” (art. 103.º/3 da CRP), a um dos mais eficazes “remédios” para a violação de direitos fundamentais.

De acordo com a doutrina, este princípio divide-se em duas vertentes: uma de *âmbito formal*, respeitante à divisão vertical dos poderes tributários (à repartição deste poder entre a Assembleia da República, o Governo, as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais) e outra de *âmbito material*, relativa às exigências de densificação da lei fiscal no respeitante aos elementos essenciais dos impostos, que analisaremos a seguir, no âmbito do princípio da tipicidade da lei fiscal (Dourado: 2007).

No que respeita à *vertente formal do princípio da legalidade fiscal*, verificamos que a Constituição define a distribuição do poder tributário da seguinte forma:

- *Integra na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República a matéria de criação de impostos e sistema fiscal – art. 103.º/2 (primeira parte) e art. 165.º/1i) da CRP;*
- *Tratando-se de uma reserva relativa, admite que o exercício do poder legislativo possa caber ao Governo, desde que para o efeito seja aprovada uma lei de autorização legislativa, cujo conteúdo mínimo há-de incluir, de acordo com a regra geral do art. 165.º/2 da CRP (constitui conteúdo mínimo de uma lei de autorização legislativa a determinação do objecto, do sentido, da extensão e da duração dessa autorização), uma indicação sumária quanto aos elementos essenciais dos impostos;*
- *Às Regiões Autónomas é reconhecida a possibilidade de exercerem poderes tributários próprios, nos termos da lei, bem como o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais,*

*nos termos de lei-quadro da Assembleia da República (art. 227.º/1i) da CRP), ou seja, em conformidade com o disposto na Lei das Finanças Regionais e nos Estatutos Político-Administrativos da respectiva região autónoma, poderes que são exercidos pelas respectivas Assembleias Legislativas Regionais (art. 232.º/2 da CRP);*

- *As autarquias locais não dispõem de poder legislativo, mas tal não impede que as mesmas possam vir a exercer, por via regulamentar (na dependência da lei), alguns poderes tributários próprios, de acordo com o estabelecido no art. 238.º/4 da CRP – “as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei”.*

O reconhecimento de poderes tributários próprios a entidades infra-estaduais coloca alguns problemas específicos no que respeita à forma como são colectados os impostos e como é distribuída a respectiva receita, acompanhando ou não o problema da descentralização dos poderes. Na verdade, os problemas relativos ao *federalismo fiscal* e ao *federalismo financeiro*, que alguns autores agregam numa realidade mais complexa que designam pela expressão *federalismo orçamental* (Trigo Pereira: 2010, pp. 313ss.), colocam-se entre nós em medidas bastante diversas. Em regra, o *federalismo* tem sempre uma origem política, o que significa que coexistem no plano constitucional pelo menos dois níveis de governo, como acontece, embora em medidas diversas, quer nos Estados Unidos da América, quer na Alemanha, quer em Espanha, mas não em Portugal, que corresponde politicamente a um Estado Unitário com Regiões Autónomas (art. 6.º da CRP).

*Federalismo fiscal, financeiro e orçamental*

Todavia, o facto de politicamente o Estado português se encontrar organizado como Estado unitário não impede que nessa organização se identifiquem *níveis de autonomia*, como acontece com a autonomia regional, que é de natureza político-administrativa (art. 225.º da CRP), e com a autonomia do poder local, que é de natureza administrativa (art. 237.º da CRP). Autonomias que executam políticas próprias, dentro da esfera de poderes que a Constituição e a lei reconhecem às entidades que em cada um desses níveis assumem atribuições e competências próprias. Para o nosso caso, interessa apenas referir os poderes tributários que

*Níveis de autonomia*

a Constituição e a lei conferem a cada uma destas entidades de modo a garantir que as mesmas conseguem obter as receitas (o financiamento) necessárias à prossecução das suas atribuições.

Em teoria é possível conceber dois tipos de *modelos financeiros*: *i*) um *modelo centralizado*, no qual o Estado colecta todos os rendimentos e depois distribuiu equitativamente por cada nível de poder inferior; e *ii*) um *modelo descentralizado ou federalista*, em que cada um destes níveis procurará alcançar directamente essas receitas através do exercício de poder tributário próprio e em competição com os restantes (*modelo de Tiebout*). Ora, no caso português, não se pode dizer que exista um sistema de *federalismo fiscal*, na medida em que, como vimos, é sempre o legislador nacional quem dita as regras em matéria de receitas tributárias próprias dos níveis de governo e administração infra-estaduais, mesmo quando estes dispõem de autonomia legislativa, como é o caso das Regiões Autónomas.

Assim, a nível regional, podemos encontrar nos arts. 25.º a 32.º da Lei das Finanças Regionais (Lei orgânica 2/2013, de 2 de Setembro) a indicação das receitas fiscais das Regiões Autónomas, e nos arts. 56.º a 59.º do mesmo diploma legal, o enquadramento legal densificador dos poderes tributários próprios daquelas entidades, previstos no art. 227.º/1 *i*) da CRP.”

A nível local, é o título II da Lei que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro) que consagra a referência aos poderes tributários próprios das autarquias e respectivo regime de exercício – do qual destacamos as regras de *governance* em matéria de isenções fiscais para impostos de receita municipal (art. 16.º) – e no título III as regras sobre a repartição de recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais, baseadas no *princípio do equilíbrio financeiro horizontal e vertical*, e por isso gizadas a partir de subvenções decorrentes da participação no Fundo de Equilíbrio Financeiro (que se divide em Fundo Geral Municipal e Fundo de Coesão Municipal) e no Fundo Social Municipal (arts. 27.º a 30.º), bem como na participação variável de 5% no IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respectiva circunscrição municipal

Apesar de estas regras nos indicarem que existe apenas uma manifestação de *federalismo financeiro* na repartição dos recursos públicos

entre o Estado e as Autarquias, não podemos deixar de assinalar aquilo que em nosso entender consubstancia uma manifestação de *federalismo fiscal*, e que consiste na regra da participação variável dos municípios na receita de IRS, da qual resulta uma tributação diferenciada dos sujeitos passivos daquele imposto em função da sua residência fiscal (art. 26.º RFALEI). Uma questão que embora não tenha efeitos económicos relevantes, nem incida tecnicamente sobre a taxa, mas antes através de um crédito de imposto sobre a colecta líquida do ano seguinte, não deixa de consubstanciar, na perspectiva dos sujeitos passivos, uma tendência *federalizante*, que aparentemente o TC, apesar de diversos votos de vencido, pareceu disposto a acomodar no nosso quadro constitucional.

***JURISPRUDÊNCIA:***

*(...) A unidade do Estado exige uma soberania única e um único sistema jurídico decorrente directa ou indirectamente da mesma Constituição: a estrutura do Estado não se altera por força da consagração das autonomias, da descentralização administrativa, ou da operatividade do princípio da subsidiariedade. Ora, a atribuição, autorizada por lei, e com respeito pela Constituição, de poderes tributários às autarquias, não ofende aquela unidade.*

*A invocação deste princípio surge, no pedido, ligada a uma exigência de uniformidade do critério de taxação do imposto. Já se viu, porém, que a Constituição não impede a diferenciação do sacrifício tributário em matéria de imposto sobre o rendimento, com fundamento na autonomia municipal.*

*(...)*

*Depois disto, a quarta revisão constitucional (LC n.º 1/97 de 20 de Setembro) aditou aos (actuais) artigos 238.º e 254.º respectivamente o n.º 4 e o n.º 2, conferindo inovadoramente às autarquias poderes tributários, e a possibilidade de disporem de receitas tributárias próprias. Das actas da Comissão Eventual para a Revisão Constitucional (por exemplo, DAR, II Série-RC n.º 69 de 29 de Novembro de 1996) resulta bem clara a preocupação, aliás perfeitamente consensualizada, de conferir inequívocas competências tributárias às autarquias – "constitucionalizar*

*a competência das autarquias locais relativamente a matéria tributária no sentido de passarem a ter, verdadeiramente e sem dúvidas quanto à sua constitucionalidade, alguns poderes sem pôr em causa o princípio da criação de impostos que tem que ser sempre nacional" – deixando claro "de uma vez por todas, que não é inconstitucional que a legislação, seja ela o Código da Contribuição Autárquica ou, de hoje a amanhã, o Código do IRC [...], seja uma outra legislação da Assembleia da República, atribua poderes tributários em situações perfeitamente definidas e enquadradas pela lei." (DAR, II Série-RC n.º 116 de 9 de Julho de 1997).*

*É, assim, agora claro que a lei, com o sufrágio constitucional retirado dos artigos 238.º n.º 4 e 254.º n.º 2 da Constituição, pode conferir aos órgãos autárquicos a competência para – dentro de limites perfeitamente definidos e, no caso em presença, muito estreitos –, interferir no montante do imposto sobre o rendimento. Em suma, as normas em apreço não violam o princípio da reserva de lei (...)*

*Ac. TC 711/2006, de 29/12/2006*

## **1.2. O princípio da tipicidade da lei fiscal**

Mais difícil de densificar actualmente é a *vertente material do princípio da legalidade fiscal*, que podemos enunciar da seguinte forma:

- *A lei fiscal tem de ser suficientemente densa e precisa quanto aos elementos essenciais dos impostos: incidência, a taxa ou alíquota do imposto, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (art. 103.º/2 2ª parte CRP).*

Com efeito, assistimos hoje a uma tensão entre a necessidade de promover a garantia dos contribuintes em matéria de clareza e determinabilidade das leis – o princípio da clareza e determinabilidade das leis é um subprincípio do princípio do Estado de Direito que assume especial relevância no âmbito do direito fiscal – ao mesmo tempo que, por um lado, o sistema fiscal se tem de adaptar à complexidade actual da actividade

económica e, por outro, promover a luta contra a fraude, a evasão fiscal e a elisão fiscal abusiva ou agressiva. Quer isto dizer que às normas de “hipótese legal (*Tatbestand*) fechada” (*princípio da tipicidade fiscal*), que garantem a segurança dos contribuintes, se somam as normas de “hipótese legal (*Tatbestand*) aberta” (normas anti-abuso, *ver infra*), cujo objectivo é a tributação dos factos que escapam às primeiras em decorrência, essencialmente, de situações de elisão fiscal agressiva (art. 38.º/2 da LGT). É, pois, necessário trilhar um caminho – que é difícil – onde as duas dimensões possam ser ponderadas e aparecer como complementares, de modo a garantir a justiça e a equidade do sistema fiscal<sup>5</sup>.

*Princípio  
da tipicidade  
de fiscal*

Para além da complementação das normas de “*Tatbestand* fechado” com normas de “*Tatbestand* aberto”, devemos ainda sublinhar que o *princípio da tipicidade fiscal* não neutraliza a possibilidade de utilização pelo legislador de *conceitos indeterminados* como forma de atribuir poderes discricionários à AT, que esta deve, dentro do possível, complementar através de instrumentos típicos do poder regulamentar (circulares e ofícios circulados), como forma de assegurar a *unidade das decisões* em matéria de aplicação da lei fiscal.

#### **EXEMPLO:**

O art. 23.º do CIRC, na redacção anterior à recente reforma, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, estipulava o seguinte: “consideram se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtiva” e elencava de-~~pois~~ alguns exemplos, entre eles os gastos de natureza fiscal e parafiscal. Assim, deixava à liberdade da AT determinar em concreto o tipo de despesas que integrariam e não integrariam o conceito. É isso que aquela entidade procurava fazer ao estipular na Informação vinculativa 433/2006 que “*dos montantes despendidos por sociedade civil profissional de advogados no pagamento de quotas devidas à Ordem dos Advogados (OA), bem como*

---

<sup>5</sup> Devemos distinguir a *fraude fiscal* (alguém que frustra o conteúdo da lei fiscal e não cumpre as obrigações dela decorrentes) a *evasão fiscal* (alguém que se elide ao pagamento do imposto a que estava obrigado por lei), a *elisão fiscal* (alguém que se coloca legitimamente em situação de não ter de pagar imposto) e *elisão fiscal agressiva* (alguém que recorre a artifícios ou a negócios jurídicos cujo exclusivo propósito é evitar o pagamento do imposto legalmente instituído).

*no pagamento à Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS), tanto dos seus advogados sócios, como dos advogados associados, apenas são fiscalmente dedutíveis, como custos ou perdas, no seio da sociedade de advogados, nos termos dos artigos 23.º e 40.º do CIRC, as quotas mensais devidas à OA dos seus advogados sócios e desde que não seja admitido, segundo a forma prevista no n.º 4 do artigo 5.º Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, o exercício da advocacia fora do âmbito da sociedade”.*

O *princípio da tipicidade fiscal* não impede também o legislador de atribuir poderes discricionários típicos à AT, conferindo-lhe uma “margem de livre apreciação” que o juiz deve respeitar, como se verifica no art. 29.º/4 do CIRS ao estabelecer-se que “o valor de mercado atribuído pelo sujeito passivo no momento da afectação ou da transferência dos bens [do património particular do sujeito passivo à sua actividade empresarial e profissional], pode ser *objecto de correcção* sempre que a Direcção-Geral dos Impostos considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes”.

Essencial para que não exista violação do princípio da legalidade fiscal nesta acepção material, que hoje tende a aproximar-se mais e a imbricar-se no princípio da protecção da confiança legítima e no princípio da razoabilidade, é a circunstância de a AT ter o dever de garantir ao sujeito passivo *fair procedures* para a determinação do sentido normativo e a aplicação dos elementos essenciais da tributação.

### **1.3. O princípio da capacidade contributiva**

O *princípio da capacidade contributiva* é apontado por muitos como o princípio material base da tributação fiscal, capaz de afastar o legislador do arbítrio, querendo através dele referir-se que a “medida da tributação” é fixada em função da capacidade que cada um revela em contribuir para os encargos públicos (capacidade económica), correspondendo nesta acepção a uma especial dimensão do *princípio da igualdade fiscal*, que inclui ainda a *universalidade* (ausência de excepções à incidência subjectiva

ou objectiva do imposto fundadas em privilégios) e a *uniformidade da tributação* (impedindo uma diferenciação do montante de imposto a pagar entre categorias de contribuintes) (Casalta Nabais: 2012, pp. 156 ss).

Todavia, trata-se de um princípio que entre nós não encontra consagração legal expressa no texto da lei fundamental (embora, como propugna grande parte da doutrina, tenha expressão legal no art. 4.º/1 da LGT), o que tem permitido questionar a aplicação ao imposto de outros critérios materiais, designadamente, estendendo o campo de aplicação do *princípio do benefício*, típico dos tributos comutativos (Vasques: 2008), também ao domínio dos impostos. Uma proposta que encontra muitos adeptos no domínio da análise económica das finanças públicas e dos sistemas fiscais, onde os impostos poderiam ser interpretados com base nas teorias contratualistas, como “*pseudo-preços*” (Trigo Pereira: 2010, pp. 226). Mas essa tentativa tem-se revelado infrutífera, e têm predominado as teses de que o princípio da capacidade contributiva, que exige a cada um uma parcela da sua riqueza para sustentar os custos de bens e serviços que aproveitam a todos de modo indistinto, consubstancia uma expressão de um *dever de solidariedade* dos membros de uma comunidade organizada (mais uma vez a justiça na versão de Rawls), que pode ser executado coercivamente por esta.

Neste contexto, compreendemos e subscrevemos as dificuldades existentes no momento da realização de um controlo material da obrigação de imposto com base neste princípio. Dificuldades que explicam a circunstância de esse controlo ser, em boa medida, efectuado através de *mecanismos políticos*, ou seja, através do controlo típico da formação e da responsabilização das decisões políticas (interdependência entre os órgãos de soberania), impedindo o controlo judicial da validade do “*quantum da prestação tributária*” fixada de forma legítima pelas entidades democráticas representativas da vontade popular, segundo os procedimentos que caracterizam o regular funcionamento das mesmas.

Todavia, não existe, verdadeiramente, uma total liberdade dos titulares do poder tributário na fixação da medida do imposto, pois esta é limitada por critérios e princípios jurídicos, para os quais podem os critérios e princípios de ordem económica funcionar como importantes instrumentos auxiliares.

No que toca aos *critérios de natureza jurídica*, impõe-se sublinhar, em primeiro lugar, o limite fundamental emergente do *princípio da garantia do mínimo para uma existência condigna*, que muitos definem como uma dimensão material do *princípio da dignidade da pessoa humana*. Mas mesmo para quem entenda, como nós, que o *mínimo para uma existência condigna* e a *dignidade da pessoa humana* são realidades jurídicas distintas, tal não significa que não se reconheça hoje um limite essencial ao poder público, quando o mesmo ponha em causa o núcleo essencial da garantia de um mínimo de rendimento livre de tributação, tendo em vista permitir ao individuo a sua autodeterminação a partir de um mínimo de bens materiais.

Vejamos um pouco melhor em que é que assenta a nossa compreensão do mínimo (não tributável) para uma existência condigna. A *dignidade da pessoa humana* está presente quando, por exemplo, se admite a interrupção de uma pena privativa de liberdade por razões de saúde do arguido (libertação de um preso que sofre de uma doença incurável e está em fase terminal), pois aí teremos o reconhecimento da supremacia do valor que é a essência humana sobre os bens jurídicos associados aos fins das penas. Já não estaremos a discutir a mesma realidade quando na lei se estabelece que as medidas tributárias adoptadas pelo poder público, independentemente do respectivo fundamento, não podem deixar o seu destinatário privado de um mínimo de bens materiais necessários para assegurar a sua existência condigna. Esta segunda hipótese não contende directamente com uma questão de *dignidade humana*, mas antes com uma refacção indirecta daquele princípio fundante do ordenamento jurídico, segundo a qual existe um mínimo de bens materiais que a comunidade há-de reconhecer a todos como intangível (pelo poder tributário) para assegurar a autodeterminação a condições de vida condignas. É por essa razão que abaixo de um determinado nível de rendimento não há lugar à respectiva tributação, ou, dito por outras palavras, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não pode abranger o *mínimo para uma existência condigna* – só acima desse valor é que os sujeitos passivos podem ser compelidos a despende uma parte do seu rendimento para custear as despesas geradas pela comunidade organizada sob a forma de um Estado (cf. art. 70.º do CIRS).

Ainda no que respeita a critérios jurídicos refira-se, também, que o *princípio da capacidade contributiva* proíbe o legislador de estabelecer *presunções inilidíveis* em matéria de *bens fiscais*, seja na tributação do rendimento (mínimo de matéria colectável presumida), seja no domínio da tributação do património (o problema da determinação do valor patrimonial tributável em sede de IMT). Mais do que um mero limite, a capacidade contributiva deve aqui ser interpretada também como uma *orientação* para que o imposto seja fixado em função da *situação económica real* dos contribuintes.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

(...) "as presunções devem apoiar-se em elementos concretamente positivos que as justifiquem racionalmente e admitir prova em contrário, de modo a que o imposto se ligue a um pressuposto económico certo, provado e não apenas provável". E assim sendo, à luz destes princípios há-de concluir-se que a norma em causa, na parte em que *não permite a ilisão da presunção* de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição (...)

*Ac. TC 348/97, de 29.04.1997*

(...) "julgar inconstitucional a norma do artigo 26.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (...) ao estabelecer, nas transmissões por morte, não ocorrendo "arrolamento judicial dos mobiliários", uma presunção sem admissão de prova em contrário da existência de uma determinada quota de "mobílias, dinheiro, jóias, e mais objectos de uso pessoal ou doméstico", por se considerar que uma *presunção inilidível*, neste domínio, viola o princípio constitucional da igualdade, conexionado com o da capacidade contributiva, contidos nos artigos 13.º, n.º 1, e 104.º, n.º 3, da Constituição da República" (...)

*Ac. TC 211/2003, de 28.04.2003*

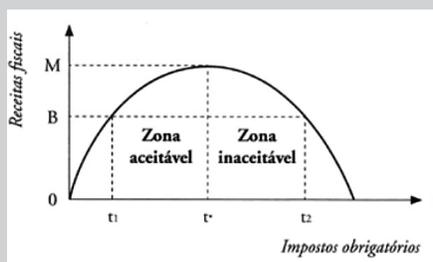
Mas aos critérios jurídicos que limitam o âmbito de livre conformação do legislador na fixação do *quantum* de imposto há que juntar hoje os

importantes critérios económicos que orientam na determinação do *limite máximo da tributação*, ou seja, que densificam o *princípio da proporcionalidade* no controlo do “*government share*”.

Estes critérios económicos não são puros elementos externos ao direito. Pelo contrário, em certa medida, encontram até expressão legislativa em preceitos como o art. 7.º/2 da LGT, onde se pode ler que “*a tributação deverá ter em consideração a competitividade da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência*”.

Assim, no que respeita à determinação do *máximo confiscatório*, é importante referir a posição de alguns economistas do lado da oferta, em especial *Arthur Laffer*, para os quais este limite resulta da própria eficiência da receita fiscal, uma vez que as taxas elevadas de impostos diminuem a base tributável, dado que reduzem a actividade económica, acabando deste modo por condicionar naturalmente o próprio aumento daquelas (*Samuelson / Norhaus: 2005, pp. 703*).

Máximo  
confisca-  
tório



Curva de Laffer

Estes critérios económicos não consubstanciam, contudo, uma manifestação do princípio jurídico da capacidade contributiva, nem contribuem para a sua normatização. Na verdade, pouco ou nenhum contributo válido é possível retirar daquele critério quando se trata de definir o *limite máximo da tributação*, quase sempre orientado por *critérios de natureza económica* – ex. redução das alíquotas para evitar o aumento da fraude, evasão e elisão fiscal abusiva, fenómenos que se tornam mais atractivos e recorrentes quanto mais elevada for a carga fiscal – *financeira* – ex. aumento das alíquotas sempre que é necessário aumentar a receita pública a curto

prazo – e até e por *razões de ordem prática* – ex. aumento da tributação de certos produtos (ex. aumento de certos tipos de combustíveis fósseis aplicados em motores de combustão) para corrigir, no curto prazo, falhas de regulação (ex. aumento abrupto e inesperado e dos preços do crude que exija um “apoio” às empresas na redução dos custos energéticos, o que só pode ser alcançado reduzindo a procura dos combustíveis no mercado).

Refira-se, por último, que a complexidade associada à aplicação na prática do princípio da capacidade contributiva, quer na determinação do *lucro real* na tributação das empresas (pessoas colectivas), quer na determinação do *rendimento líquido* no caso das pessoas singulares, vem dar argumentos àqueles que propõem uma *reforma tributária do rendimento assente no imposto uniforme (flat tax)*. Também entre nós o Grupo (de trabalho) para o Estudo da Política Fiscal concluiu em 2009 que o *modelo unificado de tributação do rendimento das pessoas singulares*, que está subjacente ao IRS, foi entretanto adulterado e dificilmente pode recuperar as características do modelo original, em grande parte por causa dos efeitos da globalização económica e da concorrência fiscal. O mesmo é dizer que se torna imperioso promover uma reforma fiscal em matéria de tributação do rendimento das pessoas físicas, que tomem conta estas condicionantes, o que não aconteceu na reforma de 2014.

Todavia, os autores daquele estudo também não recomendavam a adopção do modelo da *flat tax* por diversas razões: 1) por acreditarem que embora seja competitivo para a economia, tende, em termos económicos, a redistribuir o rendimento para aqueles que já dispõem de rendimentos mais elevados (uma conclusão que se nos afigura pouco coerente dada a actual análise económico-financeira do nosso sistema que revela que esta situação já se verifica actualmente na “redistribuição” da classe média associada a serviços públicos para aqueles que dispõem de maior mobilidade dos factores económicos); 2) por não existir sequer abertura constitucional para a sua adopção, uma vez que a matriz constitucional exige a progressividade (conclusão que também não subscrevemos, quer porque a *flat tax* também pode ser ter uma estrutura progressiva, quer porque a progressividade é apenas uma orientação genérica do texto constitucional); e 3) também por não ser ajustado a sistemas que transitam de

*Flat Tax*

um modelo de tributação como o IRS, revelando-se mais eficientes para economias em crescimento (veja-se o sucesso alcançado nos países do bloco de leste), o que não significa que não pudesse aplicar-se ao nosso país como estímulo ao desenvolvimento económico. De resto, os mesmos autores não deixavam de sublinhar a necessidade de alterar o IRS, aperfeiçoando o sistema misto progressivo/proporcional em que entretanto se transformou e a que a reforma de 2014 não deu resposta adequada.

**PARA IR MAIS ALÉM:**

**I - A “crise” do critério da capacidade contributiva**

A propósito da *crise do modelo social baseado no Estado Fiscal* discute-se o *critério da capacidade contributiva* (cada um paga na medida da respectiva capacidade económica – *ability to pay* – a qual é determinada em função do rendimento, do valor patrimonial dos seus bens e da despesa que efectua) enquanto *critério material do imposto* por contraposição ao *critério do benefício* (cada um paga em função dos serviços públicos de que usufrui ou do rendimento que obtém a partir de prestações do Estado).

Pelas definições dos dois critérios percebemos que, mais uma vez, a questão se reconduz ao problema da *justiça fiscal* e da *função redistributiva do imposto*, quando se vê nele um instrumento de concretização da *solidariedade*. Mas a questão deve analisada em dois ângulos distintos.

Na *versão tradicional*, o que justificou o “triunfo” do *critério da capacidade contributiva* sobre o *critério do benefício* foi a generalização da ideia de que o critério do benefício conduziria à solução irracional de que os mais pobres, porque consomem maiores recursos em prestações estaduais, teriam que pagar mais impostos, ao passo que os ricos, por adquirirem maior quantidade de bens e serviços no mercado e assim consumirem menos recursos do Estado, pagariam menos de imposto, o que tornaria inviável o Estado Social e a *solidariedade* através do Estado Fiscal.

Ainda dentro desta linha, embora com novos argumentos, Sérgio Vasques entende que a justificação para a prevalência do *critério da capacidade contributiva* nos impostos resulta do seu carácter unilateral – “é a estrutura e a finalidade do imposto” que justificam a adequação

material do critério da capacidade contributiva por contraposição ao critério do benefício (Vasques: 2008, 369).

Todavia, as propostas mais recentes revelam que não é necessariamente assim. Por um lado, que a medida do imposto (do imposto fiscal, ou seja, daquele que apenas cumpre uma função financeira) não tem inevitavelmente que radicar *em exclusivo* na capacidade contributiva – a qual, sublinhe-se, consubstancia maioritariamente um critério económico e não normativo – ou no benefício, podendo a sua medida (e devendo) estabelecer-se, também, segundo parâmetros de eficiência económica e adequação material à base tributável (por exemplo, um cantor internacional que ganhe salários de milhões paga em Portugal, sob o estatuto de residente não habitual que exerce uma actividade de elevado valor acrescentado, uma taxa de imposto inferior àquela que é aplicada a um cantor profissional residente em Portugal e que ganhe salários modestos; diferenciação justificada pela necessidade de garantir a atractividade do país e incentivação à escolha de Portugal como país de “residência para efeitos de tributação” por parte de profissionais que irão “ajudar” ao desenvolvimento económico, social e cultural); ou mesmo aliando o critério da justiça fiscal ao controlo fiscal, o que pode justificar diferenciações na taxa de tributação em função, por exemplo, do “nível de planeamento fiscal” que o sujeito passivo pode praticar em certas transacções ou do “nível de evasão fiscal” associado a certas actividades económicas (um critério que há muito vem justificando uma discriminação positiva a favor dos trabalhadores dependentes entre os quais a elisão fiscal é quase inexistente).

Por outro lado, será igualmente importante estudar os contributos que algumas reformas fiscais de matriz económica podem oferecer na reformulação do financiamento do Estado Social – reportamo-nos ao exemplo da *reforma fiscal verde* adoptada nos países do Norte da Europa e que Portugal queria seguir, mas que ficou aquém dos objectivos – assim como atentar nas potencialidades da *regulação económica propriamente dita* enquanto sucedâneo da intervenção pela via fiscal, seja do lado da despesa fiscal (tornando mais eficientes os *incentivos* de matriz financeira à medida que se neutralizam os efeitos perniciosos da multiplicação de benefícios fiscais), seja do lado da receita, garantindo um nível elevado

de acesso às prestações sociais através de uma reorganização do respectivo financiamento (base contributiva ou híbrida, juntando contribuições e impostos) mais eficiente do que o Estado Fiscal.

## II - A *flat tax*

A proposta da *flat tax* ou imposto unitário tem sido desenvolvida por economistas que pretendem promover a justiça do sistema fiscal a partir da criação de um imposto sobre o rendimento individual de base linear. Trata-se de uma proposta radical que visa concentrar a tributação no consumo (pressupondo que existe já um sistema de concorrência perfeita), o que permitiria aumentar a poupança nacional, e no rendimento individual (incluindo o das sociedades) acima de um valor mínimo (isenção do mínimo de existência) aplicando uma taxa linear de 19%, sem possibilidade de dedução de quaisquer despesas ou benefícios fiscais (com saúde ou habitação).

Os críticos referem o efeito regressivo deste modelo de tributação, que agravaria a carga tributária daqueles que auferem rendimentos mais baixos e permitiria um aumento da riqueza muito elevado em níveis de rendimento superior.

Recentemente, o modelo de *flat tax* idealizado por Robert E. Hall e Alvin Rabushka tem continuado a ser explorado em diversos países, com a introdução de variáveis de dedução na base ou à colecta em função de elementos de pessoalidade do impostos como a família e os descendentes a cargo (*dependents' allowance*), permitindo transformar o sistema num imposto dotado de progressividade.

Rendimento bruto	Isenção	Rendimento colectável	Taxa	Imposto a pagar	Taxa efectiva
5.000	7.000	0	20%	0	0
20.000	7.000	13.000	20%	2.600	13%
20.000	12.000	8.000	20%	1.600	8%
50.000	7.000	43.000	20%	8.600	17,2%
50.000	12.000	38.000	20%	7.600	15,2%

#### 1.4. Os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança

O cumprimento das obrigações fiscais é algo que onera a liberdade económica dos contribuintes, obrigando-os sempre a planear as suas decisões económicas, também em função das respectivas implicações fiscais. Por essa razão, a questão da aplicação da lei fiscal no tempo assume especial relevância no domínio da concretização normativa dos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança.

A aplicação da lei fiscal no tempo desdobra-se em duas dimensões: a *proibição constitucional de impostos retroactivos* e as *regras legais em matéria de aplicação da lei fiscal no tempo*.

A primeira dimensão decorre do disposto do art. 103.º/3 da CRP, onde se dispõe expressamente que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroactiva”.

*Proibição de impostos retroactivos*

Um *imposto tem natureza retroactiva* quando se reporta a factos tributários já ocorridos, ou seja, quando estamos perante situações da vida que já ocorreram e que a norma legal posterior vem tributar, sem que antes estivessem sujeitos a tributação, ou quando a norma vem agravar a respectiva tributação, por exemplo, através de um aumento da taxa. O *imposto retroactivo* consubstancia uma violação de tal forma grave ao princípio do Estado de Direito, designadamente, aos respectivos subprincípios concretizadores da segurança jurídica e da protecção da confiança, que justifica esta referência autónoma da lei fundamental, semelhante, de resto, àquela que também é feita em matéria de lei penal incriminadora (art. 29.º/1 CRP) e de lei restritiva de direitos, liberdades e garantias (art. 18.º/3 CRP). Nas palavras do TC, neste artigo “*não pode deixar de estar ínsita uma garantia forte de objectividade e auto-vinculação do Estado pelo Direito*” (Ac. TC n.º 172/2000). Quer isto dizer, portanto, que uma norma legal respeitante aos elementos essenciais dos impostos, que tenha eficácia retroactiva, agravando a situação fiscal de factos tributários passados, é sempre inconstitucional, por violar o art. 103.º/3 da CRP.

Na aplicação desta regra é fundamental ter presente o conceito de *imposto de obrigação única*, em que o facto tributário é instantâneo, e por essa razão é fácil perceber quando é que um imposto é retroactivo – sempre que abrange factos tributários que já ocorreram previamente.

### **JURISPRUDÊNCIA:**

*(...) “Decorre deste preceito constitucional [art. 103.º/3 CRP] que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroactiva, sendo a expressão «retroactividade» 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 (a lei antiga) e mais favorável.”*

*(...)*

*“Ao textualizar a proibição de normas fiscais retroactivas, a Constituição conferiu uma especial corporização ao princípio, corporização essa que se traduz na necessária ausência de ponderações sempre que ocorram casos [de leis tributárias] que sejam retroactivas em sentido próprio ou autêntico. Nesses casos (...) não há lugar a ponderações: a norma retroactiva é, por força do n.º 3 do artigo 103.º, inconstitucional. Mas tal não significa que, por causa disso, se tenha esgotado ou exaurido a «utilidade» do princípio da confiança em matéria tributária. Pode haver outras situações – de retroactividade imprópria, ou até de não retroactividade – que convoquem a questão constitucional que é resolvida pela tutela da confiança” (...)*

*Ac. TC 128/2009, de 12.03.2009*

Quando o imposto, como é o caso do IVA, envolva, por razões de praticabilidade, a liquidação agregada de um conjunto de factos tributários e a alteração legislativa de agravamento da carga tributária venha a ocorrer durante esse período, a mesma apenas deverá incidir sobre factos tributários futuros, e se por razões de praticabilidade não for possível estabelecer rigorosamente a separação entre os factos prévios e os factos posteriores (fragmentação do período de tributação), então o agravamento fiscal apenas deverá ser aplicado ao período tributário seguinte, em que todos os factos tributários sujeitos a agregação tenham tido lugar depois da entrada em vigor da norma fiscal que agrava a tributação.

Já no caso das denominadas *tributações autónomas* de despesa (artigo 73.º CIRS e 88.º do CIRC) estaremos, segundo a jurisprudência mais recente

daquele Tribunal, perante factos tributários instantâneos ou de obrigação única, sujeitos a taxas especiais e pelos quais é sempre devido o imposto, mesmo que o sujeito passivo não venha a obter rendimentos no fim do período tributário ou venha até a apresentar prejuízos. A especificidade destas tributações radica no *diferimento temporal da liquidação e do pagamento do imposto*, que apenas ocorrem no fim do ano, conjuntamente com a liquidação e a cobrança dos rendimentos apurados em sede de IRS ou IRC. Neste caso, um agravamento da alíquota das referidas despesas durante o ano fiscal não pode aplicar-se às despesas já realizadas, uma garantia que, segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional, resulta directamente da proibição constitucional de impostos retroactivos, pois para o Tribunal este é um caso de *retroactividade autêntica*.

#### **JURISPRUDÊNCIA:**

*(...) “É que, no caso dos presentes autos não está em causa imposto sobre o rendimento (...), mas sim tributação autónoma sobre a despesa. (...). Deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. Sendo assim a taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma (...).”*

*Por isso, as novas taxas introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, só são aplicáveis às despesas realizadas após a sua entrada em vigor (...).*

*De tudo o exposto forçoso é concluir que, no caso presente, estamos perante retroactividade autêntica ou própria da lei fiscal, proibida pelo n.º 3 do art.º 103.º da CRP, na medida em que a aplicação das novas taxas de tributação autónoma a despesas realizadas a partir de 1 de Janeiro de 2008 representa uma aplicação da lei nova a factos tributários integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor.” (...)*

*Ac. STA de 14.06.2012 (Proc. 757/11)*

(...) Com efeito, o facto gerador da obrigação fiscal – a realização de despesas de representação ou com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, no período de 1 Janeiro de 2008 até à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro (6 de Dezembro de 2008) – ocorre indubitavelmente antes da publicação da lei nova, não sendo possível entender que se está perante um facto jurídico-fiscal complexo de formação sucessiva.

A aplicação da nova lei a este facto ocorrido anteriormente à sua aprovação envolve, pois, uma retroactividade autêntica.

O que releva, face aos princípios constitucionais enunciados, não é o momento de liquidação de um imposto, mas sim o momento em que ocorre o ato que determina o pagamento desse imposto. É esse ato que vai dar origem à constituição de uma obrigação tributária, pelo que é nessa altura, em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da protecção da confiança, que se exige, como medida preventiva, que já se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento desse imposto, de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.”

*Ac. TC (plenário) n.º 617/2012 de 19.12.2012*

### **APRECIÇÃO CRÍTICA**

A posição adoptada pelo Tribunal Constitucional diverge daquela que tinha sido adoptada no Ac. 18/2011, à luz do qual este seria um caso de *retroactividade inautêntica* (seguindo o que já se afirmara no Ac. 399/2010) e não de retrospectividade. Esta divergência motivou a elaboração de um voto de vencido no qual não só se assinala essa diferença, como ainda se destacam os “perigos” da nova orientação adoptada pelo Tribunal Constitucional nesta nova jurisprudência, à luz da qual “o âmbito de aplicação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal pode ficar inteiramente dependente das escolhas do legislador. Basta que este último atribua às coisas a configuração formal de “imposto autónomo”, com facto tributário formalmente “único” e “com efeitos totalmente já passados”, para que se esteja no campo da “retroactividade” proibida; e, inversamente, basta que o mesmo legislador configure formalmente as coisas de outro modo para que se esteja no campo da

“retroactividade tolerada.” Em outro voto de vencido, que acompanha a mesma decisão, sufraga-se igual entendimento, mas sublinhando ainda que não colhem os argumentos da protecção da confiança, pois ou bem que as despesas seriam sempre realizadas e nesse caso sofrem as vicissitudes da restante matéria colectável do IRC, ou bem que são despesas artificiosas, razão pela qual teriam sido evitadas, caso em que não mereceriam a tutela da protecção da confiança, pois esta apenas é protegida se se revelar legítima e fundada em “boas razões”.

As divergências na jurisprudência do TC sobre esta matéria foram entretanto “sanadas” pelo Ac. 85/2013, que em processo de harmonização de julgados (art. 79.º-D da Lei de organização, funcionamento e processo do Tribunal Constitucional), conclui pela recondução desta factualidade a uma situação de *retroactividade autêntica*, com a qual não concordamos.

Já no caso dos impostos periódicos, em que o facto tributário é contínuo (rendimento auferido durante o ano fiscal), como acontece com o IRS e o IRC, se o agravamento fiscal tem lugar durante o período de formação do imposto (durante o ano fiscal), ele apenas deve, recomendavelmente, ser aplicado ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor. Todavia, se não for possível, mais uma vez por razões de praticabilidade, estabelecer essa diferenciação, então a admissibilidade constitucional do agravamento fiscal deverá ser analisada em função do *princípio da protecção da confiança legítima*, uma vez que não podemos falar neste caso em retroactividade quando o facto tributário ainda não se esgotou. A proibição constitucional de impostos retroactivos, prevista no art. 103.º/3 da CRP, não se aplica a estas situações de mera *retrospectividade* (ver abaixo a posição do TC quanto a esta matéria e em nota a nossa crítica), mas apenas às de retroactividade autêntica.

Uma interpretação que não pode deixar de suscitar também dúvidas, quando estão em causa “factos tributários destacáveis” – rendimentos que podem ser autonomizados por se reportarem a um acto concreto e isolado, como as mais-valias realizadas – embora sujeitos a englobamento e, por essa razão, aparentemente, não autonomizáveis do facto tributário geral em que se incluem (como acontece hoje com a tributação autónoma das despesas, segundo o TC). Neste caso, não sendo possível dizer que estamos

perante situações de retroactividade (seja autêntica, seja inautêntica), acreditamos que a ponderação apenas se pode fazer individualmente e em concreto (perante a avaliação da liquidação no caso concreto) no domínio da graduação da protecção jurídica. Uma ponderação onde há-de aplicar-se o critério estipulado pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 287/90, ou seja, *“em princípio, e tendo em conta a autorevisibilidade das leis, 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”*.

### **JURISPRUDÊNCIA:**

Colocou-se o problema da conformidade constitucional das seguintes normas:

I - Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho

Artigo 1.º

Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

O artigo 68.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, abreviadamente designado por Código do IRS, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 442 -A/88, de 30 de Novembro, passa a ter a seguinte redacção:

«Artigo 68.º

1 — [...]

