



INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU
ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO
Departamento de Gestão

Fiscalidade

Introdução ao Direito Fiscal

Manual de Apoio

2012

Carlos Manuel Freitas Lázaro

Índice

1. O DIREITO FISCAL	2
1.1 A ATIVIDADE FINANCEIRA, O DIREITO FINANCEIRO, O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO FISCAL	2
1.2 O DIREITO FISCAL: NOÇÃO, NATUREZA E AUTONOMIA.....	3
1.3 O DIREITO FISCAL E A SUA RELAÇÃO COM OUTROS RAMOS DO DIREITO.....	4
2. O IMPOSTO	7
2.1 NOÇÃO E CARATERÍSTICAS DO IMPOSTO	7
2.2 O IMPOSTO E ALGUMAS FIGURAS AFINS.....	9
2.3 OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO IMPOSTO.....	11
2.4 ALGUMAS CLASSIFICAÇÕES DOS IMPOSTOS.....	12
3. AS FONTES DO DIREITO FISCAL.....	17
3.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	17
3.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE	20
3.3 O PRINCÍPIO DA AUTORIZAÇÃO ANUAL DAS COBRANÇAS	21
3.4 O PRINCÍPIO DA NÃO RETROATIVIDADE DOS IMPOSTOS.....	21
3.5 AS PRINCIPAIS FONTES DO DIREITO FISCAL.....	21
3.6 CASOS PRÁTICOS	25
4. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DE LEIS FISCAIS.....	28
4.1 A INTERPRETAÇÃO DA LEI FISCAL.....	28
4.2 A INTEGRAÇÃO DAS LACUNAS NA LEI FISCAL	29
4.3 AS CLÁUSULAS ANTIABUSO.....	29
5. APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO TEMPO E NO ESPAÇO	31
5.1 RETROATIVIDADE DA LEI	31
5.2 O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE	32
5.3 A DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA INTERNACIONAL	33
5.4 A CONVENÇÃO-MODELO OCDE.....	37
5.5 CASO PRÁTICO	37
6. A RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL	39
6.1 A RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL E A RELAÇÃO OBRIGACIONAL FISCAL	39
6.2 OS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL	40
6.3 O SUJEITO ATIVO.....	40
6.4 O SUJEITO PASSIVO.....	41
6.5 SUBSTITUIÇÃO FISCAL.....	43
6.6 RESPONSABILIDADE FISCAL	44
6.7 O OBJETO DA RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL	51
6.8 FASES DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO .	53
6.9 FORMAS DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO FISCAL.....	58
7. AS GARANTIAS DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	61
7.1 GARANTIAS GERAIS E GARANTIAS ESPECIAIS.....	61
7.2 GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES	63

1. O Direito Fiscal

1.1 A Atividade Financeira, o Direito Financeiro, o Direito Tributário e o Direito Fiscal

A atividade financeira do Estado é a atividade do Estado destinada à obtenção de receitas para o pagamento das despesas. Este é o cerne da atividade financeira.

Nela se contempla também todas as atividades do Estado destinadas à identificação das necessidades a satisfazer, bem como dos meios financeiros para satisfazer essas necessidades.

As necessidades podem ser de dois tipos:

- **Individuais**

São geralmente de satisfação ativa, isto é, o indivíduo para satisfazer a sua necessidade, precisa de desenvolver uma atividade;

- **Coletivas**

São geralmente necessidades de satisfação passiva, bastando que o bem exista para que a necessidade seja satisfeita ¹.

São as necessidades coletivas, de satisfação passiva, que colocam o problema do seu financiamento.

Se o indivíduo nada tem de fazer para satisfazer a sua necessidade, se não lhe pode ser exigida uma contrapartida direta pela satisfação dessa necessidade, haverá que dar resposta à forma de financiamento dessa necessidade.

Quais são, então, os meios ou instrumentos financeiros, ou as receitas, com que o Estado conta para pagar as despesas com essas necessidades ?

- **Receitas patrimoniais**

O Estado tem o seu património, que pode dar de arrendamento ou explorar diretamente, produzindo bens semipúblicos, a preço superior ao custo.

- **Empréstimos**

O Estado pode recorrer a empréstimos.

- **Receitas coativas**

O Estado dispõe de receitas coativas, isto é, de receitas que cobra por força de lei, baseado no seu poder de império. Entre estas receitas, destacam-se, pela sua importância, os impostos.

¹ Por exemplo: basta que exista um exército para que o indivíduo veja satisfeita a sua necessidade de proteção perante uma agressão exterior. Trata-se de uma necessidade de satisfação passiva.

O Direito Financeiro será, então, o conjunto de normas que regula a atividade financeira do Estado.

Trata-se de uma atividade bastante heterogénea, o que não possibilita que seja regulada por um corpo unitário e sistemático de normas.

Nem sempre o Estado cobra impostos apenas com a finalidade de obter receitas.

O Estado pode cobrar impostos, por exemplo, para controlar um processo inflacionista ou para proteger a indústria nacional (os chamados impostos aduaneiros).

Também neste caso está a satisfazer necessidades coletivas, concretamente a estabilização dos preços e a proteção da indústria nacional.

Dentro do Direito Financeiro é possível distinguir três corpos de normas:

- Direito das Receitas
- Direito das Despesas
- Direito da Administração Tributária

O Direito Tributário diz respeito às receitas coativas.

Dentro das receitas coativas, é possível individualizar outro corpo de normas, que dizem respeito apenas à receita coativa imposto. Temos, então, o Direito Fiscal.

1.2 O Direito Fiscal: noção, natureza e autonomia

O Direito Fiscal será o conjunto de normas que regulam o nascimento, o desenvolvimento e a extinção das relações jurídicas a que a existência do imposto dá lugar.

O Direito Fiscal não se confunde com a fiscalidade, é antes parte dela, juntamente com, entre outras, a Sociologia ou a Psicologia da Fiscalidade, a Economia ou a Técnica da Fiscalidade.

O Estado Fiscal é um Estado que precisa dos impostos para financiar as tais despesas de que falamos anteriormente ².

Diferença entre Direito Tributário e Direito Fiscal

- Enquanto o Direito Tributário inclui impostos, mas também taxas e contribuições especiais, o Direito Fiscal apenas inclui os impostos.

Diferença entre taxa e imposto

- O imposto tem um carácter unilateral, ou seja: não há nenhuma transação direta, não há contrapartida direta.

Por outro lado, a taxa paga-se em contrapartida de algo (propinas, taxa moderadora nos serviços de saúde públicos, etc.).

² Um Estado Comunista (detentor de toda a propriedade) não é um Estado Fiscal, uma vez que tem à sua disposição os meios necessários para produzir os bens que satisfaçam as necessidades dos cidadãos.

Um Estado que tenha receitas suficientemente elevadas não provenientes de impostos, para fazer face às despesas com necessidades coletivas, pode também não ser um Estado Fiscal (exemplos: Estados petrolíferos ou com grandes receitas de jogo).

Diferença entre contribuição e imposto

- Relativamente à diferença entre contribuições e impostos há pouco a dizer.

Na realidade, não há nada que, na essência os distinga.

A designação contribuições tem razões históricas e é, no fundo, um eufemismo para impostos ³.

Relativamente à sua natureza, o Direito Fiscal é um ramo do Direito Público, segundo o critério dos interesses e o critério da posição.

O Direito Fiscal tem autonomia científica e didática, segundo o critério teleológico.

O Direito Fiscal tem fins e interesses próprios que o distinguem dos demais ramos do Direito.

1.3 O Direito Fiscal e a sua relação com outros ramos do Direito

1º Direito Constitucional

- Do Direito Fiscal fazem parte normas constitucionais – é o chamado Direito Constitucional Fiscal.

É na Constituição que estão definidos os limites do exercício do poder tributário, os objetivos da tributação, e as garantias dos contribuintes.

É nela que se definem os princípios tributários fundamentais: legalidade, igualdade, autorização anual das cobranças e não retroatividade dos impostos ⁴.

2º Direito Administrativo

- Do Direito Fiscal fazem parte normas do Direito Administrativo.

O lançamento, liquidação e cobrança dos impostos são feitos segundo regras deste ramo do Direito.

3º Direito Criminal

- O Direito Fiscal estabelece relações com o Direito Criminal.

Tem relevância o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que foi aprovado pela Lei 15/2001, de 5 de Junho.

Neste diploma, estão contidas as normas que prevêm e punem as infrações fiscais, quer enquanto crimes, quer enquanto contraordenações.

O crime é um facto ilícito e culposos que a lei pune com uma pena, enquanto a contraordenação é um facto ilícito típico e culposos que a lei pune com uma coima.

A contraordenação está relacionada com o Direito Penal secundário.

³ Exemplos de contribuições especiais: pagamento de um determinado valor em resultado de valorização de terrenos, provocada pela existência de uma nova estrada, de uma nova ponte ou de uma nova barragem.

⁴ Ver a Constituição da República Portuguesa (CRP): artº 2, 13, 103, 104, 165.

4º Direito Processual ou Direito Adjetivo

- Qualquer direito substantivo tem de ter um direito adjetivo, isto é, um direito destinado a torná-lo eficaz.

Por exemplo, o Direito Civil (direito substantivo) tem um direito adjetivo - o Direito Processual Civil.

O Direito Penal tem outro direito adjetivo, que é o Direito Processual Penal.

Para o Direito Tributário há o Direito do Processo Tributário.

O diploma fundamental em matéria de processo tributário é o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Exemplo

A... vende uma motorizada a B..., pelo valor de 1.000 €.

A... tem obrigação de entregar a mota e B... de pagar o preço.

Se B... não paga o preço no prazo, entra em mora e A... tem direito a indemnização pelos juros de mora.

A... não pode resolver o contrato, porque já entregou o bem.

O Código Civil dá conta dos direitos, mas é o Processo Civil que determina o que fazer.

Segundo o mesmo, A... pode intentar uma ação ou pode fazer um procedimento de injunção.

Daqui advirá o procedimento declarativo, em que o que se pede é que o juiz declare que B... deve a A.... Posto isto, surge o título executivo.

Não havendo pagamento, faz-se uma penhora sobre os bens do devedor, que são apreendidos, não ficando porém para o credor.

Os bens são entregues a um fiel depositário (que até pode ser o próprio B...), que terá de os apresentar logo que sejam solicitados.

Posteriormente, os bens são vendidos pelo tribunal, de forma a ser paga a dívida.

Em termos de Direito Tributário:

- O Estado precisa de um título executivo, mas no caso basta uma simples declaração sua para que o título executivo seja criado.

Há, assim, uma presunção de legalidade.

5º Direito Privado

Embora seja um ramo do Direito Público, o Direito Fiscal estabelece relações com o Direito Privado.

A estrutura da relação jurídica fiscal é igual à da relação jurídica civil.

Aí, encontramos o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto, o facto jurídico e as garantias.

No entanto, os regimes das relações jurídicas são diferentes.

O Direito Fiscal estabelece relações com o Direito Internacional.

Cada vez mais, os cidadãos são cidadãos do mundo.

Os seus interesses não ficam circunscritos apenas a uma ordem jurídica.

Para regular as situações em que existe conexão com mais do que uma ordem jurídica, existem normas de Direito Internacional Fiscal.

O Direito Fiscal tem normas de Direito Comunitário, sendo este cada vez mais importante.

Estas dividem-se em dois grupos:

- normas respeitantes aos impostos próprios da Comunidade;
- e normas respeitantes às relações, em matéria fiscal, entre os vários Estados-membros.

2. O Imposto

2.1 Noção e características do imposto

Define-se imposto como uma prestação definitiva e unilateral estabelecida pela lei a favor de uma pessoa coletiva pública de Direito Público para realização de fins públicos e que não constitui uma sanção de um ato ilícito.

São características do imposto:

- **Ser obrigacional**

Um imposto tem carácter obrigacional, o que significa que ele é o objeto de uma obrigação, a obrigação de imposto.

A doutrina distingue aqui entre objeto mediato e objeto imediato.

O objeto imediato é a atividade devida, em regra a entrega de uma prestação pecuniária.

O objeto mediato é a própria coisa, em regra a prestação pecuniária em si mesma.

O imposto será, então, o objeto mediato da obrigação, a própria coisa prestada.

- **Patrimonialidade**

O imposto é uma prestação patrimonial, isto é, suscetível de avaliação pecuniária, mas não tem de ser sempre pago em dinheiro.

A lei prevê que, em determinadas circunstâncias, o pagamento possa ser feito através da entrega de bens, a chamada dação em pagamento (artº 201 e 202, CPPT e artº 40, nº 2, LGT).⁵

O carácter patrimonial da prestação de imposto distingue-a da exigência feita à generalidade das prestações de outros ramos do Direito.

O artº 398, nº 2, Código Civil, refere que a prestação não necessita de ter carácter patrimonial, tendo tão somente de corresponder a um interesse de um credor digno de proteção legal.

Tempos houve em que o imposto era pago através de uma prestação de facto (assinatura sobre selos fiscais).

- **Legalidade**

O imposto nasce por força da lei e é estruturado pela própria lei.

É a lei que estabelece todas as regras que vão modelar a prestação⁶.

⁵ Exemplo de dação em pagamento: alguém que tenha herdado uma grande coleção de quadros e não tenha liquidez para pagar o imposto devido por receber essa herança, pode dar em pagamento um ou mais quadros.

⁶ Por exemplo: não se pode alegar que não há meios para pagar a totalidade da dívida e chegar a um acordo para diminuir a prestação.

▪ **Carácter definitivo**

O imposto é uma prestação definitiva, isto é, uma vez pago não há reembolso, a não ser que tenha sido cobrado um imposto superior ao devido.

Por aqui se distingue o imposto do empréstimo público forçado ⁷.

▪ **Titularidade de entidades públicas para satisfação de fins públicos**

A escola liberal entendia que o imposto devia ser neutro, e entendia por imposto neutro apenas aquele que se destinava a satisfazer as despesas públicas de um Estado cuja missão fundamental era assegurar a defesa e manter a ordem, abstendo-se de intervir nos domínios económico e social.

Se entendêssemos hoje por impostos neutros aqueles que não têm como finalidade nem como resultado influenciar o comportamento dos contribuintes, dificilmente haveria impostos neutros.

Por neutralidade deve então entender-se, hoje, a não influência dos impostos sobre os fatores de produção.

O imposto não deve perturbar o crescimento económico nem efetuar discriminações entre circuitos económicos curtos e longos.

Correntemente, o Estado utiliza os impostos para intervir nos domínios económicos e sociais.

Exemplos

No domínio económico

- Menores impostos no interior para efetuar redistribuição territorial.
- Influenciar a conjuntura para controlar processos inflacionistas.
- Proteção à indústria nacional através de impostos aduaneiros.

No domínio social

- O Estado utiliza os impostos para operar a redistribuição secundária do rendimento, sendo os impostos diretos mais elevados para quem auferir maiores rendimentos.

▪ **Unilateralidade**

Ao imposto não corresponde qualquer contraprestação.

Por aqui se distingue o imposto das taxas, em que há uma contrapartida, e dos empréstimos forçados, em que há lugar a juros.

▪ **Sem carácter de sanção**

O imposto não tem carácter de sanção, distinguindo-se assim das multas e das coimas.

⁷ Exemplo de empréstimo público forçado: em processo inflacionista, o Estado pode declarar empréstimo público forçado, devolvendo o seu montante acrescido de juros, logo que o processo inflacionista esteja controlado.

2.2 O imposto e algumas figuras afins

Taxa

A taxa é um tributo que tem exatamente as mesmas características do imposto, mas com as seguintes diferenças:

- É bilateral;
- É relativamente aos pressupostos:

Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da utilização do património, enquanto que as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo ao comportamento dos particulares (artº 4, nº 1 e 2, LGT).

As taxas têm um regime legal diferente dos impostos:

- os impostos apenas podem ser criados por Lei da Assembleia da República, ou por Decreto-Lei autorizado, enquanto nas taxas a Lei apenas tem de definir os princípios gerais (artº 165, nº 1, i), CRP).

Tarifa

O conceito de tarifa é bastante discutido na doutrina.

Consideraremos que as tarifas são um tipo especial de taxas:

- são taxas que exprimem não apenas uma equivalência jurídica, mas também uma característica de equivalência económica, como é característica dos preços.

Por isso são designadas preferentemente por tarifas, as taxas economicamente equivalentes, muito embora o que distingue uma taxa de uma tarifa não seja a referida equivalência económica, mas o seu regime jurídico.

Enquanto a taxa se apresenta como uma obrigação legal, uma obrigação ex vi legis (por efeito da lei) e implica a aplicação de um regime de Direito Público, a tarifa não beneficia desse regime.

