



# DIREITO FISCAL



2018/2019 | 2º semestre | Profª Rita Calçada Pires  
PEDRO MIGUEL SILVA

14 FEV 2019

**Sumário:** Introdução; programa; método de avaliação; bibliografia; contexto do imposto; pressão fiscal e esforço fiscal; bases de tributação e justiça; “privatização” do direito fiscal.

## Introdução

Pensar o direito público é diferente de pensar o direito privado. A área público-económico-financeira apresenta especificidades. Passando da Economia Pública para as Finanças Públicas, compreendemos que estamos a tentar perceber um modelo de pensamento que tem a ver com uma intervenção do Estado e a forma como o Estado regula a sua intervenção e como arranja os meios para financiar a intervenção – circunscrito a um modelo de pensamento estruturado, com regras específicas (há uma espécie de autolimitação). Nas Finanças Públicas, olhámos para a consequência de termos um Estado e de ele ter de intervir.

Agora, aprofundaremos a compreensão de como o Estado atua, pensa, estrutura e regula a forma como obtém receita. Situar-nos-emos no lado da receita; especificamente, na receita fiscal.

Além da ideia do direito público e do direito público económico-financeiro, a segunda ideia fundamental é nunca encarar o Direito Fiscal como um ser extraterrestre e algo autónomo. O direito fiscal – e, portanto, o imposto – para ser bem pensado e bem compreendido tem de ser sempre visto levando em atenção que estamos a estudar *um* dos meios de obtenção de receita pública. É o mais relevante do ponto de vista orçamental / quantitativo e isso significa que, quando olhamos para uma norma fiscal, além do eminente carácter técnico, precisamos de compreender que as opções que o legislador tomou do ponto de vista fiscal são fruto de procurar angariar receita para fazer face a despesa. Com este enquadramento em mente, compreendemos por vezes as loucuras que a legislação fiscal contém e parte da complexidade a ela inerente. Se não esquecermos que o Estado precisa desesperadamente dos impostos para financiar grande parte da sua ação / despesa pública, compreendemos a pressão que existe para a angariação dessa receita. E compreendemos igualmente que pensar os impostos é sempre pensar uma relação jurídica fiscal em tensão – entre o Estado (personificado na administração tributária / autoridade tributária – AT, quem aplica as normas

fiscais, o sujeito ativo da relação jurídica fiscal) e o contribuinte (aquele que é o sujeito passivo da relação jurídica fiscal, que tem a obrigação de pagar o imposto). Por um lado, temos um privado que, desejavelmente, não quer ver reduzido o seu património; do outro o Estado, que precisa de ir retirar ao património daquele privado recursos que permitam gastar (para cumprir com as suas tarefas fundamentais constitucionalmente consagradas).

Por que é que é importante esta visão? Porque, infelizmente, não é incomum encontrarmos na prática formas de pensar os impostos – e, por consequência, o direito fiscal – demasiado autoabsorvidas.

*Exemplo: pense-se numa pessoa demasiado autocentrada. Esta pessoa, muitas vezes, não é capaz de um olhar objetivo sobre a realidade e do impacto das suas ações sobre os outros, que podem ser negativas.*

Se pensarmos o imposto desta forma autocentrada, corremos o mesmo risco. O que RCP propõe é não pensar o imposto de forma autocentrada, e sim contextualizada. O contexto é o seguinte: o imposto é uma das receitas públicas – significativamente a mais importante do ponto de vista orçamental – mas tem de ser sempre pensada de acordo com a *big picture*, o espaço em que se situa, de maneira a evitar o mais possível a ocorrência de problemas, conflitos, tensões entre o aplicador (AT) e o contribuinte. Nós (juristas) não nos podemos esquecer que temos uma formação duplamente orientada: além do “como é” e do “como deveria ser” (relações substantivas), há outra perspetiva: se este quadro normativo não corre como devia, haverá litígio e conflito. Ora, parte do papel do direito é também saber resolver estes conflitos. Enquanto juristas, temos de saber o que acontece quando os intervenientes colidem nas suas pretensões. O direito tem de ser capaz de resolver o litígio. Cada vez mais há uma ênfase para privilegiar, porém, o carácter preventivo; um dos grandes objetivos do direito é que não haja litígio. Espera-se que o litígio seja o último dos recursos. E aqui voltamos ao que dissemos antes: há que pensar bem o direito fiscal, o que passa por saber pensar bem as normas fiscais. E parte desse saber pensar bem é ficar sempre na nossa mente o contexto do imposto. Ele não deve ser visto – ao contrário do que julgam muitos fiscalistas – de uma forma descontextualizada, desprendida do seu enquadramento nas finanças públicas, no entender de RCP. Deve ser visto no conjunto da variada receita, em face da despesa existente.

Em Finanças Públicas, vimos que o imposto é o preço a pagar pela sociedade em que estamos inseridos. Isto é importante quer para o Estado, quer para o aplicador do direito e, sobretudo, para o contribuinte. É necessário compreender que o

cumprimento do dever de pagar o imposto também deve recorrer à justificação do porquê da sua existência: o preço a pagar pela sociedade que temos institucionalizada (mas não só – aprofundaremos mais tarde esta noção).

*O que RCP quer na nossa cabeça:*

i) Estudar agora o direito fiscal é acumular conhecimento jurídico sobre a forma como o Estado intervém do ponto de vista económico-financeiro.

ii) Estudar direito fiscal e compreender o imposto deve sempre implicar não perder de vista o seu maior contexto. Ele é um dos tipos de receita do Estado e existe, em primeira linha (mas não exclusivamente – vejam-se os três elementos de Musgrave). Se o imposto é um tipo de receita inserido nas finanças públicas, e se elas existem não apenas para angariação de receita, mas podem servir também para estabilização macroeconómica e redistribuição, percebe-se que o imposto pode, e irá certamente, servir para cumprir com esta tripla missão.

Nota: Direito das Obrigações é uma precedência recomendada para esta cadeira (além de Economia Pública e Direito Financeiro e Fiscal) porque a relação jurídica fiscal é, no fundo, obrigacional.

## Programa

Devemos reconhecer como sendo diferentes os tipos de tributo - impostos, taxas e contribuições financeiras. Iremos identificar os objetivos do imposto, e teremos de estar bem cientes do quadro que a CRP oferece ao imposto. Veremos em que consiste a Constituição fiscal e qual o seu papel. E veremos a relação entre o regime dos impostos e os dados financeiros (questão das Finanças Públicas); saberemos descrever de forma expressa o impacto económico do imposto, e em que é que isso se revela e como se projeta nos privados (para o bem e para o mal). Teremos de saber explicar e densificar cada uma das etapas do imposto. Assim, analisaremos a teoria geral do imposto. Passando da teoria geral para o aspeto mais técnico/específicos, precisaremos de ter a consciência de que o imposto se situa no âmbito de um sistema – por isso existe o que designamos por

sistema fiscal, feito de um conjunto de impostos variado, com regras distintas e próprias para cada um deles. Mas, como sistema, ele está interligado. Há que saber caracterizar o sistema fiscal português, reconhecer os tipos de impostos e as características dominantes de cada imposto e analisar a forma como a UE (e também o espaço internacional) influencia a construção do sistema fiscal português.

Um dos aspetos das regras das finanças públicas foi tornar claro que as regras da UE têm implicação nas regras nacionais sobre finanças públicas. Também no âmbito fiscal existem regras da UE com profundas implicações nos impostos. Para além do domínio fiscal da UE, o enquadramento e a ação internacional e estrangeira têm impacto na forma como as regras fiscais são construídas, aplicadas e alteradas. Quando RCP se refere aos aspetos internacionais, refere-se ao trabalho de certas organizações internacionais no âmbito fiscal e que tem implicação nacional (ex.: OCDE). Também se refere à forma como os Estados negociam e aprovam acordos para eliminar a dupla tributação, instrumento internacional que condiciona a aplicação das normas fiscais nacionais. Pelo **art.º 8º** da CRP, a propósito da hierarquia das fontes, sabemos que o direito internacional vincula as normas nacionais. Logo, também estes acordos para evitar a dupla tributação vão condicionar as normas fiscais nacionais.

Quando RCP se refere já não ao plano internacional, mas sim ao plano estrangeiro, está a referir-se a normas fiscais de outros Estados, outros países. O que é que as normas fiscais da Tailândia ou dos EUA têm a ver com as nacionais? A resposta é sobretudo (não exclusivamente) explorada quando pensamos que o capital é móvel e, face às novas tecnológicas, se deslocaliza num ápice – em segundos – de uma jurisdição para outra. O que tem isso a ver com a tributação? Uma das bases de tributação é precisamente o capital. Se o capital vai para outra jurisdição, *kaput* base de tributação. Quando há um *kaput* na base de tributação, o que acontece à receita fiscal? Desce. Ora, a receita fiscal é essencial para obter equilíbrio orçamental. Há um desespero dos Estados. Há uma competição entre as jurisdições fiscais para captar bases de tributação. Logo, se houver um Estado que tributa 0% ou tributa 1% quando a média internacional é de 20%, o contribuinte prefere deslocar-se para onde paga menos. O Estado fica afetado; isto faz com que

as legislações fiscais andem todas interligadas. A construção de uma pode provocar um impacto na outra. Também este movimento e esta relação têm de estar bem reconhecidos por nós, o que torna ainda mais complicado reconhecer a forma como o direito fiscal funciona.

É também fundamental saber falar sobre as normas fiscais específicas num imposto. É importante analisarmos impostos em especial. Para RCP, há que entrar com mais profundidade no estudo dos impostos em especial, mas não há tempo para estudar todos os impostos em especial. Por isso, trabalharemos sobre os chamados impostos sobre o rendimento. Existem vários impostos sobre o rendimento, sobre o consumo e sobre o património; vamos começar por analisar os impostos sobre o rendimento, significando que vamos olhar para o IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) e o IRC (imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas). Vamos fazer cálculo da determinação do IRS, olhando para o Código do IRS. Faremos isto para perceber que da correta ou incorreta aplicação da norma resulta um impacto no quantitativo a ser pago. Aqui chegamos a uma das dificuldades do direito fiscal: a linguagem usada pelo legislador. Ela é difícil, densa, chata. Há que perceber como se vai de uma norma para a norma seguinte. Há uma lógica de sistematização dos códigos fiscais, uma preocupação em apreender a forma como a linguagem é utilizada e descodificá-la. Para isto é necessário compreender o processo; isto torna muito mais simples abordar outros impostos, inclusive impostos de outras jurisdições. A construção do imposto é semelhante *worldwide*, pelo que é útil saber pensar o imposto, ainda que ninguém consiga ser especialista em impostos em vários ordenamentos jurídicos. O IRC tem um complicómetro associado: para saber bem IRC, há que saber contabilidade, algo em que os juristas não são especialistas. Aproximamo-nos do IRC com essa noção bem presente; e precisaremos de dominar alguns conceitos contabilísticos.

As primeiras aulas são alocadas à forma de pensar o fiscal. Devemos, desde o início, fazer leituras para dominarmos isto. No capítulo das fontes, perceberemos onde temos de beber direito fiscal. Além das fontes internas nacionais, e além da UE e do aspeto internacional, mesmo dentro de Portugal, as orientações administrativas internas à administração tributária (AT) são também elas essenciais para saber pensar e aplicar o imposto. RCP preparou um *case study* com a contribuição para o audiovisual, na versão pré-intervenção do T. Constitucional e pós-intervenção. Passaremos em vista classificações dos impostos e

momentos/etapas do cálculo da determinação do imposto, associando a cada etapa as regras aplicáveis. Voltaremos a frisar alguns aspetos económicos (esforço fiscal e nível de fiscalidade, sobretudo). Trabalharemos (perfunctoriamente) as questões do planeamento fiscal, da evasão fiscal e da fraude fiscal, identificando princípios norteadores. Olharemos para a relação jurídica fiscal (aqui são importantes conhecimentos de DO). Há as questões da UE e internacional, e depois disso abordaremos IRS e IRC – coleta, deduções à coleta e imposto apurado no final (a ser pago ou reembolsado).

### Método de avaliação

Exame final (100%).

ou

Oralidade nas aulas (30%) + Exame final (100%).

### Introdução (continuação)

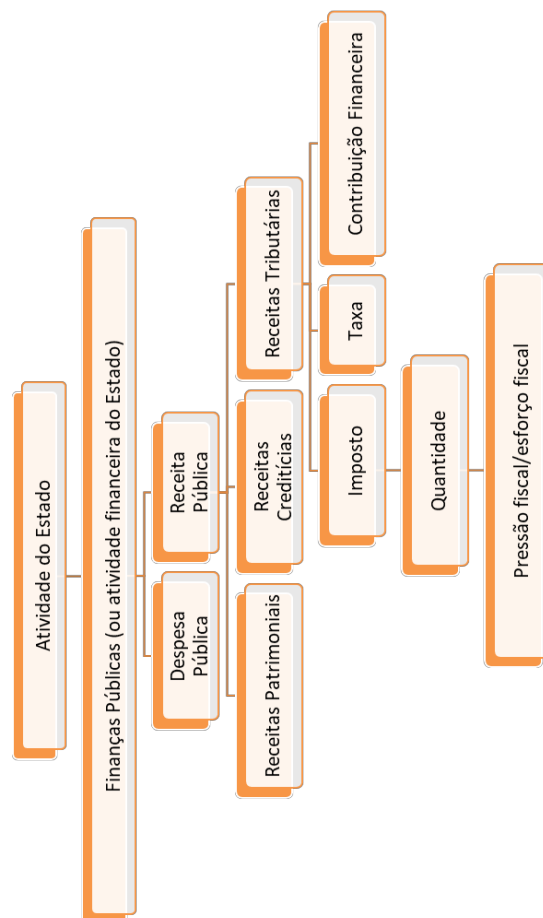
Mais uma vez, vamos enfatizar o contexto em que se insere o imposto e trazer por esse contexto algumas questões económicas, como pressão fiscal e esforço fiscal, ligando à questão dos limites à cobrança de juros, para depois avançarmos para a análise do direito fiscal, distinguindo-o do direito tributário puro e da fiscalidade. Identificaremos que, apesar de a natureza do direito fiscal ser pública, a forma como o imposto está a ser cada vez mais desenhado implica uma aproximação ao universo privado. Vamos identificar no nosso ordenamento fiscal exemplos concretos desta “privatização do imposto”, para a seguir passarmos à identificação das fontes.

## PARTE I – PARTE GERAL: DO IMPOSTO

### I. NOÇÕES INICIAIS

#### I-1. - O PAPEL DOS TRIBUTOS NA SOCIEDADE E NA ATIVIDADE PÚBLICA

O contexto do imposto nunca pode ser esquecido.



Nota: a atividade financeira pública está justificada pelas funções atribuídas constitucionalmente ao Estado.

Recordemos que as receitas patrimoniais têm uma importância contextualizada, cada vez mais na contemporaneidade, na resolução de défices orçamentais. As receitas creditícias são importantes para gerar liquidez, estabilização macroeconómicas e, acima de tudo, obter receita para fazer face a défices orçamentais. Estas receitas estão orientadas como “respostas a (...)”. Isto faz com que as receitas tributárias tenham uma importância inequívoca, por serem aquelas que, de um ponto de vista orçamental, tendem a garantir (pretende-se que garantam) a cobertura da despesa pública. São a primeira linha; as receitas a que o Estado primeiro recorre. Isto liga-se à função tradicional. Também no âmbito das receitas creditícias podemos ter de emitir receita para obter liquidez (tesouraria) e para fazer uma intervenção macroeconómica. Mas na visão tradicional, a primeira linha de obtenção de receita pública é a das receitas tributárias. E podemos afirmar que a primeira função das receitas tributárias é a arrecadação de receita.

#### I-2. - DIREITO TRIBUTÁRIO VS. DIREITO FISCAL VS. FISCALIDADE: CONCEITOS PRÉVIOS E DISTINÇÕES

Vimos que as receitas tributárias podem assumir um de três rostos: imposto, taxa e contribuição financeira (sendo esta figura mais contemporânea). Quando falamos em tributo, referimo-nos potencialmente a qualquer um deles. Em direito tributário, falamos de normas que regulam quer o imposto, quer a taxa, quer as contribuições financeiras. Se nos quisermos cingir à análise do imposto, já estamos a falar daquilo que é designado como direito fiscal – o direito que estuda os impostos, já ultraespecializado dentro do direito fiscal. Isto já significa que será importante distinguir imposto de taxa e de contribuição financeira, visto que o regime jurídico de cada um é diferente. Em consequência, os princípios norteadores também serão diferentes. O certo é que, contemporaneamente – em Portugal e não só – cabe aos impostos a primeira linha de arrecadação de receita para fazer face à despesa pública.

Esta conclusão abre as portas a uma reflexão exterior. Se os impostos são a forma primeira que o

Estado tem de arrecadar receita, e se os Estados sociais contemporâneos têm níveis de despesa pública muito elevados, o que é que isso implica para a quantidade de impostos arrecadados? Que sejam muito elevados. É, então, importante, quando avaliamos a questão da quantidade (diferente da qualidade) de impostos arrecadados, para percebermos bem do que falamos e das implicações que uma tão grande dependência dos impostos pode implicar, precisamos de levar em atenção dois conceitos económicos importantes – a pressão fiscal e o esforço fiscal. Estes conceitos são, sobretudo, trabalhados por economistas e não juristas.

### I-2.a) - Pressão fiscal e esforço fiscal

Na pressão fiscal, relacionamos o PIB (*i.e.*, a riqueza produzida numa economia) com a totalidade dos impostos cobrados. *Relacionamos aquilo que foi produzido com o valor dos impostos cobrados*. Isto também se designa por nível de fiscalidade.

Este critério é importante porque:

- i) Ajuda a saber que tipo de Estado nós temos (que dependência o nosso Estado tem dos privados para alimentar a sua despesa, percebendo qual o equilíbrio ou desequilíbrio entre funções públicas e privadas).
- ii) A partir do nível de fiscalidade / pressão fiscal, relacionando com a capacidade contributiva, obtém-se o esforço fiscal – *i.e.*, o *peso que o pagamento dos impostos produz nos contribuintes*.

Isto dá indicação quanto ao limite ou não de o Estado avançar para exigir mais ou menos impostos. Não é certo que de um nível de pressão fiscal elevado resulte automaticamente um nível elevado de esforço fiscal. Não é obrigatório que por um Estado cobrar muitos impostos em face daquilo que é o PIB que, automaticamente, o esforço fiscal seja elevado. Significa isto que, em certos casos, pode haver espaço para aumentar a carga tributária por forma a financiar a despesa pública e não recorrer nem à receita creditícia, nem à receita patrimonial. Noutras circunstâncias, pode acontecer que de um

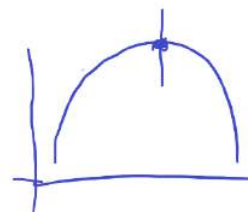
elevado nível de fiscalidade resulte um elevado nível de esforço fiscal. Se houver um nível de esforço fiscal muito elevado, então o Estado deve ter a noção de que não existe mais espaço para sobrecarregar os contribuintes com impostos – e que, se não descer a despesa, tornar-se-á necessário ir buscar a taxas, contribuições financeiras, crédito ou património.

Se tivermos de falar em política fiscal, e em todas as decisões que o Estado/executivo (Governo, AR) tem de tomar sobre a distribuição da receita a arrecadar, não pode / não deve fazer um juízo de “preciso de 100, vou cobrar 100 aqui”. A seleção de onde o Estado carregará mais depende de saber se há um ou não um nível de fiscalidade elevado e que impacto existe na relação com a capacidade contributiva, provocando ou não um elevado esforço fiscal.

Isto faz-nos suscitar a procura de algo de que falámos em finanças públicas: saber se há ou não um limite à tributação. Nessa busca, é importante ter a noção de como o Estado, mesmo que queira e precise desesperadamente de impostos, não pode, sem mais, continuar a aumentar, aumentar, aumentar, aumentar. É que – dizem-nos os economistas – haverá um ponto onde, mesmo que o Estado crie as normas jurídicas coercivas que obrigam à contribuição, das duas uma:

>> ou já não há capacidade contributiva;

>> ou, havendo-a, os agentes económicos optam pela evasão fiscal ou pela fraude fiscal (são conceitos diferentes).



### I-2.b) – Bases de tributação e justiça

Além deste juízo macro, de impostos com um todo, há que fazer um juízo numa perspetiva micro, dentro dos vários impostos existentes. Já sabemos que

existem três tipos de bases de tributação: rendimento, consumo e património. Naturalmente, atendendo a esta multiplicidade, o Estado também opta por apostar numa destas bases de tributação do que noutras. Ou seja, embora possamos ter esta reflexão sobre o imposto em geral, sobre o nível de fiscalidade, o esforço fiscal e os limites à quantidade do imposto (e a ideia de o Estado retirar meios à economia privada), a verdade é que, também quando olhamos para as três bases de tributação, o Estado decidirá carregar mais numa em vez de outra. Atualmente, os impostos que mais receita fiscal produzem em Portugal são os impostos sobre o consumo – e não os impostos sobre o rendimento ou o património. Dentro dos impostos sobre o consumo, destaca-se o IVA. Isto coloca a seguinte questão: será o imposto sobre o consumo o mais justo? Entramos num nível qualitativo, de justiça fiscal. Tem-se que os impostos sobre o consumo são proporcionais, ou seja, iguais para todos – ao contrário do que ocorre nos impostos sobre o rendimento, que tendem a ser progressivos. No IRS, temos uma tabela de taxa de imposto que varia por escalões, consoante o rendimento for maior ou menor: quanto menor o rendimento, menos imposto se paga; quanto maior o rendimento, mais impostos se paga. Mas são os impostos sobre o consumo os que mais arrecadam. E mais: nos impostos sobre o rendimento, entre IRS e IRC, o que mais receita oferece é o IRS. Isto parece um pouco estranho: normalmente as pessoas coletivas trabalham com valores muito superiores àquilo que a maioria dos indivíduos tem, e ainda assim são os indivíduos que mais “dão”. É isto justo? E por que é que acontece? Tem a ver com o impacto que as normas estrangeiras fiscais tem nas nossas normas internas. Ao contrário do capital – que é a base da construção de uma pessoa coletiva e da sua ação lucrativa – muitas das pessoas singulares não têm a mobilidade que o capital tem. Não se deslocizam para outra residência com o *puff!* de uma transferência bancária, em instantes. Assim, tende a tributar-se menos pesadamente o capital e mais pesadamente aquilo que não tem mobilidade. Porquê? O imposto é a via privilegiada para obter receita para financiar níveis elevados de despesa pública. O Estado não pode prescindir dela; por isso, sobrecarrega quando sabe que a vai conseguir. Isto não é símbolo de muita justiça fiscal.

O imposto é a receita privilegiada para o Estado obter verbas para financiar a sua despesa pública, o que faz com que haja uma pressão fiscal elevada, podendo gerar níveis elevados de esforço fiscal, mas é igualmente – atendendo à questão do esforço fiscal – uma receita que tem limites quantitativos. Além dos limites quantitativos, não nos devemos esquecer de que, precisamente por esta nuvem de quantidade elevada que é o imposto nas sociedades

contemporâneas, tal tem implicação na forma como o Estado também vai, do ponto de vista qualitativo, desenhar o sistema fiscal e conseguir equilibrar os interesses em presença, privilegiando capital em detrimento de trabalho, privilegiando consumo em detrimento de capital, etc.

Assim, a aposta do Estado em sobrecarregar mais aqui ou ali não é feita por o Estado gostar de ser mau, e há que ter atenção a elementos quantitativos e elementos qualitativos. Quando pensamos em qualidade do imposto, podemos tender a pensar num imposto justo, como juristas bem-intencionados que somos. Mas o certo é que pode haver problemas na questão da justiça, havendo elementos que influenciam a construção e implementação das opções fiscais.

---

E *quanto* é que é isto? Não soa uma sineta a dizer quando devemos parar. Nem os economistas nos sabem dar uma resposta. Há conceitos que são indeterminados. RCP ouviu o então presidente do T. Contas, Oliveira Martins, dizer que tínhamos atingido o nível máximo de fiscalidade e de esforço fiscal, e o prof. Bagão Félix disse que deveríamos procurar constitucionalizar um limite ao nível de fiscalidade / pressão fiscal. Mas o facto é que, mal ou bem, estamos todos cá e o nível continua muito semelhante – não se afastou tanto como se poderia pensar. Lembremos a tendência crescente da despesa; a receita tem de continuar a suportá-la. O que temos é um problema de habituação, pois, quando o Estado aumenta impostos, tendencialmente eles não retrocederão de forma significativa. Olhando aos dados estatísticos que comparam a pressão fiscal portuguesa com a da UE, ainda estamos aquém, por estranho que pareça.

Quando olhamos para as normas fiscais, há que não esquecer que o Estado, quando as constrói, tem isto na cabeça. Isto é visível até nas normas aparentemente mais insignificantes, micro.

*Exemplo: quando o Estado cria (no âmbito do IRC) um pagamento especial por conta sobre outras retenções na fonte previamente feitas, ainda que depois permita deduções no imposto final a pagar, ao exigir o pagamento suplementar, faz entrar dinheiro nos cofres do Estado - mesmo que possa ter de haver um reembolso passado algum tempo.*

Isto pode acontecer em normas substantivas de criação de suplementos, mas também em normas procedimentais – por exemplo, dizer que o Estado, tendo de reembolsar e reembolsando fora do prazo, não tem de pagar juros (quando nós, quando pagamos fora do prazo, precisamos de pagar juros). É que o Estado está sempre numa corrida: “tenho de arrecadar face a isto”, pois o equilíbrio orçamental é exigido interna e externamente e tem impacto junto das organizações internacionais e junto dos credores. É mesmo preciso fazer face a um eventual défice ou iliquidez de tesouraria.

Nota: se o Estado tem dúvidas, mas quer interpretar uma norma mais acerrimamente, forçando uma liquidação de imposto que eventual gera litígio, no período que medeia, o Estado fica com o recurso, o que pode ser importante para a gestão das contas públicas.

Nota 2: veja-se como o imposto é manipulável. Não é simples compreender tudo isto; há densidade e complexidade, há nuances embutidas. RCP nunca quereria ser ministra das Finanças.

---

## I-2.c) - “Privatização” do direito fiscal

A propósito da questão da justiça, é bom ter a ideia de que, quando falamos em direito fiscal (situando-nos no âmbito impositivo do imposto, ao contrário da fiscalidade, em que pensamos numa vertente económica), e quando pensamos no imposto – que, queiramos ou não, é obrigatório (a coercividade está embutida no conceito de imposto) – automaticamente tendemos a ligar o direito fiscal a um direito público. Sendo direito público, com esta lógica de obrigatoriedade e meios de coercividade, somos levados a uma noção tradicional de imposto: o Estado determina, a AT cobra, ponto final. Contudo, pensar no imposto e verificar a forma como o direito fiscal constrói o imposto já não é exatamente tão linear quanto isso. Significa que, apesar de o direito fiscal ser efetivamente direito público (sem a menor sombra de dúvida), tal como em muitos outros ramos de direito público, o direito fiscal tem cedido algum espaço a uma “privatização”.

Isto acontece, sobretudo, porque o Estado percebeu que necessita de criar uma relação equilibrada com o contribuinte. É que é dessa relação equilibrada que haverá uma maior adesão da parte do contribuinte a um cumprimento voluntário, afastando-se a litigiosidade fiscal. Mas isto também acontece porque o Estado percebe que, em face da mobilidade dos fatores de produção e a busca que estes fatores de produção fazem (questão da competitividade fiscal), o Estado precisa de aderir a um espaço de maior atratividade na norma fiscal. São, então, introduzidos alguns elementos na relação jurídica fiscal que permitem algum consenso entre contribuinte e administração tributária. Existe, portanto, uma dupla dinâmica.

---

Nota: existe, contudo, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, segundo o qual a AT nunca pode abdicar daquilo que a lei diz ser devido ao Estado.

---

### Exemplos de uma “privatização” do fiscal:

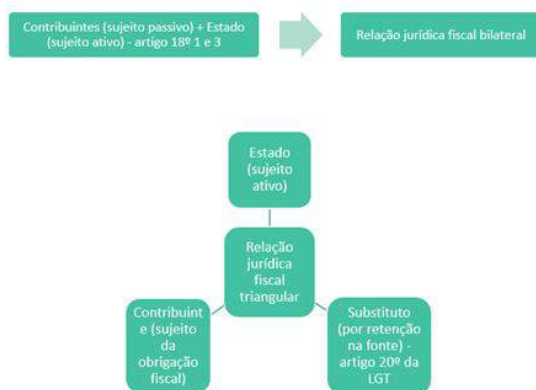
*Exemplo 1: cada vez mais o Estado tende a privatizar o procedimento de liquidação fiscal. Consciente de que o número de contribuintes é muito grande, e consciente de que não há um polícia para cada cidadão, a Administração Tributária e Aduaneira, para liquidar o imposto, precisa das declarações dos contribuintes – significando que, para apurar o imposto a pagar, a Administração Tributária e Aduaneira precisa que alguém lhe diga “atenção, há esta base de tributação sobre a qual há um imposto devido nos termos legais”. Por isso é que, todos os anos, existe a declaração de IRS e, todos os anos, existe a declaração de IRC, as duas feitas de maneira diferente. Enquanto que a declaração de IRS se resume à identificação de valores por parte do contribuinte, a declaração de IRC implica que o sujeito passivo liquide o IVA, ou seja, não só determinando os valores, mas também calculando o que é devido ao Estado. Assim, na ideia de “privatização” do fiscal, há que dar a noção de que a lei obriga a que os contribuintes declarem as suas bases de tributação – visível nas declarações anuais de IRS e IRC. Todavia, mesmo neste domínio, há diferenças: no IRS, a declaração que a pessoa singular faz é apenas uma indicação dos montantes recebidos e das despesas efetuadas; ao contrário, no âmbito do IRC, não estamos perante um >> imposto heteroliquidável (digo os valores e outrem – o Estado – liquida), e sim um >> imposto*



autoliquidável (é o próprio sujeito passivo que determina / liquida o imposto). Não só declara, como aplica a lei fiscal, determinando o imposto devido pagar ao Estado ou que tem de ser reembolsado.

Nota: pode haver inspeções tributárias aleatórias, para haver algum controlo disto.

*Exemplo 2: vimos que as retenções na fonte traduzem uma relação fiscal triangular. O Estado, por saber que não pode controlar tudo, depende de alguns privados para fazerem o seu trabalho. Introduce a figura do substituto tributário. A retenção na fonte, feita pelo terceiro, é mais um exemplo da privatização do procedimento de liquidação do imposto. Veja-se o seguinte esquema, recuperado de Direito Financeiro e Fiscal:*



*Exemplos 3, 4 e 5: criação de uma unidade de grandes contribuintes; existência da arbitragem fiscal; contratos fiscais.*

## I-2.c) - “Privatização” do direito fiscal (continuação)

Depois de contextualizado o imposto e identificado que este imposto é trabalhado essencialmente como um elemento público / em que o Estado tem poder coercivo (e, por isso, identificado, como o objeto de estudo do Direito Fiscal, sendo este um direito público), tal não significa que não tenhamos já nas normas fiscais nacionais elementos que tradicionalmente são assumidos como estranhos para um direito público.

*Exemplo 1 (continuação): O primeiro exemplo que demos foi o da privatização do processo de liquidação. Vimos que o Estado, em face de um número muito elevado de contribuintes, precisa/depende da informação que estes contribuintes lhe dão para proceder à liquidação do imposto – inclusivamente, apontámos que, se é verdade que em alguns impostos o Estado recorre ao contribuinte para ter acesso à informação que lhe permite (ao Estado) liquidar o imposto – heteroliquidação – em outros tipos de impostos (ex.: IRC), o Estado não só recorre ao próprio contribuinte para declarar / identificar os rendimentos obtidos, mas igualmente para o próprio contribuinte liquidar o imposto – autoliquidação.*

*Exemplo 2 (continuação): Falámos, também, na possibilidade que a legislação fiscal concede ao Estado para recorrer a terceiros para fazerem cumprir a obrigação tributária em seu nome – a figura da retenção na fonte. De finanças públicas, temos a ideia de que, em certos momentos, o Estado pede a um terceiro para, quando paga ou coloca à disposição certo pagamento, esse pagador reter/retirar uma parte do valor empregue e entregar ao Estado como imposto devido.*

*Exemplo 3: a unidade dos grandes contribuintes é um exemplo que está próximo, mas tende a assumir alguma autonomia. Qual o contexto disto? Quando pensamos em imposto, pensamos numa carta a dizer “tens de pagar 50”. Não vemos aqui qualquer preocupação do Estado em se colocar perto do contribuinte; não há um paralelismo de posições. Existe o Estado a dizer “tu deves”. Todavia, ao longo dos tempos, os agentes económicos têm conseguido demonstrar ao Estado (mal ou bem, dependendo das circunstâncias) que o Estado tem também o seu poder fiscal, de alguma maneira, fragmentado ou fragilizado. Há alguma tendência*

15 FEV 2019

**Sumário:** “Privatização” do direito fiscal (continuação).

para nivelar as posições na relação jurídica fiscal Estado / contribuinte. Nem sempre o Estado aparece como o suprasumo que impõe, sem mais, ao contribuinte a sua posição. Isto é visível se pensarmos em multinacionais, em capital, em mobilidade, em tecnologia. Se o contribuinte não gostar de certa forma de tributar e do impacto que isso tem no rendimento ou no consumo, pode deslocalizar-se: procurar outra jurisdição fiscal que lhe seja mais vantajosa.

Obviamente que, para o Estado, isto são más notícias; é algo que coloca em risco a obtenção da receita fiscal. Então, tem-se percebido que uma das formas que o Estado tem de tentar garantir que o contribuinte adere voluntariamente ao cumprimento, e sendo que há igualmente uma preocupação por parte do Estado em atender às especificidades do agente económico (contribuinte), uma das imagens passa por tentar estabelecer uma relação jurídica fiscal como algo mais próximo de uma relação cliente / provedor.

Um exemplo no nosso OJ é a chamada unidade dos grandes contribuintes. Olhe-se para a LGT, **art.º 68º-B**.



Está prevista a criação de um acompanhamento permanente a estes contribuintes no processo de gestão tributária. O Estado como que abre uma loja do cidadão fiscal especializada para estes contribuintes; como se fôssemos a um banco e tivéssemos um gestor de conta dedicado. Há uma preocupação de tentar nivelar as relações jurídicas, procurando estabelecer uma relação jurídica fiscal o mais pacífica possível.

Quando pensamos em IRC, a maioria do IRC pago é-o como conjunto muito reduzido de empresas, o que parece contrastar com o nosso tecido empresarial, pois mais de 90% das empresas portuguesas são PME's – inclusive, muitas delas são pequenas empresas ou microempresas. Mas não é

esta parte que paga a maior quantidade de receita fiscal; são as grandes empresas. Face à importância que as grandes empresas representam nos cofres do Estado, há esta tentativa de criar uma relação jurídica mais equalizadora – daí a criação de uma unidade dos grandes contribuintes.

Nota: nestes exemplos, não se abdica de qualquer das características do imposto. Não se retira qualquer regra impositiva de indisponibilidade do crédito tributário. Está, sim, a perceber-se que a existência de uma espécie de *private banking* é importante para estes contribuintes no âmbito do processo fiscal.

Exemplo 4: existem contratos fiscais. Recordemos que o imposto é imposto; se não for cumprido voluntariamente, existem no OJ mecanismos que obrigam a esse cumprimento. O ato de liquidação é um tipo executivo, permitindo à administração fiscal executar automaticamente a sua dívida. Porém, na sequência de se perceber que a mobilidade dos agentes económicos pode gerar uma fragmentação muito grande e uma redução consequente muito elevada das bases de tributação (tendendo aí o Estado a perder receita fiscal), significa isto que a legislação fiscal pode ser utilizada como elemento de atração ao investimento, garantindo criação de investimento na economia nacional com o consequente aumento de receita fiscal, entende-se que, em certas circunstâncias, deve a AT poder negociar a obrigação fiscal. Isto pode parecer estranho. Se olharmos para o **37º da LGT**, encontramos uma norma que determina a possibilidade circunscrita de serem construídos contratos fiscais. Estes contratos fiscais atuam no âmbito dos benefícios fiscais – ou seja, estamos a pensar numa alteração do regime normal de tributação. Os contratos fiscais, tendo como base a tributação normal de determinado rendimento, consumo ou património, podem criar desvios a essa tributação normal, através da concessão de benefícios fiscais contratuais / contratualizados. Durante muito tempo, não tivemos espaço normativo que nos explicasse de forma mais concreta esta realidade. A tese de mestrado do prof. Casalta Nabais (Coimbra) incidiu sobre este tema. Hoje em dia, existe o Código Fiscal do Investimento, aprovado em 2014. Neste diploma verificamos que aqui está estabelecido o regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Não é mau olharmos para o **art.º 2º** deste diploma, a propósito deste tipo de benefícios; e para os **arts. 3º e 4º**.