Rendimento Colectável (em euros)	Taxas (em percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4 793	10,5	10,5000
De mais de 4 793 até 7 250	13	11,3471
De mais de 7 250 até 17 979	23,5	18,5996
De mais de 17 979 até 41 349	34	27,3039
De mais de 41 349 até 59 926	36,5	30,1546
De mais de 59 926 até 64 623	40	30,8702
De mais de 64 623 até 150 000	42	37,2050
Superior a 150 000	45	----

Artigo 2.º

Disposição transitória

A taxa de 45 % prevista na tabela do artigo 68.º do Código do IRS e as adaptações decorrentes da sua criação são aplicáveis aos rendimentos obtidos entre os anos de 2010 e 2013, inclusive.

II - Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho

Artigo 1.º

Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Os artigos 68.º, 71.º, 101.º e 102.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, abreviadamente designado por Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, passam a ter a seguinte redacção:

«Artigo 68.º

1. [...]

Rendimento Colectável (em euros)	Taxas (em percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4 793	11,08	11,080
De mais de 4 793 até 7 250	13,58	11,927
De mais de 7 250 até 17 979	24,08	19,179
De mais de 17 979 até 41 349	34,88	28,053
De mais de 41 349 até 59 926	37,38	30,944
De mais de 59 926 até 64 623	40,88	31,667
De mais de 64 623 até 150 000	42,88	38,049
Superior a 150 000	45,88	----

Artigo 20.º

Entrada em vigor

1 — A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Na apreciação das normas o Tribunal Constitucional afirmou o seguinte:

(...) *“Em suma, dos trabalhos preparatórios da revisão constitucional de 1997 retira-se, por um lado, que o legislador da revisão apenas pretendeu incluir, no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, a proibição da retroactividade autêntica, própria ou perfeita da lei fiscal, o que não é contrariado pela letra do preceito, uma vez que o texto constitucional apenas se refere à natureza retroactiva tout court. Por outro lado, resulta igualmente dos trabalhos preparatórios, de forma cristalina, que não se pretenderam integrar no preceito as situações em que o facto tributário que a lei nova pretende regular não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes continuando a formar-se na vigência da lei nova, pelo menos, quando estão em causa impostos directos relativos ao rendimento (como é claramente o caso dos presentes autos).” (...)*

*“No que diz respeito à Lei n.º 12-A/2010, o aumento de 0,58 % das taxas gerais deste imposto aplicáveis até ao 3.º escalão de rendimentos e em 0,88 % a partir do 4.º escalão, tem igualmente em conta a progressividade do imposto. Além disso, o legislador manifesta alguma moderação na alteração das taxas, uma vez que, não obstante ter como certo que o aumento deveria ser de 1 % e de 1,5 %, respectivamente, acabou por proceder a um menor aumento, devido ao ajustamento das taxas em função dos meses do ano. Ora, segundo o próprio legislador, esse ajustamento foi introduzido para obviar ao impacto da eventual retroactividade do imposto. Na exposição de motivos da Lei n.º 12-A/2010 pode ler-se o seguinte: «No que respeita à tributação adicional em sede de IRS, ela é concretizada através da fixação de uma nova tabela geral de taxas, que incidem formalmente sobre o todo dos rendimentos de 2010 e que, portanto não afectam situações de tributação pretéritas consolidadas jurídico-fiscalmente. Além disso, de modo a garantir que os contribuintes apenas sofrem acréscimo correspondente a sete meses do ano, as taxas adicionais de 1% e de 1,5% são objecto de uma ponderação, aplicando-se em 2010 apenas em 7/12 do seu valor. Só no contexto do Orçamento do Estado para 2011 se introduzirão os ajustamentos necessários à tabela de modo a reflectir a aplicação plena das novas taxas no próximo ano». Por outro lado, o aumento da percentagem da taxa em 0,58 % e em 0,88 % não é de tal forma relevante que possa vir a colidir, de modo intolerável e opressivo, com decisões de vida que os contribuintes, eventualmente, tenham tomado”.*

E concluiu:

*“Em conclusão, do exposto resulta que as Leis n.ºs 11/2010 e 12-A/2010 prosseguem um fim constitucionalmente legítimo, isto é, a obtenção de receita fiscal para fins de equilíbrio das contas públicas, têm carácter urgente e premente e no contexto de anúncio das medidas conjuntas de combate ao défice e à dívida pública acumulada, não são susceptíveis de afectar o princípio da confiança insito no Estado de Direito, pelo que não é possível formular um juízo de inconstitucionalidade sobre as normas dos artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, nem sobre as normas dos artigos 1.º e 20.º da Lei n.º 12-A/2010,*

*de 30 de Junho, na medida em que estes preceitos se destinam a produzir efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010.*

*Ac. TC 399/2010, de 27.10.2010*

### **APRECIÇÃO CRÍTICA**

A posição adoptada pelo Tribunal Constitucional neste aresto merece a nossa crítica, não pela decisão a que chega, mas pela fundamentação expendida na sua sustentação. Estamos perante uma decisão adoptada em “estado de emergência económico-financeira” e deveria ter merecido do Tribunal uma análise centrada exclusivamente nesse critério. Com efeito, esta decisão, aparentemente, contraria a orientação que a doutrina e a jurisprudência pacificamente vinham atribuindo ao *princípio da protecção da confiança legítima*, no sentido de “considerar inconstitucional” uma medida de agravamento da tributação adoptada durante o período de formação do facto tributário (o ano civil em que se obtêm os rendimentos), por se tratar de uma situação com a qual o contribuinte não poderia legitimamente ter contado e, nessa medida, seria *desproporcionado* obrigá-lo a acomodar esse agravamento da sua situação económica na parte que resta do ano fiscal. O que se altera neste caso, e que justifica o juízo de não desconformidade constitucional da medida, é o fim da medida, que não se destina a acorrer a uma qualquer situação de deficit orçamental, mas sim a “neutralizar” os riscos da situação de emergência económico-financeira. Ou seja, do que se trata, afinal, não é de conferir uma nova interpretação ao princípio da protecção da confiança, considerando que a satisfação das necessidades financeiras do Estado se sobrepõe à calculabilidade que deve ser assegurada a todos os contribuinte quanto à sua planificação pessoal do ano económico, mas apenas de considerar que naquele caso *extraordinário*, a mencionada sobreposição não era desproporcionada.

Concluimos, portanto, que a *proibição de impostos retroactivos* não esgota nem consome o conteúdo do *princípio da protecção da confiança* em matéria de lei fiscal retroactiva, o qual continua a ser aplicado quando estão em causa, quer as situações de *retroactividade inautêntica*, quer as situações de *lei fiscal retrospectiva*, que o Tribunal Constitucional

distingue, considerando que na primeira categoria cabem as situações em que a alteração legislativa tem lugar depois de esgotado o facto tributário, mas antes de ser efectuada a sua liquidação e cobrança (caso, por exemplo, da liquidação agregada de factos tributários no IVA), ao passo que a segunda – a *retrospectividade* – se limita às situações em que o facto tributário ainda não completou a sua formação.

### **JURISPRUDÊNCIA:**

O tribunal constitucional, em jurisprudência anterior, tinha estabelecido as seguintes diferenças:

*“i) a proibição do artigo 103.º/3 da CRP (proibição de impostos retroactivos) diz respeito apenas às situações de retroactividade autêntica, ou seja, visa apenas impedir a instituição de “impostos extraordinários” que afectem situações que tenham produzido todos os seus efeitos ao abrigo de leis anteriores (verificação do facto tributário, liquidação e pagamento do imposto);*

*ii) no caso de o facto tributário já se ter esgotado, mas ainda não ter sido efectuada a liquidação e cobrança do imposto, estaremos perante um caso de retroactividade inautêntica ou imprópria, devendo o tribunal ponderar a confiança depositada pelo sujeito passivo na norma, socorrendo-se para o efeito da verificação de dois pressupostos essenciais para que se possa afirmar a existência do valor da protecção da confiança a tutelar – em primeiro lugar, uma afectação de expectativas em sentido desfavorável, que será inadmissível quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas não possam contar; e, em segundo lugar, que essa afectação não seja ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalentes;*

*iii) já nos casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, continuando ainda a sua formação na vigência da lei nova, estaremos perante uma situação de retrospectividade, em que se há-de aplicar igualmente o princípio da protecção da confiança legítima na interpretação que acabamos de referir.”*

*Ac. TC 399/2010, de 27.10.2010 em referência ao Ac. TC 128/2009*

Por último, cumpre ainda destacar que o *princípio da protecção da confiança* se há-de aplicar igualmente nas situações em que esteja em causa a aplicação retroactiva de lei fiscal que não interfira com os elementos essenciais dos impostos, ou seja, que embora não onere a tributação de factos tributários passados ou que se iniciaram em momento passado e ainda decorrem, se revele prejudicial para os sujeitos passivos, por lhes impor *encargos novos* com os quais estes legitimamente não contavam (violação de *expectativas legítimas*) e que, por essa razão, não possam vir a ser admitidos à luz daquele princípio fundamental.

O art. 12.º da LGT garante a concretização legal das normas constitucionais acabadas de analisar. Para além da repetição da regra da proibição de impostos retroactivos (n.º 1) e do esclarecimento de que nos factos tributários de formação sucessiva a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor (n.º 2), aquele dispositivo legal acrescenta ainda, no respectivo n.º 3, que *“as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”*.

Assim, seguindo a *regra geral da aplicação das leis no tempo* (art. 12.º do C.Civ.), o art. 12.º/3 da LGT estipula que as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, o que significa que mesmo nos impostos periódicos, o legislador pode alterar as regras em matéria de liquidação e cobrança durante o período de formação do facto tributário, desde que tal alteração não consubstancie uma *violação do princípio da protecção da confiança legítima*.

Mas não só, o legislador acrescenta ainda no n.º 4 do art. 12.º que essa aplicação imediata não tem lugar quando a norma em causa “tenha por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária”. Assim, se o legislador pretender alterar as regras da liquidação de um imposto deverá tomar em consideração que dessa alteração não poderá resultar uma modificação das regras de incidência, capaz de originar um agravamento da tributação em desrespeito pela proibição de impostos retroactivos ou do princípio da protecção da confiança legítima.

## 1.5. O princípio da justiça intergeracional

A generalização do *princípio da sustentabilidade* em diversos instrumentos normativos no plano internacional e europeu vem permitindo elevar este princípio a *critério de justiça* na repartição dos encargos públicos, sendo a sua face mais conhecida, no plano financeiro, a da proibição do endividamento excessivo das gerações futuras.

Com efeito, o recurso generalizado à dívida como instrumento de financiamento (endividamento) por parte do Estado fez ressurgir a questão da legitimidade do endividamento das gerações futuras – pois sabe-se que a dívida de hoje são os impostos de amanhã. Ora, ao onerar as gerações futuras com impostos relativos a bens de investimento a ideia seria diluir o encargo por todos os que beneficiam das infra-estruturas (as próximas gerações que irão utilizar as barragens e os aeroportos construídos hoje devem também pagar por eles), mas ao deixar pesados encargos para essas gerações, muitos decorrentes de um serviço de dívida excessivo, significa que se limita, de modo *desproporcionado*, a liberdade de escolha dessas futuras gerações quanto aos investimentos e projectos a realizar.

Assim, quer o conceito de *sustentabilidade* – originário do direito do ambiente e que impõe uma limitação no uso dos recursos naturais de modo a garantir a sua fruição e aproveitamento pelas gerações futuras – quer o conceito de *desenvolvimento sustentável* – conceito originário do *Relatório Brundtland* segundo o qual “as necessidades das gerações presentes devem ser satisfeitas sem prejudicar a satisfação das necessidades das gerações futuras” – vieram impor limites não só ao uso dos recursos naturais escassos, mas também ao modelo de crescimento económico baseado em despesas de investimento financiadas a partir de esquemas de endividamento das gerações futuras. Com efeito, os limites que num primeiro momento se acreditava que seriam apenas ambientais, rapidamente se percebeu que seriam também financeiros, estendendo-se à limitação do endividamento.

O princípio da justiça intergeracional não se circunscreve apenas aos contributos do princípio da sustentabilidade, ele acolhe igualmente um *novo conceito de justiça*. Com efeito, a *justiça intergeracional* repousa sobre uma especial fórmula de justiça distributiva, na qual não se atenta

*Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável*

*Conceito de justiça intergeracional*

apenas na diferença do bem-estar e dos recursos entre diferentes grupos de cidadãos – como acontece na repartição da carga tributária segundo o princípio da igualdade vertical e horizontal – mas também naquela diferença entre os diversos grupos etários, tendo como pressuposto os vários estágios da vida, ou seja, os distintos níveis de capacidade de acesso a rendimentos que os indivíduos têm ao longo de uma vida. Neste contexto, a *equidade* – o critério base que legitima a transferência de recursos entre grupos – é obtida a partir de comparações (metódica da igualdade) baseadas nas diferenças existentes entre as diversas etapas da vida e não apenas nas meras condições económicas actuais dos elementos em comparação. Algo que obriga, por exemplo, a escrutinar meticolosamente os tipos e os valores das deduções à colecta em sede de IRS.

Assim, quando actualmente se discute a imposição (em lei constitucional, instrumento de direito europeu ou outro) de limites ao endividamento público não se está a discutir apenas uma limitação à soberania estadual ou uma restrição ao desenvolvimento das políticas económico-financeiras estaduais, mas também a opção por um novo modelo económico-social onde o imposto e a fiscalidade acabam igualmente por ser reformulados.

Assim, a autonomização do *princípio da solidariedade intergeracional no plano fiscal* está também associada à denominada *green tax revolution*, que aponta para novos impostos, sobre o ambiente, as emissões poluentes e o clima, cuja função é precisamente repartir intergeracionalmente a conta das despesas públicas do desenvolvimento económico, permitindo uma redução da tributação do rendimento.

*Green tax  
revolution*

## **2. O poder tributário nacional e o direito europeu**

No âmbito do conteúdo escolhido para o presente curso, é importante aludir às transformações operadas no sistema fiscal português em resultado da integração de Portugal na União Europeia e no Espaço Económico Europeu.

A este propósito cumpre sublinhar, em primeiro lugar, que a matéria fiscal não integra o leque de competências da União, nem faz parte dos

domínios que são identificados como competências partilhadas entre a União e os Estados-membros, ou sequer aquele em que a União dispõe de competência para desenvolver acções destinadas a apoiar, coordenar ou completar a acção dos Estados-membros (arts. 3.º, 4.º e 6.º do TFUE). Com efeito, a matéria fiscal constitui, no plano europeu da repartição de competências, uma *matéria reservada aos Estados*.

Todavia, e pese embora a inexistência de uma verdadeira política fiscal europeia – em nosso entender, a União aduaneira, que acarreta a aplicação de uma pauta aduaneira comum (arts. 30.ºss do TFUE), é uma decorrência normal e inevitável da criação de um espaço de integração económica, pelo que constitui uma expressão de domínio económico, e não deve, em rigor, ser reconduzido, ao domínio nuclear da fiscalidade – o TFUE dedica, no Título VII (respeitante às regras comuns relativas à concorrência, à fiscalidade e à aproximação das legislações), um capítulo às disposições fiscais dos Estados-membros em matéria de *tributação indirecta*.

Assim, os arts. 112.º e 113.º do TFUE deixam claro que os Estados-membros não só são obrigados a adoptar uma estrutura de tributação dos bens e serviços (impostos indirectos) assente nos impostos sobre o volume de negócios (IVA), impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indirectos, como ainda que estes impostos serão objecto de uma *harmonização* promovida por actos legislativos europeus emanados pelo Conselho, após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, na medida em que a mesma se revele necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções da concorrência. Da leitura destes preceitos, bem como do seu enquadramento sistemático, percebemos que a *harmonização fiscal europeia* em matéria de tributação indirecta não constitui um fim em si, mas antes uma medida necessária à implementação do projecto económico europeu do mercado interno.

Com base neste preceito foi aprovada a *Directiva 2006/112/CE*, de 28 de Novembro, relativa ao *sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*<sup>6</sup>, a qual está na base de muitas disposições no nosso actual CIVA.

---

<sup>6</sup> A Directiva IVA sofreu já inúmeras alterações, a última delas pela Directiva 2010/88/UE, do Conselho, de 7 de Dezembro de 2010.

Como já tivemos oportunidade de explicar anteriormente, ao analisar o conceito de impostos indirectos, o IVA é um imposto que revela a sua extrema utilidade no âmbito da implementação do mercado interno. Como se pode ler no art. 1.º da Directiva IVA: “o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”.

Para além do IVA, estão também sujeitos a harmonização europeia os impostos especiais sobre o consumo, como se infere da Directiva 2008/118/CE, de 18 de Dezembro, cujo regime jurídico foi transposto para o ordenamento jurídico nacional, através do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, e que contempla o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos<sup>7</sup> e o imposto sobre o tabaco.

Ainda em matéria de harmonização de impostos indirectos destaca-se, por último, a Directiva 2008/7/CE, de 12 de Fevereiro, que proíbe os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais.

A harmonização fiscal decorrente da aprovação das referidas Directivas concretiza-se pelas vias normais de aproximação das legislações entre os Estados em decorrência da aprovação de normas europeias de harmonização: obrigação de transposição do respectivo conteúdo para os ordenamentos dos Estados-membros; interpretação em conformidade com o direito europeu e controlo desse resultado, quer pelas instâncias judiciais nacionais, quer pelo TJUE; possibilidade de intervenção do TJUE no âmbito do reenvio prejudicial ou através de acções de incumprimento.

---

<sup>7</sup> A tributação dos produtos energéticos, regulada no plano europeu pela Directiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro, consubstancia hoje, materialmente, um capítulo do direito económico mais do que um capítulo do direito fiscal.

Mas para além do domínio típico de harmonização fiscal europeia em matéria de impostos indirectos destacam-se ainda outros domínios de intervenção legislativa das instituições europeias em matéria de harmonização fiscal, desta feita no domínio dos *impostos directos*, cuja finalidade é também garantir o funcionamento do mercado interno, e que se prendem, em especial, com alguns domínios específicos da tributação das empresas e dos rendimentos de capitais das pessoas singulares, encontrando a sua base de legitimação nos arts. 114.º e 115.º do TFUE.

Referimo-nos:

- 1) à Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, referente ao regime fiscal comum aplicável às *empresas-mães e às suas filiais* em Estados-Membros diferentes<sup>8</sup>;
- 2) à Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, atinente ao regime fiscal comum aplicável às *fusões, cisões e contribuições do activo e trocas de acções* que interessam sociedades de diferentes Estados-Membros<sup>9</sup>;
- 3) à Directiva 2003/49/CE, de 3 de Junho, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos *pagamentos de juros e royalties* efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes<sup>10</sup>; e
- 4) à Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à *tributação dos rendimentos da poupança* sob a forma de juros;
- 5) à proposta de Directiva relativa a uma *matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades* COM (2011), 121 final. Ainda em matéria tributária, mais especificamente em matéria de procedimento e cooperação administrativa e judicial tributária, destacamos:
- 6) a Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação no caso de *correção dos lucros provenientes de operações entre empresas associadas*;

---

<sup>8</sup> A Directiva mães-filhas, foi entretanto objecto de alterações, a última das quais aprovada pela Directiva 2006/98/CE, de 20 de Dezembro.

<sup>9</sup> A Directiva fusões e cisões, foi entretanto objecto de alterações, a última das quais aprovada pela Directiva 2006/98/CE, de 20 de Dezembro.

<sup>10</sup> Esta Directiva foi entretanto objecto de alterações, a última das quais aprovada pela Directiva 2006/98/CE, de 20 de Dezembro.

- 7) a Directiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à *assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas*;
- 8) a Directiva 2011/16/UE, de 15 de Fevereiro, relativa à *cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*<sup>11</sup>.

Mas a *influência do direito europeu* sobre o direito fiscal não se fica por estes exemplos e começam hoje a ser gizadas a este nível soluções de harmonização, por enquanto em forma de “*soft law*”, em outro tipo de problemas no domínio da fiscalidade para os quais os Estados-membros se apresentam cada vez menos como entidades capazes de assegurar uma resposta efectiva. É o caso da eliminação de obstáculos fiscais às prestações por *pensões transfronteiriças* dos sistemas de emprego COM (2001) 214 final; a *tributação dos dividendos* das pessoas singulares COM (2003) 810 final; a aplicação de medidas anti-abuso na tributação directa COM (2007) 785 final; o *tratamento fiscal dos prejuízos* num contexto transfronteiriço COM (2006) 824 final; a *tributação à saída* e a necessidade de coordenação das políticas fiscais dos Estados Membros COM (2006) 825 final; ou ainda a *coordenação dos sistemas de fiscalidade directa* dos Estados-Membros no mercado interno COM (2006) 823 final.

Se a estes mecanismos somarmos ainda a acção do TJUE, que “pretorianamente” vai também contribuindo para restringir o poder soberano dos Estados em matéria de fiscalidade, quer no controlo que faz da interpretação dos instrumentos legislativos nacionais com as regras do Tratado e com as normas europeias de harmonização, quer no controlo da concorrência e dos auxílios proibidos quando estão em causa medidas de natureza fiscal (ex. reduções de taxa de imposto com carácter selectivo), percebemos facilmente a extrema importância deste ramo direito para o estudo actualizado e informado do direito fiscal nacional.

---

<sup>11</sup> Esta Directiva revogou a Directiva do Conselho sobre troca de informações 77/99/CEE, de 19 de Dezembro, de 1977 e aguarda transposição para o ordenamento jurídico nacional até 1 de Janeiro de 2013.

### 3. O poder tributário nacional, o direito internacional e a globalização económica

Os constrangimentos que o Estado hoje sente no momento de conformação do seu sistema fiscal transcendem em muito o que antes dissemos a propósito da intervenção harmonizadora do direito europeu. Com efeito, a globalização económica e a integração em espaços económicos supranacionais, com especial destaque para o universo da *Organização Mundial de Comércio*, obrigou também, directa e indirectamente, a modificações em matéria de fiscalidade. Não tendo nós oportunidade nesta sede de analisar em toda a amplitude o fenómeno do *direito tributário internacional*, não podemos contudo deixar de fazer a ele uma alusão breve, sumariando os principais pontos de interesse desta matéria para a *teoria geral do imposto*.

O problema principal decorre, como já dissemos, do grande impulso dado aos investimentos internacionais depois da Segunda Guerra Mundial e ao desenvolvimento da política mundial de liberalização do comércio, que está na base do modelo de desenvolvimento económico sob o qual vivemos. Neste contexto, as *relações económicas internacionalizaram-se* e os *factos tributários tornaram-se plurilocalizados*, originando, em muitos casos, a multiplicação de fenómenos de *dupla tributação*, como consequência da aplicação em todos os Estados dos princípios gerais de *territorialidade da tributação* e de *tributação do rendimento segundo a regra do worldwide income*.

Nesta fase, tornou-se essencial a delimitação do âmbito e do sentido do *princípio da territorialidade*, o que conduziu à diferenciação entre um significado material e um significado formal do mesmo, como consequência da necessidade de lhe conferir operatividade no momento da escolha dos *elementos de conexão ao território* (residência, lugar da prática do acto, lugar do bem, etc.), ou seja, na definição dos limites do próprio território e na fixação de critérios para a tributação de actos verificados em zonas não integradas no território de nenhum Estado (ex. critério do pavilhão para os navios), bem como na fixação de delimitações negativas para a tributação dentro de certas áreas do território (era o caso da zona franca

da Madeira – Decreto-Lei n.º 500/80, de 20.10 e Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23.08 – e zona franca da ilha de Santa Maria - Decreto-Lei n.º 34/82, de 04.02 e Decreto Regulamentar n.º 54/82, de 23.08 – arts. 33.º ss do EBF<sup>12</sup>), que serviriam, neste caso, para determinar a sujeição ou não a tributação de um determinado facto tributário.

Por exemplo, a transmissão onerosa de um bem imóvel localizado em território nacional, celebrada entre dois turcos, a bordo de um navio com pavilhão português, que se encontra ancorado na Dinamarca está ou não sujeito a IMT e porquê? Qual é o *elemento de conexão* ao direito fiscal português?

Depois de fixados os critérios de conexão para cada imposto e verificando-se uma inevitável sobreposição de tributação, os Estados procuraram, num primeiro momento, solucionar o problema da *dupla tributação* através da celebração de convenções tendentes a eliminá-la. Estávamos aqui perante uma expressão do *direito internacional fiscal*, que se apresenta, antes de mais, como uma expressão típica do direito internacional, ou seja, de um regime jurídico que é produto de uma negociação entre dois Estados, os quais estabelecem entre si uma relação jurídica paritária e firmam acordos que satisfazem os interesses de ambos, significando o qualificativo fiscal, neste caso, que os Estados estabelecem acordos sobre a tributação tomando como ponto de partida os *princípios da exclusividade da lei nacional na configuração do sistema de tributação interno* e o *princípio do limite territorial ao exercício do poder tributário estadual*.

Mas mesmo nesta acepção, o *princípio da exclusividade da lei nacional na configuração do sistema de tributação interno* haveria de conhecer alguns limites impostos pelo próprio direito internacional em sentido tradicional quando, por exemplo, se proibia a tributação dos estrangeiros que não tivessem uma presença estável no território, não realizassem nele uma qualquer actividade ou participassem em processo de produção

*Direito  
internacio-  
nal fiscal*

---

<sup>12</sup> Com a aprovação da LOE para 2012 (Lei n.º 64-B/2011) o âmbito das isenções foi substancialmente reduzido.

de bens ou de rendimento *no território do Estado* que pretendia exercer o poder tributário. Tratava-se de um limite imposto pelo direito internacional, derivado dos princípios gerais de direito que proíbem a discriminação de estrangeiros, e que por essa razão não era válido na *relação de cidadania* estabelecida entre o Estado e os nacionais – de acordo com o critério fixado pelo TIJ no *case Nottembohm* (1955) a relação de cidadania pressupõe uma “*solidariedade efectiva de vida, interesses, sentimentos, e uma reciprocidade de direitos e obrigações*” –, uma vez que quanto a estes é a *relação política* que legitima a sua tributação.

Assim se justifica que os Estados pudessem tributar os rendimentos dos cidadãos nacionais residentes no território e obtidos no estrangeiro (fundamento da mencionada regra do *worldwide income*), como ainda hoje se prevê entre nós no art. 13.º/2 LGT (ex. arts. 1.º/2, 13.º/1 e 16.º a 18.º do CIRS) – em alguns Estados, como é o caso dos EUA, essa tributação verifica-se mesmo que os cidadãos não tenham residência no Estado da nacionalidade (cap. 3 do *income tax*).

Todavia, a aplicação dos instrumentos do *direito internacional fiscal* acabaria por revelar-se ainda mais pernicioso no contexto globalizado e onde cada vez menos barreiras eram impostas à livre circulação de bens e de capitais, pois os agentes económicos aproveitavam os diferentes regimes fiscais dos Estados, incluindo as regras resultantes destas Convenções, para organizarem a sua actividade económica de forma a evitar o pagamento de imposto (*planeamento fiscal agressivo*), ou a conseguir regimes de tributação mais favoráveis do que aqueles a que deveriam, em princípio, ficar subordinados (fenómeno designado como *fórum shopping* proporcionado pela concorrência fiscal prejudicial).

Assim, a solução para minorar estes efeitos acabaria por resultar da *organização do fenómeno na esfera internacional*.

A instituição da Organização para a Cooperação e do Desenvolvimento Económico (OCDE), pelo Tratado de Paris de 1960, foi o primeiro passo para a implementação de um modelo económico global, uma vez que entre os propósitos desta entidade constava o de garantir um crescimento económico sustentado através da eliminação de barreiras ao comércio internacional e à liberdade de circulação de bens e serviços. Seguiu-se

a instituição da Organização Mundial de Comércio – OMC (acto final assinado em *Marrakesh*, em 1994), responsável por inúmeros tratados internacionais que impunham aos Estados regras claras em matéria de abertura de fronteiras comerciais (ex. GATT, GATS, TRIPS, e o *agreement on government procurement*).

Neste contexto, os Estados sofreram amplas perdas de receita tributária que não conseguiram ser compensadas, como se pensava no início, com o aumento do crescimento económico e do rendimento disponível das empresas e dos cidadãos.

Surgiu assim a necessidade de desenvolver um *direito tributário internacional*, no sentido, por um lado, de eliminar situações de dupla tributação, altamente penosas para o desenvolvimento económico – datam de 1980 os “*modelos de convenção destinados a evitar as duplas tributações*” em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital aprovados pela OCDE – e, por outro, de garantir uma harmonização das leis fiscais dos Estados para minimizar os casos de elisão fiscal agressiva ou abusiva – ex. adopção da regra *worldwide income* como regra geral. Sublinhe-se, nesta segunda vertente, a instituição de organizações não-governamentais – como é o caso da *International Fiscal Association (IFA)* e do *Instituto Latino Americano de Derecho Tributario (ILADT)* – que procuram auxiliar na tarefa de harmonização de regras fiscais, na determinação, por exemplo, do âmbito e extensão de conceitos como “estabelecimento estável”, “residência”, “paraísos fiscais”, “preços transferência”.

Este *direito tributário internacional* peca, todavia, por um defeito inicial de formação, pois ao ser construído sobre a soberania dos Estados acaba por traduzir-se num emaranhado de convenções internacionais, multilaterais e bilaterais que tornam confusas e pouco operativas as regras da tributação, permitindo desta forma “aumentar o espaço de manobra” dos sujeitos passivos, e não resolvendo, de forma eficaz, as dificuldades geradas pelos actos plurilocalizados ou mesmo desmaterializados (ex. *offshore electronic commerce*). Neste ponto, os mercados regionais, como o europeu, revelam-se mais operativos, sobretudo os que assentam em esquemas de transferência de soberania para entidades supranacionais, como se vem registando na UE em matéria de harmonização fiscal e combate à elisão fiscal abusiva.

Apesar da sua fraca efectividade, não podemos deixar de assinalar as virtudes que devem ser reconhecidas e as vantagens que podem ser as-sacadas ao papel desempenhado pela OCDE, designadamente, em áreas como a harmonização de regras para a eliminação da dupla tributação, na distinção entre *concorrência fiscal aceitável* e *concorrência fiscal danosa*, no combate aos *paraísos fiscais*, classificando-os em *cooperantes e não co-operantes*, consoante tenham ou não adoptado uma convenção para troca de informação segundo o modelo pré-estabelecido por aquela organização, regras que ajudam a minorar as iniquidades dos sistemas fiscais actuais.

#### 4. Interpretação da lei fiscal

De acordo com o art. 11.º da LGT, à interpretação das normas fiscais aplicam-se as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, o que significa que valem as regras estipuladas no art. 9.º do C.Civ. Assim, do conjunto de propostas doutrinárias desenvolvidas ao longo do tempo em matéria de interpretação da lei fiscal – *princípio “in dubio contra fisco”*; *princípio “in dubio pro fisco”*; interpretação literal; interpretação segundo os princípios gerais de interpretação; interpretação económica; interpretação funcional – obteve vencimento na LGT, seguindo o que já resultava da jurisprudência, a tese da interpretação das normas fiscais segundo os princípios gerais de interpretação.

Neste contexto, e apesar de o legislador fiscal se esforçar por utilizar “conceitos próprios”, de forma a evitar problemas sistémicos de interpretação (ex. “transmissões onerosas de bens” “incrementos patrimoniais”), ainda assim é usual na aplicação da lei fiscal surgirem problemas relacionados com o sentido que deve ser atribuído a alguns conceitos próprios de outros ramos de direito quando se trata de apurar o regime fiscal a que os mesmos devem ficar subordinados. Sobre esta questão, o referido art. 11.º da LGT esclarece que “*sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*” (n.º 2) e ainda que, “*persistindo a dúvida sobre o*

*sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários” (n.º 3).*

Esta segunda regra não pode, ela própria, deixar de ser interpretada com especiais cautelas, na medida em que não constitui uma autorização genérica à AT para que a mesma possa desconsiderar os aspectos formais dos negócios jurídicos, aplicando a lei tributária apenas com fundamento nos efeitos económicos que estes negócios jurídicos produzem. Não se trata, pois, de renunciar à opção pela tese da interpretação das normas fiscais segundo os princípios gerais de interpretação, substituindo-a pela interpretação económica. E o legislador é de resto bastante claro ao afirmar que este critério é *residual* (“persistindo a dúvida”), relativamente à tarefa essencial de desenvolver a interpretação segundo os restantes elementos gerais da interpretação jurídica, o que significa que o mesmo não deve funcionar como instrumento de combate à fraude fiscal, mas antes como *critério residual de interpretação normativa* para auxiliar à correcta aplicação da lei fiscal. Uma posição geral que não invalida que aquele critério possa ser mobilizado quando esteja em causa a utilização de esquemas formais simples de elisão fiscal agressiva, que *não justifiquem* o uso das cláusulas anti-abuso (*ver infra*).

#### **JURISPRUDÊNCIA:**

(...) “Aliás, mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência [do Imposto de Selo sobre transmissões gratuitas quando se trate de uma usucapião decorrente da construção de um imóvel sobre o prédio rústico usucapido] – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Art.º. 11.º, n.º 3 da LGT.

Ac. STA (Proc. 0334/10), de 22.09.2010

Por último, é importante destacar a existência de um limite à *integração de lacunas das normas tributárias*, referente ao conteúdo que é

abrangido pela reserva de lei da Assembleia da República, ou seja, o dos elementos essenciais dos impostos; já que nas restantes matérias (normas de lançamento, liquidação e cobrança) nada obsta à aplicação das regras gerais sobre integração de lacunas. A doutrina costuma mesmo sublinhar a este propósito que as lacunas neste domínio devem ser interpretadas como *lacunas políticas* e não como *lacunas jurídicas*, o que permitirá ao legislador, em certa medida, promover a respectiva integração, mas ficando essa possibilidade totalmente vedada à AT (Casalta Nabais: 2012, pp. 209-210).

Uma posição que sai a nosso ver reforçada com o disposto no art. 10.º do EBF quando aí se determina que “*as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva*”. Com efeito, a proibição de integração analógica não funciona apenas quando está em causa uma norma fiscal de incidência (predominância da segurança jurídica sobre a igualdade fiscal) e essa integração possa determinar um agravamento fiscal da situação, mas opera também quando está em causa a integração de lacunas em sentido favorável ou em benefício do sujeito passivo, proibindo-se o alargamento de benefícios fiscais por esta via. O que é ainda reforçado pelo facto de ser admissível a *interpretação extensiva*, ou seja, de se permitir o alargamento da letra da lei, de modo a conferir-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, o qual só é admissível quando se encontrem reunidos elementos que permitam concluir que a fórmula verbal adoptada diz menos do que o legislador pretendia dizer. Neste caso não é estabelecido um novo domínio de aplicação da norma, tratando-se apenas de fazer coincidir o seu âmbito de aplicação real com aquilo que é o seu conteúdo.

## 5. Aplicação da lei fiscal no espaço

Em matéria de aplicação da lei fiscal no espaço vigora entre nós o *princípio da territorialidade*, o que significa que as leis fiscais se aplicam aos factos tributários ocorridos em território nacional. Na verdade, o *princípio da territorialidade* da tributação, que constitui uma expressão de soberania territorial (reserva de poder – inspiração Kelseniana da teoria

pura do direito), concorreu inicialmente com o *princípio da nacionalidade* da tributação enquanto expressão de uma compreensão da relação de cidadania assente no vínculo da nacionalidade (inspiração de Mancini que via a nacionalidade como fonte de direito). Mas as críticas à teoria da nacionalidade (critérios para a atribuição da cidadania) deram vantagem ao princípio da territorialidade da tributação, que acabaria por triunfar.

Neste contexto, importa compreender como é que se identificam hoje os “factos tributários ocorridos em território nacional”, nomeadamente, importa perceber como é que este pressuposto se ajusta à globalização económica e à liberdade de circulação de bens, pessoas e capitais.

Por exemplo, um cidadão português, aqui residente, mas que exerça a sua actividade profissional em Espanha, e que seja proprietário de imóveis em Portugal e detenha a titularidade de alguns investimentos financeiros depositados em bancos chilenos, que imposto(s) deve pagar em Portugal? E uma empresa com sede em Espanha que tenha em Portugal um estabelecimento estável deve pagar impostos em Portugal?

Na verdade, a regra clássica da territorialidade dos impostos, embora ainda mantenha a sua validade, não pode deixar de adaptar-se à *internacionalização dos factos tributários*, que acarreta a necessidade de *escolha de elementos de conexão de territorialidade*, uma exigência que é de resto ditada pelas instituições supranacionais de que Portugal faz parte e que são responsáveis pelo desenvolvimento quer do *direito fiscal europeu*, quer do *direito tributário internacional*.

Assim, quando no art. 13.º/1 da LGT se refere que “*sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional*”, devemos concluir daí que sempre que exista regra especial constante de Convenção Internacional a mesma prevalece, bem como que estas convenções contemplam diversas compressões e alterações à regra *worldwide income*, consagrada no art. 13.º/2 da LGT, tornando-a uma regra nacional adoptada em conformidade com o modelo OCDE de tributação do rendimento.

É o caso, por exemplo, de um “trabalhador fronteiriço”, ou seja, um trabalhador dependente, residente em Portugal, mas que trabalha em Espanha e que todos os dias regressa a casa após o trabalho. Neste caso, o trabalhador deveria pagar imposto sobre os rendimentos do trabalho em Portugal, por ser o país da residência (regra de *worldwide income* art. 16.º CIRS), e em Espanha (com base no critério da fonte, pois é lá que recebe o salário) – o que significaria uma situação de *dupla tributação internacional* (pagaria imposto duas vezes sobre o mesmo rendimento). A hipótese, segundo as regras gerais, seria proceder à eliminação da dupla tributação com base no *método do crédito de imposto* (o trabalhador poderia deduzir em Portugal o valor do imposto pago em Espanha até ao limite do imposto que seria pago em Portugal por aquele rendimento). Todavia, o artigo 15.º/4 da Convenção para eliminação da dupla tributação entre Portugal e Espanha dispõe que este trabalhador apenas pagará imposto em Portugal, sendo esta a regra prevalecente:

4 — Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, as remunerações auferidas de um emprego exercido num Estado Contratante por um trabalhador fronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado.

Cada código de imposto apresenta regras próprias para a determinação dos residentes (*v.*, por exemplo, o artigo 16.º do CIRS e artigo 2.º do CIRC) e dos factos tributários ocorridos em Portugal (por exemplo, a transmissão de um bem situado no território nacional é tributada em IVA, ainda que o negócio seja efectuado no estrangeiro, art. 6.º/1 CIVA).

## 6. Panorama geral do sistema fiscal português

Analisados os elementos gerais do poder normativo tributário, é tempo agora de fazer uma alusão geral ao sistema fiscal português, identificando os principais impostos que o compõem e fazendo uma caracterização breve de cada um deles

## 6.1. A tripartição rendimento, património, consumo e as novas categorias

Tal como acontece na maior parte dos sistemas jurídicos que sofrem a influência do “modelo OCDE”, também o sistema fiscal português organiza os seus impostos na divisão tripartida entre impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo.

Uma tripartição que corresponde, de resto, à indicação tipológica da lei fundamental. Com efeito, o art. 104.º da CRP estabelece um quadro tipológico principal para os impostos, o qual, todavia, não se apresenta como exaustivo, o que significa que não exclui a possibilidade de virem a ser criadas outras categorias de impostos, desde que sejam respeitadas as regras fundamentais estabelecidas.

É o que acontece, em nosso entender, com o actual *imposto único de circulação* que se integra na tributação ambiental e que procura em grande medida dar resposta aos novos desafios da fiscalidade no campo económico, onerando especialmente a aquisição de veículos mais poluentes e que desgastam de forma mais intensa as infra-estruturas, não só no momento da compra (*imposto sobre veículos*), mas também anualmente, enquanto se mantiver a titularidade do veículo (*imposto único de circulação*).