Constituem tarifas as exigidas pelos municípios e previstas na Lei das Finanças Locais respeitantes, designadamente, a atividade de exploração dos sistemas públicos de distribuição de água, de drenagem de águas residuais, de recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos, transportes coletivos de pessoas e mercadorias, distribuição de energia elétrica de baixa tensão.

Tributos especiais ou contribuições especiais

São prestações pecuniárias exigidas pelo Estado e pagas pelos contribuintes, em virtude de uma vantagem patrimonial e concreta que estes retiram do funcionamento de determinado serviço público ou da maior despesa que a sua atividade acarreta.

Muitas vezes, o Estado, com o intuito de satisfazer necessidades gerais, satisfaz, reflexamente, também interesses particulares, extraordinários, de determinados indivíduos.

É o que acontece quando, por exemplo, constrói uma barragem, constrói estradas ou faz determinadas obras de urbanização.

Trata-se de conferir uma vantagem aos particulares, a qual, não lhes sendo particularmente dirigida, já que se destina a todos os membros da sociedade, o faz aproveitar dela de uma forma especial e particular, o que faz com que o Estado lhe exija uma contribuição pecuniária especial sobre esse ganho.

Esse tributo distingue-se das taxas, dado que o particular auferir da vantagem de uma forma absolutamente reflexa, não correspondendo à prestação qualquer direito de exigir.

Por seu turno, distingue-se dos impostos “normais”, porque tem como pressuposto uma utilização individual.

Do ponto de vista jurídico, estes tributos são verdadeiros impostos, uma vez que ao seu pagamento não corresponde qualquer direito de exigir.

A sua finalidade é apenas a de obter receitas.

Estes tributos estão previstos com estes pressupostos no artº 4, nº 3, LGT.

Temos, enquanto tributos especiais, a contribuição de melhoria e a contribuição pela maior despesa ocasionada.

Contribuição de melhoria:

- Assenta no facto de o sujeito passivo ter auferido benefícios ou aumentos do valor dos seus bens, em resultado de obras públicas ou da ampliação de serviços públicos ⁸.

Contribuição pela maior despesa ocasionada:

- Tem como pressuposto um especial desgaste dos bens públicos ocasionado pelo exercício de uma determinada atividade ⁹.

Contribuições para a Segurança Social

A Segurança Social é uma entidade abstrata, que é representada por institutos públicos, nomeadamente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e Instituto da Segurança Social (ISS).

As transferências para a Segurança Social são repartidas entre empregador e trabalhador, nas seguintes proporções:

- **Empregador**
Contribui diretamente com 23,75% do valor do salário do trabalhador (contribuição para a Segurança Social).
- **Trabalhador**
São retirados mensalmente 11% do seu salário (quotização).

⁸ A construção da Ponte Vasco da Gama, da CREL, da CRIL ou da Expo 98 fez aumentar o valor dos terrenos, dando origem a contribuições especiais.

⁹ Os proprietários de veículos com determinadas características que provoquem um maior desgaste das estradas podem ser sujeitos a uma contribuição pela maior despesa ocasionada.

A não entrega da retenção na fonte, que é feita pelo empregador à Segurança Social, constitui crime, punível com pena até 5 anos de prisão por abuso de confiança.

Serão as contribuições e as quotizações taxas ou impostos ?

O primeiro entendimento era de que ambos eram taxas, visto que tinham uma contrapartida.

A quotização teria como contrapartida o acesso a baixa, subsídio de desemprego, reforma, subsídio de funeral, etc.

Já a contribuição para a Segurança Social teria como contrapartida para a empresa ter o trabalhador com determinadas garantias, para que este estivesse em condições de trabalhar.

No entanto, é bastante discutível a existência de contrapartida, dado o seu carácter eventual e a sua distância temporal face aos pagamentos.

No entendimento dos tribunais, que não podiam declarar que era um imposto, porque não havia legislação correspondente a imposto (Lei da AR ou Decreto-Lei autorizado), foi consensual que era um prémio de seguro obrigatório.

Quando surgiu a correspondente Lei da AR, os tribunais puderam finalmente considerar, e consideraram, que se tratava de um imposto.

Assim, atualmente estas contribuições e quotizações são tributos parafiscais, que são verdadeiramente impostos.

2.3 Os elementos essenciais do imposto

São quatro os elementos essenciais do imposto:

- Incidência
- Taxa
- Benefícios fiscais
- Garantias do contribuinte

Há ainda dois elementos não essenciais: liquidação e cobrança.

Incidência

Por incidência entende-se o conjunto de normas que determinam o sujeito passivo do imposto e a matéria coletável do mesmo.

Temos a incidência pessoal, constituída pelas normas que determinam quem vai estar sujeito a imposto, e a incidência real, que determina o que vai estar sujeito a imposto.

As normas de incidência distinguem-se das normas de lançamento, porque, apesar de nas normas de lançamento também se determinar quem está sujeito a imposto (lançamento pessoal) e o que está sujeito a imposto (lançamento real), essa determinação é feita já de uma forma individual e concreta e não de uma forma geral e abstrata, como acontece com as normas de incidência.

Dentro da fase de lançamento, temos a fase de liquidação.

A liquidação *stricto sensu* consiste na aplicação da taxa à matéria coletável, resultando daí a coleta.

- Liquidação: Matéria Coletável $\times$ Taxa = Coleta

Para que se verifique a tributação, é necessário que haja matéria subsumível a normas de incidência geral e sujeitos que se integrem nas normas de incidência pessoal e é necessário que não se verifique nenhuma norma de isenção real ou pessoal.

A isenção não é igual a não sujeição:

- **Na isenção**

Existe uma situação que se integra nas normas de incidência real e um sujeito que se integra nas normas de incidência pessoal, mas há uma outra norma que isenta o sujeito ou a matéria coletável de imposto.

- **Na não sujeição**

Nem a matéria coletável nem o sujeito integram as normas de incidência real e as normas de incidência pessoal.

Taxa

Considera-se taxa a percentagem que serve para calcular a coleta de imposto.

Distingue-se, portanto, da taxa tributo de que aqui se falou anteriormente.

Benefícios fiscais e garantias dos contribuintes

Estes temas serão abordados mais adiante.

2.4 Algumas classificações dos impostos

Impostos diretos e impostos indiretos

A lei utiliza os conceitos de imposto direto e indireto, mas não diz o que entende por cada um deles.

A classificação que agora se apresenta assenta em critérios económicos e critérios jurídicos.

- **CrITÉRIOS económicos**

CrITÉrio financeiro:

- são impostos diretos aqueles que atingem manifestações imediatas da capacidade contributiva e impostos indiretos aqueles que atingem manifestações mediatas da capacidade contributiva, aqueles que tributam a despesa e a transferência de bens

CrITÉrio económico em sentido estrito:

- os impostos diretos não constituem custos de produção das empresas, enquanto os impostos indiretos sim

Critério da repercussão económica:

- são impostos diretos aqueles que não forem repercutíveis ao consumidor e impostos indiretos aqueles em que houver repercussão

▪ Critérios jurídicos

Critério do lançamento administrativo:

- são impostos diretos aqueles em que há lançamento e impostos indiretos aqueles em que não há lançamento

Critério do rol nominativo:

- os impostos são diretos se existe rol nominativo junto da administração com a identificação dos contribuintes e são indiretos se não existir esse rol

Critério do tipo de relação jurídica que serve de base ao imposto:

- se se tratar de uma relação desencadeada por um facto ou ato isolado, o imposto é indireto, desde que a situação tenha carácter instantâneo e não tenha continuidade
- sendo a relação jurídica base do imposto de carácter continuado, o imposto é indireto

A legislação refere-se aos impostos diretos e indiretos nos seguintes artigos:

- artº 736, nº 1, Código Civil
- artº 254, nº 1, Constituição da República Portuguesa
- artº 92 e 93, Tratado de Roma
- artº 6, nº 1 e 2, Lei Geral Tributária

O artº 736, nº 1, Código Civil, utiliza estes conceitos baseando-se, para operar essa classificação, no critério jurídico formulado em terceiro lugar, ou seja, no critério que tem por base o tipo de relação jurídica que serve de ponto de partida ao imposto.

Segundo este critério, serão impostos diretos os periódicos e indiretos os de obrigação única.

No artº 254, nº 1, CRP, o critério subjacente à classificação é o critério económico da arrumação orçamental das receitas, ou seja, o critério da Contabilidade Nacional.

Nos artº 92 e 93, Tratado de Roma, o critério é também o da arrumação orçamental.

Nos artº 6, nº 1 e 2, LGT, o critério é o de que são diretos aqueles que incidem sobre o património ou sobre o rendimento, e indiretos aqueles que incidam sobre o consumo ou sobre a despesa.

Quando nada se diga, o critério a utilizar é o critério económico-financeiro, isto é:

- são diretos aqueles que incidam sobre o património ou sobre o rendimento (manifestações imediatas da capacidade contributiva)
- e indiretos aqueles que incidam sobre o consumo ou sobre a despesa

Exemplos de impostos diretos:

- IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares)
- IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas)
- IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis)
- IUC (Imposto Único de Circulação)
- IMT (Imposto Municipal sobre Transmissões)

Pelo critério da contabilidade nacional

Se utilizado o critério económico-financeiro, temos um imposto indireto

- Derrama

Exemplos de impostos indiretos:

- IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado)
- Imposto sobre o Tabaco
- IABA (Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas)
- ISP (Imposto Sobre produtos Petrolíferos)
- Imposto sobre o jogo

Impostos pessoais e impostos reais

Os impostos pessoais levam em consideração a matéria coletada e o sujeito passivo, isto é, levam em consideração a matéria coletada ligada a um determinado sujeito passivo em si mesmo.

Por outro lado, nos impostos reais, apenas se leva em consideração a matéria coletada.

Daí que se diga que os impostos reais tributam a riqueza na sua origem, enquanto os impostos pessoais a tributam no momento da sua aquisição pelo contribuinte.

Por exemplo:

- IVA é imposto real
- IRS é imposto pessoal

Impostos estaduais e impostos não estaduais

São estaduais, aqueles impostos em que o sujeito ativo é o Estado, e não estaduais aqueles em que não é.

Impostos periódicos e impostos de obrigação única

A classificação assenta na durabilidade ou não da faculdade contributiva.

As situações de comerciante, de agricultor, de proprietário são situações duradouras, sendo a faculdade contributiva duradoura, dando, portanto, origem a impostos periódicos.

Já a situação de consumidor e de herdeiro são situações únicas, instantâneas e, por isso, dão origem a imposto

- Exemplo de impostos periódicos: IRS, IUC, IRC, IUT
- Exemplo de impostos de obrigação única: IVA, ISV, IMT

Nota:

- No caso dos impostos periódicos, o tempo que decorre até à caducidade conta-se a partir do fim do período
- No caso dos impostos de obrigação única, com exceção do IVA, o prazo até à caducidade conta-se a partir da ocorrência do facto

Impostos de prestação fixa e variáveis

Impostos de prestação fixa são aqueles em que há total abstração da matéria coletável

- a prestação é sempre a mesma, independentemente da matéria coletável

Impostos gerais e impostos locais

Aqui, o critério é de âmbito territorial do imposto.

Enquanto os impostos gerais se aplicam a todo o território nacional, os impostos locais aplicam-se somente a uma parte do território nacional (derrama).

Impostos principais e impostos acessórios

Impostos principais:

- existem por si, não dependendo nem na sua existência, nem nos seus elementos de outros impostos.

Impostos acessórios:

- Adicionamentos: recaem sobre a matéria coletável do imposto principal
- Adicionais: recaem sobre a coleta do imposto principal

Atualmente, constitui exemplo de imposto acessório adicionamento, a derrama nos termos da Lei das Finanças Locais (Lei 2/2007, de 15 de janeiro).

A derrama constitui uma receita municipal, podendo os municípios deliberar lançar anualmente uma derrama máxima de 1,5% do lucro tributável sujeito e não isento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (artº 14, da referida Lei).

Nos termos da anterior LFL, a derrama era um adicional, incidindo sobre a coleta do IRC a uma taxa que podia ir até 10% (artº 18, Lei 42/98, de 6 de agosto).

Outro exemplo é o da “Sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS, auferidos no ano de 2011”, incluída pela Lei 49/2011, de 7 de Setembro, que aditou ao Código do IRS o artº 72-A e o artº 99-A.

A Circular 23/2011, explicitou as normas no que respeita à especificidade do mecanismo de retenção na fonte a efetuar pelas entidades devedoras dos rendimentos sujeitos.

Impostos progressivos, proporcionais e regressivos

Impostos progressivos:

- aqueles em que a taxa aumenta à medida que a matéria coletável aumenta

Impostos proporcionais:

- a taxa mantém-se, independentemente da matéria coletável

Impostos regressivos:

- a taxa diminui, à medida que aumenta a matéria coletável ¹⁰

Por exemplo

- O IRS é um imposto proporcional dentro de cada escalão, mas progressivo entre escalões
- Já o IVA é um imposto sempre proporcional em cada uma das suas classes, tal como as taxas liberatórias (por exemplo, as taxas sobre os juros de depósitos a prazo)

As famílias com menores rendimentos são, em geral, mais numerosas, apresentando uma maior propensão marginal ao consumo, pelo que também os impostos indiretos podem ser considerados, pelos economistas, como regressivos.

Impostos ordinários e extraordinários

Impostos ordinários:

- Aqueles cujo direito do sujeito ativo se mantém enquanto se mantiver a situação que fez nascer o sujeito passivo
- São ordinários os diretos gerais e os indiretos que fazem parte da receita ordinária do Estado

Impostos extraordinários:

- Aqueles em que o direito do sujeito ativo apenas se mantém enquanto durar o prazo previsto no documento legal que o institui
- Por exemplo, a derrama é votada todos os anos pela Assembleia Municipal e comunicada ao responsável financeiro pela sua aplicação

¹⁰ Os juristas não encontram exemplos de impostos regressivos, mas os economistas encontram, na medida em que uma taxa de 20% incidindo sobre 100 € ou sobre 1.000.000 € provoca uma maior dificuldade de pagamento a quem tem 100 € do que a quem tem um milhão.

3. As Fontes do Direito Fiscal

A Constituição, as convenções internacionais, o direito comunitário, as leis, os regulamentos, os contratos, a jurisprudência, a doutrina e o costume

A fonte mais importante de Direito Fiscal a nível interno é a Constituição da República Portuguesa.

Mas, antes do movimento constitucionalista dos séculos XVIII e XIX, grande parte dos princípios que vieram a ser consagrados nessas constituições ditas formais já se encontravam consagrados noutros diplomas (petições de direitos, declarações de princípios, etc).

Existe um conjunto de princípios que têm relevância supraconstitucional, e que se impuseram pela sua importância ao próprio legislador constitucional.

Mesmo que não estejam previstos na Constituição formal, os mesmos não podem deixar de se considerar vigentes.

É o caso, por exemplo, da proibição de confisco, que se trata de uma contribuição de tal modo gravosa que amputa a capacidade contributiva.

Apesar dessa proibição não constar da Constituição formal, encontra-se vertida na Constituição material.

Para os positivistas, todos os princípios que não foram acolhidos nas Constituições formais desapareceram.

Todavia, essa orientação não é válida.

Existe um conjunto de princípios que, pelo seu enraizamento na consciência dos povos, tem relevância supraconstitucional, impondo-se ao próprio legislador constitucional.

Princípios tributários fundamentais:

- Princípio da legalidade
- Princípio da igualdade
- Princípio da autorização anual das cobranças
- Princípio da não retroatividade dos impostos

3.1 O princípio da legalidade

Este princípio diz-nos que quem cria os impostos é a Assembleia da República ou o Governo com autorização da Assembleia.

No artº 165, nº 1, i), CRP, em conjugação com artº 103, nº 2, e) e nº 3, CRP, encontra-se consagrada uma reserva relativa de competência legislativa.

As leis de autorização devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.

O princípio da legalidade assenta numa razão de ordem política, que se traduz na autotributação, e em motivos de certeza e segurança jurídica.

O imposto é o preço de termos a sociedade que temos, mas é também um ataque direto à propriedade de cada um. O que justifica que se possa fazer esse ataque é o facto de estar consentido pelos atacados, através dos representantes por eles eleitos (deputados).

O princípio da legalidade traduz-se no primado da lei e na reserva da lei.

O primado da lei significa que os atos da Administração são inválidos se e na medida em que forem contrários à lei.

A reserva da lei significa que os atos da Administração têm que ter o seu pressuposto e o seu fundamento na lei.

No Direito Fiscal, assistimos à plena consagração do princípio da legalidade, enquanto reserva absoluta da lei formal.

Assim, não apenas todos os atos da Administração em matéria fiscal têm de estar em conformidade com a lei, mas também devem ter nela o seu pressuposto e o seu fundamento.