## Código Fiscal do Investimento

Decreto-Lei n.º 162/2014

Da leitura destes artigos resulta o seguinte: o que o Estado pretender garantir aqui é que, quando o investimento tiver em causa milhões de euros envolvidos, criação de postos de trabalho, criação de valor acrescentado efetivo à economia nacional, então, como contrapartida, deve ser possível existir um regime fiscal mais vantajoso para a tributação de quem desenvolve esses projetos de investimento. Nesta circunstância, o contrato fiscal aparece a quebrar a chamada regra da neutralidade (não deve ser pelo elemento fiscal que o agente económico toma a sua decisão de investir ou não investir), mas utilizar o elemento fiscal para tornar mais atrativa a decisão do agente económico de investir, e de investir em projetos produtivos. Em finanças públicas, olhámos para dois tipos de investimento: o que é capaz de produzir e reproduzir valor acrescentado, e aquele que não tem por detrás nem a criação de infraestruturas, nem de impacto no mercado de trabalho, novos produtos, etc, mas única e exclusivamente tornar rentável capital aplicado. É diferente comprar uma obrigação e criar uma fábrica para desenvolver componentes para a criação de robôs com inteligência artificial. Esta diferença faz com que, do ponto de vista fiscal, também faça sentido proceder a um tratamento diferenciado – daí a necessidade destes contratos fiscais. A tendência é que os contratos fiscais ocorram para beneficiar o investimento produtivo. Percebe-se porquê: os resultados de impacto na economia e de impacto social são muito superiores ao de um investimento que não seja produtivo.

Quando um investidor tem como projeto um investimento produtivo, o elemento fiscal será inevitavelmente um dos elementos a ser considerado, mas não é – dizem-nos as estatísticas – o principal. Se quero construir e dependo da construção de infraestruturas, vou ter em atenção não apenas o imposto, mas igualmente todas as outras circunstâncias das quais vai depender o sucesso do investimento (ex.: ligação à Internet de alta velocidade). Diferente é a relação com o imposto de um investidor que não tem um investimento produtivo; esse apenas quer saber com que rendimento líquido fica após o investimento, sendo o imposto o fator determinante, o catalisador da decisão do agente económico. Isto faz com que a

norma fiscal se deva relacionar de forma diferente com estes tipos de investimento.

Note-se que o elemento fiscal tende a aparecer em 4º ou 5º lugar de importância nos investimentos produtivos; é apenas um elemento, não o único elemento decisivo. Isto faz com que os contratos fiscais tenham mais margem para avançar. Partindo de um regime de tributação normal, estabelece-se um caminho alternativo que beneficie o investimento produtivo.

Nota 1: há aqui impacto extrafiscal. O VA do investimento produtivo é catalisador do crescimento económico. Tende a criar-se um conjunto de ferramentas que o Estado possa utilizar para beneficiar o investidor, atendendo à sua circunstância concreta e ao impacto positivo que aquele investimento vai produzir no funcionamento do país. Não se deve retirar daqui que os Estados não querem o outro tipo de investimento. Está a beneficiar-se um tipo; não significa que não se queira o outro tipo. Aliás, quer-se; quando analisamos as taxas de tributação dos rendimentos de capital, em comparação com o valor de tributação dos rendimentos de trabalho, tem-se que a tributação do rendimento de capital tende a ser inferior. Será é injusto? Sim. Mas há dois aspetos a considerar. Tradicionalmente, tínhamos produção e capital remunerado se a produção funcionasse. Atualmente, já não é bem assim. Na última crise financeira, parte do problema foi esse. O correspondente à produção é muito pouco. As exigências do consumo são diferentes, as tecnologias impõem um nível diferenciado, a criatividade humana multiplicou-se e existe efetivamente a mancha do capital direto sobre a função produtiva, mas uma grande mancha está nos derivados – investimento sobre o investimento, em cadeia. E tudo isto assenta na expectativa de que a pequena quota-parte da produção funcione. Se a produção não funciona tão bem como devia, toda a pirâmide cai. Os derivados são como que uma ilusão; não são reais, usando os nossos padrões.



Há aqui muitos milhões envolvidos, e o Estado continua a querer atrair o capital, seja ele de qualquer forma. Mas se puder escolher o que lhe é mais vantajoso em termos de impacto económico-social, escolherá a produção. Mas a função produtora tradicional física está a ir para outros sítios. O que fica nas sociedades ditas tradicionais ocidentais? Capital e, sobretudo, derivados. E há também a questão do digital.

Veja-se que, enquanto o rendimento do capital é móvel e “vota com os pés” (tanto está aqui como noutro sítio), o rendimento do trabalho (tirando os trabalhadores móveis, apesar de estarem em crescendo) não é móvel. Onde é que o Estado vai fazer incidir as suas normas tributárias de sujeição? Sobretudo nos rendimentos não móveis; no fator trabalho, e não no fator capital, pois aí perderia base de tributação e, portanto, receita fiscal. Esta complexidade pode criar uma certa injustiça, mas percebe-se a diferenciação de tratamento. Os Estados tendem a ficar agrilhoados quanto ao que tributar e quanto tributar.

Nota 2: uma das vertentes que começa a aparecer como relevante em RSE é o pagamento de uma *fair share* de impostos. Por que é que há uma loucura com os GAFA (Google, Apple, Facebook e Amazon)? Não pagam impostos na proporção da sua efetiva capacidade contributiva. E, por isso, a questão fiscal começa a ser utilizada como parcela associada à RSE. A UE tem um projeto para tributação das grandes tecnológicas.

Nota 3: se se faz a distinção entre dois tipos de investimento e a sua diferença em termos de tratamento fiscal, estamos a valorizar um elemento

extrafiscal. Um investimento produtivo/reprodutivo é aquele que, no processo de criação de valor, utiliza múltiplos elementos ou interesses, e produz múltiplos impactos.

*Exemplo: se RCP for para Trás-os-Montes, comprar um mega-terreno e construir uma fábrica de robôs de nova geração com inteligência artificial, que será a fábrica mais desenvolvida do planeta, necessariamente a fábrica vai dar um boost à economia regional. Tradicionalmente requer mão-de-obra local; e se vier mão-de-obra especializada, as pessoas precisarão de casa, de ir ao supermercado, ir ao ginásio, etc. Naturalmente, recordando conhecimentos de procura/oferta, haverá um desenvolvimento. O universo produtivo de investimento produtivo tende a rentabilizar, a criar um valor acrescentado. Do ponto de vista fiscal, o legislador pensa em utilizar o imposto para captar este tipo de investimento, pelo que contratualizada benefícios fiscais, isto é, tratamento fiscal privilegiado para este tipo de investimento. Por outro lado, se RCP não criar qualquer fábrica e se limitar a fazer um contrato de swap, ou seja, um contrato financeiro sobre outro financeiro, nada acontece diretamente à região. O Estado não desenvolverá aqui tanto um espaço para benefícios fiscais, o que acontece porque resultados são diferentes; o Estado não é cego ao impacto económico-social. Todavia, o Estado desenvolver um espaço para investimento produtivo não significa que o Estado não queira saber do investimento não produtivo. Esse mercado, hoje em dia, mexe muitos milhões; é importante a atração desses milhões, ainda que produzam coisas virtuais ou aparentes.*

*Exemplo 5: há arbitragem fiscal. Estamos habituados a pensar o imposto como algo coercivo. Se não concordar em pagar, o que acontece? Se ainda puder usar mecanismos de procedimento fiscal, utilizo; se já não puder ou não quiser, posso utilizar mecanismos de processo fiscal. Se tenho um litígio com a AT, posso resmungar para a AT ou para os tribunais. Se resmungo para os tribunais, o que aparece? Há demora, e um espaço preocupante de impacto negativo para o contribuinte – tanto em justiça individual, como de justiça coletiva de impacto económico vantajoso pela retirada de determinadas verbas. Porque a justiça fiscal é demorada, criou-se a arbitragem fiscal. A arbitragem é um dos instrumentos alternativos na resolução de litígios. A vertente fiscal foi introduzida em Portugal em 2011. Apesar de o imposto e de a AT não poder*

*dispor do crédito fiscal, permite-se que, na resolução de litígios, em vez de um tribunal tradicional intervir, seja um tribunal arbitral a fazê-lo, significando isto que são nomeados árbitros especificamente para o caso concreto, resolvendo o litígio fiscal em causa. Esta forma de resolver litígios não é tradicional para o direito público. É algo desenvolvido no âmbito do direito privado, porque pressupõe que as duas partes estão em igualdade de circunstâncias e permitem que um terceiro / terceiros resolvam o seu conflito – terceiros esses que não são tribunais ou juízes tradicionais, e sim um tribunal feito, geralmente, de especialistas na área. É mais um sinal que demonstra um espaço para a abertura ao privado no âmbito fiscal.*

21 FEV 2019

**Sumário:** Direito tributário vs. Direito fiscal vs. Fiscalidade: conceitos prévios e distinções.

### I-3. – DIREITO FISCAL

#### I-3.a) – Natureza e características do direito fiscal

Contextualizámos o direito fiscal no quadro das finanças públicas. Isto é importante para nortear o nosso pensamento, nunca esquecendo que o imposto, para ser compreendido, requer ter em atenção a circunscrição nas finanças públicas, no âmbito das várias receitas públicas; sendo aí a receita fiscal aquela que quantitativamente detém o pódio em termos de receita arrecadada.

Ainda que estes sejam os dados estatísticos, é importante ter em atenção que estes dados quantitativos devem ter em conta o facto de representarem economicamente quer para a riqueza do país (PIB), quer para os contribuintes em concreto considerados, pressão fiscal / nível de fiscalidade e esforço fiscal.

Olhando para a relação nível de fiscalidade / pressão fiscal e esforço fiscal, preocupámo-nos em verificar

se existem ou não limites a obtenção do imposto. Concluímos que sim, o que coloca uma maior pressão nas outras formas de obtenção de receita pública. Há que ter uma leitura integrada do imposto com as finanças públicas. A crescente importância das contribuições financeiras e das taxas, bem como a importância das receitas creditícias, e o papel das receitas patrimoniais em tentativas de estabilização, surge aqui.

Também verificámos que, ainda que o imposto e a ciência que o estuda do ponto de vista jurídico (direito fiscal, diferente da ciência que o estuda economicamente, a fiscalidade) implica uma lógica de assumir o Estado as suas vestes de imposição (*ius imperii*), tal não deve afastar a noção de que também o direito fiscal - e, portanto, também o imposto – revelam abertura a elementos privados.

Estávamos a compreender que, apesar de olharmos o direito fiscal com um direito público (com todas as características tradicionais/clássicas que daí advêm), tal não deve significar um recusar de alguma abertura deste direito fiscal a alguns elementos privados. Trabalhávamos sobre a identificação e compreensão perfuntória destes elementos.

Falámos na privatização do procedimento de liquidação. Um primeiro exemplo: as declarações (que dão conhecimento à AT dos factos que permitem a liquidação) são crescentemente da responsabilidade do sujeito passivo (que pode ser o substituto – v. **18º, 2. LGT**).

Nota: falamos em contribuinte nuns casos e sujeito passivo noutros, e não cidadão, até porque pode haver relações jurídicas fiscais triangulares. É necessário ter atenção à linguagem.

Vimos, também, a retenção na fonte. Em que consiste? Há um substituto; substitui-se ao contribuinte (mas também é sujeito passivo na relação jurídica fiscal).

Trabalhámos a existência da unidade dos grandes contribuintes (**art.º 68º-B LGT**). Certos contribuintes, pelo facto de assumirem uma certa importância no contributo impositivo, têm espaço para uma lógica diferente de acompanhamento. Há uma lógica de

abertura, uma relação jurídica que de certa forma trata o contribuinte como cliente – uma espécie de direito privado.

Outro exemplo que identificámos foi o dos contratos fiscais. Identificámos uma norma genérica na LGT, o **art.º 37º**, e verificámos que esse art.º 37º colocava os contratos fiscais no âmbito dos benefícios fiscais. Na lei fiscal portuguesa, os contratos fiscais apenas podem surgir no âmbito dos benefícios fiscais. Há um Código Fiscal de Investimento, onde logo nos primeiros artigos se identifica a regulação desta contraturalização de benefícios fiscais no caso de investimento produtivo (por oposição ao investimento não produtivo/reprodutivo, ainda que este também seja almejado pelos Estados). Assim, há uma tributação mais reduzida do que a aplicada aos rendimentos do trabalho – isto está ligado a uma mobilidade do capital, embora a mobilidade do fator trabalho esteja cada vez mais presente no mercado (é hoje mais fácil deslocalizar trabalho). O que é o investimento produtivo? Para RCP, deve falar-se em impacto económico-social. O investimento produtivo tem impacto económico; vai tendencialmente desenvolver as atividades económicas circundantes àquele investimento, fale-se na região ou no país, e também tenderá a gerar um impacto social. É preciso ter em atenção que impacto económico é uma coisa e impacto social é outra, que crescentemente deve ser individualizada. Quando falamos em índices de bem-estar e felicidade, em função das políticas públicas, em responsabilidade social empresarial – todos elementos que dizem a quem age na economia (seja Estado, seja privado) que devem ter em atenção o impacto que criam não só em termos de crescimento e desenvolvimento económicos, mas em termos de crescimento e desenvolvimento sociais. É algo que tem a ver mais com um retorno social do investimento efetuado, que pode não significar um retorno financeiro. RCP abre este parêntesis porque é importante ficarmos com esta ideia. Este *boom* também vem por impulso de legislação da UE. Há cada vez mais espaço para desenvolver aquilo que se chama um mercado social, *i.e.*, um mercado de investimento social, que alia, além do retorno financeiro, o retorno social; ou melhor, mais do que o retorno financeiro, promove o retorno social, o que faz com que se deva começar a saber medir o impacto social. Não são só palavras vãs; há toda uma lógica científica a querer apropriar-se desta realidade e a demonstrar o impacto social. Uma das questões que se pode colocar é saber se a legislação fiscal também deve avançar de forma a integrar auxílios (benefícios) fiscais a este tipo de investimento com elevado impacto social. Na legislação fiscal portuguesa ainda não temos esse reconhecimento, mas é algo que poderá vir a acontecer. Se privilegio fiscalmente através de contratos fiscais os investimentos produtivos (que

abrem espaço para maior impacto económico responsável), pode questionar-se se não devo criar mecanismos fiscais (através de contratos fiscais, por exemplo) para investimento social.

Infelizmente, o social washing – lavagem de uma reputação social pelas empresas – também está muito presente. No espírito, não há no ADN das empresas a verdadeira preocupação com o impacto social, e sim apenas uma preocupação com a imagem. O direito é crescentemente chamado a intervir para mudar o modelo da intervenção e crescimento económico. Rema contra a maré, mas é também uma responsabilidade do direito, para RCP. Em Portugal, financiado por fundos europeus do processo 14/20, há uma iniciativa chamada Portugal Inovação Social, que criou 4 mecanismos de investimento social, que estão a ser desenvolvidos e têm um grau de complexidade muito elevado. Falamos de títulos de impacto social e o impacto que isso tem em medir o impacto social das atividades. À partida, não há qualquer regime jurídico-fiscal de incentivo a estas práticas.

Nota: a responsabilidade social empresarial (RSE) também pode ser conhecida por *triple bottom line approach*. Há que ver que a RSE tem três vertentes: económica, social e ambiental. Assim, quando há uma intervenção económica por parte de um agente económico, se ele for responsável socialmente, tem de atentar a que a sua intervenção tem um impacto económico, social e ambiental. Deve escolher as práticas mais adequadas de forma a garantir que este impacto é o menos negativo possível, potenciando vantagens económicas, sociais e ambientais (abster-se de produzir impacto negativo, promovendo impacto positivo – perspectiva negativa e positiva).

O investimento social pode intervir nas três vertentes, ou só numa ou outra. Um dos instrumentos que a RSE tem à sua disposição é o investimento social. Estas não são realidades sobrepostas, mas sim connexionadas. Toda esta construção tem base normativa comunitária (UE) – seja alguns partes por comunicação da Comissão, seja por diretivas, seja por regulamentos.

Nota: não significa que não deva existir uma responsabilidade social desenvolvida pelos indivíduos, por e sobretudo por entidades não lucrativas. Quando falamos em cidadãos, isto tem a



ver com uma lógica de cidadania ativa. Quando falamos em entidades não lucrativas, tendencialmente estamos a falar em entidades pertencentes ao chamado setor social.

Na nossa CRP, nos três setores económicos, vemos que existem: (i) setor público, (ii) setor privado e (iii) setor cooperativo e social. Isto parece desatualizado, mas numa lei de bases da Economia social, há poucos anos, falou-se em setor social (corresponde à versão atual do setor cooperativo e social).

Nota: ideologicamente, alguns pensam na cooperativa como uma forma superior às outras formas sociais. Na própria legislação, a questão política e ideológica está presente. Como juristas, não escapamos a estas realidades.

Estamos a falar do setor social, que é feito de cooperativas, mutualidades, associações, fundações, misericórdias, IPSS, uma multiplicidade de instituições que têm a lógica social no seu ADN. Apesar de, quando falamos em SER estarmos a pensar no privado lucrativo e em juntar ao impacto lucrativo a questão económica, ambiental e social, também no âmbito individual e não lucrativo de organização da sociedade civil, com certas formas jurídicas (muitas vezes em associações), há espaço para esta responsabilidade. A lógica de impacto social é sempre o objetivo primeiro e último.

Isto surge a propósito da identificação do terceiro exemplo que demonstra, no quadro legislativo fiscal nacional, a abertura a certos elementos do privado. Mas introduzimos, ainda, um quarto exemplo – a arbitragem fiscal. Verificamos que, ainda que no âmbito do direito público – e, especificamente, no âmbito do direito fiscal – é muito importante já ter em consideração que, para lá da forma tradicional de resolução de litígios entre sujeito ativo e sujeito passivo – existe uma forma alternativa de resolução desses litígios. Tradicionalmente, estas formas alternativas de resolução de litígios são típicas do direito privado, onde as partes envolvidas se encontram em situações de elevado paralelismo, coisa que tendencialmente não ocorre no âmbito da relação jurídica fiscal (marcada pela coercibilidade; o Estado tem mecanismos de cumprimento forçado na execução fiscal, para quando não há cumprimento voluntário). O mecanismo forçado tende a conduzir ao recurso a vias jurisdicionais. Se não se resolve o litígio no âmbito procedimental, tendencialmente resolver-se-á no âmbito jurisdicional. E existe uma jurisdição especializada no âmbito fiscal: os tribunais administrativos e fiscais

(TAF). Além de problemas administrativos gerais, há secções alocadas às questões tributárias. Os Tribunais Centrais Administrativos (TCA) norte e sul também têm secções fiscais, e o próprio STA também tem uma secção ligada à questão tributária.

Contudo, um dos aspetos que normalmente está associado à justiça tradicional é a demora na solução dos litígios. É precisamente porque a questão fiscal envolve, muitas vezes, vários recursos que poderiam ou não estar alocados na economia; porque a questão fiscal é relevante para efeitos de investimento (é um dos elementos relevantes para o investimento, embora não o único), teve-se em atenção, face aos níveis de pendência de processos fiscais nos tribunais, que se poderia, em certas circunstâncias, abrir a porta à existência de arbitragem tributária. Dentro do quadro da RAL – que tem vários instrumentos possíveis – o legislador fiscal português, e aqui fomos mundialmente inovadores, aceitou trazer a arbitragem fiscal para o quadro normativo e judicial fiscal nacional. Assim, permite-se que a solução de alguns dos litígios existentes entre sujeito ativo e sujeito passivo possa ocorrer em sede de arbitragem.

### **Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária**

**DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro**

A questão da arbitragem tributária vem regulada num diploma específico: o **DL 10/2011**. RCP aconselha uma leitura em casa. Neste diploma da arbitragem, tem-se que:

**>>>** Nem todos os casos de litígio contribuinte/AT podem ser levados a arbitragem; só alguns.

**>>>** Continua a apostar-se na imparcialidade dos árbitros. Para isso, foi criado o Centro de Arbitragem, onde surgiram inscrições de especialistas em

matéria tributária, com análise curricular e a decisão de quem fará parte de uma lista de potenciais árbitros. Face a essa lista, que é pública, o contribuinte – se tiver a possibilidade de recorrer à arbitragem tributária e assim decidir fazer – pode escolher o seu árbitro. Nesse caso, a AT escolhe também o seu árbitro. Se não chegarem a acordo quanto a um árbitro presidente, é o CAD (centro) que faz a designação. Mas o contribuinte pode não escolher o árbitro, determinando que seja o presidente do centro deontológico do CAD que faça a seleção do árbitro. Nesse caso, a AT também não escolhe.

>>> Um terceiro aspeto: o tempo de resolução é muito curto, comparativamente aos tribunais tradicionais. A taxa de arbitragem é algo elevada, o que é criticado ainda hoje como não permitindo uma situação de igual para igual em todos os contribuintes – só os que têm alguns recursos podem recorrer à arbitragem e não ficar na pendência dos tribunais tradicionais.

Essencialmente as coisas são feitas por escrito (há possibilidade de oralidade nas testemunhas, mas é tudo muito restrito) e não há, regra geral, a possibilidade de recurso da decisão arbitral – com duas exceções:

- Uma questão de inconstitucionalidade, que deve seguir para o TC.
- Se houver oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (mérito) com um acórdão proferido pelo TCA (sul ou norte) e STA, poderá haver recurso para uniformização de jurisprudência.

Nota 1: a prática tem demonstrado que se recorre para o TC só porque sim, porque não se concorda, e o legislador está em processo de alteração da norma.

Nota 2: é difícil dizer se estes métodos são mais ou menos dispendiosos do que as taxas de justiça. Por vezes, dependendo das matérias e do grau de complexidade, podem gastar-se aqui grandes fortunas. Não há aqui uma ideia de democraticidade; a vantagem está na rapidez (e, para RCP, tem havido uma tendência para se decidir mais a favor do contribuinte...).

Nota 3: não há aqui arbitragem necessária; é sempre por escolha do contribuinte.

---

A propósito da natureza do direito fiscal, percebemos que, ainda que seja um âmbito público – e efetivamente público – é certo que, em face da importância crescente do imposto na sociedade, do impacto do imposto na economia e da necessidade de balanceamento das posições dos sujeitos da relação jurídica fiscal, há alguma abertura na nossa OJ fiscal ao elemento privado – quer por necessidade (ex.: liquidação) quer para garantir atratividade económica de investimento e RSE (ex.: contratos fiscais), quer para garantir uma maior efetividade e proteção dos direitos dos contribuintes (ex.: através da criação da arbitragem fiscal).

Olharemos para as fontes do direito fiscal, identificando os aspetos essenciais que temos de conhecer necessariamente, sejam elas fontes internacionais ou internas. Vamos aqui enfatizar dois prismas:

- O prisma UE, o impacto efetivo que a UE tem no quadro fiscal nacional e o impacto internacional das CDTs (convenções de dupla tributação);
- No âmbito interno, em primeiro lugar, a questão dos elementos essenciais e a sua proteção via princípio da legalidade, e, sobretudo, a importância das orientações administrativas (o chamado direito circular) no quadro do direito fiscal. Falaremos de uma realidade que não consta da posição clássica da hierarquia de fontes e da definição de fonte de direito, por vincular única e exclusivamente a administração tributária, mas é de extrema importância no quadro fiscal para antecipar litígios e garantir um cumprimento efetivo das obrigações fiscais.

Esta preocupação com o cumprimento efetivo das obrigações fiscais, num quadro empresarial, é crescentemente uma realidade de grande importância. Já ouvimos falar de compliance (cumprimento). Há departamentos de compliance; a questão jurídica está em crescendo. Nesses departamentos de compliance, há uma



multiplicidade de regras. A questão fiscal é muito importante. A preocupação em garantir o cumprimento devido do quadro normativo é determinante, e para isso há uma importância crescente das orientações administrativas.

---

Depois de termos passado pela qualificação da natureza do direito fiscal público e de termos identificado alguns elementos privados já assumidos pela nossa legislação no quadro fiscal, há que perceber a importância do imposto no quadro das finanças públicas e as suas limitações – foi o nosso ponto de partida, e, para RCP, isto (o contexto) tem de estar sempre na nossa cabeça.

Segundo passo: estamos a estudar o direito fiscal, como ciência jurídica que trabalha sobre o imposto. Para isto, devemos ter em atenção que estamos a estudar uma área do saber que é direito público.

Quando pensamos em direito público e fazemos a distinção direito público/privado, fazemo-la porquê? Ao qualificarmos uma área do saber como sendo direito público ou direito privado, qual a consequência? A valoração de uma das partes face à outra. Leva-nos a procurar um desnível nas normas, mas tendo em atenção também os abusos de poder e garantir os direitos dos cidadãos. Não estamos a pensar como no direito privado, em que o objetivo é eliminar assimetrias. No público, sabemos que as assimetrias fazem parte da relação.

Ao definirmos o campo de análise do imposto no âmbito do direito fiscal – por oposição ao direito tributário (tiramos do saco uma série de tributos, tornando isto mais restrito), e à fiscalidade (retirando uma série de preocupações económicas que não olhamos como núcleo duro da nossa análise), vemos que o direito fiscal é qualificado como direito público. Isto já deve pôr na nossa cabeça um conjunto de aspetos que devem ser evidenciados.

Nota: o direito fiscal e a fiscalidade têm o mesmo objeto: o imposto. Ao deixarmos de fora o direito tributário, estamos a circunscrever o nosso objeto de estudo. Podemos olhar para o imposto como uma moeda: a mesma realidade, com duas faces. A contraface é a fiscalidade. Qual é a diferença de

abordagem? Enquanto que o objeto imposto no direito fiscal está sobretudo ancorado numa lógica de justiça e equidade, no elemento fiscalidade está enquadrado numa lógica económica, financeira.

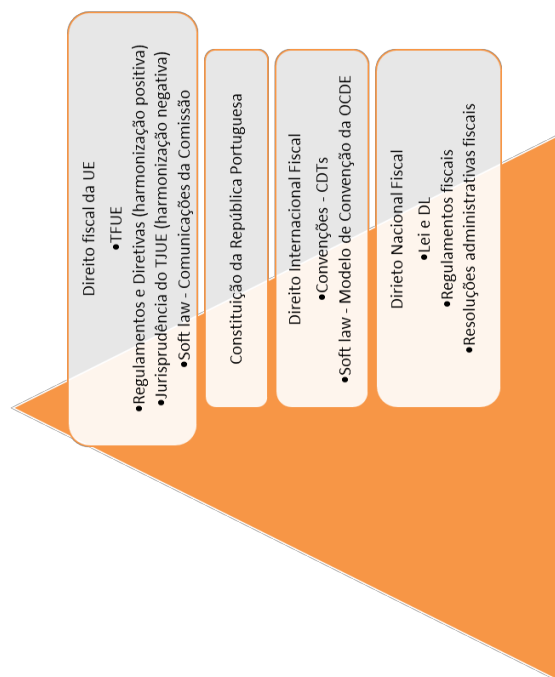
Nota 2: recordámos o início da semana anterior e dissemos que, quando pensamos o imposto e a quantidade que ele representa, devemos ter em atenção o nível de fiscalidade / pressão fiscal, e o impacto que esse nível de fiscalidade tem no esforço fiscal. Estes dois conceitos são conceitos de direito fiscal? Não; eles são conceitos de fiscalidade. Todavia, tal não significa que não influenciem o direito fiscal e que não tenham de ser considerados por ele.

---

Qualificámos o direito fiscal como natureza pública, e fazemo-lo para trazer à colação o que identificámos – todo o manancial numa relação jurídica que tem assimetrias. Não podemos esperar encontrar normas fiscais que reconheçam uma paridade de comportamento entre o contribuinte e o Estado. Isso é importante ter na nossa cabeça, tornando – segunda grande consequência – que haja também na nossa cabeça uma preocupação em fazer uma análise crítica e compreender em que medida, face a normas que provocam esta assimetria, se demonstre a preocupação e garantir de direitos, de encontrar equilíbrio na assimetria – senão, questões de justiça não ficam salvaguardadas.

Por outro lado, acrescentámos uma outra preocupação, que foi dizer: ainda que seja direito público, e que este nosso saber de encaixar o público vs. o privado tenha de estar ativo, tal não significa que, em face do desenvolvimento do direito em resposta a sociedade e à forma como o Estado se organiza e se relaciona com o cidadão, não tenha reconhecido a necessidade de abrir a porta, quer por necessidade quer por vontade de reforçar garantias a aspetos privados. Por isso, identificámos que existe já na legislação nacional – e esta é uma tendência global – uma aceitação por parte do legislador fiscal da introdução de elementos privados neste domínio maioritariamente público. Demos quatro exemplos dessa introdução do elemento privado – quer por necessidade, por aprofundamento ou densificação de garantias que demonstram esta tentativa de gerir a assimetria como garantia de direitos.

Neste exercício, para além da visão de conjunto do direito fiscal, também está embutida do ponto de vista pedagógico a preocupação em lançar conceitos e complexidade desta área de saber. Não só estamos a aproximar-nos a uma linguagem técnica em que usamos linguagem diferente do normal, simultaneamente compreendemos que este vário vocabulário novo e complexo traduz-se, na prática, numa conexão entre ele, aumentando o nível de complexidade. Há que absorver conceitos e apreender a aplicar, antes de começar a olhar para os códigos. É preciso antes aprender a pensar o fiscal, compreender o fiscal. Parte da complexidade do sistema fiscal passa por não ser estável; está em contínua mudança. É que há o enquadramento das finanças públicas e da atividade financeira do Estado, e dos limites qualitativos e quantitativos. Para sabermos direito fiscal, mais do que artigos do CIRC e do CIRS, é preciso ter isto em mente.



### I-3.b) – Fontes: o plano nacional, o plano internacional e o plano da União Europeia. Identificação e o seu relacionamento

O direito fiscal é autónomo, tem um grau de autonomia. Depois de identificado e caracterizado o núcleo do direito fiscal, é essencial identificar qual as bases de onde parte e a que regressa o direito fiscal. Há que determinar de onde é que ele nasce, de onde aparece. De onde vem a norma fiscal? Está onde?

#### I-3.b)-i. - Dinâmica europeia

Ao longo da nossa formação, já compreendemos que o elemento UE é um elemento determinante quanto aos conteúdos do direito nacional, em múltiplas áreas. No âmbito do direito fiscal, tal acontece também. Identificámos que isto já deveria ser uma decorrência, pois os limites quantitativos ao défice e à dívida tinham origem na UE, para lá de outras tantos exemplos dessa influência e condicionamento que a UE faz ao direito financeiro público. Também nesta receita pública específica, o DUE surge com impacto. Contudo, não com o mesmo grau; não com a mesma densidade. Porquê? Porque ainda que as matérias fiscais sejam objeto de regulação por parte do TFUE – a área fiscal está contida como matéria relevante no processo europeu no âmbito do TFUE.

Até ao momento tem-se entendido que, para que haja avanço na área da integração fiscal, tem de haver unanimidade. Como podemos calcular, não é fácil atingir a unanimidade, sobretudo quando na cabeça dos políticos ainda está muito enraizada a ideia de que o imposto ainda é o último reduto da

sua soberania, a soberania fiscal é aquilo a que ainda se conseguem agarrar e de que não querem abdicar. Falamos de receita pública, e da receita pública mais significativa para o financiamento da atividade do Estado.

Ainda que a matéria fiscal faça parte integrante do processo europeu, uma vez que o tratado contém ainda a regra da unanimidade para o espaço fiscal, tal dificulta o desenvolvimento de processos de harmonização e uniformização fiscal.

Ponto 2: todavia, dentro dos vários tipos de impostos, existe um tipo de imposto onde a uniformização e/ou harmonização é mais sentida: o IVA.

O que é que nos ressalta destas intervenções? O tratado está ancorado em quatro liberdades. Todo o processo de integração assenta em quatro liberdades. Toda a construção normativa da UE está a garantir que essas quatro liberdades existem e são efetivas. Essas quatro liberdades têm de ser garantidas. Também o elemento fiscal influencia as quatro liberdades e a sua concretização. Por isso é que, no TFUE, a temática fiscal é uma temática necessariamente integrada, porque vai também condicionar a concretização das quatro liberdades. O que é que o tratado faz? Dá-nos uma norma a dizer que a questão fiscal é uma questão de integração, e deve haver uma harmonização e/ou uma uniformização fiscal entre os EM. Para que tal aconteça, tem de haver unanimidade. Isto explica o que o fiscal está a introduzir no TFUE; a regra da unanimidade explica o porquê de o fiscal não estar tão desenvolvido.

#### **Coexistência vs. Harmonização e uniformização**

Harmonização – instrumento: diretivas

Uniformização – instrumento: regulamento

RCP utilizou dois conceitos: harmonização e uniformização. Não queremos que os sistemas

fiscais dos vários EM meramente coexistam; queremos que se harmonizem e se uniformizem (nota: também há comunicações muito relevantes na área fiscal, mas não têm valor vinculativo).



Em direito fiscal da UE, vamos encontrar, além do tratado, regulamentos e diretivas.

Quando identificámos fontes de direito fiscal da UE, indicámos TFUE, regulamentos e diretivas. Agora vamos perceber por que é que há diretivas e regulamentos, e em que tipo de impostos é que fazem e não fazem sentido.

Pensemos no mapa-múndi e no comércio internacional. Pensemos numa das razões que levaram à criação da UE. Face ao comércio internacional, olhando para o mapa do mundo, a criação da UE apareceu porquê? Face aos EUA (e face, de certa forma, também à Rússia). Pensou-se na criação de um bloco regional de intervenção comercial internacional. Fez sentido – e continua a fazer sentido, face a este objetivo - criar-se uma barreira física em torno da região UE, face ao resto do mundo. Quer isto dizer, do ponto de vista fiscal, que a questão aduaneira é uma questão relevante. Aquilo que os bens dos EUA têm de pagar de tarifa aduaneira para entrarem na UE, por forma a não privilegiar a não entrada na Holanda e a entrada pela Holanda, pela França, por Portugal ou por Itália, seja toda igual. Para que não haja a escolha pelo regime das tarifas aduaneiras, vamos uniformizar o que é conhecido por pauta aduaneira comum. Na relação UE/exterior/comércio internacional, é indiferente entrar por qualquer um dos países, porque a tarifa aduaneira vai ser exatamente a mesma. Foi a primeira abordagem na área fiscal em termos de uniformização. Percebe-se porquê: queria-se a criação de um bloco regional económico comercial. Criou-se esse bloco uniforme na relação com o exterior. Todavia, começou-se a compreender que, além desta questão de relações comerciais com o exterior, internamente, nas operações chamadas intracomunitárias, era essencial ter também um

espaço comum, de regulação, sobretudo ao nível da tributação da base consumo. É por isso que aparece o IVA – imposto sobre o valor acrescentado. Este imposto existe em todos os EM. A regulação é feita uma parte por regulamentos, outra por diretivas – há uma mistura consoante as matérias. O IVA demonstra que é fundamental a questão fiscal concreta, a tributação sobre o consumo para a dinamização de um mercado interno, assente nas quatro liberdades, e que, por isso, se vão compatibilizando os regimes dos sistemas fiscais dos vários Estados através ora de regulamentos, ora através de diretivas.

Nota: há a questão da neutralidade como princípio norteador fundamental – a tributação não ser aquilo que gera a decisão de intervir economicamente. Tendo de haver, há a tentativa de criar mecanismos de neutralidade dentro da tributação efetiva.

Nota: no IVA, há quadros norteadores comuns, mas certos aspetos foram deixados à discricionariedade dos Estados, tendo em atenção que o IVA prevê três tipos de taxa: taxa máxima (normal), taxa intermédia e taxa reduzida (e, em tempos, houve a taxa zero – abdicámos da taxa zero no “primeiro orçamento português pró-Europa” de Braga Machado – a comissão quer que seja tudo pela taxa máxima, até porque parte do financiamento europeu vem de uma parcela do IVA dos Estados

*Exemplo: Bruxelas está a exigir taxa normal para as fraldas, o que, para RCP, é estranho a considerações de taxa de natalidade, poder de compra, etc.*

O IVA é o imposto, até ao momento, onde mais espaço para harmonização e alguma uniformização existe. No âmbito dos impostos sobre o rendimento, a tendência é para um reduzido quadro normativo de harmonização (RCP nem fala em uniformização). Os Estados têm permanentemente rejeitado avanços na tributação direta. Ainda assim, ela ocorre: tanto na tributação direta individual, mas sobretudo na tributação direta das pessoas coletivas.