Recordemos que o art. 104.º da CRP, na redacção que resultou da revisão constitucional de 1997, contempla as seguintes *orientações de princípio* para a conformação legal do sistema fiscal português: 1) contemplar um imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo, que vise a diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; 2) tributar as empresas pelo rendimento real; 3) tributar o património de modo a contribuir para a igualdade entre os cidadãos; 4) tributar o consumo de forma a adaptar a sua estrutura à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

Pese embora a indicação tipológica (aberta) que consta do texto constitucional ser semelhante aos sistemas de outros países desenvolvidos, e por isso em linha com o modelo de tributação gizado a nível internacional e europeu, a verdade é que o conjunto de indicações que constam do art. 104.º não deixa de se afigurar hoje, em certa medida, desajustado da realidade em alguns aspectos. Vejamos alguns exemplos:

- 1) em primeiro lugar, no que respeita à unicidade e progressividade da *tributação do rendimento pessoal*, o que não é compatível com a necessidade de tributar de forma separada alguns tipos de rendimento tendo em vista o problema da concorrência fiscal – é o que se verifica, desde o início com a tributação dos rendimentos de capital a *taxas liberatórias* (art. 71.º CIRS);
- 2) em segundo lugar, no que toca à da *tributação das empresas* pelo rendimento real, pressupunha-se que a escolha deste critério era sinónimo de justiça, mas actualmente está demonstrado que os custos que um sistema de tributação pelo rendimento real pode ocasionar para as pequenas empresas constitui um exemplo de enorme injustiça, reclamando-se um sistema de tributação mais simples, baseado no “rendimento normal” determinado com base em presunções (tributação indiciária) – é o que se verifica no *regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais* das pessoas singulares, também ele não isento de críticas quando “neutraliza” a possibilidade de contabilização de prejuízos fiscais (art. 31.º CIRS);
- 3) em terceiro lugar, a *tributação do património* com finalidades redistributivas perde sentido no contexto da globalização económica e da preeminência do património mobiliário sobre o património imobiliário enquanto manifestação de riqueza<sup>13</sup>, bem como da economia social de mercado, onde a tributação do património imobiliário deve passar a acompanhar a teleologia da tributação do consumo, onerando, essencialmente, a titularidade de bens em função das externalidades negativas que os mesmos produzem – é o que acontece com a tributação dos imóveis que deve hoje subordinar-se a critérios como a sobrecarga de infra-estruturas, a ineficiência energética, etc.
- 4) e, por último, na *tributação do consumo*, que por via da integração em espaços de economia livre, tem como principal objectivo a neutralidade económica e não propriamente as “necessidades do

---

<sup>13</sup> Acresce ainda que muitos imóveis de elevado valor pertencem hoje a sociedades anónimas e algumas com sede *offshore*, sendo difícil, quando não impossível, determinar o seu proprietário para efeitos de agravamento da tributação sobre a segunda e a terceira casa.

desenvolvimento económico”, o que explica a impropriedade na classificação de alguns instrumentos fiscais de regulação (ex. taxas sobre lâmpadas de baixa eficiência energética) como impostos sobre o consumo.

Apesar de os juristas criticarem muitas vezes a abordagem económica subjacente a esta tipologia tripartida dos impostos, “reclamando mais terreno jurídico” sobre uma matéria tão essencial, a verdade é que o modelo de economia de mercado torna não só inevitável a preponderância de critérios económicos sobre os postulados tradicionais da justiça fiscal, como ainda a tentativa de sobreposição de uma tributação correctiva com fundamento constitucional, sempre que a mesma ponha em causa o funcionamento da economia de mercado; algo que a jurisprudência do TJUE vem pondo em evidência. Se acrescentarmos a isto os constrangimentos que resultam da estadualidade aberta e da conseqüente perda de soberania dos Estados<sup>14</sup>, percebemos que as indicações constitucionais do art. 104.º são hoje muito difíceis de “levar a sério”.

## 6.2. O sistema fiscal português

Categoria	Imposto	Incidência (Referência genérica)
Rendimento	<b>IRS</b> Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares	Valor <i>anual</i> dos rendimentos das categorias do trabalho dependente, empresariais e profissionais, capitais, prediais, patrimoniais e pensões, auferidos por pessoas singulares
	<b>IRC</b> Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas	Valor <i>anual</i> dos lucros ou do rendimento global líquido das pessoas colectivas, consoante estas exerçam ou não, respectivamente, a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola
	<b>Imposto especial de jogo</b> Imposto sobre o exercício da actividade do jogo	Duas parcelas: uma percentagem do capital de giro inicial e uma percentagem dos lucros brutos das bancas

<sup>14</sup> A *perda de soberania* económica dita, pelas razões que temos vindo a explicitar, uma inevitável perda de soberania fiscal.

<b>Património</b>	<b>IMT</b> Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis	Valor das transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre imóveis situados no território português, qualquer que seja o título por que se operem	
	<b>IMI</b> Imposto municipal sobre imóveis	Valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português	
	<b>IS</b> Imposto do Selo	Valor das transmissões gratuitas de bens	
<b>Consumo</b>	<b>IVA</b> Imposto sobre o Valor acrescentado	Transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por sujeitos passivos agindo como tal	
	<b>IEC's</b>	<b>IABA</b> Imposto sobre Álcool e Bebidas Alcoólicas	Cerveja, vinhos, outras bebidas fermentadas, produtos intermédios e bebidas espirituosas e álcool
		<b>ISP</b> Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos	Produtos petrolíferos e energéticos ou outros produtos consumidos ou colocados à venda como carburantes e hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural usados como combustível
		<b>IT</b> Imposto sobre o tabaco	Tabaco manufacturado: charutos e cigarilhas, cigarros, tabaco de enrolar
<b>Nova Fiscalidade</b>	<b>ISV</b> Imposto sobre veículos	Atribuição de matrícula portuguesa a certas classes de veículos com o objectivo de cobrir custos por estes gerados nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária	
	<b>IUC</b> Imposto Único de Circulação	Propriedade de veículos (atestada pelo registo nacional) com o objectivo de cobrir custos por estes gerados nos domínios viário e ambiental	
<b>Domínios cinzentos</b>	<b>Contribuições para a Segurança Social</b>	prestações pecuniárias destinadas à efectivação do direito à segurança social pagas pelas entidades empregadoras, trabalhadores independentes, das entidades contratantes e pelos beneficiários do seguro social voluntário	
	<b>Quotizações para a Segurança Social</b>	prestações pecuniárias destinadas à efectivação do direito à segurança social pagas pelos trabalhadores	

Vejamos agora, em termos muito breves<sup>15</sup>, a caracterização de cada um dos impostos, integrando-os na respectiva categoria.

<sup>15</sup> A análise do regime jurídico dos impostos em especial constitui o conteúdo da unidade curricular de Direito Fiscal II.

### 6.2.1. Impostos sobre o rendimento

Os impostos sobre o rendimento, em especial o IRS, serão analisados ao longo dos capítulos seguintes, servindo de base aos exemplos, quer no que respeita ao estudo da relação jurídica tributária, quer do procedimento tributário, razão pela qual nos limitamos, neste ponto, a mencionar os aspectos relativos à respectiva incidência subjectiva e objectiva.

Sublinhe-se, em primeiro lugar, a dificuldade em recortar rigorosamente um *conceito de rendimento* que expresse, de forma conveniente e acrítica, a capacidade contributiva dos respectivos titulares. Com efeito, sendo inicialmente definido como o resultado obtido a partir da participação em uma actividade produtiva, a compreensão do *rendimento-produto* acabou por se tornar inoperativa perante a divulgação dos rendimentos de capitais. Surgiu assim, em sua substituição, o conceito de *rendimento-acrécimo* para englobar todas as manifestações de incremento líquido do património de um sujeito, que pode ser gasto sem diminuição do património inicial (Freitas Pereira: 2011, pp. 80). Embora não vigore entre nós nenhuma manifestação expressa de qualquer destas compreensões, podemos afirmar que o regime legal do IRS e do IRC se aproximam mais do acolhimento de um conceito de rendimento-acrécimo do que de um conceito de rendimento-produto.

*Rendi-  
mento  
produto e  
Rendimento  
acrécimo*

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

Veja-se a dificuldade na classificação dos denominados “*subsídios TIR*” (valores pagos pelas empresas de transportes aos motoristas de transportes TIR para fazer face às despesas com alimentação e alojamento durante as viagens) em que importava apurar se estávamos perante uma *ajuda de custo* – valores que visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo um correspectivo da prestação de trabalho, e nessa medida não são *rendimento* (excepto se ultrapassarem os limites legais *v. art. 2.º/3/10)/d*) do CIRS – ou perante uma *prestação remuneratória* – caso em que seria rendimento do trabalho.

Na apreciação da questão, o STA, apoiando-se no conceito de rendimento-acrécimo, afirmou o seguinte: *“Previamente diremos, também, que no caso, cremos que é à Sociedade recorrida que cabe o ónus (cfr. arts. 342º, do CCivil, 100, n.º 1 do CPPT e 74º, n.º 1 da LGT) de provar que os montantes por si pagos a título de Prémios ou ajudas de custo TIR revestem a natureza de ajuda de custo, não consubstanciando rendimentos que proporcionam um acréscimo de capacidade contributiva e, como tal, susceptíveis de tributação pois que nos termos do n.º 3 do art.º 249º do Código do Trabalho, existe uma presunção de que toda e qualquer prestação do empregador ao trabalhador constitui retribuição, pelo que, nos termos dos artigos 344º e 350º do Código Civil tem a Administração Fiscal, no caso em questão, uma presunção a seu favor o que determina que, não tem de fazer prova do facto que invoca, sendo contudo elidível esta presunção, que entendemos competir à impugnante, ora recorrida (neste sentido o acórdão do STJ de 8 de Outubro de 2008, proferido no Proc. n.º 08S1984, em que se refere “Posto isto há que proceder à tarefa de conciliação dos preceitos contidos nos n.ºs 2 e 3 do art.º 249º e no n.º 1 do art.º 260º do CT. Tal conciliação faz-se nos seguintes termos: Cabe à entidade empregadora, nos termos dos art.ºs 344º, n.º 1 e 350º, n.º 1 do CC, provar que a atribuição patrimonial por ela feita ao trabalhador reveste a natureza de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte, abonos de instalação e outras equivalentes (por comodidade, passaremos a designar tais atribuições apenas por “ajudas de custo”), sob pena de não lhe aproveitar a previsão do art.º 260º do CT e de valer a presunção do n.º 3 do art.º 249º do CT de que se está perante prestação com natureza retributiva”).”*

Ac. STA de 05.07.2012 (Proc. 764/10)

O IRS é o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares através do qual se visa tributar, essencialmente, a globalidade do rendimento auferido pelas pessoas físicas, embora o facto de estarmos perante um imposto cedular nos obrigue a concluir que não existe um conceito de rendimento tributável, mas sim várias categorias de rendimento tributável, ou seja, que a matéria tributável é constituída pelo conjunto dos rendimentos integráveis nas seis categorias previstas no art. 1.º:

Categoria	Tipo de rendimento
A	Trabalho dependente
B	Empresariais e profissionais
E	Capitais
F	Prediais
G	Incrementos patrimoniais
H	Pensões

Da sua análise concluímos que no recorte legal do IRS acabam também por ser abrangidas empresas que em nome individual exercem uma actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (art. 3.º), pelo que, em rigor, não se pode dizer que este imposto tributa apenas as pessoas físicas.

Por outro lado, este imposto, tal como vimos a propósito da aplicação da lei fiscal no espaço, escolhe como *elemento de conexão* respeitante à aplicação da lei fiscal portuguesa o *critério da residência*, considerando residentes em território nacional: 1) as pessoas que tenham permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano a que se referem os rendimentos; 2) e ainda aqueles que tendo permanecido no território por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia daquele mencionado período de 12 meses, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual; 3) os que em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou aeronaves que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em Portugal; 4) ou desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado português.

*Critério da residência*

Para além da tributação da globalidade dos rendimentos auferidos pelas pessoas singulares residentes em território nacional, incluindo os rendimentos obtidos no estrangeiro (art. 15.º/1 CIRS – regra do rendimento mundial ou *worldwide income*), são ainda tributados em IRS, com base no critério da fonte, os rendimentos obtidos em Portugal por pessoas singulares não residentes (arts. 13.º/1, 15.º/2 e 18.º CIRS).

Ainda sobre a incidência subjectiva do IRS, destacamos a *cláusula anti-abuso especial* prevista no art. 16.º/6 do CIRS, segundo a qual *são bavidas como residentes em território português* as pessoas de nacionalidade

portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para um país de regime fiscal mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, o que significa que serão tributadas em IRS, pela universalidade dos rendimentos auferidos, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se provarem que a mudança se deve a razões atendíveis.

A família (agregado familiar) é um elemento relevante para o direito fiscal, na medida em que constitui uma unidade fiscal para efeitos de tributação do rendimento dos elementos que a integram (sistema de tributação conjunta, hoje facultativa – arts. 13.º e 59.º do CIRS), embora o conceito de agregado familiar seja aqui limitado (art. 13.º/4 a 9 do CIRS). A reforma do IRS trouxe algumas novidades, como a criação de um quociente familiar (art. 69.º do CIRS), a previsão das deduções com descendentes e ascendentes (art. 78.º-A do CIRS), a dedução das despesas gerais familiares (art. 78.º-B do CIRS) e a consideração da situação familiar para efeitos de tabelas de retenção na fonte (art. 99.º-B do CIRS).

Por último, e tal como sublinhámos antes, a tributação do rendimento das pessoas singulares, ao assentar no modelo de tributação cedular (categorias de rendimentos), contempla diversas dimensões que *põem em causa o carácter unitário do imposto*, de que são exemplo a tributação a taxas liberatórias e a taxas especiais de alguns tipos de rendimentos (arts. 71.º e 72.º CIRS).

Já o **IRC**, o imposto que incide sobre o rendimento das pessoas colectivas, parece hoje encontrar a sua principal justificação na *repartição internacional do direito à tributação*, ou seja, a razão que determina a tributação das pessoas colectivas (com especial destaque para as sociedades), e não apenas dos respectivos titulares pelos rendimentos ocasionados pelas pessoas colectivas de que são titulares e que posteriormente lhes são atribuídos (em especial os sócios quando recebem os correspondentes dividendos), radica no facto de uma parte significativa da actividade económica ser hoje exercida por sociedades residentes cujo capital pertence a não residentes (Morais, 2007, p. 7).

Por essa razão, é fundamental identificar o *elemento de conexão* que determina a subordinação de uma pessoa colectiva à tributação em IRC,

o qual, mais uma vez, radica na residência, que aqui assume contornos especiais. Segundo o art. 2.º/3 do CIRC são consideradas residentes as pessoas colectivas que tenham *sede* – local indicado como tal no contrato de sociedade – ou *direcção efectiva* – local onde são tomadas as decisões correntes da sua gestão (Morais, 2007, pp. 15) – em território português. A dualidade de critérios pode originar situações em que dois Estados se arroguem a residência do mesmo sujeito passivo, o que deverá ser solucionado através da “regra de desempate” consagrada na Convenção para eliminação da dupla tributação e que, segundo o art. 4.º/3 do Modelo OCDE, é o critério da *direcção efectiva* (Morais, 2007, pp. 16).

São ainda sujeitos passivos de IRC as entidades que não são pessoas jurídicas, mas às quais a lei atribui personalidade e capacidade tributária, desde que tenham sede ou direcção efectiva em território nacional (ex. herança jacente). Pode ainda ser sujeito passivo de IRC, qualquer entidade que aufera rendimentos em Portugal que não estejam sujeitos a IRS (art. 2.º/1 c) CIRC).

As sociedades residentes são tributadas pela universalidade dos rendimentos (*worldwide income*), sendo este rendimento apurado segundo a “*teoria do balanço*”, ou seja, todo o resultado que deriva da comparação entre o balanço no início e no fim do período de tributação (o ano civil) – comparação entre balanços sucessivos –, apurado através da “*demonstração de resultados*”, onde se incluem não apenas o produto da actividade económica desenvolvida, mas também quaisquer outros incrementos patrimoniais realizados pela empresa.

Para além do critério da residência, a tributação dos rendimentos em IRC pode ainda resultar de um outro elemento de conexão: o *critério da fonte* (art. 4.º/2 CIRC) aplicável à tributação dos rendimentos auferidos em Portugal por não residentes, quando os mencionados rendimentos sejam imputáveis a um estabelecimento estável aqui situado ou resultem de qualquer das situações indicadas no art. 4.º/3 CIRC. O conceito de *estabelecimento estável*, na nossa lei, em consonância com as Convenções sobre Dupla Tributação, é definido como “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola” (art. 5.º CIRC). Assim, os não residentes que possuam estabele-

cimento estável em Portugal são tributados pelo rendimento obtido pelo estabelecimento situado em Portugal em termos próximos da tributação dos residentes (art. 55.º CIRC), já os não residentes sem estabelecimento estável apenas são tributados por algumas categorias de rendimentos auferidos em Portugal através da aplicação de taxas liberatórias ou, se necessário, através de um representante legal que os mesmos terão de nomear para efeitos fiscais (art. 126.º CIRC).

Ainda em matéria de incidência subjectiva, cumpre referir os casos de *transparência fiscal*, ou seja, aquelas situações em que a sociedade não é tributada em IRC, optando o legislador por mandar imputar no rendimento tributável dos sócios, para efeitos de IRS se for pessoa singular (imputação especial do artigo 20.º CIRS) ou IRC se for uma sociedade, a matéria tributável determinada segundo a regras do CIRC, mesmo que não tenha lugar a distribuição de lucros (art. 6.º CIRC). Incluem-se nesta situação, quer as sociedades de profissionais (ex. sociedade de advogados), quer as sociedades de simples administração de bens.

Trata-se, como a doutrina bem esclarece, de um mecanismo, por um lado, de *justiça fiscal*, porque o “*valor da sociedade não resulta tanto do capital investido mas das pessoas dos sócios*” e por isso o lucro corresponde, na realidade, à remuneração do respectivo trabalho; e, no segundo caso, de *prevenção de elisão fiscal*, porque a sociedade se apresenta apenas como uma estrutura formal que titula determinadas fontes geradoras de imposto, o que significa que para evitar distorções se deve impor a tributação tal como ela se faria relativamente aos sócios que auferiram os lucros. Acontece, porém, que este segundo objectivo acaba por ser frustrado em razão das taxas mais elevadas na tributação em IRS, o que leva estes profissionais a optar por constituir sociedades comerciais interdisciplinares, contornando assim a letra da lei e alcançando um aforro fiscal significativo de duvidosa conformidade com os princípios informadores do regime jurídico-legal.

Um regime especial de tributação é o que se aplica aos *grupos de sociedades* (art. 69.º CIRC) sempre que as respectivas sociedades cumpram os requisitos fixados no art. 69.º/3 CIRC.

Já no que respeita à *incidência real* do IRC podemos elaborar o seguinte quadro resumo:

	Sujeito passivo	Base do Imposto
Residente	Exerce a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola	Lucro 3.º/1 a) CIRC
	Não exerce a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola	Rendimento global 3.º/1 b) CIRC
Não residente	Com estabelecimento estável	Lucro do estabelecimento estável 3.º/1 c) CIRC
	Sem estabelecimento estável	3.º/1 d) e 56.º CIRC

### 6.2.2. Impostos sobre o património

Os elementos característicos de cada um dos impostos sobre o património constam dos seguintes quadros:

Imposto Municipal sobre Imóveis
<p><b>Incidência:</b>            Valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português (art. 1.º)            Valor patrimonial tributário – é determinado por avaliação directa, com base em declaração do sujeito passivo e na sua determinação é tido em conta valor base dos prédios edificados, a área bruta de construção, o coeficiente de afectação, coeficiente de localização, o coeficiente de qualidade e conforto e o coeficiente de vetustez (art. 7.º, 14.º e 38.º)</p>
<p><b>Isenções</b>            Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais, e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de município de direito público (art. 11.º)            Outras isenções.....EBF</p>
<p><b>Taxas</b>            Prédios rústicos: 0,8%            Prédios urbanos: 0,5% a 0,8%*            Prédios urbanos avaliados nos termos do CIMI: 0,3% a 0,5% *            * a definir anualmente pela assembleia municipal (art. 112.º)</p>
<p><b>Liquidação</b>            Liquidação anual (Fevereiro e Março) pelos serviços centrais da DGI com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes a 31 de Dezembro (art. 113.º).            Receita consignada (art. 1.º)</p>
<p><b>Pagamento</b>            Efectuado pelos sujeitos passivos (art. 119.º), mediante documento de cobrança emitido pelos serviços da DGCI em Abril ou, quando superior a €250, em Abril e Setembro (art. 120.º).</p>

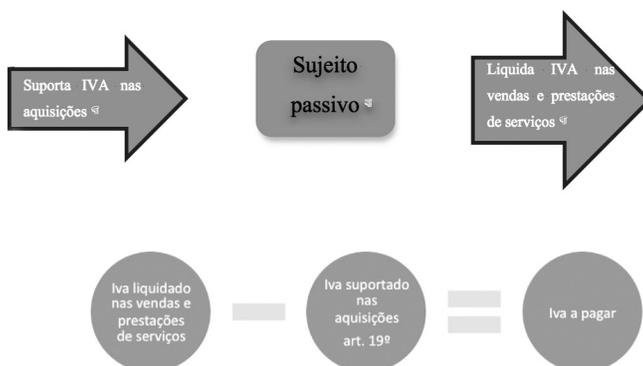
<p><b>Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis</b></p>	<p><b>Imposto do Selo (é um impostos complexo que não incide apenas sobre o património)</b></p>
<p><b>Incidência:</b>  “transmissões onerosas de imóveis”  Valor Tributável – valor constante do acto ou do contrato ou valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior (art. 12.º)  regras especiais do (art. 13.º)</p>	<p><b>Incidência:</b>  Actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens Valor patrimonial tributário – resulta da Tabela Geral (art. 9.º).  Nas transmissões gratuitas o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial (art. 13.º)</p>
<p><b>Isonções</b>  Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais, prédios classificados, aquisições para fins religiosos, etc... (art. 6.º)  Aquisição de prédios exclusivamente para habitação (art. 9.º).</p>	<p><b>Isonções</b>  Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais, instituições de segurança social, pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, IPSS's (art. 6.º).  Cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários (art. 7.º)</p>
<p><b>Taxas</b>  Art. 17.º - aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, taxa progressiva até 6% (a taxa será de 10% caso o adquirente tenha residência em território sujeito a um regime fiscal mais favorável)</p>	<p><b>Taxas</b>  Definidas na Tabela e anexo (art. 22.º).</p>
<p><b>Liquidação</b>  a iniciativa cabe aos interessados através de declaração de modelo oficial (art. 19.º ) e a liquidação aos serviços centrais da DGCI (art. 21.º)</p>	<p><b>Liquidação</b>  Compete aos sujeitos passivos e no caso das transmissões gratuitas aos serviços centrais da DGCI (art. 23.º).</p>
<p><b>Pagamento</b>  Nas tesourarias de finanças ou outro local autorizado, mediante documento de cobrança (art. 37.º) e antes da celebração do acto ou contrato (art. 30.º)</p>	<p><b>Pagamento</b>  Efectuado pelos sujeitos passivos (art. 23.º) e no caso das transmissões gratuitas é pago pela totalidade até ao fim do mês seguinte ao da notificação ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações (art. 45.º)</p>

### 6.2.3. Impostos sobre o consumo

IVA
<p><b>Incidência objectiva:</b> “transmissões de bens e prestações de serviços efectuados no território nacional”; “importações de bens” e “operação definidas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias” (art. 1.º)</p> <p><b>Incidência subjectiva:</b> pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços...(art. 2.º)</p> <p><b>Isenções:</b> nas operações internas (art. 9.º) com possibilidade de renúncia em alguns casos (art. 12.º), nas importações (art. 13.º) e de outros tipos (art. 15.º)</p>
<p><b>Taxas</b> Art. 18.º - taxa reduzida 6%, taxa intermédia 13% e taxa normal 23%</p>
<p><b>Liquidação</b> Os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto pago por certas aquisições (art. 19.º)</p>
<p><b>Pagamento</b> Efectuado pelo sujeito passivo, periodicamente, mensal ou trimestralmente (art. 27.º)</p>
<p><b>Regimes especiais</b> Regime de isenção (art. 53.º) Regime dos pequenos retalhistas (art. 60.º) Regime de tributação dos combustíveis líquidos, aplicável aos revendedores (art. 69.º)</p>

#### **Métodos:**

#### **Regime geral – método da dedução do imposto**



**Regimes especiais:**

- **isenção** – não liquida IVA, mas também não tem direito à dedução (art. 19º) do IVA suportado nas aquisições – art. 53º/3 CIVA

- **pequenos retalhistas (art. 60.º CIVA):**



- **combustíveis líquidos** – método base da base (arts. 70.º e 71.º CIVA)



### PARTE III

## A RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL

Nesta parte cuidaremos do estudo da *relação jurídica fiscal*, um conceito que, aparentemente, “aproxima” o direito fiscal do direito das obrigações, na medida em que nos iremos socorrer dos conceitos típicos daquele ramo de direito para identificar os *sujeitos activos* e os *sujeitos passivos*, bem como o objecto da *obrigação de imposto*. A distinção metodológica entre utilizar o conceito de *relação jurídica* ou o conceito de *acto tributário* como elemento-chave para o estudo dos problemas relativos à gestão dos impostos não tem actualmente grande importância, na medida em que nem o direito administrativo se encontra já exclusivamente construído sobre as formas de actividade da Administração – em especial o acto administrativo –, nem o direito das obrigações assenta exclusivamente na autonomia privada, o que mostra a perda de relevância na discussão dos modelos.

*Relação  
jurídica  
fiscal*

Os fenómenos da privatização do direito público (que se estende também ao direito fiscal) e da publicização de aspectos do direito privado retiraram interesse ao aprofundamento das eventuais divergências entre uma construção metodológica e outra.

Na verdade, a autonomia científica do direito fiscal relativamente ao direito administrativo torna-se hoje ainda mais evidente quando atentamos não só na influência que as teorias da análise económica dos impostos exercem sobre este especial sistema normativo público, mas também nos constrangimentos que o modelo de “soberania dividida”, decorrente da internacionalização e da europeização do direito público, representa para o legislador fiscal no momento em que este exerce o poder tributário, afastando-o da perspectiva

de relação comunitária e aproximando-o de um problema de “arrumação da repartição da tributação do rendimento mundial”.

## 1. Diferentes acepções de relação jurídica fiscal

A doutrina evidência três sentidos ou acepções subjacentes à exigência de um imposto (Casalta Nabais, 2012, pp. 227ss), os quais se repercutem na caracterização da relação jurídica fiscal.

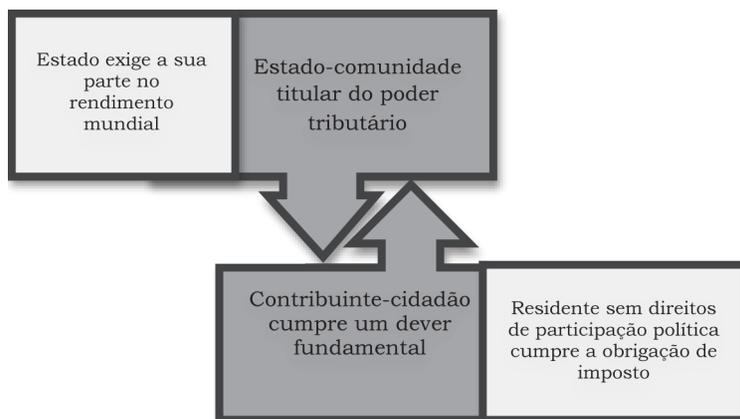
Em primeiro lugar, destacam o facto de esta obrigação corresponder, no *plano constitucional*, a um encargo que o Estado-comunidade impõe sobre os respectivos membros com o objectivo de garantir liquidez para a realização das tarefas de interesse geral. O que significa que cada contribuinte, neste contexto, é chamado a dar o seu contributo pecuniário (em função da sua capacidade económica) para os encargos públicos, estabelecendo-se entre o Estado-comunidade e o contribuinte uma relação jurídica, que para alguns autores se caracteriza por um *dever fundamental* (Casalta Nabais, 2012).

Sobre esta concepção não podemos deixar de assinalar que as escolhas do *princípio da territorialidade* como critério da tributação e da *residência* como elemento de conexão acabam, em certa medida, por secundarizar esta relação jurídica, sobretudo se a entendermos alicerçada num conceito de comunidade. Com efeito, os critérios da tributação, em especial da tributação do rendimento onde esta dimensão é mais visível, não são hoje, em nosso entender, gizados para gerar vínculos de solidariedade comunitária mediados pela organização estadual, mas antes para garantir uma igualdade entre os Estados na repartição do “rendimento mundial”, tendo em conta os *inputs* que estes últimos disponibilizam para o processo produtivo (*critério da fonte*), bem como o grau de atractividade que alcançam na concorrência global (*critério da residência*).

Assim, esta relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, que assentaria em uma legitimação do *poder tributário* a partir do princípio da legalidade fiscal, acaba muitas vezes interrompida por força da não coincidência dos critérios que presidem à titularidade dos direitos

políticos e à aplicação da lei fiscal portuguesa – o critério de titularidade dos direitos de participação política é primordialmente o *critério da nacionalidade*, não sendo estes extensíveis a todos os estrangeiros residentes em Portugal (art. 15.º da CRP).

Quer isto dizer, portanto, que presentemente é muito difícil afirmar, por um lado, que a relação jurídica fiscal entre o Estado-comunidade e o contribuinte repousa na *cidadania* entendida como *status* de participação na “gestão dos negócios públicos” através dos direitos de participação política (o que retira também ao princípio da legalidade fiscal uma dimensão de garantia de auto-imposição ou auto-tributação), e, por outro lado, que a prestação a satisfazer pelo contribuinte assenta no cumprimento de um dever fundamental, na medida em que o critério da residência apenas exige, em regra, um vínculo de permanência mínima no território nacional, mas não de solidariedade efectiva de vida, interesses e sentimentos com a comunidade nacional.



Uma das consequências da *globalização económica* é precisamente a *internacionalização* da actividade económica empresarial, que se torna plurilocalizada, sendo impulsionada pelas directrizes das organizações internacionais, que impedem os Estados de utilizar o direito fiscal para neutralizar este processo. Em consequência disso, o Estado passa a ter de “negociar” (perde soberania fiscal) com os restantes Estados a repartição da receita fiscal (convenções para eliminação da dupla tributação internacional) resultante da tributação destas actividades económicas

plurilocalizadas. Assim, o princípio da legalidade fiscal, sustentação clássica do poder tributário, perde força enquanto instrumento de garantia da justiça e da equidade fiscal.

Em segundo lugar, destacamos, no *plano do direito administrativo*, a existência de uma relação jurídica entre uma entidade administrativa, dotada de um poder público (a *Administração Fiscal*) que a habilita (*competência tributária*), em cumprimento do disposto na lei, a praticar actos de autoridade, nos quais fixa o conteúdo da obrigação de imposto que cada sujeito passivo deve cumprir. O destinatário daqueles actos (pode ser uma pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado), sobre quem recai o dever jurídico de lhes dar cumprimento de forma voluntária dentro do prazo estabelecido na lei (pagamento do imposto), tem igualmente o ónus de proceder à respectiva impugnação quando entender que as decisões administrativas (sejam os actos tributários propriamente ditos, sejam, em certas circunstâncias legalmente identificadas, as decisões administrativas destacáveis do procedimento tributário que condicionam ou determinam o resultado daqueles) desrespeitam o disposto nas regras ou princípios plasmados na lei, na constituição ou em outros instrumentos normativos aplicáveis.

Neste plano, é importante sublinhar que a crescente *privatização do procedimento tributário* - fenómeno a que nos havemos de referir na Parte IV quando analisarmos os actos tributários, designadamente as autoliquidações - parece não “afectar” a dinâmica do procedimento tributário assente na emanação de actos de autoridade (actos tributários) pela Administração fiscal, o que se deve, provavelmente, à manutenção de um regime de impugnações administrativas prévias obrigatórias (reclamação graciosa obrigatória). Um resultado para o qual contribuem, igualmente, o carácter indisponível da dívida tributária e os limitados termos em que a lei admite a contratualização no direito fiscal. Da mesma forma, também a *informatização* dos referidos procedimentos parece ter-se adaptado perfeitamente ao carácter executivo e semi-executório dos referidos actos tributários, fruto, sobretudo, do aditamento de um procedimento de correcção de erros da administração tributária (arts. 95.º-A a 95.º-C do CPPT).

Por último, cumpre destacar, no *plano do direito das obrigações*, a relação jurídica de crédito que se estabelece entre a Fazenda Pública, *i. e.*, a entidade à qual a lei reconhece o poder de exigir o crédito do imposto (*capacidade tributária activa*), e o contribuinte, que fica obrigado a satisfazer o crédito tributário. Uma obrigação que, nos termos da lei, goza de garantias especiais.

## 2. Os sujeitos da relação jurídico-fiscal

A *relação jurídica fiscal* estabelece-se, segundo o disposto na *LGT*, entre os detentores de *personalidade tributária*, ou seja, aqueles que segundo a lei podem ser sujeitos de relações jurídicas tributárias. Estas relações jurídicas contemplam hoje não só a *obrigação principal* de pagamento da dívida tributária, mas ainda um conjunto muito relevante de *obrigações acessórias* – designação dada ao conjunto de obrigações que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto (cf. art. 31.º da *LGT*), entre as quais se incluem as *obrigações declarativas* (ex. apresentação da declaração de início, cessação ou alteração de actividades – art. 112.º *CIRS*; e a declaração anual de rendimentos – art. 57.º *CIRS*) e as *obrigações contabilísticas* (ex. obrigação de dispor de contabilidade organizada – art. 117.º *CIRS* e 123.º do *CIRC*).

Acompanhamos nesta parte os autores que dão destaque ao carácter complexo da *relação jurídica fiscal* (Casalta Nabais, 2012, pp. 227ss; Vasques: 2011, 321ss), o que se explica pelo facto de muitas vezes, na exigência de um mesmo imposto, ser possível descortinar, quer do lado activo da relação jurídica, quer do respectivo lado passivo, a presença de mais do que uma forma de titularidade.

Titularidades do lado activo	
Poder tributário ou poder de instituir impostos	Poder de criar impostos e definir os elementos essenciais dos impostos. É um poder <i>derivado</i> , quando é exercido por via regulamentar, nos termos da lei, por entidades não soberanas, como as autarquias locais.

Competência tributária	Poder de gerir o imposto, ou seja, de praticar os actos de lançamento, liquidação e cobrança
Capacidade tributária activa	Capacidade de gozo de direitos tributários, ou seja, titularidade de um direito subjectivo ao crédito do imposto
Titularidade da receita fiscal	Poder da entidade a quem a receita se encontra subjectivamente consignada de exigir a sua efectiva atribuição

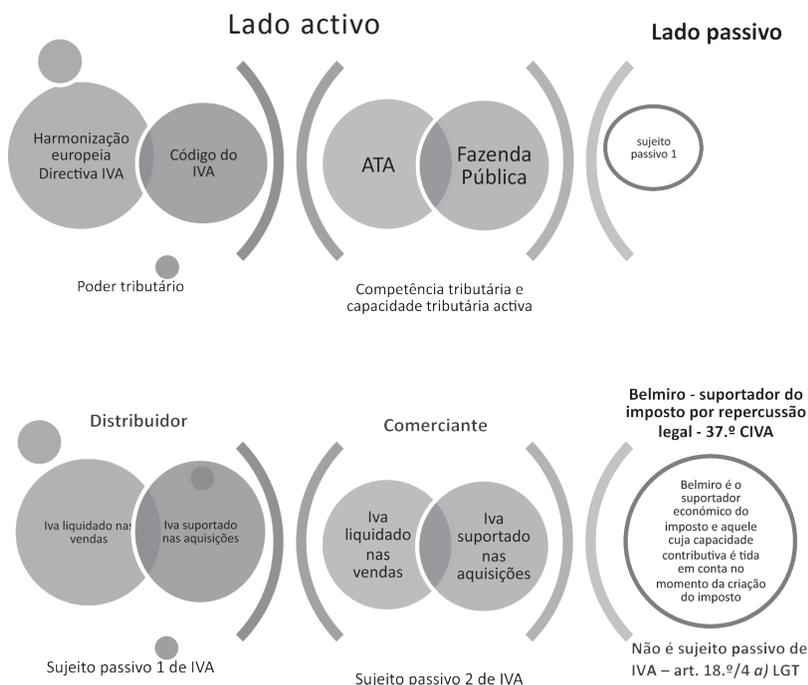
Titularidades do lado passivo	
Contribuinte	Pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário que origina a obrigação do imposto (é titular da manifestação de capacidade contributiva e suporta o desfalque patrimonial)
Sujeito passivo	Pessoa a quem a lei imponha o cumprimento de uma obrigação fiscal (principal ou acessória)
Devedor de imposto	Pessoa sobre quem impende o dever de satisfazer uma determinada prestação tributária
Suportador do encargo do imposto por repercussão legal	Pessoa que suporta financeiramente o imposto através do mecanismo da repercussão legal (obrigação estipulada na lei de repercutir no adquirente do bem ou serviço o valor do imposto)

Uma vez enunciadas as categorias que integram as diversas titularidades activas e passivas das relações jurídicas fiscais, cumpre-nos agora dar alguns exemplos que expliquem a forma como esta complexidade opera da prática e qual o sentido útil de procedermos a estas distinções.

Vejamus o exemplo do *imposto municipal sobre imóveis* aplicável ao António, que é proprietário do prédio X, situado em Coimbra:



E agora o exemplo do IVA aplicável ao Belmiro quando adquiriu chocolates:



Na identificação em concreto dos sujeitos passivos, ou seja, daqueles que irão ser chamados ao cumprimento das obrigações fiscais, principais ou acessórias, é determinante o *domicílio fiscal*, uma vez que é este elemento que permite identificar os *residentes*. Por esta razão, compreende-se a obrigatoriedade de comunicação do domicílio fiscal à AT, bem como a *ineficácia* das respectivas alterações que não sejam devidamente notificadas aos serviços ou da possibilidade de *rectificação oficiosa* sempre que a AT dispuser de elementos que comprovem que o verdadeiro domicílio não corresponde àquele que foi indicado pelo sujeito passivo.

De acordo com o art. 19.º da LGT, o *domicílio fiscal*, no caso das pessoas singulares, coincide com o local da residência habitual, e no caso das pessoas colectivas, com o local da sede ou direcção efectiva, ou, na falta destas, do seu *estabelecimento estável* em Portugal (art. 5.º CIRC). Hoje o *domicílio fiscal* integra ainda a *caixa postal electrónica*, nos termos previstos no serviço público de caixa postal electrónica (art. 19.º/2

*Domicílio fiscal*

*Caixa postal electrónica*

LGT), a qual é obrigatória para os sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efectiva em território português e para os estabelecimentos estáveis de sociedades ou outras entidades não residentes enquadradas no regime normal do IVA (art. 19.º/10 LGT).

Todavia, é também necessário “preencher” o lado passivo da relação jurídica fiscal nos casos em que o sujeito passivo não é residente e não dispõe de um estabelecimento estável em Portugal. Para estes casos, a lei impõe a essas pessoas a designação de um *representante legal com residência em território nacional* (art. 19.º/6 LGT, art. 130.º CIRS e art. 126.º CIRC). Uma obrigação cujo incumprimento acarreta a aplicação de contra-ordenações fiscais (art. 124.º RJIF) e a interdição de exercício de alguns direitos perante a AT, designadamente das garantias de reclamação, recurso e impugnação (art. 19.º/7 LGT). Esta designação deixou de ser obrigatória (é hoje meramente facultativa) para os não residentes de, ou residentes que se ausentem para Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que esse Estado esteja vinculado à cooperação administrativa (art. 19.º/8 LGT).

O *representante legal* tem um estatuto próprio no âmbito da relação jurídica fiscal, assumindo apenas o papel de sujeito passivo na medida em que esteja ou possa vir a estar vinculado ao cumprimento das prestações tributárias, principais (art. 30.º CIVA) ou acessórias.

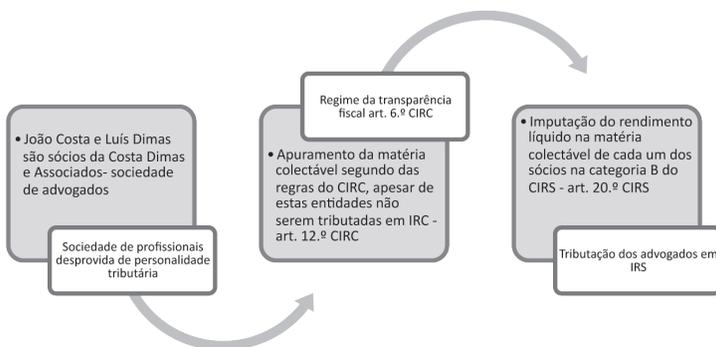
Ainda no que respeita aos sujeitos da obrigação fiscal, destacamos os casos em que o direito fiscal opta por não considerar sujeitos passivos da relação jurídica fiscal algumas entidades dotadas de personalidade jurídica: referimo-nos ao já mencionado fenómeno da *transparência fiscal*.