Há reserva relativa quando a conduta da Administração, embora tenha na lei o seu fundamento, não tenham nela completa regulação, reservando-se o critério de decisão ao órgão de aplicação do Direito.

Já na reserva absoluta, a lei contém não apenas o fundamento da conduta da Administração, mas também o critério de decisão do caso concreto.

Por sua vez, a reserva da lei será material quando a conduta da Administração é autorizada por uma lei geral e abstrata.

Será formal, quando o ato da Administração, mais do que autorizado por uma lei geral e abstrata, deva revestir uma natureza normativa equivalente à da lei, ou seja, deva provir de um órgão com competência legislativa normal e revestir a forma externa legalmente descrita.

Do princípio da legalidade emana o princípio da tipicidade.

Este princípio, surge no Direito Tributário para proteger os particulares dos poderes da Administração (como o Direito Penal surgiu para proteger os cidadãos do poder do juiz).

O princípio da legalidade contém os seguintes traços fundamentais:

- **Origem legal**
Os impostos apenas podem ser criados por lei que defina os seus elementos essenciais
- **Objeto**
Os factos inscritos na previsão e os efeitos contemplados na estatuição devem estar tipificados
Os factos reguladores da capacidade contributiva e os respetivos efeitos têm de estar tipificados
 - têm de ser objeto de tipificação todos os elementos necessários à fixação do quando da prestação tributária

▪ Seleção

Depois de fornecido ao legislador um quadro de manifestações da capacidade contributiva, cabe-lhe a ele fixar aquelas que vão ficar sujeitas a imposto

▪ Numerus clausus

Feita essa seleção, ficam de fora toda uma série de manifestações da capacidade contributiva

As situações sujeitas a impostos devem ajustar-se perfeitamente ao tipo abstrato descrito na lei, bastando a não verificação de um dos elementos para não haver lugar a tributação

▪ Exclusivismo

As situações têm de estar absolutamente conformadas aos tipos legais tributários

Os tipos legais têm de conter uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, o que, por si, torna irrelevante qualquer vontade do órgão aplicador do Direito

Os elementos do tipo não são apenas necessários como suficientes para que a produção do efeito jurídico tenha lugar

▪ Determinação

As normas tributárias devem ser tão precisas e determinadas na respetiva formulação legal que o órgão de aplicação do Direito não tenha qualquer possibilidade de introdução de qualquer critério subjetivo de apreciação na aplicação da norma legal

Trata-se de uma tipicidade fechada com elevado grau de determinação conceptual, em oposição, portanto, à introdução de normas incompletas, elásticas ou “de borracha”

Do princípio da tipicidade decorre a proibição da discricionariedade, enquanto possibilidade conferida pelo legislador ao aplicador do Direito de escolher de entre um quadro de soluções possíveis, aquela que se adapta ao fim definido na lei.

Temos, pois, um quadro de várias soluções, todas elas juridicamente equivalentes, cabendo ao aplicador do Direito escolher aquela que melhor satisfaz o interesse público.

Da tipicidade decorre também a proibição da chamada margem de livre apreciação.

Na margem de livre apreciação, diferentemente do que ocorre na discricionariedade, não há várias soluções juridicamente equivalentes, há apenas uma correta e o legislador deixa ao aplicador do Direito a liberdade para encontrar essa solução correta.

Um exemplo de discricionariedade admissível é, por exemplo, se o contribuinte não dispuser de contabilidade organizada nos termos legais, a Administração poderá, na determinação da matéria tributável, recorrer à avaliação direta ou à indireta ¹¹.

A vontade da Administração será irrelevante quanto à existência e medida do tributo, em virtude de não poder criar, dispensar, exigir, modificar ou fixar o conteúdo dos elementos de qualquer elemento do tipo legal de imposto.

¹¹ Um exemplo de margem de livre apreciação é o que acontece, por exemplo, quando na lei se diz que “à noite, os condutores conduzirão de luzes acesas”, cabendo ao intérprete determinar o que é considerado noite.

Do princípio da legalidade decorre o princípio da indisponibilidade, que se traduz no seguinte:

- os direitos e deveres emergentes da obrigação fiscal são indisponíveis

Ou seja, a Administração Fiscal ou o Governo, sem a autorização da Assembleia, não podem perdoar impostos.

Esta proibição decorre do princípio da legalidade e dos artº 30, nº 2, LGT, e artº 85, CPPT.

Proíbe-se, nestas normas, a disponibilidade dos créditos fiscais, e proíbe-se a moratória.

Logo, por maioria de razão, proíbe-se o perdão.

O funcionário que permita a moratória torna-se pessoalmente responsável.

Consequências da violação do princípio da legalidade

- Inconstitucionalidade formal ou orgânica ¹²
- Inconstitucionalidade material, se incluirmos não apenas os vícios de conteúdo, mas também qualquer ofensa aos direitos, liberdades e garantias

3.2 O Princípio da igualdade

O princípio da igualdade tem duas características fundamentais:

- Generalidade
- Uniformidade

A generalidade significa que os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles lugar a qualquer distinção de classe, ordem, de casta ou baseada em quaisquer dos critérios subjetivos referidos no artº 13, CRP.

A generalidade do dever de pagar impostos significa o seu carácter geral e não discriminatório.

A uniformidade significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece a um critério idêntico para todos.

Esse critério é o da capacidade contributiva, o que significa que contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto.

É a igualdade horizontal.

Contribuintes com diferentes capacidades contributivas devem pagar diferentes impostos (qualitativa ou quantitativamente) – igualdade vertical.

A capacidade contributiva mede-se pela capacidade de pagar impostos, que, por sua vez, se mede pela capacidade de gastos, medindo-se esta pelo sacrifício que representa para cada um o gasto.

¹² Um exemplo de inconstitucionalidade formal é o do aumento das portagens na ponte 25 de Abril, em 1994.

O Governo de então decidiu aumentar as portagens, justificando a necessidade de se conseguir receita para construir a ponte Vasco da Gama. Porém, uma vez que os utentes da Ponte 25 de Abril, que pagariam a portagem, não conseguiriam nenhuma contrapartida direta, é impossível considerar-se que se tratava de uma taxa (como qualquer portagem), tratando-se, isso sim, de um imposto, que teria de ser criado, portanto, por Lei da AR ou Decreto-Lei autorizado, e nunca por portaria.

Não se trata de uma igualdade perante a lei, mas uma igualdade através da lei.

É uma igualdade que obriga o legislador, em termos negativos, a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias e que o obriga, em termos positivos, a fazer discriminações positivas para compensar as desigualdades fácticas.

3.3 O princípio da autorização anual das cobranças

Os impostos devem ser anualmente votados pela Assembleia da República.

Para que um imposto seja devido, não basta que a lei o tenha criado.

É ainda necessário que a sua cobrança tenha sido prevista no Orçamento de Estado do ano respetivo, de acordo com o princípio da autorização anual das cobranças, que é um princípio inerente à constituição fiscal e orçamental do Estado de Direito Democrático (artº 2, 105 e 106, CRP).

Não pode haver cobrança de impostos sem inscrição orçamental.

A falta de inscrição de um imposto no Orçamento não implica a revogação da Lei que o criou, mas sim a suspensão da sua eficácia.

3.4 O princípio da não retroatividade dos impostos

O princípio da não retroatividade dos impostos é fruto da última revisão da CRP e resulta da nova formulação do artº 103, nº 3, CRP.

Antes de esta norma ser introduzida, várias vezes se suscitou a questão da inconstitucionalidade dos impostos retroativos.

Quer a Comissão Constitucional (que funcionava junto do Conselho da Revolução), quer o Tribunal Constitucional se manifestaram, tendo concluído que, em determinadas circunstâncias, os impostos retroativos não violavam a Constituição.

3.5 As principais fontes do Direito Fiscal

Para além da Constituição, são fontes do Direito Fiscal:

- Direito Internacional e Direito Comunitário
- Lei e Decreto-Lei, Regulamentos e Normas internas da Administração
- Costume
- Jurisprudência
- Doutrina

Direito Internacional

Dentro das normas de Direito Internacional, temos as de Direito Internacional comum e as de Direito Internacional convencional.

Portugal consagrou o princípio da receção automática tanto relativamente ao Direito Internacional geral ou comum, como ao Direito Internacional convencional.

São ambos parte integrante do Direito português.

No entanto, só se consideram vigentes na ordem interna as normas internacionais que tenham sido aprovadas ou ratificadas e publicadas no jornal oficial – o Diário da República.

Isto mesmo está consagrado no artº 8, CRP.

No caso de normas de Direito Internacional convencional que digam respeito à criação de impostos ou elementos essenciais, a respetiva aprovação cabe à Assembleia da República.

Direito Comunitário

Quanto ao Direito Comunitário, temos o Direito Comunitário Fiscal próprio, que é o que disciplina os impostos comunitários próprios, em que temos a tributação que suporta a União Aduaneira, concretizada na pauta aduaneira comum, nos impostos aduaneiros agrícolas, a tributação anti-dumping, a tributação compensatória e os impostos sobre funcionários europeus.

Temos ainda o Direito Comunitário Fiscal interestadual, que é o que respeita à harmonização e à operação entre os Estados-Membros.

Neste, temos a disciplina dos impostos indiretos, isto é, do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo respeitantes ao tabaco, bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos, baseados nos artº 92 e 93, do Tratado de Roma.

Disciplina também aspetos avulsos da tributação direta das empresas (artº 94, Tratado de Roma).

Lei e Decreto-Lei

Já vimos qual o papel da Lei na criação dos impostos e na definição dos elementos essenciais.

À Lei, no sentido de Lei da AR, cabe então a criação de impostos e a definição dos elementos essenciais, salvo autorização ao Governo.

Na Lei Geral Tributária, encontramos consagrado também o princípio da legalidade, no artº 8.

- No artº 8, nº 1, essa consagração é feita exatamente nos mesmos termos dos artº 165, nº 1, i) e artº 103, nº 2, da Constituição da República.
- Já o artº 8, nº 2, consagra o princípio da legalidade no sentido de que as matérias aí previstas não podem ser objeto de regulamento com carácter inovador.

É o caso dos elementos não essenciais do imposto: liquidação e cobrança.

Estão ainda sujeitos a este princípio da legalidade, com este sentido, os prazos de prescrição e caducidade, a regulamentação da substituição fiscal e da responsabilidade fiscal, a definição das obrigações acessórias, a definição das sanções sem natureza criminal e as regras de procedimento e de processo tributário.

Portanto, o que se pretende neste artº 8, nº 2, é retirar essas matérias do poder regulamentar do Governo.

As mesmas podem ser regulamentadas por Decreto-Lei não autorizado, mas não por regulamento que tenha carácter inovador.

Nas matérias que não forem reservadas à Lei da AR, mas se enquadrem no artº 8, nº 2, a Lei da AR e o Decreto-Lei podem regulamentá-las.

A Assembleia e o Governo têm competência concorrente, portanto, sem que haja qualquer submissão do Decreto-Lei perante a Lei.

Regulamentos

Definido o que deve ser objeto de Lei da AR ou Decreto-Lei autorizado, e o que deve ser objeto de Decreto-Lei, ficam de fora as matérias que podem ser objeto de regulamento com carácter inovador.

O regulamento pode regulamentar Leis da AR, Decretos-Lei (autorizados ou não), mas não o pode fazer com carácter inovador nas matérias da LGT (artº 8, nº 2, LGT).

Normas Internas da Administração Fiscal

Nestas normas, temos as circulares, os ofícios circulares, os ofícios circulados e os despachos normativos.

Estes regulamentos internos não constituem fonte imediata de Direito Fiscal.

A sua força vinculativa está no poder hierárquico de quem as emana, e no dever de obediência daqueles a quem essas mesmas ordens e instruções são dirigidas.

Por conseguinte, essas normas internas não vinculam os tribunais.

Aliás, nem sequer são dirigidas aos particulares, mas sim aos serviços.

Os particulares têm interesse em conhecer essas normas internas, uma vez que é com base nos critérios nelas contidos que vão ser decididos os casos concretos pela Administração.

Se os particulares não se conformarem com esses critérios, resta-lhes o recurso às vias judiciais.

Nos termos do artº 55, CPPT, é da exclusiva competência do dirigente máximo do serviço ou do funcionário em quem ele tiver delegado competência a emissão de orientações genéricas, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

Nos termos do artº 56, CPPT, cabe à Administração Tributária organizar uma base de dados com essas orientações genéricas.

Costume

Considera-se costume a prática reiterada com convicção de obrigatoriedade.

Não tem qualquer influência enquanto fonte de Direito Fiscal.

Jurisprudência

É constituída pelas decisões dos tribunais, sendo que estas não são uma fonte formal de Direito Fiscal, tal como acontece nos outros ramos do Direito.

Constituem exceções as declarações de inconstitucionalidade e de ilegalidade com força obrigatória geral.

Assim, tanto as declarações de inconstitucionalidade e de ilegalidade proferidas pelo Tribunal Constitucional (artº 281 e 282, CRP), como as declarações de ilegalidade proferidas pelos Tribunais Administrativos e Fiscais (artº 72, CPTA ¹³) constituem fontes do Direito Fiscal.

Efeito idêntico têm os acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades em matéria fiscal, proferidos quer no âmbito de ações de incumprimento do Direito Comunitário por parte do Estado, quer os proferidos nas ações de reenvio prejudicial.

Doutrina

A doutrina (opiniões dos diversos autores sobre determinada matéria) constitui uma fonte meramente mediata de Direito Fiscal, uma vez que pode influenciar na feitura das leis e nas decisões.

A codificação fiscal

Diplomas relevantes no Direito Fiscal nacional, entre outros:

- LGT – Lei Geral Tributária
- CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CIRS – Código do IRS
- CIRC – Código do IRC
- CIVA – Código do IVA
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- CIMI – Código do IMI
- CIMT – Código do IMT
- CIS – Código do Imposto de Selo
- CIUC – Código do IUC
- CISV – Código do Imposto Sobre Veículos
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

¹³ CPTA – Código de Procedimento dos Tribunais Administrativos.

3.6 Casos práticos

1.

Suponha que a empresa A, S.A. tem um débito de impostos de 1 milhão de euros e que a sua viabilidade depende de lhe ser permitido o pagamento dessa importância em 20 anos.

Sabendo que a Lei apenas permite o pagamento em 60 prestações mensais, ou, em determinadas situações, em 150, pronuncie-se sobre a viabilidade da referida pretensão da empresa.

2.

Suponha que, por portaria governamental, foi estabelecido um aumento de 100% das portagens de uma determinada ponte com o argumento de que as receitas derivadas desse aumento seriam para construir uma nova ponte que distava daquela outra 100 km.

Pronuncie-se sobre a natureza do referido aumento e sobre a legalidade do seu estabelecimento.

3.

Suponha que, através de postura municipal, foi estabelecida uma taxa a pagar por todos os municípios que afixassem publicidade nos seus automóveis.

Pronuncie-se sobre a real natureza do tributo e sobre a sua legalidade.

4.

Suponha que uma Assembleia Municipal votou o lançamento de uma derrama a uma taxa de 2% do lucro tributável das empresas sedeadas nesse município.

Classifique o tributo em questão e pronuncie-se sobre a sua legalidade.

5.

Suponha que uma lei cria um imposto sobre o rendimento sem que tenha definido a taxa do imposto.

Poderá o Decreto-Lei definir essa taxa se essa definição não tiver sido autorizada por lei da AR ?

6.

Suponha que uma lei criava um regime especial de tributação do IRS para os futebolistas profissionais, com fundamento em que os anos de exercício dessa profissão eram reduzidos, relativamente às demais, pelo que esses rendimentos, se sujeitos ao regime geral, atingiriam taxas marginais muito elevadas, porque concentradas num reduzido número de anos e que, portanto, estar-se-ia a discriminar os rendimentos dessa profissão dos demais rendimentos. Pronuncie-se sobre a legalidade deste regime especial.

Tópicos de resolução

1.

- O crédito tributário é indisponível (artº 30, nº 2, LGT).
- A moratória é proibida, logo é também proibido o perdão (artº 85, CPPT).
- Esta permissão de maior fracionamento só poderia decorrer de Lei da AR ou Decreto-Lei autorizado.

2.

- Trata-se de um imposto, já que não há uma contrapartida direta.
Pagam uns para os outros.
- Há, portanto, uma inconstitucionalidade formal ou orgânica, dado que o imposto não pode ser estabelecido por portaria.
- Poderá haver inconstitucionalidade material, se se entender que abrange ofensas aos direitos dos cidadãos.
- Fundamentação: artº 103 e 165, nº 1, i), CRP; artº 8, nº 2, LGT.