Existe uma diretiva para sociedades-mães e sociedades-filhas e as formas como a tributação de dividendos deve ocorrer, com normas internas que absorvem o conteúdo da diretiva. Temos diretivas sobre juros, poupança e a forma como devem ser tributados. E sobre as fusões e cisões de empresas.

Há algumas áreas, muito reduzidas e específicas, onde se acordou a harmonização, havendo um espaço muito lato para cada Estado decidir como construir o seu imposto.

- Dentro das bases de tributação, a que mais tem tido espaço para harmonização e alguma uniformização é a tributação do consumo. O IVA é o paradigma, mas os IECs também estão consagrados nas normativas europeias.
- No âmbito da tributação do rendimento, há uma grande retração dos Estados em assumir e aceitar essa retração. Ainda assim, existem algumas diretivas sobre a matéria, determinado sobretudo um a intervenção em áreas muito específicas, nomeadamente nas sociedades (tributação das pessoas coletivas), o que implica uma transposição para as OJ dessas diretivas.

Uma das formas que a União tem encontrado para contornar a regra da unanimidade e assim densificar o impacto do direito UE no direito fiscal nacional tem sido através daquilo que é conhecido por harmonização negativa. Quem é o ator principal da harmonização negativa?

Harmonização positiva >>> diretivas

Harmonização negativa >>> TJUE

Na harmonização positiva, há um ato normativo UE a regular determinada situação, e harmoniza-se a legislação dos EM de uma forma normativa específica, onde há uma parte imposta e uma parte em que há dado um espaço ao Estado para implementação.

A harmonização negativa baseia-se no caso concreto. Pode haver casos, em várias áreas – e no fiscal é determinante – em que quem faz a harmonização não é o legislador comunitário e sim o TJUE, a jurisprudência comunitária.

Tem sido esta a via para ultrapassar os bloqueios que a regra da unanimidade produz. Se os Estados não chegam a acordo, o TJ avança. E isto tem sido construído através de jurisprudência do TJUE, que utiliza as quatro liberdades para criação jurisprudencial fiscal. Isso cria impacto.

*Exemplo: art.º 17º-A do CIRS. Foi introduzido diretamente como consequência de jurisprudência do TJUE. Esta norma – ou melhor, uma norma equivalente – tende a existir em todos os Estados da UE, com valores diferenciados, mas equivalente existe, e foi por via de jurisprudência.*

### Código do IRS (CIRS)

Lei n.º 82-E/2014

A norma tem este específico conteúdo: estamos a determinar quem é sujeito de IRS, e estamos a dizer que quem é residente em Portugal vai ser tributado pela totalidade dos seus rendimentos (worldwide income). Há a ideia de que quem é residente do ponto de vista fiscal é tributado pela totalidade dos seus rendimentos, onde quer que tenham sido obtidos. Isso pode ser vantajoso. É que se eu for residente e for tributado por todo o meu rendimento, faço anualmente uma declaração de rendimentos e não sou tributado pelos valores brutos que recebo – valores líquidos – mas faço um conjunto de deduções, retirando valores que o legislador considera essenciais para obter esses rendimentos, e a tributação é feita sobre um rendimento diferente do rendimento bruto. A taxa de imposto incidirá sobre 600; e é diferente ser tributado por 1000 ou por 600, obviamente. Se for tributado por 600, pagarei menos. Há uma redução que tem em consideração a situação individual do contribuinte.

Se, pelo contrário, não for considerado residente em Portugal do ponto de vista fiscal, a tributação será pelo rendimento bruto, por retenção na fonte. Não haverá obrigação de declarar o que quer que seja, e o imposto devido é retirado do rendimento bruto, sem atenção às circunstâncias individuais do contribuinte. Não há dedução possível ao rendimento líquido.

O que é que este artigo vem dizer? Se um residente na UE, mas não residente fiscal em PT (seria, à partida, tributado pelo rendimento bruto) obtiver mais de 90% dos seus rendimentos totais pode, aqui, escolher ser tributado como residente, podendo, portanto, fazer as deduções devidas no quadro da legislação nacional. É o que nos diz o **art.º 17º-A**; ele criou um regime que procura não tratar de maneira diferente os residentes UE, independentemente de serem ou não residentes fiscais no Estado.

Nota: no âmbito fiscal, 99% das vezes, não se fala em nacionalidade. O que há é residência fiscal ou não residência fiscal. O tipo de tributação varia consoante sejamos ou não residentes fiscais. A residência fiscal, 99% das vezes, não tem que ver com a nacionalidade.

*Exemplo: por que é que é importante o regime dos vistos gold? Porque dá entrada no âmbito da UE e a um conjunto de direitos, incluindo os fiscais.*

Para determinar a residência fiscal, o critério não tem a ver com a nacionalidade, e sim com a permanência física no território. Passei mais de 183 dias em território português, mas sou do Bangladesh? Naquele ano concreto, sou tributado em Portugal (**17º CIRS**).

Isto é determinado pela legislação, embora certos Estados (ex.: Irlanda) permitam a opção sobre a residência fiscal. Isto não impede que possa ser considerado residente fiscal em dois ou mais estados, e tem de haver formas de resolver isso, pois não vou ser tributado duas vezes pelo rendimento total.

Além da residência, outro elemento de conexão é a fonte. O legislador diz também: se não fores considerado residente fiscal cá, mas tiveres cá obtido rendimentos, vou tributar-te por rendimentos que cá obtiveste como não residente porque sou o

estado da fonte, da origem dos rendimentos. Aqui é só pelos rendimentos cá obtidos.

Mas se a maioria dos rendimentos obtidos forem cá, e eu for UE, então posso escolher ser tributado como os residentes em Portugal (tenho de manifestar essa vontade para isso acontecer).

A harmonização dos impostos diretos ocorre cá, UE. Demos o exemplo do **17º-A** - um artigo só. O exemplo do **17º-A** do CIRS é um caso em que houve harmonização negativa; em que o conteúdo da norma fiscal nacional nasceu de uma construção da UE - não de uma diretiva, mas de um acórdão do TJUE.

**22 FEB 2019**

**Sumário:** Fontes do direito fiscal (continuação).

Vamos continuar a identificação das fontes do direito fiscal. Estávamos no tratamento do direito fiscal da UE. Tínhamos dito que a temática fiscal surge, desde logo, no TFUE, quer determinando que o conteúdo fiscal é parte do conteúdo objeto de integração - portanto, eminentemente e intimamente ligado às quatro liberdades - mas também afirma que o procedimento de integração deste processo de construção fiscal deve passar por uma regra de unanimidade.

Verificámos que esta regra de unanimidade dificulta muitíssimo a construção efetiva de um espaço de integração fiscal. Dissemos que esta integração ocorre por via de uma harmonização, mas em alguns domínios também por via de uma uniformização. Significa isto que encontramos matérias fiscais reguladas por diretiva e matérias fiscais reguladas por regulamento.

Dissemos também que, quanto ao conteúdo fiscal normativo (as regras em concreto e a propósito das bases de tributação em concreto), a maioria do processo de integração ocorria nos impostos sobre o consumo. Foi aqui que, desde o início, houve espaço para uniformização e harmonização, sobretudo ao nível do IVA, mas também dos IECs (têm bases UE).

Além da questão do consumo, tem-se que o rendimento e o património (sobretudo o rendimento) também são objeto de uma preocupação de integração. Essa integração tem sido feita por via de diretivas em que tipo de rendimento? Uma das vias que tem sido encontrada para estimular e aprofundar a integração, sobretudo por via da harmonização, tem sido utilizar jurisprudência do TJUE para conseguir a tal harmonização negativa. E aqui sim, surge o rendimento das pessoas singulares. Isto por jurisprudência do TJUE (a via das diretivas está mais no âmbito das pessoas coletivas).

Vimos um exemplo concreto de um acórdão do TJUE que deu origem a que, internamente, os EM alterassem a sua norma fiscal para compatibilizarem com a interpretação feita por esse tribunal. Demos o caso do **17º-A** do nosso CIRS.

É importante ter atenção a normas internacionais condicionadas por construção UE, que tanto pode ser de harmonização como de uniformização. A tendência é uma ultravalorização da harmonização - seja ela harmonização positiva ou negativa. Vemos que existem casos concretos na nossa legislação com impacto real e efetivo. Volte-se a frisar que se entende que as quatro liberdades têm impacto na forma como as normas fiscais nacionais devem ser desenhadas e interpretadas.

Como fonte de direito fiscal, temos o direito fiscal europeu, onde encontraremos diretivas, regulamentos e - pelo impacto que tem na forma como as normas nacionais são criadas - jurisprudência do TJUE. Já aqui há um manancial de orientações que condicionam a construção nacional.

Mais uma referência: há que ter em atenção que, apesar de o que referimos ser *hard law*, não significa um desvalorizar de instrumentos de *soft law*. Como RCP já invocou, as comunicações da Comissão sobre matéria fiscal são muito importantes e influenciam comportamentos. A temática e a discussão que existem no internacional entre *hard*

*law* e *soft law*, transposta para o nacional e que existe transversalmente à UE como um todo, é um aspeto também a ser atendido no fiscal. Há mecanismos de *soft law* fiscais europeus. Têm uma forma mais robusta: existe um código fiscal. Não é um código normativo, não tem valor vinculativo) para o comportamento fiscal das empresas), aprovado por comunicação. Aquilo que a UE produz em termos fiscais não se fica pela tradicional *hard law*; também temos *soft law*. Ela influencia comportamentos, quer no desenho das normas dos Estados, quer no comportamento dos agentes económicos, quer na pressão que coloca nos sistemas fiscais e relações internacionais fiscais.

### I-3.b)-ii. - Dinâmica interna

Além do direito fiscal UE, também é fonte de direito fiscal UE a Constituição. Existem artigos específicos da CRP sobre a temática fiscal, que, como vimos afloram nas Finanças Públicas. Vejam-se os arts. **103º** e **104º**. Neles encontramos o núcleo duro da chamada Constituição fiscal. Todavia, além dos arts. 103º e 104º, também são importantes o **165º**, **1.º**, **i)**.

Embora só mencionar estes artigos seja talvez redutor, em termos de sumo de construção de norma fiscal substantiva, o 103º, o 104º e o 165º, 1.º, i) são o núcleo duro da Constituição fiscal. Dela retiramos, por exemplo, finalidades do imposto (103º, 1.º). No 103º, 2.º vemos a importância do princípio da legalidade do ponto de vista da substância dos elementos essenciais do imposto. No nº 3.º, vemos a importância do princípio da não retroatividade.

Quando olhamos para o **104º da CRP**, encontramos as razões de ser e os princípios norteadores de cada base de tributação em concreto. Se olharmos para o nº 1 e o nº 2, vemos os impostos sobre o rendimento – pessoal e das pessoas coletivas. No nº 3, encontramos a base de tributação património; e o nº 4, a base de tributação consumo.

Temos aqui orientações quer em termos de finalidade, quer em termos de princípios orientadores, quer em termos de conteúdo que as regras devem concretizar. É importante ter já esta noção de Constituição fiscal.

### I-3.b)-iii. - Dinâmica internacional

Abaixo da Constituição, temos o direito internacional fiscal. Aqui, estamos a falar de certas normas\* internacionais que procuram resolver problemas de plurilocalização.

*\*na palavra “normas”, há já uma ideia de hard law.*

A chave aqui é plurilocalização. Isto implica duas coisas:

>>> Por um lado, implica ter consciência de que o poder tributário de um Estado está circunscrito a um território. *No news*, mas é o ponto de partida. Assim, esse Estado só vai tributar aquilo que tiver conexão com o seu território. Que elementos de conexão fiscal existem?

O critério de conexão pessoal reconhecido internacionalmente como gerando poder de tributar é a residência. Portanto, um Estado, para tributar um indivíduo, uma empresa, um sujeito passivo, seja ele pessoa singular ou pessoa coletiva, só o pode fazer se - hipótese 1 - o sujeito for residente.

>>> Por outro lado - hipótese 2 - o Estado, mesmo que aquele indivíduo ou aquela empresa / pessoa coletiva não tenha residência fiscal no seu território, ainda assim terá competência tributária se for o designado Estado da fonte. Falamos em fonte do rendimento, local onde ocorre o consumo ou local onde está situado o património.

Quando o Estado quer determinar a sujeição ao imposto, a sujeição é aferida pela residência ou não residência e pela fonte.

**1ª etapa** – identificação dos elementos que dão origem ao poder de tributar (residência e fonte).

**2ª etapa** – o Estado pode, numa situação em concreto, fazer coincidir os dois critérios. Pode ser o



Estado da residência e o Estado da fonte. Nessa circunstância, tendencialmente, não há lugar a plurilocalização, porque é uma situação interna, com conexão com apenas um território fiscal. Só ativa os elementos de conexão naquele território.

3 – Significa então que há uma potencialidade muito grande de ocorrer dupla tributação. Quando falamos em dupla tributação, esta situação é uma chamada dupla tributação jurídica internacional (outros tipos de dupla tributação existem – lá chegaremos).

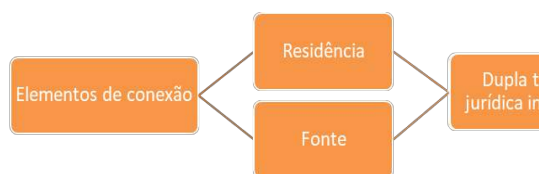
Porém, pode ocorrer – e hoje é comum que aconteça, e a tendência é isto multiplicar-se – que, face à mobilidade dos agentes económicos e fatores de produção, a conexão com os territórios fiscais possa ser múltipla, plural, e que dessa conexão com vários territórios resulte ativação de várias regras fiscais nacionais. Ou seja, mobilidade dos agentes e dos fatores de produção tenderá a gerar plurilocalização, fazendo com que possam ser ativadas várias regras nacionais que identifiquem a conexão com o território fiscal.

Há o mesmo sujeito passivo, o mesmo rendimento, mas dupla tributação. É um problema de justiça fiscal, e temos de procurar uma forma de o resolver através do direito. Que direito? O direito internacional fiscal. Temos, então, de identificar a forma como o direito resolve estes problemas de dupla tributação jurídica internacional; é através desta fonte.



3ª etapa – então, se são ativadas várias normas nacionais que dão poder tributário, imagine-se a dois Estados, dizendo-se estes dois Estados competentes para tributar o mesmo sujeito e o mesmo rendimento, o que acontece? Dupla tributação jurídica internacional.

A forma como tradicionalmente, entre os anos 1890 e agora, a tradição tem feito com que o instrumento principal utilizado para resolver estas situações de dupla tributação jurídica internacional sejam as convenções para evitar e eliminar a dupla tributação – CDTs, que têm sido, em 99,8% das vezes, bilaterais, ou seja Estado a Estado (ex.: Estado A com Estado B, Estado A com Estado C, etc.). Tudo tem assentado na construção de redes para solução dos problemas de dupla tributação jurídica internacional. Assim, sob a forma internacional de um tratado, negociado Estado a Estado, estabelece-se um conjunto de regras que tentam resolver as situações de dupla tributação jurídica internacional.



Por isso, quando pensamos em fontes do direito fiscal, também é extraordinariamente importante conhecermos a existência destas convenções. Tantas mais teremos quanto mais o Estado for proativo e quiser alargar o núcleo das relações internacionais económico-fiscais.

Recapitulando:

Percebemos agora por que é que também esta área é uma área científica especializada. Outro semestre não chegaria para dominar o direito internacional fiscal; não basta decorar o conteúdo das convenções.

1 - Para averiguar da sujeição a imposto, os Estados utilizam dois elementos de conexão – residência e fonte. Cada Estado determina as suas regras próprias quanto à ativação da residência e da fonte.

2 - Se existir mobilidade dos agentes económicos e/ou dos fatores de produção, acontece potencialidade elevada de serem ativadas várias legislações fiscais de sujeição, determinando residência ou fonte.

Atenção: estas CDTs condicionam a aplicação nacional da lei fiscal. Podemos ter uma norma fiscal a dizer que vamos tributar o rendimento X da pessoa Y (a norma nacional diz que o Estado tem direito a tributar aquele rendimento daquela pessoa), mas, pela convenção que o Estado tem com o país do lado ou de outro canto do mundo, na negociação bilateral, para eliminar a dupla tributação, o Estado abdica de tributar. Portanto, ainda que haja uma



norma nacional a dizer “tens direito de tributar”, internacionalmente o Estado assume o compromisso de, naquela situação concreta, não efetivar a tributação. Muda tudo. A construção e aplicação da norma nacional fica condicionada, alterada.

Nota: quando procuramos identificar a fonte de direito fiscal – que influencia a aplicação do nosso direito fiscal nacional – a fonte é a convenção para eliminar a tributação específica. Se temos uma situação com o Japão, tem-se que, em primeiro caso, a nossa fonte interna é a convenção Portugal-Japão. Não é, no caso do Japão, a convenção Portugal-Brasil; essa nada me interessa. As convenções bilaterais são diferentes: posso ter acordado uma coisa com o Brasil e outra com o Japão. Uma negociação internacional é feita de equilíbrios. Podemos ter uma preocupação Portugal-Japão mais com os rendimentos de capital, e Portugal-Brasil mais com os rendimentos profissionais. Isto faz com que na negociação haja especificidades próprias daquela negociação. Tal provocará necessariamente desigualdade, mas é uma desigualdade negociada. É diferente Portugal negociar com os EUA e com as Ilhas Maurícias (e temos CDTs com os dois). Os EUA querem uma coisa, têm mais poder, menos curvatura do que nós, e naturalmente aparece a ideia de uma distinção de tratamento.

Todavia, para tentar criar um espaço comum – e atenção a RCP não usar a expressão uniformizado – a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos) tem, já desde os anos 60, um modelo de convenção que inspira as negociações bilaterais. Este modelo de convenção da OCDE contém a estrutura normativa usual, com as opções recomendadas pela OCDE, que os Estados devem incorporar nas suas convenções concretas. São recomendações. Também a ONU tem um modelo de convenção – semelhante, mas com algumas alterações para favorecer os países em desenvolvimento. Mas isto ainda complica: o modelo de convenção da OCDE, além do normativo que aconselha com as opções determinadas naquele modelo, tem ainda – aprovado em apenso – um conjunto daquilo que é chamado de comentários aos artigos, onde os Estados foram acordando interpretações aos artigos, à tal proposta de normativo do modelo de convenção – por ex., quer sobre o que se entende pelo conceito de direção efetiva, quer sobre o que se deve entender por sociedade transparente e as implicações para a dupla tributação. Há um grande grau de complexidade que pode haver.

O modelo de convenção, que é *soft law* (e não *hard law*, como as convenções aprovadas e absorvidas no nosso OJ) apresenta esta dupla vertente: orientação na organização dos poderes tributários reconhecidos (organização dos artigos e dos conteúdos desses artigos, mera recomendação não vinculativa que pode oscilar nas convenções individuais), e simultaneamente inclui um conjunto de comentários aos artigos que ajuda à sua interpretação (dos artigos do modelo de convenção). Há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial quanto ao valor desses comentários – se são efetivamente vinculativos para a AT ou não, em que medida têm ou não impacto.

Ou seja, também no internacional fiscal, a par da *hard law* (CDT específicas), também existe *soft law*. Exemplo dessa *soft law* (não único) é a questão do modelo de convenção da OCDE para eliminar a dupla tributação, que contém não apenas corpo normativo indicativo do conteúdo e das opções efetivamente tomadas pelos Estados na distribuição do poder tributário, como também contém comentários que ajudam a interpretar as opções normativas desse modelo de convenção.

Questão suplementar: porque se compreende que há impacto negativo nesta ideia de mera bilateralidade e de criação da tal discriminação, está a discutir-se (não será amanhã, de certeza...) a construção de convenções multilaterais para tentar evitar a dupla tributação, o que resolveria parte do problema da diferenciação de tratamento. O exemplo mais desenvolvido disso, que está à espera de ser ratificado por muitos Estados, é, no quadro da OCDE e na sequência de um megaprojeto que ocupou os últimos anos da BEPS – a criação deu uma organização multilateral para alterar as CDTs bilaterais todas de uma só vez, em bloco, para combater a fraude e evasão fiscal, e o planeamento fiscal agressivo.

Veja-se que, quanto mais mobilidade os agentes tiverem para escolher a jurisdição, tendo uma rede de acordos bilaterais diversificados, significa que quem tem mobilidade vai estudar os acordos e deslocalizar-se para certa jurisdição para ficar com aquele acordo. É o que normalmente se apelida de *treaty shopping*. Uma das formas de combater isto é ter uma visão multilateral. De alguma maneira, o *treaty shopping* fica impossibilitado face a uma harmonização das opções consideradas.

Nota: esta convenção pretende introduzir alterações em certos aspetos, e que todos os membros da OCDE adotem isto. A ideia é alterar em bloco, mas não o total, apenas parcelas.

Nota 2: BEPS quer dizer *base erosion profit shifting*. O que significa isto? Erosão das bases de tributação, diminuição das mesmas. O *profit shifting* significa uma deslocalização dos lucros empresariais para jurisdições fiscalmente relevantes. Isto acaba na redução das receitas fiscais dos Estados. Houve um projeto, culminado em 2016, em que se promoveram certo tipo de alterações em aspetos específicos de tributação internacional.

Nota 3: há que perceber que o modelo do internacional fiscal, que é um modelo de cooperação baseado em acordos bilaterais, é insuficiente para fazer face às especificidades do hoje (evasão e fraude fiscal), e é necessário, mais do que multilateralidade – para RCP – a questão da globalidade. Talvez esta seja uma questão para os trisnetos de RCP, mas há a ideia de um direito global fiscal, que passa por uma ideia de harmonização, se não uniformização das regras fiscais (face ao hoje, isto não é exequível). O problema da evasão e da fraude fiscal acontece essencialmente porque os sistemas fiscais são diferentes, indo os agentes económicos à procura dos sistemas fiscais que lhes são vantajosos. Se não houver diferença, acaba a questão do elemento fiscal como catalisador da competitividade, daí ser vantajoso ponderar uma lógica de globalidade.

Nota 4: há a possibilidade, altamente condenada internacionalmente, mas feita persistentemente pelos EUA, que é a questão de, mesmo que tenha negociado internacionalmente um tratado, criar uma norma interna completamente contrária a esse compromisso internacional, norma essa que derrogará a norma internacional. Connosco não funciona (v. **art.º 8º da CRP**); podemos até ter a norma interna, que ela não suplanta a internacional.

*Exemplo: há uma legislação norte-americana que impõe deveres de comunicação internacionais, e impõe-nos unilateralmente aos agentes económicos. Isto existe e é aplicado.*

Nota 5: ainda que vejamos os poderes a tomar certas opções, tal não significa que seja o caminho mais vantajoso. Enquanto juristas, devemos questionar certos aspetos. O facto de algo ser o natural e o normal é o adequado? O que pode ser feito? RCP acha que não nos devemos demitir da responsabilidade. Isso tem de ser pensado, estruturado e integrado.

**28 FEV 2019**

**Sumário:** Fontes do direito fiscal (continuação).

### **I-3.b) – Fontes do direito fiscal (continuação)**

Estamos a analisar as fontes do direito fiscal, ou seja, estamos a identificar quais os instrumentos normativos que temos de ter em atenção quando estamos perante um caso de direito fiscal. Apesar de aquilo que vamos trabalhar ao longo do semestre ser essencialmente direito fiscal nacional, ainda assim, temos de ter consciência de que este direito fiscal nacional, quer nos instrumentos normativos identificados, quer nos conteúdos previstos, também é influenciado e condicionado por fontes normativas da UE e por fontes normativas internacionais. Portanto, o que fizemos até ao momento foi determinar que existe um direito fiscal da UE, que significa, em primeira linha, TFUE (normas abrangentes que explicam e determinam que a matéria fiscal também faz parte do processo de integração, dando-nos uma resposta quanto ao procedimento de aprovação), e, do ponto de vista de norma concreta de regime fiscal, diretivas e regulamentos (harmonização positiva), mais jurisprudência do TJUE (harmonização negativa).

RCP volta a frisar: o que estamos a identificar são instrumentos normativos. Dentro de cada um dos instrumentos normativos, temos também conteúdos – veja-se a separação. Identificámos os instrumentos. E os conteúdos? Os regulamentos atuam sobretudo no âmbito dos impostos indiretos (sobre o consumo), impostos sobre o consumo esses que também têm diretivas, sendo que as

diretivas são claramente a opção assumida no âmbito dos impostos diretos (sobre o rendimento). Vimos que as diretivas da UE, em termos de tributação do rendimento, atuam sobretudo no âmbito da tributação das pessoas coletivas (sociedades) – dividendos, juros, fusões, cisões. Outras matérias suplementares podem ver a luz do dia no direito fiscal da UE, mas há a discussão se são verdadeira fonte de direito, porque não têm caráter vinculativo: *soft law*, comunicações da Comissão que até podem ser importantes (por ex.: tributação das empresas).

Ponto 1: ao falarmos de fontes, estamos a identificar instrumentos, mas a cada tipo normativo corresponde um conteúdo, em termos de regime construído. Identificámos o direito fiscal da UE como um direito que influencia o direito interno e a que, por isso, precisamos de ter atenção. Há formas jurídicas, fontes, mas cada forma tem um conteúdo próprio, dentro da temática de cada tipo de imposto.

Depois analisámos que, na nossa Constituição, temos também um conjunto de normas que trabalham sobre a temática fiscal, a que a doutrina normalmente apelida Constituição fiscal. O núcleo duro desta está nos **arts. 103º, 104º e 165º, i)**. Estes três artigos contêm princípios norteadores do imposto, que desenvolveremos ao longo do semestre. Temos um texto constitucional com um conjunto de conteúdos importantes no âmbito fiscal. A fonte é a Constituição.

Identificámos que também é muito importante o direito internacional fiscal. Percebemos que o internacional fiscal surge como uma imperiosidade quando pensamos na globalização, na mobilidade e na tecnologia, porque estas situações levam a que ocorra deslocalização das bases de tributação, que dá origem a plurilocalização. E, havendo plurilocalização, a tendência é, como consequência, a dupla tributação jurídica internacional, *i.e.*, o mesmo sujeito passivo e o mesmo rendimento serem tributados duas vezes. Ora, quer por razões de justiça, quer por razões económicas de não entrave ao crescimento e desenvolvimento das operações plurilocalizadas, tem o direito a necessidade de resolver essas situações. Daí que a primeira fonte do internacional fiscal sejam as convenções para evitar e eliminar a dupla tributação (CDTs).

Este instrumento normativo tem de estar na mente do legislador fiscal. Se tiver uma situação

plurilocalizada, cuidado: não posso aplicar a norma nacional sem mais. Tenho de procurar saber se existe ou não um CDT para saber como resolvo a situação, uma vez que a norma fiscal nacional cederá em face do conteúdo do CDT. Mas estas convenções, que são ainda bilaterais, significam que o Estado está na necessidade de construir uma rede de CDTs; está a nascer uma lógica de multilateralidade para certas situações em concreto. Isto é *hard law*. Existem, ainda assim, certos instrumentos de *soft law* no âmbito internacional. O exemplo mais importante, em face desta visão bilateral e desta rede de convenções, foi perceber se não havia qualquer instrumento que pudesse servir de suporte a estas convenções.

Há o modelo de convenção da OCDE sobre as CDTs. Este modelo é composto quer por um conjunto de articulados (com conteúdos tributários, determinação de competências tributárias consoante os tipos de rendimento), mas também é texto corrido com comentários. Tem um aspeto normativo, que influencia a organização e a tomada de opções no âmbito dos CDT bilaterais, e tem um conjunto de considerações tomadas pelos Estados quanto às interpretações daquilo que é tido por regra nos artigos. Também existe um conjunto de construção doutrinal de uma organização internacional sobre estas matérias do internacional fiscal. Falámos na questão de ser vinculativo ou não; dissemos que a maioria da jurisprudência e dos autores não tem atendido aos comentários como algo vinculativo.

Vimos que a dupla tributação assentava na existência de dois elementos de conexão territorial que os Estados assumiam como determinantes: residência e fonte. Para aferir a sujeição a um imposto num determinado território, teremos sempre de encontrar uma ligação entre o indivíduo ou pessoa coletiva e aquele território. Essa ligação é feita pela residência e pela fonte.

Como vimos, não aparece aqui a nacionalidade. Ela não é o critério escolhido para aferir da ligação territorial, e, portanto, da ligação ao imposto – tirando EUA e Filipinas, os outros países do mundo olham à residência e à fonte (e mesmo os EUA estão a ponderar deixar a nacionalidade de lado).

Quando pensamos em dupla tributação, pensamos num Estado (que se diz ser o Estado da residência) e noutro (que se diz ser o Estado da fonte). Quer o Estado da residência, quer o Estado da fonte

querem tributar o mesmo sujeito e o mesmo rendimento. Temos uma situação de dupla tributação jurídica internacional. Isto pressupõe uma unidade: só pode haver uma residência e só pode haver uma fonte. Todavia, porque as normas fiscais que determinam a residência são muito semelhantes no mundo todo, há um espaço crescente – com a mobilidade e a tecnologia ainda mais – para haver dupla residência, ou seja, um indivíduo ou uma empresa ser residente em dois sítios. Isto não pode ocorrer. As convenções também resolvem este problema de dupla residência, dizendo qual é o território que tem a ligação mais forte, e onde, portanto deve ter primazia como Estado da residência.

*Exemplo: um piloto de aviões comerciais que trabalha para a SATA, pela lei fiscal portuguesa – como tem um contrato de trabalho com a SATA, que é portuguesa – é considerado residente fiscal, podendo viver, por exemplo, nas Canárias e deslocando-se para cumprir com o seu trabalho. Há uma regra fiscal portuguesa que diz que, se os pilotos a 31 de dezembro têm contrato com uma empresa nacional, são cá residentes. A consequência é serem tributados pela totalidade dos seus rendimentos. Qual é o Estado que tem efetivamente competência? Há que ir ao CDT Portugal-Espanha e verificar se existe uma norma que resolve esta situação. E ela existe; essa norma diz, com um conjunto de critérios, qual o Estado prevalente, a que deve ser dada primazia na tributação. Resolvemos aqui o problema da dupla residência através de um instrumento internacional. Se só Portugal tributava, ou só as Canárias, tínhamos o problema resolvido; mas se os dois tributavam, seria necessário ir a uma norma suplementar para resolver o problema, uma norma de método de eliminação da dupla tributação. É que em certas circunstâncias, tanto o Estado da fonte como o da residência são reconhecidos como competentes para tributar. Mas se se reconhece os dois, temos dupla tributação na mesma – temos de resolver. Existe uma norma interna das convenções que diz que o Estado da residência deve eliminar a dupla tributação. Como o faz? Dependendo do CDT, de uma de duas formas:*

*Hipótese 1 – isenta aqueles rendimentos obtidos no estrangeiro de serem tributados, e, ao isentar, resolve, porque não os inclui na declaração de rendimento anual e por isso não são considerados para efeitos de tributação.*

*Hipótese 2 – inclui, não isenta, mas no cálculo do imposto final permite que se deduza o imposto pago no estrangeiro.*

Nota: a dupla residência dá origem a dupla tributação. Qual é o conceito de dupla tributação (jurídica internacional que vimos)? O mesmo sujeito passivo ser tributado duas vezes sobre o mesmo rendimento. Quando é que isto pode acontecer? Em uma de duas situações. A situação mais comum é quando existe um Estado da residência e existe um Estado da fonte, e ambos se assumem como Estado com competência fiscal que tributam o mesmo sujeito pelo mesmo rendimento. Mas também pode acontecer porque existem dois Estados que se assumem como Estados da residência – o mesmo sujeito e mesmo rendimento são, também aqui, tributados duas vezes, mas com elementos de conexão diferenciados. No primeiro caso, residência e fonte; neste caso, residência.

Nota 2: pelos critérios nacionais que definem a residência – porque RCP é móvel e está a localizar-se e a agir em várias jurisdições – pode ativar normas fiscais de residência em mais do que um Estado. Se ativa normas de residência em mais do que um Estado, é tributada como residente nesses dois Estados. O que seria injusto, pois seria uma pessoa com o mesmo rendimento a ser tributada duas vezes.

---

Quando falamos em residência, falamos em residência fiscal. Imagine-se que RCP tem poços de petróleo, é milionária e *globetrotter*. Tem uma casa no Dubai, em Quioto, nas Canárias, em Paris, em Londres, em Boston, em Vancouver. Tem estas casas todas; tem uma ligação com todos estes territórios. Onde será tributada? Depende das normas fiscais. É a norma fiscal de cada uma das jurisdições que diz se é ou não assumida como residente fiscal no território. E não basta ter uma casa; ou pode bastar – o Estado é que decide o que entende como relevante do ponto de vista fiscal. RCP pode ter casas nos vários sítios, ou não ter e viver em hotéis, ou ter casas arrendadas – não interessa o título de propriedade, vale a substância sobre a forma. O que releva é o que a norma fiscal determina. Como RCP passa por várias jurisdições, pode calhar dentro da esfera de uma norma fiscal de residência. Calhando, tem de perceber se há outro Estado em que pode ser considerada fiscalmente residente ou não. Qual é a consequência de RCP

ser considerada fiscalmente residente? Torna-se sujeito passivo de imposto. Em que medida? Internacionalmente aceita-se que RCP seja tributada pela totalidade do rendimento obtido, independentemente da origem – *worldwide income*. Ou seja, independentemente de ter obtido aquele rendimento no estado da residência ou de tê-lo obtido todo fora, é, por regra, tributada pela totalidade. Se RCP tem residência fiscal em dois Estados, wow – tudo é tributado duplamente. Não bate certo. Tem de haver uma norma internacional a dizer qual dos Estados da residência deve ter prevalência, e deve ser só ele a tributar.

Atenção: quando falamos em dupla residência, demos exemplos de pessoas singulares, mas ela também pode ocorrer com pessoas coletivas. Posso ter uma empresa com sede estatutária em Portugal, mas gestão efetiva (atos de gestão qualificada) no Vietname. O CDT ajuda a resolver.

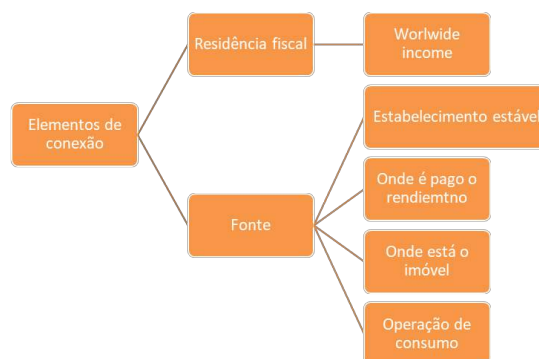
Há espaço para haver dupla fonte? Sim. Também em certas legislações pode haver coincidência de normas a dizer que a pessoa tem fonte naquele território, e também ter no outro. Isto pode tendencialmente ocorrer, mas também há normas para determinar o que se entende por fonte do rendimento. E, portanto, resolve-se parte do problema dessa forma.

Na questão da fonte, há uma figura que trabalharemos com um pouco mais de prioridade quando chegarmos ao IRC – a figura do estabelecimento estável. Isto é importante para os rendimentos empresariais, porque existem várias formas jurídicas que uma pessoa coletiva pode assumir. Mesmo quando há uma intervenção internacional – ou seja, uma deslocalização e um começo de ação no estrangeiro por parte de uma empresa, ela pode estar lá fisicamente ou digitalmente. E mesmo fisicamente, pode estar lá com uma filial (filha da sociedade-mãe, empresa especificamente criada lá com a forma jurídica que nesse território é permitida), ou assumir uma forma jurídica sem personalidade própria, sem autonomia jurídica, o estabelecimento estável (uma sucursal, um armazém). E, portanto, o que acontece? Se estivermos perante rendimentos empresariais, só há tributação se houver estabelecimento estável. Para

já, há apenas que ficar com a ideia de que existe esta figura. Esta é uma ideia de internacional fiscal.

Nota: as empresas podem ir para o estrangeiro e criar PJ própria lá específica (filial) ou podem ir para o estrangeiro atuar sem personalidade jurídica própria (através do estabelecimento estável, que é uma ficção). Mas não fiquemos com a ideia de que a fonte é só o estabelecimento estável – isso é para o rendimento das empresas. Há outros critérios.