De acordo com o disposto no art. 6.º do CIRC, o rendimento tributável das sociedades aí indicadas (ex. sociedades de profissionais, nas quais se incluem, nomeadamente, as sociedades de advogados), ou seja, a matéria colectável determinada nos termos do CIRC é imputável aos sócios (neste caso aos advogados em sede de IRS), nos termos da legislação que lhes for aplicável (cf. art. 20.º CIRS). Trata-se de um caso em que o direito fiscal desconsidera a personalidade jurídica de alguns sujeitos jurídicos, não lhes reconhecendo personalidade tributária.

Repre-  
sentante  
legal

Repre-  
sentante  
legal

Trans-  
parência  
fiscal



### 3. O objecto da relação jurídico-fiscal

Quanto ao objecto da relação jurídica fiscal, importa começar por destacar que o mesmo engloba a *obrigação principal de imposto* propriamente dita, que consiste na satisfação da dívida tributária, acrescida de juros compensatórios sempre que estes sejam devidos (art. 35.º LGT), e as já referidas *obrigações acessórias* – apresentação de declarações, exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita e a prestação de informações – que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto (arts. 30.º e 31.º da LGT).

*Obrigação principal e Obrigações acessórias*

Incluem-se ainda no objecto da relação jurídica tributária o crédito tributário, o direito à dedução reembolso ou restituição do imposto, bem como os juros indemnizatórios (atigo 30.º LGT)

Os *juros compensatórios* são devidos sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, a liquidação, de parte ou da totalidade do imposto, venha a ser retardada (apresentação da declaração de rendimentos ou de imposto fora dos prazos legais), ou ainda quando o sujeito passivo, também por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido (artigo 35.º LGT). Estes juros são calculados à taxa de juro legal fixada nos termos do artigo 559.º/1 do Código Civil<sup>16</sup> e devem ser

*Juros compensatórios*

<sup>16</sup> De acordo com o art. 559.º/1 do Código Civil, “os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano”. De acordo com a Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, a taxa de juros anual é de 4%.

evidenciados em separado na nota de liquidação, indicando-se expressamente o montante de impostos sobre o qual incidem os juros, a taxa aplicável (admitindo-se remissão para a lei) e o período de contagem:

***JURISPRUDÊNCIA:***

*I - O art. 22.º do CPT (a que hoje corresponde o art. 37.º do CPPT) concede ao contribuinte uma faculdade para os casos em que a comunicação do acto enferme de algumas deficiências; não lhe impõe um comportamento com vista a permitir à AT fundamentar a posteriori um acto que não esteja devidamente fundamentado.*

*II - A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante de imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem.*

*III - Se a declaração fundamentadora da liquidação de juros compensatórios não refere esses elementos, esse acto enferma do vício de forma por falta de fundamentação, a determinar a sua anulabilidade.*

*Ac. STA de 30.11.2011 (proc. 619/11)*

Os *juros indemnizatórios*, por seu turno, são devidos ao contribuinte sempre que se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que tenha resultado o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (art. 43.º/1 da LGT), bem como quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos (art. 43.º/3a da LGT e 94.º do CIRS), a partir do 30.º dia posterior à anulação do acto tributário por iniciativa da AT (art. 43.º/3b da LGT), ou quando a liquidação do imposto não é consequência de erro imputável aos serviços da AT, decorrido que seja um ano após a apresentação da reclamação graciosa sem que esta seja decidida, a menos que o atraso não lhe seja imputável, caso em que não há lugar ao respectivo pagamento (art. 43.º/3c da LGT)<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Neste ponto não acompanhamos os autores (Morais: 2012, 366) que defendem que ao contribuinte pode ser devida uma indemnização de montante superior à que resulta da restituição das quantias indevidamente cobradas acrescidas de juros indemnizatórios, considerando nós que o dever de reparação do dano fica integralmente cumprido com

Os juros indemnizatórios são liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheça o respectivo direito ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo e são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito (art. 61.º do CPPT).

Por último, cumpre sublinhar ainda que são devidos *juros de mora* quando o sujeito passivo não pague o imposto no prazo legal (art. 44.º/1 da LGT). Os *juros de mora* são calculados à taxa definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas e são devidos desde o termo do prazo para o pagamento voluntário até à data do pagamento da dívida (art. 44.º/2 e 3 da LGT).

*Juros de  
mora*

Mais recentemente, em 2007, o artigo 102.º/2 da LGT veio também consagrar a possibilidade de pagamento de *juros de mora a favor do contribuinte*, a pedido deste, quando a sentença implicar a restituição do tributo já pago, sendo aqueles devidos a partir do termo do prazo da execução espontânea da decisão. Uma solução inovatória no plano legal, que suscitou a dúvida quanto a saber se neste caso seriam também devidos juros de mora sobre os juros indemnizatórios, tendo o Pleno da Secção do STA considerado que não. Uma solução que foi entretanto solucionada de forma clara com a nova redacção do art. 100.º da LGT, segundo a qual em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, a AT está apenas obrigada ao pagamento de juros indemnizatórios, incorrendo depois em juros indemnizatórios no caso de não cumprir espontaneamente a sentença no prazo legal, prazo a partir do qual passará então a incorrer em *juros moratórios*.

Veja-se, porém, que no caso do atraso no pagamento da dívida tributária, que incluía não só o pagamento do imposto, mas também de juros compensatórios, haverá lugar ao cálculo de juros moratórios sobre juros compensatórios.

---

o pagamento de juros indemnizatórios. Posição que fundamos não apenas no argumento legalista utilizado pelo STA, mas também nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, considerando que uma abertura neste caso para a ponderação de circunstâncias como a “perda de chance” ou os “danos patrimoniais” se haveria de revelar, nesta sede, manifestamente excessiva.

### **JURISPRUDÊNCIA:**

«A questão dos autos é, pois, a de saber se os juros moratórios a favor do contribuinte incidem, ou não, sobre os juros indemnizatórios.

*Dispõe o artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que no “caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”.*

*Trata-se de uma inovação - antes dela não se encontravam previstos juros moratórios a favor do contribuinte - que surgiu desamparada no ordenamento fiscal: por uma banda, a Lei Geral Tributária não fixou expressamente a taxa destes juros moratórios a favor do sujeito passivo; por outra, numa perspectiva meramente dogmática, o legislador continuou a classificar como indemnizatórios juros que, em rigor, criada a espécie dos juros moratórios a favor do sujeito passivo, como tal seriam de classificar - cfr. as alíneas a), b) e c) do n.º 3 do artigo 43.º deste diploma legal onde o legislador determina expressamente serem fonte de juros indemnizatórios situações em que a Administração Tributária se constitui em mora.*

*Por outro lado, a previsão do dito artigo 102.º, n.º 2, (“casos de a sentença implicar a restituição do tributo já pago”), “aparentemente, estaria também abrangida no artigo 100.º [do mesmo diploma legal] em que se refere que há lugar a juros indemnizatórios a partir do termo do prazo de execução da decisão nos casos de procedência de impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo”.*

*Cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. I, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2006, p. 482, nota 9.*

*É que, no ponto, o artigo 102.º, n.º 2, utiliza o conceito “sentença” e o 100.º “impugnação judicial”, dois conceitos que significam a mesma realidade processual.*

*Assim, literalmente interpretados, aqueles dois incisos normativos apontariam para a obrigação da Administração Tributária pagar ao sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução da decisão e relativamente ao mesmo período temporal, juros indemnizatórios e juros moratórios relativos à mesma dívida tributária, nos casos em que uma decisão anule, ainda que parcialmente, um acto de liquidação.*

*Contudo, tal conclusão carece de respaldo, desde logo se se atentar à ratio destes juros.*

*Com efeito, os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”.*

*Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, “correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, recte, da prestação tributária.*

*Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes - num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento -, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade».*

*Ac. STA de 07.03.2007 (proc. 1220/06)*

«Por outro lado, são de diferente natureza as dívidas que geram juros indemnizatórios e as dívidas que são fonte de juros compensatórios: no primeiro caso, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal - artigo 43.º da Lei Geral Tributária -, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo, visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida - cfr. artigo 35.º do mesmo diploma. Daí que, quando se torna possível a realização da liquidação, os juros compensatórios sejam conjuntamente liquidados com a dívida de imposto, na qual se integram - n.º 8 deste último normativo.

Assim, os juros de mora - a favor da Fazenda Pública -, sendo devidos, vão incidir também, nesta medida, sobre os juros compensatórios,

à taxa de 1% ao mês ou fracção - cfr. artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (determina a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas).

Ou seja: se o sujeito passivo não cumprir a obrigação tributária no prazo de pagamento voluntário, passam a ser devidos juros de mora a favor da Fazenda Pública que são calculados sobre a dívida de imposto na qual, nos termos do artigo 35.º, n.º 8, da Lei Geral Tributária, se integram os juros compensatórios (que eventualmente sejam devidos).

*Ac. STA de 02.03.2011 (proc. 880/10)*

Por último, é importante sublinhar a importância crescente dos *deveres de boas práticas tributárias* e da *boa-fé* dos sujeitos da relação jurídica tributária, o mesmo é dizer que a correcta e equitativa aplicação das regras do procedimento de gestão dos impostos (que iremos analisar na parte IV deste curso) depende hoje, fundamentalmente, não apenas do escrupuloso cumprimento dessas mesmas regras fixadas em cada código de imposto, mas ainda de um conjunto alargado de outras regras não escritas (ex. códigos de boas práticas) e do respeito pelos deveres de colaboração, para que o apuramento do imposto possa corresponder aos objectivos traçados pelo legislador.

Com efeito, se às dificuldades reais que hoje se registam na criação de um sistema fiscal equitativo somarmos as dificuldades decorrentes da aplicação na prática das regras de liquidação e cobrança, motivadas por uma ausência de boa-fé das partes na relação jurídica tributária, encontramos variadas distorções que nem o poder judicial mais isento e voluntarioso conseguirá corrigir.

#### **4. A constituição e modificação da obrigação fiscal**

A obrigação fiscal constitui-se *ex lege* com a verificação do *facto tributário*, mas sofre em regra diversas *vicissitudes*, umas em decorrência de normas legais, outras em resultado de actos de vontade das partes.

#### 4.1. A constituição da obrigação fiscal

A obrigação fiscal constitui-se *ex lege* com a verificação do *facto tributário*, ou seja, a relação jurídica fiscal não se constitui por um acto de vontade, mas sim em consequência da verificação de um facto a que a lei atribui o efeito de constituir ou desencadear uma obrigação fiscal.

Alberto Xavier propõe a distinção entre: *i) incidência do imposto*, que qualifica como a acepção normativa do facto tributário (ex. critério da residência, tributação do rendimento pessoal); *ii) fonte da obrigação de imposto*, que é o facto principal a que a lei atribui o efeito de constituição da obrigação tributária (ex. permanência em território nacional por mais de 183 dias seguidos ou interpolados, recebimento de um salário); e, *iii) o fundamento jurídico da obrigação*, que é a lei (ex. disposições dos art. 16.º e 2.º/1 do CIRS).

Obrigação  
*ex lege*

Importa ter presente que se trata de uma obrigação jurídica originada por um *facto jurídico*, ou seja, com um facto (situação da vida) que tem de preencher certas qualidades previstas na lei – *materialidade*, *temporalidade*, *espacialidade* e *quantidade* – e que terá de respeitar uma determinada vinculação com o sujeito para que este possa qualificar-se como contribuinte.

##### **EXEMPLO:**

Pense-se na obrigação de imposto a cumprir pelas pessoas singulares em função do respectivo rendimento, em que o *facto jurídico* (rendimento) que dá origem ao pagamento do imposto tem de se apresentar dotado de:

- *materialidade*: sendo neste caso um facto jurídico complexo, pois há-de resultar de um conjunto de operações económicas efectuadas pelo sujeito passivo, em que algumas representarão um *acréscimo* económico e outras um *decréscimo*, sendo o rendimento apenas calculado em função do saldo líquido positivo destas operações nos termos definidos na lei (ex. se o indivíduo vende uma casa por 100.000€, ele tem um acréscimo económico no valor dessa operação, mas se se trata de uma venda de um bem que havia adquirido por 120.000€, ele não realiza qualquer mais-valia, o que significa que não aufere rendimento e por isso não há facto tributário – art. 10.º/4a CIRS);

- *temporalidade*: o apuramento do facto tributário pressupõe a determinação (pela lei) de um período em que tem lugar a respectiva formação, o qual, na tributação do rendimento, é de um ano (art. 22.º do CIRS);

- *espacialidade*: o apuramento do rendimento pressupõe, também, que apenas constituem factos tributários aqueles rendimentos auferidos durante o ano que preencham os elementos de conexão necessários para permitir a tributação pela lei portuguesa (ex. se o salário foi auferido em Portugal, mas por força de uma disposição legal constante de uma Convenção para eliminação da dupla tributação o mesmo deve ser tributado em Espanha, falha o pressuposto normativo da espacialidade);

- *quantificação*: é necessário estabelecer um parâmetro de quantificação, uma medida comum para a determinação do *quantum* do facto tributário, que no caso do rendimento das pessoas singulares é o euro, o que obriga a converter para esta unidade outros elementos que gozem também de materialidade, temporalidade e espacialidade, como é o caso de valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal ou os rendimentos em espécie (arts. 23.º e 24.º do CIRS).

Ainda no que respeita à obrigação de imposto a cumprir pelas pessoas singulares em função do respectivo rendimento, atentemos agora na especial vinculação que tem de estar preenchida para que se constitua a obrigação relativamente a certo contribuinte. Seria a hipótese, por exemplo, à luz da anterior redacção do art. 16.º do CIRS, de alguém ser constituído na obrigação de pagar IRS em Portugal pelo facto de no país residirem os membros do agregado familiar – a mulher e os filhos – embora o titular dos rendimentos resida em país estrangeiro (ex. por estar emigrado).

Todavia, o preenchimento dos elementos normativos não é em si suficiente para que se considerem preenchidos os pressupostos que originam o surgimento da obrigação tributária, impondo-se, muitas vezes, a necessidade de um exercício de hermenêutica.

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Embora a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha remeta a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes,

essa remissão pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa, pois a qualidade de residente para efeitos convencionais tem de ser aferida por critérios que expressem uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível um mero critério de «residência por dependência» como o constante [da anterior redacção] do artigo 16.º n.º 2 do CIRS.

II - Assim, o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada no artigo 8.º da CRP.

III - Estando demonstrado que durante todo o ano de 1998 o Impugnante residiu e trabalhou na Alemanha, onde foi tributado pelos únicos rendimentos auferidos nesse ano e por aí ter residência habitual, torna-se irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional, o facto de em Portugal manter domicílio fiscal e aí conservar casa destinada à sua habitação, do seu cônjuge e restante agregado familiar.

*Ac. STA de 27.10.2010 (proc. 462/10)*

Embora aparentemente simples, a constituição da obrigação tributária encerra hoje novos problemas. Alberto Xavier sublinhava que os pressupostos jurídicos do *facto tributário* teriam necessariamente natureza económica (pois teriam de ser reveladores de capacidade contributiva sob pena de inconstitucionalidade), assim como os factos económicos que davam origem a uma obrigação de imposto teriam necessariamente natureza jurídica, pois o princípio da legalidade obrigava à sua prévia consagração em lei. Ora a modificação do contexto económico actual, a que fizemos referência nas partes I e II, pressupõe modificações na compreensão dos factos tributários, especialmente no que respeita à *densificação legal* das respectivas características, as quais garantem a sua juridicidade.

Assim, não é possível hoje continuar a exigir o mesmo nível de densificação legal, quer no que respeita à *materialidade* (pois não só existem hoje formas muito diversas de expressar capacidade contributiva, como

o dever de cidadania global pode justificar a exigibilidade da obrigação de imposto, mesmo que não exista uma expressão da capacidade contributiva, como acontece em matéria de protecção do ambiente, recursos naturais escassos e poluição), quer no que respeita à *espacialidade* (os espaços de integração económica e a plurilocalização do processo produtivo obrigam a uma “repartição” do “*government share*” baseada em critérios de cooperação interestadual e não apenas na concorrência operacionalizada por normas de conflitos), quer ainda no que respeita à *quantificação* (pois muitas das actividades económicas empresariais têm lugar em contexto extra-mercado e extra-regulação – ocorrem entre empresas pertencentes ao mesmo grupo económico – o que obriga a procurar novos instrumentos de quantificação recorrendo a instrumentos de base negocial, como os acordos prévios em matéria de preços de transferência – artigo 134.º CIRC e Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho).

Apesar do carácter *ex lege* da obrigação fiscal, existe hoje um espaço cada vez mais alargado para o desenvolvimento dos *contratos fiscais* respeitantes aos elementos essenciais da obrigação fiscal, não propriamente no âmbito da relação contribuinte-Estado (onde esta possibilidade se encontra limitada pelo disposto no artigo 37.º da LGT), mas sim na relação entre Estados, designadamente no que respeita à definição das regras em matéria de tributação de rendimentos abrangidos por convenções para eliminação de dupla tributação internacional.

Com efeito, no que concerne à relação jurídica entre o sujeito passivo e o Estado, o artigo 37.º da LGT refere-se, em primeiro lugar, aos *contratos fiscais de atribuição de benefícios fiscais*, que constituem, segundo a doutrina, a tipologia mais comum de *contratos fiscais*. Dentro desta categoria merecem ainda especial destaque os contratos de *concessão de benefícios fiscais ao investimento*, previstos no art. 16.º do Código Fiscal do Investimento (aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de Outubro), onde se estipula que “*a concessão dos benefícios fiscais é objecto de contrato, aprovado por resolução do Conselho de Ministros, do qual constam, designadamente, os objectivos e as metas a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais concedidos, e que tem um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projecto de investimento*”.

Estes contratos envolvem, em regra, medidas de crédito de imposto no que respeita à tributação do rendimento ou isenções fiscais relativamente a alguns impostos sobre o património e em matéria de imposto do selo.

No mais, não existem no nosso sistema jurídico outros tipos de *contratos fiscais*, cujo objecto incida sobre os elementos essenciais da obrigação de imposto. O que não exclui, claro está, a possibilidade de, em situações extraordinárias, serem adoptados regimes especiais, de duração limitada, com o objectivo de regularizar extraordinariamente as dívidas dos contribuintes através de “planos negociados de pagamentos” (art. 196.º CPPT, recorde-se o caso do “Plano Mateus” em 1996). Mas, em situações normais, a regra legal acolhe apenas os casos em que no procedimento de liquidação e pagamento da obrigação tributária se admitem momentos contratuais, que, a seu modo, acabam por se traduzir em elementos condicionadores do *quantum da* obrigação de imposto, como sucede com os já mencionados *acordos prévios sobre preços de transferência*.

O n.º 2 do art. 37.º da LGT dispõe ainda que “*a lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário*”. Entre estes outros contratos incluem-se os relativos à liquidação e cobrança dos impostos.

#### **4.2. A modificação subjectiva da obrigação fiscal**

A relação jurídica fiscal tende, por vezes, a tornar-se ainda mais complexa e a sofrer algumas vicissitudes que se devem, quer à *privatização da gestão dos impostos*, de onde resulta uma interposição de um terceiro (privado) na relação jurídica fiscal, transformando-a em uma relação triangular – referimo-nos à *substituição tributária* – ou quando, por força do instituto da *responsabilidade tributária*, terceiros são chamados a satisfazer as obrigações tributárias dos sujeitos passivos originários, uma solução que impõe especiais cautelas, pois tratar-se-á, sempre, de um caso em que a exigência do imposto se faz sem observância do princípio da capacidade contributiva (ou pelo menos sem a necessidade de a demonstrar).

#### 4.2.1. Substituição tributária (total)

Substituição tributária

Segundo o art. 20.º da LGT, a *substituição tributária* verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, sendo a mesma efectuada através do mecanismo da *retenção na fonte* do imposto devido. Ora, o art. 34.º da LGT acrescenta que a *retenção na fonte* é constituída pelas entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário. O que significa que na fase da gestão do imposto ocorre a interposição de um terceiro entre a Administração fiscal e o sujeito passivo, terceiro que terá como tarefa a obrigação de deduzir parcelas do rendimento pago ou posto à disposição do sujeito passivo, para depois fazer a sua entrega à Administração Fiscal.

Vantagens da retenção na fonte

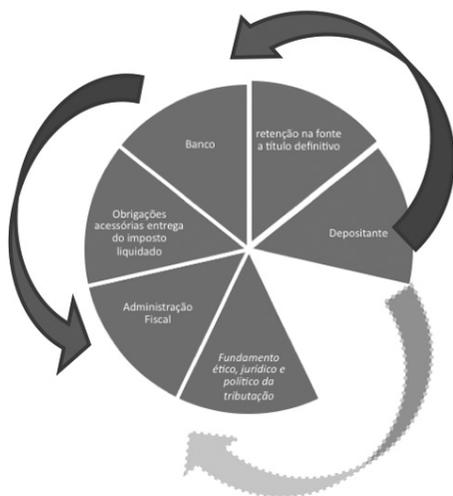
O mecanismo da *retenção na fonte* tem inúmeras vantagens: permite antecipar parte das receitas dos impostos periódicos, diminuir a evasão fiscal ao mesmo tempo que opera alguma anestesia fiscal e aumenta a garantia do pagamento do imposto, colocando o substituto, em certos casos, no papel de responsável tributário (*ver infra o regime da responsabilidade em caso de substituição*).

Vejamos um exemplo em sede de IRS.

##### ***I – Rendimentos sujeitos a taxas liberatórias***

*As entidades devedoras de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias (ex. juros de depósitos à ordem ou a prazo) são obrigadas a reter na fonte, a título definitivo, o montante do imposto, sendo essa retenção efectuada de acordo com as taxas estipuladas no art. 71.º do CIRS (no caso dos juros de depósitos a prazo, a taxa é de 28%). Recorde-se que neste caso o imposto transforma-se em imposto proporcional quanto a este tipo de rendimentos.*

*A retenção na fonte efectuada pelo substituto (pela entidade bancária) elimina a obrigação de o contribuinte, querendo, no fim do ano, ter de incluir este rendimento na sua declaração anual de rendimentos (art. 71.º/6 CIRS).*



**Possibilidade de, querendo, englobar o rendimento na declaração anual**

A *substituição tributária* não deve, contudo, confundir-se com as situações em que a lei *obriga* um terceiro, que coloca ou põe à disposição de um contribuinte um determinado rendimento, a efectuar retenções na fonte a título de *pagamento por conta do imposto* que é devido no fim do ano por aquele. Estaremos neste caso perante uma mera *substituição tributária parcial*.

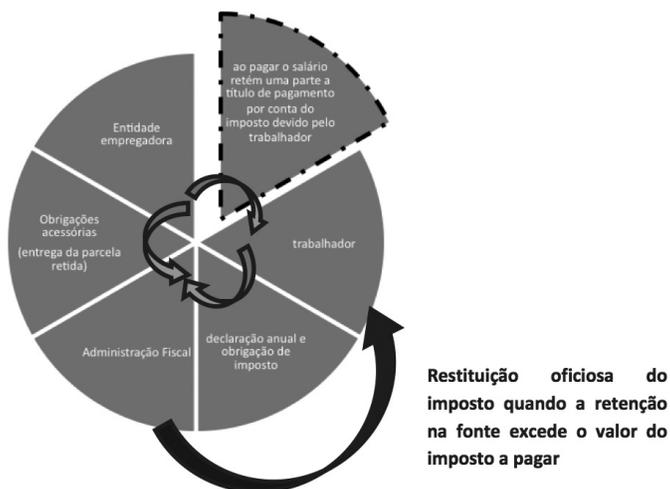
Vejamos um exemplo, também em sede de IRS.

### ***I – rendimentos do trabalho dependente***

*As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente (ex. salários pagos pelas entidades empregadoras) são obrigadas, no momento do pagamento das remunerações mensais aos respectivos titulares (art. 99.º CIRS), a reter uma parcela a título de imposto devido no fim do ano, sendo essa retenção efectuada de acordo com as taxas estipuladas na tabela de retenções na fonte prevista no art. 100.º CIRS e entregue aos cofres do Estado pela entidade empregadora, sobre a qual impendem várias obrigações acessórias (art. 119.º CIRS).*

*Neste caso, a retenção na fonte efectuada pela entidade empregadora não elimina a obrigação de o trabalhador, no fim do ano, ter de apresentar a sua declaração de rendimentos, procedendo-se ao apuramento do imposto nos termos gerais e ao pagamento do valor em falta. Caso se*

*venha a apurar que o valor retenção na fonte foi superior ao imposto que é devido, será devolvida ao trabalhador a parte excedente através da restituição oficiosa do imposto (art. 96.º CIRS).*



Apesar de a LGT, no art. 28.º, aparentemente tratar estes dois casos como duas espécies da substituição tributária, correspondendo a primeira a uma substituição total ou de liquidação do imposto em substituição, em que a interposição do substituto “faz desaparecer” (substitui) a relação entre o contribuinte e a Administração fiscal para efeitos daquele tipo de rendimento e a segunda a um caso de substituição parcial, também acompanhamos aqueles que defendem que *apenas no primeiro caso estaremos verdadeiramente perante uma substituição tributária*, devendo o segundo ser antes qualificado como um *pagamento por conta realizado por terceiro*.

Em reforço desta tese, acrescenta-se ainda que uma das vantagens apontadas à substituição fiscal é precisamente a de, no contexto da privatização dos procedimentos tributários, tendo em vista reduzir os custos de funcionamento das “administrações burocráticas”, diminuir o número de sujeitos passivos que se relacionam com a Administração fiscal, facto que só se verifica na *substituição tributária* propriamente dita (ou seja, na substituição total) e não nos pagamentos por conta efectuados por terceiros (nas situações de substituição parcial), onde a principal vantagem reside sobretudo na antecipação da receita fiscal.

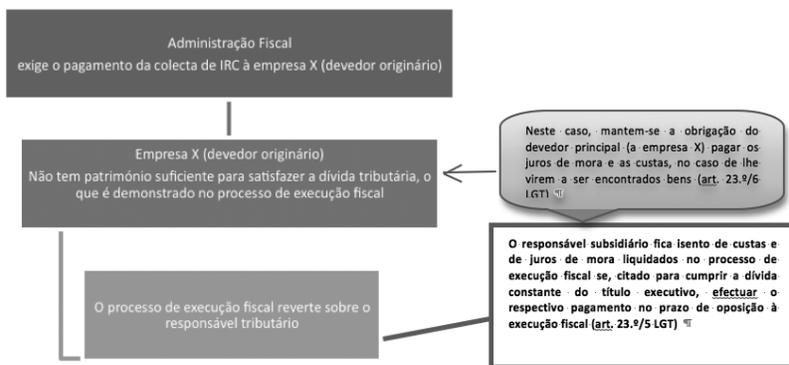
#### 4.2.2. Responsabilidade tributária

O segundo caso em que assistimos a uma modificação da relação jurídica tributária por imposição legal ocorre quando a lei admite que um terceiro seja chamado a satisfazer a dívida tributária do sujeito passivo através do instituto da *responsabilidade tributária*.

Responsabilidade tributária

De acordo com os artigos 22.º/3 da LGT, a responsabilidade tributária é em regra *subsidiária*, o que significa que o responsável tributário só é chamado a satisfazer a dívida tributária do sujeito passivo depois de comprovado no processo de execução fiscal que não existem bens penhoráveis do devedor originário ou que há *fundada insuficiência* do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda (art. 23.º/2 LGT e art. 153.º/2 CPPT):

Responsabilidade tributária subsidiária



#### **JURISPRUDÊNCIA:**

I – A suficiência da fundamentação [da fundada insuficiência do património do devedor] tem que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação.

II – Os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando.

Ac. STA de 18.01.2012 (proc. 724/11)

O responsável subsidiário que não utilize a faculdade legal prevista no n° 5 do art. 23° da LGT, entra em situação de mora, passando a ser responsável pelo pagamento não só da dívida tributária principal, mas também dos juros moratórios que forem devidos pelo devedor originário, tal como os encargos que este deveria pagar, designadamente as custas do processo de execução fiscal (n° 1 do art. 22° da LGT), para além dos juros de mora que se forem vencendo em relação a ele próprio (responsável subsidiário) no âmbito do processo de execução e caso haja lugar aos mesmos.

*Ac. STA de 19.09.2012 (proc. 917/12)*

Acrescente-se, também, que segundo o disposto no n.º 3 do artigo 23.º, caso, no *momento da reversão* – ou seja, uma vez provada a fundada insuficiência dos bens do devedor originário para satisfação da dívida exequenda –, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário (informação que deve constar da citação – art. 160.º/1 CPPT), *o processo de execução fiscal fica suspenso* desde o termo do prazo de oposição até à *completa excussão do património do executado* – o responsável pode invocar o *benefício de excussão prévia* – sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei. Quer isto dizer, portanto, que a reversão terá lugar assim que se verifique a *inexistência* ou a *fundada insuficiência* do património do devedor originário, mas a execução *fica suspensa* relativamente ao responsável até à excussão do património do executado, sem necessidade de que este preste, para o efeito, garantia idónea, o mesmo é dizer que a execução fica suspensa relativamente ao responsável subsidiário até estar definido com precisão o montante que ele terá de pagar.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

“A controvérsia reside pois no seguinte: enquanto o órgão de execução fiscal considera que a execução apenas se suspende se for prestada garantia idónea, nos termos dos artigos 52° da LGT e 169° do CPPT, o recorrente defende que a execução suspende-se automaticamente após

a reversão, para garantir o benefício de excussão prévia, nos termos do nº 2 do artigo 23º da LGT.

A questão de direito a resolver passa por desvendar no artigo 23º da LGT as condições determinantes da *suspensão da execução fiscal relativamente ao responsável subsidiário*.

(...)

Estas normas [art. 23.º da LGT e 153.º do CPPT] estabelecem os pressupostos da reversão, o momento em que ela deve ocorrer e as condições em que pode ser suspensa, tendo por ponto de partida a *salvaguarda do benefício da excussão*. Para a resolução daquela questão impõe-se pois *determinar o modo como a lei compatibiliza a reversão com o benefício da excussão*.

Do carácter subsidiário da responsabilidade tributária, imposto no nº 3 do artigo 22º da LGT, decorre que a execução fiscal só pode ser revertida contra o responsável subsidiário depois de executados os bens do devedor originário. Daqui resulta, por um lado, que o órgão de execução fiscal está obrigado a exigir a prestação tributária em primeiro lugar ao devedor originário ou aos eventuais responsáveis solidários, satisfazendo o crédito somente à custa dos seus bens, e apenas pode exigí-la do devedor subsidiário no caso de se provar a inexistência ou insuficiência de bens daqueles e, por outro, que o devedor subsidiário pode recusar o cumprimento da dívida tributária enquanto não tiver sido executado todos os bens daqueles devedores.

O nº 2 do artigo 153º do CPPT, que tem que ser lido em conjugação com o artigo 23º da LGT, condiciona a reversão à verificação a uma das seguintes situações: (i) inexistência de bens penhoráveis na esfera patrimonial do devedor originário; (ii) fundada insuficiência dos bens do devedor originário para satisfação da dívida exequenda.

Se os devedores (principal e solidário) *não têm bens*, o órgão pode e deve reverter imediatamente a execução contra os responsáveis subsidiários, pois nada há para executar. A maior dificuldade reside quando os bens desses devedores não são suficientes para pagar a dívida e acrescido. O órgão de execução fiscal está vinculado a fazer uma *investigação aprofundada sobre a existência de bens no património do devedor originário* ou dos eventuais responsáveis solidários, mas apesar

disso, pode prognosticar-se que o produto da venda dos penhoráveis ou penhorados não chega para liquidar a totalidade da dívida exequenda.

Nesta última situação, perante o modo como a matéria se encontra tratada pelo legislador, que não contribui ou facilita a clareza das soluções, torna-se complexo *compatibilizar o benefício da excussão com a reversão*, pois a aplicação do conceito indeterminado «insuficiência» pode não ditar a medida exacta da responsabilidade do dever subsidiário. Uma interpretação do conceito que tenha como resultado a penhora e venda de bens do revertido de valor superior à medida da sua responsabilidade pode ser inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade, na vertente de proibição do excesso.

Em princípio, para que tal não aconteça, a reversão só deveria acontecer após excutidos os bens do devedor originário. Só nessa altura é possível apurar com rigor o *quantum* da insuficiência e a «extensão» da responsabilidade do revertido, elemento de facto que o n.º 4 do artigo 23.º e n.º 1 do artigo 160.º do CPPT mandam incorporar no despacho de reversão.

Mas, da interpretação conjugada do n.º 2 e 3 do artigo 23.º da LGT, resulta que é possível emitir o acto de reversão antes da prévia excussão dos bens do devedor originário. Com efeito, a letra da lei parece não deixar margem para dúvidas quanto a essa possibilidade: as expressões «bens penhoráveis» e «sem prejuízo do benefício da excussão» do n.º 2 do artigo 23.º só têm sentido se a reversão ocorrer antes da excussão; de igual modo, a possibilidade de «suspensão» da reversão prevista no n.º 3 do mesmo artigo só se compreende na situação em que, antes da excussão, já houve reversão, caso contrário seria desprovida de sentido útil.

Para não se ultrapassar os parâmetros ditados pelo *princípio da proporcionalidade*, a reversão antes de excutido o património do devedor originário, com possibilidade de penhora imediata dos bens do revertido, não pode ocorrer em todas as situações de insuficiência. Assim, a lei não só exige uma «fundada insuficiência», como fixa alguns *critérios para se formular o juízo de insuficiência*, ao mandar atender aos valores constantes do auto de penhora e outros elementos que a administração tributária disponha. Mas o uso de critérios objectivos nem assim garante com segurança que o responsável subsidiário não seja chamado à

execução para responder por quantia superior à que lhe é exigida. Se a lei lhe dá o direito de recusar o cumprimento enquanto não estiverem executados todos os bens do devedor principal, é porque legalmente apenas deve estar obrigado a pagar a diferença entre o montante do imposto e o produto da venda dos bens do devedor ou o que este pagou.

A forma que a lei encontrou para proteger este direito do responsável subsidiário foi a *suspensão da reversão* quando «não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar». Portanto, no caso de impossibilidade de apuramento da suficiência dos bens penhorados, ou seja, quando ainda não é possível quantificar a responsabilidade do revertido, o despacho de reversão não produz o efeito de prosseguir a execução contra o revertido, salvaguardando-se desse modo o benefício da excussão. A contrario, significa isto que, sendo possível determinar com exactidão o quantum de responsabilidade do revertido, não há benefício da excussão. Ora, isto praticamente só pode ocorrer quando os bens do devedor principal tiverem um valor predeterminado, como acontece com dinheiro e créditos.

Apurada e provada a insuficiência dos bens do devedor originário, havendo apenas uma “dúvida residual” quanto ao exacto montante dessa insuficiência, o órgão de execução fiscal pode avançar para a reversão, embora com suspensão da execução quanto ao revertido até que seja executado o património daquele (...).

Pode parecer estranho que «no momento da reversão», constatada a impossibilidade de aferir com precisão o quantitativo da insuficiência patrimonial, se determine oficiosamente a suspensão da execução quanto à penhora e venda dos bens do responsável subsidiário. Mas, havendo já a certeza quanto à insuficiência dos bens do devedor originário, o interesse público na interrupção da prescrição (cfr. n.º 3 do art. 48.º da LGT) ou o interesse particular do revertido em impugnar, desde logo, a dívida cuja responsabilidade lhe é atribuída (cfr. n.º 4 do art. 22.º da LGT), pode justificar que a reversão ocorra antes da excussão, sem que tal exceda os limites da proporcionalidade, o que certamente acontecerá se a suspensão da reversão atingir, desde logo, a penhora dos bens do responsável subsidiário”.

*Ac. STA de 12.04.2012 (proc. 257/12)*

Sublinhe-se, ainda, que o revertido dispõe de dois meios para reagir no momento da reversão. Assim, se considerar que *a reversão é ilegal*, por não estarem reunidos os pressupostos da responsabilidade tributária, deve deduzir *oposição à execução* (art. 204.º/1 *b*) do CPPT). Caso entenda que *a dívida tributária é ilegal*, o revertido pode, nos termos do disposto no art. 22.º/4 da LGT, *reclamar* ou *impugnar* a dívida cuja responsabilidade lhe for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais. Este artigo, ao permitir ao revertido fazer uso de todos os meios de reacção contra a ilegalidade da dívida *nos mesmos termos do devedor principal*, admite, também, que este possa suscitar um pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do disposto no artigo 91.º da LGT, nos casos em que a mesma tenha sido determinada através de uma avaliação indirecta e ele considere que houve excesso na quantificação.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em erro de facto e de direito dos pressupostos da reversão e demais ilegalidades imputadas ao despacho de reversão, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial, dado que se trata de fundamentos que se reconduzem a fundamentos de oposição à execução (art. 204º do CPPT).

*Ac. STA de 26.06.2013 (proc. 670/13)*

I – A impugnação judicial não é o meio adequado de reacção contra o despacho de reversão da execução fiscal, mas sim o processo de oposição;

II – A prescrição da dívida resultante do acto tributário de liquidação não constitui vício invalidante desse acto e por isso não serve de fundamento à respectiva impugnação, nem, consequentemente, é, nela, de conhecimento officioso.

*Ac. STA de 26.06.2013 (proc. 670/13)*

I – O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo;

II – O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão, com fundamento na ilegalidade deste, é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial;

III – A prévia interposição de reclamação graciosa e de recurso hierárquico do indeferimento desta não tem por efeito o alargamento do prazo legalmente previsto para deduzir oposição à execução fiscal, que é de 30 dias contados da citação pessoal, salvo se do provimento destas resultar facto superveniente extintivo ou modificativo da dívida exequenda, o que não sucedeu no caso dos autos.

IV – Esta interpretação não viola o disposto no artigo 268.º da Constituição da República.

*Ac. STA de 27.02.2013 (proc. 1432/12)*

I – A revisão administrativa da matéria colectável é o preliminar indispensável da impugnação judicial da liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável.

II – Se o pedido de revisão for formulado pelo responsável subsidiário, a liquidação não produz efeitos relativamente aos revertidos enquanto não houver decisão sobre o pedido de revisão.

*Ac. STA de 19.04.2012 (proc. 964/11)*

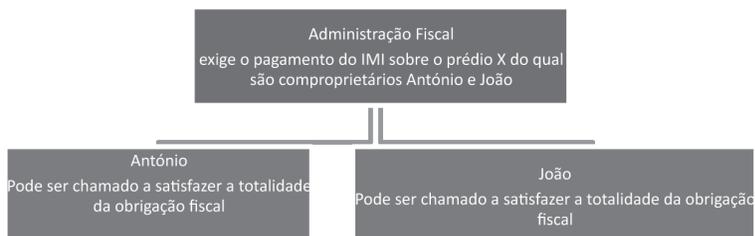
O responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria colectável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual se deve contar o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 91.º da LGT.