3.

- Uma vez que não há contrapartida, trata-se de um imposto e não de uma taxa.
- Como tal, só pode ser criado por Lei ou Decreto-Lei autorizado.

4.

Classificação da derrama:

- Imposto acessório
- Imposto local
- Imposto direto

Ultrapassa o valor definido na lei (1,5%).

É inconstitucional, pois fixa taxa (elemento essencial) com carácter inovador.

5.

- Não pode, porque a taxa é um elemento essencial do imposto, e, como tal, não pode ser definida por Decreto-Lei não autorizado.

6.

Resolução com exemplo numérico:

Imagine-se o caso de um futebolista que ganha 60.000 € num ano.

Outro contribuinte ganhará em 6 anos, 10.000 €/ano.

Aplicando as taxas progressivas do IRS, determinam-se os impostos a pagar.

Neste caso, num ano o futebolista pagaria 25.200 € [$60.000 \times 42\%$] num ano, enquanto que o outro contribuinte pagaria apenas 12.000 € [$60.000 \times 20\%$] para o mesmo rendimento, só que dividido por 6 anos, o que lhe permite uma menor taxa de imposto, já que tem um rendimento anual inferior.

Assim, enquanto que na sua carreira de 35 anos, o outro contribuinte seria tributado com a taxa de 20%, o futebolista, com uma carreira de apenas 10 anos (trata-se de uma profissão de desgaste rápido), seria tributado no escalão máximo de 42%.

Segundo o princípio da igualdade, quem aufera o mesmo rendimento em 10 anos é discriminado perante quem o recebe em 35.

Pretende-se a não discriminação de determinada profissão.

Trata-se de modo diferente o que é diferente.

Portanto, podemos considerar legal a criação deste regime especial.

Fundamentação: artº 13, CRP.

4. Interpretação e Integração de Leis Fiscais

4.1 A interpretação da lei fiscal

Interpretar uma lei é procurar o sentido com que ela deve ser feita valer.

Ao longo dos tempos, existiram várias correntes de interpretação.

Umas, assentando na prioridade dos direitos coletivos perante os direitos individuais, defendiam que, em caso de dúvida, a lei fiscal devia ser interpretada em conformidade com os interesses do Fisco (in dubio pro fisco).

Outras defendiam que, em caso de dúvida, a lei fiscal devia ser interpretada contra o Fisco (in dubio contra fisco), partindo do pressuposto de que os impostos constituem intromissões ilegais na liberdade e na propriedade dos cidadãos.

Uma outra corrente defendia que para a lei fiscal apenas podia valer a interpretação literal, excluindo dessa forma a interpretação extensiva, em virtude de considerar que essa interpretação extensiva seria limitadora dos direitos individuais e patrimoniais dos cidadãos.

Atualmente, a solução consagrada na interpretação da lei fiscal é a que vale para as leis em geral, isto é, a solução consagrada no artº 9, do Código Civil.

Refere o artº 11, nº 1, LGT, que, na interpretação das leis fiscais, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Se na lei fiscal forem empregues termos de outros ramos do Direito, esses termos devem ser interpretados conforme são interpretados noutros ramos do Direito, salvo se outra solução decorrer diretamente da lei. É o que consta do artº 11, nº 2, LGT.

Foi assim posto termo à querela de qual o sentido a dar aos conceitos de Direito provenientes de outros ramos.

É que defendendo-se que ao Direito Fiscal interessam, mais do que as realidades jurídicas, as realidades económicas, alguma doutrina defendia que, para o Direito Fiscal, o que interessava era o facto económico e não o jurídico.

Exemplo

A... vende a B... um imóvel.

Para o Direito Civil, o imóvel só passa a pertencer a B... depois de realizada a escritura pública.

Em termos económicos, o efeito da mudança de proprietário ocorre com a tradição do imóvel.

Para que esta tradição equivalha à transmissão do direito de propriedade, a lei fiscal tem de o dizer, como aliás diz.

Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos.

4.2 A integração das lacunas na lei fiscal

Na integração das lacunas na lei fiscal, não é permitido o recurso à analogia nas matérias sujeitas à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, o que bem se compreende.

Não se podia conceder ao intérprete um poder que só é conferido à AR, ou ao Governo com autorização desta.

Para as restantes situações, vale a solução geral ¹⁴ de integração das lacunas.

4.3 As cláusulas antiabuso

As operações de planeamento fiscal são, em princípio, lícitas.

No entanto, há que distinguir certos negócios que a lei considera como abusivos.

Nos ordenamentos jurídico-fiscais assiste-se à consagração cada vez maior de normas antiabuso, com vista a prevenir e reprimir a evasão e fraude fiscais.

Essas cláusulas podem ser cláusulas gerais ou especiais.

No nosso ordenamento, temos, entre muitas, as seguintes cláusulas especiais:

- **artº 63, CIRC**

Permite-se que a Administração Tributária não aceite os preços declarados nas transações entre sociedades com relações especiais quando não sejam respeitadas as regras relativas aos preços de transferência.

- **artº 65, CIRC**

Estabelece o ónus da prova especial para pagamentos a empresas situadas em paraísos fiscais.

- **artº 66, CIRC**

Imputa-se aos sócios residentes em território português os lucros obtidos por sociedades sedeadas em paraísos fiscais.

- **artº 67, CIRC**

Criam-se limitações para a relação entre o capital próprio e outros financiamentos a empresas de capital pertencente a não residentes, obstando assim à subcapitalização.

- **artº 74, nº 10, CIRC**

Exclui-se a aplicação do regime de neutralidade fiscal nas fusões, nas cisões e nas entradas de ativos e permutas de partes sociais, quando com essas operações se tenha objetivos de evasão fiscal e não de reestruturação ou racionalização.

¹⁴ A este propósito, valerá a pena recordar qual é a solução geral para a integração das lacunas da lei.

Cláusula geral antiabuso

▪ artº 38, nº 2, LGT

Consta uma cláusula geral antiabuso, nos termos da qual são ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos, principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem a utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Portanto, nos termos desta norma, a Administração Tributária pode considerar ineficazes determinados negócios jurídicos que se de demonstre terem sido feitos sem substrato económico, mas apenas com objetivo de tornar a aplicação de normas fiscais de que decorreria o pagamento de imposto.

O procedimento de aplicação desta cláusula geral está previsto no artº 63, CPPT.

Em termos práticos, existe legislação para a desconsideração dos negócios jurídicos dos contribuintes quando o fim visado não corresponda ao fim económico.

Todavia, a aplicação desta cláusula tem sido marginal.

O dever de comunicação de esquemas e atuação de planeamento fiscal

Obrigação de comunicar à AT (Decreto-Lei 29/2008, de 25 de fevereiro), complementado com a Portaria 364-A/2008, de 14 de Maio)

- informações de comunicação por parte não dos contribuintes (salvo casos de exceção)
- mas dos promotores que oferecem ou colaboram na montagem dos referidos esquemas ou atuações de planeamento fiscal

Possibilita à AT o conhecimento e compreensão das formas mais ou menos criativas e mais ou menos legítimas de que os contribuintes podem eventualmente servir-se com vista à redução da sua carga fiscal

5. Aplicação da Lei Fiscal no tempo e no espaço

O início e o termo de vigência da lei fiscal

Neste ponto, há que ter em atenção três aspetos:

- Início da vigência da lei
- Termo da vigência da lei
- Direito transitório

Relativamente ao início e ao termo da vigência, aplica-se a regra geral ¹⁵.

5.1 Retroatividade da lei

A artº 103, nº 3, CRP, refere que não pode haver impostos retroativos.

O artº 12, nº 1, LGT, refere que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos.

Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

Existem três graus de retroatividade:

▪ De 1º Grau

O facto aplica-se por inteiro ao abrigo da lei anterior.

A lei nova pretende retirar do mesmo facto efeitos jurídicos distintos.

Exemplo: Hoje ganha-se um prémio de jogo. Amanhã, sai uma lei com uma taxa diferente para esse facto.

▪ De 2º Grau

O facto ocorre no âmbito da lei anterior, mas os seus efeitos continuam a produzir-se no âmbito da nova lei.

Exemplo: Quando alguém morre, abre-se um processo sucessório. Essa herança pode ou não ser aceite (o que pode demorar algum tempo a acontecer). Quando ainda não está realizada a liquidação dos bens, surge nova lei sucessória.

¹⁵ A este propósito, convirá rever qual é a regra geral para o início e o termo da vigência da lei.

▪ De 3º Grau

O facto não se verifica por inteiro à sombra da lei antiga, prolongando a sua produção temporal no âmbito da lei nova.

Exemplo: Nos impostos periódicos, o facto jurídico vai se formando ao longo do período. Aparece nova lei a meio do período.

Antes, a lei que se aplicava era a que estivesse em vigor no fim do período.

Agora, a lei só vale a partir da aprovação para a frente.

5.2 O princípio da territorialidade

Este princípio pode ser entendido em vários sentidos.

Em sentido negativo, significa que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território português.

Em sentido positivo, significa que as leis fiscais portuguesas se aplicam em todo o território nacional, inclusivamente aos estrangeiros.

Em sentido formal, significa que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coerciva no território de ordem jurídica a que respeitam, ou seja, no nosso caso, no território português.

O princípio da territorialidade traduz-se numa conceção ultrapassada do ponto de vista das relações internacionais e da técnica jurídica.

A progressiva internacionalização da economia em que cada vez mais os Estados e os seus residentes estabelecem relações com outros Estados e com outros residentes coloca o problema da multi-tributação ou da bitributação.

- Em matéria de IRS, a aplicação da lei fiscal no espaço está regulada no artº 15 e seguintes, CIRS.
- No IRC, assume particular destaque o artº 4, CIRC.
- No IVA, aplica-se o artº 1, 6 e 13 a 15, CIVA.

Em termos gerais, podemos dizer que, no que concerne à tributação do rendimento, Portugal acolheu o princípio da tributação real ou objetivo quanto aos não residentes e o princípio da territorialidade pessoal ou subjetiva quanto aos seus residentes.

Assim, quanto aos não residentes, eles são tributados por rendimentos obtidos em Portugal.

Quanto aos residentes, a tributação pessoal abrange todos os seus rendimentos, quer os obtidos em Portugal quer no estrangeiro.

No artº 13, nº 1, LGT, é consagrado o princípio da territorialidade real ou objetivo, enquanto o da pessoal ou subjetiva se define no artº 13, nº 2, LGT.

Exemplo

Um português ficou a dever milhares de euros ao Fisco.

Em Portugal não tem bens, mas tem em Espanha.

Pode o Fisco português tributar este património em Espanha ?

À partida, não poderia.

No entanto, o Decreto-Lei 296/2003, de 21 de Novembro, estabelece a cooperação, neste domínio, entre os Estados-Membros da UE.

Assim, depois de obtida a carta prorrogatória no âmbito do processo de execução da dívida no território nacional, é enviada uma cópia desta declaração à Administração Fiscal espanhola, que tratará de proceder à cobrança.

5.3 A dupla tributação económica internacional

Dupla tributação é um conceito muito utilizado no Direito Fiscal para designar um concurso de normas.

Em Direito Fiscal, haverá concurso de normas positivo logo que o mesmo facto integre na previsão duas outras normas tributárias distintas, dando origem a mais do que uma obrigação de imposto.

Se as normas pertencerem ao mesmo ordenamento tributário, a dupla tributação é interna.

Se as normas pertencerem a ordenamentos tributários distintos, a dupla tributação é internacional ou interterritorial, consoante os ordenamentos distintos correspondam a Estados ou a espaços fiscais autónomos dentro do mesmo Estado (caso dos Estados federados, cantões, regiões, ...).

Para que exista dupla tributação e concurso de normas é necessário que se verifique identidade de factos, pelo que, quando o facto tributário não for o mesmo, não haverá dupla tributação.

Na sua estrutura complexa, o facto tem um elemento objetivo e um elemento subjetivo.

Para que haja dupla tributação, apenas é necessária a identidade do facto no elemento objetivo, ainda que no seu elemento subjetivo não haja identidade.

Assim, haverá dupla tributação sempre que o mesmo rendimento é tributado por normas tributárias diversas, e uma das quais atinja a sociedade em que se gera os lucros e a outra atinja os sócios a quem são distribuídos esses lucros sob a forma de dividendos.

Podem, portanto, coexistir diferentes sujeitos, desde que se trate do mesmo rendimento.

Temos de distinguir dupla tributação económica, que se verifica mesmo que haja diversidade nos contribuintes, da dupla tributação jurídica, em que cumulativamente com a identidade do facto tem de verificar-se a identidade do contribuinte.

Haverá dupla tributação, ainda que o mesmo facto seja agravado por impostos diretos, quer pela sua designação, quer pela sua origem, quer pela sua estrutura, quer pelo seu objeto.

A dupla tributação distingue-se da duplicação da coleta.

Nesta última, já não há uma pluralidade de normas, mas uma pluralidade de aplicações da mesma norma.

Para que haja duplicação da coleta, é necessário que se verifique a pluralidade de aplicação da mesma norma.

Para existir, é necessário haver identidade do imposto, do facto e do período.

Nos termos do artº 205, CPPT, haverá duplicações da coleta quando, estando inteiramente pago um tributo, se exigir da mesma ou de uma diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo ¹⁶.

A duplicação da coleta é ilegal.

A dupla tributação internacional é uma realidade que os Estados procuram eliminar, não apenas por razões de ordem económica, mas sobretudo porque ela é prejudicial ao movimento internacional de capitais, que é determinado pela remuneração do investimento, sendo que essa remuneração depende do montante de rendimento obtido após terem sido pagos os impostos no país da fonte e no país de residência.

O país de residência é geralmente o país capitalista, o país exportador de capitais; o país da fonte é geralmente o país subdesenvolvido, o importador de capitais.

Se os países estivessem dispostos a respeitar o princípio da territorialidade na sua conceção de territorialidade real, a dupla tributação poderia praticamente desaparecer, ou tornar-se num fenómeno de reduzidas dimensões.

Todavia, o país de residência reivindica o direito de tributar, invocando as seguintes razões.

- Geralmente, aplica aos seus residentes um imposto pessoal de taxa progressiva sobre o rendimento global das pessoas singulares, pelo que, se não tributasse os rendimentos dos seus residentes no estrangeiro, estaria a violar o princípio da igualdade tributária.
- Sendo certo que o país de origem confere proteção aos rendimentos nele produzidos, essa proteção também é conferida pelo país de residência, que é normalmente onde se situa o centro de interesses vitais da empresa.
- Se o país de residência não tributasse, ocorreria um fenómeno de evasão fiscal, na medida em que o país da fonte para incentivar a importação de capitais conferiria mais vezes isenções.
- Se não tributasse, o país de residência estaria a perder receitas, e por outro lado a estimular a exportação de capitais.

Perante isto, a dupla tributação é inevitável.

Perante os efeitos nefastos da mesma, os Estados utilizam duas formas para a evitar ou atenuar: ou celebram convenções em que repartem segundo o Direito de Tributação os diversos tipos de rendimento, ou utilizam métodos nas próprias legislações internas com esse mesmo efeito.

¹⁶ Exemplo: se A... vender um imóvel a B..., é A... que fica a dever o IMI. A... foi tributado, logo B... não o pode ser simultaneamente.

Esses mesmos métodos têm lugar nas convenções para que a competência de tributação de rendimentos possa ser cumulativa.

Quanto aos métodos, encontramos dois:

- Método da isenção (integral ou progressiva)
- Método da imputação

No método da isenção, isenta-se do imposto devido no país de residência os rendimentos de fontes estrangeiras.

- Na isenção integral, o rendimento de fonte estrangeira não é tido em conta seja para que efeito for.
- Na isenção progressiva, o rendimento de fonte estrangeira, apesar de não ser tributado, é levado em conta conjuntamente com os rendimentos de produção interna, para o efeito de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global de fonte interna.

Este método foi adotado em Portugal para a generalidade dos rendimentos isentos pelas convenções celebradas com a Alemanha, Suíça e Moçambique.

No método da imputação, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, de tal modo que o Estado de residência tributa o rendimento global do contribuinte, seja qual for a sua origem.

Todavia, do montante de imposto assim apurado deduz o imposto pago no país de origem.

Deduz na íntegra, se o Estado de residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no país de origem.

Sujeita a dedução a um limite máximo, correspondente à fração do próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do país de origem.

Assim, a imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial do imposto estrangeiro se este for superior ao que o Estado de residência aplica aos mesmos rendimentos, o que quer dizer que o desconto só é outorgado até ao limite do mais baixo dos impostos em concurso.

Este método da imputação ordinária foi o adotado como regra em Portugal, sendo único o caso de Moçambique em que se aceitou uma cláusula de crédito fictício (“tax sparing”).