Fonte tem a ver com onde é pago o rendimento. Posso não ter uma atividade económica continuada, mas ser-me pago um rendimento em dado território. E o território a partir do qual é pago será fonte. E fonte será também onde está um imóvel. Se tenho uma casa, o local onde está essa casa também é fonte. Imagine-se que tenho a casa arrendada. E se acontece uma operação de consumo, o local onde esse consumo ocorre é fonte (usando aqui todas as bases de tributação).



Há a possibilidade de várias serem as jurisdições a dizer “eu sou a fonte”. Isto é sobretudo importante quando falamos do digital, onde há cada vez mais uma diluição dos espaços envolvidos e uma multiplicação desses mesmos espaços. Que jurisdição é a fonte? A tese de doutoramento de RCP foi, em parte, sobre isso. Há uns anos atrás, RCP dizia que o local onde o consumidor digital / o local onde intermediário financeiro está são elementos preponderantes na construção de valor, que têm de ser assumidos como relevantes para a questão da determinação da fonte.

Assim, a determinação da fonte pode ser um exercício muito simples e imediato em realidades normais. Quanto mais plurilocalização e

digitalização envolvermos, maiores são as dificuldades e as situações de dupla fonte.

Nota: as CDTs são bilaterais, o que pode não permitir eliminar a dupla tributação, no limite. E pode ocorrer, infelizmente, mesmo numa relação bilateral. Quanto mais plurilocalização existir, mais provável será não conseguir eliminá-la.

Veja-se que há dois métodos, duas formas. Ou isentando, ou não isentando, permito a dedução do imposto pago no estrangeiro – é esta a versão simplificada.

Imagine-se que há um Estado a dizer que é fonte um Estado a dizer que é residência. Tradicionalmente, a regra é que é o Estado da fonte vai tributar quando esse rendimento é pago, através da retenção na fonte. Paga-se 100, e por retenção na fonte há que suportar 5. Numa versão simplificada, no ano seguinte, imaginando que RCP tem um rendimento total de 1000, calculou todo o imposto (sobre a totalidade dos 1000) e tem uma coleta de 200. É permitido que à coleta vá retirar 5, pagando apenas 195. O que já pagou na fonte quando recebeu foi eliminado do imposto devido.

Handwritten calculation showing two methods for calculating tax liability:

**Ef** Rendimento - 100  
Imposto - 5

**Er** Dedução | Isenção  
Rendim - 1000 | Rendim - 1000  
Coleta - 200 | isenção - 1000 - 100  
- 5 | = 900  
195 |   
cálculo do imposto

O que é que o Estado da residência tem de fazer para eliminar a dupla tributação? Uma de duas coisas. Ou isenta e o rendimento total do *worldwide income* é 1000, e, como tenho uma isenção do rendimento sobre o qual incide o imposto, o que acontece é que aos 1000 se tira 100, o que dá 900, e sobre esses 900 é que depois se calcula o rendimento; ou então o legislador diz: não está

isento, vai ser tributado, mas depois, quando tivermos o valor do imposto a pagar (coleta), é permitida a dedução do imposto que foi pago na fonte. E então, à coleta, retira-se o valor do imposto pago lá fora, pagando-se os 195. Numa perspetiva, atua-se sobre o rendimento e desconta-se ao rendimento total o obtido no estrangeiro; na dedução, o rendimento é o total, não se atua sobre ele, e o que se faz é ir à coleta, depois de calculado o imposto devido, e determinar a dedução do que foi pago no estrangeiro.

Nota 1: é no estado de residência que se faz a declaração de rendimentos total, com a radiografia completa dos rendimentos obtidos e da possibilidade de fazer a dedução. Não há retenção na fonte naquele momento, há um cálculo específico anual que permite calcular esses valores.

Nota 2: na dupla residência, o contribuinte tem de dirigir à AT de um dos Estados, dar nota da situação de dupla residência e os dois Estados entre si, de acordo com a norma internacional que aprovaram determinam qual o estado da residência.

### I-3.b)-ii. - Dinâmica interna (continuação)

Entramos depois no âmbito das fontes internas. Aqui, temos, em primeira linha, a lei e o DL (tal como identificamos no âmbito genérico do direito). Mas atenção: apesar de lei e DL poderem ter o mesmo valor hierárquico, no âmbito fiscal, há espaço para a lei poder estar acima do DL. Tem tudo que ver com o **art.º 103º, 2. da CRP**, que gera o princípio da legalidade fiscal em termos de conteúdo, onde os elementos essenciais do imposto (sujeição [=incidência], taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes).

Estas quatro matérias têm necessariamente que ser aprovadas por lei da AR, exceto se – olhando ao **165º, 1, i) da CRP** – houver autorização, mas a lei tem de balizar muito bem estes quatro elementos essenciais.

Há o mesmo valor, mas é preciso ter em atenção estes aspetos dos elementos essenciais e ao princípio da legalidade fiscal.

Abordemos agora o patamar dos regulamentos fiscais. Isto é importante para termos a noção de que eles são um elemento fundamental do sistema fiscal.

Aqui há que apelar aos nossos conhecimentos de DA no que toca aos regulamentos de execução e regulamentos independentes.

Um ato normativo muito importante neste domínio hierárquico é a chamada **Lei Geral Tributária** (LGT), que utilizaremos muitas vezes – aliás, já começámos a fazê-lo. Ela tenta ser uma espécie de lei de bases no âmbito da tributação, determinando um conjunto de regras que têm de ser observadas na relação jurídica fiscal, no início, no período de vida, na extinção. Trabalha sobre princípios, sobre conteúdos e sobre procedimentos, ainda que não seja autónoma. Mas não é autossuficiente. Por isso é que precisamos do CIRS, do CIRC, do CIVA, do CIEC para os impostos em particular e seu regime jurídico, tal como precisamos do EBF para determinar regras fundamentais e identificar certos benefícios fiscais concretos em determinadas matérias, tal como precisamos do chamado CPPT (Código do Procedimento e Processo Tributário) com o conjunto de normas administrativas e judiciais que norteiam a relação no caso de haver conflito fiscal.

Qual a necessidade dos regulamentos? A ideia é que, conforme vamos descendo na hierarquia normativa, vamos encontrando normas cada vez mais técnicas, mais específicas, mais densificadas. E os regulamentos podem ser de dois tipos:

-Regulamentos independentes\*;

-Regulamentos de execução.

É ponto assente que a LGT é a base normativa em termos de início infraconstitucional, infra-UE, infra-internacional.

Há uma grande discussão doutrinária acerca do que isto significa. Quando falamos em regulamentos independentes\*, estamos quase a falar numa “paralei”, isto é, em algo paralelo a uma lei – vêm criar algo. Quando falamos em regulamentos de execução, falamos de um normativo que densifica/desenvolve um ato legal prévio e que se vai circunscrever àquele ato, densificando-o. Há uma lógica fechada aqui, que não está nos regulamentos independentes, onde há um espaço muito mais aberto de criatividade, onde se colocam questões de margem de livre apreciação e de conceitos indeterminados. Tudo tem a ver com quem tem competência naquela matéria para regulamentar.

Identificaremos a questão dos (i) regulamentos fiscais, dando alguns exemplos de diplomas importantes com esta forma jurídica. A seguir – para RCP isto é muito importante - falaremos das (ii) resoluções administrativas. Não são classicamente fonte de direito, pois vinculam apenas a AT. Contudo, face à importância que na antecipação de conflito e na promoção do cumprimento devido (*compliance*), assumem um papel preponderante.

No âmbito fiscal, \* os *regulamentos são todos de execução*. Não há regulamentos independentes em direito fiscal. Porquê? Princípio da legalidade fiscal. Este é o primeiro aspeto importante.

Depois: o que é o regulamento de execução fiscal? Pode ter duas formas: **a) portarias** e **b) decretos regulamentares**. Note-se que as portarias são regulamentos. As portarias e decretos regulamentares existem no fiscal como regulamentos de execução.

## 1 – REGULAMENTOS FISCAIS

*Exemplo 1: a arbitragem fiscal foi aprovada por um DL. Mas, na sequência, foi aprovada uma portaria, chamada uma portaria de vinculação, onde a AT se vinculou a este regime de arbitragem. Há um ato*

*legislativo, que depois será executado também por uma portaria, que se chama uma portaria de vinculação.*

*Exemplo 2: recorde-se a contribuição para o setor bancário. Há quem diga que é imposto, há quem diga que é contribuição financeira.*

*Exemplo 3: a densificação foi feita por portaria também. Menos usuais são os decretos regulamentares, mas ainda assim são importantes – vejamos as amortizações. A regulamentação fiscal das amortizações é feita por decreto regulamentar.*

Além destas formas mais “normais”, também existem outras, como a **c) resolução do Conselho de Ministros**. É também um regulamento e tem espaço para existir, no âmbito fiscal, na delimitação da luta contra a fraude e evasão fiscais. As formas de combater a evasão e a fraude são determinadas por resolução do CM.

Em algumas situações encontramos **d) despachos normativos** – pouco comuns. Um exemplo são as declarações periódicas para reembolso do IVA.

---

## 2 – RESOLUÇÕES ADMINISTRATIVAS

Chegamos então à base da pirâmide – as resoluções administrativas. Veja-se que esta não é efetivamente, na forma tradicional, uma fonte de direito tal e qual é estudada na introdução, porque só vincula a AF – é circunscrito o seu poder vinculativo (chamado direito circular). Porém, no âmbito fiscal, é extraordinariamente importante por forma a garantir segurança e certeza jurídicas fiscais. Aqui RCP destaca dois casos que são muito relevantes.

Há um manancial de interpretações internas à Administração tributária. É muito, e vem de anos e anos atrás. E muito disto perdura, não é só para o próprio ano. Quando falamos em resoluções administrativas, não são duas ou três: são muitas realidades específicas consoante o tipo de imposto,

e microtemas dentro desse tipo de imposto. Esta informação não é vinculativa para os contribuintes, mas é vinculativa para a AT. Dá espaço para compreender como a AT faz as suas interpretações da lei fiscal, tentando antecipar conflitos e promover um cumprimento adequado. Há graus de complexidade acrescidos: não só implica, muitas vezes, recurso a conceitos de outros ramos de direito (e aí vincula a interpretação dada no outro ramo do direito), mas igualmente utiliza várias realidades e cruzamento de competências, o que pode dar grandes dores de cabeça. Uma das formas que temos de antecipar conflitos e perceber como cumprir de acordo com o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira é olhar para estas resoluções administrativas. Têm de ficar claras a quantidade e a importância delas.

Nota: num ano, é possível ter 100 ou 10 resoluções administrativas; depende.

Este é um trabalho interno da Adm. Tributária e Aduaneira. Mas também há um papel importante da jurisprudência tributária em verificar se as interpretações fazem ou não sentido, são corretas ou erradas. Posso não concordar com a AT e entrar em litígio; em última instância, isto é decidido em tribunal (seja ele arbitral ou fiscal). E a jurisprudência não deve ser menosprezada. A mais importante jurisprudência no domínio fiscal é a do STA (topo da hierarquia especializada no tributário) e o CAD (tribunais arbitrais). Não nos devemos esquecer de que nem todas as causas são suscetíveis de recurso de uma instância para a outra. Além do STA, os TCA (tribunais centrais administrativos sul e norte) podem ter jurisprudência relevante no âmbito fiscal.

Nota: sempre que tivermos um caso à nossa frente (válido em todos os ramos do direito), a primeira valorização que devemos ter é a lei, e a interpretação intrassistemática (espírito da lei para aquela norma em concreto e também o espírito do sistema, contrapondo com normas que podem ser paralelas e mostrar a diferenciação do legislador nas opções tomadas). Partimos da lei. Obviamente que o bom jurista acumula a esta primeira análise (extraordinariamente essencial), no caso fiscal, resoluções administrativas sobre a matéria e jurisprudência que possa existir e doutrina que ocorra sobre a matéria. Existindo conflito, se a nossa interpretação da lei é contrária ao da Adm. Tributária, podemos (e devemos) levá-la em diante.



Às vezes a AT não é certa e sim interessante... aí é importante ao jurista ter um manancial da argumentação contrária, para destruí-la antecipadamente. Um exercício de interpretação complexo envolve a norma em concreto, a relação da norma com as que lhe são paralelas para perceber o espírito e a opção nítida do legislador fiscal, cumulando com a interpretação da administração fiscal, com a interpretação que os tribunais fazem (STA, TCA e CAD) e doutrina. Mas isto sempre com a base legal. E no caso fiscal, a base legal é inultrapassável. Há um acumular de elementos interpretativos, mas nunca desvalorizando a lei. Na interpretação intrassistemática, podemos ter uma norma nacional, relacioná-la com as normas paralelas nacionais e ter normas de UE ou internacionais envolvidas. O emaranhado pode ser densificado.

Veja-se a quantidade de resoluções administrativas que estão em causa, e acumule-se a densidade que oferecem. É grande a importância que estas resoluções administrativas incorporam para o direito fiscal.

---

Dentro desta matéria, RCP destaca dois instrumentos concretos no âmbito das legislações administrativas que o legislador promove – um exclusivamente interno e que promove uma harmonização que possa ter valia para o contribuinte, e outro de que o contribuinte pode lançar mão para prevenir litígios e saber com o que pode efetivamente contar.

Existem:

- Orientações genéricas;
- Informações vinculativas.

**LGT 68º-A** – este artigo diz-nos, em grande medida, o que acabámos de ver sobre o que significam resoluções administrativas no âmbito fiscal. Temos aqui duas realidades: existem vários instrumentos a que a administração está vinculada. Todavia, porque

a análise diferenciada do caso concreto pode dar origem a várias posições dentro da ATA sobre o mesmo tema, podem surgir problemas.

Note-se que, em DA, passámos em revista a forma como a AP se organiza. Dentro da administração direta, há serviços. Temos várias hierarquias. E os serviços podem ser descentralizados. Parte dessa descentralização é regional. Mesmo dentro da regional, pode haver desconcentração. Em Lisboa, existem vários bairros fiscais, vários serviços. A forma como a organização está feita, e como vai interpretar o direito e aplicar no caso concreto, pode dar azo a interpretações díspares. Há necessidade de garantir que essa uniformização/unidade é construída, daí que vários âmbitos jurídicos próprios tenham estes instrumentos. No âmbito fiscal, há as orientações genéricas.

Há que ter em atenção esta figura e o enquadramento que tem. O 68º-A diz que apesar de existirem estes instrumentos, deve haver a preocupação de a AT unificar ou uniformizar essa informação. Este 68º-A – e agora vemos um exemplo concreto de que a LGT precisa de mais normas legislativas de suporte, não sendo autónoma – compatibiliza-se com o CPPT (Código de Procedimento e Processo Tributário), **art.º 55º**.

O **55º do CPPT** vai esclarecer o **68º-A da LGT**. Há uma compatibilização. E aliás, no nº 2, reforça-se o que já tínhamos visto na LGT. Não falamos de contribuintes, quem é vinculado é exclusivamente a AT. Mas há que ficar claro como a legislação se complementa, e como podemos ter de ir de um lado para o outro.

Segundo ponto: voltando ao 68º-A da LGT, veja-se agora como também é importante ter em consideração o **68º-A, 2**. O que é que nos diz?

Este número é muito curioso. Dissemos que as orientações genéricas, que fazem parte deste direito circular, só vinculam a AT. Os contribuintes não estão vinculados. Neste nº 2, porém, reconhece-se que os contribuintes vão assumir, como tendência de aplicação e cumprimento devido, a interpretação que a AT tenha feito através das orientações genéricas. Isto faz-nos perguntar: são ou não fonte de direito? Se o contribuinte usa essas

interpretações para estabelecer o seu plano de cumprimento fiscal, a AT não pode mudar sem mais nem menos. Se naquele momento a interpretação era feita de certa forma, deve ser mantida. Há uma espécie de abertura à qualificação como fonte normativa. Se a administração trocar as voltas, não pode dizer “contribuinte, não cumpreste”. É protegido, de certa forma, o contribuinte, o que não bate certo com não estar vinculado o contribuinte. Atendendo à importância que estes atos têm, o legislador fiscal criou esta figura mista, intermédia, *sui generis*. Há que proteger o contribuinte que confiou que a orientação da AT era a devida para ter um cumprimento com a lei.

Aspeto suplementar: olhe-se ao **nº 4 do 68º-A**. Há pouco RCP indicou a importância da jurisprudência fiscal. Também aqui o legislador reflete essa relevância, impondo uma obrigação – “deve rever” (não é pode, mas deve). A AT está persistentemente a atualizar a sua interpretação da lei fiscal de acordo com a jurisprudência fiscal. O objetivo é criar uma ideia de unidade, um sistema fluido, harmónico, onde os conceitos são entendidos de forma igual / maneira transversal. Já isto deixa antever as dificuldades de interpretar as normas fiscais. Quer-se que haja sempre um andamento paralelo entre o que os tribunais decidem e o que a administração fiscal interpreta.

Nota: que elemento essencial do imposto está aqui a ser salvaguardado? As garantias do contribuinte. Está a funcionar aqui essa preocupação, daí isto ser feito por lei (LGT).

O que vimos a propósito do elenco das orientações genéricas, e da sua consulta online, também é determinado no **art.º 56º do CPPT**, onde se diz mesmo que há uma base de dados permanentemente atualizada contendo as orientações genéricas. O **68º-A da LGT** também é complementado no **56º do CPPT**, quanto à divulgação da informação em permanência e do acesso pelo contribuinte a essa informação.

---

Um instrumento muito importante é o que vem disposto na LGT, **art.º 68º**. É isto a que o legislador chama informações vinculativas.

Nota: uma coisa que RCP diz sempre é: sempre que trabalharmos numa norma concreta fiscal a aplicar, nunca devemos ficar no nº 1. Nunca se deve confiar no nº 1; há que ler o artigo todo.

O que é a informação vinculativa? Tendo em atenção a complexidade da norma fiscal, e, muitas vezes, a dificuldade que o contribuinte tem em saber qual o comportamento adequado para cumprir os deveres fiscais, o legislador criou esta figura das informações vinculativas, que mais não é um pedido feito pelo contribuinte concreto face à sua dúvida, dúvida essa que coloca à AF (é feita uma pergunta), a AF analisa a situação, emite a tal informação vinculativa e transmite ao contribuinte.

Assim, o conceito de informação vinculativa é: *instrumento à disposição do contribuinte em caso de dúvida de como agir/cumprir a sua obrigação fiscal*. Antes de cumprir, pergunta à AT o que fazer naquele caso. E a AT diz: “neste caso, tens de fazer A, B, C, D”. O contribuinte fica com aquela resposta em posse.

Nota suplementar 1: esta informação vinculativa – qualquer uma – só vincula o caso concreto. Só é válida para aquela situação em concreto. O sr. B pode ter exatamente a mesma situação do sr. A, mas a AT só está vinculada para o caso do sr. A. Mas claro, há uma preocupação com uniformizar (embora isto possa ocorrer).

Precisamente porque se entende a necessidade de uniformização, há obrigação legal de conversão das informações vinculativas em circular administrativa - isto está no **68º-A, 3.** – sempre que a informação vinculativa tenha sido decidida no mesmo sentido em 3 decisões concretas.

Nota: o 68º trabalha a figura das informações vinculativas. Diz quando se pode fazer o pedido, se se tem de pagar, qual o prazo de decisão da AT (questões procedimentais). Todavia, o que estamos a dizer é já um segundo passo: no caso de haver 3 informações vinculativas sobre 3 situações em concreto paralelas, decididas no mesmo sentido, o 68º-A, 3. obriga a que a Administração converta essas três informações vinculativas numa orientação genérica – sendo que depois se colocam todas as questões das orientações genéricas que vimos atrás.

Nota 2: o contribuinte pode opor-se, mas por que é que os contribuintes fogem dos litígios com a AT? *Time is money*. Muitas vezes, o agente económico não quer aborrecer-se e cumpre mesmo discordando.

Olhe-se ao **68º, 14.** Duas coisas: a primeira realidade é que é a Administração que fica vinculada, naquele caso concreto e só para aquele caso concreto. Só pode afastar a informação vinculativa se houver uma decisão judicial a dizer: não é válido neste caso concreto.

É preciso ter em atenção que este artigo determina as questões procedimentais – quem tem o poder de pedir a informação vinculativa, pode ter carácter de urgência ou não, o pagamento é diferenciado consoante esse carácter, os valores, o prazo máximo de decisão e a forma como a administração tem de notificar quem requereu essa informação vinculativa. Este é um artigo que tem o instrumento e o conjunto de procedimentos para fazer o pedido efetivo por parte da Administração tributária e aduaneira.

Cada vez mais na AT há uma tentativa de uniformização. Daí que seja importante a identificação da existência deste instrumento, que só vincula a administração e simultaneamente diz – desde que haja três decisões iguais sobre a mesma situação, isto deve ser transformada em orientação genérica para ser aplicado por toda a administração.

Nota: há pouco falámos da residência e de que a lei nacional fala do que é residência. Uma das figuras nas normas nacionais é a da habitação permanente. O legislador não define. Isto pode dar azo a diferenças. A informação vinculativa surge da necessidade de o contribuinte saber como é que, na situação concreta, deve proceder ao cumprimento dos deveres fiscais. A pergunta que o contribuinte faz para obter essa informação pode partir da necessidade de não saber conjugar as várias normas fiscais ou estar incluída no mesmo conceito.

Atenção: no **68º, 1.**, tem de haver a descrição dos factos. Temos de saber se a situação é qualificada tributariamente.

Nota/dúvida: nas informações, atende-se ao **art.º 68º, 14.**, mesmo quando a circular é mais favorável ao contribuinte.

**I MAR 2019**

**Sumário:** Especificidades regionais e locais das fontes.

Como vimos ontem, os dois instrumentos que temos de ter em consideração no fiscal quando pensamos em resoluções administrativas como meio para antecipar conflitos, promover o cumprimento voluntário e garantir certeza e segurança jurídicas são as orientações genéricas e as informações vinculativas. Para o prático fiscal, as informações vinculativas são de muita importância, pois permitem, em casos complexos, antecipar a posição da administração tributária.

### **3 – ESPECIFICIDADES REGIONAIS E LOCAIS DAS FONTES**

Faremos agora uma breve referência para o facto de, no fiscal, haver algumas especificidades regionais e locais quanto às fontes de direito fiscal.

Em finanças públicas, na fase final, fizemos uma breve identificação de que havia finanças regionais e locais, ou seja, normas financeiras específicas para as RA e para as autarquias locais. No quadro dessas especificidades, encontramos poderes tributários específicos de cada uma delas, o que dará origem à existência de certas fontes que podem ser específicas das RA e das autarquias.

(1) Há que ter em atenção que a possibilidade de as regiões autónomas (isto em relação às RA em concreto, não às autarquias) terem *impostos exclusivos* à sua região é reconhecida, mas que, na prática, até ao momento, nem Madeira nem Açores aproveitaram essa possibilidade. Não existem impostos específicos das RA. Todavia, se olharmos à Lei das Finanças Regionais (LFR) – art.º 59º - vemos que há a possibilidade de existir uma *adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais*.

Parte dessa adaptação, que é permitida, pode passar por diminuir taxas de imposto nacional. Por isso é que os residentes das RA têm IRS, IRC e IVA mais baixos do que o continente. Está no âmbito das suas competências a possibilidade de reduzir e adaptar o seu sistema fiscal à sua especificidade regional – portanto, existem normas nacionais fiscais que são adaptadas em face da especificidade regional. Um tipo dessas normas passa, precisamente, pela diminuição das taxas de imposto, designadamente IRS, IRC, IVA e alguns IECs.

São visíveis alguns benefícios fiscais temporários condicionados para aquela RA em concreto. Permitiu-se, por enquanto – num modelo algo diferente do original – a existência da antiga zona franca da Madeira, atual Centro Internacional de Negócios. Também há uma zona franca dos Açores, em Santa Maria. Quem estiver situado nesse território circunscrito tem um tratamento fiscal mais vantajoso do que o regime normal. Há uma adaptação das normas fiscais nacionais pelas regiões autónomas.

Por isso, a par de lei e DL, temos decretos legislativos regionais e decretos regulamentares regionais. Se estivermos a falar de residentes na RA Açores ou RA Madeira, pode haver a necessidade de procurar diplomas regionais contendo adaptação das normas regionais.

Nota: as zonas francas são formas de atração de investimento, para as empresas ali se localizarem. Veja-se que a Madeira não é a zona franca. No território da RA Madeira, há um outro território circunscrito apelidado de Centro Internacional de Negócios. Quem ali estiver fisicamente localizado tem acesso às vantagens. O problema disto são os *P.O. Boxes*, os apartados, as caixinhas. Não estar lá

ninguém e ser só uma caixa onde está a correspondência, que vai para a sede, onde está localizada a atividade substantiva, sendo a zona franca aproveitada só para fins fiscais.

---

(2) No âmbito local, olhe-se à Lei das Finanças Locais (LFL). Alguns artigos preveem poder tributário próprio das autarquias locais.

Em relação ao município, atenda-se ao **18º da LFL**, que prevê a derrama municipal, que é um imposto que as empresas pagam sobre o seu lucro tributável e que é para os municípios. Quem decide a taxa da derrama municipal é o próprio município.

Depois, quanto a poderes tributários, há que ter em atenção que é possível os municípios escolherem conceder *benefícios fiscais*, mas não podem criar impostos próprios, como as RA. O que podem é criar taxas (daí as “taxas e taxinhas” dos municípios).

As freguesias têm também algum poder em termos de receita de impostos e taxas e podem, como os municípios, criar *taxas* específicas, o que faz com que os atos normativos criadores sejam fonte de direito fiscal. Esta é a lógica que complementa a nossa pirâmide: especificidades regionais – especificidades locais. Nas regionais, não existe qualquer imposto exclusivamente regional (embora seja permitido), apenas uma adaptação do sistema fiscal nacional à especificidade regional (designadamente através de taxas mais reduzidas e regimes fiscais próprios). Nas autarquias locais, há espaço para os municípios criarem a derrama e decidirem a taxa dessa derrama, que é receita sua, e podem criar taxas e tem alguma receita fiscal. Freguesias só podem criar taxas e têm acesso a alguma receita fiscal.

---

Assim, se quisermos ter em atenção as fontes do direito fiscal, em primeira linha, temos de nos socorrer das fontes normativas. Aqui temos fontes europeias (UE), fontes internacionais e fontes internas. Esta será sempre a base para determinação do regime fiscal aplicável. Porém, não esquecer que também um espaço importante deve

ser conferido à jurisprudência fiscal para auxiliar a interpretação destas normas fiscais.

Já sabemos que a jurisprudência fiscal, em Portugal, tem dois tipos:

- ou é a jurisprudência judicial tradicional produzida pelos tribunais especializados tributários (1ª instância, TAF, STA);
- ou é a jurisprudência arbitral (tribunais arbitrais do CAD).

Trabalhámos o DL 10/2011 como exemplo da introdução de um elemento tradicionalmente privado no domínio fiscal. A jurisprudência arbitral também é, hoje, muito relevante para auxiliar na interpretação do quadro normativo fiscal.

Há que, igualmente, ter em atenção a importância do Tribunal Constitucional (TC). Também no domínio fiscal o TC tem peso significativo, como veremos. O TC tem feito a sua intervenção na ordem tributária sobretudo na distinção entre tributos (impostos e contribuições financeiras), nos limites à dedutibilidade dos gastos em IRC (nota: o gasto pode ou não ser tido como relevante para deduzir no lucro da pessoa coletiva ou não; o TC tem intervindo aqui), na área das presunções em termos de fixação de matéria tributável e teve um grande impacto na jurisprudência da crise – houve uma análise de opções normativas dos OE vistas à lupa pelo TC de modo integrado para dizer se a opção seria ou não contrária à CRP. Ainda que tenha havido muita análise de outras medidas de redução da despesa, a tendência e a leitura integrada dos vários acórdãos deu mote para se afirmar que o TC defendeu apostar no aumento da receita fiscal em detrimento de uma redução da despesa. Isso tem um impacto na forma como o legislador desenha a norma fiscal; há ênfase para o lado da tributação em detrimento de uma redução da despesa.

Quando pensamos em fontes de direito fiscal, há que recordar tudo o que vimos a propósito da nossa pirâmide. Falamos de uma tipologia alargada, de várias fontes. Para além das fontes normativas (podemos ter *soft law* e *hard law*) temos também o impacto da jurisprudência, seja ela judicial, arbitral ou constitucional.

Quando nos questionamos onde vamos buscar o direito fiscal, a base será sempre a norma fiscal – que pode ser UE, internacional e nacional, tendo impacto na forma como interpretamos estas normas e na forma como elas são construídas a jurisprudência – seja nacional ou UE.

Nota: o TC procede anualmente a um conjunto de *recomendações ao Governo*. Essas recomendações também existem no âmbito fiscal, mas são só isso – recomendações. De resto, há competências no caso concreto, que têm a ver com a aplicação na norma e se os serviços tiveram a interpretação adequada ou não. Não há o impacto que têm o CAD, o STA e os TCA.

### **I-3.c) – Interpretação, integração e aplicação da lei fiscal: aspetos fundamentais**

Se falamos em direito fiscal – e, portanto, de uma ciência que estuda os impostos – depois de identificarmos as fontes e toda a dimensão que isto representa, é também essencial ter consciência se existe ou não alguma especificidade quanto à interpretação, integração de lacunas e aplicação desta lei fiscal. Como juristas a começar a estudar um novo âmbito, uma nova área jurídica, vamos socorrer-nos obviamente do que sabemos e conhecemos, e vamos apreendendo e melhorando em termos de regras de interpretação, integração e aplicação. Em qualquer ramo de direito específico, temos de perguntar-nos se existe alguma especificidade a ser considerada. Em seguida, não recordaremos os conhecimentos básicos já adquiridos, mas identificaremos aspetos que sejam de mais-valia e devam ser considerados no âmbito fiscal.

#### **I-3.c)-i. – Interpretação**

Em relação à interpretação, olhemos à LGT. O **art.º 11º, 1.** não nos dá qualquer novidade; remete para as regras gerais de interpretação jurídica.

Todavia, há aqui quatro questões que, para RCP, faz sentido enfatizar.

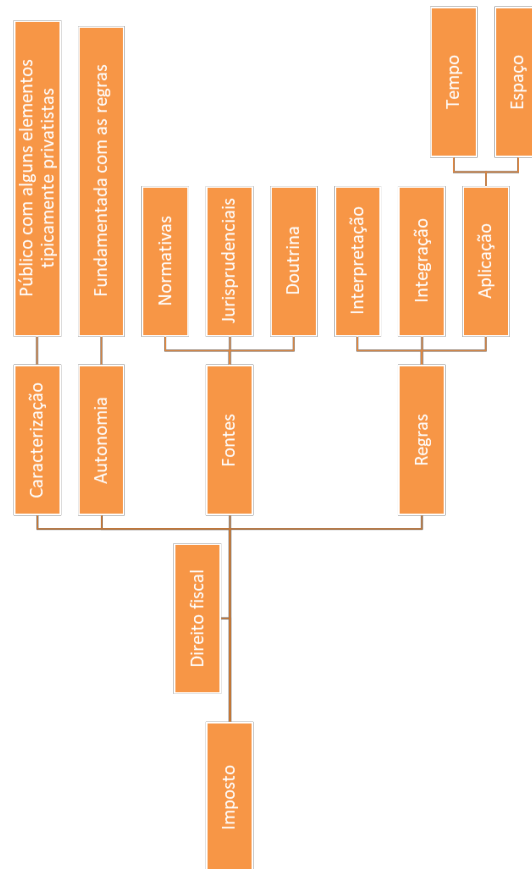
(i) Olhe-se ao 11º, 2. Há o reconhecimento da importância da importação de conceitos de outros ramos do direito e uma remissão para o valor desses conceitos no seu habitat normal. Se o legislador fiscal usar a terminologia *swap* (contrato financeiro derivado), vamos buscar ao âmbito financeiro o significado disto (não “inventamos” o que para o fiscal significa *swap*). Há uma absorção da forma como os conceitos são interpretados naquele ramo do direito, o que faz com que o fiscalista possa ter de procurar fora do âmbito fiscal.

(ii) Outra questão, a do realismo económico, vem prevista no nº 3. O que está aqui a transmitir-se é que tem de haver sempre a prevalência da substância sobre a forma. No fiscal, a forma pouco interessa. O que interessa é a realidade efetivamente assumida pelo facto. Vejamos que, por isso, não é de estranhar o que vem expresso no art.º 10º da LGT.

Não se quer saber da origem do rendimento; se há rendimento que interessa como base de tributação, está abrangido pela sujeição, independentemente da ilicitude da obtenção desse rendimento. Isto decorre do que vimos no 11º, 3.: substância sobre a forma.

(iii) Em igual medida, o 11º, 3. está reproduzido no espírito do 38º da LGT – a chamada cláusula geral anti-abuso.

O que o 38º, 2. nos diz é: não quero saber se a pessoa arranjou uma artificialidade para fugir ao imposto – se eu, AT; descobrir a artificialidade, desconsiderarei a forma e olharei para a substância. Negarei valor à forma e tributarei como logo inicialmente se devia ter tributado.



Nota: estamos a demonstrar como todo este esquema está revelado na nossa legislação, para pensarmos este ramo de direito.

Nota 2: “A pedra filosofal fiscal” (RCP) está no RUN.

Quando procuramos identificar especificidades ao nível da interpretação, já vimos no 11º, 1. que não há a criação de regras totalmente diferentes/divergentes das regras tradicionais. Há uma remissão para as regras do CC, mas com algumas anotações. Em primeiro lugar, vimos que o nº 2 é o reconhecimento da necessidade de olhar para os conceitos que nascem de outros ramos de direito com os conteúdos desses ramos de direito. Vimos, depois, o realismo económico (11º, 3.) – se tivermos um confronto entre substância e forma, no direito fiscal, é sempre a substância que prevalece.

*Ex: 10º da LGT – o facto de haver ilicitude na obtenção de rendimentos em nada retira a possibilidade de tributação desses rendimentos.*

De seguida, olhámos para o 38º, 2. - cláusula geral anti-abuso. Nela, no caso de alguém ter criado artificialmente um facto para ser menos tributado e afastar a tributação normal, sendo descoberto, a administração tributária ou o tribunal vai desconsiderar a forma e aplicar a substância (regime normal).

Qual é o 4º aspeto?

(iv) Recordar e reforçar o que vimos a propósito das resoluções administrativas e a sua importância para a interpretação – daí devermos dominar as orientações genéricas e as informações vinculativas.

---

### I-3.c)-ii. – Integração

Em relação à integração de lacunas, temos uma especificidade que vem do **nº 4º do 11º da LGT** (v. *supra*). Estão aqui abrangidas as lacunas do art.º 165º, 1. i) – incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes – elementos essenciais do imposto. A regra no fiscal é que *a analogia é permitida, exceto se estiver em causa um elemento essencial do imposto.*

Quanto à interpretação extensiva, nada é dito na LGT, mas, indo ao EBF – **art.º 10º** - é dito expressamente que não há interpretação analógica, mas há interpretação extensiva quanto aos benefícios fiscais. Note-se que isto é só quanto aos benefícios fiscais.

Nota: os benefícios fiscais são um dos elementos essenciais do imposto. Isto traz à colação as

dificuldades que tivemos para distinguir analogia de interpretação extensiva.

Na incidência, por exemplo, não está prevista uma não possibilidade.

Para RCP, a possibilidade de interpretações extensivas pode ser problemática para as garantias dos contribuintes. Há um acórdão muito estranho de um TCA que nega este artigo dos EBF, dizendo que não é possível, por causa das garantias dos contribuintes. Mas também é estranho um acórdão dizer o contrário da lei, para RCP.

Não fiquemos com a ideia de que os benefícios fiscais estão todos no EBF. Pode havê-los em normas avulsas de outra legislação, nos códigos do imposto especificamente considerado e haver outros diplomas contendo benefícios fiscais para além do próprio estatuto – por exemplo, o Código Fiscal do Investimento (que analisámos a propósito dos contratos fiscais).

Por que é que RCP distinguiu normas avulsas? É que há diplomas que regulam coisas que nada têm a ver com o fiscal. Não são diplomas fiscais, têm outro âmbito, mas contêm uma norma fiscal.

*Exemplo: as IPSS – instituições particulares de solidariedade social, nas suas aquisições, têm, em certa medida, de pagar IVA e não têm possibilidade de ver-lhes devolvido essa IVA. Pagam e suportam. Todavia, existe uma norma, que foi revogada e depois ripristinada – e continua ainda em vigor – que diz que, se as IPSS tiverem despesas na reconstrução das suas instalações com finalidades sociais, o IVA cobrado nessas obras pode – uma parte dele – ser devolvido. Esta é uma norma avulsa de um diploma que nada tem a ver com o aspeto fiscal. Isto dá-nos, mais uma vez, a dimensão da complexidade que o fiscal pode ter. Não sabemos onde está tudo; por vezes, temos surpresas. RCP recomenda estarmos atentos. Isto para não falar nas mudanças persistentes.*

O que é que agora temos de analisar? A lei fiscal no tempo e a lei fiscal no espaço.