*Ac. STA de 17.03.2011 (proc. 876/09)*

Em alguns casos expressamente tipificados na lei –*responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português* (art. 27.º LGT) – a *responsabilidade é solidária*, ou seja, os responsáveis podem ser demandados *conjuntamente* com o sujeito passivo ou em sua vez, ficando depois com um direito de crédito (direito de regresso a exigir nos termos da lei civil) sobre o sujeito passivo e os demais responsáveis solidários. Trata-se de um caso de *responsabilidade fiscal solidária*:

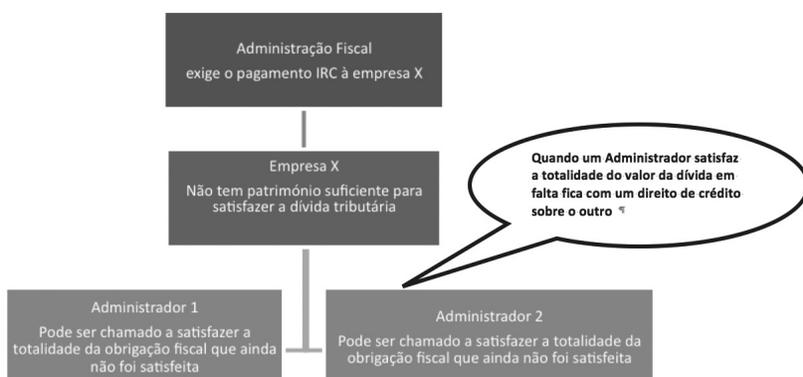


Um tipo de responsabilidade que também existe no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa (art. 21.º/1 LGT), por exemplo, em relação ao IMI quando existem dois comproprietários de um prédio indiviso



Já *dentro da responsabilidade subsidiária* (que é a regra), quando exista mais do que um responsável tributário para a mesma dívida tributária pode verificar-se uma relação de *solidariedade* ou de *subsidiariedade entre eles*, consoante o que estiver estabelecido na lei. Assim, por exemplo, o art. 24.º/1 a) da LGT estipula que “os administradores, directores

e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são *subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si* pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação”. Trata-se de um caso de *solidariedade entre os responsáveis fiscais subsidiários*:



#### A “discussão” quanto à responsabilidade dos corpos sociais:

O artigo 24.º da LGT consagra a responsabilidade dos administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, “distribuindo” essa responsabilidade da seguinte forma:

“a) *Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;*

b) *Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”*

Quer isto dizer o seguinte, segundo a interpretação do STA:

“que “a alínea *a*) do n.º 1 do art. 24.º abrange apenas as situações em que o gerente à data da constituição das dívidas já não o era na altura em que estas deviam ter sido pagas (razão por que só responderá se tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para esse posterior pagamento, competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dessa culpa), e que a alínea *b*) abrange a responsabilidade dos gerentes que exerceram o cargo à data do pagamento das dívidas, independentemente de o terem exercido ou não no período da constituição da dívida (razão por que lhe caberá provar que não lhe é imputável essa falta de pagamento). Esta diferença no *regime do ónus da prova* compreende-se quando se atenta que no caso da alínea *a*) o gerente não pode ser responsabilizado pela falta de pagamento, dado que enquanto exerceu o cargo, a dívida não fora posta a pagamento, pelo que só poderá ser responsabilizado caso a exequente prove que ele teve culpa na insuficiência do património societário. E, no caso da alínea *b*), quando se atenta que o pagamento da prestação tributária constitui uma obrigação do gerente, pelo que tem de ser este a provar que não lhe é imputável a falta de pagamento das dívidas vencidas durante o período do exercício do cargo, designadamente pela demonstração de que foram os gerentes que exerceram o cargo durante o período do nascimento da dívida que praticaram os actos lesivos do património da executada impeditivos do pagamento das dívidas posteriormente postas à cobrança.”.

*Ac. STA de 14.02.2013 (proc. 642/12)*

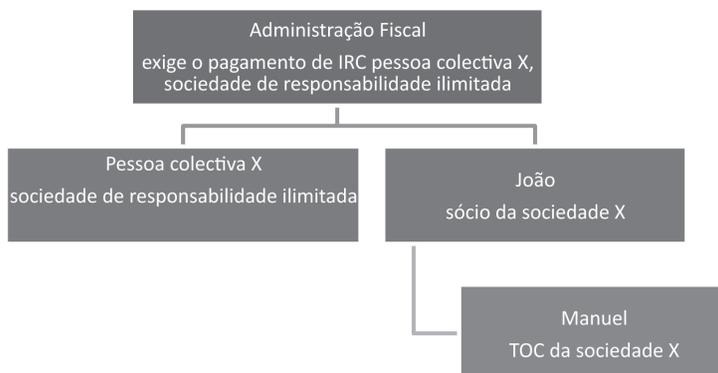
Assiste-se, neste caso, a uma aparente “equiparação” do “*gerente de facto*” e do “*gerente de direito*”, mas na verdade não é isso que acontece, e, na prática, em decorrência da aplicação das normas respeitantes à repartição do ónus da prova, o que se verifica é uma “penalização” da gerência de facto.

Com efeito, da alínea *a*) do art. 24.º/1 da LGT resulta um ónus da prova para a Fazenda Pública quanto à *culpa* do gerente que exercia a sua função no momento da constituição da dívida (seja gerente de direito ou de facto) relativamente à insuficiência do património da pessoa colectiva para a satisfação do crédito no momento em que ele se torna exigível; já a

alínea *b*) do art. 24.º/1 da LGT consagra uma *presunção de culpa* pelo não pagamento das dívidas tributárias sempre que o prazo legal de pagamento termine no período do exercício do respectivo cargo, mas é necessário que antes a Fazenda Pública prove (tem o *onus da prova*) o exercício efectivo da gerência, não sendo suficiente que alegue e prove a “gerência de direito”. Daqui resulta, portanto, uma “desvantagem” para o “gerente de facto”, que por exercer efectivamente a actividade, ainda que sem a devida legitimação social, acaba por responder pelas dívidas fiscais da sociedade, ao passo que o “gerente de direito” não é responsabilizado, a não ser que a Fazenda Pública consiga fazer prova de que ele *efectivamente* exercia a gerência.

Alguma doutrina crítica esta solução (Cunha: 2004, 214), argumentando que a mesma consubstancia uma incoerência no sistema jurídico e até uma “subversão” do regime legal do código das sociedades comerciais em matéria de responsabilidade dos titulares de corpos sociais, designadamente contrariando o disposto no artigo 78.º/1 do CSC onde se estipula que “Os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

Situação que diverge dos casos em que coexistam responsáveis solidários e responsáveis subsidiários relativamente ao devedor originário (o sujeito passivo) e em que é obrigatório que seja primeiro demandado o responsável solidário e só depois o responsável subsidiário:

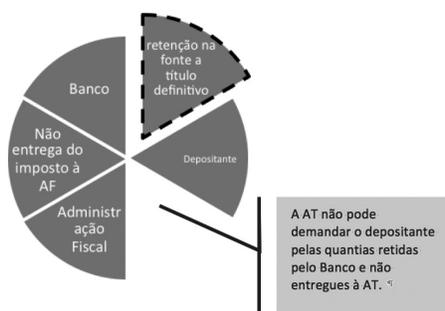


Destacamos ainda o facto de a responsabilidade subsidiária se efectivar por reversão do processo de execução fiscal (art. 23.º/1 da LGT), sendo precedida de audição do responsável subsidiário, mesmo nos casos de presunção legal de culpa (art. 23.º/4 da LGT).

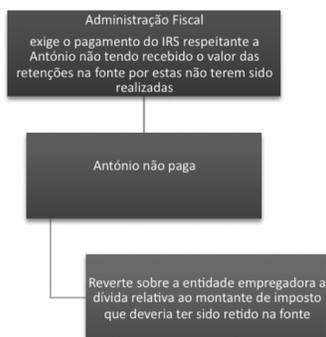
Por último, é importante realçar, ainda dentro da responsabilidade tributária, o regime da *responsabilidade em caso de substituição tributária*, previsto no art. 28.º da LGT. Segundo a regra fixada no n.º 1, “*em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade*”.

Quer isto dizer que pelas quantias retidas e não entregues não existe responsabilidade do substituído.

Responsabilidade em caso de substituição tributária



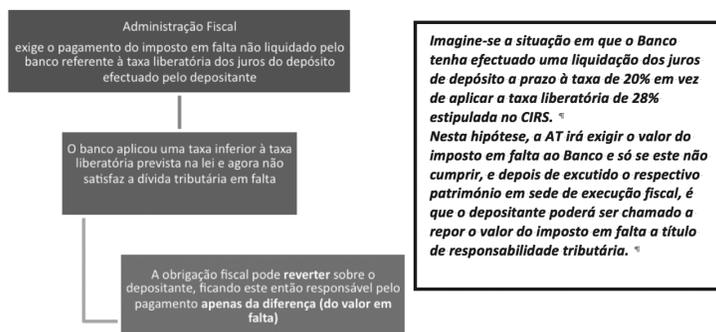
Todavia, se a retenção na fonte constitui um mero caso de retenção na fonte por conta do imposto que o sujeito passivo irá pagar no fim do ano, o n.º 2 do art. 28.º dispõe o seguinte: “*cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária*”.



**Integra-se nesta hipótese a situação em que a entidade empregadora não tenha efectuado mensalmente as retenções na fonte a que estava obrigada por lei, e o trabalhador, no fim do ano, não satisfaça a obrigação de imposto. <sup>15</sup>**  
**Neste caso, a AT poderá exigir à entidade empregadora, a título de responsabilidade tributária, subsidiariamente à excussão do património do trabalhador, o pagamento do valor correspondente ao imposto que deveria ter sido retido na fonte e não foi. <sup>16</sup>**

Acrescentando ainda a lei no mesmo preceito que o substituto ficará também “*sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior*”.

O n.º 3 do mencionado artigo acrescenta ainda que nos casos de substituição tributária propriamente dita, “*o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram*”



#### 4.2.3. A transmissão de créditos fiscais e da obrigação fiscal mortis causa

De acordo com o disposto no art. 29.º/1 da LGT, os *créditos tributários* não são susceptíveis de cessão a terceiros, salvo nos casos previstos na lei.

É o que ocorre, designadamente, com o regime jurídico da cessão de créditos do Estado e da segurança social para titularização, previsto na Lei n.º 103/2003, de 5 de Dezembro, no qual se refere, expressamente, a possibilidade de cessão para titularização de créditos emergentes de relações jurídico-tributárias (cf. art. 2.º/1 da Lei n.º 103/2003).

Também as *obrigações tributárias* não são susceptíveis de transmissão *inter vivos*, salvo nos casos previstos na lei (art. 29.º/3 da LGT), o que se compreende e explica em razão das garantias da obrigação fiscal estarem intimamente associadas à pessoa do sujeito passivo. Assim, salvo nos casos previstos na lei, a AT não pode permitir a celebração de negócios jurídicos que tenham por objecto a transmissão subjectiva da obrigação tributária.

Cessão de créditos

Titularização de créditos

Transmissão inter vivos

Em caso da *morte do sujeito passivo*, as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas (art. 29.º/2 LGT). Isto não significa, porém, que os herdeiros fiquem responsáveis pelo cumprimento das dívidas tributárias. Essa obrigação estará sempre limitada pelas forças da herança, colocando-se apenas o problema da prova quanto ao património que a integra, consoante se trate de uma aceitação pura e simples (caso em que compete ao sucessor provar a insuficiência dos bens da herança para satisfazer a totalidade da dívida fiscal) ou a benefício de inventário (caso em que passa a AT a ter o ónus de provar que existem outros bens para além daqueles que constem do inventário).

#### **4.2.4. A sub-rogação fiscal**

O art. 41.º da LGT admite o pagamento das dívidas tributárias por terceiro, estabelecendo ainda que o terceiro que proceda ao pagamento das dívidas tributárias após o termo do prazo do pagamento voluntário fica sub-rogado nos direitos da Administração Tributária, desde que tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e obtido autorização do devedor ou prove interesse legítimo.

A sub-rogação pode ter lugar: *i) antes de instaurada a execução fiscal*, caso em que o pedido é endereçado ao dirigente do serviço periférico local, o qual, uma vez verificada a autorização do devedor ou o interesse legítimo, decide no próprio requerimento, indicando o montante da dívida a pagar e os respectivos juros de mora (art. 91.º/1 do CPPT); *ii) na pendência da execução fiscal*, sendo o pedido neste caso endereçado ao órgão competente e o pagamento incluirá, além da dívida e dos juros de mora, também as custas (art. 91.º/2 do CPPT); ou ainda *iii) depois da venda dos bens*, mas neste caso apenas pode ser autorizada pela quantia que ficar em dívida (art. 91.º/3 do CPPT).

A requerimento do sub-rogado, a dívida paga por este conserva as garantias, privilégios e processo de cobrança e vencerá juros pela taxa fixada na lei civil, podendo ainda solicitar a instauração ou prosseguimento

da execução fiscal para cobrar do executado o que tiver pago, salvo se se tratar de uma segunda sub-rogação (art. 92.º/1 e 2 do CPPT).

***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Com a sub-rogação transmite-se para o sub-rogado a titularidade do crédito que a administração tributária detinha sobre o obrigado tributário, mantendo-se as garantias, privilégios e a possibilidade de utilização do processo de execução fiscal para a sua cobrança coerciva, requerendo a sua instauração, se o pagamento ocorreu antes dela, ou o seu prosseguimento.

II - O sub-rogado nos direitos da entidade exequenda em consequência do pagamento dos créditos que esta detinha sobre o executado, não tem legitimidade activa, por falta de interesse em demandar expresso na utilidade derivada da procedência da acção, para deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação de juros de mora, uma vez que é de considerar não ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no processo judicial tributário, na medida em que não é directamente afectado na sua esfera jurídica pelo que nele possa vir a ser decidido, já que o eventual prejuízo decorrente do pagamento dos juros de mora indevidos pode ser integralmente ressarcido por via do prosseguimento da execução fiscal, na qual poderá recuperar a quantia exequenda, acrescida, também, dos referidos juros de mora calculados com a taxa que aqui pretende questionar.

*Ac. STA de 19.01.2011 (proc. 622/10)*

***CRÍTICA:***

A solução adoptada neste aresto não se nos afigura isenta de críticas [*“já que o eventual prejuízo decorrente do pagamento dos juros de mora indevidos pode ser integralmente ressarcido por via do prosseguimento da execução fiscal, na qual poderá recuperar a quantia exequenda, acrescida, também, dos referidos juros de mora calculados com a taxa que aqui pretende questionar. Deste modo, a recorrente não pode ser considerada parte legítima para a dedução da presente impugnação judicial, por falta de interesse em demandar expresso na utilidade derivada da procedência*

*da acção”], pois o que impugnante alega é a existência de ilegalidade no valor dos juros exigidos, uma ilegalidade que, desde logo, não será sanada pelo facto de ele poder *repercutir* o resultado económico dessa ilegalidade sobre o sujeito passivo, a que acresce ainda a circunstância de não ser sequer garantido que essa repercussão venha efectivamente a ter lugar, uma vez que o sujeito passivo pode não ter bens suficientes para o pagamento dívida e não existirem, no caso, quaisquer responsáveis, situação em que, efectivamente, a solução adoptada no aresto poria em causa a garantia da tutela jurisdicional efectiva.*

### 4.3. Modificação objectiva da obrigação fiscal

Tratando-se, como vimos, de uma obrigação *ex lege* (art. 36.º/1 da LGT), de natureza pecuniária e especialmente conformada pelo legislador, compreende-se facilmente que os motivos que, em regra, podem justificar uma modificação do conteúdo da obrigação fiscal pela AT sejam quase inexistentes e rodeados de garantias especiais para o contribuinte.

Na verdade, o espaço deixado pelo legislador para as valorações próprias da Administração Tributária é mesmo muito limitado, embora ele se revele hoje fundamental para um eficaz combate às situações de evasão fiscal e de elisão fiscal agressiva. Algo que começa, precisamente, com o reconhecimento pela lei da não vinculação da Administração Tributária à qualificação que as partes dão aos negócios jurídicos que celebram, mesmo que essa celebração seja titulada por documento autêntico (art. 36.º/4 da LGT).

#### **JURISPRUDÊNCIA:**

É o caso, por exemplo, da celebração de um *trespasse oneroso* – o *trespasse* entendido como o negócio jurídico que visa a “transmissão da titularidade de um estabelecimento, este concebido como uma unidade económica e jurídica de bens (imóveis, mobiliário, máquinas e equipamentos, matérias-primas, produtos acabados, firma, marcas, patentes, direitos, relações jurídicas resultantes de contratos de trabalho, arrendamento,

seguro, etc.), organizados de modo a funcionarem como factores de produção” – mas em que na realidade se apura que o trespassante, que explorava uma loja de tecidos, não transmitiu nada ao trespassário (nem mobiliário, nem produtos, nem sequer o arrendamento), tendo este, na sequência daquele “negócio”, celebrado com o senhorio um novo contrato de arrendamento para instalar uma dependência bancária no locado. A qualificação dada pelas partes ao negócio jurídico tinha como consequência a isenção (“evitar” o pagamento) de IVA.

Nesta hipótese, a Administração Tributária qualificou o “negócio” não como um trespasso, mas sim como uma renúncia onerosa ao direito ao arrendamento, o que consubstanciava uma operação onerosa não reconduzível a uma transmissão do que quer que fosse, nem aquisição intercomunitária ou importação de bens, devendo, por essa razão, estar sujeita ao pagamento de IVA *ex vi* art. 4.º/1 do CIVA.

*I – Não constitui um verdadeiro trespasso o negócio em que o transmitente declara transferir para outrem um estabelecimento comercial instalado em local arrendado sem que o adquirente lhe suceda na posição de arrendatário, antes celebrando, na mesma data, um novo contrato de arrendamento relativo ao dito local.*

*II – O pagamento efectuado ao titular do estabelecimento pelo suposto trespassário, configurável como uma compensação pelo abandono da sua posição de inquilino, está sujeito a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*

*Ac. STA de 12.12.2006 (proc. 904/06)*

Um campo privilegiado para o reconhecimento de discricionariedade da Administração Tributária é, sem dúvida, o da intersecção das políticas económicas com o direito fiscal, o que explica, por exemplo, que o legislador preveja que a Administração Tributária possa subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais (art. 36.º/5 da LGT).

#### 4.3.1. Ineficácia de actos e negócios jurídicos

De acordo com o art. 38.º/1 da LGT, “*a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes*”.

Este enunciado normativo – que alguma jurisprudência integra no leque de situações que qualifica como “realismo do direito fiscal” – abre a possibilidade à tributação de certos actos e negócios jurídicos que venham a ser considerados *ineficazes* à luz da lei civil ou administrativa, mas que entretanto tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, desde que esses negócios sejam objecto de tributação à luz da lei fiscal, ou seja, desde que esses efeitos económicos se incluam na previsão de um tipo legal de imposto.

Isto significa, em primeiro lugar, que a lei fiscal não deixa de produzir os seus efeitos uma vez verificado o facto tributário, mesmo que este, posteriormente, sofra algumas vicissitudes que acabem até por destruí-lo.

Um caso especialmente discutido pela doutrina e analisado pela jurisprudência prende-se com a *tributação de mais-valias*. Como refere Xavier de Basto, “a imposição de mais-valias está subordinada ao *princípio da realização*, segundo o qual estão excluídas da tributação as valorizações dos activos que não tenham sido objecto de alienação onerosa pelo respectivo titular” (Basto: 2007, 385). Assim, se em consequência das variações do mercado um determinado activo sofre uma valorização significativa, mas o respectivo titular o não alienar ou o alienar a um preço inferior ao de mercado, optando por não realizar a mais-valia, não haverá lugar a qualquer tributação.

E, em segundo lugar, que essas vicissitudes posteriores hão-de, igualmente, ter consequências ao nível da lei fiscal, pois só desta forma é possível garantir o respeito pela tributação do rendimento em função do critério da capacidade contributiva.

Quer isto dizer que a anulação ou revogação do negócio que justificou a tributação (ex. realização da mais-valia) há-de ter consequências fiscais (favoráveis para o sujeito passivo do tributo), designadamente, a possibilidade de “devolução” do imposto pago, por um negócio que acabou por não produzir, efectivamente, os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

**EXEMPLO:**

O proprietário de um prédio rústico, adquirido por sucessão *mortis causa*, cujo valor de mercado seja de 100.000€, e que realize com um empreiteiro um contrato de permuta por duas fracções autónomas a construir, no valor de 100.000€ cada uma, pagará imposto sobre o rendimento referente à mais-valia realizada no momento da celebração do negócio, ainda que esteja em causa a aquisição de bens futuros, pois o CIRS afirma que os ganhos se consideram obtidos no momento da prática do acto (art. 10.º/1a) e 3a) do CIRS), sendo o valor da realização da mais-valia calculado a partir do valor fixado no contrato e do valor de mercado, à data da celebração do contrato (art. 44.º/1a) e 44.º/3 do CIRS).

Todavia, se mais tarde essa construção não vier a ter lugar e as partes optarem por revogar o contrato de permuta, estaremos perante uma situação em que as mais-valias não foram realizadas, pelo que o proprietário do prédio rústico há-de poder regressar à situação fiscal anterior (seja através de um pedido de revisão do acto tributário, seja mediante impugnação judicial, caso a AT não proceda à revisão do acto ou a declaração de substituição seja recusada), uma vez que aquele imposto deixou de ter causa económica justificativa, e, a manter-se, acabaria por consubstanciar não apenas uma violação do princípio da capacidade contributiva, mas também da razoabilidade.

**PARA IR MAIS LONGE:**

Em alguns impostos esta situação de *distrato* dos negócios jurídicos é mais comum e por isso existem regras especiais. É o caso do art. 45.º do CIMT, onde se consagra a possibilidade de *anulação proporcional do IMT* nos casos em que antes de decorridos oito anos sobre a transmissão se venha a verificar condição resolutive ou a resolução do contrato.

Veja-se este exemplo na jurisprudência:

*I – A outorga de procuração irrevogável que confira poderes de alienação de imóveis ao mandatário, considera-se transmissão onerosa determinando a liquidação e o pagamento de IMT antes da outorga notarial da respectiva procuração (artºs 2º, nº 3, alínea c) e 22º, nº 2, ambos do CIMT).*

*II – Deste modo, ainda que o negócio para o qual a procuração foi outorgada não chegue a realizar-se, não é aplicável o disposto nos artºs 22º, nº 4 e 44º, nº 1 ambos do CIMT, uma vez que para efeitos de IMT o acto translativo concretizou-se.*

*III – Todavia, pode haver lugar a anulação proporcional do imposto, ao abrigo do artº 45º do CIMT, se, antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, vier a verificar-se a resolução do contrato.*

*Ac. STA de 10.03.2011 (proc. 386/10)*

#### **4.3.2. A simulação**

Importa ainda analisar, no contexto da modificação objectiva da relação jurídica fiscal, o tratamento fiscal dado às situações de *simulação dos negócios jurídicos*.

De acordo com o art. 39.º/1 da LGT, em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Em 2014, foi revogado o art. 39.º/2, segundo o qual, sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária – entre os quais se incluem o poder de rectificar as declarações dos contribuintes (art. 79.º/2 da LGT) e o poder de revisão da matéria tributável nos termos do art. 78.º/4 e 5 da LGT e o poder de recorrer a métodos indirectos na avaliação da matéria tributável (art. 87.º da LGT) –, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico dependia de decisão judicial que declarasse a sua nulidade.

A jurisprudência e a doutrina, contudo, sempre sublinharam que nos casos de *simulação relativa* (quando as partes querem efectivamente realizar o

negócio jurídico e apenas pretendem ocultar de terceiros a sua celebração ou algum aspecto concreto da negociação), mormente nas situações de “simulação do preço”, aquela exigência – decisão judicial prévia que declare a nulidade do negócio jurídico – não se aplica.

***JURISPRUDÊNCIA:***

A existência de escritura pública de trespasse na qual se declara um preço não impede a Administração Fiscal, atento o artigo 39º n.º 2 da Lei Geral Tributária, de corrigir a matéria colectável, se para tanto tiver razões juridicamente válidas, sem necessidade de obter declaração judicial de nulidade do negócio cujo preço foi simulado.

*Ac. STA de 26.02.2003 (proc. 89/03)*

I - O artigo 39º da Lei Geral Tributária não impede a Administração Fiscal de, perante uma escritura pública da qual consta determinado preço de venda, tributar em IRS o correspondente provento, considerando, por presunção, um preço superior ao declarado.

*II - Aquela disposição legal não impõe à Administração que, para assim proceder, obtenha a declaração judicial de nulidade do negócio jurídico simulado, porque constante de escritura pública, pois a mera simulação do preço não é causa da nulidade de tal negócio, não existem, no caso, dois negócios, um real e outro simulado, e o Fisco pode recorrer a métodos presuntivos, quando a lei lho autorize.*

*“mal se compreenderia que, consagrando a Lei Geral Tributária a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes apresentadas à Administração Fiscal, e nem por isso lhe proibindo o recurso a métodos presuntivos (artigo 75º da LGT), atribuisse às declarações prestadas perante outro oficial público - o notário - valor superior, tal que a Administração ficasse manietada, dependente da obtenção de uma declaração judicial de nulidade. Não se vislumbra razão para conferir maior força à declaração feita perante um notário do que àquela que é produzida perante a Administração Fiscal”.*

*Ac. STA de 19.02.2003 (proc. 1757/02)*

### 4.3.3. A cláusula-geral antiabuso

Por último, uma referência também à já mencionada *cláusula anti-abuso*, consagrada no art. 38.º/2 da LGT, segundo a qual “são *ineficazes no âmbito tributário* os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

A consagração de uma norma jurídica deste tipo suscitou, desde o início e ao longo das diferentes formulações legais que já teve, muitas observações críticas por parte da doutrina, algumas temendo que da sua aplicação resultasse a violação dos princípios fundamentais em matéria tributária, designadamente os princípios da legalidade fiscal, segurança jurídica e, fundamentalmente, o princípio da capacidade contributiva.

Na verdade, e à semelhança da discussão que tem surgido em outros ordenamentos jurídicos que consagraram normas legais de estrutura e tipo semelhante a esta, a questão central é saber se este tipo de instrumentos jurídicos é ou não eficiente e eficaz no *combate ao denominado planeamento fiscal agressivo* e se é ou não “compaginável” com o quadro constitucional das garantias dos contribuintes.

Quanto à primeira questão, parece-nos que não suscita dúvidas, na medida em que a “*insegurança jurídica*” gerada pelos poderes que este instrumento confere à Administração Tributária pode ser neutralizada no quadro dos *princípios da colaboração e da cooperação* (art. 59.º da LGT) e através de outros instrumentos jurídicos como os *pedidos de informações vinculativas* (art. 68.º da LGT e 63.º/8 CPPT), o que significa que sem aumentar desmesuradamente os custos de contexto e de cumprimento para os “contribuintes sérios”, se coloca à disposição da AT um instrumento que permite combater as práticas agressivas dos contribuintes que recorrem a expedientes de planeamento fiscal para “*evitar*” o pagamento de impostos

que o sistema fiscal português exige relativamente aos negócios ou actos praticados pelos sujeitos passivos. Trata-se de *neutralizar os efeitos* jurídicos de negócios celebrados com o exclusivo ou o principal propósito de obter aforro fiscal, sem que à sua celebração possa ser reconhecido um propósito económico ou empresarial justificável.

Quanto à conformidade constitucional da norma e, fundamentalmente, da respectiva aplicação em concreto, importa lembrar, primeiramente, que o direito fiscal (e mesmo a “constituição fiscal”, ou seja, o conjunto de preceitos constitucionais que versam sobre o Estado fiscal e as garantias dos contribuintes) não é apenas um ramo de direito que tem como principal elemento informador a protecção das garantias dos contribuintes, no contexto da aplicação de normas que visam a obtenção de recursos financeiros para a prossecução das tarefas públicas. Em boa verdade, é bom lembrar que o direito fiscal, ao ocupar-se exactamente da arrecadação das receitas públicas, é também um ramo de direito que tem como elemento informador a garantia da universalidade na contribuição para os encargos públicos, o mesmo é dizer, que tem como preocupação assegurar que as entidades encarregadas de liquidar e cobrar os impostos dispõem dos instrumentos jurídicos adequados ao contexto económico vigente.

Além disso, a *garantia* dos contribuintes no contexto da aplicação da cláusula antiabuso decorre da procedimentalização da respectiva aplicação, isto é, da existência de um *fair procedure* na determinação da obrigação tributária, o que envolve o direito a discutir (argumentar e fundamentar) a avaliação, qualificação e quantificação dos seus actos e negócios jurídicos, tal como se encontra previsto entre nós no art. 63.º do CPPT, e não tanto de uma blindagem da respectiva situação económica, tal como ela é configurada ou juridicamente construída pelo próprio.

Quanto aos aspectos processuais, vale a pena sublinhar que a autorização do dirigente máximo do serviço para a aplicação da disposição antiabuso, após a audição prévia do contribuinte, prevista no art. 63.º/7 do CPPT, já não constitui hoje um *acto destacável*, ou seja, um *acto administrativo em matéria fiscal*, que tenha de ser impugnado por via da acção administrativa especial, nos termos do disposto nos arts. 51.º e ss do CPTA, sob pena de o sujeito passivo, deixando passar o prazo

para essa impugnação, se ver impossibilitado de se defender quanto a uma ilegal aplicação daquela norma no contexto da impugnação judicial da liquidação a que mesma venha a dar lugar. Com efeito, a revogação do disposto nos n.ºs 9 e 10 do art. 63.º do CPPT determina que, nos termos do disposto no art. 54.º do CPPT, a impugnação da ilegalidade daquela decisão se faça no contexto da impugnação da decisão final. Solução que se nos afigura bem mais coerente, pois apesar de aquela decisão manter a sua autonomia, certamente que a respectiva ilegalidade se apreciará com maior propriedade no fim de todo o procedimento, ou seja, conjuntamente com a impugnação do acto tributário ou da declaração da situação tributária do sujeito passivo que daí resulte, em consonância, de resto, com a solução adoptada a propósito da aplicação de métodos indirectos<sup>18</sup>.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

D) – As normas anti-abuso encontram a sua “raison d’être” no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr.art.º.103, n.º.1, da C.R. Portuguesa).

II) – Isso porque é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal (...).

IV) -A evasão ou elisão fiscal, dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos "extra legem", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "contra legem" e dos

---

<sup>18</sup> A revogação dos n.ºs 9 e 10 do art. 63.º do CPPT, pelo art. 153.º da Lei n.º 64-B/2011, ditou a perda de interesse da decisão arbitral no Proc. 05/2011-T do CAAD.

comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico (...)

V) -A fraude fiscal consiste na realização de actos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como "contra legem", sendo deles exemplo a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza.

XX) Assim, não estando, nem podendo estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, ou, dito de outro modo, não estando em causa o exercício da sua autonomia privada, o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal, pelo que a interpretação da norma constante do art.º 38.º/2, da LGT, produzida pela A. Fiscal e sufragada por este Tribunal nos sobreditos termos é conforme com a Constituição.

*Ac. TCA Sul de 15.02.2011 (proc. 4255/10)*

O Tribunal baseou-se, fundamentalmente, na análise da norma a partir dos contributos que haviam sido expendidos pela doutrina – em especial *v. Gustavo Lopes Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos Para a Sua Compreensão*, Almedina, 2004 – considerando que a previsão da norma (art. 38.º/2 da LGT) consagra quatro pressupostos da sua aplicação, os quais são:

“1. O *elemento meio* - o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;

2. O *elemento resultado* - o qual visa a vantagem fiscal como fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;

3. O *elemento intelectual* - o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal;

4. Elemento normativo - o qual tem a ver com a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr.artº.63, nº,2, do C.P.P. Tributário)”.

#### **PARA IR MAIS LONGE:**

A discussão doutrinária tradicional sobre a natureza jurídica do negócio fiscal menos oneroso concentra-se, essencialmente, em quatro teses fundamentais:

- A *tese do negócio simulado* – que importava para o direito fiscal, como medida de combate à elisão fiscal agressiva, o instituto jurídico da simulação proveniente da lei civil, uma tese contestada entre nós (desde logo porque na maior parte dos casos não existe divergência entre a vontade declarada e a vontade real, já que os sujeitos passivos quiseram, efectivamente, celebrar o negócio jurídico menos oneroso, exactamente para evitar a norma fiscal impositiva), mas que actualmente ainda encontra muitos seguidores no Brasil e em Espanha;
- A *tese do negócio indirecto* – tem algumas proximidades com as construções mais modernas das medidas antiabuso, porquanto para esta tese releva o facto de ser utilizado um determinado negócio jurídico na prossecução de finalidades diversas daquelas que caracterizam o respectivo esquema negocial e com o intuito de alcançar os resultados económicos daquele que seria o negócio economicamente adequado. A identificação de um negócio indirecto assentaria em dois pressupostos: a adopção de um esquema negocial desadequado ao fim pretendido e a intenção exclusiva de evitar ou reduzir a tributação. Trata-se, por conseguinte, de uma construção próxima da que viria a ser adoptada pelos regimes anglo-saxónicos e pelo TJUE quando se admite a desconsideração do negócio ou do acto jurídico sempre que o

mesmo não se reconduza a um *business purpose* – entre os defensores da tese do negócio indirecto destaca-se, especialmente, Alberto XAVIER, «O negócio indirecto em Direito Fiscal», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147, 1971, pp. 7-59;

- *A tese da fraude à lei* – neste caso procura-se sustentação jurídica para a desconsideração do negócio jurídico menos oneroso a partir da ideia da *ilicitude do resultado apesar da admissibilidade legal dos meios*, convocando para o efeito o instituto da fraude à lei, que opera naqueles casos em que um sujeito jurídico celebra um determinado negócio ou pratica um certo acto visando alcançar um resultado que a lei prevê e proíbe; uma construção jurídica que também revela as suas fragilidades quando se procura identificar com rigor a norma fraudada (em regra a norma fiscal) e a norma instrumento – para maiores desenvolvimentos sobre esta posição *v.* MENEZES LEITÃO, «A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal», *Fisco*, n.º 32, 1991, pp. 15ss.
- *A tese do abuso de direito* – esta tese parte do conceito de *abuso de direito* da lei civil (art. 334.º do C. Civ.), o que suscita, desde logo, uma objecção fundamental decorrente de não estar em causa um direito subjectivo, mas apenas o “abuso” de liberdades económicas em matéria de organização e estruturação jurídica das actividades económicas – SALDANHA SANCHES propõe uma construção original do *abuso de direito em matéria fiscal* a partir, precisamente, da tese da fraude à lei *v.* «Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398, 2000 pp. 12-44.

## 5. Extinção da obrigação tributária

Após o estudo da relação jurídica fiscal e da análise de certas vicissitudes que são típicas desta, importa agora referir algumas das principais formas *de extinção da obrigação tributária*.

## 5.1. Pagamento, dação e compensação

A obrigação tributária extingue-se, em regra, pelo cumprimento, o qual terá de se conformar com o disposto no art. 40.º da LGT. Assim, a forma principal de pôr termo à obrigação de imposto é pelo *pagamento voluntário* dentro do prazo legal, através de qualquer das modalidades que a lei estabelece (art. 40.º/1 LGT e 84.º CPPT). Caso o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal (isto é, não cumpra atempadamente a obrigação tributária), para além de ficar sujeito a um processo de *cobrança coerciva* da dívida (processo de execução fiscal – art. 148.ºss do CPPT), incorrerá também no pagamento de *juros moratórios* (art. 44.º LGT e 86.º CPPT).

Recorde-se que o carácter legal da obrigação tributária não só determina que a sua fonte exclusiva seja a lei, mas ainda que esta assuma carácter indisponível, o mesmo é dizer que a administração tributária *não pode conceder moratórias* no pagamento das obrigações tributárias (art. 36.º/3 LGT), salvo nos casos expressamente previstos na lei. Aliás, a concessão de moratórias fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária, dependendo esta última de condenação disciplinar ou criminal (art. 85.º/3 e 4 CPPT).

A lei admite, contudo, a possibilidade de pagamento em prestações da dívida tributária (art. 42.º LGT), a qual pode ser requerida após o termo do prazo de pagamento voluntário (art. 86.º/2 do CPPT) ou ao órgão da execução fiscal até à marcação da venda (art. 196.º/1 CPPT), subordinando-se a regras especiais (arts. 196.º a 200.º do CPPT), designadamente a constituição de garantias (art. 199.º CPPT).

Ainda no decurso do processo de execução fiscal, ou seja, numa fase em que se inicia já a *cobrança coerciva* da dívida tributária, o executado ou um terceiro podem, no prazo de oposição à execução, requerer ao ministro ou órgão executivo de quem dependa a administração tributária legalmente competente para a liquidação e cobrança, a extinção da dívida através da *dação em pagamento* de bens móveis ou imóveis (art. 201.º CPPT). Esta modalidade de cumprimento da obrigação tributária depende de uma *autorização* a emitir na sequência de um procedimento de avaliação dos bens dados em pagamento. No despacho que autoriza a dação, pode o ministro ou o órgão executivo competente determinar a venda, por proposta

Paga-  
mento  
voluntário

Proibição  
de mora-  
tórias

Paga-  
mento em  
prestações

Dação em  
paga-  
mento

em carta fechada, dos bens dados em pagamento (art. 202.º CPPT). Antes da instauração do processo de execução fiscal, a *dação em pagamento* só é admissível no âmbito de processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado (art. 87.º CPPT).

Por último, a lei admite ainda, dentro de certos limites, a extinção da dívida tributária mediante *compensação*. A compensação pode partir de iniciativa da Administração Tributária (art. 89.º CPPT), caso em que se exigem especiais cautelas para evitar que esta solução prejudique os direitos do contribuinte, razão pela qual, por exemplo, a compensação de dívidas tributárias do executado com créditos resultantes de reembolsos ou de revisões officiosas não é admissível se estiver a correr o prazo para a interposição da reclamação graciosa ou outro meio de defesa do contribuinte. Já a *compensação com créditos tributários por iniciativa do contribuinte* pode ter lugar a pedido deste, mesmo nas situações em que por lei a Administração Tributária estaria impedida de o fazer, como aquela que referirmos anteriormente (art. 90.º/1 CPPT). O contribuinte pode, também, recorrer à *compensação com créditos não tributários*, nos termos do art. 90.º-A do CPPT.

*Compensação*

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

O artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

*Ac. STA de 03.02.2010 (proc. 1184/09)*

I – Tendo sido apresentada impugnação judicial da dívida compensada e encontrando-se pendente reclamação judicial da decisão do Chefe do Serviço de Finanças que indeferiu a garantia oferecida para suspender a execução, não pode operar-se a compensação por iniciativa da Administração tributária nos termos do nº 1 do artigo 89º do CPPT».

II – A compensação de créditos é proibida porque, havendo possibilidade de ser declarada a invalidade do acto incorporado no título

executivo, também há possibilidade de faltar um dos requisitos da compensação, o referido na alínea a) do n.º 1 do artigo 847.º do Código Civil, que consiste na validade, exigibilidade, e exequibilidade do contracrédito.

*Ac. STA de 10.10.2012 (proc. 923/12)*

## **5.2. Prescrição da prestação tributária**

Para além do cumprimento, a obrigação fiscal pode ainda extinguir-se por *prescrição da prestação tributária*. Com efeito, o art. 48.º da LGT determina que as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de *oito anos* contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo – quando ocorra uma situação de substituição tributária –, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

*Prescrição da dívida tributária*

Em 2012, como medida de combate à fraude e evasão fiscal, o prazo de prescrição das dívidas tributárias respeitantes a factos tributários conexos com zonas de tributação mais favorável que deveriam ter sido comunicados à Administração Tributária e o não tenham sido ou que resultem de contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da UE, que não sejam mencionadas nas declarações de rendimentos, foi alargado para 15 anos (art. 48.º/4 LGT). Na contagem dos prazos em curso aplica-se, neste caso, o artigo 297.º/2 do Código Civil.

## **5.3. Caducidade do direito à liquidação**

É importante distinguir a prescrição da dívida tributária, que constitui uma causa de extinção da obrigação tributária, da *caducidade do direito*

*de liquidação*, ou seja, com o prazo que a lei reconhece à Administração Tributária para esta proceder à liquidação dos impostos e à respectiva notificação aos contribuintes de forma válida, constituindo-os na obrigação de cumprir a obrigação tributária que por efeito desse acto (o acto tributário – acto dotado de força executiva) se torna certa, líquida e exigível.

Este prazo – de caducidade do direito à liquidação – é, nos termos do art. 45.º da LGT, de quatro anos. Tal como referimos para a prescrição da dívida tributária, o legislador optou também por alargar os prazos de caducidade do direito à liquidação para 12 anos, nas situações previstas no art. 45.º/7 da LGT.

## 6. Garantias da obrigação fiscal

Para além da garantia geral a partir do património do sujeito passivo (art. 50.º LGT), existem no direito fiscal outras garantias que acautelam a satisfação do crédito tributário.

Entre elas destacamos os *privilégios creditórios*<sup>19</sup> previstos nos diversos códigos fiscais. Assim, segundo o art. 111.º do CIRS, a Fazenda Pública goza de *privilégio mobiliário geral*<sup>20</sup> e *privilégio imobiliário*<sup>21</sup> sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente, para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos. Sublinhe-se, contudo, que o acórdão do TC n.º 362/2002, de 17 de Setembro, declarou a inconstitucionalidade do preceito quando interpretado no sentido de o privilégio creditório imobiliário poder preferir relativamente à hipoteca, o que significa que esta passou a gozar de preferência sobre aquele. O art. 116.º do CIRC repete o disposto no art. 111.º do CIRS, o que

<sup>19</sup> De acordo com o disposto no art. 733.º do Código Civil, “privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros”.