Igualmente, foi este método consagrado para a generalidade dos rendimentos provenientes de Portugal e recebidos pelos residentes de diversos Estados contratantes.

Análise dos métodos por três perspetivas

▪ Eficácia

O método da isenção permite eliminar a dupla tributação mais completamente que o método da imputação, embora a isenção progressiva possa levar a uma tributação maior do que aquela que suportaria um contribuinte ligado a um só Estado.

Além disso, o método da imputação pode ter a sua eficácia comprometida se os sistemas fiscais do país da fonte e do país de residência forem muito diferentes, uma vez que o imposto pago num Estado só pode ser imputado num outro Estado a um imposto igual ou semelhante.

Finalmente, quando o imposto estrangeiro excede o montante do imposto nacional em que é imputado, a imputação ordinária pode manter a dupla tributação.

▪ Custo

O método da isenção é o mais barato e o mais simples, quer na ótica do contribuinte, quer na ótica da Administração Fiscal.

Todavia, acaba por ser mais oneroso para o Estado de residência, dado que implica uma maior perda de receitas.

Se o imposto do Estado de residência for muito elevado, muitos rendimentos de fonte estrangeira tenderão a nunca ser importados, sendo desviados para paraísos fiscais ou reinvestidos.

O método da imputação pode prejudicar os esforços dos países menos desenvolvidos, pois, no sentido de atraírem receitas, praticam taxas bastante reduzidas ou mesmo isenções.

Este método vai converter os sacrifícios fiscais do Estado fonte em fonte de receitas do Estado de residência.

Daí que, como vamos ver, este método seja corrigido muitas vezes através do chamado crédito de imposto presumido (“matching credit”) ou do crédito de imposto fictício (“tax sparing”).

O crédito de imposto presumido consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação da taxa convencional ou do Direito comum em vigor no país de fonte ¹⁷.

Já no “tax sparing”, a atribuição do crédito de imposto é equivalente àquele que teria sido pago no país da fonte, se não fossem as medidas de incentivo à importação de capitais.

Nas convenções assinadas por Portugal, este crédito de imposto encontra-se considerado pela Alemanha como matching credit, pois considera que o imposto português incidente sobre juros, dividendos e royalties será considerado, em qualquer caso, de 15% do quantitativo ilíquido desses rendimentos.

A cláusula “tax sparing” encontra-se prevista, por exemplo, nas convenções com a Áustria, a Bélgica, a Dinamarca, a Finlândia e a Itália.

▪ Equidade

O método da imputação consegue uma igualização aritmética absoluta entre o imposto pago por um residente só com rendimentos de fonte interna relativamente a um residente com rendimentos de fonte interna e externa ou só de fonte externa.

Todavia, contra esta igualização meramente aritmética, argumenta-se que os rendimentos de fonte externa comportam maiores custos de programação e de gestão, e maiores riscos, pelo que a sua capacidade contributiva é menor.

Assim sendo, o método da imputação, se não for corrigido, irá converter os sacrifícios fiscais do país menos desenvolvido em fontes de receita do país mais desenvolvido, que geralmente são, respetivamente, o país da fonte e o país de residência.

¹⁷ Assim, por exemplo, enquanto em certo país a taxa normal de retenção na fonte é de 25%, o crédito de imposto atribuído noutro país para a tributação dos juros, dividendos ou royalties é calculado à taxa de 30%.

5.4 A Convenção-Modelo OCDE

A Convenção-Modelo OCDE destinada a evitar as duplas tributações em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital

A Convenção-Modelo OCDE é um conjunto de regras que se destinam a servir de modelo a futuras convenções a celebrar pelos Estados-Membros, com vista à eliminação ou atenuação da dupla tributação.

Nelas se estabelecem elementos de conexão objetivos, como a fonte e a situação do bem, e elementos de conexão subjetivos, como a nacionalidade, a residência e o estabelecimento permanente, e estabelecem-se regras para a tributação dos vários tipos de rendimento e do património.

No artº 1 temos as pessoas abrangidas pela convenção (residentes nos Estados contratantes), os impostos visados (impostos sobre o rendimento e sobre o património), as definições de residente e de estabelecimento estável.

No artº 6 e seguintes, temos as regras de tributação do rendimento.

5.5 Caso Prático

Enunciado

Suponhamos que o contribuinte teve um rendimento global de 100.000 €, dos quais 80.000 € provêm do Estado de residência, e 20.000 € do Estado de fonte.

Suponhamos ainda que no Estado de residência a taxa de imposto é de 35% sobre um rendimento de 100.000 € e de 30% sobre um rendimento de 80.000 €.

Admitamos que no Estado fonte a taxa é ou de 20% (caso 1) ou de 40% (caso 2).

Estado de residência	Estado de fonte
80.000 €	20.000 €
35% - 100.000 €	Caso 1: 20%
30% - 80.000 €	Caso 2: 40%

Com base nestes dados, diga quanto paga no Estado de residência e no Estado de fonte sem a aplicação de qualquer método e com a aplicação dos dois métodos, cada um com as suas duas variantes.

Resolução

Sem qualquer método

Caso 1

- EF: $20.000 \times 20\% = 4.000 \text{ €}$
- ER: $100.000 \times 35\% = 35.000 \text{ €}$

Total: 39.000 €

Caso 2

- EF: $20.000 \times 40\% = 8.000 \text{ €}$
- ER: $100.000 \times 35\% = 35.000 \text{ €}$

Total: 43.000 €

Isenção integral

Caso 1

- EF: $20.000 \times 20\% = 4.000 \text{ €}$
- ER: $80.000 \times 30\% = 24.000 \text{ €}$

Total: 28.000 €

Caso 2

- EF: $20.000 \times 40\% = 8.000 \text{ €}$
- ER: $80.000 \times 30\% = 24.000 \text{ €}$

Total: 32.000 €

Isenção progressiva

Caso 1

- EF: $20.000 \times 20\% = 4.000 \text{ €}$
- ER: $80.000 \times 35\% = 28.000 \text{ €}$

Total: 32.000 €

Caso 2

- EF: $20.000 \times 40\% = 8.000 \text{ €}$
- ER: $80.000 \times 35\% = 28.000 \text{ €}$

Total: 36.000 €

Imputação integral

Caso 1

- Total: $100.000 \times 35\% = 35.000 \text{ €}$
- EF: 8.000 €
- ER: 27.000 €

Particular não tira vantagem

Caso 2

- Total: $100.000 \times 35\% = 35.000 \text{ €}$
- EF: 4.000 €
- ER: 31.000 €

Imputação ordinária

Caso 1

- ER: $35.000 - 4.000 = 31.000 \text{ €}$
- EF: 4.000 €

Total: 35.000 €

Caso 2

- ER: $35.000 - 7.000 = 28.000 \text{ €}$ ($7.000 = 35\% \times 20.000$)
- EF: 8.000 €

Total: 36.000 €

Mantém alguma dupla tributação

Crédito de imposto: 25%

- $35.000 - 5.000 = 30.000 \text{ €}$

“Tax sparing”: Supondo taxa para $20.000 \text{ €} = 30\%$

- $35.000 - 6.000 = 29.000 \text{ €}$

6. A Relação Jurídica Fiscal

6.1 A relação jurídica fiscal e a relação obrigacional fiscal

A relação jurídica fiscal é uma relação complexa.

Do lado ativo da relação jurídica, o sujeito ativo é, geralmente, o Estado, mas também podem ser outras entidades.

Do lado passivo temos o contribuinte, o devedor de imposto, o substituto fiscal, o sujeito passivo ou o responsável fiscal, que estão ligados ao cumprimento de obrigações várias perante o sujeito ativo e a obrigação de imposto.

A relação jurídica fiscal não se cinge à obrigação fiscal.

Esta é sim o cerne dessa relação jurídica, mas não a esgota.

A relação jurídica a que dá lugar a perceção de imposto não se resume ao dever de prestar do sujeito passivo e ao direito de exigir do sujeito ativo.

Entre ambos os sujeitos estabelecem-se vínculos de diversa natureza e conteúdo destinados a garantir e tornar efetivo o cumprimento da obrigação de imposto.

Temos assim que, ao lado do vínculo principal, existe todo um conjunto de deveres que se designam por deveres acessórios ou obrigações acessórias.

A obrigação fiscal que constitui o cerne da relação jurídica tem a mesma estrutura da obrigação civil, mas tem um regime jurídico diferente tendo em consideração os interesses e fins da obrigação fiscal.

Também temos na obrigação fiscal os mesmos elementos da obrigação civil (os sujeitos, objeto, facto jurídico e garantias).

As diferenças quanto ao regime são:

1. A obrigação fiscal é uma obrigação ex-lege, cujo conteúdo é mudado pela própria lei, enquanto que a obrigação civil tem o seu conteúdo moldado pela vontade das partes.
2. Na obrigação civil o sujeito ativo pode dispor do seu crédito, renunciando inclusivamente a ele, ao passo que a obrigação fiscal é irrenunciável e indisponível.
3. A obrigação de imposto goza do privilégio da execução prévia; a liquidação do imposto goza de presunção de legalidade: a Administração Fiscal não necessita de uma sentença declarativa de dívida para poder exigir coercivamente o seu crédito.
4. A obrigação fiscal dispõe de um regime especial de garantias (o Estado cada vez mais age como credor privilegiado – reduzindo a burocracia para poder penhorar, por exemplo).

As obrigações acessórias servem para garantir e tornar possível a cobrança da obrigação de imposto (por exemplo, obrigação de contabilidade).

6.2 Os sujeitos da relação jurídica fiscal

Pode ser sujeito da relação jurídica tributária quem tenha personalidade tributária.

Esta consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias (artº 15, LGT).

A personalidade tributária é mais ampla do que a personalidade jurídica, havendo entidades que, apesar de não terem personalidade jurídica têm personalidade tributária.

É o caso das heranças jacentes, das pessoas coletivas em relação às quais tenha sido declarada a invalidade, das associações e sociedades civis sem personalidade jurídica, bem como das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo.

Estas entidades, apesar de não terem personalidade jurídica têm personalidade tributária, sendo sujeitos passivos de IRC.

Tem-se aqui em conta a capacidade contributiva.

Para se ter personalidade tributária basta que se tenha capacidade contributiva diferente da dos seus membros.

Tem de haver algo novo e diferenciado dos membros que constituem essa entidade.

O que interessa é o facto económico e não o jurídico ¹⁸.

Uma herança jacente é uma herança que ainda não foi aceite nem declarada vaga a favor do Estado.

Quando o cujus morre, os herdeiros podem não aceitar a herança e ele torna-se vaga a favor do Estado.

Entre este meio termo, ela é jacente, se aceite ela torna-se indivisa.

A capacidade tributária pode ser referida à capacidade de gozo de direitos, ou seja, aos direitos e deveres de que um sujeito pode ser titular, ou pode ser referida à capacidade de exercício de direitos.

Neste caso, referimo-nos à possibilidade do sujeito exercer e cumprir por si só os direitos de que é titular.

Salvo quando a lei disponha de forma diferente, tem capacidade tributária quem tiver personalidade jurídica.

6.3 O Sujeito Ativo

O sujeito ativo da relação jurídica está definido no artº 18, nº 1, LGT, como a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante.

¹⁸ Por exemplo: A... e B... juntam-se para comprar um terreno, fazem um loteamento e vendem os lotes ou constroem e vendem – há capacidade contributiva própria feita por A... e B... – há personalidade tributária mas não jurídica.

Portanto, segundo o critério legal consagrado no artº 18, nº 1, LGT, o sujeito ativo não é o beneficiário do imposto mas sim quem tem o poder de exigir o pagamento do imposto, podendo então acontecer que o sujeito ativo não seja quem beneficie do imposto.

É o caso dos impostos cuja receita pertence às autarquias locais.

Quando o sujeito ativo não for o Estado, todos os documentos emitidos pela Administração Tributária têm de referir a denominação do sujeito ativo.

O Estado é o sujeito ativo por excelência.

Tem o Ministério das Finanças centralizada uma máquina com o fim específico de liquidação e cobrança dos impostos (AT – Autoridade Tributária e Aduaneira).

A IGF (Inspeção Geral de Finanças) é um serviço altamente especializado que tem a seu cargo a fiscalização das entidades do setor público administrativo e empresarial, bem como dos sectores privados e cooperativo. Pode ser objeto de fiscalização qualquer entidade pública ou privada.

6.4 O Sujeito Passivo

É a pessoa singular ou coletiva, o património ou organização de facto ou de direito, que nos termos da lei está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

Já não será sujeito passivo quem suporte o imposto por repercussão legal.

Também não é sujeito passivo quem tem de prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir opinião em processo administrativo ou judicial, ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.

Temos assim como sujeito passivo as pessoas singulares ou coletivas e outras entidades ou patrimónios a quem a lei fiscal impõe o dever de efetuar a prestação de imposto ou outros deveres acessórios.

É o efetivo devedor do imposto, a pessoa ou entidade a quem a lei impõe o cumprimento da prestação tributária.

Muitas vezes a pessoa em relação à qual se verificam os pressupostos definidos na lei fiscal não é aquela que vai ter um desfalque patrimonial.

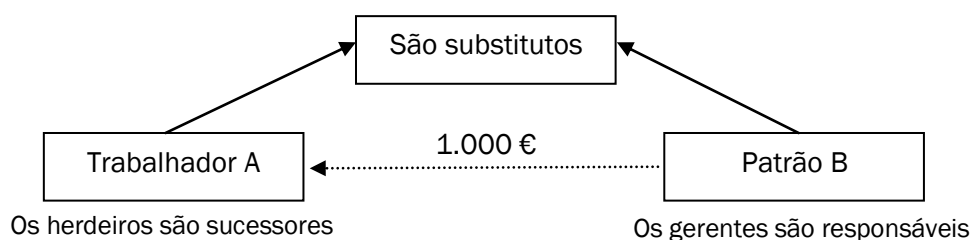
A noção de contribuinte reserva-se a quem sofre esse desfalque.

Esta noção é uma noção económica, enquanto que as de sujeito passivo e devedor de imposto são noções jurídicas.

Pode acontecer que aquele que ocupa a posição de sujeito passivo ou devedor de imposto seja aquele que a lei vinculou originariamente ao pagamento ou que outra pessoa ou entidade, uma vez verificados certos pressupostos, também fique vinculada ao pagamento de imposto.

Temos então o devedor originário, que é o contribuinte ou aquele a quem a lei impõe o pagamento do imposto em seu lugar (substituto) e o devedor não originário, que é a pessoa que uma vez nascida a obrigação fiscal vai ocupar o lugar de sujeito passivo (sucessor) ou a que sendo responsabilizada pela lei, depois de executados os bens do devedor originário realiza importâncias em dívida ou ainda em dívida.

Exemplo

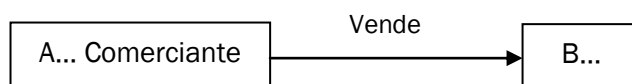


Há substituição:

Retenção na fonte: 200 €

- A... é sujeito passivo do pagamento do IRS e é contribuinte (tem desfalque patrimonial)
- B... é sujeito passivo pela entrega do pagamento e devedor originário

Exemplo:



- B... é contribuinte:
- A... é sujeito passivo porque lhe compete cobrar e entregar o imposto

Não há substituição fiscal, mas repercussão legal

Contribuinte

Do lado passivo da relação jurídica pode estar apenas um sujeito ou vários.

Estando vários sujeitos coloca-se a questão de saber qual o regime de responsabilidade, isto é, se é conjunta ou se é solidária.

Nas obrigações civis a regra é da responsabilidade solidária. O mesmo nas obrigações fiscais, em que a regra é também a da responsabilidade solidária.

No Direito Fiscal a regra é a de que quando os pressupostos do facto tributário se verificarem relativamente a mais do que uma pessoa, todas são responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

O devedor solidário ocupa a posição de sujeito passivo desde o início da relação e é diretamente responsável perante o sujeito ativo pela totalidade da dívida (artº 21, LGT).

6.5 Substituição Fiscal

A substituição fiscal é efetivada através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.

Na substituição fiscal faz-se recair o dever de entrega do imposto, não sobre os titulares dos rendimentos, mas sobre o terceiro que paga os rendimentos.

Na substituição fiscal o dever legal de imposto não recai sobre a pessoa em relação à qual se verificam os pressupostos do imposto, mas sobre um terceiro que vem ocupar na relação jurídica tributária, desde o seu início até à extinção, o lugar de sujeito passivo.

O substituto tem o dever de exigir, descontando-lhe nos rendimentos, as importâncias de imposto ao contribuinte.

