

“UMA REFORMA FISCAL PARA O SÉCULO XXI”



Índice

Parte 1: Uma reforma fiscal

I. Joaquim Miranda Sarmiento & João Silva Lopes: Uma reforma fiscal para o Século XXI	5
II. Casalta Nabais & Maria Matilde Lavouras: Reforma do Sistema Fiscal	19

Parte 2: Reforma do IRS

I. Paula Rosado Pereira: Reforma do IRS, algumas reflexões	33
II. Glória Teixeira: Reforma do Sistema Fiscal: IRS	45
III. Manuel Faustino: O futuro do IRS ou o IRS do futuro	55

Parte 3: Reforma do IRC

I. Luís Marques & António Neves: Reforma do IRC	75
II. Cidália Lopes: Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável - a emergência do digital	87
III. António Américo Coelho & Ana Margarida Oliveira: Reforma fiscal do IRC: o mais importante ainda está por fazer...	99
IV. António Martins: O IRC: mudança estrutural ou ajustamentos graduais?	117
V. José Araújo: IRC - Subsídios para um imposto mais simples e com menos custos, para uma economia mais competitiva e que contribua para o mix da receita fiscal	133
VI. Pedro Pereira: Tributação de IRC	151
VII. Ana Paula Quelhas: As contribuições para a Segurança Social	163
VIII. David Ferreira: Reforma da tributação do IRC	169
IX. Jaime Esteves: Da progressividade excessiva, à competitividade empresarial, até ao elevador social	181
X. Rosa Areias: Reforma do IRC	189

Parte 4: Reforma da tributação do Consumo

I. Clotilde Palma: Uma reforma do IVA – contexto global e nacional	201
II. Susana Claro, Barbara Lopes Barbosa, Catarina Filipa Cavaleiro & Hugo Leonardo Alves: Reforma da tributação do consumo	217
III. Amílcar Nunes: A Tributação sobre o Consumo em Portugal – Trilhos para uma fiscalidade eficiente	229
IV. Catarina Belim & Beatriz da Palma Gonçalves: O direito a errar na entrega e dedução de IVA	243
V. António Brigas Afonso: Reforma da tributação do consumo	261

Parte 5: Reforma do Contencioso Tributário

I. Joaquim da Rocha Freitas: Contencioso Tributário - Desafios	273
II. Carla Trindade: Contencioso Tributário, estabilidade jurisprudencial e atracção ao investimento	285
III. Cláudia Reis Duarte & Joana Carvalhinho: O Contencioso Tributário – problemas e propostas	299
IV. Jesuino Martins: Por um Contencioso Tributário mais simples, célere e eficaz	315
V. Nuno Villa-Lobos & Tânia Carvalhais Pereira: Redução da litigância na área tributária: uma reflexão alternativa	327
VI. Rogério Fernandes Ferreira: A contínua reforma do contencioso tributário (Ou: o contribuinte em primeiro lugar)	341
VII. Serena Neto: Reforma Fiscal – uma proposta para o Contencioso Administrativo	353

Parte 6: Tributação da nova economia

I. Miguel Torres, Ana Moreira da Silva & Sara Brito Cardoso: Reforma do Sistema Fiscal – tributação da nova economia	365
II. João Silva Lopes: A tributação do carbono na nova economia	379

Parte 7: Reforma da Tributação do Património

I. Carlos Lobo: A reforma da tributação do imobiliário – algumas notas	393
--	-----

Índice de Autores

Organizadores:

Joaquim Miranda Sarmento

João Silva Lopes

Colaboração:

Amílcar Nunes

Ana Margarida Oliveira

Ana Moreira Da Silva

Ana Paula Quelhas

António Américo Coelho

António Brigas Afonso

António Martins

António Neves

Barbara Lopes Barbosa

Beatriz Da Palma Gonçalves

Carla Trindade

Carlos Lobo

Casalta Nabais

Catarina Belim

Catarina Filipa Cavaleiro

Cidália Lopes

Cláudia Reis Duarte

Clotilde Palma

David Ferreira

Glória Teixeira

Hugo Leonardo Alves

Jaime Esteves

Jesuíno Martins

Joana Carvalhinho

Joaquim da Rocha Freitas

José Araujo

Luís Marques

Manuel Faustino

Maria Matilde Lavouras

Miguel Torres

Nuno Villa-Lobos

Paula Rosado Pereira

Pedro Pereira

Rogério Fernandes Ferreira

Rosa Areias

Sara Brito Cardoso

Serena Neto

Susana Claro

Tânia Carvalhais Pereira

PARTE 1

CAPÍTULO I

Uma reforma fiscal para o Século XXI

JOAQUIM MIRANDA SARMENTO E JOÃO SILVA LOPES

1. Introdução

A política fiscal (ou seja, a definição e a utilização do sistema fiscal e dos impostos, taxas e contribuições com determinados objectivos de política económica) assume cada vez mais importância nas políticas públicas de qualquer país. Mas no caso de Portugal, estando na zona Euro (sem política monetária e cambial própria), a política fiscal assume uma relevância ainda maior no desenvolvimento do país e na competitividade da economia nacional.

A economia Portuguesa tem desde há 20 anos um problema de competitividade e de crescimento económico. O muito baixo crescimento económico das últimas duas décadas (0.5% crescimento real anual) demonstra que o crescimento do PIB potencial continua muito baixo. Isto significa que a economia Portuguesa tem uma barreira que a impede de crescer sustentadamente acima dos 1,5%/ano. Isso resulta de uma baixa produtividade (do fator capital e do fator trabalho) e dos baixos níveis de investimento (nas últimas duas décadas a formação bruta de capital fixo esteve em torno dos 15% PIB).

Desta forma, a economia Portuguesa só poderá crescer acima dos 3% aumentando significativamente o seu PIB potencial. Isso implica aumentos de produtividade, mas também um aumento do volume de investimentos. Tendo em conta o elevado endividamento nacional (famílias, empresas e Estado), tem de ser feito um grande esforço de aumento da poupança das famílias e do Estado e de atração de Investimento Direto Estrangeiro, sobretudo em setores de elevado valor acrescentado e de criação de empregos com elevadas qualificações.

É, assim, urgente e imperioso provocar alterações que aumentem de forma sustentada o potencial e a competitividade da economia, nomeadamente pela dinamização das exportações – e diminuindo, por essa via, o endividamento externo. Alterações que devem ser orientadas para que o Estado Português deixe de ser tentacular, burocrático e desorganizado, transtornando a vida da sociedade.

A política fiscal tem assim de estar ao serviço do aumento da competitividade e do crescimento potencial da economia Portuguesa. A fiscalidade deve também promover uma redistribuição eficaz, mas não confiscatória, dos rendimentos, de modo a que sejam facilmente identificáveis os benefícios decorrentes do pagamento de impostos.

Deve-se manter prevalência dos impostos indiretos sobre os diretos, atendendo à menor penalização dos agentes produtivos, à sua eficácia na arrecadação de receita e maior simplicidade administrativa. Contudo, isso deve ser feito num quadro de, pelo menos, uma neutralidade fiscal. Isto é, assegurar que apenas se altera o mix da política fiscal, mas sem agravamento da carga fiscal, e preferencialmente, no longo prazo, dentro dos constrangimentos orçamentais, da dívida pública e da pressão demográfica na receita e na despesa, procurar reduzir essa carga fiscal de acordo com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A progressividade dos impostos diretos deve ser a necessária, adequada e proporcional aos ganhos de coesão social dela decorrentes, uma vez que o rendimento que não é tributado por impostos diretos fica disponível e pode ser canalizado para novo investimento, poupança ou consumo, com evidentes benefícios económicos.