<sup>20</sup> De acordo com o disposto no art. 735.º/2 do Código Civil, “os privilégios mobiliários são gerais se abrangerem o valor de todos os bens móveis existentes no património do devedor à data da penhora ou de acto equivalente”.

<sup>21</sup> De acordo com o disposto no art. 735.º/2 e 3 do Código Civil, os privilégios imobiliários são sempre especiais e compreendem só o valor dos bens imóveis.

significa que a Fazenda Pública também goza de *privilégio mobiliário geral* e *privilégio imobiliário* sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente, para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos<sup>22</sup>.

O art. 47.º do CIS estipula que nas transmissões gratuitas os créditos do Estado relativos ao imposto do selo incidente sobre aquisições de bens têm *privilégio mobiliário e imobiliário* sobre os bens transmitidos, consoante a respectiva natureza. Por último, o art. 122.º do CIMI, através de remissão para o art. 744.º/1 do Código Civil, consagra um privilégio imobiliário sobre os imóveis relativamente ao IMI devido no ano da penhora (ou acto equivalente) e nos dois anos anteriores, e o art. 39.º do CIMT consagra um *privilégio imobiliário* sobre o imóvel transmitido, relativamente ao IMT.

Sublinhe-se que quando os bens relativamente aos quais incida o privilégio tenham sido transmitidos a terceiros, estes apenas subsistem caso se trate de privilégios especiais, a aquisição por terceiros seja posterior à sua constituição e a aquisição não tenha resultado de venda judicial na qual a Fazenda Pública tenha sido chamada para deduzir os seus direitos.

---

<sup>22</sup> Embora não exista ainda qualquer pronúncia do Tribunal Constitucional sobre este preceito devemos admitir que o mesmo poderá também vir a ser declarado inconstitucional na interpretação segundo a qual o privilégio creditório imobiliário prefira relativamente à hipoteca.

## PARTE IV

### ACTIVIDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

Depois de havermos analisado o sentido e o objecto do direito fiscal e caracterizado a relação jurídica fiscal, é tempo agora de centrarmos a nossa tenção na actividade administrativa fiscal, ou seja, no procedimento tributário em sentido amplo e nos actos aí praticados.

O *procedimento tributário* consiste na sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários (art. 54.º da LGT) e compreende, de acordo com o art. 44.º do CPPT, entre outros elementos, o conjunto de acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, a liquidação dos tributos, quando efectuada pela administração tributária, e a avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais.

*Procedimento tributário*

Existem diversos tipos de procedimentos tributários, e embora a nossa atenção no curso se centre fundamentalmente no procedimento de liquidação, é importante fazer uma alusão, ainda que breve, a outros tipos de procedimentos.

*Procedimentos prévios*

#### ***1. Espécies de procedimentos tributários***

Em primeiro lugar, destacamos na fase prévia dos procedimentos de liquidação, a possibilidade de serem desencadeados *procedimentos prévios de informação e de avaliação*, que culminam com *informações vinculativas* ou *avaliações prévias*.

As *informações vinculativas* visam esclarecer a concreta situação tributária dos sujeitos passivos (art. 68.º da LGT). Trata-se de um procedimento

*Informações vinculativas*

iniciado a solicitação do requerente ou de representante legal ou tributário deste (art. 68.º/4 e 5), previamente à verificação do facto tributário, e que pode abranger a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais legalmente estabelecidos.

O objecto deste procedimento é precisamente o enquadramento jurídico tributário de certos factos, excepto os abrangidos por procedimento de inspecção tributária, cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes da formulação do pedido (art. 68.º/3) ou se estiver pendente um meio impugnatório (art. 68.º/12).

As *informações vinculativas* – actos praticados no fim destes procedimentos – constituem *auto-vinculações administrativas*, ou seja, limitam os poderes discricionários dos serviços da Administração Tributária no âmbito da posterior aplicação da lei ao facto tributário no momento em que este se venha a verificar (art. 57.º/3 CPPT), excepto se existir qualquer alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito em que assentou a informação emitida pelos serviços da AT que origine a sua caducidade (art. 68.º/15), se sobrevier uma decisão judicial que obste ao efeito vinculativo da informação (art. 68.º/14 LGT) ou se, decorrido mais de um ano sobre a respectiva emissão, a mesma vier a ser revogada pela AT (art. 68.º/16).

Trata-se de um procedimento facultativo, cujo pedido é apresentado por via electrónica e segundo modelo oficial a aprovar pelo dirigente máximo do serviço, e a resposta é notificada pela mesma via no prazo máximo de 150 dias, sendo em regra gratuito. O incumprimento do prazo, quando o contribuinte actue com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, não só limita a sua responsabilidade à dívida do imposto, abrangendo essa exclusão de responsabilidade as coimas, os juros e outros acréscimos legais (art. 68.º/18), como ainda, e este é, em nosso entender, um efeito muito relevante, impede a aplicação da norma anti-abuso (art. 63.º/8 do CPPT). O prazo de 150 dias interrompe-se em caso de falta de colaboração (art. 68.º/11) e suspende-se nos casos em os elementos apresentados pelo contribuinte para a prestação da informação vinculativa se mostrem insuficientes, a AT venha a notificá-lo para suprir a falta no prazo de 10 dias, sob pena de arquivamento do procedimento (art. 68.º/13).

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

*I - A informação vinculativa a que se referem os artigos 68º da Lei Geral Tributária e 57º do Código de Procedimento e de Processo Tributário concretiza o princípio da colaboração da Administração Tributária com os contribuintes, e realiza o direito destes à informação.*

*II - A Administração está obrigada a prestar a informação vinculativa solicitada pelos contribuintes, quer relativamente a situações de facto já ocorridas, quer relativamente a situações de facto que ainda se não deram, mas que o contribuinte configure como concretizáveis.*

*III - Não assim quando tais situações ocorreram, a Administração tomou delas conhecimento, e reagiu, praticando o acto tributário de liquidação que entendeu devido.*

*IV - Neste caso, já não é possível à Administração colaborar com o contribuinte, e o seu direito à informação está satisfeito.*

*Ac. STA de 07.12.2004 (proc. 0908/04)*

Até 2014, da decisão da informação vinculativa cabia recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 dias (art. 66.º do CPPT), mas da decisão do recurso não se admitia acção administrativa especial, uma vez que a jurisprudência considerava que neste caso não havia efeito lesivo para a esfera do contribuinte. Isto sem prejuízo de o interessado poder propor uma acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art. 145.º CPPT).

Actualmente, o art. 68.º/20 da LGT superou estas deficiências ao estabelecer que são passíveis de *recurso contencioso autónomo* as decisões da administração tributária relativas: *i*) à inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa ou a recusa de prestação de informação vinculativa urgente; ou *ii*) à existência de uma especial complexidade técnica que impossibilite a prestação da informação vinculativa; ou *iii*) ao enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa.

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

Face ao princípio da impugnação unitária (art. 54º do CPPT) e não prevendo a lei tributária que a informação vinculativa (não atinente a pressupostos de benefício fiscal sujeito a reconhecimento) constitui

acto destacável do procedimento, a respectiva impugnabilidade contenciosa directa e autónoma (em acção administrativa especial) só poderia admitir-se no caso de acto imediatamente lesivo.

Ac. STA de 05.01.2012 (proc. 1011/11)

#### **APRECIÇÃO CRÍTICA:**

Esta jurisprudência baseava-se na opinião da doutrina, para quem: *“a informação vinculativa, não se destina a, por si mesma, produzir efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria administração tributária, que fica obrigada a decidir em conformidade com o informado, se o interessado assim o requerer, formulando o necessário pedido de apensação do procedimento de informação vinculativa ao do pedido de reconhecimento de benefício fiscal (arts. 68º, nº 2, da LGT e 57º, nº 3, do CPPT). Assim, as informações vinculativas não constituem actos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insusceptíveis de ser objecto de recurso contencioso. A decisão do recurso hierárquico tem idênticos efeitos, pelo que não pode ser impugnada contenciosamente. Os interessados, porém, se pretenderem ver reconhecido algum direito relativo à sua situação tributária ou aos pressupostos não concretizados de benefícios fiscais, poderão propor acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos do art. 145º do CPPT - Diogo LEITE DE CAMPOS, Benjamim RODRIGUES e Jorge LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 3ª ed., Vislis, 2003, anot. 12 ao art. 68º, p. 346”.*

Uma solução que nos mereceu algumas dúvidas quanto à sua justiça e proporcionalidade se atentarmos no facto de a informação vinculativa dever ser hoje interpretada como um instrumento fundamental da boa gestão fiscal das empresas no contexto de uma *cooperação leal* entre a AT e os sujeitos passivos, e ainda no facto de algumas destas informações poderem apresentar-se como actos de duplo efeito ou de efeito múltiplo. Por essa razão, saudamos a nova solução legal.

Mediante solicitação justificada o requerente pode solicitar a *informação vinculativa com carácter de urgência*, devendo acompanhar o pedido de uma proposta de enquadramento jurídico-tributário (art. 68.º/2). Caso a

informação vinculativa seja pedida com carácter de urgência, a administração tributária notifica obrigatoriamente o contribuinte do reconhecimento ou não da urgência, no prazo máximo de 30 dias, e, caso esta seja aceite, informa-o também do valor da taxa que terá de ser paga no prazo de 5 dias, uma vez que a informação vinculativa urgente não é gratuita, estando sujeita ao pagamento de uma taxa entre 25 unidades de conta e 250 unidades de conta, a fixar em função da complexidade da matéria. (art. 68.º/6 e 7).

A vantagem fundamental do pedido de informação vinculativa urgente é que a proposta de enquadramento jurídico-tributário dos factos apresentada pelo requerente se considera *tacitamente sancionada* pela administração tributária como informação vinculativa se o pedido não for respondido no prazo de 120 dias (art. 68.º/8 LGT). Os efeitos deste *deferimento tácito* restringem-se especificamente aos actos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorram (art. 68.º/9 LGT). Se a administração tributária notificar o requerente da inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa urgente, da existência de especial complexidade técnica que impossibilite a prestação da informação vinculativa, ou caso o requerente não pague a taxa fixada pela AT dentro do prazo de cinco dias, o pedido seguirá o regime regra da informação vinculativa (art. 68.º/10 LGT).

As informações vinculativas podem também ser enquadradas no contexto de um aprofundamento do princípio da colaboração entre a Administração Tributária e os contribuintes no contexto das tarefas de *gestão do imposto*. Assim se explica, a nosso ver, a instituição de um regime de *deveres comunicação, informação e esclarecimento* no contexto do combate aos esquemas de *planeamento tributário agressivo* (cf. Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro).

Sublinhe-se que as *informações vinculativas* não se confundem com as *orientações genéricas*, ou seja, com as directrizes gerais emitidas pelos serviços da AT, sob a forma de circulares, regulamentos, ofícios circulados, etc., visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias (art. 68.º-A LGT). Estas são vinculativas para a AT (art. 55.º/2 CPPT), e podem ser impugnadas pelos contribuintes.

Embora se trate de figuras jurídicas distintas, o legislador recomenda a conversão das informações vinculativas em orientações genéricas

*Regime  
jurídico  
do planeamento  
tributário*

*Orientações  
genéricas*

(circulares administrativas) sempre que aquelas versem sobre questões jurídicas relevantes e tenham sido apreciadas no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venham a ser.

*Avaliações prévias*

Já as *avaliações prévias* constituem também modalidades de *auto-vinculações administrativas* resultantes de os contribuintes, provando um interesse legítimo, e mediante o pagamento de uma taxa, poderem solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam a base de incidência de quaisquer tributos ainda não liquidados (art. 58.º CPPT).

*Procedimento de liquidação*

Seguem-se os procedimentos de liquidação dos tributos, todos eles regulados nos respectivos “códigos de imposto”, a cuja análise dedicaremos o ponto seguinte, centrando porém a nossa atenção exclusivamente no *procedimento de liquidação do IRS*. Estes procedimentos iniciam-se, em regra, com as declarações dos contribuintes, que servem de base ao apuramento da matéria tributável (art. 59.º/1 CPPT).

*Procedimentos especiais*

Por último, realçamos os *procedimentos especiais*, que assumem uma função auxiliar do procedimento de liquidação, na medida em que todos eles visam, em última instância, garantir a correcta aplicação das regras do procedimento de liquidação. Incluem-se nesta categoria os procedimentos de acesso a informação e documentos bancários (art. 63.º-B LGT), de aplicação das já mencionadas normas anti-abuso (art. 63.º CPPT), de reconhecimento de benefícios fiscais (art. 65.º CPPT).

*Procedimento de inspecção tributária*

Dentro desta categoria o nosso destaque recai sobre o *procedimento de inspecção tributação* (art. 63.º LGT) através do qual os órgãos competentes da AT promovem um conjunto de diligências para o apuramento da situação tributária dos contribuintes, entre as quais se incluem o acesso às instalações a inspecção da contabilidade, etc. Este procedimento encontra-se especialmente regulamentado no *Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária*, aprovado pelo Decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, entretanto sujeito a diversas alterações<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> A redacção foi actualizada pelos seguintes diplomas: Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro.

## **2. Princípios do procedimento tributário**

Os *princípios do procedimento tributário* desempenham um papel essencial na correcta aplicação das normas, em especial no que respeita ao procedimento de liquidação, o mesmo é dizer que são fundamentais para um *correcto apuramento da obrigação de imposto*.

Assim, na aplicação das regras que visam apurar (tornar líquida) a obrigação tributária, a Administração deve subordinar-se aos princípios da *legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade*, que pelo seu conteúdo comum a todas as disciplinas do direito público nos não merecem maiores desenvolvimentos neste ponto (art. 55.º LGT).

*Princípios do procedimento tributário*

Com efeito, devemos centrar a nossa atenção em alguns princípios mais específicos, como o *princípio do inquisitório*, segundo qual a AT deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias para garantir o cumprimento do interesse público e a descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido (art. 58.º LGT). Isto significa que o papel da Administração Tributária é apurar, na realidade e com imparcialidade, o montante de imposto que cada contribuinte terá de pagar e não o de maximizar a receita do Estado, aproveitando comportamentos menos diligentes dos contribuintes.

*Princípio do inquisitório*

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Sendo certo é sobre o executado que pretende a dispensa de garantia que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, incumbindo-lhe apresentar a prova com o requerimento, isso não dispensa a AT, que na sua actuação está sujeita aos *princípios* da legalidade, do *inquisitório* e da boa-fé, de considerar os meios de prova que tenha em seu poder, tanto mais se o requerente alegou no requerimento que os factos alegados são conhecidos da AT.

II - Assim, o órgão que decidir o pedido de dispensa da prestação de garantia não pode, sem mais, invocar a falta de apresentação de prova pelo requerente para indeferir a pretensão do requerente e, ao invés, exige-se-lhe que, antes da decisão, faça um juízo crítico sobre os meios

de prova que tenha em seu poder relativamente aos factos alegados em ordem ao preenchimento dos requisitos daquela dispensa.

III - Mesmo admitindo-se que a AT tenha na sua posse meios de prova suficientes para que se dê como provada a situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e do acrescido e até para que se dê como provado que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos, já muito dificilmente se configura como possível que a AT tenha em seu poder meios de prova que permitam um juízo conclusivo quanto ao requisito de que a inexistência de bens ou sua insuficiência não seja imputável ao executado.

IV - Se a alegação do requerente não cobrir todos os três requisitos de dispensa de prestação de garantia (de verificação cumulativa, ainda que dois deles comportem alternativas), o que determina a improcedência do pedido, não faz sentido impor ao órgão administrativo que proceda à avaliação crítica dos meios de prova que tenha em seu poder e que se refiram apenas a um desses requisitos.

*Ac. STA de 03.04.2013 (proc. 393/13)*

Neste contexto, o *princípio da colaboração* deve ser interpretado como um verdadeiro *dever recíproco*, que se concretiza em obrigações dos contribuintes perante a AT, mas também desta perante os contribuintes (art. 59.º LGT) em todas as fases do procedimento (art. 48.º CPPT). A estes dois princípios está ainda associado o *princípio da participação* dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, o que implica que a AT esteja obrigada a garantir a audição dos contribuintes nos seguintes casos: *i)* antes da liquidação administrativa e da liquidação adicional; *ii)* antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, embora a mesma seja dispensada em caso de decisões confirmativas; *iii)* antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria tributária (ex. 65.º CPPT; 23.º/4 LGT; 63.º/6 CPPT); *iv)* antes da decisão de aplicação de métodos indirectos quando não haja lugar a relatório de inspecção (art. 89.º-A/3 LGT); *v)* antes da conclusão do relatório da inspecção tributária antes da liquidação ou de quaisquer actos que tenham para estes um conteúdo desfavorável (art. 60.º LGT).

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

O STA tem emitido alguma jurisprudência no intuito de firmar um entendimento sobre o sentido de “actos com conteúdo desfavorável” que exigem a audição prévia do contribuinte durante o procedimento, sob pena de ilegalidade da decisão. Neste sentido merecem destaque:

*(...) perfilhando a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA sobre a questão, no sentido de que não há lugar ao cumprimento dessa norma da LGT [art.º 60º da LGT] no caso de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica desse acto.*

*Ac. STA de 20.02.2013 (proc. 974/12)*

*I - Tendo o contribuinte, no decurso de uma acção de fiscalização, sido notificado, nos termos do art. 60.º da LGT, do projecto de conclusões do relatório de inspecção, sendo ouvido numa das fases do procedimento inspectivo, não tem que ser de novo ouvido antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar (...)*

*Ac. STA de 15.05.2012 (proc. 675/11)*

*I – Nos termos do n.º 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, a audição é dispensada “no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável”.*

*II – Tendo o contribuinte feito constar na sua declaração de rendimentos, relativa ao ano de 2000, a venda de um prédio e a intenção de reinvestir o respectivo preço, a liquidação adicional, efectuada com base na falta de declaração, nos dois anos seguintes, desse reinvestimento, não precisa de ser precedida da audição do contribuinte nos termos dos ns.1, alínea a), e 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária.*

*Ac. STA de 14.03.2012 (proc. 155/12)*

*I - Ouvido o contribuinte em qualquer fase do procedimento, é dispensada de novo a sua audição, salvo no caso de serem invocados novos factos*

*sobre os quais o contribuinte não se tenha ainda pronunciado (artº 60º, nº 3 da LGT, na redacção dada pela lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio).*

*II - A liquidação de juros compensatórios é mera operação aritmética decorrente da lei, pelo que não constitui “facto novo” determinante de audição do contribuinte para esse fim expresso, no caso de anteriormente ter sido notificada da liquidação não contemplado esses juros.*

*III - Uma vez que a Lei nº 16-A/2002 tem carácter interpretativo, tudo se passa como se a nova redacção dada ao nº 3 do artº 60º da LGT tivesse existido desde a data da lei interpretada.*

*Ac. STA de 28.09.2011 (proc. 562/11)*

Ainda sobre o *direito de audição do contribuinte* importa sublinhar as divergências jurisprudenciais e doutrinárias quanto à admissibilidade ou não de degradação do vício em não essencial. Uma solução que é contestada por alguma doutrina (Morais: 2013, 45), com apoio na jurisprudência do TCA Norte (ac. de 6.11.2008), mas que acabou por ser admitida pelo STA, em tese que também subscrevemos.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Constituem requisitos do recurso por oposição de acórdãos, previstos no artº 284º do CPPT, os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas.

II - Se em ambos os arestos se entendeu que o vício formal da preterição do direito de audiência previsto no artº 60º da LGT se podia degradar em formalidade não essencial se fosse de concluir que, mesmo que o contribuinte tivesse sido ouvido, o resultado final – liquidação – seria o mesmo, mas em face do probatório, se concluiu de forma diferente em ambos os arestos (no acórdão recorrido entendeu-se que

a audição do contribuinte poderia contribuir para alterar a matéria tributável e a liquidação e no acórdão fundamento entendeu-se que essa matéria não seria já passível de alteração), não se verificam os requisitos para o recurso de oposição de acórdão

*Ac. STA de 02.05.2012 (proc. 996/11)*

Por último, destacamos o *princípio do duplo grau de decisão*, nos termos do qual a mesma pretensão do contribuinte não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária, devendo o pedido de reapreciação ser, em regra, dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência (art. 47.º CPPT). Este princípio ganha relevância especial em matéria do accionamento das garantias administrativas dos contribuintes. A ele soma-se, igualmente com relevância para o correcto accionamento das garantias, o *princípio da impugnação unitária*, segundo o qual, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposições expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida (art. 54.º CPPT).

*Princípio do duplo grau de decisão*

*Princípio da impugnação unitária*

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

Atento o princípio da impugnação unitária constante do artigo 54º do Código de Procedimento e Processo Tributário, e salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou tal resulte de disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

*Ac. STA de 05.12.2012 (proc. 186/12)*

I - A questão da impugnabilidade do acto tributário que constitui o objecto da impugnação judicial é de conhecimento oficioso do tribunal, em qualquer altura da instância.

II - Por força do princípio da impugnação unitária, plasmado no artigo 54.º do CPPT, só é possível, em princípio, impugnar o acto final do procedimento tributário, dado que só esse acto atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica do contribuinte, sendo que no contencioso tributário o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua lesividade objectiva, imediata, actual e não meramente potencial.

III - Os actos interlocutórios do procedimento não são, em princípio, imediatamente lesivos, razão por que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da eventual impugnação deduzida contra o acto final lesivo, a menos que se trate de actos interlocutórios cujo escrutínio judicial imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (são os chamados “actos destacáveis”, que na falta de imediata impugnação se fixam na ordem jurídica, ficando precludido o direito ou a faculdade processual de posteriormente discutir a sua legalidade) ou de actos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos, abrindo-se então a possibilidade da sua impugnação imediata, sem prejuízo de a sua ilegalidade poder, ainda, ser suscitada na impugnação que venha a ser deduzida contra o acto final.

IV - O acto praticado pela Direcção Geral de Impostos que determina a correcção da declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C, representa a prática de um acto imediatamente lesivo, por conter, ainda que de forma implícita, a decisão de mudar o regime de tributação declarado e de dar sem efeito, nos termos da Portaria n.º 159/2003, de 18.12, a declaração apresentada, e por tal provocar efeitos jurídicos negativos imediatos na esfera jurídica do contribuinte.

(...)

*Ac. STA de 23.06.2010 (proc. 1032/09)*

### **3. O procedimento de liquidação dos impostos**

O *procedimento de liquidação* é o procedimento principal no qual se visa proceder ao apuramento (tornar certa e líquida) da obrigação de imposto.

A regra é a *avaliação directa da matéria colectável* (art. 81.º LGT) segundo as normas de cada tributo, ou seja, visa-se a determinação do *valor real* dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, razão pela qual a avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação se fundamenta em critérios objectivos (art. 84.º/1 LGT).

*Avaliação  
directa da  
matéria  
colectável*

Os procedimentos de liquidação, conforme o imposto a que respeitam, caracterizam-se por um conjunto sucessivo de operações que culmina com a determinação do valor do imposto a pagar, consubstanciando o *acto tributário*.

O procedimento inicia-se nos prazos e com os fundamentos previstos na lei, por iniciativa dos interessados ou da administração tributária (art. 69.º LGT), e o procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente (art. 59.º CPPT).

*Início do  
procedi-  
mento*

Os *prazos* procedimentais contam-se nos termos do art. 279.º do C. Civ. (art. 20.º CPPT e 57.º/3 LGT). Os *actos procedimentais* devem ser praticados no prazo de 8 dias (art. 57.º/2 LGT), os *despachos* devem ser proferidos no prazo de 10 dias e os de mero expediente no prazo de 5 dias (art. 21.º/a do CPPT). O não cumprimento dos prazos pela AT pode ser objecto de acção de indemnização (art. 25.º CPPT). Os prazos, designadamente o prazo de 4 meses para a conclusão do procedimento tributário suspende-se no caso de a dilação ser imputável ao sujeito passivo (art. 57.º/4 LGT).

*Prazos*

A direcção da instrução, fase na qual se procede à recolha de prova, cabe à AT competente para a decisão (art. 71.º da LGT). Em regra, podem ser utilizados todos os meios de prova admitidos em direito (art. 72.º da LGT) embora existam excepções, como acontece no procedimento de reclamação graciosa, onde existe uma limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham (art. 69.º/e) do CPPT).

*Direcção  
da instru-  
ção*

Ainda em matéria de prova, cumpre destacar que o *ónus da prova* recai sobre quem invoca os factos (art. 74.º LGT), embora a lei preveja algumas regras especiais, como acontece na determinação da matéria tributável por métodos indirectos, em que compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua apli-

*Ónus da  
prova*

cação e ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (art. 74.º/3 LGT).

As "*informações oficiais*" só têm força probatória quando devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objectivos (art. 115.º CPPT), embora se lhes atribua um carácter idóneo (art. 76.º/1 LGT). Já as *declarações dos contribuintes* apresentadas nos termos previstos na lei presumem-se verdadeiras e de boa fé, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizados de acordo com a legislação comercial e fiscal (art. 75.º LGT). A regularidade formal cria uma *presunção de veracidade material*, que a AT terá de *ilidir* para proceder a correcções técnicas ou aritméticas, a correcções quantitativas por divergências de interpretação ou ao recurso à avaliação indirecta da matéria tributável.

*Indeferimento  
tácito*

Tal como ocorre no procedimento administrativo, a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência, quando devidamente instada a fazê-lo e tem o *dever de decidir* (art. 56.º da LGT) a não ser que se tenha pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos ou se tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário. Mas contrariamente ao que sucede hoje no procedimento administrativo, o valor do silêncio em procedimento tributário continua a ser o do *indeferimento tácito* (art.106.º CPPT e 57.º/1 e 5 da LGT).

*Fundamentação*

A decisão final do procedimento – seja o acto de liquidação ou uma decisão da AT - carece de *fundamentação* (art. 77.º LGT). Essa fundamentação pode ser sumária e remeter para a lei ou para elementos procedimentais anteriores, mas deve sempre indicar as razões de facto e de direito que a motivam. A fundamentação que sustenta a validade material do acto de liquidação é apenas a que dele consta e que se materializa na nota de liquidação, a qual é obrigatoriamente notificada ao contribuinte por correio registado (art. 38.º/3 CPPT).

No caso da decisão da tributação por métodos indirectos, a mesma deve especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável ou a descrição dos bens que integram a manifestação de fortuna e indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

*Eficácia*

A *eficácia do acto* final do procedimento depende de notificação (art. 77.º/6 LGT e 36.º/1 do CPPT e arts. 38.º a 43.º do CPPT), mas a mudança de

domicílio fiscal sem comunicação à AT (art. 19.º/4 LGT e 43.º do CPPT) não afecta a eficácia do acto tributário. Recorde-se, também, que hoje a caixa postal electrónica obrigatória integra o domicílio fiscal (art. 19.º/2 e 9 da LGT).

***JURISPRUDÊNCIA:***

I – A liquidação só produz efeitos em relação ao contribuinte, só estatui para ele a obrigação de pagar o imposto, a partir do momento em que aquele acto lhe é notificado.

II – Da conjugação das disposições constantes dos n.ºs 2 e 3 do art. 19º da LGT impende sobre os sujeitos passivos a obrigação legal de comunicarem o respectivo domicílio fiscal à Administração Tributária, bem como qualquer alteração do mesmo,

III – Exigindo a lei a notificação da liquidação por carta registada com aviso de recepção e não se demonstrando que tenha sido deixado aviso no domicílio da recorrente de que as cartas contendo as notificações das liquidações podiam ser levantadas, em princípio, a presunção de notificação estabelecida no n.º. 5 do artigo 39º do CPPT não funciona.

IV – Ainda assim, no caso, a falta de notificação da liquidação é inoponível à Administração Fiscal pois que a sociedade destinatária deixou de ter domicílio no local por si indicado, tendo omitido a obrigação legal de comunicar as alterações àquela e uma vez que foi cumprido todo o procedimento de tentativa de notificação previsto no preceito indicado em 3).

*Ac. STA de 27.06.2012 (proc. 966/11)*

A liquidação tem de ser validamente notificada ao sujeito passivo no prazo de 4 anos, sob pena de caducidade do direito de liquidar os tributos (art. 45.º/1 LGT). As notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no terceiro dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte a esse (art. 45.º/6 LGT e 39.º/1 CPPT) e no caso das notificações electrónicas no dia da emissão, do acesso à caixa postal ou no vigésimo quinto dia posterior ao envio (art. 39.º/7, 9 e 10 do CPPT).

Entre o *conteúdo regra da notificação* de um acto de liquidação incluem-se as informações relativas ao prazo para pagamento voluntário (art. 85.º/1 e 2 do CPPT) e o meio de defesa (meio de reacção contra o

*Conteúdo  
da notifi-  
cação*

acto), mas caso o tribunal venha reconhecer que houve erro na indicação do referido meio de defesa, o sujeito passivo poderá ainda usar o meio adequado (caso não tenha sido possível a convolação) no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão (art. 37.º/4 do CPPT).

A cognoscibilidade do conteúdo pelo destinatário é *condição de validade da notificação* – tribunal fala em “*elementos essenciais do acto*”, entre os quais se hão-de incluir a indicação do autor, da qualidade em que o mesmo decidiu no caso de delegação ou subdelegação de poderes, o sentido da decisão e a data (art. 39.º/12 do CPPT) – mas a sua imperfeição consubstancia uma mera *irregularidade* (art. 73.º CPPT)

Ainda a este propósito importa lembrar que o *dever de notificação* que impende sobre a AT é perfeitamente compaginável com o *ónus* que a lei impõe ao sujeito passivo *de solicitar a notificação completa* (art. 37.º/1 CPPT). Esta é, de resto, a solução vertida na jurisprudência do Tribunal Constitucional, segundo a qual o ónus de o sujeito passivo ter de pedir à AT a completude de uma notificação não consubstancia uma solução inconstitucional, o que não pode admitir-se é que a notificação do acto não seja efectuada de forma “autónoma e individualizada”.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

“(…) Do que se expõe decorre que a notificação deve ser sempre um acto comunicativo que garanta, ao respectivo destinatário, a efectiva cognoscibilidade do acto notificando, de modo a não tornar excessivamente oneroso o acesso à justiça administrativa. Pode eventualmente a notificação vir a ser incompleta (não podendo esta incompletude equivaler à sua falta absoluta) deixando a Constituição, nestes casos, abertura para que o legislador infra-constitucional, sempre garantindo o efectivo e integral conhecimento do acto, imponha ao destinatário a adopção de determinadas condutas (regra geral, um requerimento dirigido à administração, em determinado prazo, para que a mesma venha completar a notificação do acto). Nestas situações, ponderam-se o valor da eficiência administrativa, necessário à prossecução do interesse público por parte da Administração (artigo 266º, nº 1 da CRP), e os valores tutelados pelos direitos e garantias dos administrados; e da ponderação

*Validade e irregularidade*

*Ónus de solicitar a completude da notificação*

resulta a já mencionada possibilidade de o legislador ordinário prever a necessidade de adopção, por parte dos particulares, de comportamentos tendentes a requerer a completude da notificação. Tal não significa, porém, que se possa confundir a notificação incompleta com aquele outro acto comunicativo que, ao não preencher os requisitos já mencionados (recorde-se: de pessoalidade da notificação; de cognoscibilidade efectiva do acto notificando; de não excessiva onerosidade de acesso à justiça administrativa) se distancie de sobremaneira do conceito constitucional decorrente do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 268.º da CRP.

(...)

Assim, é de concluir que não constituiu um acto de notificação constitucionalmente admissível a emissão, por parte do seu autor, de uma comunicação por forma não autónoma e individualizada do acto notificando, que torne excessivamente oneroso o acesso à justiça administrativa. Na verdade, tal forma de comunicação, ao ser, quando muito, um mero “alerta genérico” para a existência daquele acto, não garante que o mesmo se torne cognoscível para o seu destinatário, impedindo-se assim que a notificação seja instrumento adequado para realizar as funções para as quais foi gizada: a função informativa, processual e constitutiva (...)

Ac. TC 72/2009

Todavia, não se admite que a AT ao completar a notificação complete a fundamentação do acto. Em caso de fundamentação incompleta haverá *vício de forma e anulação do acto de liquidação* (Ac. STA de 30.11.2011 Proc. 619/11)

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I – O art. 22.º do CPT (a que hoje corresponde o art. 37.º do CPPT) concede ao contribuinte uma faculdade para os casos em que a comunicação do acto enferme de algumas deficiências; não lhe impõe um comportamento com vista a permitir à AT fundamentar *a posteriori* um acto que não esteja devidamente fundamentado.

II – A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante de imposto sobre

o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem.

III – Se a declaração fundamentadora da liquidação de juros compensatórios não refere esses elementos, esse acto enferma do vício de forma por falta de fundamentação, a determinar a sua anulabilidade.

*Ac. STA de 30.11.2011 (proc. 619/11)*

I – Se do teor da liquidação não consta qualquer explicação, ainda que sumária, que permita esclarecer um destinatário normal sobre o motivo da alteração ao rendimento global que a Administração fiscal operou entre a “primitiva liquidação” e a apelidada de “reliquidação” - sequer que tal diferença de valor resulta de alteração aos rendimentos da categoria G -, o acto de liquidação adicional está ferido de vício de forma de falta de fundamentação, determinante da sua anulabilidade.

II – Não pode extrair-se do não uso da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT quaisquer consequências quanto à validade ou invalidade do acto notificado, pois o art. 37.º só tem a ver com a notificação dos actos, destinando-se a estabelecer as consequências das deficiências das notificações e não o regime dos vícios dos actos notificados, daí que no âmbito do art. 37.º a Administração apenas pode suprir as deficiências da notificação, mas não as do acto notificado.

*Ac. STA de 21.11.2012 (proc. 736/12)*

Quando o o sujeito passivo pede a notificação completa do acto, interrompe o prazo para a impugnação, (art. 37.º/2 CPPT), mas se o não fizer em 30 dias a referida interrupção não tem lugar.

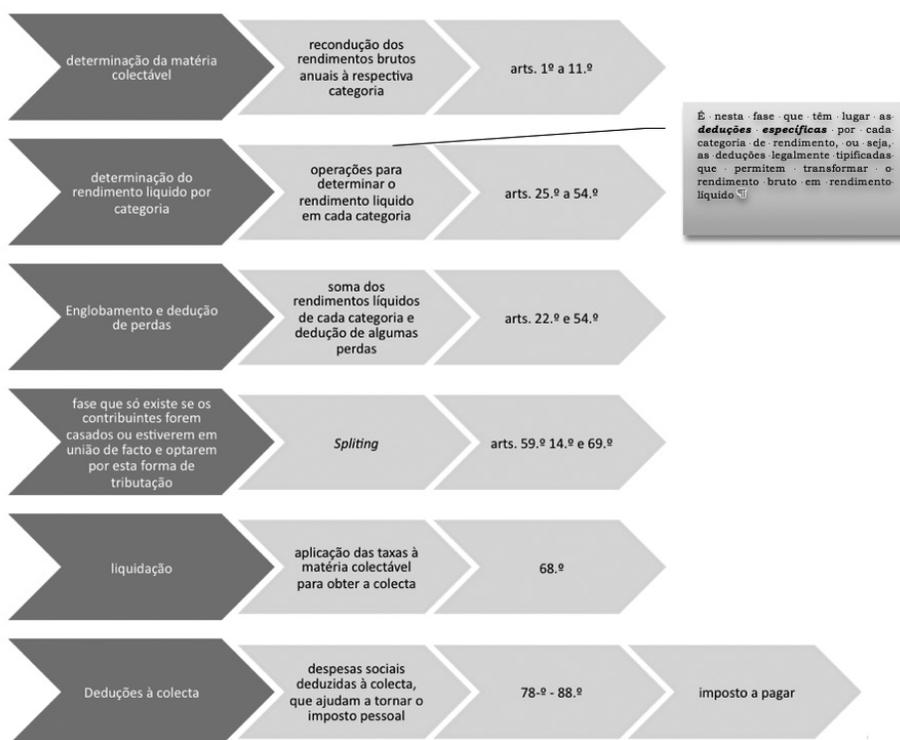
#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I – As exigências de fundamentação do acto tributário não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido - como seja a participação do interessado no procedimento e a extensão dessa participação – não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante essa deliberação.

II – Não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido, não invocando, sequer, tal vício.

*Ac. STA de 31.01.2013 (proc. 105/12)*

Vejamos, esquematicamente, o procedimento de liquidação do IRS:



#### 4. A avaliação da matéria tributável

Uma fase essencial do procedimento de liquidação dos tributos é precisamente aquela onde se desenvolve o conjunto de operações necessárias para determinar a matéria colectável, ou seja, a base de incidência do tributo.

A matéria tributável é, em regra, avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprio de cada tributo, procedendo-se à avaliação indirecta, por parte da Administração Tributária, apenas nos casos e condições expressamente previstos na lei (art. 81.º/1 LGT).

#### **4.1. A avaliação directa da matéria tributável**

A *avaliação directa* da matéria tributável visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (art. 83.º/1 LGT) e compete, em regra, à Administração Tributária (ex. IMI), e, nos casos de autoliquidação (ex. IVA e IRC) ao sujeito passivo do imposto.

A *avaliação* dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objectivos e deve ser devidamente fundamentada, contendo obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado (art. 84.º/1 e 3 LGT).

Quando a avaliação venha a ser efectuada pelo sujeito passivo no âmbito dos procedimentos de autoliquidação, o mesmo deverá, sempre que solicitado pela Administração Tributária, esclarecer os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou (art. 84.º/2 LGT).

#### **4.2. A avaliação indirecta da matéria tributável**

A avaliação indirecta da matéria tributável é subsidiária da avaliação directa e a ela aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa (art. 85.º da LGT).

##### ***JURISPRUDÊNCIA:***

*I - Nos termos do artigo 85.º da LGT, a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa (cfr. o seu n.º 1) e a ela aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa (cfr. o seu n.º 2).*

II - A subsidiariedade da avaliação indirecta e a preferência pelos elementos objectivos de quantificação em detrimento dos subjectivos radicam no princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º n.º 2 da Constituição).

III - O recurso à avaliação indirecta da matéria tributável não obsta à possibilidade de serem efectuadas as “correções técnicas” ou “meramente aritméticas” aos valores das deduções de IVA, pois que estas, in casu, são legalmente impostas em razão da inadmissibilidade de dedução do IVA resultante de operações simuladas (artigo 19.º n.º 3 do CIVA) e do respeitante a operações relativamente às quais não foi apresentado qualquer documento de suporte (artigo 19.º n.º 2 do CIVA)

IV - Não pode, pois, a recorrente invocar legitimamente um pretensão direito à avaliação indirecta fundado no seu comportamento não cooperante, menos ainda procurar obviar a que sejam efectuadas correções aos montantes indevidamente deduzidos por alegadamente o método das “correções técnicas” ser um método directo de avaliação [estava em causa uma situação de facturas falsas].

Ac. STA de 12.10.2011 (proc. 524/11)

Sempre que se verifique qualquer uma das situações previstas no art. 87.º da LGT, a AT pode proceder à *avaliação indirecta da matéria colectável*, a qual é efectuada pela AT (art. 82.º/2 LGT), sem prejuízo da participação do sujeito passivo. A *avaliação indirecta* é sempre *subsidiária* da avaliação directa e visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha (art. 83.º/2 LGT).