Nota: a RCP não interessa a história dos acórdãos, e sim a construção que o TC faz do princípio da retroatividade fiscal. Interessa-nos o que significa, para o TC haver uma lei fiscal retroativa; o que é que, para o TC, representa retroatividade, assim como o que significa um novo conceito chamado retrospectividade, e como é que o princípio da não retroatividade fiscal passa a ser interpretado.

### I-3.c)-iii. – Aplicação da lei fiscal no espaço

Atendamos, agora, à aplicação da lei fiscal no espaço. O que é que aqui releva? Que especificidade existe para aplicação da lei fiscal no espaço?

Quando queremos aplicar a lei fiscal no espaço – tendo em atenção o elemento geográfico, espaço – o que temos de específico? Há um princípio da territorialidade fiscal – *a lei fiscal só se aplica no território do Estado que a criou*.

Todavia, para ativar a aplicação do princípio da territorialidade, o que é preciso? A nossa lei fiscal é ativada pelos elementos de conexão, que são:

- Fonte;
- Residência.

Quando pensamos em aplicação da lei fiscal no espaço, há sempre a ideia do princípio da territorialidade fiscal, sendo que a conexão ao território, do ponto de vista fiscal, é aferida por uma de duas formas: residência e fonte.

Se o elemento de conexão for a residência, uma vez que a residência dá origem a uma obrigação fiscal ilimitada (*worldwide income*), tal significa que mesmo os rendimentos obtidos fora do território são considerados para efeitos de tributação interna.

Note-se que na residência se mantém o princípio da territorialidade, pois a minha residência é naquele território, mas a amplitude da minha obrigação tributária é mais vasta e abrange os rendimentos obtidos fora do território, o que dá azo ao que trabalhamos: uma possibilidade de dupla tributação e a necessidade de a resolver, havendo recurso aos CDTs – convenções para eliminar e evitar a dupla tributação. Quando aplicamos a lei fiscal no espaço, há ou não dupla tributação ou CDT para ser aplicado? É uma questão que se coloca.

**7 MAR 2019**

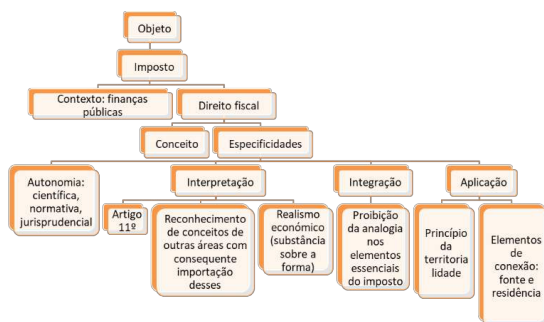
**Sumário:** Aplicação da lei fiscal no tempo.

### I-3.c) – Interpretação, integração e aplicação da lei fiscal: aspetos fundamentais (continuação)

Vamos hoje terminar o bloco inicial sobre direito fiscal, avançando depois para a temática do imposto – conceito, distinção face a outros tributos e subsequente matéria. Aquilo que nos falta ver a propósito destes aspetos iniciais é a aplicação da lei no tempo.

O que encontramos de específico na interpretação? É certo que se aplicam as regras normais, mas há um reconhecimento de conceitos de outras áreas, e há uma prevalência da substância sobre a forma (realismo económico). Isto será útil para interpretar muitas normas fiscais e compreender o porquê dessas opções. E, na integração, está proibida a analogia dentro dos elementos essenciais do imposto.





Por que é que o legislador teve a necessidade de, no âmbito do direito fiscal, dizer que os elementos essenciais do imposto não podem ser objeto de analogia?

A necessidade de proteger o contribuinte, que será imprescindível para garantir a estabilidade, tem por detrás o facto de o imposto ir contra o quê? O imposto vai contra que direito do cidadão? O facto de o imposto ser uma subtração do património do contribuinte leva a que haja uma necessidade de salvaguarda tão elevada e profunda. É um retirar de parte do património. A pessoa não quer desfazer-se, mas o Estado precisa, e é o preço a pagar pela sociedade. O que está em análise é o imposto ser uma subtração ao património do contribuinte.

Não se pretendendo que o nosso Estado seja totalitário ou autoritário – e sim um Estado de direito – há uma necessidade de criar equilíbrio entre os direitos e as garantias desses direitos.

O Estado passa a estar habilitado a exigir o contributo, porém tem de garantir que esse retirar está equilibrado com as finalidades e a proteção devida a esse direito de propriedade.

Lembrando os limites quantitativos do imposto, um dos que vimos foi a questão da capacidade contributiva. Mas se pensarmos na perspetiva do imposto como uma subtração à propriedade do contribuinte, o que acontece se o Estado for para lá daquilo que é tido e considerado como aceitável? Confisco – ir para lá daquilo que é devido. Significa que o equilíbrio entre o direito de propriedade e o direito ao imposto para financiamento da ação pública está em profundo desequilíbrio, atingiu um âmago dos direitos do contribuinte que não é suposto ser atingido. Ou seja, não podemos deixar de atender ao facto de o direito de propriedade ser a base do imposto; e, sendo o equilíbrio entre o direito

de propriedade e o dever de contribuir para o erário público aquilo que as normas fiscais também procuram – daí que haja o princípio da legalidade fiscal, com os elementos essenciais a serem protegidos e a terem de passar pelo órgão de representação parlamentar. Daí que se tenha esta regra da proibição da analogia nos elementos essenciais, que revela uma preocupação em garantir um equilíbrio entre este direito e este dever.

Nota: um elemento não essencial do imposto é, por exemplo, a liquidação. O que é liquidar? Determinar. Liquidar o imposto significa, na prática, saber quanto é que aquela pessoa em concreto deve, isto é, determinar quanto é o imposto devido, sendo que, depois de liquidar, ainda há que pagar. É a mesma realidade, mas com sujeitos diferenciados. A liquidação é um elemento do imposto, a cobrança é outro elemento do imposto.

Ainda temos de identificar especificidades no domínio da aplicação. Temos especificidades no domínio da aplicação no tempo e no espaço.

No espaço, que especificidades temos? Há o princípio da territorialidade fiscal, que significa que as normas tributárias se aplicam apenas aos factos ocorridos no território de um determinado Estado. Há um condicionamento do poder tributário – portanto, da soberania tributária – ao território físico.

Porém, onde estão as maiores especificidades? Os elementos de conexão escolhidos são a fonte e a residência – e, no âmbito da residência, o que ocorre é a criação de uma obrigação fiscal ilimitada. O Estado está habilitado a tributar todos os rendimentos obtidos pelos seus residentes (não estamos a falar necessariamente de nacionais), tenham eles sido obtidos dentro do território ou fora.

A fonte está habilitada a tributar apenas (tem uma obrigação fiscal limitada) os rendimentos obtidos no seu território. Mas vimos que, precisamente por esta especificidade de criar uma lógica de ligação territorial, pode haver espaço à ocorrência de dupla tributação jurídica internacional. Quando aplicamos a lei fiscal no espaço, temos de passar pelas convenções para evitar e eliminar a dupla tributação (CDTs). Assim, a aplicação da lei fiscal no espaço pode implicar a existência, consulta e consequente aplicação de uma convenção.

Apenas uma referência suplementar: e se não existir convenção para evitar e eliminar a dupla tributação?

A questão é, se houver um problema de dupla tributação jurídica internacional, qual deverá ser o primeiro impulso? Procurar se existe ou não uma CDT. Havendo, é esse o recurso a utilizar, pois ditará quais as regras para a competência tributária. Todavia, como as CDTs são negociadas e são tratados bilaterais, pode ocorrer que com dado Estado não haja uma CDT. A pergunta é: *quid juris*? Há interesse, para os Estado que querem atrair e manter capital e ser atrativos. Mesmo que não haja CDTs, os Estados podem aprovar unilateralmente normas fiscais que resolvem ou pelo menos tentam atenuar a dupla tributação. Se não existir CDT (e só se não existir), então procura-se, na legislação interna, se existe ou não uma norma unilateral do Estado que resolva a situação. No caso português, isto existe.

Olhe-se ao 81º do CIRS.

Remete-se para o que se passa na convenção; mas, não havendo, aplica-se o artigo, permitindo-se uma eliminação da dupla tributação unilateralmente. Ora, isto é importante. E será importante para quando falarmos em fraude, evasão e planeamento fiscal. Há interesse aos Estados em garantir competitividade dos seus sistemas fiscais. Um problema de dupla tributação tem impacto económico e social nefasto; não permite desenvolver as relações económicas de maneira devida. A reação inteligente do agente económico é: “não me é benéfico, vou afastar-me”. Assim, também há vantagem para os Estados em desenvolver normas internas que resolvam situações internacionais. Há uma distinção que pode parecer pouco relevante entre direito internacional fiscal e direito fiscal internacional. A norma do 81º é um exemplo de uma norma de fiscal internacional: é uma norma interna e unilateral que procura resolver um problema onde há plurilocalização – conexão com vários territórios, dando azo a várias possibilidades de tributação do mesmo sujeito e do mesmo facto tributário.



### I-3.c)-iv. – Aplicação da lei fiscal no tempo

Quanto à aplicação no tempo, há especificidades? O nosso ponto de partida é o **103º, 3. da CRP**. Determina a proibição da retroatividade fiscal.

Estamos a tentar apurar o que é retroatividade fiscal. Já percebemos que só o **103º, 3. da CRP** não chega; precisamos da jurisprudência do TC. O que estamos aqui a procurar saber é, do ponto de vista do TC, o que é que é retroatividade fiscal. Assuma-se que o conceito base que conhecemos de retroatividade é haver uma situação que está no passado, à qual se aplica uma norma que não existia no momento em que ocorreu a situação. É este o nosso conceito de retroatividade. Qual é a especificidade do fiscal? Se RCP recebeu uma herança, um X de dinheiro, for à bolsa comprar ações e passado algum tempo vender as ações, teve um ganho. E quando vendeu as ações, vendeu-as porque achava que não seriam tributadas, por haver uma norma que a isentava. E RCP passou a estar a ser tributada. E passou a sabê-lo já depois do facto consumado. A nova norma é retroativa?

*Exemplo: RCP foi à livraria comprar um livro; comprou-o; não pagou IVA; e, passado um mês, sai uma norma que diz que tem de pagar IVA sobre a compra e aplica-se às compras nos últimos 6 meses. A norma é retroativa.*

*Exemplo 2: RCP tinha dinheiro a mais, lançou os dados na bolsa, obteve uma mais-valia dessa venda. Na altura dessa venda não havia tributação; 6 meses depois, sai uma lei a dizer que as mais-valias daquele ano passam a ser tributadas. Esta nova norma é retroativa? Nos dois casos que demos, o TC considera que o caso do livro é retroativo, mas o caso das mais-valias (ações e alienações e do ganho da alienação), não é retroativo, mas meramente retrospectivo. Por ser meramente retrospectivo, o 103º da CRP não proíbe,*

*pelo que pode acontecer. Vamos especificar mais um pouco, mas a nossa visão pode esbarrar com esta especificidade no âmbito fiscal.*

---

O início é o **103º, 3.** – não podem ter natureza retroativa. O que significa ter natureza retroativa no âmbito da lei fiscal? A resposta é: depende do tipo de imposto. É verdade que retroatividade é e será sempre lei nova aplicada a facto passado; não estamos a inventar nada de novo, esse princípio também se aplica no domínio fiscal. O que o TC diz é que o 103º, 3. da CRP proíbe a chamada retroatividade autêntica, ou seja, norma nova aplicada a facto consumado. Todavia, se olharmos para os tipos de impostos existentes, verificamos que temos dois tipos:

- Tipo 1 - facto tributário ocorre num só momento, e extingue-se nesse momento – ex.: IVA.
- Tipo 2 – impostos apelidados de “formação sucessiva” onde o facto tributário é criado/gerado ao longo de um período temporal alargado – ex.: IRS.

O que é que o TC nos vai dizer? Para os impostos em que o facto gerador ocorre num único momento, não é difícil apurar a existência ou inexistência de retroatividade. Ou no momento em que facto ocorre temos uma lei a sujeitar ou a isentar ou a não sujeitar ou não isentar, ou uma lei que permite deduzir 10 ou 20. Mas diferente deve ser o raciocínio quando estamos perante impostos de formação sucessiva. Neste caso, os impostos são criados entre 1 de janeiro e 31 de dezembro, sendo que o legislador olha para o momento final desse período para estabilizar as regras fiscais. Portanto, apenas a 31 de dezembro é que se considera que o facto gerador está cristalizado. Logo, diz-nos o TC que tudo o que se passar neste período de alteração, de transformação não significa que seja classificado automaticamente como retroatividade autêntica, podendo ser qualificado como retrospetividade. Sendo qualificado como retrospetividade, não é retroativo; logo, não é proibido constitucionalmente.

O caso das mais-valias foi um caso concretamente visível e analisado pelo TC, tendo dado azo a toda esta transformação na interpretação. O que se passava? A 1 de janeiro, havia uma norma fiscal de isenção de certas mais-valias. Em junho do mesmo ano, veio uma norma fiscal a dizer que há uma sujeição sem isenção. Termina a isenção e passa a mais-valia a ser tributada; revoga-se a norma anterior, criando um novo regime. Neste esquema, imagine-se RCP a vender as ações em agosto; não tem problema nenhum, pois já sabe que está sujeita. Nem se coloca uma questão de retroatividade ou retrospetividade, pois nenhum facto consumado há na nossa cabeça a que se aplique a lei nova. Porém, imagine-se que RCP tinha vendido as ações em fevereiro. Assim, as ações foram vendidas quando achava que estavam isentas, e vem em junho uma norma a dizer que estão sujeitas e não isentas, aplicando-se a todas as operações ocorridas desde 1 de janeiro.

Para o TC, à partida, isto não tem de representar uma retroatividade. Isto é apenas uma retrospetividade. Sendo retrospetividade – ou, como alguns lhe chamam, retroatividade não autêntica – não há inconstitucionalidade.

---

Nota: olhe-se ao **CIRC, art.º 8º, nº 9.**

Para o legislador, o imposto sobre o rendimento só está consumado a 31 de dezembro – o último dia do facto gerador. Por isso é que o TC tem a visão alargada de formação sucessiva. O facto vai ocorrendo ao longo do ano, terminando normalmente a 31 de dezembro – sendo que o TC insiste que, por existir esta norma, o que interessa é o regime a 31/12, e não o regime anterior. Logo, pela construção do TC, esta norma de junho aplicando-se a 1 de janeiro não é retroativa, não violando o 103º, 3. da CRP. Qualifica-se como mera retrospetividade, sendo permitida constitucionalmente.

Nota: RCP é altamente crítica da posição do TC.

Quando é que isto aconteceu? Aconteceu numa altura em que o Governo estava apertado de contas públicas, em combate contra falta de receita e aumento elevado de despesa, com pressão UE e com necessidade desesperada de aumentar o erário público. Por isso, eliminou a tal norma de isenção e ativou a sujeição. E o TC foi – ainda que não o tenha escrito nos acórdãos – sensível a isso. Muitas vezes, a interpretação pode ser uma faca de dois gumes. Na jurisprudência da crise, o TC não foi tão aceitável. Note-se que a maioria dos juízes do TC tinha sido nomeada pelo partido que estava no governo (PS).

Este tipo de jurisprudência criativa (RCP chama-lhe assim porque, na sua visão, há aqui retroatividade, ao contrário do que diz o TC) faz-nos compreender que as águas da separação de poderes, os limites das atuações e a justificação para aceitação legislativa são adaptáveis, têm oscilações. É importante enquanto juristas sabermos interpretar estas normas e conhecermos o porquê de tudo.

Nota: esta jurisprudência foi assumida daí para a frente; mantém-se.

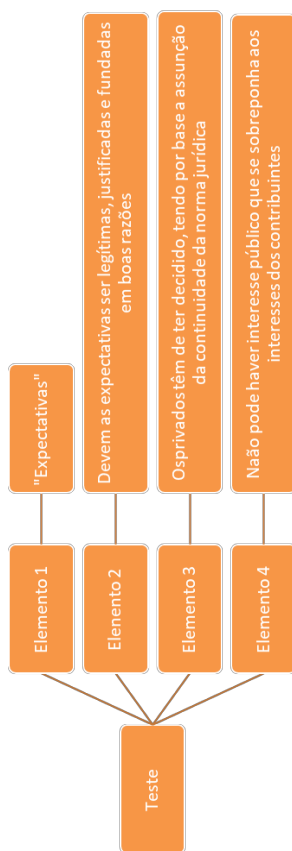
Qual é o patamar seguinte? Apesar de podermos com isto dizer que esta norma nova se aplica atrás não é, nas palavras do TC, retroativa mas antes retrospectiva – e, portanto, admissível em termos constitucionais (não contraria o princípio constitucional da não retroatividade fiscal), o TC, mesmo nos casos de retrospectividade, exige que seja feito um teste a quatro elementos para aferir, ainda assim, da viabilidade da medida.

- Patamar 1 – o texto constitucional diz-nos que há uma proibição da retroatividade fiscal.
- Patamar 2 – o conceito de retroatividade fiscal tem de ser desdobrado, na construção do TC, em retroatividade autêntica e em retrospectividade. A retrospectividade só surge a propósito de impostos de formação sucessiva (sobre o rendimento, são continuados). No caso de se estar num imposto de formação sucessiva em que ocorra uma alteração legislativa durante o ano fiscal que altere o tipo de tributação naquele ano fiscal, tal norma não significa que seja, na

construção do TC, retroativa fiscalmente. Ela será meramente retrospectiva, não contrariando a proibição constitucional da retroatividade fiscal.

Todavia, mesmo que estejamos perante uma retrospectividade, ela, para ser válida / estar conforme à Constituição (mas não tem a ver com retroatividade, e sim princípios de segurança jurídica), tem de passar um teste. A existência de retroatividade assenta em quatro elementos:

- (i) Criação de expectativas – o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados 'expectativas' de continuidade;
- (ii) Devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões;
- (iii) Devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do 'comportamento' estadual;
- (iv) É ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.



Estes quatro requisitos são cumulativos; têm de estar verificados. Se estiverem todos verificados há uma retrospetividade indevida. O que está em causa é a proteção do princípio da confiança.

Veja-se que, sendo os quatro critérios cumulativos, mesmo que os três primeiros se verifiquem na esfera jurídica do contribuinte, se o interesse público o exigir, há uma sobreposição. Ou seja, se houver a necessidade imperiosa de receita e a estabilidade das finanças públicas o exigir, há uma cedência. Por isso é muito difícil assumir que o interesse público se verifique. Ele dificulta muito uma situação de retrospetividade.

Quando é que há necessidade de os critérios sejam cumulativos? Para que haja tutela dos contribuintes. Para que a norma nova seja inconstitucional. Significa isto que se algum dos critérios não for cumprido, não há tutela da confiança constitucionalmente imposta, e a norma pode subsistir.

**103º, 3. da CRP** – proibição da retroatividade fiscal. O que é que a CRP proíbe quando se fala em retroatividade fiscal? Retroatividade autêntica ou absoluta. O que significa isso? Lei nova não se aplica a facto passado. Todavia, quando falamos de impostos de formação sucessiva, o conceito de lei nova a facto passado só é visível no último dia do período de tributação – regra geral, 31 de dezembro, o que faz com que todas as alterações para trás não sejam consideradas retroativas, mas antes retrospectivas.

Todavia, mesmo que a retrospectividade não viole o princípio da retroatividade constitucional, tal não significa que ela seja sempre de admitir. Caso – patamar 5 – a retrospectividade viole o princípio da confiança, ela não é admissível, e deve ser afastada – ou seja, na prática, a norma dita retrospectiva não pode vigorar na OJ.

Como é que RCP sabe que há ou não proteção da confiança? Passar o teste dos 4 elementos. Tem de ser criada uma expectativa pela atuação do legislador numa lógica de continuidade, elas têm de ser legítimas, justificadas e fundadas, os privados têm de ter decidido tendo por base a assunção da continuidade, e não pode haver interesse público que se sobreponha a estes interesses do contribuinte.

Caso este teste seja positivo – os quatro verificando-se – a norma retrospectiva não pode vigorar, porque viola o princípio da confiança. Não estamos na questão da retroatividade, ela já foi. Falamos do princípio da confiança. Se não se verificar o teste, um dos critérios falha – e é muito provável o interesse público falhar – a norma retrospectiva mantém-se na OJ e é aplicada. Isto porque a confiança não está tutelada constitucionalmente.

O que está em causa? Saber se uma norma retrospectiva pode ou não manter-se na OJ. Já vimos que, pelo princípio da não retroatividade fiscal, ela mantém-se. Não constitui retroatividade, logo não se viola esse princípio. Para não deixar uma porta aberta, o TC determina que, se o contribuinte tiver expectativas legítimas, justificadas, fundadas, tiver decidido com base nelas e na continuidade do regime e não existir um interesse público que se sobreponha à sua visão individual, deve a Constituição proteger o contribuinte e afastar a norma retrospectiva.

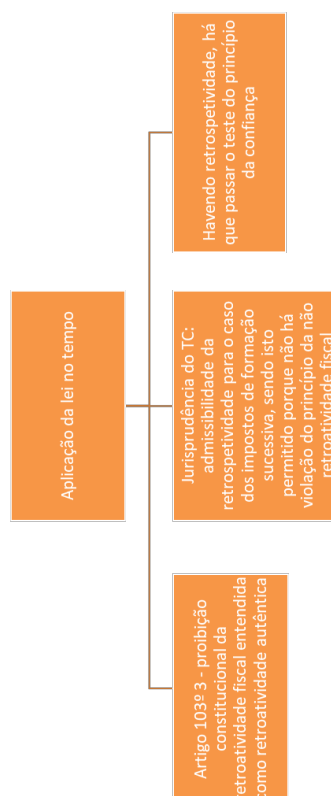
Pelo contrário, se os quatro critérios não se verificarem, o que acontece? A tutela da confiança não é constitucionalmente protegida, e, portanto, a norma retrospectiva mantém-se no OJ. Na prática, a tributação efetiva-se.

Nota: o que acabámos de ver não está em qualquer norma.

A jurisprudência do TC determina a admissibilidade da retrospectividade para o caso dos impostos de formação sucessiva, sendo isto admitido porque não há violação do princípio da não retroatividade fiscal. Todavia, mesmo que haja admissão da retrospectividade, há que passar o teste do princípio da confiança.

Se nesse teste se verificarem cumulativamente os 4 requisitos, há proteção do contribuinte, e a norma retrospectiva tem de abandonar a OJ. Mas se falhar um critério, a norma mantém-se. RCP volta a frisar: a única norma jurídica aqui é o **103º, 3**. Esta é uma jurisprudência criativa.

Nota: não há qualquer norma na interpretação do TC que diga que isto só vigora quando é favorável/desfavorável ao contribuinte. Não há nada disto no fiscal; é uma proibição da retroatividade absoluta, ao contrário do que acontece no direito penal. Todavia, é possível encontrar alguns autores a defender a possibilidade de normas retroativas no caso de combate à fraude e evasão fiscal. Mas isto é só posição doutrinária – não há norma a permitir nem jurisprudência a dizer que seja válido. Isto é válido igualmente para a interpretação. Poder-se-ia ter a noção de que a interpretação da lei fiscal está ancorada em, no caso de haver incerteza, ter-se um *in dubio pro contribuinte*. Não existe. E também não existe um *in dubio pro fisco*.



#### Acórdão 617/2012 (Inês)

Houve um agravamento da taxa de tributação aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com

viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, sendo que tal agravamento, por força da retroação de efeitos prevista no artigo 5.º, n.º 1, da referida lei, é aplicável aos encargos e despesas já realizados pelos contribuintes no período de 1 de janeiro de 2008 até à data de início de vigência da lei.

O tribunal recorrido recusou a aplicação da norma do 5º, 1. por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no 103º, 3. da Constituição. Esta norma constitucional dispõe que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Para que o Estado possa cobrar um imposto, ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras. A lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado.

Com a alteração constitucional não se visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos

contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar -se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei.

#### **Acórdão 85/2010 (Inês)**

Remissão para a jurisprudência do acórdão 128/2009.

No Acórdão n.º 287/90, de 30 de outubro, o Tribunal estabeleceu já os limites do princípio da proteção da confiança na ponderação da eventual inconstitucionalidade de normas dotadas de “retroatividade inautêntica, retrospectiva”. O Tribunal procedeu à distinção entre o tratamento que deveria ser dado aos casos de “retroatividade autêntica” e o tratamento a conferir aos casos de “retroatividade inautêntica” que seriam, disse-se, tutelados apenas à luz do princípio da confiança enquanto decorrência do princípio do Estado de direito consagrado no artigo 2.º da Constituição.

De acordo com esta jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

a) A afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda

b) Quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer -se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição).

Os dois critérios enunciados são, no fundo, reconduzíveis a quatro diferentes requisitos ou ‘testes’. Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da ‘confiança’ é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados ‘expectativas’ de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do ‘comportamento’ estadual; por último, é ainda necessário que não



ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

Retroatividade própria ou autêntica: aplicação de lei nova a factos anteriores à entrada em vigor da lei nova.

### Acórdão 128/2009 (Inês)

Da proibição da retroatividade da lei fiscal:

Foi na revisão constitucional de 1997 que o legislador constituinte tomou a opção de consagrar, no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, o princípio geral de proibição de cobrança, pelo Estado, de impostos retroativos. Explicitou -se, aqui, diz a doutrina, algo que já decorria do princípio da proteção de confiança e da ideia de Estado de direito nos termos do artigo 2.º da CRP.

Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroativas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroativa, sendo a expressão «retroatividade» usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável.

As decisões do Tribunal, até 1997, assentavam no seguinte argumento: uma lei fiscal seria inconstitucional (por violação do princípio da confiança) apenas quando imposta a retroatividade em “termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes”. Desenvolvendo este critério, disse o Tribunal que a retroatividade das leis fiscais seria constitucionalmente legítima sempre que não ferisse “de forma inadmissível ou intolerável, a certeza e a confiança na ordem jurídica dos cidadãos por ela afetados; ou que não trai[sse], de forma arbitrária e injustificada, as expectativas juridicamente tuteladas e criadas na esfera jurídica dos cidadãos ao abrigo das disposições vigentes à data da ocorrência dos factos que as geraram”. Estes critérios, de natureza necessariamente fluida, levaram a que, em diversos arestos, o Tribunal viesse dar como boas leis fiscais retroativas. Noutros casos, ao invés, o Tribunal entendeu que, por inexistirem razões de interesse

público que prevalecessem sobre o valor da segurança jurídica, as normas retroativas seriam intoleráveis e, consequentemente, constitucionalmente ilegítimas

Uma vez expresso no texto da Constituição a proibição da retroatividade em matéria fiscal, o Tribunal passou a ler esta proibição já não numa dimensão subjetiva (dependendo, em concreto, do contexto dos sujeitos da relação tributária resultante da aplicação da lei) mas antes numa dimensão objetiva. Diz o Tribunal, a este propósito, que à proibição expressa da retroatividade da lei fiscal “não pode deixar de estar insita uma garantia forte de objetividade e autovinculação do Estado pelo Direito”. Quer isto dizer que, atualmente, e consagrado que está o princípio geral de irretroatividade da lei fiscal, a mera natureza retroativa de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares é sancionada, de forma automática, pela Constituição, qualquer que tenha sido, em concreto, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado. Por outras palavras, o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos dados normativos, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer elementos circunstanciais que resultem da condição, em concreto, de uma certa relação jurídico-tributária.

Como se disse já, a retroatividade proibida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroatividade própria ou autêntica. Ou seja, proíbe-se a retroatividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova).

## II. TEORIA GERAL DO IMPOSTO

Depois de detetados estes aspetos nucleares como analisar o imposto (olhámos para a forma como devemos tratar o imposto), vamos passar para o estudo da figura especificamente considerada. Vamos tentar estabelecer aquilo que conhecemos como teoria geral do imposto. Vamos tentar sistematizar um conjunto de conceitos que já fomos identificando nas finanças públicas e que já fomos abordando ao longo destas semanas. No fundo, vamos tentar arrumar esta matéria e densificar. Não

vai ser um capítulo em que apareça tudo de novo. Mais uma vez, vamos pegar em aspetos já trabalhados e densificá-los. Vamos reconfigurar a nossa abordagem em termos de fundamento e funções do imposto, recapitular as classificações do imposto.

## I-1. – O imposto

Elementos subjetivos	Elementos subjetivos	Elemento finalístico
Prestação:	A quem é exigido? Sujeito passivo	Direitos fundament
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unilateral</li> <li>Definitiva</li> <li>Coerciva</li> <li>Patrimonial</li> </ul>	Capacidade contributiva	Cumprimento volur imposto
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rendimento</li> <li>Consumo</li> <li>Património</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fiscalidade</li> <li>Extrafiscalit modulação comportam</li> </ul>
	A quem é devido? Estado	

Nota: a extrafiscalidade não significa que a função fiscal seja afastada; elas podem ser cumuladas.

Toda esta realidade, como vimos, evidencia uma ideia de para que serve o imposto e caracteriza o imposto em termos da sua composição. Os elementos da capacidade contributiva e unilateralidade e são os elementos que vão ser os distintivos do imposto com outros tributos.

## I-2. – O imposto como um tipo de tributo: conceito e diferenciação dos outros tributos - Imposto vs. Taxa vs. Contribuição Financeira. Ainda a figura da Contribuição Especial

Vamos olhar para a relação jurídica fiscal e depois para a fraude e a evasão.

Passamos à questão do imposto – o conceito. Há que recordar imposto como prestação, elemento objetivo. Esta prestação é patrimonial, coerciva, definitiva e unilateral. É exigida pelo Estado a quem detém capacidade contributiva. A capacidade contributiva é aferida tendo em conta as bases de tributação – rendimento, património e consumo. Esta prestação é necessária (elemento finalístico) para, por um lado, garantir receita para a intervenção pública (arrecadação de receita) mas também pode ser usada como instrumento de política económica e/ou social. Já por qui é importante fixar que a finalidade do imposto vai para lá da mera arrecadação de receita. Ou seja, o imposto serve, em primeira linha, para obter receita, mas também é um dos instrumentos ao dispor do poder público para cumprir com a sua função. Recorde-se o que vimos em finanças públicas acerca das funções da atividade financeira do Estado. Assentava em arrecadação da receita, mas também redistribuição e estabilização macroeconómica. Assim, qualquer instrumento de finanças públicas – e um imposto é um desses instrumentos – serve para cumprir com essas funções: arrecadar ou modelar. Se for para arrecadar, temos um imposto fiscal, cujo objetivo primeiro/principal é arrecadação de receita. Se, por outro lado, uma das normas que compõem aquele imposto tiver caráter extrafiscal, significa que o objetivo primeiro será modelação de comportamentos.

	Imposto	Contribuição financeira	Taxa
	Unilateralidade	Bilateralidade difusa (de grupo/setorial)	Bilateralidade (individualização) → sinalagma
	Princípio da capacidade contributiva	Princípio da equivalência	Voluntariedade/Obrigatoriedade
	Obrigatoriedade	Obrigatoriedade	Efetividade/Potencialidade
			Benefício
			Princípio da equivalência → Proporcionalidade
			Obrigatoriedade

Identificámos a existência do imposto, a taxa e as contribuições financeiras. Qual é a base legal que justifica esta tripartição dos tributos? Onde é que o legislador apresenta a existência destes tributos? **CRP, art.º 165º, i).** e **LGT, 3º, 2.** – este último número distingue impostos das taxas e das demais contribuições financeiras.

Por que é que há necessidade de distinguir? Veja-se o **3º da LGT**. Há regras próprias para a criação de taxas e contribuições financeiras.

Note-se que nem as taxas, nem as contribuições financeiras têm este regime aprovado em Portugal. A única coisa que existe é o regime das taxas locais (municípios), onde há um regime próprio. Quanto às contribuições financeiras, a única coisa que existe são diplomas aprovando contribuições. Temos normas avulsas específicas para cada tipo de contribuição.

A diferença do imposto para as contribuições financeiras e para a taxa vai estar ancorada nestes dois elementos. A unilateralidade é total no imposto, e o princípio norteador do imposto é o princípio da capacidade contributiva.

Pelo contrário, as taxas são marcadas, aparentemente, pela bilateralidade, e regidas pelo chamado princípio da equivalência. Estas contribuições financeiras vão ter uma bilateralidade difusa (de grupo / setorial) e há aqui o princípio da equivalência.

Veja-se que tudo isto é obrigatório. Se não forem cumpridas voluntariamente, são coercivas. Uma vez verificada uma taxa ser devida, ela é devida; se não for paga, há execução, e o mesmo com a contribuição financeira. É verdade que este é o desenho simplificado, porque configurar, na prática, o que é taxa pode ser mais difícil do que aparenta. A base para começar a compreender o que é taxa está na **LGT – art.º 4º, 2.**, que determina os tipos de taxa existentes.

Todavia, se é verdade que daqui a ideia de sinalagma resulta (pago e obtenho algo em troca,

seja material ou imaterial), o facto é que a potencialidade pode estar presente numa taxa. A questão da voluntariedade não tem de ser assumida como característica inevitável da taxa, assim como o benefício pode também não estar presente. O que é que RCP está a dizer? Quando pensamos na taxa, por oposição ao imposto, pensamos no pagamento de uma quantia para receber algo em troca. Ao dizer isto, o que se está a assumir? Tendencialmente, assume-se que há uma ideia de voluntariedade (só pago o que quero); efetividade (recebo efetivamente alguma coisa em troca no pagamento); benefício (porque não sou tonto, vou receber um benefício).

Porém, se começarmos a escamotear a configuração das taxas hoje, e por que é que o Estado cobra taxas, percebemos que isto não é bem verdade – ou melhor, não é sempre verdade.

- Caso 1 – um processo judicial que não foi da iniciativa de RCP, mas em que RCP é arguida, correndo as taxas de justiça por conta de RCP. Isto é uma taxa.
- Caso 2 – propinas. O número 1 milhão inscreveu-se e pagou as propinas, mas nunca veio às aulas, nunca fez um exame, e às tantas desistiu. Pagou uma taxa pela potencialidade para aproveitar o serviço de educação. O dinheiro não vai ser reembolsado.

Se RCP tiver uma casa de férias, e não vai lá nunca porque não tem tempo, continua a ter de pagar todas as taxas, incluindo, por exemplo, a do saneamento, apesar de nem utilizar. Mesmo sem precisar de ativar o serviço. E tem de o fazer. Isto significa que, quando uma taxa é paga, pode ocorrer uma ideia de mera potencialidade, afastando a ideia de efetividade.

Tal como a questão da obrigatoriedade também pode aparecer na figura da taxa. Somos obrigados a ter cartão de cidadão; e somos obrigados a pagar uma taxa para o ter.

Imagine-se que RCP tem um cão. É preciso ir à junta de freguesia pagar uma taxa para a sua existência. Isto para demonstrar que, quando temos de ter a noção do que é uma taxa – ainda que a ideia base

seja bilateralidade – nem sempre tais características têm de estar presentes. Pode haver lugar a exigência de taxas que contrariem esta dinâmica. Esse é o aspeto que RCP queria fazer passar.

A taxa tem as vertentes do 4º, 2. da LGT; implicaria receber sempre a coisa em troca? Pode haver apenas a possibilidade de ter a coisa em troca, mesmo não a recebendo efetivamente. Isto é uma tentativa de desmistificar o conceito de taxa, por oposição à figura do imposto.

Outro aspeto relevante, que tem a ver com a ideia de equivalência: equivalência significa uma correspondência entre o que pagamos e o que obtemos. Quando se fala na equivalência, podemos ter um de dois tipos de equivalência. Podemos adotar:

>>> Equivalência de custo.

>>> Equivalência de benefício

Na equivalência de custo, não havendo lugar a um benefício (e já vimos que pode haver taxas sem benefício), o valor da taxa deve ser determinado tendo em conta o custo provocado pela atuação pública – ou seja, o valor da taxa é determinado atendendo àquilo que custa intervir para satisfazer aquilo para que a taxa serve.

Isto é importante para a determinação do valor da taxa.