Contudo, a política fiscal que vier a ser desenhada para os próximos anos terá como forte condicionante a restrição orçamental a que Portugal está sujeito (e continuará a estar nos próximos anos, se nada for feito). Se se mantiverem taxas de crescimento do PIB real abaixo dos 2%/ano e uma dívida pública muito acima dos 100% PIB, de forma a baixar sustentadamente a dívida pública para valores abaixo dos 100% PIB é necessário manter saldos primários em torno dos 3%/4% PIB. Isto, conjugado com a pressão sobre a despesa que resulta da evolução demográfica, limita as desejáveis reduções da carga fiscal que atingiu máximos históricos dificilmente suportáveis pelos contribuintes.

É importante que os Portugueses tenham noção que a margem para reduzir impostos nos próximos anos depende sobretudo do crescimento da riqueza gerado pelo país em combinação com uma política de racionalização da despesa pública que possa contribuir para o alívio, merecido e desejado, da carga fiscal na senda da tendência das finanças públicas modernas traduzida na transição da função redistributiva do Estado da vertente da receita para a despesa.

Por esse facto, a utilização da Política Fiscal tem de ser muito seletiva, neutral e com elevada eficiência e impacto económico.

Desta forma, a Política Fiscal (incluindo, mas não só, a redução da carga fiscal), deve estar focada em 2 grandes objetivos:

- Aumento da competitividade da economia Portuguesa e das empresas sediadas em Portugal, reforçando o investimento (nacional e estrangeiro).
- Alívio da carga fiscal em IRS para as famílias da classe média.
- Substituição da extrafiscalidade centrada na concessão de benefícios fiscais pela extrafiscalidade baseada na internalização de externalidades negativas resultantes de comportamentos não sustentáveis.

A mensagem económica e orçamental que se advoga caracteriza-se por menos Estado (menor carga fiscal) e melhor Estado.

Essa mensagem passa pelos seguintes pilares:

1. Melhoria da competitividade da economia Portuguesa (*Sustentabilidade económica*).
2. Equilíbrio orçamental e redução da dívida pública (*Sustentabilidade orçamental*).
3. Reforço e melhoria do Estado social. Redução das desigualdades e aumento da equidade do sistema fiscal (*Sustentabilidade social*).
4. Melhoria da eficiência dos serviços públicos, através da sua reorganização, descentralização, mais inovação e qualidade, e melhor gestão, sem preconceitos ideológicos que inibam a escolha do melhor modelo de gestão em cada situação (*Sustentabilidade dos serviços públicos*).
5. Dentro das condicionantes anteriores (e da restrição do ponto 2), redução da carga fiscal das empresas e das famílias (*Sustentabilidade fiscal*).

Por último, no médio e longo prazo a política fiscal em Portugal tem dois enormes desafios: por um lado, a harmonização fiscal a nível Europeu, com a possível criação de novos impostos, como o imposto sobre as transações financeiras, sobre o digital e sobre as atividades económicas poluentes, bem como a aplicação da taxa mínima global de 15% de imposto sobre as empresas. Por outro lado, a digitalização, inteligência artificial, o “big data” e as alterações climáticas encerram enormes desafios, mas também oportunidades, ao nível fiscal. Por um lado, as inovações tecnológicas permitem criar valor e também, ao nível da administração fiscal, menores custos de contexto e melhores meios de combate à fraude e evasão fiscal. Mas acarretam transformações económicas e laborais que tornam mais difícil continuar a aplicar os meios tradicionais de tributação, sobretudo ao nível do rendimento das empresas e das pessoas. Por outro, uma extra-fiscalidade correctora de externalidades negativas traduzida no agravamento de taxas e contribuições que incidam sobre comportamentos não sustentáveis do ponto de vista ambiental.

A política fiscal não é a solução mágica que vai resolver os problemas graves e estruturais de natureza económica, financeira e social que Portugal enfrenta. Mas é um instrumento (entre vários), que pode alavancar algumas soluções e caminhos para um país mais desenvolvido, competitivo e socialmente justo.

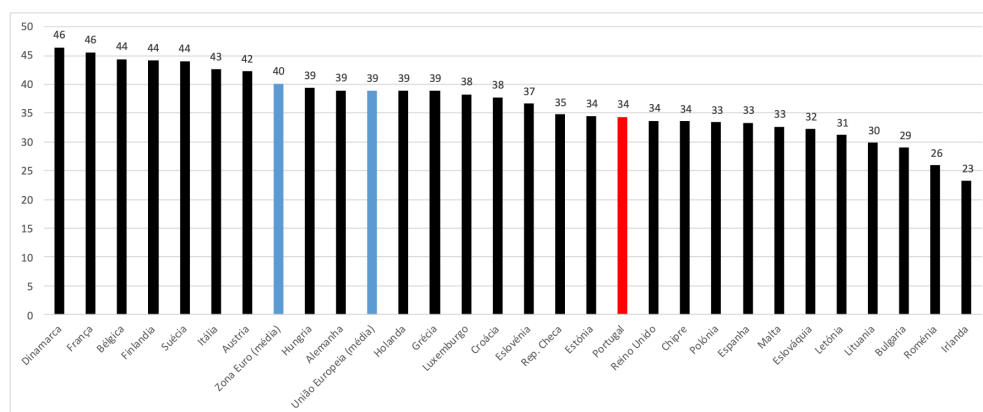
2. Breve caracterização do sistema fiscal Português

O sistema fiscal moderno Português tem cerca de 30 anos, resultante em grande medida das reformas dos anos 80 (introdução do IRS e do IRC, bem como da Contribuição Autárquica em 1989, e em 1986, por via da entrada na então CEE, a introdução do IVA). Em 2003 a reforma da tributação do património substitui a CA pelo IMI, e a Sisa pelo IMT.

Assim, o sistema fiscal Português tem impostos sobre o rendimento (IRS para as pessoas singulares e IRC para as pessoas coletivas), impostos sobre o património (IMI e IMT), sobre a despesa e o consumo (IVA e IECs) e um imposto do selo que assume na estrutura do sistema fiscal um carácter de imposto residual.

Do ponto de vista da carga fiscal, Portugal apresenta uma carga fiscal abaixo da média da União Europeia e da zona Euro (Gráfico 1). Contudo, esta média é muito influenciada por países com elevadas cargas fiscais e com os quais Portugal não é um competidor direto (Dinamarca, Finlândia ou Suécia, por exemplo). Quando comparamos com os países do sul da Europa e do Leste Europeu, verificamos que Portugal é um dos países com maior carga fiscal. Mas como veremos, esta posição de Portugal esconde outros problemas, nomeadamente ao nível da distribuição da carga fiscal pelos contribuintes.

Gráfico 1 – Carga fiscal em % PIB países da União Europeia



Fonte: Autores, com base nos dados do “Taxation Trends 2018” da União Europeia

De facto, a distribuição da carga e do esforço fiscal pelos contribuintes é muito assimétrica. A maior parte da receita de IRS está concentrada numa faixa pequena de contribuintes, sendo que no IRC essa assimetria é ainda mais acentuada. No IRS as estatísticas da Autoridade Tributária indicam que cerca de 90% da receita do imposto decorre das categorias A (trabalho dependente) e H (Pensões). Os rendimentos acima de 32 mil € representam apenas 12% dos contribuintes, mas representam 70% do imposto cobrado. Metade dos contribuintes em IRS tem escalão de rendimentos até 27 mil €. De fato, das cerca de 5 milhões de declarações entregues, cerca de 2.5 milhões (ou seja, metade) não tem qualquer coleta de imposto. A sobretaxa de IRS (que originalmente se aplicava a partir do 3º escalão) apenas abrangeu um terço dos contribuintes. Cerca de 40% dos contribuintes não têm sequer retenções na fonte.