No que respeita às situações previstas no art. 87.º da LGT – aquelas que permitem à AT proceder à avaliação indirecta da matéria tributável – importa começar por sublinhar que o *regime simplificado de tributação* (art. 87.º/1 a) LGT), previsto como uma das alternativas para o apuramento da matéria colectável dos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares, ou seja, dos rendimentos da categoria B do IRS (art. 31.º CIRS), *não constitui um verdadeiro caso de avaliação indirecta da matéria colectável pelas seguintes razões: i)* em primeiro lugar porque não

*Avaliação indirecta da matéria colectável*

*Regime simplificado de tributação*

se trata de um caso de aplicação subsidiária de um método de quantificação da matéria colectável, mas antes de uma *opção* do sujeito passivo, em alternativa ao regime de contabilidade organizada (art. 81.º/2 LGT e art. 28.º/1 CIRS), desde que preencha os requisitos para poder realizar essa opção (art. 28.º/2 CIRS); e, *ii*) em segundo lugar, porque neste caso não se trata de apurar o rendimento real a partir de indícios ou presunções, mas sim de tributar um *rendimento-presumido*, que se aceita de modo alternativo ao rendimento real, como forma de não sobrecarregar os titulares de rendimentos mais baixos com obrigações contabilísticas mais complexas (próximo da tributação). Contudo, o regime simplificado acaba por se revelar pouco eficaz, pelo facto de se traduzir apenas num sistema de “presunção de custos”, calculado em função de uma percentagem do valor das receitas brutas, perdendo assim interesse por não reflectir a real situação económica e financeira das empresas em nome individual.

Quer isto dizer, portanto, que o efectivo recurso subsidiário à avaliação indirecta da matéria colectável tem lugar, designadamente, quando *exista uma impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável* (art. 87.º/1 *b*) LGT), por se verificar qualquer anomalia ou incorrecção que inviabiliza o apuramento daquela, em casos como os enunciados no art. 88.º da LGT, por exemplo, por inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade. O mesmo acontece quando *o sujeito passivo apresente, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos* (salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano) ou em três anos durante um período de cinco (art. 87.º/1*e*) LGT).

Verificada qualquer uma destas circunstâncias<sup>24</sup>, a determinação da matéria colectável faz-se através de *métodos indirectos*, ou seja, toman-

---

<sup>24</sup> Alguns autores rejeitam a possibilidade de aplicação do artigo 90.º da LGT perante a verificação das hipóteses enunciadas no art. 87.º/1*e*), alegando que se trata de uma lacuna (o legislador elenca aqueles factos como situações em que se pode efectuar uma avaliação indirecta da matéria tributável, mas depois não diz como é que essa avaliação se há-de processar) que a AT não pode, segundo o conteúdo constitucional do princípio da legalidade fiscal, “preencher” através da aplicação do art. 90.º da LGT. Entendemos, contudo, que não se trata de uma lacuna, mas sim de um verdadeiro caso de recurso à avaliação indirecta da matéria tributável e, como tal, a AT deve proceder à aplicação do *regime regra da avaliação indirecta* que é, precisamente, a quantificação da matéria colectável a partir dos critérios

do em consideração os elementos enunciados no art. 90.º da LGT, entre os quais se incluem, por exemplo, as margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros, o coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos, ou ainda a localização e dimensão da actividade exercida.

#### **4.3. O pedido de revisão da matéria tributável**

Uma vez determinada a matéria colectável por métodos indirectos, e caso o sujeito passivo não concorde com a quantificação efectuada pela AT, tem lugar um *procedimento especial de revisão da matéria tributável*, que se inicia a pedido do contribuinte, através de requerimento dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, nos 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão (art. 91.º da LGT). O pedido suspende o procedimento de liquidação do tributo (art. 91.º/2 da LGT).

Este procedimento assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte logo no requerimento inicial e o perito indicado pela administração tributária, o qual deve constar da lista aprovada anualmente pelo Ministro das Finanças<sup>25</sup>. Depois, se houver acordo entre os peritos, o tributo é liquidado com base na matéria tributável acordada,

*Procedimento especial de revisão da matéria colectável*

---

consagrados no art. 90.º da LGT. Na prática, parece que a Administração Tributária vem “solucionando” a questão de forma hábil, considerando que nos casos de *prejuízos fiscais durante três anos consecutivos* ou mais, sem que a empresa justifique o “milagre” que lhe permite continuar em actividade, estaremos perante uma contabilidade que não oferece fiabilidade (art. 88.º LGT), o que justifica o recurso a métodos indirectos, também, por aplicação do art. 87.º/1b) da LGT – Cf. Ac TCA Norte, de 28.02.2008 (Proc. n.º 4634/04).

<sup>25</sup> O art. 91.º/4 da LGT prevê ainda a possibilidade de o sujeito passivo ou a administração tributária requererem a nomeação de um *perito independente* (art. 93.º da LGT) constante das listas distritais organizadas pela Comissão Nacional (art. 94.º da LGT), o que não é muito provável que aconteça atendendo aos encargos que a respectiva remuneração acarreta (art. 93.º/4 da LGT). Caso, porém, essa nomeação venha a acontecer, o perito independente elabora um parecer que há-de ser tido em conta na decisão final (art. 92.º/7 da LGT). No caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a *reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia* quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo (art. 92.º/8 da LGT).

não podendo, neste caso, a AT alterar o valor dessa matéria tributável, se não houver acordo, a AT fixa unilateralmente o valor da matéria colectável tendo em conta as posições dos dois peritos (art. 92.º LGT).

O *pedido de revisão* constitui um pressuposto essencial para a posterior impugnação da liquidação com fundamento em ilegalidade por erro na quantificação ou nos pressupostos de determinação da matéria tributável, como se estipula expressamente no art. 86.º/5 da LGT e 117.º/1 do CPPT. Isso não invalida, contudo, que o sujeito passivo, caso não apresente o pedido de revisão, não possa posteriormente impugnar o acto de liquidação, *mas terá de fazê-lo apenas* com base em outros fundamentos, designadamente, a falta de fundamentação (art. 117.º/2 CPPT).

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Se a impugnação judicial da liquidação se fundar na errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável, a revisão administrativa da matéria colectável é um preliminar indispensável ao uso desse meio processual.

II - Embora os artigos 86.º n.º 5 da LGT e 117.º, n.º 1 do CPPT exijam a prévia apresentação de pedido de revisão da matéria colectável como condição da impugnabilidade judicial de actos tributários com base naqueles erros, a condição de impugnabilidade não funciona se na impugnação forem invocados outros vícios, designadamente o vício de falta de fundamentação.

*Ac. STA de 20.06.2012 (proc. 165/12)*

O art. 86.º/5 da LGT não se aplica quando a impugnação for intentada pelo responsável subsidiário.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

*Garantindo a lei ao responsável subsidiário o direito à reclamação e à impugnação judicial da matéria tributável, nos mesmos termos do devedor principal, nos termos do n.º 4 deste art. 22º da LGT, e não lhe sendo possível [ao responsável subsidiário], no caso de fixação da*

*matéria tributável por métodos indirectos, requerer ou intervir, por se encontrar findo, no procedimento de revisão previsto no art. 91º da LGT, poderá, no entanto, reclamar ou impugnar a liquidação ou a avaliação indirecta, sem o condicionamento referido no n.º 5 do art. 86º da LGT.*

*Ac. STA de 28.04.2010 (proc. 0876/09)*

#### 4.4. As manifestações de fortuna e o recurso judicial do acto de determinação do rendimento tributável

*Manifestações de fortuna*

Ainda no âmbito das situações abrangidas pelo art. 87.º da LGT, merece também destaque o regime do art. 89.º-A LGT, respeitante aos casos em que os rendimentos declarados em sede de IRS se afastem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as *manifestações de fortuna* evidenciadas pelo sujeito passivo.

Com efeito, segundo art. 89.º-A/1 da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie manifestações de fortuna ou o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao *rendimento padrão* constante da tabela prevista no n.º 4 do mesmo artigo, haverá lugar a uma “correção” da matéria colectável, que o legislador qualifica também como avaliação indirecta da matéria tributável.

Tabela do art. 89.ºA/4 da LGT

	Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
1.	Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000	20% do valor de aquisição.
2.	Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
3	Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
4	Aeronaves de Turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
5	Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000	50% do valor anual

Na determinação da existência ou não de uma manifestação de fortuna segundo o disposto na tabela, são tomados em consideração: *i*) os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar; *ii*) os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo; *iii*) os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar; *iv*) a soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, no ano em causa (art. 89.º-A/2 LGT).

Verificadas as *situações tipificadas como manifestações de fortuna*, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna (art. 89.º-A/3 LGT).

Sempre que o sujeito passivo não faça essa prova, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G (incrementos patrimoniais) – quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior –, o *rendimento padrão* enunciado na tabela (art. 89.º-A/4 LGT).

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

(...)

II - A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte

*Ónus da prova*

*Quantificação do acréscimo patrimonial*

a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.

Ac. STA de 17/04/2013 (proc. 433/13)

#### **APRECIÇÃO CRÍTICA:**

A tese sufragada pelo STA neste aresto não é isenta de críticas, o que de resto resulta também do voto de vencido que acompanha o acórdão. Com efeito, não se nos afigura razoável, como resulta da decisão, considerar que *em todos os casos* a presunção de rendimentos há-de limitar-se a um ano, não podendo estender-se a mais do que um exercício, pois esse é o único resultado, segundo a tese defendida por João Sérgio Ribeiro, que garante um resultado incapaz de ferir o princípio fundamental da capacidade contributiva. No essencial, os pressupostos em que se baseia o juízo do tribunal são os seguintes: *i)* nas manifestações de fortuna “o legislador, com base em regras de experiência (e a recolha de dados estatísticos), formulou um *nexo de probabilidade* entre a detenção de determinados bens ou a realização de certos consumos e a existência de rendimentos que as suportem”; *ii)* o objectivo é exclusivamente o de levar a tributação rendimentos ocultados; *iii)* se admitíssemos que a imputação pudesse ter lugar em mais do que um exercício, como pretende a AT, poderíamos, em certos casos, chegar a uma solução em que o valor de rendimento presumido excederia o da manifestação de fortuna, o que teria um “«carácter gravemente sancionatório e eventualmente confiscatório» e abalaria a natureza jurídica do mecanismo das manifestações de fortuna, que assentam numa presunção de rendimentos ocultados”; *iv)* neste caso haveria uma quebra do nexo de probabilidade e a tributação basear-se-ia numa ficção legal e não em uma presunção, o que redundaria numa solução inconstitucional; *v)* por tudo isto, como medida de salvaguarda, o tribunal conclui, como regra, que a presunção de rendimentos apenas pode actuar uma vez.

Ora, se atentarmos na redacção do preceito – do art. 89.º-A/4 – veremos que aí se refere que a manifestação de fortuna pode actuar “no ano em causa, e no caso das alíneas *a)* e *b)* do n.º2, nos três anos seguintes”, e ao Tribunal compete fazer uma interpretação da letra da lei

procurando o seu sentido na realização do direito não devendo limitar-se, como faz neste caso, com apoio na tese de João Sérgio Ribeiro, a considerar que estamos perante uma “redacção pouco feliz do preceito”. É caso para perguntar se o Tribunal, ao apreciar os casos concretos não pode, com base no princípio da razoabilidade, discernir aqueles em que a “actuação” da presunção em mais do que um ano se torna excessiva, daqueles em que a actuação nos três exercícios cumpre ainda os pressupostos normativos em que assenta a tributação do rendimento presumido. Afinal, a violação do princípio da proporcionalidade não tem apenas lugar nos casos em que estamos perante um excesso, mas igualmente naqueles em que a Administração actua por defeito, o que pode ser o caso em face da regra definida nesta jurisprudência, como o voto de vencido, de resto, bem destaca. A salvaguarda do nível mais elevado de protecção do sujeito passivo consubstancia, neste caso, um incentivo à fraude e à ocultação de rendimentos.

Em bom rigor, a correcção da matéria colectável com base no rendimento padrão não consubstancia um caso de avaliação indirecta da matéria colectável e sim uma tributação de um rendimento presumidamente ocultado, a não ser que a Administração Tributária utilize a faculdade prevista no art. 89.º-A/4 da LGT e, com base nos critérios do art. 90.º, fixe um rendimento superior ao rendimento padrão (valor de rendimento presumidamente ocultado, fixado pelo legislador com base em regras de experiência).

As situações mais controvertidas na prática resultam dos casos em que o sujeito passivo apenas consegue fazer uma *justificação parcial da origem do rendimento* que lhe permitiu realizar os negócios qualificados, segundo a lei, como manifestações de fortuna. Nestes casos, entende o tribunal que a justificação parcial não é suficiente para afastar a aplicação do regime jurídico das manifestações de fortuna, mas a mesma há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do acréscimo patrimonial não justificado. Uma construção que, em tese, se nos afigura correcta, mas que não pode deixar de atentar cautelosamente no fundamento oferecido pelo sujeito passivo como justificação, de modo a neutralizar as hipóteses em que essa justificação se transforme em instrumento de fraude à

Este é  
mais  
um falso  
caso de  
avaliação  
indirecta

Justifi-  
cação  
parcial

lei, como nos parece ser hoje o caso de muitas situações baseadas em empréstimos bancários para aquisição de habitação.

**JURISPRUDÊNCIA:**

*“Evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.*

*Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.*

*Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto –, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária - que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» -, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático, que a solução adoptada no acórdão recorrido não permite alcançar.*

*Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante*

*do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.*

*Não tendo a administração tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto fixou à ora recorrente o rendimento tributável de €75.000,00 com recurso a avaliação indirecta.*

*Ac. STA de 19.05.2010 (proc. 0734/09), com entendimento reiterado pelo Pleno da Secção no Ac. STA de 05.07.2012 (proc. 358/12)*

#### **CRÍTICA:**

*Considerando a facilidade com que um contribuinte pode recorrer a um empréstimo bancário para ilidir a presunção estabelecida no art. 89.º-A da LGT, e com isso afastar o pagamento do imposto devido, parece-nos desadequada a posição adoptada pela jurisprudência. Na verdade, o facto de o legislador ter fixado como rendimento-padrão apenas 20% do total do valor de aquisição do imóvel já parecia ter como pressuposto que a aquisição deste tipo de bens se faz em regra com recurso ao crédito ou a fontes extraordinárias de financiamento para além do rendimento anual normal dos sujeitos passivos. Igualmente em sentido crítico v. voto de vencido no acórdão.*

*Acrescente-se, também, que hoje não colhe o argumento de que para efeitos de tributação não pode considerar-se rendimento uma despesa (um crédito hipotecário), por esta não corresponder a uma manifestação de real capacidade contributiva, pois são múltiplos os exemplos de tributações autónomas de despesas em sede de rendimentos empresariais, cujo fundamento radica na circunstância de essas despesas, consubstanciarem, em si, uma expressão de capacidade contributiva. Argumentação que não deve deixar de considerar-se transponível para o caso da aquisição de imóveis com recurso ao crédito, sobretudo após a crise de 2008, em que os empréstimos bancários para aquisição de imóveis se tornaram mais selectivos e apenas são concedidos a quem prove “capacidade económico-financeira” para os poder cumprir, independentemente da garantia real que resulta da hipoteca.*

*Veja-se o caso subjacente ao Ac. STA de 12.04.2012 (Proc. 298/12), em que o sujeito passivo adquiriu “em 2008 três imóveis pelo valor de € 457.500,00, a que corresponde o rendimento padrão de € 91.500,00, quando é certo que, apenas, declarou 24.433,33”. Alguém acredita que o Banco concederia um empréstimo de €300.000 a um sujeito com um rendimento anual bruto inferior a €25.000? Se o Banco tomasse como verdadeira aquela declaração de rendimentos, saberia que o individuo entraria em incumprimento logo nos primeiros meses, e não lhe concederia o empréstimo, ainda que este estivesse garantido por hipoteca. Os casos concretos revelam bem, em nosso entender, as fragilidades da interpretação adoptada pelo STA ao exigir como medida de justiça no apuramento da “real capacidade contributiva” o desconto do valor do empréstimo para efeitos da fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.*

**PARA IR MAIS LONGE:**

*Em sentido diverso da nossa crítica v. CASALTA NABAIS, «Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna», RLJ, 2010/3963, pp. 357-372.*

Da decisão de avaliação da matéria colectável segundo os critérios do art. 89.º-A/1 a 4 (manifestações de fortuna) cabe *recurso para o tribunal tributário*, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento do pedido de revisão da matéria tributável (art. 89.º-A/7 e 8 da LGT e art. 146.º-B e 146.º-D/1 CPPT).

O TC, porém, no Ac. 759/2013 declarou a inconstitucionalidade do art. 146.º-B/3 (parte final) quando aplicado *ex vi* art. 89.º-A/8, por considerar que a exclusão da prova testemunhal viola o art. 20.º/1 da CRP.

Situação que corresponde a uma *excepção ao princípio da impugnação unitária*, em que se admite a impugnação autónoma de um *acto destacável* do procedimento tributário. Parece-nos, todavia, que esta solução apenas deveria ser utilizada quando a determinação da matéria colectável assentasse exclusivamente no rendimento-padrão, podendo utilizar-se o pedido de revisão nas situações em que a AT fixasse um rendimento superior a esse valor (ao do rendimento-padrão), recorrendo aos critérios do art. 90.º

*Impugnação dos actos que determinam a aplicação do regime jurídico das manifestações de fortuna*

da LGT. Todavia, não estando esta solução expressamente consagrada na lei – pelo contrário, a letra do artigo 89.º-A/7 da LGT refere expressamente que não é aplicável o procedimento contantes do artigo 91.º – há-de admitir-se, no âmbito da impugnação judicial, a análise da ilegalidade da liquidação adicional por excesso de quantificação nas hipóteses em que a AT recorre aos critérios do art. 90.º, mesmo sem o pedido de revisão.

#### ***4.5. Os acréscimos injustificados de património e o recurso judicial do acto de determinação do rendimento tributável***

Por último, cabe ainda referir as hipóteses em que *acréscimos injustificados de património* justificam a intervenção da AT, ou seja, os casos em que se regista um acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados (art. 87.º/1f) da LGT).

Nesta hipótese, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G (incrementos patrimoniais), quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º, que permitam à AT fixar rendimento superior, a *diferença* entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Trata-se de mais um caso que o legislador enquadra na avaliação indirecta da matéria tributável, embora tal só seja rigorosamente verdade quando a AT utilize os critérios do art. 90.º da LGT para proceder à quantificação do “*acréscimo patrimonial não justificado*”, pois caso contrário estaremos apenas perante uma *presunção de rendimento*, concretizada, em regra, com recurso à prévia derrogação do sigilo bancário (art. 89.º-A/11 da LGT).

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

*I - No que diz respeito a imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artº*

*87º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a 250.000,00 euros a Administração Tributária fica legitimada a realizar avaliação indirecta ao abrigo da citada alínea d) e do artº 89º-A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f) citada, a Administração Tributária pode realizar a avaliação indirecta com fundamento nesta norma.*

*II - Demonstrando o contribuinte apenas proveniência parcial do valor de aquisição do imóvel, mantém-se o direito de a Administração Tributária realizar a avaliação indirecta e de recorrer à derrogação do sigilo bancário para obtenção de informações bancárias relativas ao respectivo contribuinte.*

*Ac. STA de 15.09.2010 (proc. 0660/10)*

I - A fundamentação da decisão do procedimento é constituída pelas razões de facto e direito que a motivaram e que devem estar expressamente integradas no próprio acto (art. 268º da Constituição da Republica Portuguesa arts. 77º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária, 125º do Código de Procedimento Administrativo).

II. O que é relevante, para apreciação da existência ou não de fundamentação, é saber o que consta da decisão e não o que a Administração fez, ou não, depois de ter notificado, naqueles precisos termos, o sujeito passivo, já que esses factos não integram a fundamentação das decisões em referência e não podem, por terem ocorrido a posteriori, servir de suporte à falta de fundamentação invocada.

III - O facto de a Administração Tributária, no ano de 2007, se deparar com uma aquisição de bens imóveis de valor inferior a €250.000,00 não justificada pela declaração de rendimentos apresentada, não a legitima a proceder à determinação da matéria tributável com recurso aos métodos indirectos nos termos do disposto no artigo 87º al. f) da LGT, uma vez que, em matéria de bens imóveis, o legislador fixou um regime especial e autónomo relativamente aos acréscimos patrimoniais que nesta ultima alínea se contemplaram

*Ac. TCA Norte de 14.03.2013 (proc. 2347/11.1BEPRT)*

Também neste caso, quando a fixação da matéria colectável tenha lugar segundo as regras do art. 89.º-A/5 da LGT, cabe recurso para o tribunal tributário, *com efeito suspensivo*, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento do pedido de revisão da matéria colectável (art. 89.º-A/7 e 8 da LGT e art. 146.º-B CPPT). Aplica-se, igualmente, a decisão do TC no Ac. 759/2013.

Situação que corresponde, tal como dissemos antes, a uma *excepção ao princípio da impugnação unitária*, em que se admite a impugnação autónoma de um *acto destacável* do procedimento tributário. Esta conclusão, como vimos, é válida quando a determinação da matéria colectável seja feita exclusivamente com base na presunção de rendimento do valor total das despesas ou das liberalidades, pois em nosso entender o pedido de revisão já poderá e deverá ser utilizado quando a AT venha a fixar rendimento superior a esse valor recorrendo aos critérios do art. 90.º da LGT. Mas vale aqui, igualmente, o critério da não consagração legal dessa exigência para afastar o disposto no art. 86.º5 da LGT.

## 5. Os actos no procedimento tributário

No âmbito do procedimento tributário encontramos diversos *actos interlocutórios* (ex. fixação da matéria tributável), *i. e.*, actos preparatórios e prévios dos actos tributários, que são determinantes para o conteúdo daqueles, mas que não são considerados lesivos, na medida em que, em regra, só o acto tributário atingirá a esfera jurídica dos contribuintes. Por essa razão, só o acto final do procedimento – o acto tributário – é em princípio impugnável de acordo com o princípio da *impugnação unitária*.

Embora a regra ditada pelo *princípio da impugnação unitária* (art. 54.º do CPPT) aponte para insusceptibilidade de impugnação contenciosa directa de actos interlocutórios do procedimento, é possível encontrar hoje na lei diversos exemplos de actos que consubstanciam uma excepção àquele princípio, ou seja, de *actos destacáveis* – os denominados *actos em matéria tributária*. Neste particular é importante perceber que o art. 9.º/2 da LGT, no qual se estabelece que “todos os actos em matéria

tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei” tem de ser interpretado em conformidade com o *princípio da impugnação unitária*, nos termos do qual o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua *lesividade objectiva, imediata, actual* e não meramente potencial.

***JURISPRUDÊNCIA:***

I - A questão da impugnabilidade do acto tributário que constitui o objecto da impugnação judicial é de conhecimento oficioso do tribunal, em qualquer altura da instância.

II - Por força do princípio da impugnação unitária, plasmado no artigo 54.º do CPPT, só é possível, em princípio, impugnar o acto final do procedimento tributário, dado que só esse acto atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica do contribuinte, sendo que no contencioso tributário o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua lesividade objectiva, imediata, actual e não meramente potencial.

III - Os actos interlocutórios do procedimento não são, em princípio, imediatamente lesivos, razão por que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da eventual impugnação deduzida contra o acto final lesivo, a menos que se trate de actos interlocutórios cujo escrutínio judicial imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (são os chamados “actos destacáveis”, que na falta de imediata impugnação se fixam na ordem jurídica, ficando precludido o direito ou a faculdade processual de posteriormente discutir a sua legalidade) ou de actos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos, abrindo-se então a possibilidade da sua impugnação imediata, sem prejuízo de a sua ilegalidade poder, ainda, ser suscitada na impugnação que venha a ser deduzida contra o acto final.

*Ac. STA de 23.06.2010 (proc. 01032/09)*

Face ao princípio da impugnação unitária (art. 54º do CPPT) e não prevendo a lei tributária que a informação vinculativa (não atinente a pressupostos de benefício fiscal sujeito a reconhecimento) constitui acto destacável do procedimento, a respectiva impugnabilidade

contenciosa directa e autónoma (em acção administrativa especial) só poderia admitir-se no caso de acto imediatamente lesivo.

*Ac. STA de 05.01.2012 (proc. 1011/11)*

É o caso, designadamente, dos actos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos que não dêem origem a qualquer liquidação (art. 86.º/3 LGT e art. 97.º/1b) CPPT), dos actos de fixação da matéria tributável com base no art. 89.º-A da LGT (art. 89.º-A/7 LGT) e dos actos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos propriamente ditos, em que essa fixação *só pode* ser contestada judicialmente na impugnação da liquidação (nesta parte, prevalece a regra da impugnação unitária – art. 54.º CPPT), se previamente o contribuinte tiver lançado mão do pedido de revisão da matéria tributável (arts. 86.º/5 e 91.º LGT e 117.º/1 do CPPT), o que significa que existe uma obrigatoriedade de apresentar uma “reclamação administrativa” destes actos interlocutórios. Mesmo que essa “reclamação administrativa”, como é o caso, não consubstancie um meio impugnatório propriamente dito nem tenha como *terminus* uma decisão administrativa em sentido próprio, pois o pedido de revisão pode ser concluído com um acordo entre o perito da administração e o perito do contribuinte, ou com uma simples pronúncia da administração, cuja finalidade não é solucionar o diferendo quanto à quantificação da matéria tributável, mas apenas pôr termo ao processo contraditório e permitir que o procedimento tributário avance, cabendo depois ao juiz, em sede de impugnação judicial (art. 117.º do CPPT), avaliar da existência ou não de excesso na quantificação da matéria tributável, com ou sem o auxílio dos peritos (art. 117.º/4 CPPT).

Veja-se, porém, que se a AT em sede de inspecção tributária não alterar os valores patrimoniais, limitando-se a fazer correcções aritméticas à matéria tributável, o pedido de revisão não é condição para a impugnação judicial da liquidação com fundamento em ilegalidade.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Não tendo havido alteração de valores patrimoniais na determinação da matéria tributável, a impugnação judicial do acto tributário de

liquidação não depende de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável (art.117º nº 1 CPPT; art.86º nº 5 LGT).

II - É o caso dos autos em que apenas foram efectuadas correcções meramente aritméticas à matéria colectável de IRS não tendo havido recurso a métodos indirectos.

III - Impõe-se ordenar a baixa dos autos à primeira instância para normal tramitação, com a instrução que se impuser e demais passos processuais e subsequente decisão que conheça dos demais fundamentos de impugnação invocados.

*Ac. STA de 31.10.2012 (proc. 362/12)*

Já no que respeita aos *actos tributários*, ou seja, actos de liquidação dos impostos que põem termo ao procedimento tributário de liquidação (art. 60.º CPPT), é importante sublinhar que os mesmos podem assumir diversas modalidades.

*Acto tributário*

Assim, quando os actos de liquidação são praticados pela AT, com base nas declarações apresentadas pelos contribuintes ou em outros elementos recolhidos na fase da instrução, estaremos perante *liquidações administrativas*, que são directamente impugnáveis perante os tribunais tributários (art. 97.º/1a) CPPT).

*Liquidação administrativa*

Noutros casos, como vimos a propósito da *substituição tributária* propriamente dita, a liquidação dos impostos é efectuada por um terceiro através da retenção na fonte a título definitivo da parcela de rendimento correspondente ao imposto – é o caso, por exemplo, dos rendimentos sujeitos a taxas libertórias nos termos do art. 71.º CIRS –, situação em que estaremos perante uma *liquidação em substituição* ou *liquidação por terceiro*, e em que a lei impõe o recurso a uma impugnação administrativa prévia à impugnação judicial (reclamação graciosa obrigatória nos termos do art. 132.º CPPT), excepto se o fundamento for exclusivamente de direito e a liquidação tiver sido efectuada de acordo com as orientações genéricas emitidas pela AT.

*Liquidação por terceiro*

*Reclamação graciosa obrigatória*

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I – Em regra, a reclamação graciosa tem natureza facultativa, mas há situações em que a lei não permite a impugnação directa do acto de

liquidação e impõe a reclamação graciosa prévia como condição para abrir a via contenciosa como, v.g., no caso de retenção na fonte, quando o fundamento de impugnação não for exclusivamente matéria de direito e o acto não tiver sido efectuado de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (art. 132.º, n.ºs 2 e 6, do CPPT).

II – Nos casos de retenção na fonte, se for apresentada reclamação graciosa, quer ela seja condição de abertura da via judicial, quer não o seja mas o interessado tenha optado por a apresentar, o prazo para a impugnação judicial é o do n.º 5 do art. 132.º do CPPT: 30 dias contados do indeferimento expresso ou tácito (sendo que, neste último caso, fica afastado o prazo geral do art. 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT para a impugnação da generalidade dos indeferimentos tácitos, como o permite o n.º 4 do mesmo artigo).

III – A reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente (art. 57.º, n.º 5, da LGT e art. 106.º do CPPT), sendo que o prazo para a decisão da reclamação graciosa é de seis meses (art. 57.º, n.º 1, da LGT) e conta-se da data da entrada da petição no serviço competente (art. 57.º, n.º 5, LGT) e nos termos do art. 279.º, alínea c), do CC ex vi do n.º 3 do art. 57.º da LGT.

*Ac. STA de 19.04.2012 (proc. 85/12)*

A última modalidade dos actos de liquidação, determinada em função do sujeito que os pratica, são as *auto-liquidações*, ou seja, os casos em que é o próprio sujeito passivo quem apura o montante de imposto a pagar (é ele que efectua a liquidação) e o entrega à AT através do preenchimento de uma declaração-liquidação acompanhada do correspondente pagamento do imposto apurado. Neste caso, como a doutrina há muito sublinha (Vieira de Andrade: 1994), a aceitação da declaração-liquidação por parte da AT consubstancia uma *homologação implícita* do acto de liquidação do imposto, o que permite obviar a que uma eventual impugnação do mesmo possa ser neutralizada pelo princípio geral *venire contra factum proprium*.

Todavia, neste caso, à semelhança do que acontece na impugnação das liquidações efectuadas por terceiro, a lei impõe também uma reclamação

administrativa prévia obrigatória, que apenas pode ser afastada se o fundamento for exclusivamente de direito e a liquidação tiver sido efectuada de acordo com as orientações genéricas emitidas pela AT (art. 131.º CPPT). Constituem exemplos de impostos sujeitos ao regime de autoliquidação o IVA (art. 27.º CIVA) e o IRC (art. 89.º/a) CIRC).

Reclamação graciosa obrigatória

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Em caso de autoliquidação, a via contenciosa abre-se apenas depois da reclamação necessária apresentada pelo contribuinte (artigo 131.º CPPT).

II - A imposição de reclamação graciosa prévia resultante do artº 131º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, nos casos de autoliquidação em que a administração não tomou posição sobre a situação gerada com o acto do contribuinte, não viola os princípios constitucionais da tutela efectiva e da impugnabilidade contenciosa de actos administrativos nem o artigo 95.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

*Ac. STA de 27.06.2012 (proc. 982/11)*

Ainda no que respeita aos actos de liquidação dos tributos, cumpre distinguir entre as *liquidações primárias* ou de *primeiro grau*, que surgem no fim de um procedimento tributário quando, pela primeira vez, se visa apurar o montante de imposto a pagar relativamente a um determinado facto tributário, e as *liquidações adicionais* ou de *segundo grau*, que correspondem às situações em que está em causa a liquidação de factos tributários que já foram objecto de um primeiro acto de liquidação. A *liquidação adicional* é, por essa razão, sempre uma liquidação administrativa. Em regra as liquidações adicionais resultam de procedimentos de inspecção tributária e podem ser efectuadas com base na *avaliação directa da matéria tributável* ou com base na aplicação de *métodos indirectos*.

Liquidação adicional

Por último, importa ainda realçar a categoria dos *actos administrativos em matéria tributária*. O CPPT distingue entre *os que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação*, querendo com isso referir-se às decisões das reclamações graciosas e dos recursos hierárquicos que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, aos quais

Actos administrativos em matéria tributária

não é reconhecida “autonomia” relativamente aos actos de liquidação, devendo por essa razão seguir a via da impugnação judicial da liquidação, e aqueles actos administrativos que apesar de interferirem na fixação dos direitos dos contribuintes não comportam a apreciação da legalidade do acto de liquidação, e que são impugnáveis nos tribunais tributários, embora seguindo das normas sobre processo nos tribunais administrativos (art. 97.º/2 do CPPT). Constituem exemplos desta segunda categoria alguns actos praticados em procedimentos tributários especiais, como o acesso a informação bancária (art. 63.º-B/4 da LGT), o reconhecimento ou não de benefícios ou isenções fiscais, embora neste caso se encontre previsto um recurso hierárquico necessário da decisão de indeferimento (art. 65.º/4 do CPPT).

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial para impugnação de actos tributários ou em matéria tributária é definido pelo art. 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e o segundo para os que não comportem tal apreciação.

II - Assim, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, é o processo de impugnação judicial.

III - O prazo para a impugnação judicial de indeferimento tácito de recurso hierárquico é o de 90 dias, previsto na alínea d) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT e não o do n.º 2 deste artigo, que apenas é aplicável à impugnação de actos expressos de indeferimento de reclamações graciosas

Ac. STA de 21.11.2007 (proc. 444/07)

II - Nos termos dos artigos 102.º, n.º 2 e 76.º, n.º 1 do CPPT, do indeferimento de reclamação graciosa cabe impugnação judicial (a interpor no prazo de 15 dias) ou recurso hierárquico (a interpor no prazo de 30 dias), podendo o contribuinte optar livremente por uma ou outra via de reacção.

III - Optando pela interposição de recurso hierárquico, a lei tributária garante-lhe a possibilidade de reagir judicialmente contra o acto de indeferimento da sua pretensão, desde que não esteja já pendente impugnação judicial com o mesmo objecto (artigo 76.º, n.º 2 do CPPT).

IV - Do indeferimento do recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a legalidade do acto de liquidação cabe impugnação judicial e não “acção administrativa especial”, sendo o prazo para a sua interposição de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (alínea e) do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT).

*Ac. STA de 15.04.2009 (proc. 01108/08)*

### **5.1. Invalidade total e parcial do acto de liquidação**

Verificada a ilegalidade do acto de liquidação, pode a mesma conduzir à respectiva anulação judicial total ou parcial (o acto tributário é um acto divisível), consoante aquela ilegalidade seja motivo de iniquação da totalidade ou de parte do acto tributário.

Tal como tem sido sublinhado pela jurisprudência, o acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de *anulação parcial*<sup>26</sup>, o que, de resto, está em conformidade com a natureza de plena jurisdição do contencioso tributário e em linha com o princípio da economia processual (podendo a questão ser solucionada na decisão judicial, deve evitar-se a necessidade de uma nova pronuncia por parte da Administração Tributária) e com as características do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar quando o exercício da jurisdição plena ponha em causa os espaços de valoração próprios da actividade administrativa, neste caso, da actividade da administração tributária na realização da lei fiscal, desrespeitando os limites decorrentes do princípio da separação de poderes).

*Anulação  
parcial do  
acto tribu-  
tário*

---

<sup>26</sup> Cfr. os seguintes acórdãos do STA: 9.07.1997 (proc. n.º 5874); 22.09.1999 (proc. n.º 24101); 16.05.2001 (proc. n.º 25532); 26.03.2003 (proc. n.º 1973/02); 27.09.2005 (proc. n.º 287/05); 12.01.2011 (proc. n.º 583/10).

Deste modo, se o juiz reconhecer que o ato tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento que não esteja inquinado, isto, claro está, no pressuposto de que nenhuma acção administrativa ulterior é necessária para permitir a continuidade da respectiva vigência. Se assim for, ou seja, se se revelar necessário um acto posterior para permitir a continuidade da vigência daquela liquidação, estaremos perante um *limite funcional* da justiça tributária, de onde resulta para o tribunal a exigência de proceder à anulação total do acto tributário.

### **JURISPRUDÊNCIA:**

(...) Conforme resulta da decisão recorrida, foi entendido que o artº 43º, nº 2 do CIRS, ao tributar apenas 50% do valor das mais-valias auferidas por residentes em Portugal e a totalidade em relação a não residentes em Portugal, mas residentes no espaço comunitário ofendia o direito comunitário, maxime o artº 56º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia (actual artigo 63º do TFUE).

E, assim sendo, entendeu-se que a liquidação era ilegal.

Porém, acrescentou-se o seguinte: “Não obstante estar o ato em apreço ferido de anulabilidade, tornando-se apenas necessária uma operação aritmética para repor a respectiva legalidade e constituindo a liquidação do imposto por natureza um ato divisível, é a mesma susceptível de anulação parcial”.

E, deste modo, a decisão recorrida entendeu que a forma de ultrapassar a ilegalidade era a de aplicar também à impugnante o nº 2 do citado artº 43º do CIRS.

Porém, com o devido respeito, e como salientam a recorrente e o MºPº, tal não poderia ser feito, pelo que apenas haveria que anular o ato de liquidação na totalidade.

(...), estamos perante um único fundamento de anulação, sendo certo que a ilegalidade é total. Sendo assim, não pode alegar-se, como se fez na decisão recorrida, que o ato é divisível, apenas porque no entender do Mmº Juiz havia que aplicar a taxa a 50% das mais-valias e não à sua totalidade.

Anulada a liquidação caberá à Fazenda Pública efectuar nova liquidação, aplicando ou não o n.º 2 do art.º 43.º do CIRS e podendo eventualmente a recorrente impugnar essa nova liquidação. (...)

*Ac. STA de 10.102012 (proc. 533/12)*

Assim, se o fundamento da ilegalidade radicar, por exemplo, na adopção pela Administração Tributária de uma margem média de lucro líquido (art. 90.º/1a) da LGT que o tribunal venha a considerar excessiva, terá o acto que ser totalmente anulado, na medida em que o tribunal não pode substituir-se à Administração, escolher a margem de lucro adequada e proceder a nova liquidação. Neste caso, ao tribunal apenas compete analisar a juridicidade do critério adoptado para a quantificação da matéria tributável por métodos indirectos, anulando a liquidação com fundamento em ilegalidade sempre que aqueles critérios não tenham sido correctamente utilizados, cabendo, posteriormente, à Administração Tributária efectuar nova liquidação, adoptando correctamente os critérios legais, em conformidade com o que vier a ser estabelecido no julgado.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

(...) Nem se diga, como a recorrente Fazenda Pública, que “o objecto do recurso é APENAS fixar uma margem de lucro”. O processo de impugnação judicial dos actos tributários de liquidação tem por objecto a anulação total ou parcial desses actos, e não a fixação da matéria colectável. E a verdade é que, na petição inicial da impugnação, a impugnante pedira a anulação total da liquidação, e só subsidiariamente a parcial da liquidação. É certo que, no recurso, delimitou a discussão “à questão (...) da determinação de uma margem de lucro líquido de 15% que lhe foi aplicada”, e pedia a revogação da sentença “na parte que estabelece uma margem de lucro líquido que extravase os 2,53% ou, subsidiariamente, os 6,11%”. Mas nem por isso se podia entender que competia ao Tribunal, apreciando o objecto do recurso, estabelecer qual era a margem de lucro adequada ao caso. O que lhe cabia era verificar se a sentença impugnada, ao aceitar como boa a margem de lucro de 15%, enfermava ou não dos vícios que lhe eram assacados, ditando a sua sorte – confirmação, anulação

ou revogação. E, revogando-a, como, no caso, sucedeu, importava ditar a procedência ou improcedência da impugnação judicial. (...)

*Ac. STA de 26.03.2003 (proc. 1973/02)*

O mesmo é válido sempre que o fundamento da ilegalidade da liquidação inquine a totalidade do acto.

### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - O acto tributário de liquidação é divisível e, conseqüentemente, pode ser só parcialmente anulado pelos tribunais, no respectivo processo de impugnação.

II - Deve, porém, anular-se totalmente o acto quando a Administração Fiscal tenha calculado a matéria colectável por correcções técnicas, supondo um determinado valor e o juiz concluir pela inexistência, em certos casos, de situações que justifiquem a introdução dessas mesmas correcções, bastantes para alterar, assim, o seu montante, ficando, por isso, na dúvida quanto à qualificação e quantificação efectuada, pois não cabe aos tribunais, substituindo-se à Administração, apurar a matéria colectável e proceder à correspondente liquidação.

*Ac. STA de 04.05.2011 (proc. 21/11)*

O limite funcional relativo à anulação parcial do acto tributário já não se verifica, como é óbvio, se estivermos perante uma *revogação parcial pela AT*, ainda que a mesma tenha lugar no decurso do processo judicial de impugnação (art. 112.º CPPT), caso em que a mesma há-de prosseguir relativamente à restante parte, se o impugnante nada disser (art. 112.º/3 do CPPT). Nos casos em que o valor do processo não exceda o valor da alçada do tribunal tributário de 1.º instância, a revogação é da competência do dirigente do órgão periférico regional. Já nos casos em que o valor do processo exceder aquele limite, a competência para a revogação é do dirigente máximo do serviço.