As vantagens desta técnica são: ¹⁹

1. Diminuição do estímulo à evasão fiscal (recebe-se o salário líquido);
2. Diminuição dos sujeitos passivos a fazer pagamentos;
3. Dadas as maiores garantias que oferece, há uma maior certeza na entrega das receitas.

A retenção na fonte pode ter natureza liberatória (artº 71, CIRS) ou de pagamento por conta do imposto devido afinal.

No caso do liberatório, o pagamento do imposto libera o contribuinte da obrigação principal (de pagamento do imposto) e das obrigações acessórias.

No caso do pagamento por conta, a retenção na fonte constitui apenas um pagamento por conta relativamente ao imposto que irá ser apurado no final do período ²⁰.

Se o pagamento for realizado por conta, então será apenas uma antecipação do imposto que no final será apurado.

Dessa forma procura-se aproximar o momento em que o rendimento é auferido do momento em que o imposto é pago.

De outra forma, nos impostos periódicos sairiam privilegiados os rendimentos auferidos no início do período, em detrimento dos auferidos no fim do período, isto é, quanto mais cedo fossem auferidos os rendimentos maior seria a vantagem fiscal traduzida no pagamento do imposto correspondente.

Sucessor fiscal

Tal como se encontra previsto no Direito Civil, no caso de o contribuinte falecer, sucedem-lhe nos direitos e obrigações os sucessores, que podem ser herdeiros ou legatários.

O herdeiro sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido.

¹⁹ Exemplos de retenção na fonte: artº 94, CIRC e artº 98, 99, 100, 101, 21 e 71, CIRS.

²⁰ Exemplo: no caso do IRS sobre juros de depósitos bancários, o contribuinte depositante, é tributado à taxa de 25% dos rendimentos e a partir daí, se for sua opção, fica exonerado da obrigação de imposto e de todas as obrigações acessórias (declarativas, contabilísticas...).

O legatário sucede em bens ou valores determinados.

A herança responde pelas dívidas da herança e pelo cumprimento dos legados.

Se a herança for aceite em benefício do inventário, só respondem pelos encargos respetivos os bens inventariados, a não ser que os credores (os legatários) provem a existência de outros bens.

Se a herança for aceite apenas, só respondem os bens herdados, mas incumbe, nesse caso, ao herdeiro provar que não existem bens suficientes para cumprir os encargos.

Efetuada a partilha, cabe a cada herdeiro responder pelos encargos na proporção da quota que lhe tenha cabido na herança.

Se esta for toda distribuída por legados, os seus encargos são suportados na proporção dos legados, salvo se o testador dispuser de outra forma (artº 2030, 2068, 2071, 2098 e 2277, do Código Civil).

Nos termos do artº 29, nº 2, LGT, as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte sem prejuízo do benefício de inventário.

Os inter-vivos não são suscetíveis de transmissão, salvo alguns casos previstos na lei.

O sucessor mortis-causa sucede nas relações tributárias do autor da herança.

É essa a regra.

Temos também o sucessor no caso da obrigação fiscal lhe ser transmitida, se a lei expressamente o permitir.

Um legado é quando sucede coisa certa e determinada

- primeiro respondem pela dívida os bens herdados e só depois os bens legados

Os herdeiros são responsáveis pelos legatários.

6.6 Responsabilidade Fiscal

A responsabilidade tributária abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e os demais encargos legais.

Para além dos devedores originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidariamente ou subsidiariamente outras pessoas.

A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária, a não ser que a lei diga o contrário.

Por regra, a responsabilidade de terceiros por dívidas de outrem é apenas subsidiária, apenas operando uma vez verificada a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores e respeitado todo um processo legalmente previsto.

Todavia, nos casos que a lei determine, a responsabilidade de terceiros por dividas de outrem poderá ser solidária, casos em que o credor do imposto pode exigir o cumprimento integral da divida tributária tanto ao devedor como ao responsável ou responsáveis.

O devedor solidário distingue-se do responsável solidário, porquanto o devedor solidário ocupa a posição de sujeito passivo desde o início da relação jurídica e é diretamente responsável perante o sujeito ativo pela totalidade da prestação.

Já o responsável solidário é uma pessoa alheia à constituição do vínculo tributário mas que dada a sua conexão com o devedor originário ou com o objeto de imposto, a lei considera garantido pagamento da dívida de imposto na posição de fiador legal.

Tanto o responsável solidário como o subsidiário podem reclamar a dívida tributária ou impugná-la nos mesmos termos do devedor principal, devendo a notificação/solicitação conter os elementos essenciais de liquidação, incluindo a respetiva fundamentação nos termos legais.

A responsabilidade pode ser solidária ou subsidiária.

A subsidiária efetiva-se através da reversão do processo de execução fiscal.

A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, bem como dos responsáveis solidários, sempre sem prejuízo do benefício de execução, isto é, o responsável subsidiário só responde na falta ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, podendo sempre o responsável subsidiário invocar em seu favor o benefício da execução prévia, ou seja, o esgotamento dos bens do devedor principal e do responsável solidário.

Se, no momento da reversão, não for possível determinar se os bens penhorados são ou não suficientes, por ainda não definido com exatidão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa execução do património do executado, podendo no entanto ser adotadas medidas cautelares previstas na lei.

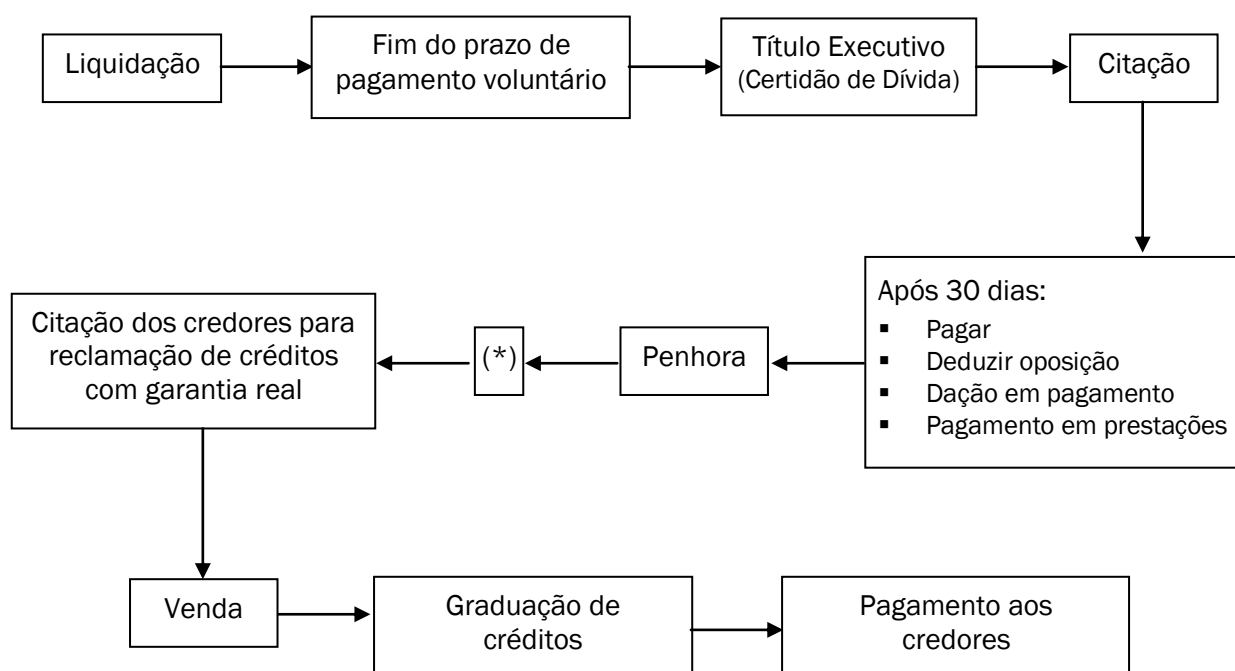
A reversão, mesmo naqueles casos em que existe presunção legal de culpa, é sempre precedida de audição do responsável e de declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, o que deve ser incluído na citação.

O responsável subsidiário ficará isento de juros de mora se pagar a dívida (imposto e juros compensatórios) dentro do prazo de dedução da oposição.

Esse prazo é de 30 dias contados a partir da citação (artº 203, CPPT – em que se estabelece que o prazo de oposição é de 30 dias a contar da citação pessoal ou não tendo havido esta citação, a contar da primeira penhora).

No caso de facto superveniente que constitua fundamento de oposição, esse prazo conta-se da data de ocorrência desse facto ou do seu conhecimento.

Se o responsável subsidiário pagar a dívida dentro do prazo de dedução de oposição e não lhe forem exigidos juros nem custas, já serão exigidas ao devedor principal, no caso de lhe serem encontrados bens penhoráveis (artº 23, LGT).



- (*)
- *reclamar e impugnar (implica ilegalidades concretas) não está ligado à oposição (implica legalidades abstratas).*
 - *se em não se encontram bens para penhorar, então há reversão do responsável subsidiário, mas antes existe o direito de audição prévia (que são 8-15 dias para o responsável subsidiário dizer o que se lhe oferecer) e notificação do responsável subsidiário. Depois há despacho de reversão (implica voltar à citação) ou de não reversão (implica processo julgado em falha que implica que não há bens).*
 - *se o responsável subsidiário pagar antes dos 30 dias então não paga custas nem juros de mora.*

Os responsáveis subsidiários são os gestores sociais, ROC's e TOC's.

Os gestores sociais e responsáveis técnicos são responsáveis subsidiários porque por vezes a lei, com a finalidade de reforçar a garantia das obrigações fiscais, responsabiliza ao lado do sujeito passivo outras pessoas.

Assim, sucede com os gestores de pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados que são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas sociais, ainda que exerçam essas funções apenas de facto (não estão registados como gerentes/técnicos nas exercem essas funções).

A responsabilidade verifica-se quanto a:

- (1) Dívidas tributária cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer dos casos tenha sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;
- (2) Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provém que não lhes foi imputada a falta de pagamento.

Temos assim que, enquanto que em (1) o ónus da prova de culpa na insuficiência de ativos sociais para pagamento do passivo fiscal cabe à Administração Fiscal, em (2) a culpa presume-se pelo que terá de ser o responsável subsidiário a ilidir essa presunção, que é uma presunção iuris tantum (provar a não culpa).

O pressuposto desta responsabilidade é a culpa do gestor e assenta em que:

- (1) o pagamento dos impostos é um interesse público e corresponde a um dever legal e há responsabilidade da gestão na obrigação do cumprimento desse dever legal;
- (2) o não cumprimento dos débitos tributários implica uma não observância dos comandos legais de gestão e por se tratar de vínculos específicos presume-se que esse incumprimento é culposos, quando o prazo de pagamento ou entrega do imposto termine no período de exercício do cargo do gestor.

Os pressupostos da responsabilidade do gestor são:

- falta/insuficiência do património societário
- inobservância pelo gestor das normas legais ou contratuais de proteção aos credores
- culpa nessa inobservância
- nexo de causalidade entre a inobservância dessas normas e a insuficiência do património

Esta responsabilidade aplica-se também aos órgãos de fiscalização e ROC's, nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destes resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Por conseguinte, cabe à Administração Fiscal demonstrar a violação dos deveres tributários e o nexo de causalidade entre essa violação e o incumprimento das funções de fiscalização.

A mesma responsabilidade aplica-se aos TOC's, desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Quando haja a sua violação, o TOC responde nos mesmos termos dos gestores sociais.

Sempre que se verifique a falta ou insuficiência de ativos sociais para pagamento do passivo fiscal, os TOC's são chamados a responder desde que haja uma violação meramente negligente dos seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica na área contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

A Administração Fiscal tem primeiro de provar que não existe ativo social suficiente e depois quem são os gestores, ROC's e TOC's.

Até à pouco tempo a gerência de direito era a gerência de facto (quem estava inscrito como gerente era presumido como gestor de facto para efeitos de responsabilidade), todavia a mais recente jurisprudência vai no sentido que essa presunção não existe, logo mesmo nos casos em que o gestor o é de direito, a Administração Fiscal tem de provar que também o é de facto.

Quando o gestor seja apenas de facto (nunca foi registado nem nomeado gestor) o ónus da prova de que é gestor de facto cabe à Administração Fiscal.

O mesmo se aplica aos ROC's e TOC's.

O ónus de prova da culpa cabe à Administração Fiscal sempre que o gestor não tenha exercido funções aquando do prazo de pagamento voluntário ou entrega do imposto.

Caso contrário, o ónus da prova cabe ao responsável, é ele quem tem de demonstrar que não foi por culpa sua que o ativo social faltou ou se tornou insuficiente para o pagamento do passivo fiscal.

Titulares de Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL)

O EIRL foi criado pelo Decreto-Lei 248/86, de 25 de agosto, significando que, pelas dívidas fiscais, respondem apenas os bens afetos a este estabelecimento, exceto se o dono do mesmo não respeitar o princípio de separação de patrimónios (artº 5, do Decreto-Lei) ²¹.

Em caso de falência, com o EIRL, só respondem todos os bens do estabelecimento pelas dívidas fiscais, a não ser que se prove que o princípio de separação patrimonial não foi devidamente respeitado durante a sua gestão.

Como não deu resultados, levou à criação da sociedade unipessoal limitada.

Liquidatário de sociedades

É muito fácil de constituir uma sociedade, mas é difícil cessá-la.

Para isto são precisas duas fases:

1. Dissolução

Por decisão dos sócios, do tribunal (em caso de insolvência) ou do conservador da conservatória de registo comercial ou no âmbito do PADLEC (Procedimento Administrativo de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais), que foi criado pelo SIMPLEX (Decreto-Lei 78-A/2006, de 23 de março)

2. Liquidação

É nesta fase que a sociedade efetivamente cessa.

Vender o ativo para pagar o passivo.

Se só houver passivo tem de ser declarada a insolvência (complicações a nível de IRC).

Na liquidação de qualquer sociedade, os liquidatários têm de começar por satisfazer as dívidas fiscais sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas.

Se a liquidação da sociedade for feita no âmbito de processo de insolvência, os liquidatários devem proceder à liquidação das dívidas fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos aí proferida.

²¹ Exemplo: se o dono compra bens para o estabelecimento não os usa em casa.

Responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes

Trata-se de uma responsabilidade que não tem como pressuposto a culpa.

Os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em Portugal são solidariamente responsáveis em relação a estes entre si por todas as dívidas de impostos de não residentes relativos ao exercício do seu cargo.

São considerados gestores de bens ou direitos de não residentes as pessoas singulares ou coletivas que assumam ou sejam incumbidas da direção do negócio da entidade não residente em Portugal, agindo no interesse e por conta dessa entidade.

O representante fiscal do não residente, quando for pessoa diferente do gestor de bens ou direitos, deve obter a identificação deste e apresentá-la à Administração Tributária, bem como informar a Administração Tributária da inexistência de gestor de bens ou direitos na falta dessa informação.

Este é um caso de responsabilidade solidária, pelo que não é preciso executar os bens do devedor originário para responsabilizar o responsável solidário.

O representante legal, se não for o gestor de bens ou direitos, deve informar a Administração Fiscal de quem ele é ou da sua inexistência, caso contrário presume-se que o representante é o próprio gestor.

Isto está no artº 27, LGT, a ser conjugado com os artº 4, nº 5, CIRS e artº 19, nº 5, LGT, que estabelece que os sujeitos passivos residentes no estrangeiro bem como os residentes em Portugal ausentes por pelo menos 6 meses, devem designar um representante com residência em território Nacional para efeitos tributários.

Se não o fizer, independentemente das sanções aplicáveis, o sujeito não residente não pode reclamar, recorrer ou impugnar as decisões da Administração Fiscal.

Esta norma não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

A Responsabilidade do Substituto Tributário

Em caso de substituição tributária (artº 20, LGT), a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento (o substituído é desonerado pelos montantes retidos mas não pelos não retidos), sem prejuízo do que dispõe o artº 28, nº 2 e 3, LGT.

Quando a retenção na fonte for efetuada a título liberatório (de pagamento definitivo), o responsável subsidiário é transformado em devedor de imposto, sendo o substituído desonerado de qualquer responsabilidade pelo seu pagamento.

Se a retenção na fonte for efetuada a título de pagamento por conta de imposto devido afinal é ao substituído que cabe a responsabilidade originária pelo imposto e ao substituto cabe a responsabilidade subsidiária e/ou o substituto fica sujeito a juros compensatórios, contados desde o termo do prazo de entrega até ao momento de apresentação da declaração pelo responsável originário, ou entrega do imposto retido se anterior.

Em todas as demais situações, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que o foram.

Se a retenção na fonte for feita ao abrigo do artº 71, CIRS, isto é, se se basear em taxas liberatórias, que liberam das obrigações de imposto e acessórios o contribuinte, o substituído é apenas subsidiariamente responsável no caso de ter sido retido imposto inferior ao devido.