No IRC vemos que 65% das empresas não apuram qualquer imposto a pagar (isso resulta de apenas metade das empresas ter lucros fiscais o que após a aplicação do reporte de prejuízos reduz o número de empresas com IRC a pagar).

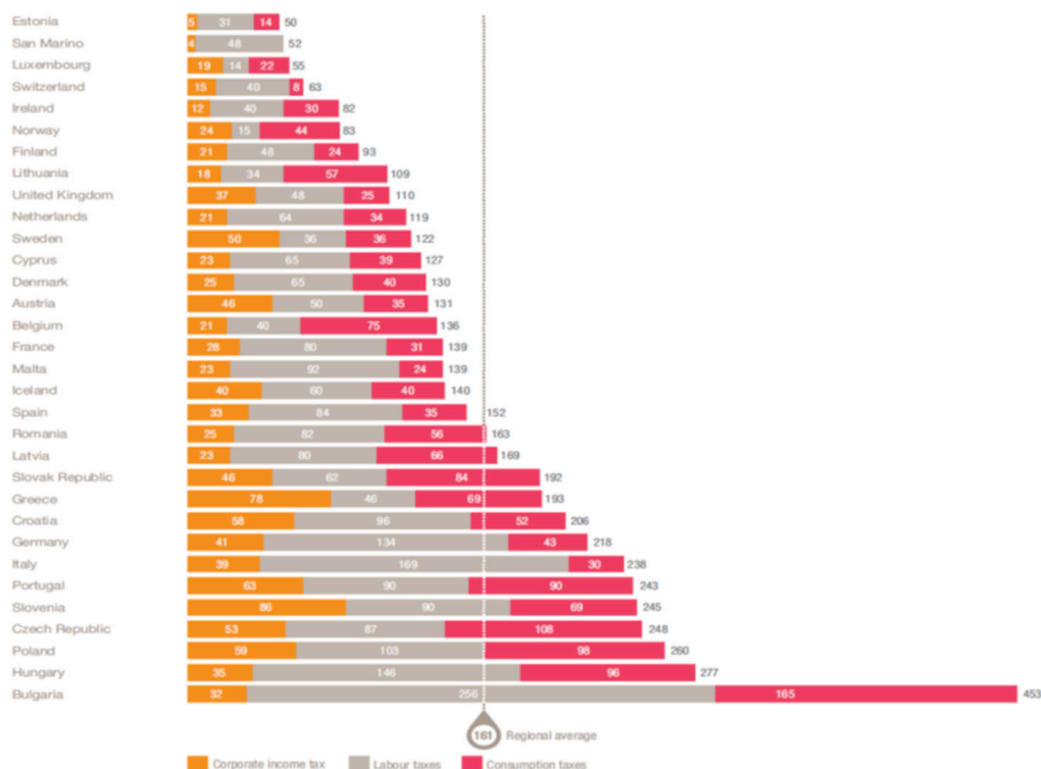
As empresas com volume de negócios acima dos 25 milhões €/ano são apenas 0.5% do total das empresas nacionais, mas representam 50% do IRC cobrado. As empresas com volume de negócios acima dos 2.5 milhões €/ano são cerca de 6% das empresas Portuguesas, mas representam mais de 70% da receita de IRC. O Pagamento Especial por Conta representa cerca de 10 M€ e as tributações autónomas representam cerca de 500 M€.

Outros problemas do sistema fiscal Português são o da instabilidade fiscal, bem como dos elevados custos de contexto de cumprimento das obrigações fiscais e da morosidade dos processos de contencioso tributário (em sede de administração fiscal e dos tribunais).

Do ponto de vista da instabilidade fiscal, recorde-se um estudo publicado em 2015¹, que mostra que entre 1989 e 2014, os principais impostos (IRS, IRC; IVA, IMI e IMT) foram alterados 492 vezes, produzindo 3.178 alterações ao nível dos artigos dos códigos fiscais. Esta é uma das principais queixas que o sistema fiscal tem por parte dos investidores. A instabilidade das normas fiscais leva a uma imprevisibilidade muito grande. Planear investimentos em Portugal a 5 anos é muito difícil, dada a permanente mudança nas regras fiscais.

Em termos dos custos de contexto, Portugal apresenta uma situação ainda preocupante, apesar das melhorias das últimas duas décadas e do potencial do “portal das finanças”. As empresas em Portugal apresentam mais de 30 declarações por ano (entre AT e Segurança Social). Vários estudos apontam que o número de horas consumidas pelas obrigações declarativas em Portugal é bastante mais elevado que na maioria dos países concorrentes (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Tempo médio despendido na liquidação de impostos



Fonte: World Bank Group (“Paying Taxes, 2018”)

¹ Ver Sarmento & Duarte (2015): “A Instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014”, Revista Julgar e Sarmento (2016): “A Instabilidade do Sistema Fiscal entre 1989 e 2014”.

A morosidade dos processos de contencioso tributário é outro problema frequentemente apontado pelos investidores. Resolver uma litigância com a AT é um processo moroso e caro, sobretudo se enveredar pelos Tribunais Tributários.

No atual sistema fiscal Português, os principais impostos estão alicerçados em taxas nominais bastante elevadas, na aplicação de benefícios fiscais que hoje dificilmente se justificam, e sem grandes preocupações no que se refere à criação e implementação de uma verdadeira política fiscal que sustente devidamente o dever de pagar impostos. É, pois, pacífico afirmar que as medidas fiscais que têm vindo a ser tomadas fazem de Portugal um país muito pouco competitivo do ponto de vista fiscal na perspetiva dos investidores e das empresas.

Quando se pensa a fiscalidade importa ter sempre presente que não existe sistema fiscal sem contribuintes, ou seja, o sistema fiscal é para os contribuintes e são os contribuintes que constituem o Estado. É, portanto, necessário que as alterações legislativas tenham como fim último a criação de condições que vão, diretamente ou indiretamente, ter repercussões positivas no meio em que operam e/ou vivem os contribuintes. Atualmente, existe um grande afastamento entre os contribuintes e o Estado, uma vez que o binómio impostos pagos/benefícios recebidos, que está subjacente ao dever de pagar impostos, está claramente deficitário no âmbito dos benefícios. Esta situação gera um clima de grande contestação e descontentamento, o qual para além de ser fonte de tensão social, potencia a fuga e a evasão fiscal, em evidente prejuízo do Estado.

Assim, podemos elencar que os principais problemas do sistema fiscal Português em matéria de competitividade da economia nacional são:

- Pouca orientação do sistema fiscal para a competitividade da economia Portuguesa;
- Instabilidade legislativa, que reduz a capacidade de planeamento de médio e longo prazo dos investidores;
- Elevados custos de contexto no cumprimento das obrigações fiscais;
- Elevados tempos de espera por decisões em matéria de litigância e contencioso tributário, com os consequentes elevados custos;
- Carga fiscal elevada, sobretudo ao nível da taxa de IRC com uma despesa fiscal (i.e. benefícios fiscais) muito elevada, tendo aumentado mais de 20% desde 2014;
- Concentração demasiado elevada da tributação de IRC em poucas empresas e sobretudo da concentração da tributação de IRS numa pequena faixa de contribuintes.