Neste caso, porém, é importante distinguir as situações em que da revogação do acto resulte a prática de um *novo acto tributário* (abrindo-se novamente a via impugnatória), daquelas em que o acto é apenas parcialmente *revogado* pela Administração Tributária, e em que, em consequência

*Revogação  
parcial  
em pro-  
cesso de  
impugna-  
ção*

*Liqui-  
dação  
correctiva*

da revogação parcial, venha a ser emitida uma *liquidação correctiva* (que origina um número de liquidação diferente), a qual não determina a existência de um novo acto tributário, mas apenas de um acto meramente confirmativo da liquidação inicial, correspondente à parte não anulada da mesma.

Esta *liquidação correctiva* não é impugnável, sem prejuízo, porém, de, nos casos em que essa revogação parcial tenha lugar na pendência da impugnação judicial, se abrir a possibilidade de ampliação do pedido e da causa de pedir (nos termos do disposto no art. 63.º do CPTA, *ex vi* art. 2.º/e) do CPPT), quando se verificarem factos supervenientes que proporcionem ao impugnante a tomada de conhecimento de vícios de que não podia conhecer no momento da apresentação da petição inicial, assim permitindo ao impugnante invocar novos factos ou imputar novos vícios ao acto impugnado.

Uma última nota para sublinhar o problema da anulação dos actos tributário com fundamento em *vício de forma*. Nestas situações o STA tem entendido que não haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que o acto anulado ou declarado nulo há-de ser substituído por um acto válido. Porém, como se tratará sempre de uma nova liquidação (novo acto) que dará origem a um novo pagamento – veja-se que a jurisprudência impõe a devolução do imposto liquidado, não admitindo a “retenção da quantia” a título de pagamento do imposto a liquidar – e não apenas da renovação do acto anulado ou declarado nulo, a jurisprudência impõe a devolução da quantia liquidada dentro do prazo de execução espontânea, findo o qual começam a vencer-se juros de mora<sup>27</sup>.

## 5.2. Revisão dos actos tributários

A *revisão dos actos tributários* pela entidade que os praticou, prevista no art. 78.º da LGT, constitui um instituto jurídico tradicionalmente vocacionado para a “revisão em favor da Fazenda Pública”, mas que

---

<sup>27</sup> A doutrina tem sido muito crítica quanto a esta situação, defendendo que se com a anulação por vício de forma passa a ser outro o momento da exigibilidade do imposto, então não se compreende o argumento invocado pela jurisprudência para não admitir o pagamento de juros indemnizatórios (Morais: 2012, 372).

conheceu recentemente um desenvolvimento jurisprudencial que lhe permitiu transmutar-se num instrumento principal de defesa dos direitos dos contribuintes, como veremos melhor mais à frente.

Nesta sede importa sublinhar ainda que esses desenvolvimentos não neutralizaram a possibilidade de utilização deste meio em favor da Fazenda Pública, o que resulta essencialmente, do disposto nos n.ºs 4 e 5 do referido art. 78.º da LGT, onde se estipula que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte, considerando-se *notória a injustiça ostensiva, inequívoca e grave* resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional”.

### ***5.3. Revogação, ratificação, reforma, conversão e rectificação do acto de liquidação***

Para além de total ou parcialmente revogado, o acto de liquidação pode ser reformado, ratificado, ou convertido, mediante acto decisório, emitido pela Administração Tributária, nos quatro anos seguintes à liquidação – prazo legalmente fixado para a respectiva revisão por iniciativa da AT (art. 79.º/1 e 78.º/1 da LGT).

O art. 79.º/2 da LGT consagra ainda a possibilidade de a AT poder *rectificar* as declarações dos contribuintes em caso de erros de cálculo ou escrita.

## **6. A execução fiscal**

Chegados à fase executiva do procedimento tributário é essencial começar por analisar as diferenças entre o acto administrativo – que goza de força executiva e executória – e o acto tributário – que embora goze de força executiva não tem, como veremos em seguida, força executória plena,

apresentando-se esta mitigada, pela razão de a lei, em certas circunstâncias e relativamente a certos actos, impor o recurso aos tribunais tributários para decidir da legalidade dos actos de execução praticados pela AT.

O mesmo é dizer que na fase executiva do procedimento tributário vamos encontrar um *tipo especial de procedimento* onde se conjugam e articulam actos da AT e fases processuais aí enxertadas que são dirigidas pelos tribunais tributários.

A LGT, através de uma formulação que não consideramos precisa, inverte os termos e enfatiza o papel dos tribunais nesta fase, preceituando que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da Administração Tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional (art. 103.º/1 LGT). Uma “compreensão” das coisas que contraria até as mais recentes alterações aprovadas pela LOE/2011, e que vieram reforçar ainda mais “o poder” da AT na fase executiva.

Em termos gerais, podemos dizer que a *execução fiscal* consiste na *cobrança coerciva das dívidas tributárias* (sem prejuízo de este procedimento ser também utilizado para cobrança de outras dívidas – art. 148.º/2 CPPT).

### **6.1. A tramitação do processo de execução fiscal**

Como acontece em qualquer processo executivo, a sua instauração pressupõe a existência de um *título executivo*, que no caso das dívidas tributárias corresponde à certidão extraída do título de cobrança do tributo respectivo (art. 162.º/a) CPPT). Assim, o órgão da execução fiscal, que é o serviço da administração tributária onde a execução deve correr (art. 149.º CPPT) – em regra é o serviço local do domicílio ou sede do devedor (art. 150.º CPPT) –, tem legitimidade para promover a execução das dívidas fiscais contra os respectivos devedores originários (ou responsáveis solidários), instaurando a competente execução, mediante despacho lavrado no título executivo (art. 168.º CPPT).

Uma vez instaurada a execução, o devedor é *citado* para poder exercer o direito de *oposição à execução*, requerer o pagamento em prestações ou

*Título  
executivo*

a dação em pagamento (art. 189.º/1 CPPT). Quando a quantia exequenda não exceda as 500 unidades de conta, a citação pode ser efectuada por via postal simples (art. 191.º/1 CPPT), devendo o postal ser registo sempre que a dívida exequenda for superior a 50 vezes a unidade de conta (o valor da unidade de conta é de 102€), nos restantes casos, quando houver lugar a efectivação de responsabilidade solidária ou subsidiária, necessidade de proceder à venda de bens ou quando o órgão de execução fiscal a considerar mais eficaz para a cobrança da dívida, a citação é pessoal (art. 191.º/3). As citações podem ainda ser efectuadas por transmissão electrónica de dados (art. 191.º/4/5/6 CPPT), situação em que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal simples ou registada ou por via postal registada com aviso de recepção, valendo também como citação pessoal.

Nesta fase, uma das possibilidades que assiste ao executado é, como vimos, a de deduzir *oposição à execução fiscal*, invocando qualquer dos fundamentos consagrados no art. 204.º CPPT. A *oposição à execução fiscal* constitui um (sub)processo judicial enxertado no procedimento de execução fiscal, no qual o executado contesta, perante o tribunal tributário (embora a petição seja apresentada no órgão de execução fiscal ela é posteriormente remetida ao tribunal – arts. 207.º e 208.º CPPT), a legalidade do processo de execução.

Sublinhe-se que nesta fase já não é possível ao executado questionar a legalidade do acto tributário, a não ser nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (art. 204.º/1b) CPPT).

Questão diferente e muito frequente é a de, em caso de *reversão do processo de execução fiscal*, o revertido pretender questionar os pressupostos da responsabilidade tributária e a legalidade da dívida, caso em que deverá deduzir *oposição à execução fiscal* (art. 204.º do CPPT) e *impugnar o acto de liquidação* (art. 22.º/4 da LGT), não sendo possível, nos termos do art. 104.º do CPPT, cumular as duas pretensões na mesma acção.

#### **JURISPRUDÊNCIA:**

I - Em processo de oposição apenas pode ser discutida a falta de notificação ou a falta de notificação tempestiva (no prazo de caducidade) da liquidação dos tributos que constituem a dívida exequenda, na

medida em que essas situações são susceptíveis de retirar eficácia ao acto notificado e impedir, desse modo, a exigibilidade da correspondente dívida. Já a discussão da caducidade do direito à liquidação em si, na medida em que constitui matéria que contende com a legalidade desse concreto acto de liquidação, não é permitida em sede de oposição por força do disposto no artigo 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT (...)

*Ac. STA de 20.10.2010 (proc. 01089/09)*

A *oposição* suspende a execução até ao trânsito em julgado da mesma, desde que seja constituída garantia (arts. 212.º e 169.º/9 CPPT). Uma vez transitada em julgado a fase de *oposição à execução fiscal*, o processo é devolvido ao órgão de execução fiscal que, consoante a decisão, poderá dar continuidade ao procedimento de execução fiscal (art. 213.º CPPT).

Segue-se – caso não tenha sido deduzida oposição à execução, ou a decisão aí alcançada não prejudique a continuidade da execução – a fase da *penhora*, que consiste na indicação dos bens do devedor (no processo fiscal essa indicação cabe à AT, sem prejuízo de o executado poder nomear bens nos termos do art. 215.º/4 CPPT), para serem apreendidos com o objectivo de se proceder posteriormente à respectiva alienação. Existem diferentes formalidades que têm de ser observadas consoante o tipo de bem a penhorar, mas a competência para a prática desses actos pertence sempre à AT – arts. 215.º ss CPPT.

Nesta fase pode surgir outro (sub)processo judicial – os *embargos de terceiro*. Com efeito, sempre que a penhora ofenda a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência de que seja titular um terceiro, pode este deduzir embargos de terceiro junto do órgão de execução fiscal (art. 237.º/2 CPPT), os quais serão posteriormente decididos pelo tribunal tributário (art. 151.º/1 CPPT), e a decisão de mérito que aí vier a ser proferida constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados por embargante e embargado (art. 238.º CPPT).

No procedimento de execução fiscal passa-se então à fase de *convocação dos credores e verificação e graduação dos créditos*. Trata-se de convocar todos os credores do executado através de citação, havendo

especial preocupação em citar os credores com garantia real relativamente aos bens penhorados e, nos termos do art. 239.º CPPT, também o cônjuge. Terminado o prazo de reclamação de créditos, o órgão de execução fiscal procede à *verificação e graduação* dos créditos, notificando todos os credores dessa decisão (art. 245.º CPPT).

Mais uma vez, pode surgir aqui nova fase de intervenção dos tribunais, os quais podem ser accionados para decidir pedidos de *reclamação de créditos* que não tenham sido aceites pelos órgãos de execução fiscal, ou para analisar a *legalidade da decisão de graduação* dos mesmos. A decisão que venha a ser proferida em juízo, depois de transitar em julgado, é junta ao processo, que retorna à AT para prosseguir o processo de execução fiscal (arts. 247.º e 151.º/1 CPPT).

Segue-se a *venda dos bens penhorados*, que hoje é preferencialmente realizada por meio de leilão electrónico ou por proposta em carta fechada (art. 248.º CPPT). Com a quantia realizada procede-se ao pagamento da dívida tributária e se o montante for suficiente a execução será declarada extinta (art. 261.º/2 CPPT).

Sublinhe-se que quando forem arrecadadas importâncias insuficientes para solver a dívida exequenda e o acrescido, elas serão sucessivamente aplicadas, em primeiro lugar, na amortização dos juros de mora, de outros encargos legais e da dívida tributária mais antiga incluindo juros compensatórios (art. 262.º/2 CPPT). Quer isto dizer que a execução fiscal não se extingue e, caso não existam mais bens do devedor originário, seguir-se-á a *reversão* sobre os responsáveis subsidiários (art. 159.º CPPT).

#### ***Representação esquemática das fases principais do procedimento de execução fiscal***



#### ***Legenda:***

***Fase que decorre na AT*** ●

***Fase que decorre nos tribunais tributários*** ○

## 7. Impugnação administrativa dos actos de liquidação

Por último, resta-nos aludir às garantias procedimentais e processuais de que os sujeitos passivos podem lançar mão para defesa dos respectivos direitos.

Não sendo possível num curso como este proceder ao estudo de todos os instrumentos procedimentais e processuais, optámos por fazer apenas referência aos principais meios impugnatórios, preferindo uma análise que se inicia com a referência aos meios procedimentais – reclamação graciosa, recurso hierárquico e o pedido de revisão do acto tributário – e que culmina com uma caracterização breve do principal meio processual: a impugnação judicial da liquidação.

As garantias procedimentais constituem formas de tutela administrativa, meios de reacção perante os órgãos da AT, relativamente a lesões de direitos ou interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos. Neste âmbito, a reclamação graciosa ocupa um lugar de destaque na lei, sem prejuízo do papel primordial que hoje se há-de reconhecer, na prática, ao pedido de revisão, em consequência do entendimento jurisprudencial firmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, que alarga bastante o campo de aplicação daquela figura. Sublinhe-se, por último, o escasso interesse do recurso hierárquico, que não constitui um meio de impugnação directa dos actos tributários, e que é sempre facultativo, a não ser quando o contrário se encontre expressamente previsto na lei.

*Meios  
impugnatórios  
administrativos*

### 7.1. Reclamação graciosa

A *reclamação graciosa* constitui um meio administrativo de defesa, em regra, facultativo, que visa a *anulação total ou parcial* dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis (art. 68.º/1 CPPT).

*Reclamação  
graciosa*

Trata-se de um procedimento simples, pois a reclamação é, geralmente, apresentada por escrito, mas também pode ser apresentada oralmente (em casos de manifesta simplicidade) e reduzida a termo nos serviços

da Administração Tributária (art. 70.º/6 e 73.º/1 CPPT). Embora o mérito da questão não deixe de ser apreciado por razões de ordem formal, é necessário respeitar algumas formalidades quando os requerimentos são apresentados por escrito, designadamente exige-se que observem o art. 74.º do CPA, e em caso de constituição de mandatário tributário, o cumprimento do art. 5.º/2 do CPPT.

Verifica-se uma limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito do órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material, ou seja, é permitido ao órgão instrutor utilizar todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos (art. 50.º CPPT) e à descoberta da verdade material (art. 58.º LGT e art. 69.º/e) CPPT).

A dedução da reclamação graciosa não suspende os efeitos do acto tributário (excepto no caso do art. 92.º/8 LGT), salvo quando for prestada garantia adequada (garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente – art. 170.º e art. 199.º CPPT). A garantia caduca nos termos do art. 183.ºA CPPT se a reclamação não for decidida dentro do prazo estipulado, o que constitui uma garantia importante para os sujeitos passivos.

No que respeita à *tramitação*, o art. 73.º do CPPT determina que, salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a reclamação graciosa é dirigida ao órgão periférico regional da AT e instruída, quando necessário, pelo serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. O órgão periférico local instaurará o processo, dentro de um prazo não superior a 90 dias, com os elementos de que disponha e elaborará, em cumprimento do disposto no art. 71.º/2 da LGT, proposta fundamentada da decisão.

Quando o valor do processo não exceda o valor da alçada do tribunal tributário<sup>28</sup>, o órgão periférico local decide de imediato após o fim da

---

<sup>28</sup> O valor actual da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância é de € 1250 (art.º 31.º da Lei n.º 52/2008, de 31 de Agosto e art.º 6.º do ETAF), pelo que a competência em função do valor do processo está fixada em € 6250 – v. Circular 33/2009.

instrução, caso esta tenha tido lugar. Em regra, a entidade competente para a decisão de reclamação graciosa é, sem prejuízo do disposto no art. 73.º/4 do CPPT, o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço.

Caso a entidade competente para a decisão entenda que a mesma deve ser indeferida, cabe-lhe elaborar proposta de decisão e ouvir o reclamante nos termos do art. 60.º/1b) da LGT, podendo esta formalidade ser dispensada nos termos do art. 60.º/3 da LGT. A notificação da decisão deve ser acompanhada da proposta de decisão elaborada pelo serviço periférico local. Caso tal não aconteça, a mesma pode ser solicitada pelo interessado nos termos do art. 37.º/1 do CPPT.

A reclamação graciosa pode ser deduzida com os fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no *prazo de 120 dias* contados a partir dos factos previstos no art. 102.º/1 CPPT.

O prazo de 120 dias constitui uma solução pouco coerente, pois uma vez ultrapassado o prazo de três meses para a impugnação judicial nos termos do art. 102.º do CPPT continua aberta a via da reclamação (120 dias), a qual, por seu turno, (re)abre a via da impugnação.

De acordo com o art. 68.º/2 do CPPT, não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial *com o mesmo fundamento*. Quer isto dizer que pode ser apresentada reclamação graciosa com *fundamento diferente* do alegado na petição de impugnação, devendo, nesta hipótese, a mesma ser apensa à impugnação judicial, sendo igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação (art. 111.º/4 CPPT). Trata-se de uma forma de *alargar a causa de pedir* na impugnação judicial da liquidação.

Já nos casos em que, relativamente ao mesmo acto tributário, a reclamação tenha sido apresentada previamente à impugnação – o sujeito passivo impugna na pendência da reclamação, o que só pode acontecer se ainda estiver no prazo dos três meses referidos no art. 102.º do CPPT – e ainda que não tenha sido decidida, será a mesma apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar (mesmo que já esteja finda), sendo considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação (art. 111.º/3 CPPT).

Reclamação graciosa e impugnação judicial



Perante um **acto tributário ilegal** o sujeito pode optar entre:

1. Deduzir reclamação graciosa no prazo de 120 dias (art. 70.º CPPT)
2. Impugnar judicialmente no prazo de três meses (art. 102.º do CPPT)

Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial **com o mesmo fundamento** (art. 68.º/2 do CPPT). Quer isto dizer o seguinte:

1. O sujeito passivo pode **reclamar e aguardar** pela decisão da reclamação:
  - a. Se houver *indeferimento expresso* da reclamação, pode impugnar no prazo de 15 dias (art. 102.º/2 do CPPT);
  - b. Se houver *indeferimento tácito* (que se forma quatro meses depois do pedido – art. 57.º/1 da LGT) pode impugnar no prazo de três meses (art. 102.º/1d) do CPPT)
2. O sujeito pode **reclamar e impugnar**, se deduzir impugnação ainda no prazo de três meses, caso em que a reclamação sobre e é decidida pelo tribunal – art. 111.º/3 do CPPT;
3. O sujeito passivo pode **impugnar e depois reclamar**, desde que utilize um fundamento diverso daquele que invocou na impugnação (art. 68.º/2 do CPPT), sendo a mesma neste caso também apenas ao processo de impugnação judicial (art. 111.º/4 do CPPT);
4. O sujeito passivo *não pode impugnar e depois reclamar*, se o fizer com o mesmo fundamento (art. 68.º/2 do CPPT)
5. *Não pode* ser deduzida **impugnação judicial** depois de terminado o prazo dos três meses (art. 102.º CPPT), sem que antes tenha havido decisão expressa da reclamação ou se tenha formado o acto tácito de indeferimento.

### **JURISPRUDÊNCIA:**

*I – O indeferimento tácito de reclamação graciosa tem lugar no prazo de seis meses [hoje quatro meses em consequência da modificação do art. 57.º da LGT, pela Lei n.º 64-B/2011] após a apresentação no serviço competente – art. 57º/1 da LGT e art. 106º do CPPT;*

*II – Apresentada impugnação judicial de tal indeferimento sem se ter formado o respectivo acto tácito (antes de decorridos os 6 meses – hoje quatro), aquela carece de objecto pelo que deve ser liminarmente indeferida*

*Ac. STA de 22.02.2006 (proc. 01253/05)*

A decisão final desfavorável pode ser objecto de *impugnação judicial* no prazo de 15 dias (art. 102.º/2 CPPT). O indeferimento tácito (formado nos termos do art. 57.º/5 da LGT) também pode dar lugar a impugnação judicial *no prazo de três meses* a contar do dia em que se cumprem quatro meses posteriores à entrega da petição (art. 102.º/1d) CPPT).

Do indeferimento pode ainda ser interposto recurso hierárquico, e deste, posteriormente, acção administrativa especial (impugnação judicial do acto administrativo) ou impugnação judicial (art. 76.º/2 e 97.º/1d) CPPT).

### 7.1.1. Os casos de reclamação graciosa obrigatória

A lei estipula, como já mencionámos anteriormente, três casos em que a *reclamação graciosa é obrigatória*. Casos que correspondem, maioritariamente, a situações em que a liquidação (o acto tributário) é efectuada pelo próprio contribuinte ou por terceiro, o que significa que a “obrigatoriedade da reclamação” visa, no essencial, permitir aos serviços da AT “tomar verdadeiramente contacto” com o acto de liquidação e analisar da sua legalidade.

*Reclamação graciosa obrigatória*

Em primeiro lugar, a reclamação graciosa é obrigatória quando estamos perante uma *autoliquidação*, podendo ler-se no art. 131.º/1 CPPT que em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será *obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa* dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração. E a jurisprudência tem sublinhado que o *erro na autoliquidação* integra eventual erro de contabilização cometido na escrita do contribuinte e não apenas erros de transcrição da contabilidade para a declaração-liquidação.

*em caso de autoliquidação*

#### **JURISPRUDÊNCIA:**

Estabelecendo o artº 151º do CPT e o artº 131º do CPPT que, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, deverá entender-se que aquele erro na autoliquidação integra eventual erro de contabilização cometido na escrita do contribuinte e não apenas o erro de transcrição da contabilidade para a declaração onde é efectuada a autoliquidação.

*Ac. STA de 29.09.2004 (proc. 585/04)*

O art. 131.º/2 do CPPT acrescenta que em caso de indeferimento *expresso ou tácito* da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito. Trata-se, portanto, de um regime especial, que prevalece sobre o disposto nas regras gerais, do qual se destaca quer

a impossibilidade de interpor recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, quer a aplicação de um prazo único (de 30 dias, em vez dos 15 dias para o indeferimento expresso e três meses para o indeferimento tácito como resulta do art. 102.º CPPT) para deduzir impugnação da liquidação independentemente de o indeferimento ser expresso ou tácito.

Por último, o art. 131.º/3 do CPPT acrescenta ainda que quando o fundamento da reclamação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a mesma ser apresentada no prazo do n.º1 do artigo 102.º do CPPT, ou seja, no prazo de três meses.

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I - Em caso de autoliquidação, a via contenciosa abre-se apenas depois da reclamação – necessária – apresentada pelo contribuinte – art. 131.º do CPPT.

II - Esta norma não viola o princípio constitucional do acesso ao direito nem viola qualquer norma da LGT, nomeadamente os seus arts. 9.º, n.ºs. 1 e 2 e 95.º, n.º 1

*Ac. STA de 31.10.2007 (proc. 0593/07)*

Em segundo lugar, a reclamação graciosa também é obrigatória nos casos de *substituição tributária*. De acordo com o art. 132.º do CPPT, a retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de *erro na entrega de imposto superior ao retido*. Neste caso, a regra é a de que o imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido, e só no caso de não ser possível a correcção da forma antes mencionada (por exemplo, porque não haverá mais entregas da mesma natureza a efectuar naquele ano) é que o substituto deverá impugnar judicialmente a retenção na fonte, mas antes *terá de reclamar graciosamente* para o órgão periférico regional da administração tributária competente, no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido (art. 132.º/2 e 3 CPPT).

O mesmo é válido para a impugnação pelo *substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada*, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (art. 132.º/4 CPPT), pois neste caso o substituído terá sempre direito à devolução da diferença, acrescida de uma remuneração compensatória (ex. art. 96.º CIRS).

Em qualquer dos casos, se a reclamação for expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos em que pode impugnar o acto da liquidação (art. 132.º/5 CPPT). Também aqui quando o fundamento da reclamação for exclusivamente matéria de direito e a retenção na fonte tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a mesma ser apresentada no prazo do n.º1 do artigo 102.º do CPPT, ou seja, no prazo de três meses.

Por último, também o *pagamento por conta* é susceptível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária, mas a impugnação depende de *prévia reclamação graciosa* para o *órgão periférico local* da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido (art. 133.º/1 e 2 CPPT). Este regime aplica-se igualmente aos casos de pagamento por conta e pagamento especial por conta previstos no CIRC (art. 137.º/4 CIRC).

*em caso de pagamento por conta*

Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá, no prazo de 30 dias, impugnar o acto nos mesmos termos em que é impugnável o acto de liquidação (art. 133.º/3 CPPT). Mais importante é destacar o facto de decorridos 90 dias após a apresentação da reclamação sem que a mesma tenha sido indeferida, a mesma se considerar *tacitamente deferida* (art. 133.º/4 CPPT).

Uma última nota para sublinhar o facto de o legislador estabelecer uma “penalidade” para o uso indevido da reclamação graciosa. Referimo-nos ao *agravamento da colecta* previsto no art. 77.º do CPPT. Segundo este preceito, nos casos em que a *reclamação graciosa não seja condição da impugnação judicial e não existirem motivos que razoavelmente a fundamentem*, a entidade competente para a decisão aplicará um *agravamento*

*agravamento da colecta*

*graduado até 5% da colecta* objecto do pedido, o qual será liquidado adicionalmente, a título de custas, pelo órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, da situação dos bens ou da liquidação.

Nos casos em que a *reclamação graciosa seja condição de impugnação judicial*, o agravamento só é exigível caso tenha sido julgada improcedente a impugnação judicial deduzida pelo reclamante.

Em qualquer das hipóteses, o agravamento pode ser objecto de *impugnação autónoma* com fundamento na injustiça da decisão condenatória.

## **7.2. Recurso hierárquico das decisões que apreciem a legalidade do acto de liquidação**

Recurso  
hierár-  
quico

Ao contrário da *reclamação graciosa*, o *recurso hierárquico* não constitui um meio administrativo para atacar actos de liquidação, mas antes *decisões dos órgãos da administração tributária*. Quer isto dizer, por conseguinte, que não pode interpor-se recursos hierárquico de um acto de liquidação, mas apenas de actos administrativos respeitantes a questões tributárias ou de decisões administrativas que versem sobre a apreciação dos actos de liquidação (ex. decisões de reclamações graciosas de actos de liquidação).

Por essa razão, o recurso hierárquico apenas pode ser utilizado no procedimento tributário quando a lei expressamente o determinar, e apresenta, salvo disposição em contrário da lei tributária, natureza meramente facultativa e efeito devolutivo (art. 67.º/1 CPPT).

De acordo com o art. 66.º do CPPT, sem prejuízo dos limites decorrentes do *duplo grau de decisão* – a mesma pretensão do contribuinte não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária (art. 47.º CPPT) – os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo (nos casos de indeferimento tácito o prazo conta-se a partir da data em que se formou o acto de indeferimento tácito – art. 57.º/1 e 5 da LGT) perante o autor do acto recorrido.

O autor do acto dispõe de 15 dias para proceder à revogação total ou parcial do acto. Se o acto for totalmente revogado, o recurso fica sem

efeito por inutilidade superveniente. Caso o autor do acto entenda que o mesmo deve ser mantido ou opte pela mera revogação parcial daquele, deve fazer subir o recurso acompanhado do processo a que respeite o acto ou, quando aquele tiver efeito meramente devolutivo, com um extracto do mesmo. Os recursos são decididos no prazo de 60 dias, findo o qual se consideram tacitamente indeferidos.

Segundo o art. 76.º/2 do CPPT, a decisão do recurso hierárquico é passível de recurso contencioso (leia-se, hoje, de acção administrativa especial), salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto. O “*mesmo objecto*”, de acordo com a jurisprudência do STA é determinado em função de o acto em questão comportar ou não a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

Por outras palavras, como se infere das disposições conjugadas do art. 97.º/1d) e p), o meio processual adequado para impugnação actos da AT que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação é a impugnação judicial (arts. 99.º ss CPPT), reservando-se o recurso contencioso (leia-se, hoje, de acção administrativa especial – arts. 46.ºss do CPTA), para a impugnação dos actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (art. 97.º/2 CPPT).

Em caso de erro na forma de processo, deve o tribunal proceder à convalidação do meio processual (art. 98.º/4 CPPT).

#### ***JURISPRUDÊNCIA:***

I – O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial para a impugnação de actos tributários ou em matéria tributária é definido pelo art. 97.º/1 d) e p) e 2 do CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e o segundo para os que não comportem tal apreciação.

II – Assim, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento (ainda que tácito) de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa que comporta a

apreciação da legalidade de acto de liquidação, é o processo de impugnação judicial

*Ac. STA de 21.11.2007 (proc. 0444/07)*

(...)

III – Do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso – artigo 97.º/1 e) e f) e 2 do CPPT.

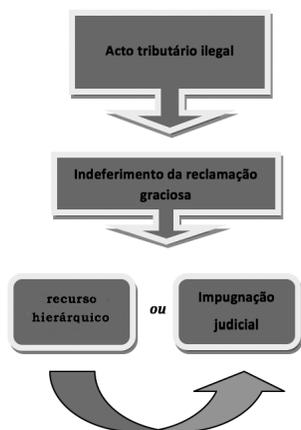
IV – É de 90 dias o prazo para deduzir essa impugnação – art. 102º/1f) do CPPT

V – Ocorrendo erro na forma de processo, este deverá ser con-  
volado na forma de processo adequado (art, 97.º/3 da LGT e 98.º/4  
do CPPT)

*Ac. STA de 04.03.2009 (proc. 01034/08)*

Assim, se o interessado não tiver ainda impugnado judicialmente o acto tributário de liquidação e a decisão do recurso hierárquico indeferir a sua pretensão, ele poderá, de acordo com o art. 76.º/2 do CPPT, intentar agora a impugnação judicial, no prazo de três meses a contar da notificação do indeferimento do pedido (art. 102.º/1b) CPPT), ou da formação da presunção de indeferimento tácito (art. 102.º/1d) CPPT), que tem lugar decorridos 60 dias sobre a respectiva interposição (art. 66.º/5 CPPT). Caso o interessado já tenha procedido à impugnação judicial liquidação, não poderá agora intentar recurso hierárquico com o mesmo objecto.

Nos casos em que estamos perante a interposição de recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa aplica-se o disposto no art. 111.º/3 e 4 do CPPT com as devidas adaptações (art. 111.º/2 CPPT). Assim, pode ser interposta impugnação na pendência do recurso, desde que ainda esteja em prazo, e neste caso o recurso sobe e é decidido pelo tribunal. Mas já só poderá ser intentado recurso na pendência da impugnação caso este não verse sobre o mesmo objecto, ou seja, caso o recurso não verse sobre uma ilegalidade do acto que comporte a apreciação da ilegalidade da liquidação.



Perante o **indeferimento expresso da reclamação graciosa** o sujeito pode optar entre:

- Interpor recurso hierárquico no prazo de 30 dias (arts. 76.º e 66.º/2 do CPPT)
- Impugnar judicialmente no prazo de 15 dias (art. 102.º/2 do CPPT)

No caso de optar por interpor o **recurso hierárquico e aguardar** pela decisão:

- a. Se houver *indeferimento expresso* do recurso, pode impugnar a liquidação no prazo de três meses (art. 102.º/1b) do CPPT);
- b. Se houver *indeferimento tácito* (que se forma 60 dias depois do pedido – art. 66.º/5 do CPPT) pode impugnar no prazo de três meses (art. 102.º/1d) do CPPT)

1. O sujeito pode **recorrer e impugnar**, se deduzir impugnação ainda no prazo de 15 dias ou três meses, conforme o indeferimento da reclamação seja expresso ou tácito, caso em que o recurso sobe e é decidido pelo tribunal – art. 111.º/3 e 5 do CPPT;
2. O sujeito passivo pode **impugnar e depois recorrer**, desde que o recurso tenha um objecto diferente, ou seja, desde que não verse sobre a apreciação da legalidade do acto de liquidação (art. 76.º/2 do CPPT), sendo o mesmo neste caso também apenas ao processo de impugnação judicial (art. 111.º/4 e 5 CPPT);
3. O sujeito passivo *não pode propor acção administrativa especial (pedido de impugnação)* relativamente à decisão do recurso se já tiver deduzido impugnação judicial com o mesmo objecto (art. 76.º/2 do CPPT) – entende-se que o objecto é o mesmo quando a decisão do recurso hierárquico comportar a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

### 7.3. Revisão do acto tributário

Por último, entre as garantias impugnatórias administrativas reconhecidas na lei aos sujeitos passivos conta-se ainda a *revisão dos actos tributários*, consagrada no art. 78.º da LGT.

*Revisão do acto tributário*

Sublinhe-se, em primeiro lugar, que a *revisão dos actos tributários* não constitui, nem um meio que dependa exclusivamente da iniciativa do sujeito passivo, o mesmo é dizer que pode resultar de uma iniciativa da AT, nem um meio que opere exclusivamente em sentido favorável ao contribuinte, podendo ser utilizado, como vimos antes, para rever a matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional (art. 78.º/4 e 5 LGT).

Quanto a este meio procedimental, importa sublinhar, fundamentalmente, que o entendimento estabelecido pela jurisprudência do STA vem permitindo a utilização deste expediente para “impugnar a legalidade dos actos tributários desde que não tenham ainda decorrido quatro anos após a liquidação”. Com efeito, o art. 78.º/1 da LGT estipula que a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa (o que corresponderia, em rigor, ao prazo de 15 dias fiado no art. 162.º do CPA, embora alguma doutrina defenda que se pode entender que é de aplicar

aqui o prazo de 120 dias da reclamação graciosa) e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administrativa tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Obrigação  
de revisão  
do acto  
tributário

Ora, é precisamente a última parte deste preceito – relativa à revisão dos actos tributários por iniciativa da AT – que tem sido objecto de uma “*interpretação construtiva*” pela jurisprudência, baseada em dois pontos fundamentais. Em primeiro lugar, considerando que da conjugação deste preceito com o princípio da decisão constante do art. 9.º do CPA e com o princípio da legalidade, com expressão constitucional expressa no art. 266º/2, resulta uma *obrigação de revisão do acto tributário sempre que o mesmo padecer de ilegalidade*, o que significa que a iniciativa de revisão do acto tributário não ficará assim dependente de um juízo de oportunidade dos serviços da Administração Tributária.

Erro  
imputá-  
vel aos  
serviços

Em segundo lugar, a mesma jurisprudência entende que “*erro imputável aos serviços*” concretiza *qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte* (e não apenas erro de facto, material ou operacional), mas à Administração, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado a erro imputável aos serviços *ex vi* art. 78.º/2 LGT.

Acresce ainda que da decisão do pedido de revisão cabe também impugnação no prazo de três meses (art. 95.º/1 e 2 *d*) da LGT e 102.º do CPPT), porque a revisão do acto tributário, sempre que exista erro imputável aos serviços, de que tenha resultado imposto pago a mais ou de injustiça grave ou notória na tributação, constitui um *poder-dever de revisão oficiosa*.

#### **JURISPRUDÊNCIA:**

I - O art. 78º da LGT abrange, na sua previsão legal, quer os impostos, quer as taxas.

II - A revisão do acto tributário, por iniciativa da administração tributária, pode efectuar-se a pedido do contribuinte, como resulta dos artºs. 78º, nº 6, da LGT e do art. 86º, nº 4, al. a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade – art. 266º, nº 2, da CRP.

III - O erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do art. 78.º da LGT, compreende o erro de direito cometido pelos mesmos

*Ac. STA de 21.01.2009 (proc. 0771/08)*

**PARA IR MAIS LONGE:**

CASALTA NABAIS, «A Revisão dos Actos Tributários», *Por um Estado Fiscal Suportável*, Estudos de Direito Fiscal III, Coimbra, Almedina, 2010, p. 236.

Na prática, este entendimento vem permitindo aos contribuintes a possibilidade de poderem impugnar os actos tributários ilegais – não directamente, mas através da reabertura da via judicial em decorrência da interposição do pedido de revisão nos termos acima mencionados – até ao prazo máximo de quatro anos após a liquidação.

## **8. Brevíssima alusão à impugnação judicial**

O processo de impugnação constitui o meio processual principal do processo judicial tributário. Neste caso estamos já perante uma garantia dos contribuintes de natureza judicial, que consiste, precisamente, no acesso aos tribunais tributários para garantia de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

Segundo o art. 97.º/1 do CPPT, e sem prejuízo da regra geral da impugnação unitária (art. 54.º CPPT) e dos casos de relação graciosa obrigatória antes mencionados, a impugnação judicial abrange quaisquer actos tributários, os actos de fixação da matéria tributável que não dêem origem à liquidação de qualquer tributo; os indeferimentos totais ou parciais das reclamações graciosas; actos administrativos relativos a questões tributárias (ex. decisões de recursos hierárquicos) que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação; as decisões de agravamento da colecta; os actos de fixação de valores patrimoniais; providências cautelares adoptadas pela AT.

Embora o fundamento geral da impugnação repouse sobre qualquer ilegalidade, o art. 99.º do CPPT incluiu na enunciação dos *fundamentos*

*Impugnação judicial da liquidação*

*da impugnação* a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. Ora, a propósito dos erros da AT é importante destacar a consagração de um *procedimento especial de correcção*, consagrados nos arts. 95.º-A a 95.º-C do CPPT, que visa simplificar e resolver de forma célere e sem custos eventuais litígios que decorram de erros materiais ou manifestos da AT na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal, procurando, desta forma, solucionar uma parte dos problemas que podem surgir na decorrência da informatização dos procedimentos.

A petição que dá início ao processo judicial de impugnação pode ser apresentada no tribunal tributário ou no serviço local ou tenha sido ou se deva considerar praticado o acto (art. 103.º CPPT). Recorde-se que os tribunais tributários integram, conjuntamente com os tribunais administrativos, a jurisdição administrativa e fiscal (art. 212.º/3 CRP e arts. 1.º, 8.º e 9.-A do ETAF).

A impugnação só tem efeito suspensivo quando vier a ser prestada garantia adequada nos termos do art. 199.º CPPT.

Das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (art. 280.º CPPT). Todavia, não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância.

## BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

- ARAÚJO, Fernando, *Introdução à economia* 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2005
- BOUVIER, Michel, *Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J, Paris, 2010
- BRÁS CARLOS, Américo, *Impostos. Teoria Geral*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010
- CALVO ORTEGA, *Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2012
- CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012
- «A Revisão dos Actos Tributários», *Por um Estado Fiscal Suportável*, Estudos de Direito Fiscal III, Coimbra, Almedina, 2010, p. 236;
  - «Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna», *RLJ*, 2010/3963, pp. 357-372
  - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 2004
- CELORICO PALMA, Clotilde, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, Reimpressão 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2011
- COURINHA, Gustavo, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2009
- CUNHA, Tânia, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, Coimbra, 2004
- DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal*, Almedina, Coimbra, 2007
- FERNANDES DE OLIVEIRA, António, *A Legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009
- FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 4ª ed, Almedina, Coimbra, 2011
- GALLEGO PERAGÓN, José Manuel, *Los principio materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, Granada 2003
- GALLO, Franco, *Las Razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011
- GARCÍA NOVOA, *El concepto de Tributo*, Marcial Pons, Madrid, 2012
- HOLMES / SUNSTEIN, *The cost of rights: why liberty depends on taxes*, Norton and Company, New York, 2000
- LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 4 volumes, Áreas, 2011
- MORAIS, Rui, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012
- *Sobre o IRS*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2009

- *Sobre o IRC*, Almedina, Coimbra, 2007
  - *A Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006
- MURPHY / NAGEL, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford University Press, 2002
- RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça* (trad.), Editorial Presença, 2013
- RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010
- SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007
- *Direito Económico*, Coimbra Editora, 2008
  - *Justiça Fiscal*, FFS, 2010
- SAMUELSON / NORHAUS, *Economia* (18ª ed. em língua portuguesa), Mc Graw Hill, Madrid, 2005
- SLEMROD / BAKIJA, *Taxing Ourselves*, 4ª ed., MIT Press, London, 2008
- SEN, Amartya, *A ideia de Justiça*, Almedina, Coimbra, 2010
- TRIGO PEREIRA, Paulo *et alii*, *Economia de Finanças Públicas*, 3ª ed., Escolar Editora, 2010
- VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008
- *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed. Almedina, Coimbra, 2009
- *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974
- XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS. Incidência rela e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, 2007

(Página deixada propositadamente em branco)

SÉRIE ENSINO  
IMPRESA DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA  
COIMBRA UNIVERSITY PRESS  
2015