Quanto às importâncias efetivamente retidas, o substituído está desonerado de qualquer responsabilidade, cabendo estas apenas ao substituto.

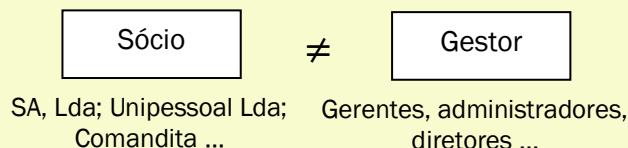
Já no que concerne às situações em que a retenção na fonte tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido afinal (artº 33 e 34, LGT), o devedor originário é o substituído, sendo o substituto apenas o responsável subsidiário e ainda responsável pelos juros compensatórios, desde que a data que se devia proceder à retenção até à data de entrega do imposto, ou no máximo, na falta de entrega deste, até ao termo da data de apresentação da declaração de rendimentos pelo titular dos rendimentos (que é o substituído).

Exemplo

- o originário é o trabalhador e o subsidiário é o patrão, que também paga juros compensatórios.

Se a retenção na fonte for feita ao abrigo do artº 98 a 101, CIRS, o imposto tem que ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que as importâncias foram retidas.

Se não houver essa entrega dentro desse prazo, começam a contar-se juros compensatórios.



Se a X, SA, não paga um imposto, não são os acionistas que o fazem

- Quem responde em primeira linha é o devedor originário (a sociedade) ou o responsável solidário (gestores de bens e direitos de não residentes);
- Lda – 3 gerentes (que são responsáveis subsidiários em relação à sociedade), são solidariamente responsáveis entre si;
- O facto tributário ocorre ao mesmo tempo relativamente a três pessoas: responsabilidade solidária (por exemplo, por mais-valias)

Transmissão da obrigação fiscal

O corolário do Princípio da Indisponibilidade da obrigação fiscal, nos termos do qual os direitos e deveres da obrigação fiscal são indisponíveis, diz-nos que a obrigação fiscal não pode ser transmitida pelo lado ativo (exceto nos casos previstos na lei).

Pelo lado passivo, quanto às obrigações fiscais, estas só são suscetíveis de transmissão mortis causa (por morte), ou seja, em caso de sucessão fiscal.

Dentro dos casos previstos na lei, temos a situação de sub-rogação (artº 41, LGT e artº 91 e 92, CPPT).

O artº 41, LGT, diz que o pagamento da dívida tributária pode ser feito pelo devedor ou por terceiro.

No entanto, o terceiro só fica sub-rogado nos direitos do credor tributário desde que tenha pago a dívida depois de terminado o prazo de pagamento voluntário, tenha requerido essa sub-rogação previamente e tenha obtido autorização do devedor ou desde que prove um interesse legítimo.

Sendo a dívida paga por terceiro com sub-rogação, a dívida paga pelo sub-rogado conserva as garantias, privilégios e processo de cobrança e vencerá juros pela taxa fixada na lei civil se o sub-rogado o requerer.

O sub-rogado pode requerer a instauração ou procedimento da execução fiscal para cobrar do executado o que ele tiver pago, salvo tratando-se de segunda sub-rogação.

6.7 O objeto da relação jurídica fiscal

Integram a relação jurídica tributária, o crédito, as dívidas tributárias, o direito de prestações acessórias e corresponde dever ou sujeição, o direito à dedução, reembolso ou restituição de imposto, o direito a juros compensatórios e o direito a juros indemnizatórios.

O objeto de imposto é a situação, o facto sobre que incide a tributação.

Já o objeto da relação jurídica fiscal é o conjunto de poderes a que está obrigado o sujeito passivo perante o sujeito ativo.

No objeto da relação jurídica fiscal temos, assim, um objeto imediato (o conjunto de direitos e deveres de que são titulares os sujeitos da relação jurídica fiscal) e um objeto mediato (a concretização destes direitos e deveres, aquilo sobre o que incide o seu objeto) ²².

A obrigação fiscal, ao ser uma obrigação ex-lege, não significa que nasça quando a lei é criada.

Acerca do momento de constituição da obrigação fiscal existem duas teorias:

- a da eficácia constitutiva do ato tributário ou da liquidação
- e a teoria da eficácia declarativa desse ato.

Na primeira teoria, a obrigação de imposto nasce com a liquidação, com a prática do ato tributário.

Esta teoria distingue a obrigação de imposto, que nasce com a verificação dos pressupostos do facto prescritos na lei, da dívida de imposto, que só nasce com a liquidação e só a sua notificação ao contribuinte confere ao Estado um crédito e ao particular um débito.

²² Exemplo: IRS - os rendimentos tributados são o objeto de imposto, os poderes e deveres dos sujeitos da relação fiscal que surgem uma vez verificados os pressupostos do facto definido na lei fiscal, constituem o objeto imediato, as prestações que constituem objeto desses direitos e deveres constituem objeto mediato.

Já na segunda teoria, com a liquidação do imposto a obrigação torna-se líquida e exigível, mas já nasceu em momento anterior, isto é, logo que ocorreu o facto gerador, ou seja, logo que se verificaram os pressupostos do facto que integram a previsão legal.

A favor desta teoria militam as seguintes razões:

- Se o ato tributário tivesse eficácia constitutiva não poderia haver sucessão fiscal
Sempre que na data de morte do autor da herança as dívidas fiscais ainda não tivessem sido liquidadas
- A determinação do sujeito passivo e matéria coletável reporta-se ao momento em que se verificam os pressupostos previstos na lei e não ao momento de liquidação do imposto
- O momento relevante para definir qual a lei aplicável aos elementos essenciais da obrigação, com vista a determinar o início do prazo para prescrição e fixar as garantias reais da obrigação, é o da verificação da previsão legal e não o da liquidação
- Só a segunda teoria permite explicar as liquidações legais uma vez que, se tivesse eficácia constitutiva, a eficácia declarativa traduzir-se-ia na duplicação da coleta, pois originaria duas obrigações de imposto da mesma natureza e relativamente ao mesmo sujeito

A segunda teoria está prevista no artº 36, nº 1, LGT, que estabelece que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário, isto é, com a verificação dos pressupostos do facto descritos na lei e não com o ato tributário, ou seja, com a liquidação.

Liquidação = ato tributário

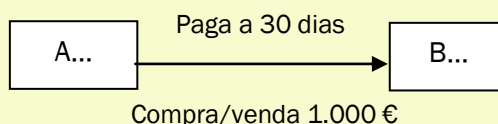
≠

facto tributário = verificação dos pressupostos previstos na lei

Exemplo

Se alguém toma conta do meu gato:

- a obrigação nasce quando se verificarem os pressupostos, ou seja, quando a comida para o gato é comprada, mas o ato tributário só acontece quando me dizem quanto custou a comida (até lá não há mora).



O imposto nasce com a transmissão do bem.

A liquidação acontece 5 dias depois da transmissão (independentemente do prazo de pagamento).

6.8 Fases do procedimento administrativo para cumprimento da obrigação de imposto

Depois de se ter verificado que certa matéria coletável e certo sujeito passivo preenchem os pressupostos do facto descritos nas normas de incidência e não preenchem os pressupostos do facto de nenhuma norma de incidência negativa ou isenção (por contraposição à incidência positiva), entra-se no procedimento administrativo para cumprimentos da obrigação de imposto, que faz parte do procedimento tributário.

Nos termos do artº 54, LGT, o procedimento tributário comporta toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributário, designadamente:

- as ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização
- a liquidação de tributos (quando efetuada pela Administração Tributária)
- a revisão oficiosa ou por iniciativa dos interessados dos atos tributários
- o reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais
- a emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária
- as reclamações e recursos hierárquicos
- a avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais
- e a cobrança das obrigações tributárias quando não tenha natureza judicial

O procedimento tributário tem 4 fases:

1. Iniciativa

É desencadeado por iniciativa dos interessados, pela Administração Tributária ou por denúncia de terceiros (artº 69 e 70, LGT) com base em declarações do contribuinte, ou na falta ou vícios diversos dessas, em que todos os elementos de que disponha ou venha a obter entidade competente (artº 59, CPPT).

2. Instrução

Que se encontra geralmente a cargo do órgão incumbido de decidir o procedimento administrativo e que deve basear-se em elementos fornecidos pelo sujeito passivo ou por terceiros ou obtidos pela Administração Fiscal e em que são admitidos todos os meios de prova (artº 71 a 76, LGT).

3. Decisão

Em que surge um ato administrativo definitivo (artº 60, CPPT), que estabelece que os atos tributários praticados pela autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos do contribuinte sem prejuízo da sua revisão ou impugnação nos termos da lei.

4. Executiva ou de cobrança

O procedimento tributário inclui o procedimento administrativo para cumprimento da obrigação de imposto, que tem três fases:

Lançamento

No lançamento processa-se à determinação do sujeito passivo (lançamento subjetivo) e a matéria coletável e taxa a aplicar, quando há mais do que uma taxa (lançamento objetivo).

Também as normas de incidência têm estes objetivos de determinação, só que enquanto as normas de incidência positiva determinam de uma forma geral e abstrata os sujeitos passivos de impostos e a matéria coletável que a ele irá estar sujeita, as de lançamento fazem essa determinação de uma forma individual e concreta.

A determinação do sujeito passivo pode ser feita de várias formas:

- através de declaração do próprio contribuinte, por atividade do fisco
- ou através de declaração de terceiros (artº 69 a 80, LGT)

A determinação da matéria coletável que pode ser feita pelo próprio sujeito passivo, pela Administração Tributária, por mera atividade da Administração Tributária no caso dos adicionais e adiconamentos, por acordo (artº 92, nº 3 e 4, LGT e artº 69 a 80, LGT).

Liquidação

Liquidação em stricto sensu consiste na aplicação da taxa à matéria coletável de que resulta a coleta.

Pode ser da competência da Administração Tributária, do sujeito passivo (autoliquidação) ou de terceiro (no caso de liquidação em substituição).

Antes das reformas das duas últimas décadas, era regra que os impostos diretos fossem liquidados pela Administração Tributária enquanto os indiretos era que a liquidação fosse feita pelos sujeitos passivos.

Mas sempre houve exceções.

Atualmente, os Estados tendem a conferir a atividade da liquidação cada vez mais aos particulares, seja ao sujeito passivo, seja a terceiros, ficando a Administração Fiscal numa posição de vigilante quanto ao cumprimento da lei nessa liquidação.

A liquidação é um ato definitivo e executório e que goza de presunção de legalidade, mas quer nos casos em que cabe ao sujeito passivo, quer à Administração Fiscal essa liquidação pode ser alterada e pode, depois de ser feita uma primeira liquidação, vir a ser feita uma nova liquidação, no caso de se verificar que da primeira liquidação, por erros de facto ou de direitos ou omissões do sujeito passivo, resultou imposto inferior ao devido (liquidação adicional).

Tal como à primeira liquidação pode acrescer uma outra em desfavor do contribuinte, também a primeira liquidação pode ser revista a favor do contribuinte por iniciativa deste ou da Administração Fiscal, no prazo de 4 anos contados da liquidação ou a todo o tempo se o imposto não tiver sido pago com o fundamento de erro imputável aos serviços.

O dirigente máximo do serviço pode sempre autorizar, excecionalmente, nos 3 anos seguintes ao ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada, com o fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

A revisão do ato tributário com fundamento na duplicação da coleta pode ser efetuada até quatro anos, quer seja imputada à Administração Fiscal, quer ao contribuinte (artº 78, nº 5, LGT).

A liquidação pode ser anulada em consequência de reclamação graciosa ou impugnação jurídica e deduzida nos prazos previstos nos artº 70 e 102, CPPT.

O prazo de dedução da impugnação é de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, enquanto que o prazo geral de reclamação graciosa é de 120 dias contados do termo do prazo de pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

No caso de não resultar da liquidação imposto a pagar, esses prazos contam-se da data de notificação.

No caso dos responsáveis subsidiários, o prazo conta-se da citação dos responsáveis subsidiários no processo de execução fiscal.

No caso de indeferimento tácito, o prazo conta-se da formação da presunção de indeferimento tácito, prazo esse que é de 6 meses (artº 57, LGT, e artº 102, nº 1, d), CPPT).

Caso de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo da impugnação é de 15 dias a contar da notificação.

Se o fundamento da reclamação ou impugnação for nulidade, elas podem ser deduzidas a todo o tempo (artº 102, nº 3, CPPT).

Assim, não obstante a liquidação ser um ato estável e definitivo (artº 60, CPPT), ela pode vir a ser alterada em consequência de uma outra liquidação (dita adicional) ou da revisão ou da sua revogação (artº 78 e 79, LGT) ou da sua anulação em resultado de reclamação graciosa ou impugnação jurídica apresentadas pelo contribuinte.

A liquidação tem um prazo para ser efetuada sob pena de caducidade do respetivo direito, que é em regra, de 4 anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do período do imposto e nos impostos de obrigação única, a partir do termo da data em que o facto ocorreu (artº 45, nº 1 e 4, LGT).

No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indiretos com fundamento na aplicação ao sujeito passivo de indicadores objetivos previstos na lei, o prazo será de 3 anos.

Havendo reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito de reporte. Nos casos do IRC são 5 anos (artº 52, CIRC) e do IRS são 5 anos (artº 54, CIRS).

Caducidade

≠

Prescrição

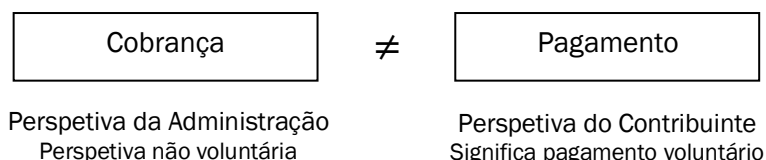
Se o Estado não tributar dentro do prazo caduca o direito de tributar.

Se o Estado tributa dentro do prazo mas não cobra dentro do prazo de prescrição então o direito prescreve.

Cobrança

Tem como implicação um prazo de prescrição (de 8 anos).

Não tem o mesmo significado de pagamento:



Constitui a fase final do procedimento e é constituída por 2 fases:

1) Pagamento voluntário

Efetuada dentro do prazo previsto nas leis tributárias (artº 78, a), CPPT).

2) Cobrança coerciva

Através do processo de execução fiscal instaurado com base em certidões de dívida extraídas após decorrido o prazo de pagamento voluntário sem que este tenha sido efetuado (artº 68, 88 e 188 e seguintes, CPPT).

Decorrido o prazo de pagamento voluntário contam-se logo os juros de mora (artº 44, nº 1, LGT e artº 86, nº 1, CPPT), até à data do pagamento da dívida (artº 44, nº 2, LGT).

A taxa de juro de mora é a definida para dívidas ao Estado e outras entidades públicas (artº 44, nº 3, LGT), a qual na presente data é de 7,007% ao ano.

Do objeto da relação jurídica fiscal fazem parte os juros compensatórios d 4% ao ano (que derivam por exemplo das liquidações adicionais).

Estes, ao contrário do que acontece com os juros de mora, integram a própria dívida de imposto, sendo conjuntamente liquidados com ela (artº 35, nº 8, LGT).

Exemplo

Dívida – 1.000 €

Juros indemnizatórios – 500 €

Os juros de mora (7,007%/ano) pedidos pelo sujeito passivo podem incidir sobre os 1.500 €, contados a partir da remessa (que pode começar muito tempo depois devido aos atrasos dos tribunais civis).

São devidos em 4 situações:

- 1) Quando por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a liquidação de parte ou totalidade do imposto devido

Por exemplo, quando o contribuinte, no apuramento do IVA, deduz ao IVA liquidado nas vendas o IVA que suportou nas compras mas que legalmente não é dedutível e de onde resultou um valor de imposto a pagar menos.
- 2) Por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a entrega do imposto a pagar antecipadamente

Por exemplo, IRS, IRC - sujeito passivo não faz os pagamentos por conta exigidos.
- 3) Por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a entrega do imposto retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

Por exemplo: se o substituto se esquecer de reter ou entregar ele paga juros compensatórios.
- 4) Quando o sujeito passivo por facto imputável, tenha recebido reembolso maior que o devido

Por exemplo: contabiliza faturas de favor onde se liquida o IVA. Há reembolso de IVA não pago.

Casos em que o contribuinte procura enriquecer à custa do Estado.

Os juros são contados dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter até ao suprimento, correção ou deteção da falta que motivou o retardamento da liquidação.

Em caso de inspeção, a falta considera-se suprida a partir do auto de notícia.

No caso de reembolso indevido, os juros contam-se desde o recebimento até à data do cumprimento ou correção da falta que o motivou.