3. Reforma do IRC e dos Benefícios Fiscais

É no IRC e nos benefícios fiscais ao investimento e à criação de emprego que se entende que devem ser concentrados os esforços principais em matéria de política fiscal.

Em termos de IRC, a taxa máxima do imposto criou nos últimos anos um problema de competitividade. Olhando para o 3, vemos que Portugal tem a 3ª maior taxa marginal de IRC da União Europeia (e da zona Euro). A taxa marginal de 31.5% coloca Portugal muito acima dos seus principais concorrentes. A diferença para a Grécia é de 2.5 p.p.; para Itália de 3.7 p.p.; para Espanha é de 6.5 p.p. e para a Irlanda é de uns abismais 19 p.p.. Mesmo para os países da Europa de Leste, temos diferenças entre 10 p.p. e 15 p.p. para a maioria desses países. De facto, tem-se assistido a uma tendência continuada de redução das taxas de imposto sobre as empresas ao nível dos diferentes estados-membros, aliada a um esforço de simplificação de procedimentos através da supressão ou eliminação de benefícios, deduções e isenções, o que se traduz no alargamento da base de incidência.

A nível da OCDE, Portugal ocupa a 8ª posição com a taxa marginal de IRC mais alta num universo de 94 jurisdições (Gráfico 4), e entre 2017 e 2018 a taxa decresceu em 10 países e só aumentou em 6, a saber, Canadá, Índia, Coreia do Sul, Letónia, Turquia e Portugal (devido ao aumento da taxa máxima da derrama estadual). Dir-se-á que a taxa marginal de 31.5% só se aplica aos lucros acima de 35 milhões de €. Esse argumento tem contudo dois problemas:

Primeiro é que Portugal precisa de atrair investimento direto estrangeiro de grande dimensão (e que portanto será tributado marginalmente a essa taxa). Só projetos de elevada dimensão podem ter um efeito de arrastamento sobre a economia nacional, proporcionando a entrada em novos setores e criando empresas a montante e a jusante. Basta ver o efeito da AutoEuropa na indústria de componentes automóveis em Portugal nos últimos 20 anos.

Segundo, tendo em conta a tributação em derrama municipal e sobretudo a tributação em sede de tributações autónomas², Portugal tem uma receita fiscal de IRC em % PIB que não sendo a 3ª mais elevada, é contudo uma das mais altas na União Europeia (8º lugar – ver Gráfico 5). O peso da receita do IRC em percentagem do PIB está bastante acima dos nossos principais concorrentes Europeus e acima da média da União Europeia e da zona Euro.

² As tributações autónomas representaram, de acordo com as estatísticas da Autoridade Tributária, em 2016, cerca de 500 M€. Face a uma coleta de imposto (antes das tributações autónomas) em torno dos 5 mil M€, isto representa um agravamento do imposto em 10%, ou em alternativa um agravamento da taxa de IRC em 2 p.p.

É forçoso, por tudo isto, concluir que regime português de tributação das empresas não se afigura competitivo face aos regimes europeus de referência, constituindo-se como um indutor ao endividamento das empresas, a que acresce a complexidade e burocracia do sistema que dificulta o cumprimento das obrigações fiscais.

A estrutura do IRC em Portugal é de facto muito complexa: existem diversas isenções e taxas especiais bem como a derrama municipal cuja base tributável não é inteiramente coincidente com a do próprio imposto, sendo Portugal um dos poucos países da UE que aplica esta taxa a nível local.

Adicionalmente, a título “transitório”, foi criada uma derrama estadual, traduzida num acréscimo de imposto aplicado à parte do lucro das empresas que excede determinados limites previstos na lei. Actualmente, à fracção do lucro tributável situada entre EUR 1,5 milhões e EUR 7,5 milhões, aplica-se uma taxa de derrama estadual de 3%, entre EUR 7,5 milhões e EUR 35 milhões, aplica-se uma taxa de derrama estadual de 5%, ficando os lucros superiores a EUR 35 milhões sujeitos à taxa de 9%. Para além da criticável progressividade, importa também não negligenciar o efeito dissuasor que esta derrama estadual provoca no investimento estrangeiro.

É necessário pois consagrar normas fiscais simples (de fácil compreensão e adequadamente dirigidas) e estáveis (para vigorarem vários exercícios), criando um quadro legislativo onde cumprir as obrigações fiscais não seja um processo moroso e complexo, e onde planear não seja uma missão impossível.

É necessário criar um quadro fiscal que gere consenso suprapartidário e que seja apresentado aos Portugueses e aos investidores como um quadro de referência de médio prazo.

Neste contexto, urge proceder a uma redução da complexidade e da carga fiscal sobre as empresas, a concretizar em duas fases distintas:

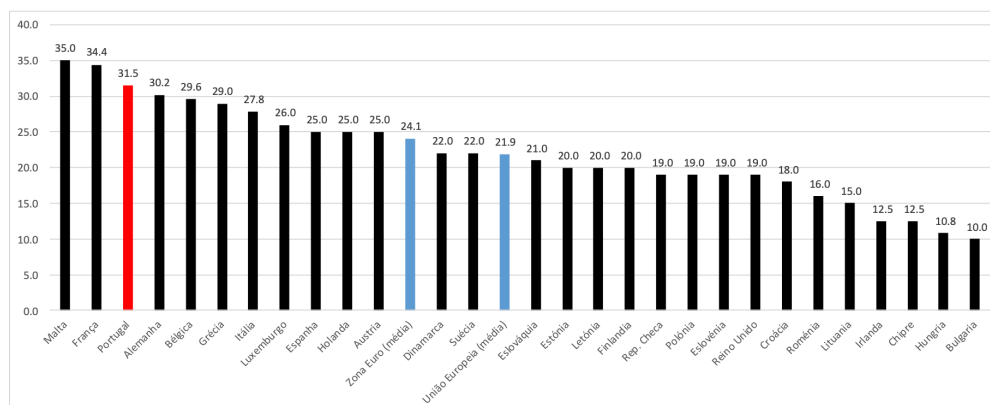
- i) redução progressiva das derramas municipal e estadual até à sua eliminação, permitindo uma redução da taxa marginal do IRC, acompanhada por um aumento da matéria coletável através da revisão/eliminação de benefícios fiscais que dificilmente se justificam no atual contexto;
- ii) redução gradual da taxa nominal de IRC até atingir um dos níveis mais competitivos da UE.

Sinal de que a redução da taxa não equivale, necessariamente - pelo menos a médio prazo - a uma redução da receita fiscal, pode ser constatado pelo facto de a receita do IRC em Portugal, em 2015, ano em que se reflecte a redução da taxa nominal de IRC na sequência da Reforma do IRC de 2013, ter aumentado de EUR 4.519 milhões (em 2014) para EUR 5.248 milhões. Neste caso, a receita fiscal aumentou, contrariando a convicção generalizada de que as descidas das taxas correspondem, necessariamente, a perdas de receita. Adicionalmente, não será negligenciável o efeito colateral produzido no crescimento da receita do IVA, bem como no combate à fraude e evasão fiscais.