*Exemplo, equivalência de custo: RCP quer uma licença de caça e faz o pedido. Um funcionário analisa a situação. Teve de haver uma impressão de um papel com o comprovativo da licença, outro papel de comprovativo do pagamento da taxa, a sala, etc. Tudo nesta vida, infelizmente, tem um custo. Há um conjunto de fatores que são os custos, os gastos existentes para a obtenção daquele produto ou a prestação daquele serviço. Todos os valores são considerados. Portanto, uma das vias de implementação do princípio da equivalência, não havendo benefício, e tendo em atenção os custos exigidos para a prática pública decorrente daquela*

*taxa, o valor da taxa ser aferido por esses elementos (os custos envolvidos). Se pensarmos, tudo tem um custo.*

O valor da taxa é apurado tendo uma relação direta entre o que é prestado e o custo envolvido nessa prestação. Pelo contrário, na equivalência de benefício, havendo benefício, a taxa pode estar ligada a um benefício obtido pelo contribuinte, devendo o valor da taxa ser calculado tendo em conta o benefício gerado. São dois modelos completamente diferentes.

Quando pensamos no princípio da equivalência como princípio norteador da taxa, estamos a dizer que o valor da taxa deve ser determinado ou atendendo ao custo, ou atendendo ao benefício.

Imagine-se, todavia, que se fôssemos pelo custo poderíamos chegar ao ponto em que uma licença poderia representar, imagine-se, € 500, o que faria afastar a possibilidade de aceder a algo. E se seguirmos o critério do benefício, sem mais, poderíamos chegar a um problema: como quantificar o benefício individual? Um benefício de € 1000 para mim pode ser de € 1 000 000 para outra pessoa. Por isso, a equivalência tem de ser integrada com a proporcionalidade. Pense-se nas taxas moderadoras. Se forem de acordo com o princípio da equivalência na sua vertente custo, o que poderia acontecer em última instância? Muitos cidadãos poderão ficar excluídos, e o objetivo da taxa não é esse. A equivalência tem de ser interligada com a lógica da proporcionalidade.

**08 MAR 2019**

**Sumário:** Imposto, taxa e contribuição financeira (continuação).

**I-2. – O imposto como um tipo de tributo: conceito e diferenciação dos outros tributos - Imposto vs. Taxa vs. Contribuição Financeira.**

## Ainda a figura da Contribuição Especial (continuação)

Verificámos que o apuramento de valor da taxa era feito tendo em atenção o princípio da equivalência e identificámos que esta equivalência poderia ter uma de duas formas: equivalência custo e equivalência benefício, dependendo dessa maneira a construção/identificação do preço/valor da taxa efetivado.

Todavia, só dizer “identifico o valor da taxa de acordo com o custo” ou “identifico o valor da taxa de acordo com o benefício” não salvaguardaria o acesso que não se pretende elitista aos serviços, ao domínio público em causa. Por isso, também na quantificação da taxa deve ser atendido o princípio da proporcionalidade. Equivalência também está ligada a proporcionalidade, ou seja, tem de haver algo minimamente proporcional. Se não houver correspondência entre aquilo que é prestado e aquilo que é pago como taxa, o que acontece na prática? Deve haver uma requalificação da taxa como imposto. Se passar a ser requalificada como imposto, tem de se atender a que princípio? Capacidade contributiva, reajustando o seu valor.

O que se está a dizer? Ainda que a equivalência seja o princípio norteador da taxa – e é – tenha-se em atenção que também a questão da proporcionalidade tem de ser atendida e, se não existir proporcionalidade, não há espaço para aquela taxa ser efetiva. A parte que não for proporcional será imposto.

Pensar as taxas implica pensar a equivalência, mas ligando-a à questão da proporcionalidade. E essa ligação pode dar espaço a reconversão de valores que não estejam de acordo com essas circunstâncias.

Como RCP disse, não temos em Portugal um regime geral das taxas, como deveríamos ter (a CRP assim o determina). O que temos é um regime geral das taxas das autarquias locais (um tipo específico de taxas), que está aprovado na lei 53-E/2006, e que pode ser útil para passar em revista o diploma, porque nele encontramos estas preocupações, sobretudo a questão da equivalência (no art.º 4º) como princípio norteador.

Também há no valor da taxa aspetos “extrafiscais”, “extratributários”. Ou seja, a tal modelação de comportamentos também na questão da taxa pode ser tida em consideração e estar presente. Portanto, verifica-se neste regime geral das taxas das autarquias locais que pode haver a introdução de valores superiores aos tidos como adequados, cumprindo a equivalência e a proporcionalidade, para desincentivar determinado comportamento. Isto é importante para termos a noção de que o imposto – e, neste caso, a taxa – são também assumidos como instrumento de intervenção e ação pública. Eles efetivamente têm a função primeira e central de arrecadar receita, mas também podem ter finalidades diferentes.

Quando pensamos no imposto, estamos a pensar para o bem e para o mal, incentivo ou desincentivo. Na taxa devemos ter o mesmo pensamento. Sendo que neste diploma se fala especificamente no desincentivo.

Nota: não é propriamente correto falar aqui em “extrafiscalidade”; isso estaria reservado para o imposto. RCP não se recorda de uma expressão específica, mas é algo “extra – arrecadação de receita”.

---

O outro tributo que encontrámos no âmbito da CRP e da LGT foi o das contribuições financeiras. De finanças públicas já ficámos com uma ideia da dificuldade que é definir contribuição financeira. Este tributo de terceiro género está a assumir crescentemente um papel. Quando a contribuição financeira começa a aparecer e se reconhece a sua existência, está a ter-se em consideração alguma névoa no processo, o que não ajuda à delimitação exata das fronteiras entre os vários tributos.

Todavia, podemos tentar identificar alguns aspetos, face à prática existente do que é qualificado como contribuição financeira, que nos podem auxiliar.

Nota: isto seria mais fácil se houvesse um regime geral das contribuições financeiras, que a CRP

exige. RCP acha que o legislador tem receio de o fazer porque as fronteiras são difíceis de definir.

Um critério que podemos usar para identificar a contribuição financeira é o das prestações presumidas. Isto vem de uma construção de raiz alemã. Parte-se da ideia de que há certas prestações que apenas podem presumivelmente ser concedidas a certos indivíduos ou grupos que apenas presumivelmente serão aproveitadas por esses grupos. Não há uma certeza efetiva de que terão o benefício, de que se aproveitarão de determinada prática, comportamento, serviço, etc.

Desta forma, a ligação que existe entre a obtenção efetiva de um benefício na nossa esfera, uma prestação, não é nítida. Podemos estar na mera possibilidade, e não num efetivamente receber. O que é que RCP está a dizer? Há uma mera potencialidade. É presumível que RCP vá aceder àquele benefício, mas não tem a certeza. Não é um dado adquirido. É um “se”, não é um efetivo.

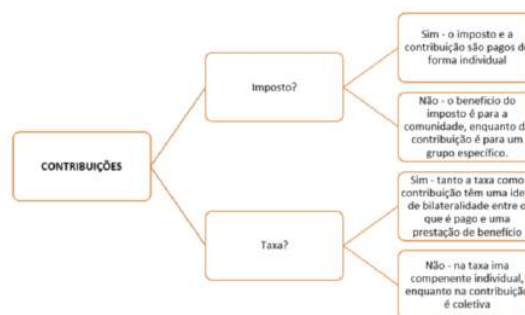
Além da questão do ser presumido, segunda característica: é muito difícil nestas contribuições estabelecer uma relação individualizada, coisa que existe na taxa – um “eu pago, eu recebo”. Aqui fala-se sempre em grupo, em conjunto. Não há uma facilidade em individualizar aquela potencialidade naquele indivíduo em concreto. O indivíduo pertence a um grupo, a um tipo de atividade. Há uma tendência e presume-se que vai ter determinado benefício. Nestas circunstâncias de fluidez, dá-se espaço para se criar estas contribuições.

Nota: RCP assume que isto é insuficiente, mas é mesmo assim. Vamos tentar concretizar com exemplos.

Pergunta: quando pago um imposto, o que tenho em troca? Pago individualmente, mas obtenho um benefício em grupo. É possível, só pelos impostos, compreender que pode haver uma ligação individual que dá origem a um aproveitamento em grupo. Mas estes dados trazidos agora são relevantes. O que estamos a fazer, na verdade, é circunscrever a um grupo e não à generalidade. Por isso, as contribuições financeiras distinguem-se do imposto – ainda que se aproximem do imposto, por serem individuais mas terem uma lógica de grupo associada.

Por outro lado, estamos a falar numa ideia de certos bens, certos serviços a circunscrever. Já não é um imposto geral, aproxima-se da taxa porque é mais individualizado, mas não é uma taxa porque não é “one-to-one” (há uma espécie de lógica de bens de clube). É uma prestação presumida e, ao mesmo tempo, não conseguimos individualizar; há uma pertença a um grupo, com bens/serviços de clube.

Isto tem dado espaço a que se tenha procurado dar exemplos do que, na prática, pode incorporar o cumprimento destas duas características: ser uma (i) *prestação presumida* e (ii) *não individualizada*, pertencente a um grupo.



O primeiro caso habitualmente indicado são as taxas de regulação económica. O Estado pode assumir as vestes de empresário, produzindo bens/serviços e pondo-os no mercado. Este modelo empresarial não tende a existir já internacionalmente, por múltiplas razões. O que tende a existir é aquilo a que se chama um Estado regulador. Quando o Estado assume o seu primeiro papel em termos de regulação económica não é ser o prestador do serviço ou o produtor do bem, mas antes garantindo aos privados a estabilidade e a concorrência para o exercício da atividade económica, ele torna-se o chamado Estado regulador. E o Estado regulador tem várias vestes. O Estado legislador, ao legislar, também está a regular: está a estabelecer regras, barreiras de atuação. Mas, além de legislar (e aqui há uma discussão sobre ser um *smart regulator*), há a via da criação de entidades que têm de ser independentes que procurem salvaguardar a estabilidade de funcionamento do mercado. Estas entidades independentes – que pertencem à Administração Pública (independente) – são conhecidas como entidades reguladoras.

Existem dois tipos de entidades reguladoras / tipos de regulação:

- Regulação transversal / global do mercado;
- Regulação setorial (setor a setor de atividade).

Na regulação transversal, no caso português, temos o exemplo da Autoridade da Concorrência. Ela olha para as regras da concorrência nacionais e UE e garante que elas são respeitadas pelos privados. A sua existência e ação está especificamente orientada para garantir a regulação do mercado; garantir que a lógica da concorrência funciona.

Por outro lado, podem existir muitas outras entidades setoriais, tantas quantas o Estado quiser. No caso português, pense-se na eletricidade e na ERSE (entidade reguladora do setor energético), na ERC (entidade reguladora da comunicação).

Estas entidades precisam de dinheiro para funcionar. Parte do financiamento pode ser via transferência do OE, é verdade; mas, para garantir a independência, é muito importante que as vias de financiamento sejam sobretudo muito assentes numa lógica interna, autónoma. Por isso, a estas entidades atribuíram-se as receitas obtidas com as chamadas taxas de regulação económica, em que os operadores específicos pagam X para que essa entidade desenvolva essa atividade e consiga garantir a regulação e estabilidade do setor.

Estas verbas são usualmente consideradas como sendo um exemplo de contribuição financeira. Não são impostos porque não são pagos por todos, nem são pagos de acordo com a capacidade contributiva. Mas também não há uma verdadeira taxa, porque há uma lógica difusa no benefício que é obtido e na potencialidade.

Há, portanto, uma preocupação de responsabilização dos agentes regulados, o que faz com se permita grupo, e com esse grupo a possibilidade de presunção do benefício. Porque se a entidade cumprir com a sua atividade, e cumprir bem, a tendência é o mercado funcionar às mil maravilhas e tudo ser fantástico, estando a lógica

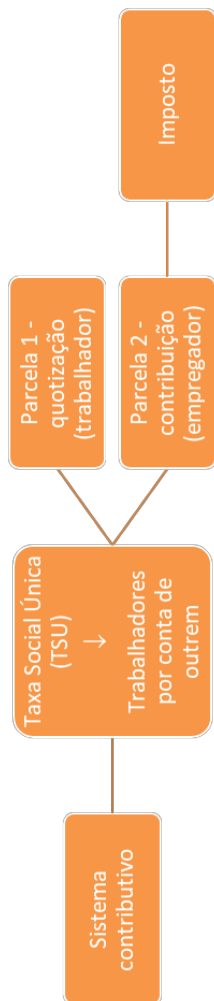
salvaguardada. Não conseguimos encaixar no imposto nem na taxa, mas encaixamos nas contribuições financeiras.

Nota: será que as contribuições para a Segurança Social são contribuições financeiras? Há doutrina que diz que sim, e há doutrina que diz que não. O que é que está em causa?

---

Quando estamos perante o sistema contributivo – aquele em que pago para poder ter uma proteção social quando precisar dela – isto implica o pagamento de uma taxa social única (TSU). Esta taxa social única é composta de duas partes: parcela 1 – quotização; parcela 2 – contribuição. A quotização é do trabalhador (é a parte que o trabalhador paga do seu vencimento); a contribuição é do empregador.





Qual é a natureza jurídica de cada uma delas? É que não se pode olhar para a TSU sem mais. Onde não parece suscitar dúvidas é na parcela da TSU que é composta pela contribuição do empregador. Ele paga porque a lei exige que pague como consequência de uma relação de trabalho, e ele não vai, à partida, ter qualquer benefício daquele pagamento. O que acontece? Unilateralidade. Logo, será um imposto.

Na quotização é que podemos discutir se ela é imposto, se é taxa, se é contribuição financeira. Se pensarmos na forma como o sistema de segurança social está construído, RCP diria que a quotização é uma taxa. Porquê? Pagamos para mais tarde, quando precisarmos, virmos a ter a proteção. Este mais tarde pode ser muito mais tarde – na velhice –

ou “daqui a bocado”, se ficarmos doentes, tivermos uma incapacidade, parentalidade, ficarmos desempregados, etc. A forma como o sistema está pensado para o trabalhador por conta de outrem faz-nos pensar numa taxa. Porém, o caso complica-se porque a forma como o sistema previdencial é gerido, quanto ao seu financiamento, introduz distorções nesta relação de bilateralidade individualizada entre aquilo que pagamos e aquilo que obtemos.

RCP não teria qualquer problema se o sistema fosse gerido em chamado regime de capitalização, onde pagaria € 100 e isto se acumularia no mealheiro aplicado numa conta individualizada e que estaria à espera quando RCP precisasse de ir buscar, havendo relação direta entre aquilo que paga e aquilo que vai obter. Só que este regime de gestão financeira não é o regime prioritário no sistema de segurança social. Apesar de existir uma parte que tem esta preocupação, o regime base de gestão é o de repartição – que, se nos recordamos, é um “eu pago, entra no somatório das disponibilidades do sistema e este automaticamente atribui aos beneficiários”, confiando que a geração vindoura continuará a contribuir e a financiar os beneficiários daquela altura (que há de vir). Ou seja, é atenuada muitíssimo a relação direta entre o que pagamos e aquilo que obtemos. O que há é um registo de contabilidade, um registo informático. Entre aquilo que pagamos e o que obtemos, a individualização não está tão demonstrada.

Assim, podemos dizer que é ou um imposto, ou uma contribuição financeira. Depende da posição que tomarmos. Existe doutrina que coloca no imposto porque não tenho a certeza de quanto vou ter, se vou ter, e pago porque tenho de pagar. Mas se atendermos a uma ideia de grupo e de presunção – e à ideia de que, cada vez que há um desconto mensal, eu tenho a minha esfera jurídica robustecida com um direito legalmente protegido. Como pertenço ao grupo dos que pagam, e ainda que não haja direta individualização, digo que há uma contribuição financeira.

Assim, tudo depende de como interpretar a volatilidade desta questão. Mesmo na questão das quotizações para a Segurança Social não está cristalizada a classificação. E RCP tem muitas dúvidas. Muita doutrina que acha que estamos perante um imposto também não lhes chama propriamente imposto, e fala em parafiscalidade. Face a este reconhecimento de alguma especificidade, então há doutrina que deita tudo fora e encaixa as quotizações na contribuição financeira.

Cada vez mais é difícil dizermos com a certeza e a convicção plenas: “é isto!”, porque as variáveis são tantas que já não bate certo com a característica clássica que norteava a figura quando ela foi criada.

Constitucionalmente, é dito é reconhecido pelo TC é que o que está constitucionalmente salvaguardado é um direito à pensão, não a um quantitativo específico da pensão. Posso estar a descontar a pensar que vou receber € 1000, e depois receber € 800, e isto não é inconstitucional.

Só podemos dizer “aproxima-se disto por X, Y e Z”. Há uma liquidez. Não há uma pureza de concepção aqui subjacente. Isso faz com que haja dificuldade nas categorias jurídicas muitas vezes em causa. Por isso é que continua a haver litígios, e continuará sempre a haver.

<u>Imposto</u> >>> unilateralidade [benefício indireto]
<u>Contribuição financeira</u> >>> bilateralidade difusa/grupo -----[presumida]
<u>Taxa</u> >>> bilateralidade / individualização

<u>Imposto</u> >>> capacidade contributiva
<u>Contribuição financeira</u> >>> equivalência
<u>Taxa</u> >>> equivalência

Mas o valor da quotização é apurado em função de quê? Do rendimento que temos. Isto não bate certo com a ideia da equivalência.

RCP não assume a quotização como uma taxa; olha-a como imposto parafiscal, mas reconhece que há espaço para assumir que é uma contribuição financeira. RCP não consegue entrar na contribuição financeira de cabeça, porque ainda há elementos a ligar ao imposto.

14 MAR 2019

**Sumário:** Teoria geral do imposto (continuação).

Há que recordar que o que estamos a fazer é apropriarmo-nos da figura impositiva “imposto”, e, para isso, convém apreender as suas características e, face ao modelo que tem sido utilizado no fiscal, parte desse processo implica confrontarmos a figura “imposto” com figuras tributárias diferentes – taxa (tradicional) e, cada vez mais utilizada, a figura da contribuição financeira.

Estamos, portanto, a apelar à apropriação da caracterização da figura imposto. Além de termos identificado os elementos compósitos desta figura, aprofundámo-la, distinguindo-a das taxas e das contribuições financeiras. Neste exercício, ficou patente que, ainda que os nossos quadros mentais devam fazer a identificação do padrão, tal não significa que não haja um espaço para uma fluidez nas distinções. Cada vez mais essa fluidez está em cima da mesa – e, portanto, quando queremos distinguir as três figuras, podemos ter casos em que ficam circunscritas no padrão. Assim, as características fundamentais ficam enquadradas. Mas também podemos ter casos de difícil caracterização. Daí que distinguir taxa de contribuição financeira ou contribuição financeira de imposto pode ser dúbio e suscitar muitas questões.

**I-2. – O imposto como um tipo de tributo: conceito e diferenciação dos outros tributos - Imposto vs. Taxa vs. Contribuição Financeira. Ainda a figura da Contribuição Especial (continuação)**

Olhe-se ao **art.º 4º da LGT**. Veja-se o **nº 3**. Dissemos que a Constituição distinguia imposto, taxa e contribuição financeira. Mas aqui o legislador fala de contribuições especiais. Temos aqui uma nova categoria de que o legislador constitucional se esqueceu? A resposta é não. Apesar de se falar no **art.º 4º, 3.** em contribuições especiais, as categorias

de tributos continuam a ser: imposto, taxa e contribuição financeira. No final do nº 3, lemos “são considerados impostos”. Esta figura está incluída, por determinação legal, na figura impostos. Assim o primeiro aspeto é: apesar de o legislador introduzir no 4º, 3. esta nova categoria das “contribuições especiais”, tal não altera a trilogia de tributos. Esta figura é encaixada pela lei na figura imposto.

Qual é o passo seguinte? Quando apelamos à figura das contribuições especiais, de que estamos a falar? O legislador português inspirou-se numa figura anglo-saxónica, que são certos tributos exigidos a alguns contribuintes por uma situação que os abrangeu especificamente. Já aqui se vê uma certa crítica: alguns em situação específica, o que normalmente levaria a uma qualificação diferente. O Estado intervém na sociedade através, por exemplo, de obras públicas. Dessas obras públicas – pensadas com uma estrutura geral e abstrata para atingir toda a comunidade e não certos grupos de indivíduos – pode resultar um benefício para grupos de contribuintes em especial. Então, exige o Estado que haja uma participação desses contribuintes beneficiados na despesa pública. É como que uma forma de incorporar uma externalidade; são as chamadas contribuições por melhoria.

*Exemplo: a ponte Vasco da Gama. Ela foi construída na ligação das duas margens. Os terrenos e imóveis envolventes tiveram uma valorização, sendo que a ponte não foi feita para os proprietários daqueles terrenos ou imóveis. Então, exige o Estado que esses proprietários que foram beneficiados por aquele efeito positivo da construção da ponte contribuam para o erário público pelos benefícios em si causados. Aconteceu isto também com a Expo.*

Como é que o legislador fez isto? Não foi a casa de cada um dos contribuintes a exigir que pagasse X. Determinou-se um regime. Se e quando fosse alienada a propriedade, obtendo as mais-valias vindas da valorização do imóvel, a ideia era que contribuíssem para o erário público com aquele ganho obtido. Há um diferimento da contribuição para o momento da realização. O que estamos a dizer? Há um momento em que houve a construção de uma ponte, a qual valorizou uma propriedade. Esta valorização ocorreu como externalidade; foi uma consequência não desejada. Isto faz com que haja uma valorização individual de dada propriedade. O que poderia acontecer de forma mais imediata? O Estado enviar uma carta aos proprietários, que teriam de pagar automaticamente X de contribuição especial (no caso, por melhoria), participando eles também na partilha de gastos. Mas

o Estado não fez isto. O que fez foi reconhecer a criação de valor e dizer que sobre esta vantagem será requerida uma participação nos custos públicos, mas exigindo isso só quando o valor for concretizado. Imagine-se que só acontece em 2019; então, só no momento em que há a venda/alienação é que tal contribuição é efetivada.

Imagine-se que há uma casa construída na década de 1980. Fazemos obra, modernizamos e tornamos o espaço muito mais apetecível. É óbvio que o espaço fica valorizado. Independentemente de ter havido ação pública, a nossa própria ação como proprietários pode valorizar o imóvel. Mas não estamos a falar disso: nas contribuições especiais por melhoria, o que estamos a dizer é que há um investimento público grandioso que implica um aumento exponencial do valor das propriedades. Este aumento, que não teve gasto algum da parte do proprietário, faz com que se legitime a exigência da participação nos gastos públicos. Estamos a falar de duas realidades distintas: a valorização dos bens pode ocorrer sem ação pública. Mas pode ocorrer pela ação pública específica uma valorização da propriedade de um ou vários contribuintes; e, se houver essa ligação, pode o Estado, através da figura das contribuições especiais – designadamente, a contribuição por melhoria – exigir uma participação do contribuinte nos gastos públicos que ocorreram e deram origem àquela valorização.

Podemos criticar a opção que o legislador assumiu ao qualificar as contribuições especiais como impostos. Verifica-se uma lógica de bilateralização, mais próxima até da lógica difusa das contribuições financeiras.

O que estas contribuições especiais pretendem é cristalizar o que se passou no momento em que, de uma ação pública, ocorre uma valorização da esfera privada. E isto tendo em conta que a valorização pode ocorrer com obras no imóvel pelo proprietário. Há um diploma próprio com um regime próprio que obedece a regras próprias; não se confunde com a valorização pelo proprietário.

Mas qual é a crítica que se pode fazer, para RCP? Olhar para a figura como imposto, suscitando a legalidade fiscal e a capacidade contributiva quando esta figura está subjacente a um benefício. RCP acha que não tem muito sentido um encaixe da figura no imposto. A LGT qualifica-a como imposto, quando na sua génese o que encontramos é uma

lógica de benefício e não de capacidade contributiva. Onde está um argumento a favor da capacidade contributiva? Só se operacionaliza esta tributação no momento em que haja a realização. Assim, só quando há a obtenção do valor representativo desta mais-valia é que temos na nossa esfera jurídica a concretização daquele valor obtido da ação pública. Por isso é que há uma necessidade de diferir o prazo de concretização e pagamento devido da contribuição especial para o momento da realização daquele benefício. O que podemos questionar é o legislador ter incluído isto na figura do imposto.

Nota: o imposto tem a maior proteção, e a taxa a menor. Se algo que é qualificado como imposto é uma taxa, não há grande problema, mas se um imposto for qualificado como taxa, poderá haver problemas. De um ponto de vista substantivo, pouco importa que o legislador utilize certa designação. Todavia, há que atender a que, neste caso específico, ao contrário de outras circunstâncias, o **art.º 4º, 3.** expressamente faz uma qualificação. E há a questão da capacidade contributiva. É mais um caso que demonstra que, muitas vezes, podemos estar perante situações que não encaixam no padrão. Ligando às finanças públicas e ao início do semestre, verificámos que o imposto tem limites quantitativos, para além de limites qualitativos, e a forma como a gestão política exige que se tenha em atenção a qualificação e a mensagem que passa para a opinião pública (falámos da anestesia fiscal de tirar o máximo de penas sem que o ganso gritasse muito), tudo isto auxilia e complexifica o exercício de ponderar se estamos perante uma coisa ou outro. Muito mais estará interessado o Estado em não chamar imposto, mas sim contribuição, pois dá a ideia de que não é para todos e sim só para alguns. Lembre-se que nos OE desde o período da crise quais as figuras tributárias maioritariamente criadas, com mais significado em termos de quantidade: as contribuições financeiras. Quais é que são muito importantes no erário público? Setor energético, bancário, farmacêutico. Estas três representam milhões. Há que tentar que haja uma equidade na partilha dos gastos públicos. Em simultâneo, temos uma opção por figuras setoriais, no sentido de não sobrecarregar mais os impostos. Por isso, a forma tende a não ser relevante, mas atenção: ela pode ser atendida. Não é por acaso que as contribuições são aprovadas em OE. Segundo a CRP, o regime geral das contribuições tem de ser aprovado pela AR, mas não as contribuições em si. Mas elas têm sido aprovadas pela AR; se houvesse um problema de qualificação, estariam salvaguardadas mesmo que fossem, na realidade, impostos.

Há que acrescentar que, além de existirem as contribuições especiais por melhoria (*betterment tax*), também podem existir contribuições especiais por maior desgaste (ou despesa), ligadas a externalidades negativas. O caso mais visível não existe em Portugal. Pensemos nos megacamiões e no desgaste suplementar que provocam nas vias públicas quando circulam; ele faz com que devam participar no gasto nas vias públicas. Assim, pode ser criada uma contribuição especial por maior despesa ou maior desgaste nestas circunstâncias.

Nota: a questão ambiental, porém, tende a ter um tratamento especializado. Existe um princípio internacionalmente reconhecido de direito do ambiente: o princípio do poluidor-pagador. Este princípio faz com que se ative a necessidade de uma responsabilização por parte daquele que polui. Isto faz com que, internacionalmente (mas a competência fiscal é interna ao Estado), os Estados tenham desenvolvido um quadro. Há um ramo específico do direito fiscal que trabalha sobre esta tributação ambiental; assim, há um conjunto de tributos ambientais (nuns Estados são mais, noutros menos) que tenta dar corpo à lógica do poluidor-pagador. Assim, não há que qualificar logo estas figuras no âmbito das contribuições especiais. Muitas delas são taxas e outras são impostos ambientais. Um exemplo conhecido do nosso quotidiano é o dos sacos de plástico. Aliás, é exemplo também de extrafiscalidade: o tributo é criado para obtenção de receita, mas o primeiro objetivo desses tributos tende a ser a responsabilização ambiental e o combate ao impacto nefasto no ambiente. Assim, os tributos ambientais não têm necessariamente de ser contribuições especiais.

Nota 2: quando aprendemos a pensar o fiscal, estamos muitas vezes preocupados com o imposto em especial, e, dentro dele, com a norma concreta. Fazemos uma análise da medida fiscal, que até pode ser um conjunto de normas. Falámos numa medida para tributar mais pesadamente os megacamiões. Do ponto de vista do criador, tudo bate certo: temos um objetivo concretizado pelas medidas 1, 2 e 3. A abordagem pode ser olhar para a medida e fazer um destaque do resto do sistema. Porém, como sabemos que os contribuintes, enquanto agentes económicos e sociais são reativos a este tipo de medidas – por isso é que dizemos que os impostos podem ter o objetivo de modelar comportamentos, e, mesmo que não o tenham, acabam por implicar na tomada de decisão pelos agentes – é importante termos uma abordagem integrada do sistema fiscal como um todo. Albano Santos fala no sistema fiscal como uma constelação

de estrelas. No fundo, o que se está a dizer é que é um conjunto integrado. Não deve ser individualizado; tem de estar em ligação. Como é que ela é feita? Através do que é conhecido por política fiscal, em que o decisor, com poder político, legislativo, executivo tem de olhar para o sistema e conseguir casar cada uma das opções individualmente consideradas. Elas têm de bater certo. Isto exige o que é conhecido como análise custo-benefício. Raramente uma medida é uma *win-win situation*; raramente uma medida implica apenas benefícios. Pode implicar também custos, que têm de ser identificados e ponderados com os benefícios de forma a decidir “sim ou não”. Assim, pode ser identificado um benefício maior do que o custo, ou o contrário. Ao ponderarmos o impacto da medida, a análise económica do direito também deve ser considerada – e, por isso, esta análise custo-benefício é fundamental.



A legística é uma ciência que trabalha sobre a forma como a norma jurídica incorporada na lei deve seguir de um ponto de vista procedimental e substantivo. Esta área do saber é imensamente estudada (nem tanto em Portugal, mas mesmo aqui na faculdade tivemos ativo um observatório de legística). Esta matéria deve auxiliar à construção do direito. Há procedimentos identificados como adequados, e regras de avaliação de impacto, que é o que nos interessa. O que quer isto dizer? Que cada diploma que se aprova deve incorporar uma análise do seu impacto. Pede uma análise custo-benefício. Há um conjunto de critérios qualitativos e quantitativos a ser analisados: o impacto orçamental da medida, a promoção da igualdade de género e da inclusão, etc. No caso português, cada diploma aprovado tem apenas um estudo legislativo sobre a medida (mas para RCP as coisas não se fazem como se deviam fazer).

Isto significa que há no âmbito interno a preocupação de esta visão simplificada e integrada casarem, e fazer-se esta análise custo-benefício. Tal não significa que os resultados sejam efetivados. O interesse político pode condicionar tudo. O que muitas vezes verificamos é que a política deturpa a construção deste tipo de raciocínio. Na prática, as medidas são feitas de forma simplificada e não tendo em atenção a análise custo-benefício no corpo do

sistema fiscal. Há que ver o que significa política fiscal e o que é expectável que ela inclua.

No caso dos camiões, um estudo deveria provar por A+B a existência um desgaste suplementar acentuado. A externalidade deveria ser incorporada no sistema, estando demonstrado este aspeto. Todavia, isso significa que, no fiscal, a questão da igualdade fiscal não é bem um princípio absoluto. Tal como aprendemos nas outras áreas do direito, mais do que a igualdade, o direito pretende a equidade. Ao estabelecer o valor equidade, o que é que naturalmente estamos a permitir que o legislador faça? Uma análise diferenciada. E isto pode levar a desigualdade. Assim, pensar o fiscal não significa que todos sejamos e devamos ser iguais. Todos somos iguais se estivermos em situações equiparadas; mas se não estivermos, deveremos ter tratamento diferenciado. Na questão dos camiões, estando comprovado um desgaste suplementar, há a possibilidade de tratar a situação de forma diferenciada, do ponto de vista fiscal.

O direito à saúde é um direito fundamental, mas não um direito político civil e sim um direito social. Não podemos ir contra o direito à liberdade, e isso não depende do OE. Mas o direito à saúde e à habitação exigem uma intervenção pública, o que dará origem às finanças públicas. Logo aí já há um condicionamento. Assim, há uma necessidade de solidariedade fiscal: todos temos de participar nos gastos públicos. Todos temos o dever de contribuir para o erário público com os nossos impostos. A forma como participamos é que pode ser diferenciada, em função da capacidade contributiva. Muitas vezes, as contribuições sociais não são impostos: têm inerente a questão do gasto acentuado. O conceito de solidariedade fiscal é que dá azo ao conceito de capacidade contributiva como expressão da equidade: todos têm o dever de pagar impostos *na medida da sua capacidade contributiva*. Assim, solidariedade é algo que está profundamente integrado com equidade (que permite diferenciação de tratamento).



Outra questão subjacente, ainda mais interessante, é: face à DUDH, ou à CEDH, ou à CRP, tendemos a pensar num circuito fechado. Mas hoje em dia está a ser operada uma transformação daquilo que deve ser o direito protegido, alargado. Será que a mobilidade, o direito ao esquecimento ou silêncio

digital são direitos fundamentais? O quadro de direitos em causa, e, portanto, de valores protegidos, oscila. Onde é que RCP quer chegar com isto? Se a mobilidade é importante, podemos fazer um pacote de medidas fiscais que suporte esta questão. Mas isso tem de ser pensado com a integração do sistema e o impacto nos custos e benefícios. Pode uma prestação de serviços de transporte ter a mesma proteção e dignidade que a minha necessidade de ser móvel no território nacional completo? Terá o mesmo grau de dignidade e o mesmo tipo de comportamento, assumindo que há custos que demonstram o desgaste suplementar destes meios de transporte, que vai condicionar a utilização das vias por todos os outros? A equação fica mais complexa; há que casar com o resto.

Imagine-se um sistema de ação pública e todo o corpo normativo existente, e o facto de se saber que o imposto tem implicação na decisão do agente, sendo um dos instrumentos à disposição, podendo deitar por terra ou valorizar decisões que não têm implicações fiscais (ou não pretendem ter ligação fiscal). O Estado não se limita a intervir do ponto de vista fiscal; havendo mais intervenção pública, há que coordenar e olhar às implicações de rede, à complexidade que deve ser atendida.

Nota: quando pensamos a intervenção fiscal como instrumento de ação pública, isso impactará em todas as decisões com que aquela medida fiscal estiver ligada: mobilidade, proteção de dados, até na equidade na sociedade. Está em discussão internacionalmente uma tributação específica para os GAFA (gigantes tecnológicos). Nos modelos de negócio e criação de valor estão em transformação; estes quatro transformam a cada dia a criação de valor e a criação de rendimento associado. Parte dessa criação de valor não é tributada; eles não participam no esforço de consolidação das contas públicas e na ação pública subsequente. Então, surge a questão da tributação dos GAFA como uma forma de criar um equilíbrio, com normas específicas, numa ideia de solidariedade social e de tornar mais responsável a utilização dos dados por estas entidades, o que se liga também a uma questão democrática, e está relacionado com os avanços e recuos da sociedade. A *big picture* é assustadora; as *fake news* são apenas uma ponta do icebergue. O elemento fiscal tem incorporada uma visão mais complexa, e que pode ter impacto no processo.

15 MAR 2019

**Sumário:** Teoria geral do imposto (continuação).

**I-2. – O imposto como um tipo de tributo: conceito e diferenciação dos outros tributos - Imposto vs. Taxa vs. Contribuição Financeira. Ainda a figura da Contribuição Especial (continuação)**

ACTC 307/99

ACTC 354/98

Lei 30/2003

DL 167-A/2005

DL 107/2010

Case study (audiovisual)

O que é que ressalta de relevante da leitura feita, que nos auxilia a criar a identificação de mais elementos que ajudam a parametrizar a distinção entre imposto e outros tributos?

Em relação à “taxa” de radiodifusão, se houvesse uma circunscrição segundo a qual só aqueles que utilizassem o serviço fossem tributados, haveria a lógica de bilateralidade – mas, aqui, a ideia do sinalagma não está relacionada com a utilização do serviço de radiodifusão.

Qual foi a forma jurídica para a criação da taxa de radiodifusão? Foi por DL. Se foi qualificado como imposto e não como taxa, o que é que isso significa? Fere o princípio da legalidade fiscal, por não ter sido uma lei da AR. Assim, se há uma requalificação do tributo, tenderá a ter que se atender se as regras desses tributos (e os princípios) passam a ser os

observados – nomeadamente a questão da legalidade fiscal (*no taxation without representation*) e a questão de ser por DL e não por lei da AR.

O que aconteceu de seguida? Foi aprovada a **lei 30/2003**. A questão da isenção é importante? Não há uma relação direta entre o consumo de energia elétrica e a utilização daquele serviço.

A contribuição para o audiovisual é qualificável como quê? Há que fazer uma interpretação sistemática, evolutiva, tendo em conta as alterações feitas ao regime. Olhe-se à lei 30/2003. O que é que diz o **art.º 1º, 2.º**?