Considera-se haver retardamento da liquidação quando a declaração de imposto for apresentada fora do prazo legal.

Estes juros só são devidos pelo prazo de 180 dias se o erro do sujeito passivo estiver evidenciado na declaração ou em caso de falta apurada em ação de fiscalização até aos 90 dias posteriores à sua conclusão.

A taxa de juros compensatórios é equivalente à taxa de juros legais fixada nos termos do artº 559, nº 1, Código Civil.

O cálculo dos juros compensatórios deve ser evidenciado separadamente do imposto e explicado com clareza.

A taxa é de 4% e é igual à taxa de juros indemnizatórios, que são o contraponto dos juros compensatórios (artº 15, LGT).

Os juros indemnizatórios são devidos (artº 43, LGT e artº 61, CPPT) quando se determina, em reclamação graciosa ou impugnação jurídica, que, por erro imputável aos serviços, foi pago imposto superior ao devido.

Considera-se também erro imputável aos serviços os casos em que, apesar da declaração ter sido feita pelo contribuinte, ele ter seguido no seu preenchimento orientações genéricas da Administração Fiscal devidamente publicadas.

São ainda devido juros indemnizatórios quando não seja cumprido o prazo de restituição oficiosa dos impostos no caso de anulação da dívida pela Administração Fiscal, a partir do trigésimo dia após a decisão sem ter sido processada a nota de restituição ou quando haja revisão por iniciativa do contribuinte a partir de um ano a contar do pedido de revisão (a não ser que o atraso não seja imputado à Administração Fiscal).

Os juros de mora são entregues, em regra, a favor da Administração Fiscal, mas também pode haver alguns a favor do sujeito passivo.

Os juros compensatórios são sempre entregues a favor da Administração Fiscal e os juros indemnizatórios são sempre entregues a favor do sujeito passivo.

Os juros de mora podem ser a favor do sujeito passivo nos termos do artº 102, nº 2, LGT:

- no caso da sentença implicar a restituição de tributo já pago, são devidos juros de mora a pedido do contribuinte a partir do termo do prazo de excussão espontânea, isto é, quando a uma liquidação cumpre à Administração Fiscal dar cumprimento a essa restituição anulando a dívida no prazo de 3 meses (artº 176, CPTA) contados a partir da remessa do processo ao órgão da Administração Fiscal competente para a execução dessa decisão de anular a liquidação.

6.9 Formas de extinção da obrigação fiscal

1. Cumprimento

Formas de pagamento (artº 40, nº 1, LGT).

O pagamento tem duas modalidades: pagamento voluntário e cobrança coerciva (artº 84 e seguintes, LGT).

Uma vez terminado o prazo de pagamento voluntário começam a contar-se juros de mora.

O pagamento pode ser feito de uma só vez ou às prestações (artº 42, LGT e artº 196, CPPT).

Não podem ser pagas em prestações as dívidas de recursos próprios da comunidade nem as dívidas resultantes de quantias devidas na fonte ou legalmente repercutidas em terceiros ou quando o pagamento do imposto seja condição de entrega ou transmissão dos bens.

As exceções ao artº 196, são o pagamento em prestações quanto às importâncias retidas na fonte ou repercutidas em terceiros pode ser feito em prestações mensais que não podem exceder as 12 e cujo valor (de cada prestação) não pode ser inferior a uma unidade de conta (1 UC=102 €) no momento da autorização.

Regra geral não podem exceder as 36 e o seu valor não pode ser inferior a 1 UC no momento da autorização.

Em condições de dificuldades financeiras e que se prevejam graves consequências para o devedor, o número de prestações pode ser alargado até 5 anos (60) se a dívida exequente for superior a 500 UC no momento da autorização, não podendo nenhuma das prestações ser inferior a 10 UC.

As dívidas resultantes de retenção na fonte de recursos próprios comunitários e imposto repercutido a terceiro também podem ser pagos excecionalmente em prestações no âmbito do plano de recuperação económica que decorra a imprescindibilidade da medida desde que se preveja a substituição de administradores e dirigentes responsáveis pela não entrega da prestação tributária;

2. Dação em cumprimento

(artº 87, 189, 201 e 202, CPPT e artº 40, nº 2, LGT)

No prazo de oposição, o sujeito passivo pode requerer a extinção da dívida através da dação em pagamento de bens móveis ou imóveis.

Esta também pode ser feita por terceiro (artº 201, CPPT – condições de dação em pagamento).

3. Prescrição

Há quem sustente que esta é um fundamento da inexigibilidade da prestação e não fundamento de forma de extinção.

A extinção é invocável em sede de oposição e é de conhecimento oficioso (artº 204, d), CPPT).

O artº 48, LGT, estabelece que o prazo de prescrição é de 8 anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que o facto ocorreu e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto ocorreu.

Após a prescrição, se houver pagamento, ele já não pode ser restituído.

Prazos de suspensão e interrupção

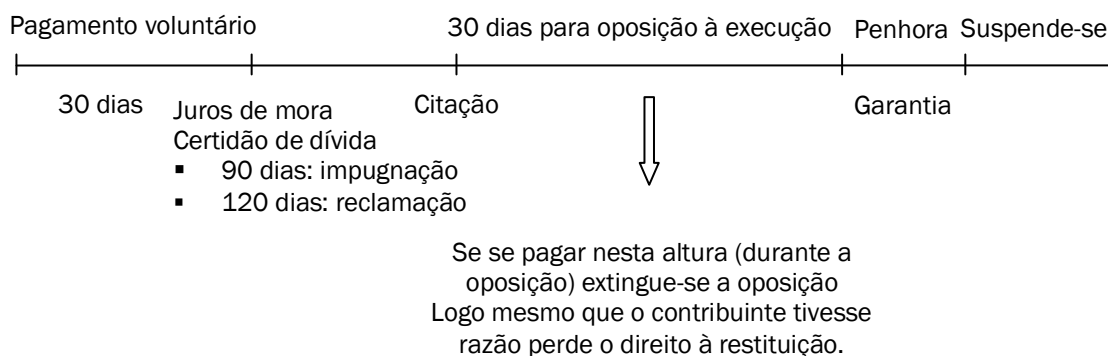
(artº 49, LGT)

A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação interrompem a prescrição.

O prazo de prescrição permanece interrompido enquanto pender, por exemplo, a impugnação judicial.

O prazo de prescrição é suspenso, também, em virtude do pagamento em prestações legalmente autorizadas ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado que ponha termo ao processo e nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

Esta norma aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção em que ainda não tenha decorrido período superior a um ano de paragem do processo por motivo não imputável ao sujeito passivo (artº 41, Decreto-Lei 43-A/2006, de 29 de dezembro).



4. Compensação

Tem duas modalidades:

- a compensação por iniciativa da Administração Fiscal (artº 89, CPPT)
- e por iniciativa do contribuinte (artº 90, CPPT)

Nos termos do artº 89, CPPT, os créditos do executado resultantes do reembolso, reclamação oficiosa, revisão oficiosa ou impugnação oficiosa são obrigatoriamente aplicados na compra das dívidas à mesma Administração Tributária, a não ser que esteja pendente reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução ou a dívida esteja a ser paga em prestações, desde que em qualquer caso essa dívida esteja garantida;

5. Confusão

Quando o Estado é simultaneamente sujeito ativo e sujeito passivo, o que leva à extinção da dívida por confusão (por exemplo: herança deferida ao Estado).

7. As Garantias da Prestação Tributária

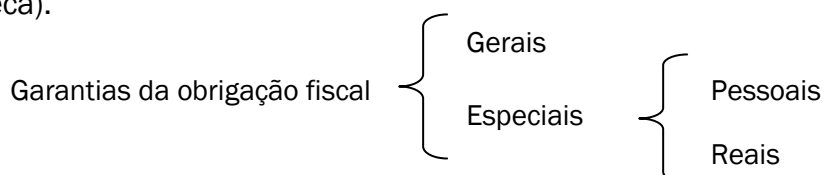
7.1 Garantias gerais e garantias especiais

As garantias da obrigação fiscal podem ser gerais ou especiais.

A garantia geral é o património do devedor (artº 50, nº 1, LGT e artº 601, Código Civil).

As garantias especiais podem ser pessoais ou reais:

- nas pessoais responde todo o património do devedor indistintamente;
- nas reais só responde coisa certa e determinada, mas há gozo do direito de sequência, isto é, de perseguir a coisa e executá-la onde quer que se encontra (vale mesmo por cima da hipoteca).



Nas pessoais temos a responsabilidade fiscal (artº 22 e seguintes, LGT).

Nas reais temos:

1. Privilégios creditórios do Estado

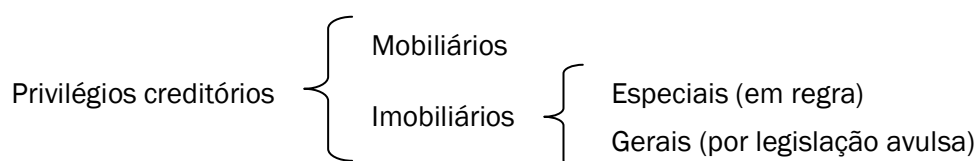
Faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros (artº 723, CC).

O artº 50, nº 2, a), LGT, remete para o Código Civil e leis tributárias a identificação desses privilégios.

Os privilégios creditórios podem ser mobiliários ou imobiliários.

Os mobiliários podem ser gerais ou especiais.

Os imobiliários são sempre especiais, tendo a legislação avulsa criado alguns imobiliários gerais (por exemplo, a favor da Segurança Social para garantir as contribuições em dívida e a favor dos trabalhadores com salários em atraso).



Quanto aos créditos do Estado e autarquias garantidos como privilégios, temos um privilégio mobiliário fiscal se as garantias dos créditos forem por impostos indiretos e também pelos impostos diretos inscritos para cobrança do ano corrente na data da penhora, ou ano equivalente e aos 2 anos anteriores (artº 736, nº 1, Código Civil).

Quanto aos privilégios mobiliários especiais são dotados dos mesmos os créditos resultantes de imposto de selo devido pela transmissão de móveis quanto a esses móveis.

Têm privilégios especiais os créditos de impostos autárquicos inscritos para cobrança no ano de penhor ou equivalente e nos 2 anos anteriores.

Também têm privilégios imobiliários os créditos do Estado por IMT e imposto de selo resultante de transmissão e incidente sobre transmissões gratuitas de imóveis.

O artº 108, CIRC, estabelece um privilégio imobiliário especial para garantia de pagamento de IRC relativo aos 3 últimos anos com referência à data de penhora.

Como referência aos móveis excedentes do património do devedor nesses últimos 3 anos, o Estado tem ainda um privilégio mobiliário geral ²³.

2. Penhor ou hipoteca legal (artº 50, nº2, b) e nº 3, LGT)

Podem ser constituídos quando essas garantias se revelem necessárias à cobrança efetiva da dívida (artº 195, CPPT).

No artº 199, nº 2, CPPT, a exigência idónea de garantia para que a impugnação judicial tenha efeito suspensivo (artº 103, nº 3, CPPT) pode ser satisfeita através de penhor ou hipoteca voluntária.

O penhor incide sobre móveis. Se for mercantil não implica desapossamento.

A hipoteca incide sobre imóveis e implica desapossamento.

3. Direito de retenção (artº 50, nº 2, c), LGT)

O Estado tem direito de retenção sobre quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal do que o sujeito passivo seja proprietário.

Trata-se de uma garantia típica do direito aduaneiro.

4. Prestação de caução

Exigida quando o contribuinte, ao exercer certos direitos (como a impugnação judicial, a oposição, o recurso judicial, o pagamento em prestações), pretender suspender o procedimento ou processo de execução fiscal (artº 169 e 170, CPPT).

Essa garantia consiste em garantia bancária, seguro caução ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente.

Se ocorrer insolvência o Estado, autarquias e Segurança Social detêm privilégios creditórios gerais para garantia das dívidas com menos de 12 meses antes do início do processo de insolvência.

Extinguem-se os privilégios creditórios especiais vencidos mais de 12 meses antes do início do processo de insolvência.

Extinguem-se ainda com declaração de insolvência as hipotecas cujo registo haja sido requerido mais de 2 meses antes da data de início do processo de insolvência.

²³ O IRS goza dessa garantia nos termos do artº 111, CIRS.

7.2 Garantias dos contribuintes

No que concerne às garantias do contribuinte vamos referir-nos ao conjunto de instrumentos, meios ou mecanismos criado pela ordem jurídica com o objetivo/finalidade direta ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses dos particulares perante a Administração Fiscal.

Em termos de garantias dos contribuintes, com o Código do Processo Tributário, em julho de 1991 (o CPPT foi criado pelo Decreto-Lei 433/1999, de 26 de Outubro) assistiu-se à consagração de 1 acervo (conjunto) de garantias que vieram a ser desenvolvidas pela LGT (01.01.1999).

Todavia uma boa parte dessas garantias nunca passaram de “letra morta”, uma vez que o Estado não dispunha de meios que permitissem a sua efetivação.

Era o caso do direito à informação sobre a melhor forma de cumprir as obrigações fiscais, em que não se consagrava um direito efetivo à informação correta e pronta.

O mesmo sucede com a informação prévia ou vinculativa, isto é, com a informação através da qual o particular pretende que a Administração Fiscal fique vinculada acerca do entendimento de um certo caso concreto.

Esta informação que seria de grande utilidade para os contribuintes, nunca era prestada atempadamente nem com a celeridade exigível e embora fosse gratuita, há quem sustente que deve ser paga como acontece em alguns países.

O certo é que a Administração Fiscal não lhe tem dado concretização prática adequada.

Depois de um período expansivo a nível da consagração de garantias na lei, assiste-se agora ao encurtamento legal das mesmas, talvez derivado ao facto do Estado ter reconhecido que não tinha capacidade para lhe dar concretização prática.

1. Direito à informação

O contribuinte tem direito a ser informado por escrito, no prazo de 10 dias, sobre a fase em que se encontra e a data previsível da sua conclusão, tem direito a ser informado sobre a sua situação concreta tributária e sobre a existência, teor e autoria de denúncias dolosas sobre a sua situação tributária (artº 67 e 70, nº 3, LGT);

2. Direito dos sujeitos passivos e outros interessados ou seus representantes legais a solicitarem e obterem informações vinculativas (artº 68, LGT);

3. Direito à fundamentação e notificação

As decisões do procedimento tributário são sempre fundamentadas através de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a elas presidiram e a sua eficácia depende da notificação aos contribuintes (se não houver fundamentação o ato é nulo, se não houver notificação não gera efeitos) (artº 77 e 63-B, nº 4, LGT);

4. Direito de audição prévia

O contribuinte tem direito a ser ouvido previamente nas situações referidas nos artº 60, 63-B e 23, LGT.

O direito a audição prévia deve ser exercido num prazo entre 8 a 15 dias, cabendo à Administração Fiscal fixar esse prazo (e fundamentá-lo), e pode ser exercido por escrito ou oralmente, sendo as suas declarações reduzidas a termo.

Os elementos novos que sejam referidos na audiência têm de ser levados em consideração na decisão.

5. Direito à dedução do reembolso ou restituição

Artº 30, nº 1, c), LGT

IRS (artº 78, nº 3, CIRS) - IRC (artº 104, CIRC) - IVA (artº 22, nº 4 e 5, CIVA) - IMT (artº 47, CIMT) - imposto de selo (artº 50, CIS)

O contribuinte tem direito a juros indemnizatórios ou moratórios (portaria 291/2003 de 8/4 → juros indemnizatórios = juros de mora = 4%);

6. Direito à redução de coimas

Se o contribuinte reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a sua situação tributária em certos prazos, tem direito a que a coima lhe seja reduzida (artº 29 e 30, RGIT).

7. Direito à caducidade da liquidação e à prescrição da obrigação tributária

Até ao ano passado também havia direito à caducidade da garantia → se o processo não estivesse decidido em três anos, ou 1 ano com reclamação graciosa ou impugnação judicial, a garantia caducava.

8. Direito à prescrição dos procedimentos e penas criminais e contra-ordenacionais

O prazo de prescrição do procedimento é de 5 anos a não ser que dependa da liquidação do imposto ou se o prazo de liquidação ocorrer antes desses 5 anos (artº 21, 73 e 74, RGIT).

Para a prescrições das penas o prazo é após a sentença.

Nota sobre a hierarquia dos tribunais administrativos:

- Tribunal Administrativo Fiscal (1ª instância)
Recorre-se ao TCA quando a matéria for de facto e de direito
- Tribunal Central Administrativo (2ª instância – região Norte e região Sul)
Recorre-se ao STA se a matéria é de direito
- Supremo Tribunal Administrativo.