De facto, uma redução progressiva da carga fiscal sobre as empresas, aliada a uma simplificação administrativa e da burocracia (e.g. eliminação de obrigações declarativas e contabilísticas), permitirão aumentar a competitividade das empresas, a desalavancagem financeira dos balanços e uma maior taxa de retorno pré-imposto e, consequentemente, mais investimento, criação de emprego e maiores salários.

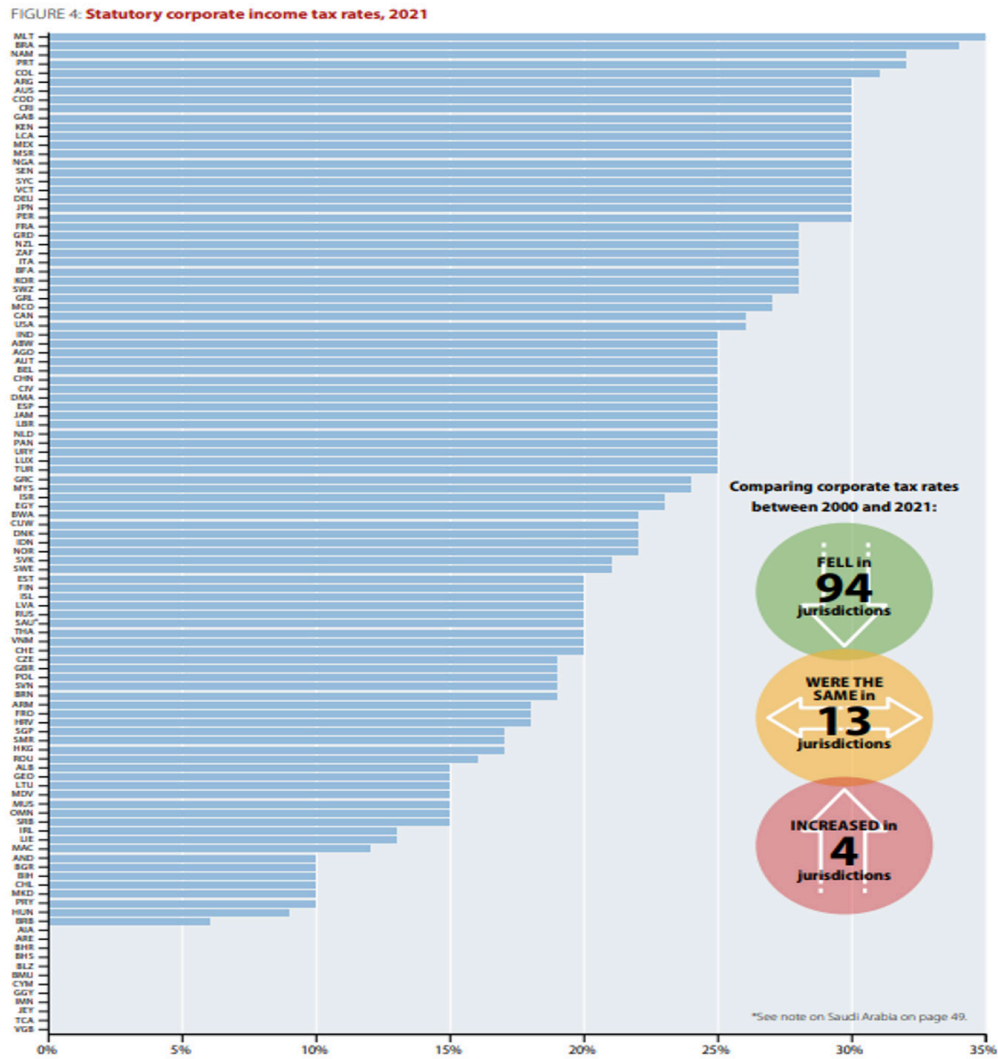
Acresce uma revisão profunda dos benefícios fiscais através da supressão de todos os que, comprovadamente, não concorram para a obtenção de ganhos para a economia e para a sociedade. Advoga-se, igualmente, que os benefícios fiscais não eliminados passem a operar, preferencialmente, mediante reembolso, ao invés da isenção simples, permitindo uma maior sindicância por parte da administração tributária..

Gráfico 3 – Taxa marginal máxima de IRC nos países da União Europeia



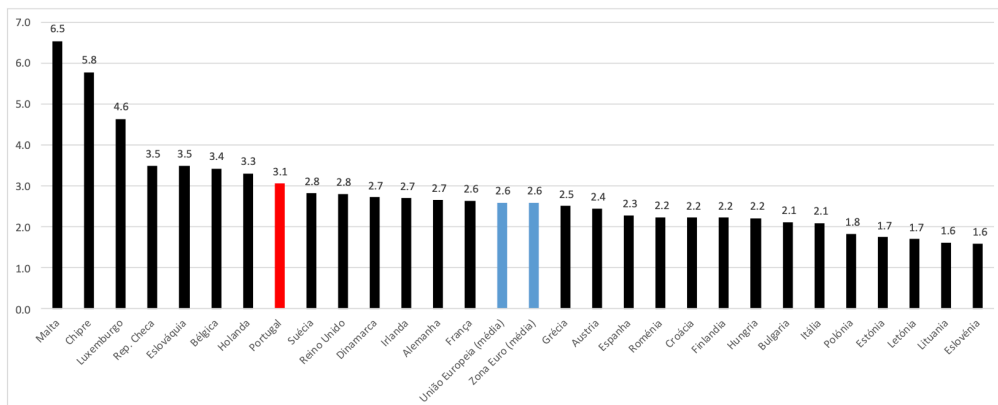
Fonte: Autores, com base nos dados do “Taxation Trends 2018” da União Europeia

Gráfico 4 – Taxa marginal máxima de IRC nos países da OCDE



Fonte: OCDE (“Corporate Tax Statistics”, 2021)

Gráfico 5 – Receita fiscal do IRC em % PIB nos países da União Europeia



Fonte: Autores, com base nos dados do “Taxation Trends 2018” da União Europeia

Assim, para além da simplificação e redução progressiva do IRC e revisão dos benefícios fiscais, os principais vetores de atuação de uma reforma do IRC serão:

- Alargamento da taxa reduzida de 17% dos 15 mil € de lucro para os 100 mil €.
- Possibilidade de majoração dos custos incorridos com salários (incluindo as empresas que recorreram ao regime do “lay-off simplificado”) bem como com as contribuições para a segurança social.
- Criar benefícios fiscais e simplificar procedimentos para empresas que invistam em Portugal com planos de negócio a longo prazo.
- Incentivar o investimento produtivo através do prolongamento temporal dos créditos fiscais ao investimento.
- Concessão de isenção de IRC durante 10 anos renováveis (as chamadas Tax Holidays) às empresas que atuem em áreas prioritárias, por exemplo software, novas energias, internet, ciências do mar, etc., com significativa criação de emprego e ligados à exportação ou substituição de importações.
- Reorganizar o regime simplificado, tornando-o para as pequenas e microempresas um regime de muito fácil aplicação, de forma a atrair o grosso destas empresas. Criar finalmente (ao fim de 20 anos), os coeficientes técnico-fiscais por setor de atividade. Criar nesse âmbito uma coleta mínima de imposto, que abranja os 2/3 de empresas que neste momento não tem coleta de imposto.
- Criar um novo incentivo à atividade exportadora e, em geral, às atividades que produzem bens transacionáveis, através de uma redução do IRC proporcional à atividade exportadora desenvolvida pelas empresas, pelo menos para fora do espaço comunitário, em função do respetivo valor acrescentado nacional.
- Direcionar a generalidade dos incentivos financeiros para atividades de exportação, produção de bens transacionáveis, agilizando os procedimentos necessários à aprovação dos contratos com investidores.
- Reforçar os mecanismos de preços de transferência, através de acordos quadro, seguindo o exemplo holandês, como forma de captação de investimento real, que assim poderia usufruir de taxas de tributação mais baixas.
- Reforço dos benefícios fiscais relacionados com o investimento e atividade económica que envolva os PA-LOPS e a CPLP. Neste âmbito, ponderar a criação com estes países de um “Acordo Multilateral de Fiscalidade”. Transformar Portugal num centro financeiro para os investidores dos Países Lusófonos, criando um regime especial de isenção nas SGPS’s e nos fundos de investimento, em termos de dividendos, mais-valias, juros, royalties e amortização do goodwill.
- Prolongar o regime de reporte de prejuízos de 12 anos.
- Melhorar as condições previstas no RFAI – Regime Fiscal Apoio ao Investimento.
- Permitir em determinados setores e ativos (ligados sobretudo a setores tecnológicos) taxas de depreciação aceleradas.
- Reforçar o regime fiscal de patentes e inovações.
- Dedutibilidade do goodwill: o mecanismo consistente na possibilidade de deduzir, para efeitos de IRC, a diferença entre o preço pago pela aquisição duma sociedade e o valor contabilístico do seu património (goodwill). Este mecanismo foi um vetor fundamental da internacionalização das empresas espanholas.
- Reforçar o regime de “participation exemption”.
- Reforçar a competitividade fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira.
- Equacionar a criação de incentivos financeiros e fiscais ao estabelecimento de clusters / zonas económicas privilegiadas que apostem em determinadas atividades e indústrias específicas e na economia do conhecimento (v.g., R&D em todos os domínios científicos, incluindo obviamente o domínio tecnológico), numa ótica de atração de investimento, em particular investimento direto estrangeiro, aproveitando o regime das Zonas Livres Tecnológicas (Resolução do Conselho de Ministros n.º 29/2020, de 21 de Abril). Os incentivos poderão passar por um longo período de tempo em que é aplicável uma taxa reduzida de IRC e pela redução de contribuições para a Segurança Social por parte dos empregadores.
- Renovar incentivos às regiões do país do interior. Atendendo à existência de infraestruturas que as aproximam do resto do país, o que se mostra necessário é fixar as populações nesses locais, e tal poderá acontecer através de incentivos semelhantes aos descritos no ponto anterior.
- Revisão do regime de tributação autónoma, atenuando o seu carácter distorcedor e penalizador.
- Reforçar e aprofundar o incentivo ao reinvestimento dos lucros empresariais não distribuídos como forma de capitalização das empresas face às alterações menores introduzidas na Lei do OE para 2020 no Regime de Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR). Entende-se que o mesmo não deve estar limitado às PME’s – podendo ser aplicável a todas as empresas, independentemente do seu volume de negócios –, bem como o alargamento progressivo e gradual de todos os limites de aplicação. Assim, possibilitar-se-ia que este regime de incentivo ao reinvestimento dos lucros empresariais não distribuídos pudesse ser utilizado, de uma forma mais abrangente, pela maioria das empresas, desde que cumprissem os requisitos mínimos (e.g. disponham de contabilidade organizada, o seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos e tenham a respetiva situação fiscal e contributiva regularizada perante a AT e a Segurança Social).

- Integração do capital natural na contabilidade pública (“contabilidade ambiental-económica”), na linha do recomendado pelas Nações Unidas, permitindo uma adequada reformulação das políticas públicas, bem como quantificar e informar acerca do impacto ambiental, investimentos associados e acções preventivas necessárias para reduzir as externalidades negativas no sector público.
- Aumento da tributação sobre as empresas poluidoras, na linha da mais recente doutrina fiscal e sugerido pela OCDE, designadamente através do aumento da tributação sobre as fontes de energia poluidoras como o carvão e o gás natural em sede de ISP. De acordo com a estimativa da OCDE (“Estudo Económico sobre Portugal”, de 18 de Fevereiro de 2019), o impacto total do aumento das taxas ambientais (conjugado com alterações à regulação dos mercados de energia, transportes e comunicações) poderia significar um aumento anual de receitas fiscais de 2,6% do PIB.
- Acompanhamento proactivo e diligente, com diálogo entre todas as forças partidárias, das negociações para a criação da tributação digital sobre serviços digitais, venda de bens à distância e venda de dados no âmbito da OCDE (Pilares Um e Dois do BEPS) e na discussão da proposta da CE, com vista à sua implementação célere.
- Criação da Contribuição Extraordinária para o Sector das Comunicações sobre a base de activos regulados (i.e. acervo de infraestruturas aptas detidas ou geridas pelos sujeitos passivos no final do ano anterior ao início da tributação) reconhecidos pela entidade reguladora (e.g. condutas, postes, câmaras de visita, torres e mastros e infraestruturas associadas), com proibição expressa da respectiva repercussão no preço das tarifas.

Qualquer alteração de natureza fiscal deve ter como principal premissa a “neutralidade fiscal”, ou seja, qualquer alteração da estrutura da receita fiscal deve manter tendencialmente inalterada a carga fiscal global.

Ora, a conjugação de todas estas medidas – algumas das quais com uma estimativa de impacto positivo na receita fiscal – permitiriam acomodar as medidas de redução da taxa de IRC (e uma eventual redução da receita a curto prazo), assegurando a necessária neutralidade fiscal.

4. Medidas de simplificação da Administração Tributária

Apesar da melhoria substancial da Administração Fiscal nas últimas duas décadas, continua hoje a assistir-se a uma relação difícil entre a AT e os contribuintes, baseada numa certa desconfiança mútua, o que tem vindo a provocar um aumento exponencial da litigiosidade administrativa e judicial.

Deste modo, é fundamental que este relacionamento possa ser agilizado. Só um relacionamento deste género poderá novamente voltar a criar uma relação de confiança fundamental para o investimento e para a prevenção de conflitos e crises, nas mais das vezes facilmente ultrapassáveis se existisse um quadro de diálogo e colaboração permanentes.

Ao nível das obrigações acessórias fiscais é aconselhável que estas sejam tendencialmente uniformizadas com as obrigações acessórias em sede de Segurança Social, deste modo agilizando e diminuindo a carga burocrática dos contribuintes na hora de cumprir com este tipo de obrigações.

De modo a aumentar a competitividade fiscal internacional de Portugal como destino privilegiado de atracção de investimento estrangeiro, deverá ser possível implementar um efetivo sistema de “rulings” a nível da Administração Fiscal, a qual deverá passar a pronunciar-se sobre dúvidas existentes sobre o regime fiscal português de um modo claro e, sobretudo, célere. Tal é fundamental para que uma empresa estrangeira possa optar por Portugal na hora de decidir onde investir, porquanto uma Administração Fiscal eficiente e colaborante é, sabe-se hoje, fator crítico de desempate na hora da decisão. É preciso notar que países que com Portugal competem no “mercado fiscal internacional” do qual são meros exemplos a Holanda, Luxemburgo ou a Suíça já dispõem de semelhante sistema.

O atual sistema de informações vinculativas existente na legislação fiscal portuguesa embora tenha conhecido melhorias recentes, continua a ser ainda manifestamente insuficiente face ao tempo médio de resposta por parte da Administração Fiscal, o que o torna, nas mais das vezes, ineficaz.