Do ponto de vista das finanças públicas, isto significa uma consagração de receita específica a certa despesa. Este é um dado relevante que pode ser usado para fundamentar uma posição.

Depois, veja-se o **art.º 1º, 3.** Dentro do serviço público de radiodifusão, há uma especificidade para a questão da televisão.

No **art.º 2**, com a epígrafe “proporcionalidade e controlo”, identifica-se que a contribuição para o audiovisual tem em atenção as necessidades globais de financiamento do serviço nacional de radiodifusão e televisão, devendo respeitar os princípios da transparência e da proporcionalidade. Ajusta-se o montante à necessidade de financiamento. Isto pode ser usado como argumento para puxar em parte para o lado da taxa.

Por outro lado, este **art.º 2º, 1.** também de se relacionar com o **art.º 3º, 1.** – a contribuição para o audiovisual constitui o correspondente do serviço público de radiodifusão e televisão, assentando num princípio geral de equivalência. Mas o nº 2 diz que a contribuição incide sobre o fornecimento de energia elétrica para uso doméstico (aqui já favorece a posição do imposto e não da taxa). Seja como for, ao não se mencionar capacidade contributiva, parecemos estar mais próximos da taxa, apesar de algumas figuras que nos permitam uma aproximação ao imposto.

Nota: também na taxa há a questão de não obstar a uma utilização dos bens de domínio público ou de acesso ao serviço público pela ausência de capacidade contributiva (ou melhor, capacidade monetária), também a taxa, quando se determina o seu valor, pode e deve ter isso em consideração. Também tem de existir uma justiça na taxa; não se pode pedir € 1 000 000 quando o custo-benefício não o justifica; e, mesmo quando justifica, não se pode cobrar demasiado ao ponto de pôr em causa a democratização do serviço.

Nota 2: como se compatibiliza o **4º, 2.** com a ideia de que seria um imposto? Se é um imposto, há o princípio da capacidade contributiva, e não o da equivalência. A questão da isenção estará relacionada com a capacidade contributiva ou a equivalência?

Nota 3: um elemento legal pode ter vários espaços de interpretação.

O que é essencial é que se entenda que o facto de o valor da taxa/contribuição ser determinado tem em atenção a necessidade de não excluir da utilização do serviço público de radiodifusão quem possa não ter disponibilidade financeira para pagar e aceder a esse serviço pode ser uma das características eminentes da taxa – não temos de passá-la automaticamente para a caracterização do imposto. Para RCP, é essencial entender isto. Não temos de dizer que é capacidade contributiva; é algo diferente. Também a taxa, através da determinação do seu valor pela proporcionalidade, pode continuar a ser taxa e revelar o princípio da equivalência.

Nota: face ao tipo de valor em causa, há proporcionalidade associada. Fazendo contas pela ideia de custo, claramente o valor seria muito superior. Por isso é que o legislador sente necessidade das indemnizações compensatórias; tem noção de que o financiamento só pela via das contribuições não chega.

Para RCP, o que existe é uma ligação entre o compromisso de quem tendencialmente, por ter energia elétrica e um consumo mais elevado de energia elétrica, poderá revelar uma maior utilização deste serviço público. Mais uma vez se assume uma ideia de potencialidade. Uma coisa seria pagar na



medida em que se utiliza o serviço (por moedas ou contabilização online), é aí a bilateralidade é indiscutível. Mas o que verificamos é que não é a verdadeira utilização do serviço, mas a potencialidade de utilização do serviço que é cobrada. É cobrado X a quem consome energia elétrica, porque é deste consumo de energia elétrica que se obtém acesso ao serviço. A palavra-chave é potencialidade. RCP admite que isto é discutível e que não é resposta única; mas faz reconhecer que a potencialidade pode ser característica da taxa. Não temos de obter efetivamente o objetivo ou resultado da ação pública para ter de pagar uma taxa.

Será que RCP concorda com esta construção? Aí talvez responderia que não, argumentando com a pureza dos princípios. Mas tem havido uma liquidez total dos conceitos envolvidos. Quando olhamos para estas figuras, vemos elementos que nos podem ajudar a pender para uma ou outra qualificação, não havendo uma resposta efetivamente certa. É algo casuístico, e aquilo que é valorizado por uns pode não ser tao valorizado por outros. E o somatório dos vários elementos pode fazer valorizar um lado e não o outro. Consciente disto, o legislador tomou as precauções devidas: aprovou a contribuição para o audiovisual por lei da AR, chamou “contribuição”, mas colocou o princípio da equivalência a imperar, dando um pouco a nota de que quer continuar com o regime inicial da taxa de radiodifusão, embora reconhecendo que a proporcionalidade tem de temperar essa equivalência – e, também, que a potencialidade deve estar implicada.

Se quisermos destruir isto tudo, podemos dizer que, apesar de haver a forma e o legislador ter indicado que o princípio norteador geral é o da equivalência, o facto é que não havendo uma relação sinalagmática entre o consumo de energia e a utilização do serviço de radiodifusão, a figura é mais identificada com o imposto do que com a taxa ou contribuição financeira. Assim, não há uma resposta líquida e imediata. Olhando para o texto normativo em si, o que identificamos? Temos, sobretudo, uma prevalência da figura taxa. O legislador quis dar uma tendência de utilização direta, de um sinalagma. Todavia, se formos ao âmago, há uma ideia de não ser necessariamente real que quem consome energia elétrica terá acesso e usufruirá da prestação do serviço público de radiodifusão.

O que RCP acha mais importante é que, se olharmos para o **art.º 3º, 2.** do diploma original de 2003, vemos que a contribuição incide sobre consumo de energia elétrica para uso doméstico (para alguns). Quando, em 2005, houve uma alteração legislativa, a contribuição passou a ser

para todos (os consumidores de energia elétrica). Este poderia ser um argumento a favor do imposto. Mas, em 2010, cria-se um **art.º 4º, 2.** novo, que, no final, isenta do pagamento da contribuição para o audiovisual os consumidores não domésticos de energia elétrica (volta-se atrás aí) cuja atividade se inclua numa das descritas. Aqueles que consumirem energia elétrica num âmbito não doméstico e tiverem contadores específicos que permitam a individualização/separação inequívoca da utilização (económica ou não económica) ficam de fora, o que permite criar uma maior bilateralidade, afastando a lógica do imposto.

Os avanços e recuos do legislador mostram que (i) a classificação é um pouco periclitante e (ii) tem a ver com a lógica de precisar ou não de arrecadar receita.

A relação jurídica fiscal está sempre em tensão. O Estado quer garantir um cumprimento voluntário. Esta tentativa de apaziguamento é sempre feita de muitos exercícios micro e macro. Quando a atividade económica vê que há algo a incidir sobre si, faz “aaaaah!!” (questão de depenar o ganso). Mas qual é a maioria do nosso tecido empresarial? Pequenas, médias e microempresas. Tudo tem impacto. O facto de o Estado chamar taxa, imposto ou contribuição tem um valor por detrás. Há um papel da linguagem jurídica que é fundamental para surgir como auxiliar da decisão e da mensagem política. É triste, mas é verdade, para RCP: o embrulho conta, e os políticos querem uma linguagem que se adapte a estas maleabilidade e estas preocupações. Claro que, por detrás destas alterações, se procura argumentação consentânea com qualificação para a taxa e não como imposto. Daí a história das isenções: apesar de a base não permitir uma bilateralidade inequívoca, todo o resto do regime é consentâneo com essa ideia de bilateralidade.

Nota: RCP reconhece que a exclusão talvez devesse ser mais ampla.

Nota 2: a questão do valor da taxa está ligada a uma lógica de proporcionalidade, a via taxa é insuficiente – daí ser uma via, associada à via genérica do OE.

### I-3. – Fundamento do imposto

Nem sempre o imposto foi encarado como justificado da mesma forma. A origem do imposto remonta praticamente à origem do Homem em sociedade. Na Antiguidade – e, sobretudo, na Idade Média – o imposto era visto de uma forma autoritária. Ou seja, o imposto era algo inquestionável. Era imposto por quem tinha propriedade, e tinha, consequentemente, poder como forma de garantir a quem não tinha propriedade e poder uma proteção física (segurança). Esta ideia do senhor feudal com o poder, dando proteção aos outros, tem como consequência a imposição de um tributo, um imposto. Os impostos mais importantes eram os impostos sobre o património. Quando Montesquieu e Adam Smith (séculos XVIII e XIX) intervêm e criam uma dinâmica diferente na distribuição da riqueza e na organização do poder político, no formato como a sociedade e o poder político responsável pela organização da sociedade e forma como o poder económico se relaciona com a maneira como o poder político deve ser operacionalizado, percebe-se que o imposto não pode ser uma coisa puramente autoritária. Ainda que mantenha o carácter obrigatório e coercivo, tem de estar ligado a um consentimento.

Assim, a par destas transformações, o imposto é cada vez mais visto como algo que necessita de consentimento. Daí a importância do poder parlamentar no imposto (*no taxation without representation*). Aí deu-se o passo subsequente para se ver o imposto não apenas como o preço a pagar por uma sociedade organizada (não obstante esta ideia ser verdadeira); o imposto passa a ser visto como uma forma própria da organização social, como algo solidário. O que está em cima da mesa é pensar o imposto numa conceção solidária, não numa conceção autoritária ligada apenas ao poder impositivo; não pensar o imposto apenas como um prémio de seguro/segurança em que o Estado nos assegura, mas sim como um elemento de solidariedade.

Hoje, o imposto tem agregada uma conceção de solidariedade – daí que se fale em dever fundamental de pagar o imposto como consequência de uma lógica de cidadania ativa e responsável, mas introduzindo a necessidade da capacidade contributiva: pago, mas pago na medida do que posso. Quem pode pagar mais, paga mais; quem pode pagar menos, paga menos; quem não pode pagar, não paga e não deixa de ter acesso à atividade pública. Assim, o imposto teve um carácter

evolutivo de algo autoritário, mais parecido com um preço (em que há a lógica da aceitação) para hoje passar a ser visto numa ideia de solidariedade. Daí haver cada vez mais a expressão de cada um pagar a sua *fair share*. Isto é fundamental para as grandes fortunas e a atividade económica, o que está relacionado com os contribuintes não móveis.

21 MAR 2019

**Sumário:** Fundamento e objetivos do imposto; Principais classificações; sistematização dos princípios; etapas do imposto.

### I-3. – Fundamento do imposto (continuação)

Quanto à questão do fundamento do imposto, na aula passada, foi importante identificarmos o autoritarismo (o imposto nasceu como figura autoritária), passando para a conceção de imposto como preço a pagar pela segurança apresentada pelo poder político. Hoje já não estamos nesse domínio; estamos numa fase em que se olha para o imposto como tendo o seu fundamento numa ideia de solidariedade fiscal. Quando pensamos em solidariedade fiscal, estamos a apelar à existência de um dever fundamental de pagar impostos; à ideia de um dever de cidadania fiscal, associado à capacidade contributiva. Há, portanto, uma lógica de equidade. Quem tem contribuí, e fá-lo na medida do que pode efetivamente contribuir. Quem pode mais contribui mais, nesta ideia de solidariedade e equidade.

É isso que fundamenta o imposto. Se fizermos, porém, uma análise de avaliação do fator equitativo nas sociedades contemporâneas, muitos são os estudos que demonstram que existe uma desproporção entre a equidade nas sociedades. Há um fosso equitativo dentro das sociedades contemporâneas. Quem tornou isto um *boom* foi T. Piketty, com “O Capital no Século XXI”; falou na desigualdade persistente na sociedade, e trabalhou o papel do imposto em combater as desigualdades

(quando pode, simultaneamente, promovê-las...). Há o relatório da Oxfam (ONG), que trata da questão da desigualdade. Estamos a falar dos dois tipos de desigualdade: entre norte e sul (países desenvolvidos e subdesenvolvidos) e em sociedades ditas desenvolvidas.

O imposto hoje assume-se como um instrumento que tenta combater esta lógica de desigualdade, através da redistribuição. Essa ideia de redistribuição assenta numa lógica de solidariedade e capacidade contributiva.

Por isso, quando olhamos para a legislação fiscal e encontramos a lógica da capacidade contributiva, a progressividade no imposto, estas regras fiscais são demonstrativas desta preocupação inerente ao fundamento do imposto. Há a ideia da solidariedade fiscal como base/fundamento do imposto.

#### I-4. – Objetivos do imposto

Em Finanças Públicas detetámos que a atividade financeira, segundo Musgrave, representaria três funções. Ora, o imposto é instrumento da atividade financeira, pelo que é normal que estas três funções também sejam encontradas no imposto.

A função primeira do imposto é a dita fiscal – arrecadação de receitas, prevista no **art.º 5º, 1. da LGT** – “satisfação das necessidades financeiras do Estado”. Há arrecadação de receita para fazer face à atividade pública.

Continuando a leitura, porém, lemos “justiça social”, “igualdade de oportunidades” e “correção de desigualdades”. Está aqui o substrato da solidariedade do imposto; justifica-se uma função social do imposto, uma lógica de redistribuição que encaixa com a atividade financeira ser redistributiva.

No **art.º 7º da LGT**, acrescentam-se mais fatores. O nº 1 o nº 2 dão a entender a existência de funções

económicas para o imposto; também o imposto tem de ter em atenção o seu impacto económico, e, além disso, tem de projetar estes valores de emprego, poupança, investimento socialmente relevante, competitividade e internacionalização. Assim, pela análise destas duas funções acumuladas à função financeira do imposto (social e económica), compreendemos que o legislador assume como realmente relevante a extrafiscalidade. Assim, além da função primeira (fiscal – arrecadação de receitas para fazer face à atividade financeira), também o imposto tem função social e função económica, sendo essas funções o que podemos apelidar de função extrafiscal. Falamos do impacto extrafiscal do imposto; a *modelação de comportamentos*. É isto que está aqui a ser revelado. Não é só uma construção doutrinal; isto é revelado e absorvido pela legislação fiscal.

O imposto também tem de ser visto, portanto, como um instrumento de política pública. Quando o Estado diz “tenho de intervir no setor A – como é que posso intervir para ter o objetivo B, tendo os instrumentos 1, 2, 3 e 4?”, um desses instrumentos é o fiscal. Por isso, faz sentido pensar o imposto como normas reveladoras do imposto como um instrumento de atividade pública. O Estado quer atingir objetivos usando o imposto como ferramenta.

Esta realidade da extrafiscalidade – seja no impacto social, seja no económico – faz-nos suscitar uma questão muito relevante quando pensamos no imposto. Um dos princípios fundamentais que se diz dever nortear o imposto é o princípio da neutralidade fiscal. O que significa isto? Significa que, em teoria, o imposto não deve nunca ser assumido como a razão que justifica uma opção de um cidadão. Ou seja, de acordo com a neutralidade fiscal, na sua visão absoluta, o imposto tem de ser neutral; e um imposto será neutral se não influenciar o comportamento.

Isto até pode ser colocado para discussão num plano teórico, mas se, como acabámos de ver, o legislador defende que o imposto tem uma função financeira mas também pode ter funções extrafiscais (e tê-las-á, naturalmente), o imposto irá necessariamente influenciar comportamentos. Há, portanto, aqui, uma quebra da neutralidade. Não devemos encarar o princípio da neutralidade fiscal como um princípio absoluto, mas apenas como uma indicação relativa, contextualizada. Deve ser interpretado da seguinte maneira: o imposto não deve ser utilizado para, regra geral, influenciar comportamentos; todavia, a partir do momento em que passa a ser utilizado para, além de arrecadar

receita, modelar comportamentos, a neutralidade está afastada, e não deve ser afastada esta possibilidade. Há uma lógica de neutralidade relativa e não absoluta, e que por vezes só é encontrada em regras muito concretas e específicas nos códigos impositivos. Não é algo que norteie todo o sistema fiscal, pois as próprias funções afastam isso, mas não pode ser esquecido. E faz sentido ser usado para justificar dadas opções do legislador em termos micro e concretas.

*Exemplo: fusões e cisões das empresas. A gestão societária pode levar a tomar decisões de marketing e publicidade, para captar mais consumidores, mas também pode implicar decisões de fundo, de reestruturação das empresas. Ela pode consistir em despedimentos ou contratações dentro da própria empresa; mas também pode, como forma de ganhar quota de mercado, implicar que uma empresa adquira uma empresa concorrente, absorvendo-a (fusão) para criar mais impacto no mercado. Ou a empresa pode achar que há divergências internas e faz sentido dividir-se (cisão). Estas questões podem surgir ao longo da vida de uma determinada sociedade. No ano económico em que ocorre uma fusão, há uma empresa com um lucro de 100 e a nova empresa fica com 200 e tem uma megatributação? Estes processos podem ter vários custos associados. Pelo efeito fiscal, o que poderia acontecer? O gestor pode não querer a fusão porque isto suscitaria muitos gastos fiscais que anulam as vantagens. O legislador fiscal criou um regime específico para os casos de fusão de sociedades, criando normas fiscais que tentam afastar este impacto fiscal nefasto. Há uma regra específica para contabilizar o lucro a ser tributado, no ano em que há fusão, para que o imposto não seja o elemento que faz o agente económico que decida a fusão ou não fusão das sociedades. Não estamos a falar do sistema fiscal como um todo ser neutral; estamos a falar de um imposto em especial (IRC), de uma situação em concreto que ocorre na vida das empresas e num ano concreto da sua existência. Aí há regras específicas que tentam criar uma neutralidade fiscal para a fusão.*

Quando falamos nas funções do imposto, vemos que a função principal é a financeira; mas o legislador reconhece as funções extrafiscais (social e económica). Isto pode ter um impacto fiscal na neutralidade fiscal vista de forma absoluta, por isso, ao referir estas especificidades, pensamos em neutralidade fiscal como uma forma relativa e circunscrita a regras específicas e a regimes microfiscais específicos - como no exemplo das sociedades em processo de fusão, cisão e extinção). Assim, existe um regime fiscal específico para tentar

garantir a neutralidade fiscal no caso de fusão societária. É uma forma de mostrar que o imposto continua a assumir o princípio da neutralidade fiscal como algo fundamental, mas não em todo o sistema – apenas em aspetos circunscritos do imposto.

---

## I-5. – Principais classificações de impostos: diferentes objetos e diferentes funções

### 1 – BASES DE TRIBUTAÇÃO

São várias as classificações. A primeira classificação importante, que já conhecemos, é a que nos apresenta as três bases de tributação:

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

Dependendo da base de tributação, teremos impostos diferenciados, e, consequentemente, regras diferenciadas.

#### 1-A – IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Já sabemos que o que se entende por rendimento é tudo aquilo que acresce ao nosso património, sendo que, em Portugal, o que é adotado é a chamada teoria do rendimento acréscimo (significa isto mesmo), não sendo necessária a ideia de repetição. De acordo com a teoria da fonte, já teríamos de fora muitos outros rendimentos, que não se tenderiam a repetir. Em Portugal, ainda que só tenha aquele rendimento uma vez na vida, ele pode ser tributado; segundo a teoria da fonte, ele não poderia ser tributado.

Mas há um desvio à teoria do rendimento acréscimo em Portugal. Se jogarmos ao Euromilhões e ganharmos, de acordo com a teoria do rendimento acréscimo, esse valor é rendimento? Sim, e deveria ser, supostamente, tributado em sede de IRS. Mas não o é. Será tributado em sede de imposto do selo, que é um imposto não sobre o rendimento, e sim sobre o património. Há um desvio concetual aqui. Há a mesma questão nas heranças. O que há é o imposto do selo. É algo que também está fora da tributação do imposto sobre o rendimento.

## 1-B – IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

O património tem a ver com uma lógica de *plus* e menos; ativo e passivo. Tudo o que está na minha esfera jurídica tende a ser património. O património líquido é a diferença entre ativos e passivos.

Já dissemos que poderia ter existido a opção pelo imposto global sobre o património (imposto sobre a fortuna). Portugal não tem isto; França, por exemplo tem (o BE costuma apresentar propostas neste sentido). Discute-se se deve ou não ser introduzido um imposto sobre a fortuna; em Portugal, porém, não existe essa opção. O que existe é a tributação de aspetos patrimoniais – a propriedade de imóveis (IMI – por termos a propriedade, temos capacidade contributiva e dever de contribuição), IUC, imposto de selo (revelamos capacidade contributiva por um ato sobre uma propriedade nossa). Há impostos que tributam microaspetos do património; não temos um imposto global.

## 1-C – IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Consumo é entendido como a utilização do rendimento e do património na aquisição de bens e serviços. Sobre esse ato de aquisição incide a tributação – daí falarmos em imposto sobre o consumo. No caso português, existem o IVA e os IECs (impostos especiais sobre o consumo).

## 2 – IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Esta classificação não tem definição ou uma apresentação na LGT, nem na CRP. Ela nasce, pelo contrário, na LOE. É uma classificação legal orçamental.

Quando falamos de tributação direta, referimo-nos a rendimento e património; quando falamos de impostos sobre o consumo, falamos de impostos indiretos.

## 3 – IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS

Quando qualificamos um imposto como real, estamos a dizer que irá atingir a matéria coletável sem atender às circunstâncias pessoais, económicas ou sociais do obrigado.

Pelo contrário, quando pensamos em impostos pessoais, pensamos em impostos cujo cálculo da matéria tributável e a tributação atende às *circunstâncias pessoais, sociais e económicas do obrigado fiscal*.

Quando compramos um café, tenhamos € 1 000 ou € 10 na conta bancária, pagamos o mesmo imposto sobre o consumo, independentemente da nossa situação individual. Pelo contrário, se formos tributados pelo rendimento, fazemos uma declaração de rendimento e é perguntado se somos solteiros, casados, que despesas tivemos, etc. – circunstâncias individuais (temos um imposto pessoal). A forma como a norma jurídica é construída nos impostos reais e pessoais é diferente.

Nos impostos pessoais, há uma personalização da situação do contribuinte; nos impostos reais, eles são completamente cegos à individualidade daquele contribuinte em concreto. Não significa isto dizer que os impostos reais são injustos. Ainda assim, na construção dos impostos reais, eles ainda assim podem ter em atenção elementos económicos e sociais. Não são elementos económicos e sociais

individualizados do contribuinte a pagar em concreto, porém. Quando os bens de primeira necessidade estão encaixados na taxa reduzida, tem-se que o IVA não é um imposto real, mas, ao admitir isto, está a ter em atenção aspetos de justiça social. Não quer dizer que um imposto real, em regra, seja injusto. Um imposto pessoal tem muito mais atenção à capacidade contributiva e à realidade individual, tendo um grau de equidade maior; mas isso não quer dizer que um imposto real não tenha atenção à justiça e à equidade.

#### 4 - IMPOSTOS PRINCIPAIS E ACESSÓRIOS

Os impostos principais são devidos com independência de qualquer outro imposto existente. Temos a base de tributação, regras de incidências, regras específicas, aplica-se, ponto final. Há aqui total independência – existem por si e não precisam de outros para existirem ou serem determinados.

O contrário é poderem existir impostos cuja existência e determinação dependem de outros impostos – ou para existirem, ou para serem calculados.

Dentro dos impostos acessórios, existem dois subtipos – adicionais e adicionamentos.

>>> Adicional – este imposto é calculado tendo por base o valor de um imposto principal.

>>> Adicionamento – ao contrário, implica que o seu cálculo é feito tendo por base a matéria coletável do imposto principal.

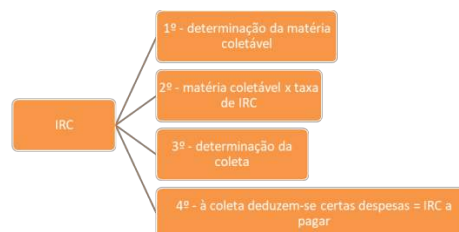
No caso do adicional, se este é calculado tendo por base o imposto a pagar X, o que significa isto? Que o adicional só existe se existir imposto efetivo a pagar X. Se o imposto não existir, o adicional não é devido.

Ao contrário, no adicionamento, no final do cálculo, o imposto principal pode não existir e não ser devido, mas, por haver matéria tributável ou base de

tributação, ela servirá para calcular o adicionamento. Assim, existe adicionamento independentemente de existir imposto principal.

*Exemplo: existe a chamada derrama municipal. No art.º 14º da LFL (nota: RCP recomenda colocar este artigo na legislação), vemos que uma das receitas fiscais das autarquias é a derrama. A derrama é um valor de imposto calculado sobre o lucro tributável das empresas que tenham residência naquele município – ou seja, a derrama municipal é um adicionamento, pois é calculada sobre o IRC, mas não sobre o valor do IRC devido, e sim sobre uma parte da matéria coletável do IRC, que é o lucro tributado.*

*Exemplo 2: 1º, o IRC implica determinação da matéria coletável; 2º, vai-se à matéria tributável determinar a taxa do IRC; 3º, determina-se a coleta; 4º, à coleta deduzem-se certas despesas; 5º, chegamos ao IRC a pagar. Se a derrama fosse um adicional, o que se faria? Apurar-se-ia qual o valor do IRC a pagar e pagar-se-ia a taxa que a autarquia dizia ser necessário pagar. No final, tendo de pagar IRC, aplica-se a taxa da derrama e temos a derrama a pagar. O que é o que o adicionamento faz? Não olhamos ao valor do imposto, e sim mais atrás, à matéria coletável. É sobre esse valor que se aplica a taxa da derrama. O adicional implica sempre um imposto principal efetivo que seja pago; mas, se estiver perante um adicionamento, pode não haver imposto principal a pagar, e ainda assim ter adicionamento a pagar.*



*Nota: se a empresa tiver muitos prejuízos, pode não ter matéria coletável sequer para ser tributada em IRC; mas, como tem lucro tributável, será tributada em derrama.*

*Nota 2: no caso da derrama municipal, a base de tributação é o lucro tributável. Portanto, havendo lucro tributável, aplica-se a taxa dada pelo município e temos o valor da derrama pagar. Um contribuinte*

*que tenha de pagar derrama municipal pode não ter de pagar IRC. Pode dar-se o caso de ter muitos prejuízos fiscais (embora hoje existam algumas limitações a isto); não havendo matéria tributável, não há maneira de pagar IRC, mas paga-se derrama na mesma, pois há lucro tributável (≠ lucro contabilístico). Em tempos, a derrama já foi sobre o IRC; agora, é sobre o lucro tributável, pois isto gera mais receitas, garantindo uma autonomia de financiamento dos municípios, para o Estado não transferir mais dinheiro para os municípios. Podemos questionar, para RCP, a justiça desta medida – há quem questione, montes de vezes vai a tribunal.*

## 5 – IMPOSTOS FISCAIS E EXTRAFISCAIS

Impostos fiscais – a função primeira é a obtenção de receita.

Impostos extrafiscais – a função primeira é a modelação de comportamentos (sociais ou económicos).

## 6 – IMPOSTOS FISCAIS E PARAFISCAIS

Nota: alguns autores falam de impostos parafiscais como contribuições financeiras; não assumem, portanto, esta classificação.

A diferença aqui é qual?

- Impostos fiscais – têm como objetivo primeiro a obtenção de receita;
- Impostos parafiscais – ainda que continue a ser este o objetivo (obtenção de receita), têm consagração associada e especificidades que fazem afastá-los dos outros impostos.

Enquanto que, nos impostos fiscais, há uma ideia de que servem para arrecadar receita, ponto, tem-se que, nos impostos parafiscais, ainda que sirvam para arrecadar receita (ex.: quotizações da Segurança Social), há:

- Lógica difusa (aproximação às contribuições financeiras);
- Consignação (também há aqui aproximação às contribuições financeiras);
- Afastamento da generalidade e abstração que os impostos têm a si associadas.

## 7 – IMPOSTOS DE QUOTA FIXA E QUOTA VARIÁVEL

- Quota fixa - Como o próprio nome indica, o legislador opta por determinar um montante concreto do imposto a pagar. Se a contribuição para o audiovisual for um imposto, ela tem quota fixa (X euros);
- Quota variável – o apuramento do imposto é feito tendo em atenção a aplicação de uma taxa à matéria coletável. Têm taxa no seu regime; uma taxa concreta a aplicar a uma matéria coletável para apurar o valor do imposto devido.

Todavia, é necessário fazer mais uma subdivisão dentro dos impostos de quota variável. Existem, assim:

- Impostos proporcionais – cuja taxa de imposto é proporcional;
- Impostos progressivos – cuja taxa de imposto é progressiva;
- Impostos regressivos – cuja taxa de imposto é regressiva.

Esta classificação baseia-se na taxa de imposto.



Os impostos regressivos não existem no ativo. Têm taxa regressiva. Quanto maior a matéria coletável, menor a taxa de imposto. Isto significa que, quando mais se tem, menos imposto se paga. Isto é completamente contrário à capacidade contributiva, e à equidade por ela revelada. Não significa que não possa haver discussão sobre o efeito regressivo de certos impostos.

Pelo contrário, quando falamos num imposto progressivo (com taxa progressiva), estamos a dizer que, quanto maior for a matéria tributável, maior será a taxa de imposto.

Quando falamos em imposto proporcional, existe uma única taxa de imposto, que é aplicada indistintamente à matéria coletável. Significa igualmente que, quanto maior matéria coletável existe, mais imposto é pago – mas não é progressivo.

Nota: primeiro falamos no conceito abstrato; só depois no exemplo concreto.

#### Exemplo de taxa progressiva: IRS.

No **art.º 68º do CIRS**, vemos a forma como o imposto progressivo é determinado. Há dois cálculos a fazer.

CAPÍTULO III  
Taxas  
Artigo 68.º  
Taxas gerais

1 - As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte: (Revisão da Lei n.º 134/2017, de 29 de dezembro)

Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7091	14,50	14,500
De mais de 7091 até 10700	23,00	17,367
De mais de 10700 até 20261	28,50	22,621
De mais de 20261 até 25000	35,00	24,967
De mais de 25000 até 36856	37,00	28,838
De mais de 36856 até 80640	45,00	37,613
Superior a 80640	48,00	-

2 - O quantitativo do rendimento coletável, quando superior a € 7 091 é dividido em duas partes: uma, igual ao li dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da col. (B) correspondente a esse escalão; outra, igual ao que se aplica a taxa da col. (A) respeitante ao escalão imediatamente superior. (Revisão da Lei n.º 142/2016, de 29 de dezembro)

Há uma coluna contendo rendimentos, e uma coluna contendo a taxa aplicável. Há uma variação consoante o montante do rendimento apelidado de coletável. Olhe-se à coluna da taxa normal: ela vai aumentando conforme aumenta o rendimento coletável. O conceito de progressividade da taxa está aqui revelado.

Por que é que o legislador coloca nesta tabela uma taxa normal e uma taxa média? Esmiucemos esta temática. Imagine-se que o rendimento coletável é de € 6 000. Olhamos para a coluna do rendimento coletável; onde o encaixamos? No primeiro escalão (até € 7 051). Aplica-se a taxa normal de 14,5%. Todavia, imagine-se que o rendimento sujeito a tributação é de € 40 000. O que fazemos? Para ser uma verdadeira taxa progressiva por escalões, se dizemos que o rendimento coletável é de € 40 000, o que deveríamos fazer para ser verdadeiramente progressivo, atendendo que cada montante de rendimento tem uma taxa associada? Tendo só a taxa normal, encaixaríamos o remanescente em cada escalão e aplicaríamos a taxa normal, progressivamente (os primeiros X euros no escalão A a certa taxa, os seguintes Y euros já no escalão B a uma taxa mais elevada, etc., e chegaríamos a um somatório, que seria o valor do imposto a pagar).

O que está em causa, na primeira linha, é perceber como é que calculamos um imposto progressivo. Posto isto, o legislador criou a tabela média. Por forma a só terem de ser feitas duas operações, o que se faz? Imagine-se que o rendimento é de € 22 000. Os € 22 000 cabem todos no valor do escalão dos € 25 000; uma parcela tem taxa de 35%. Mas não é a totalidade. Até aos € 20 000 (escalão imediatamente anterior), aplica-se a taxa média de 18%. Ao remanescente, que são € 2 000, aplica-se a taxa normal de 35%.

5,000	10%	5000 a 10%
10,000	15%	5000 a 15%
15,000	17%	5000 a 17%
20,000	20%	5000 a 20%
25,000	35%	2000 a 35%

A conta faz-se de 5000 em 5000 porque é a diferença dos vários rendimentos:  
10 000-5 000= 5000

O somatório destes valores vai dar o total de imposto a pagar sobre o rendimento de 22 000€.

Posto isto, o legislador criou a tabela média:

5,000	10%	5000 a 10%	10
10,000	15%	5000 a 15%	13
15,000	17%	5000 a 17%	15
20,000	20%	5000 a 20%	18
25,000	35%	2000 a 35%	-

Leia-se o **art.º 68º, 2.** Quando o rendimento é mais do que o primeiro escalão, é dividido em duas partes – há duas operações a fazer. Uma das partes é igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da coluna B correspondente a esse escalão. A outra parte é igual ao excedente, a que se aplica a taxa da coluna A correspondente ao escalão imediatamente superior.

Sei que terei de aplicar duas taxas a dois valores distintos: a um aplica-se a taxa média, a outro a taxa normal. Qual é a primeira preocupação? Saber qual é o escalão exato onde estão os € 22 000. Onde é que eles encaixam na totalidade? Isto significa que há uma parte dos € 22 000 que vai ter uma taxa de 35%. O truque é ver onde encaixar, e aí ver a taxa normal. Mas não se aplica 35% a tudo. Há que ir ao escalão imediatamente anterior, e a esse valor máximo do escalão (€ 20 261) aplicar a taxa dos 22,621%. Ainda sobram mais de € 1 000. Estes vão ser tributados a 35%. A taxa média da coluna B é, então, aplicada ao valor mais significativo; o remanescente estará na taxa normal.

Nota: falámos da igualdade fiscal na perspetiva da equidade revelada na capacidade contributiva. Mas a capacidade contributiva também suscita a igualdade no imposto e perante o imposto. O que quer isto dizer? Se estivermos em situações idênticas, devemos ser tratados da mesma forma. Porém, a diferença também deve ter de ser revelada. Todos os contribuintes devem estar perante o imposto sem diferenças, mas isso não pode significar que, no imposto especificamente daquele contribuinte, não possa haver diferenças atendendo às especificidades. Numa taxa verdadeiramente progressiva, e atendendo à nossa real capacidade contributiva (mas numa lógica progressiva), os primeiros X euros têm de ser tributados da mesma forma que os X euros de alguém que só recebe aquilo. O excedente é aquilo que tive a mais em relação àquela pessoa; é tributado de outra maneira. Na ligação com os outros contribuintes, temos de ter um tratamento equiparado face aos valores em causa. Naquilo que estamos acima dos outros, temos de ser tributados mais pesadamente, mas apenas naquilo em que estamos acima dos outros. Caso contrário, poderia haver uma lógica de efeito substituição. Isso poderia ser aplicável aqui, no fator trabalho – se pagamos tanto, pode não compensar trabalhar, substituindo-se por tempo de lazer. Ou então, há mais trabalho para ter um rendimento líquido adequado às expectativas. Numa relação perante o imposto e no imposto com uma lógica o mais neutral possível, a progressividade deve ser vista desta forma efetiva.

E há a questão do limite à tributação – em certos momentos da História, até foi debatida a questão de haver um limite de 50%. Não faria sentido, assim, aplicar 45% sobre € 40 000.

Nota 2: Portugal ainda está aquém da média de tributação, mesmo com estes valores. Quando falamos em escalões, falamos em números e limites. Vai sempre haver um limite, sob pena do efeito substituição, e sob pena de fraude, evasão ou planeamento fiscal agressivo. Há questões de aceitação pela sociedade, cumprimento voluntário ou não, endividamento público, questões intergeracionais (menos impostos e mais dívida pública prejudica as gerações vindouras), etc.

Nota: há a questão da fatura social. As pessoas não têm bem noção do que recebem do Estado. Há, também, a questão do *universal basic income* (rendimento básico universal) que possibilitasse a quem quisesse escolher uma carreira profissional, sem a corda ao pescoço, tendo aquele suplemento.

Este exercício que fizemos para saber o que significa uma verdadeira taxa de imposto progressiva fica já arrumada; mas voltaremos a estas questões mais tarde.

**22 MAR 2019**

**Sumário:** Princípios.

## **I-6. – Alguns dos princípios fundamentais orientadores do imposto**

### **1 – PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE FISCAL**

O primeiro princípio para que alertaremos como sendo estruturante é o princípio da solidariedade fiscal. Faz sentido integramos como norteador do imposto este princípio, que apela à *existência de um dever fundamental de pagar impostos*. E há a questão de isto implicar uma solidariedade

geracional, que está conectada com a questão da (boa) utilização da receita fiscal arrecadada. Aquilo que legitima a cobrança do imposto (a exigência dele) tem necessariamente que ver e também não apenas com a norma legal, mas a existência dessa norma também é legitimada pela boa utilização dos recursos arrecadados pela via do imposto.