Assim, em sede de redução dos custos de contexto do sistema fiscal sugere-se:

- Garantir um eficaz funcionamento da justiça fiscal, quer através da garantia de funcionamento célere dos tribunais tributários, quer dos meios alternativos de resolução de conflitos fiscais, quer do funcionamento da inspeção tributária e da melhoria da relação entre a administração fiscal e os contribuintes.
- Simplificar e reduzir as obrigações e as declarações fiscais.
- Desburocratização e simplificação de procedimentos, nomeadamente em casos de reestruturações empresariais.
- Efetuar o levantamento e efetivar a racionalização das diversas taxas e emolumentos cobrados por entidades públicas, atendendo ao impacto negativo que as mesmas provocam na prossecução das atividades económicas.

- Criar uma conta corrente fiscal para as empresas.
- Reforçar o nível de informação fiscal prestado pela AT às empresas e aos cidadãos.

Em sede de simplificação e reforço das competências e eficiência da Administração Fiscal sugere-se:

- Uma profunda reestruturação da AT, passando a estar organizada por segmentos de contribuintes ao invés de por impostos/funções.
- Ênfase da reestruturação da AT em 3 áreas: INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA: Prevenir, capacidade de deteção da fraude e evasão fiscal, equilíbrio nas correções; EXECUÇÕES FISCAIS: Ênfase na gestão da dívida executiva, aposta na prevenção (quando um SP estiver em falta de pagamento por 2/3 notas de liquidação não esperar pelo processo de execução fiscal, mas sim atuar imediatamente na sua cobrança coerciva); CONTENCIOSO: Fazer sentir ao contribuinte que existe a real, rápida e justa possibilidade de reclamar das decisões da AT. Criação de um órgão colegial na AT, composto por funcionários internos e elementos exteriores, com competência para se pronunciar sobre as reclamações dos contribuintes. Poderia concretizar-se pela reconfiguração da Direcção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte, criada pela Portaria n.º 98/2020, de 20 de Abril.
- Reforçar os meios humanos da AT, melhorar as carreiras e a motivação dos seus quadros. Alterar a filosofia de recrutamento. Terminar com os “grandes” concursos públicos, que ocorrem de 10 em 10 anos (ou as vezes ainda mais). Recrutamento anual em função das necessidades (por prioridades). Recrutamento nas universidades. Recrutar recém-licenciados nas áreas Economia /Gestão/Contabilidade/Auditoria/GRH/ Direito, com contratos individuais de trabalho (competir com as “big four”).
- Criar uma ligação entre as competências necessárias à função e o treino ministrado (Exemplo: Dívida Executiva: Competência necessária: Capacidade de persuasão e de comunicação na abordagem aos contribuintes faltosos). Criar protocolos com universidades portuguesas e estrangeiras, de renome e qualidade, nas áreas de: Gestão, GRH, Contabilidade, Auditoria, Gestão financeira, Liderança, Direito.
- Alterar a imagem que o público tem do trabalho da AT, mudando o próprio tipo e filosofia de trabalho.
- Alteração do sistema remuneratório da AT, permitindo uma situação de discriminação positiva nas remunerações dos quadros, nomeadamente o top management e os técnicos altamente qualificados. Criação de uma estrutura de adoção do modelo de corporate governance (Chairman: Impostos — Decisão de processos, doutrina, alterações legislativas, reporte ao governo; CEO: Gestão — Informática, RH, Instalações, Gestão Financeira, etc).
- Fusão entre a AT e a área de cobrança da Segurança Social.
- Analisar os custos de arrecadação de cada tipo de imposto, por departamentos da administração fiscal, de forma a permitir a introdução de medidas corretivas nos serviços que se revelem menos eficientes e equacionar ajustamentos legislativos, de modo a melhorar a relação custo/benefício dos tributos.
- Reforçar ainda mais a componente do “portal das Finanças”.

5. Medidas de combate à fraude e evasão fiscal

O combate à fraude e evasão fiscal tem de ser um ponto fulcral da política fiscal de um governo. Não somente pela captação de recursos, mas também pelo efeito moralizador que tem e pelo efeito de redução das distorções de concorrência entre agentes económicos. Os estudos internacionais apontam que a fraude e evasão fiscal em Portugal, quando medida em percentagem do PIB, é ainda elevada, acima da maioria dos países concorrentes.

Desta forma, propõe-se as seguintes medidas de combate à fraude e evasão fiscal:

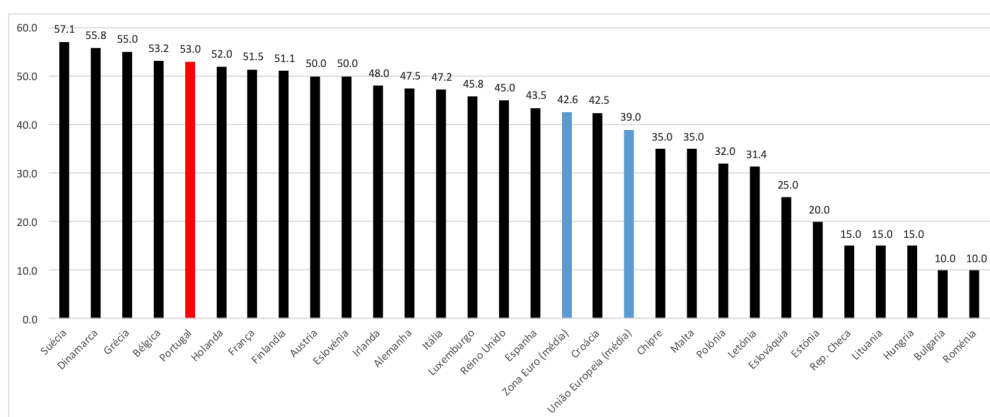
- Reforçar os meios da AT, quer em matéria de capital humano, quer em termos de infraestrutura informática.
- Reforçar a aplicação do sistema Saf-T, reforçando o controlo sobre as empresas, sem que isso signifique um acréscimo de custos e trabalho para estas.
- Utilizar o potencial do “big data” e da “inteligência artificial” na deteção de comportamentos de risco em determinando segmentos de contribuintes.
- No âmbito da reestruturação da AT referida no capítulo anterior (e em conjugação com a medida de um “IRC simplificado descrita no capítulo 3), centrar os recursos de fiscalização e acompanhamento nos médios e grandes contribuintes e no ataque à economia paralela.
- Alargamento dos pagamentos prestacionais e criação de incentivos aos pagamentos antecipados (incluindo em prestações) de impostos (e.g. IMI).

6. Medidas em sede de IRS

O IRS assume um carácter muito específico no contexto do sistema fiscal, porque é o imposto que permite um efeito de redistribuição e de maior equidade (embora a despesa pública, quer com prestações sociais em dinheiro, quer em espécie – como o SNS e a escola pública – sejam por norma mais eficientes na função de redistribuição).

Portugal apresenta contudo uma taxa marginal máxima (aplicável a partir dos 80 mil €) muito elevada para o panorama Europeu (Gráfico 6). Isso tem um efeito distorcedor, nomeadamente no incentivo ao fator trabalho. Contudo, a digitalização, inteligência artificial, robótica, automação e crescente adesão ao teletrabalho vão colocar desafios enormes ao nível do mercado de trabalho, com o consequente impacto na tributação das pessoas singulares. Recorde-se, como mencionado anteriormente, que os rendimentos de trabalho e pensões representam 90% da receita de IRS e que os rendimentos acima de 32 mil € representam apenas 12% dos contribuintes, mas representam 70% do imposto cobrado. Nesse sentido, e no médio prazo, urge repensar a tributação em sede de IRS.