Quanto melhor o Estado aplicar a receita fiscal, maior legitimidade terá para a exigir/arrecadar.

Como é que ligamos isto com a questão geracional? Há que atender a que, na aplicação destes recursos fiscais e na existência da solidariedade do imposto, tem de entrar a preocupação com a arrecadação efetiva da receita necessária para aquele momento em concreto, não fazendo depender de receitas vindouras (gerações futuras) o impacto no financiamento público. Falámos nisto a propósito da questão da ligação da solidariedade com a obtenção efetiva de receita fiscal e a possibilidade de o legislador a reduzir e apostar antes numa receita creditícia, reduzindo no imediato a carga tributária e transferindo o financiamento da atividade pública para gerações vindouras.

Quando falamos em solidariedade fiscal, o primeiro impacto é a necessidade de todos contribuirmos, isto na medida da possibilidade, o que faz com que não tenha capacidade contributiva não contribua, mas possa ter os benefícios; ou que quem tenha pouca capacidade contribua na medida dessa capacidade, mantendo o acesso aos benefícios. Há uma lógica de solidariedade entre os contribuintes: dever fundamental de pagar/contribuir (universalidade), numa lógica de solidariedade ligada à ideia de capacidade contributiva e ao princípio da equidade fiscal.

Todavia, há que introduzir um *plus*: a segunda perspetiva a ser tida em consideração quando trabalhos sobre esta ideia de solidariedade fiscal é equacionar a questão geracional. Aqui, o que tem de se dizer é que o momento de imposto projetado na relação com o montante da despesa pública não deve esquecer que, se não houver o efetivo financiamento atual, e se recorrer a receita creditícia para compensar uma redução da carga tributária imediata (por motivos eleitoralistas ou por não se querer aumentar uma carga já próxima do limite), temos um problema intergeracional, o qual não pode ser descurado quando olhamos para a solidariedade fiscal.

RCP está a introduzir o raciocínio:

Receita fiscal

<-> Montante necessário de financiamento efetivo para o montante específico despesa pública

<-> Alternativa de receita (creditícia).

Assim, o montante da arrecadação deve ser o necessário para fazer funcionar a despesa pública naquele período. Isto deve ser feito depender o menos possível da receita creditícia, que constitui um imposto diferido. A ideia de solidariedade fiscal é de dever de pagar impostos face ao imposto. Não nos podemos eximir porque não nos apetece ou razões que não são intrínsecas ao interesse público passar às gerações vindouras o custo da atividade que está a ocorrer agora.

## 2 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL

Significa que a atividade tributária está submetida à lei. Em que medida? Vimos que este princípio está consagrado na Constituição (165º, 1., i) e 103º, 2. Dizemos que o princípio da legalidade fiscal tem uma dupla componente: componente formal e material.

- (i) Componente formal – princípio da supremacia de lei ou reserva de lei para a criação impositiva.

O que se está aqui a dizer? Tem de ser a AR, ou DL devidamente autorizado ou balizado, a criar o imposto. *No taxation without representation*; há uma ideia de autoconsentimento. O imposto é objeto de um autoconsentimento. Pagamos impostos porque consentimos em pagá-los, democraticamente. Quem elegemos é que faz a criação do imposto.

- (ii) Componente material – olhe-se ao **103º, 2.º**: aquilo que tem de ser efetivamente criado por lei são os elementos essenciais (incidência, taxa, garantias dos contribuintes e benefícios fiscais).

Do ponto de vista material ou substancial, o que o princípio da legalidade fiscal exige é que incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes sejam criados por lei da AR. É uma lógica de reserva de conteúdo.

Nota: há que atender a que, de acordo com o texto constitucional, liquidação e cobrança não são matérias que tenham de ser objeto de tratamento por lei da AR. Porquê? Porque não consta do **103º, 22.º da CRP** que tenham o conteúdo que precisa efetivamente de ser aprovado por lei da AR. Por que é que isto é importante? Olhe-se para a LGT, **art.º 8º, 2.º, a)**. Note-se que a LGT não tem valor reforçado.

Já em 2001 o TC se pronunciou sobre esta matéria. Veja-se o acórdão 63/01: a liquidação e a cobrança não devem estar abrangidas pela matéria de conteúdo.

Mas a afirmação muda de figura se a norma de liquidação e cobrança (uma ou outra) afetar as garantias dos contribuintes. Aí, ainda que possa ser na etapa de liquidação ou na etapa de cobrança, como tem impacto nas garantias dos contribuintes, a mudança tem de acontecer por via de lei da AR.

Há uma pergunta suplementar que ainda temos de fazer a propósito das bases do princípio da legalidade. Será que este princípio da legalidade fiscal permite a utilização de conceitos indeterminados e admite poder discricionário ou margem de livre apreciação? Será que pode haver normas fiscais admitindo poderes discricionários ou margem de livre apreciação? Haverá limitações impostas pelo princípio da legalidade fiscal?

Não há justificação para negar a utilização de conceitos indeterminados no direito fiscal. A questão é: há alguma limitação a essa utilização?

Nota: o conceito indeterminado é mais circunscrito; a margem de livre apreciação é mais ampla.

Há algum direito que ressalte automaticamente para a utilização livre de discricionariedade e margem de livre aplicação? O que é que o imposto contraria na esfera jurídica privada? Qual é o direito contrariado pelo imposto? Propriedade. Para o direito de propriedade ser afetado, o que tem de vir para cima? A solidariedade fiscal, mas esta redução tem de ter garantias. Elas são essenciais nos quatro elementos essenciais da CRP. O contribuinte tem de saber com que pode efetivamente contar.

Lembremos o raciocínio a propósito da aplicação da lei fiscal no tempo, com a retroatividade e a retrospetividade. Na retrospetividade, chocava-nos a ideia de não sabermos com que contar. Aqui, o princípio é o mesmo.

Quando se atinge o direito de propriedade, há que garantir que o impacto provocado tem de estar circunscrito e tem de ter por trás um espaço de segurança e certeza jurídica. Isto vai contra o quê? O princípio do Estado de direito. Isto acaba por encarrilar, e vai sendo escamoteado e aplicado com circunscrições.

Num Estado de direito, mesmo que sejam boas as intenções e mesmo que adequados sejam os mecanismos, o que é que o legislador procura sempre fazer? Criar balizas, limites de atuação. O que é que aqui se está a focar, a tentar perceber? Se, em face do princípio da legalidade fiscal, faz sentido assumir que não há problema algum, nunca, em aceitar a introdução de conceitos indeterminados ou margem de livre apreciação nas normas fiscais ou, se pelo contrário, se para assegurar a certeza ou segurança jurídica, ou o facto de por vezes haver abusos, não fará sentido como forma de garantia que nos quatro elementos essenciais não possa haver conceitos indeterminados ou margem de livre apreciação, mas fora ela possa acontecer? Ou seja, ainda que, do ponto de vista normativo, e na *ratio legis*, esteja uma posição adequada para a utilização de conceitos indeterminados ou para conferir margem de livre apreciação, atendendo à preocupação do autoconsentimento e ao princípio suplementar da segurança e certeza jurídicas, quanto aos quatro elementos essenciais balizados pela CRP, não deverá existir a introdução nos quatro elementos essenciais de conceitos indeterminados e margem de livre apreciação. Esta é a posição

sufragada pelo TC. Ac. 756/95, de 20/12, e o acórdão 70/2004, de 07

Estes acórdãos dizem que há possibilidade de se admitir um certo grau de indeterminação quando não são definições em remodelação dos elementos essenciais do imposto – com mas não se aceitam normas que atribuam à Administração poder arbitrário de concretização quanto aos elementos essenciais. Aí têm de haver necessariamente tratamento fiscal completo.

Há um certo grau de indeterminação, mas não para a definição ou regulamentação destes quatro elementos essenciais – aí tem de haver completo tratamento legal.

Nota: no EBF, o “interesse cultural” está bem definido. Se olharmos para o CIVA, veja-se o **art.º 11º**. O que diz este artigo? O ministro das Finanças pode aqui retirar um benefício fiscal. Está aqui um elemento essencial.

Olhemos à LGT, **art.º 51º, 9., nº 3, alínea i)**.

E veja-se ainda a figura dos contratos fiscais – **37º da LGT**. E mesmo o **36º, 5. da LGT**. Há espaço aqui para adaptações, personalizações.

Aquilo que a interpretação do **103º da CRP**, conjugada com a maioria doutrinária e sobretudo com os acórdãos do TC é que elementos essenciais não têm espaço para consagração de conceitos indeterminados, ou para margem de livre apreciação. Contudo, exemplos existem na legislação, ainda que circunscritos, onde, a propósito desses elementos, se admite espaço de discricionariedade.

Por exemplo, em relação aos contratos fiscais, a norma do **37º** transformou—se, tendo de se ligar com o Código Fiscal do Investimento. De um ponto de vista crítico, o **36º, 5.** e o **37º** lidam integralmente com o CFI, e os critérios estabelecidos nos **arts. 2º e segs.** já tendem a salvar a questão da legalidade fiscal. Neste caso concreto, RCP diria que há um espaço de discricionariedade natural à aplicação em concreto

daquela determinação, ainda que possa haver certos juízos.

Nota: poderia haver uma argumentação com suporte no princípio da plena concorrência, não só salvaguardado por lei nacional como também pelo TFUE. A “alteração significativa do mercado” é um conceito com balizas legais e sobretudo jurisprudenciais europeias e nacionais agregadas, que faz com que não haja uma tendencial discricionariedade tão elevada.

Já havíamos visto, mas densificámos mais aprofundadamente o princípio da legalidade.

**28 MAR 2019**

**Sumário:** Princípios (continuação); momentos do imposto.

#### **I-6. – Alguns dos princípios fundamentais orientadores do imposto (continuação)**

### **3 – PRINCÍPIO DA SEGURANÇA E CERTEZA JURÍDICAS**

Quanto ao princípio da segurança e certeza jurídicas, já trabalhamos sobre esta temática a propósito da aplicação da lei fiscal no tempo.

O que está em causa, em primeira linha, é uma rejeição do arbítrio e, simultaneamente, a exigência de transparência nas normas fiscais.

Quanto à lei fiscal, este princípio tem reflexo na regra da não retroatividade fiscal (**103º**); devemos remeter para o que significa retroatividade fiscal. Há que ter em atenção que o princípio constitucional é um

princípio absoluto: proibição total da retroatividade fiscal. Quanto a este princípio e a regra que o revela, há que notar que temos de a conjugar com o tipo de imposto, sendo que a distinção fundamental é entre imposto de formação sucessiva ou imposto como ato de formação única, pois o TC (que dá conteúdo ao princípio e o densifica) interpreta que, no caso dos impostos de formação sucessiva, pode haver algo que, à partida, seria assumido como retroatividade, mas que, na verdade, não é mais do que retrospetividade. Essa retrospetividade é permitida, caso não se verifique a violação do teste da confiança (com os seus quatro níveis).

Assim, o princípio da certeza e segurança jurídicas fiscal determina, em termos de norma fiscal, uma proteção do contribuinte, garantindo que não ocorra retroatividade. Contudo, o conceito de retroatividade fiscal depende, também, de construção jurisprudencial do TC. E, nesse caso, está em causa a distinção entre retroatividade da lei fiscal e retrospetividade da lei fiscal, sendo que esta distinção apenas faz sentido quando identificamos normas que digam respeito a impostos de formação sucessiva. Em relação a impostos como ato de formação única, não se coloca esta necessidade distinção. Nos impostos de formação sucessiva, pode haver espaço para normas fiscais retrospetivas (≠ retroativas), mas, mesmo no caso da retrospetividade, exige o TC que o teste da proteção da confiança seja feito. E se houver espaço para admitir que as expectativas são legítimas e devem ser protegidas, a retrospetividade não deve ocorrer.

Nota: como vimos, quando uma norma é retrospetiva, ela só se pode manter na OJ se pelo menos um dos quatro elementos que vimos falhar. Criticámos muito a questão do interesse público, que dá azo a retrospetividade em quase todos os casos.

A propósito da questão da segurança e certeza jurídicas, há que ter a ideia de que este princípio também deve ser visível em termos da relação jurídica fiscal entre o contribuinte e a Adm. Tributária. Ele é revelado pela proibição da retroatividade; aí olhamos para a relação com a norma jurídica fiscal. Mas esta segurança e certeza também têm de estar patentes na relação contribuinte-administração fiscal. Isso é visível em muitos artigos do nosso ordenamento fiscal. Pense-se no direito à consulta e na vinculação que a Administração tem a essa consulta. Recordemos, neste contexto, as informações vinculativas: a Administração diz que neste caso se deve fazer X, e fica vinculada na sua esfera jurídica. As normas que

vimos a propósito de informações vinculativas e das próprias orientações genéricas.

E existe um direito de assistência ao contribuinte – 59º, 3. LGT - onde se verifica que o contribuinte deve ser auxiliado pela Administração ao cumprimento voluntário caso queira esse apoio.

Todos estes exemplos são reveladores de uma preocupação de a Administração, na relação jurídica fiscal, dar suporte e ficar vinculada às opiniões que emite quanto a esse suporte ao contribuinte, para que este saiba com o que pode efetivamente contar.

#### 4 – PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO EXCESSO OU DA PROPORCIONALIDADE FISCAL

Esta é, também, uma lógica da proteção do contribuinte. Isto está intimamente ligado com o princípio do não confisco.

O princípio orientador do imposto é a capacidade contributiva; O princípio da equivalência, onde está subjacente uma proporcionalidade, surge também como distintivo. A parte desproporcional deveria ser caracterizada como imposto.

Apesar de no imposto o fundamental ser a capacidade contributiva, a proporcionalidade também deve ser atendida.

O Estado poder decidir quanto de imposto quer do cidadão enfrenta aspetos limitativos a essa pretensão de obter receita fiscal. Falámos da possibilidade de existirem limites qualitativos, além dos quantitativos. O primeiro elemento limitador do *quantum* de imposto a obter é a própria capacidade contributiva. Mas recorde-se a curva de Laffer. Esta evidencia não apenas a questão da capacidade contributiva, mas também uma forma de reação a níveis elevados de tributação – lembremos o problema da fraude e da evasão. Isto, precisamente, dá a entender que o Estado não pode – ou melhor, não deve – ir buscar todas as receitas aos privados.



Esta ideia nasce de uma proibição do excesso, de proporcionalidade fiscal, de haver limites à tributação. Quando relacionamos receita e despesa, vimos que a receita está legitimada pela despesa; e só deve haver receita pública na medida da necessidade de despesa. Ora, isto aplica-se na questão do imposto. Tem de haver um condicionamento, não se pode ir a todo o rendimento, todo o consumo e tributar penosamente. Tem de haver uma ideia de necessidade daquele tributo e uma adequação dos meios daquele tributo, sendo que, numa análise custo-benefício, os benefícios da tributação devem ser superiores aos seus impactos negativos.

Se esta ideia de proibição do excesso / proporcionalidade fiscal não for atendida, onde vamos parar? À questão do confisco – estamos a pensar numa lógica de retirar aquilo que é indevido, para além do que é permitido / legítimo retirar. Este princípio do não confisco não tem consagração expressa em qualquer norma, mas, quer em termos jurisprudenciais, quer em própria construção do TEDH. No TEDH, esta questão fiscal é muito trabalhada, tendo em atenção que nenhum artigo na convenção existe que diga que o Estado não pode provocar situações de confisco. Há, porém, protocolos, e estas temáticas têm sido recuperadas. Não é de somenos importância a questão dos limites à tributação – proporcionalidade fiscal, ligada a uma ideia de confisco, do ponto de vista fiscal, é também algo a ter em consideração.

## 5 – PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Outro princípio a enfatizar é a questão da igualdade fiscal. Apesar de o princípio da igualdade fiscal não estar expressamente previsto na CRP, o princípio geral constitucional da igualdade também deve ser reportado à dinâmica fiscal. Portanto, o **13º da CRP** deve ser tido como relevante e considerado a base concretizadora do princípio da igualdade fiscal.

Mas importante do que a igualdade é, porém, a equidade fiscal. Também no domínio fiscal importa tratar o igual como igual e o diferente como diferente.

A própria construção de benefícios fiscais é reveladora disso: os benefícios fiscais diferenciam; são uma quebra à igualdade fiscal.

A igualdade fiscal é muito relevante em dois domínios/sentidos:

- Igualdade formal - universalidade da tributação – “todos temos de pagar impostos”, há um dever fundamental de pagar impostos.
- Igualdade material: é o que nos interessa sobretudo, a ideia da capacidade contributiva. Há uma ideia de equidade, que permite diferenciar o que é diferente; aqui, temos a capacidade contributiva como elemento máximo norteador.

## 6– PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva está prevista no **4º, 1. da LGT**, e simboliza a possibilidade de se poder efetivamente contribuir, ser objeto de tributação.

Esta ideia de capacidade contributiva tem uma dupla componente: tanto revela uma ideia de justiça como também revela uma ideia (muito cara aos economistas) de eficácia. De que valeria à administração tributária exigir € 1000 a quem só tinha € 10? Nada. Do ponto de vista de concretização de um objetivo, é um esforço inglório. Usar-se-iam instrumentos da máquina administrativa e da máquina legal em favor de uma impossibilidade.

Note-se que esta lógica de capacidade contributiva está incorporada em regras específicas do imposto. Quando determinamos que há impostos sobre o rendimento, património e consumo, estamos a evidenciar a existência de capacidade contributiva. Quando identificamos normas com taxas progressivas, estamos também a revelar este princípio da capacidade contributiva.

Assim, apesar de estarmos a identificar princípios (e aqueles que são os princípios norteadores e fundamentais do imposto), todos eles estão revelados em regras fiscais.

RCP volta a frisar: não significa que os princípios - e, neste caso, a questão da equidade - tenha de ser absoluta, plena em todas as circunstâncias. Há, muitas vezes, conflitos entre princípios. O que acontece aí? Há um que prevalece. Na questão da equidade, as normas que concedem benefícios fiscais a certos contribuintes ou certas bases de tributação, está em causa afastar-se o princípio da equidade fiscal. Quem tem capacidade contributiva deveria ser tributado na sua medida, mas pode haver um valor ou mais que suplante essa questão da capacidade contributiva e há uma redução do que o sujeito tem de tributar. Os princípios fiscais não têm de ser absolutos. Uma exceção é, porém, a não retroatividade: essa é absoluta, não pode nunca haver uma norma fiscal retroativa (para o TC, pode haver uma norma fiscal retrospectiva, mas isso não é retroatividade autêntica).

Nota: já sabemos o que é retroatividade fiscal e o que é retrospectividade. E a anterioridade fiscal? Em Portugal, não temos a consagração e o reconhecimento desta ideia de anterioridade fiscal. Mas o Brasil tem. A Constituição brasileira diz que as alterações feitas à norma fiscal a meio do ano fiscal não são passíveis de ser aplicadas a esse ano de alteração. Só entram em vigor e só têm aplicação no início do ano fiscal seguinte; a aplicação da norma fiscal alterada só inicia a sua vigência a 1 de janeiro. Esta lógica da anterioridade fiscal dá muito mais certeza e segurança; em Portugal não temos isto. Pela interpretação que o TC faz, ficamos com uma "baralhada", para RCP.

**I-7. - Os momentos do imposto: dos pressupostos objetivos e subjetivos à determinação do quantum e ao devido cumprimento**

Já temos pilares fortes para perceber as normas fiscais, mas temos agora de perceber que o imposto é fruto de um procedimento e de um processo. É fruto de vários momentos e de várias etapas. Em cada etapa há objetivos e conceitos específicos. A nossa preocupação será determinar as várias etapas por que o imposto passa (como figura genérica, mas isto estará visível nos impostos em especial).

Vamos identificar quais são essas etapas e, simultaneamente, qual é o tipo de legislação que teremos de procurar para respondermos às perguntas em cada etapa.

O primeiro objetivo é ter a noção de qual é *procedimento* para a determinação do imposto, quais as fases subjacentes; o segundo objetivo é ficar bem claro o tipo de *terminologia* que devemos utilizar para nos referirmos a cada uma das etapas especificamente, e, simultaneamente, quais são os tipos de normas jurídicas que estão subjacentes a cada uma das etapas. Este quadro é transponível para qualquer imposto; a lógica é comum a todos os códigos de impostos em especial.

## ESQUEMA ENORME INÊS

A primeira pergunta que devemos fazer é: **(i) o que gera tributação?** Temos o facto económico - esse facto é ou não gerador de tributação?

Depois, queremos perceber **(ii) quem é que está sujeito a tributação.**

Mas também é importante, depois disto, saber **(iii) quanto é objeto de tributação.**

Isto faz com que depois tenhamos de **(iv) concretizar.** Se temos norma que são abstratas, queremos, em relação a um facto concreto, uma pessoa em concreto e um valor concreto, saber quanto é que temos de pagar.



Uma vez feita a concretização, há o **(iv) cumprimento da obrigação fiscal**.

O imposto passa pela identificação de normas que são abstratas; passa por um momento de concretização efetiva face a um rendimento específico, a um sujeito específico e a um valor concreto, e passa por um momento em que há que cumprir. Isto significa que o “que” gera tributação implica o que se pode chamar a **a) fixação do pressuposto objetivo do imposto**, o que faz com o “quem” implique a **b) fixação do pressuposto subjetivo do imposto**; no “quanto”, surge a **c) fixação do quantum de sujeição**.

Quando pensamos na **a) fixação do pressuposto objetivo**, estamos a pensar em:

**A1) Aspeto material** - tem a ver com o *quid* – a base de tributação. Temos um rendimento, um bem ou ato.

**A2) Aspeto espacial** – a questão da aplicação da lei no espaço, haver ou não ligação com mais de uma jurisdição fiscal. Aqui falamos na residência, na fonte, etc. Podem ser ativadas regras internacionais de tratados.

**A3) Aspeto temporal**, em que há a ideia da fixação pela lei do momento em que há o facto gerador. Isto será visível quando trabalharmos com o IRS e IRC. Se fizemos um trabalho e vamos receber € 200, quando é que passamos a estar sujeitos a tributação? Qual é o momento que releva para efeitos tributários? O espaço temporal é relevante, e temos normas que nos dão essa resposta;

**A4) Aspeto quantitativo-valorativo** – pensemos no apuramento daquilo que é tido como rendimento bruto ou líquido.

Temos aspetos que têm a ver com a identificação da base de tributação; temos o local onde ocorre esse facto económico a ser relevante de determinar para efeito de aplicação das normas adequadas e da

sujeição; temos o momento em que se ativa o **facto gerador**; e temos a determinação do valor que está sujeito a tributação.

---

A resposta aos aspetos objetivo e subjetivo (facto gerador e **sujeito passivo**) encontra-se nas chamadas **[N1] normas de incidência/sujeição**. Estas dizem-nos quem e o quê está sujeito; os códigos começam sempre com normas de incidência. O apuramento do imposto a pagar inicia-se sempre com normas de incidência.

Porém, logo aqui – na determinação do facto gerador e do sujeito passivo - ainda que estes sejam os primeiros tipos de normas em causa – temos de, após identificar estas normas – ir à procura das chamadas **[N2] normas de isenção**. Lembremo-nos do ovo estrelado. O primeiro tipo de normas corresponde àquelas que nos dizem o que está sujeito e o que não está sujeito. A frigideira, o que está fora do ovo estrelado, é a não sujeição. As normas de incidência estabelecem um perímetro onde a norma fiscal atua; onde existe facto gerador, onde existe sujeito passivo de imposto. Assim, a primeira distinção é entre o que não tem nada a ver com o fiscal/tributação e o que vai ser objeto de tributação. Mas outro tipo de normas pode vir a ser ativada subsequentemente (pressupõe-se sempre a existência de sujeição a imposto) – as normas de isenção, que são a gema do ovo, estando dentro da clara. Pode haver situações em que, apesar de haver um facto gerador ou um sujeito passivo, há características que levam o legislador fiscal a determinar que não serão efetivamente tributados – totalmente ou parcialmente. RCP frisa: isto implica sempre sujeição a imposto – não podemos estar isentos se não estivermos sujeitos. Tem de haver sujeição; após a sujeição, pode haver norma fiscal que isente ou aquilo que gerou a sujeição, ou o sujeito passivo. Dizemos, assim, que as normas de isenção podem ser de dois tipos:

- **Normas de isenção reais** – têm a ver com o rendimento, o património ou o consumo, que deixam de ser efetivamente tributados.
- **Normas de isenção pessoais** – têm a ver com a qualidade do sujeito passivo (não com a base de tributação ou o facto gerador).



*Exemplo 1: RCP publicou livros e são-lhe devidos direitos de autor. Estes direitos qualificam-se (no quadro do art.º 3º do CIRS) como rendimento sujeito a tributação. Há uma norma de incidência que diz que os rendimentos obtidos com os direitos de autor estão sujeitos a tributação. Mas, no EBF (art.º 58º), é dito que os rendimentos derivados de direitos de autor só vão ser tributados em 50%; não se fala do autor, e sim do tipo de rendimento, dizendo-se que uma parte daquele rendimento não será objeto de tributação.*

*Exemplo 2: por outro lado, no CIRC, existe uma norma – art.º 10º - que diz que as IPSS (terceiro setor – setor da economia social) estão isentas de IRC. Não se está a falar nos rendimentos que elas obtiveram, e sim na qualidade daquele sujeito passivo. Porque é IPSS, está isento – não será objeto de tributação.*

Assim, as normas de isenção podem ser ativadas ou para o facto gerador, ou para o sujeito passivo. Todas as normas de isenção implicam a existência de uma norma de incidência; só vamos à norma de isenção depois de detetarmos que estamos na clara do ovo – no âmbito de incidência, sujeição do imposto.

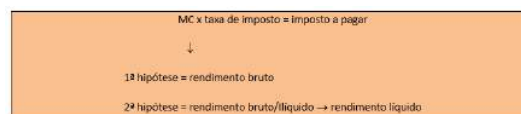
A isenção, normalmente quando for real, não tem de implicar uma isenção a 100% / total. Ela pode ser uma isenção parcial. Vimos o caso do **58º do EBF**, em que 50% dos rendimentos não são tributados (os outros 50% são-no, portanto). Aqui, diz-se que 50% dos rendimentos estão isentos e 50% estão sujeitos.

Quando procuramos fixar o *quantum* de sujeição, temos de encontrar **[N4]** normas que fixam taxas do imposto e **[N3+N5]** normas que preveem deduções ao valor objeto de tributação.

Quando olhamos para o que gera a tributação, identificámos aspeto material, espacial e temporal, mas também falámos numa vertente qualitativa ou valorativa. Olhe-se à base de tributação rendimento; tem a ver com o que se chama rendimento bruto ou líquido. Porém, convém ter em atenção que, apesar de a norma de incidência determinar um *quantum* que vai ser objeto de tributação (está sujeito), tal não significa que não possa haver redução do valor que é efetivamente objeto de tributação.

Até agora, qual é a nossa versão simplificada de como chegar ao imposto a pagar? Temos de saber a taxa do imposto e a matéria coletável. A norma de incidência que diz que é € 1 000, a norma que fixa a taxa do imposto que diz que é 10% e o imposto a pagar (€ 100). Mas, para chegar àquilo a que se chama matéria coletável – aquilo a que a taxa do imposto é aplicável – tem-se que a matéria coletável pode ser:

- Igual ao rendimento bruto (aplicamos a taxa do imposto e obtemos o valor).
- Um rendimento líquido, sobre o qual se aplicará a taxa do imposto (muitas vezes, e sobretudo em relação ao rendimento, temos isto).



Se nada fosse dito, poderíamos ter incidência e não isenção no rendimento da sra. Clotilde e na sra. Clotilde. O seu rendimento é € 1 000; a norma diz que a taxa é 10%; o imposto a pagar seria de € 100. Porém, aquilo a que se tem de ter atenção no rendimento (não sempre, mas em muitos casos) é que ao rendimento líquido o legislador permite que sejam deduzidas certas despesas que foram necessárias para a obtenção daquele rendimento. Imagine-se que RCP recebeu € 1000 (esquecendo

os 50%); mas, para escrever aquele livro, comprou um computador, utilizou eletricidade, comprou 15 livros de investigação, pagou uma base de dados com acesso a revistas científicas, etc. Assim, RCP teve um conjunto de despesas – a expressão correta é gastos – necessárias para poder produzir aquele rendimento. O legislador, atendendo à existência desses gastos, cria normas onde lhes atende e permite a sua dedução, total ou parcial. Existem **[N3]** normas que fixam a dedução passível de ser feita ao rendimento líquido/bruto, que fazem com que a norma que determina a taxa de imposto não se aplique ao rendimento bruto, mas antes ao rendimento líquido.

Nota: qual é a lógica das deduções parciais? Prevê-se que todo o gasto seja fiscalmente relevante ou assume-se como fiscalmente relevante apenas uma parcela do gasto. Podemos ter comprado o computador e a base de dados, somando ao todo € 2 000, mas o legislador, na norma de dedução, só permitir que 50% dos € 2 000 sejam considerados.

Uma primeira norma no *quantum* são as que permitem deduzir gastos fiscalmente relevantes para a determinação do rendimento. No caso do IRS, são normas de dedução específicas; no IRC, são normas de apuramento do lucro tributável. Assim, depois de apurado o valor bruto, pode acontecer que automaticamente se passe para a determinação da norma que indica a taxa de imposto. Mas há, também, a possibilidade de o legislador, antes da aplicação da taxa de imposto, permitir a dedução de certos gastos aos rendimentos brutos. Essas normas de dedução aos rendimentos brutos podem conter deduções totais ou deduções parciais – tudo depende do que o legislador determinar como relevante fiscalmente.

Feitas estas deduções ao rendimento bruto, obtemos o rendimento líquido. A esse rendimento líquido poderá ser aplicada a taxa do imposto, que surge numa norma específica, como o **68º do CIRS**, onde se aplica a taxa específica àquele rendimento coletável. É por isso que o legislador fala em matéria coletável ou rendimento coletável, que pode ou não ser igual a rendimento bruto (não tem necessariamente de o ser).

Desta forma, uma vez aplicadas as normas de deduções aos rendimentos líquidos, procuramos a norma que fixa a taxa de imposto. Determinada a

norma que fixa a taxa do imposto, podem ainda existir **[N4]** normas que preveem deduções à coleta apurada.

Pensemos na vertente objetiva (rendimento). Há um rendimento bruto, que é objeto de sujeição e não isenção. A este rendimento bruto, vamos deduzir certos gastos fiscalmente relevantes, obtendo, por consequência, o rendimento líquido. Ao rendimento líquido, que se tenderá a apelidar de matéria coletável (não significa que seja assim exatamente, mas é esta a versão simplificada por agora), aplicamos a taxa do imposto, taxa essa associada a uma norma que determina o seu valor. Da aplicação da taxa à matéria coletável obtemos o que se apelida de coleta. Significa isto que pode existir outro tipo de normas que preveem deduções à coleta. Assim, existem mais gastos fiscalmente relevantes que vão ser deduzidos – e há normas que dizem quais são esses gastos e em que medida podem ser deduzidos, na totalidade ou em parte. E daqui obtém-se o imposto a pagar.

Rendimento bruto – gastos fiscais relevantes → rendimento líquido (matéria coletável) x taxa de imposto = coleta – gastos fiscalmente relevantes = imposto a pagar

Temos uma norma de incidência. Há que verificar se existe alguma isenção. Se existir e ela for total, apesar de estar sujeito, estou isento e não há tributação. Não havendo norma de incidência ou sendo ela parcial, o que fica sujeito e não isento avança para efetivar a tributação. Devemos procurar se existe para aquele caso concreto uma norma que determine que certos gastos tidos para a obtenção daquele rendimento podem ser deduzidos. Assim, teremos normas que permitem (ou não), total ou parcialmente, retirar/deduzir gastos que o legislador considera como relevantes e que têm de baixar o valor do rendimento obtido a ser efetivamente tributado. Depois dessas normas, há que verificar a norma que se aplica no caso e que determina a taxa do imposto.

Ao rendimento líquido, que tenderá a ser a matéria coletável, aplica-se a taxa de imposto e obtém-se a coleta. Nesta coleta temos de apurar se existem normas que preveem a dedução de certos gastos fiscalmente relevantes, que não são os mesmos que ocorreram a propósito do apuramento do rendimento líquido. São outros; não há aqui duplicação. Há gastos que, diz o legislador, são para ser atendidos na etapa do imposto a pagar. São gastos diferentes; RCP reitera: não há duplicação da mesma natureza de gastos. Alguns têm de ser deduzidos à base de

tributação (rendimento, no caso); outros têm de ser deduzidos à coleta, diz o legislador. Da dedução destes gastos à coleta tenderá a haver a determinação do imposto a pagar.

Na composição da norma, é dito expressamente que há dedução ao rendimento bruto/ilíquido; nas outras normas, é dito expressamente que há gastos a serem deduzidos à coleta.

Olhe-se ao **art.º 25º, 1. do CIRS**. E olhe-se também ao **78º, 1.** Fala-se em “à coleta”. Ou seja, a própria norma fiscal determina a que é que se vai proceder a dedução: no momento identificado, faz-se essa dedução.

Nota: Quando o legislador prevê normas de deduções de certos gastos, e não diz “deduzes 100% dos gastos”, dizendo antes “deduzes 10%”, há uma diferença entre gasto real e gasto fiscalmente relevante. Porquê? Poderiam estar incluídas despesas não relevantes; esta é uma forma de combater mecanismos fraudulentos de utilização indevida das deduções, de querer reduzir artificialmente a carga tributária. Mas há outra razão: o Estado precisa de receita. Se olharmos à sequência de alterações normativas, a tendência tem sido clara.

Nota 2: olhe-se ao **104º, 1. da CRP**. A interpretação de RCP da parte final deste artigo fá-la avançar para a afirmação de que não poderá o legislador revogar as normas das deduções à coleta, pura e simplesmente (falamos das despesas familiares – há, também, pagamentos por conta e retenções na fonte, como veremos). São normas que permitem este grau de personalização; mas ele também é atribuído pela taxa de imposto e pela progressividade dessa mesma taxa. Não havendo resposta imediata, RCP seria mais a favor de não haver uma anulação direta dessa possibilidade. Mas isto depende. Podemos não conseguir deduzir estas despesas, mas o Estado passa a garantir em tempo útil os serviços de saúde adequados, ou passa a garantir um acesso inequívoco a um ensino público de qualidade. Não é possível o TC fazer um juízo isolado de uma redução drástica daquilo que é o montante dedutível, contrariando a CRP; há que ter mais normas em consideração. E se se acaba com as deduções à coleta, mas aumentam-se as específicas? Não há, ou não deve haver, para RCP, uma afirmação escoreita/seca. Tudo depende da existência de normas que compensem dentro do próprio imposto e daquilo que é garantido

efetivamente àquele agregado familiar, tendo em conta a sua efetiva capacidade contributiva. Não é um juízo seco ou linear. Quando o TC analisa esta questão, faz estas ponderações. Houve uma alteração em que o legislador determinou que, entre os 18 e 25 anos, não se podia ser beneficiário de RSI. A norma foi julgada inconstitucional. No juízo de inconstitucionalidade, a justificação foi não ter sido criada ou apresentada uma norma que garantisse uma proteção efetiva daquela franja da população. Como não havia uma norma de proteção social alternativa, a revogação foi declarada inconstitucional.

Nota 3: se as deduções estiverem no rendimento líquido, o que acontece à matéria coletável? Reduz-se, e o imposto a pagar será muito menor. Por isso, o legislador prefere a existência de muitas mais deduções à coleta.

---

Tudo isto significa que há necessidade concretizar. Há normas que dizem o que é tributado, quem e como; mas quando há a necessidade de personalizar – e aqui pensamos no indivíduo / sujeito passivo em concreto – passamos para algo de que já falámos: a etapa da liquidação de imposto (*lato sensu*). Portanto, além das normas de incidência, as normas de isenção, às normas de dedução, as normas da taxa do imposto, as outras normas de dedução, vamos encontrar aquilo a que se chama **[N6] normas de liquidação**. Ou seja, há que determinar como é que há o apuramento efetivo do imposto a pagar. Essas são as normas de liquidação.

Tradicionalmente, a doutrina gosta de distinguir, dentro das normas de liquidação, as:

- **Normas de lançamento** – têm a ver com a aplicação das normas de incidência e de isenção.
- **Normas de liquidação *stricto sensu*** – são as normas da taxa e das deduções.