Gráfico 6 – Taxa marginal máxima do IRS nos países da União Europeia



Fonte: Autores, com base nos dados do “Taxation Trends 2018” da União Europeia

Assim, em sede de IRS propõe-se:

- Reduzir a tributação sobre o trabalho e a pequena poupança.
- As poupanças canalizadas pelos Portugueses mediante a realização de depósitos a prazo e instrumentos financeiros similares até ao valor de € 100.000,00, por sujeito passivo, poderiam conhecer uma efetiva redução da taxa sobre o montante dos rendimentos de capitais – juros, que fossem pagos, a qual poderia passar da actual taxa de 28% para 10%. Trata-se de uma medida destinada a fomentar a poupança das famílias, porque é incompreensível como é que um país que tanto carece de poupança a tributa tão excessivamente.
- Alargamento da aplicação do mínimo de existência aos titulares de rendimentos de trabalho independente e não apenas aos predominantemente originados com trabalho dependente e pensões, com vista à salvaguarda do princípio da capacidade contributiva e do Estado social.
- Eliminação gradual do excesso de retenções na fonte sobre os rendimentos do trabalho e pensões de molde a aumentar o valor líquido disponível dos rendimentos dos contribuintes.
- Deve-se caminhar no sentido da redução do número de escalões, no sentido de reduzir a probabilidade de variações da taxa marginal por aumento marginais de rendimento e, por essa via, criar desincentivos ao aumento da oferta de trabalho. Paralelamente repensar qual ou quais os rendimentos que devem ser tributados segundo um sistema progressivo de taxas e quais devem ser tributados segundo as regras de proporcionalidade.

7. Medidas em sede de IVA e IECs

Em Portugal, na última década, o peso relativo da receita dos impostos sobre a importação e sobre a produção (nos quais se inserem a generalidade dos impostos indirectos) superou, consistentemente, o dos impostos sobre o rendimento e o património. Em termos médios, os impostos sobre a produção e importação representam, aproximadamente, 60% da

receita fiscal, representando os impostos sobre o rendimento e o património a restante parcela.

Não obstante o aumento da carga fiscal em sede de IRS a que se assistiu a partir de 2013 (parcialmente reduzida em 2016), o aumento (muito) significativo dos impostos indirectos, contribuiu para manter, ainda actualmente, o maior peso da tributação indirecta.

O IVA é o principal imposto em termos de arrecadação de receita (cerca de 15 mil M€, cerca de 8% PIB), o que se somarmos aos IECs, significa que a receita fiscal dos impostos sobre o consumo ascende a quase 20 mil M€ (cerca de 10% PIB). Adicionalmente, estes impostos tem um carater mais neutro e eficiente do ponto de vista económico, pese embora possam ter, em algumas situações, um carater regressivo.

Assim, em sede de IVA e IECs, propõe-se:

- Aplicação temporária (2 anos) da taxa reduzida ao sector da restauração.
- Apresentar ao Conselho Europeu a proposta de alargamento para Portugal do regime de IVA de caixa para empresas com volume de negócios anual até os 2 Milhões € (máximo permitido a nível comunitário).
- Alargar para 1 Milhão € de faturação anual o regime de IVA trimestral.
- O prazo de pagamento de IVA para as empresas que pagam trimestralmente deve ser alargado 15 dias. O prazo de pagamento de IVA para as empresas que pagam mensalmente deve ser alargado 20 dias, voltando a aplicar-se o prazo que originalmente vigorava quando da introdução deste imposto.
- Repensar a estrutura das taxas do IVA, equacionando a eliminação da taxa intermédia e o alargamento dos bens essenciais sujeitos à taxa reduzida.
- Analisar a possibilidade de alargar o mecanismo de “reverse charge” no IVA a outros setores para além do setor da construção civil.
- Simplificar o processo de importação de mercadorias em trânsito para a Europa de molde a consolidar Portugal na confluência das rotas marítimas como porto privilegiado de entrada dos produtos na UE.
- Melhorar substancialmente o regime de reembolso do IVA das empresas exportadoras, reduzindo os prazos de reembolso.
- Criação de novos tributos que, não obstante com pouca expressão na receita fiscal, possam contribuir para induzir padrões de produção e de consumo mais saudáveis e sustentáveis e para a internalização de externalidades negativas.
- Desenvolver e aprofundar a fiscalidade ambiental à luz do princípio da neutralidade fiscal, do desenvolvimento sustentável e da promoção da economia circular, dando seguimento às alterações introduzidas pela Reforma da Fiscalidade Verde (2015).

8. Medidas em sede de impostos sobre o património

A tributação sobre o património tem vindo a ganhar peso no total da receita fiscal. Isso resulta por um lado, nos últimos anos, de um aumento dos preços do imobiliário, mas por outro lado, de uma opção política de tributar mais o património (sobretudo dada a maior dificuldade em tributar o rendimento).

Urge repensar a tributação do património. Por um lado, reduzir a carga fiscal na habitação própria e permanente, sobretudo para casas de valores não muito elevados. Por outro, o mercado imobiliário atrativo a investidores estrangeiros e as segundas casas devem ter um maior esforço fiscal.

Adicionalmente, advoga-se a reavaliação e ajustamento do valor patrimonial tributário dos prédios rústicos à realidade actual e a actualização anual e automática dos prédios urbanos pela AT, de modo a reflectir de forma imediata as variações decorrentes do coeficiente de vetustez (i.e. idade do imóvel) e do coeficiente de localização, em detrimento do aumento automático do IMI através das correcções monetárias, e mediante a actualização do valor médio de construção, de forma a aproximar o valor patrimonial tributário ao valor de mercado.

Constituindo o IMI uma importante fonte de receita dos municípios, designadamente para fazer face aos encargos suportados com a criação e manutenção de infraestruturas municipais, é também evidente que a construção destes equipamentos deve ser precedida da plena demonstração do interesse económico e sustentabilidade financeira dos projectos. Simultaneamente, será importante estabelecer na lei os fundamentos da tomada de decisão das taxas de IMI por cada assembleia municipal dentro do intervalo de discricionariedade previsto para os prédios urbanos.

9. Medidas em sede de contencioso tributário

O contencioso tributário apresenta-se, como referido anteriormente, como um dos problemas principais nos inquéritos aos investidores. Quer a sua complexidade, mas sobretudo a sua morosidade.

Urge, assim, repensar o sistema de contencioso tributário, tornando mais célere e menos oneroso.

Em sede de contencioso tributário propõe-se:

- Simplificação dos procedimentos em sede de LGT e de CPPT.
- Reforço da componente de arbitragem tributária.
- Prazo de manutenção de uma garantia idónea para suspensão do processo executivo – Não deverá exceder um ano no caso das reclamações administrativas e dois anos no caso dos processos judiciais.
- Regras sobre a Caducidade e Prescrição de impostos – Esta legislação, prevista na Lei Geral Tributária, deverá ser simplificada. Os mecanismos de suspensão/interrupção deverão ser alterados no sentido da sua simplificação e maior segurança jurídica.
- A Administração Fiscal muitas vezes não reconhece os impostos caducos ou prescritos o que obriga o contribuinte a ter de recorrer a Tribunal para ver reconhecido este direito. Esta situação deve ser repensada.
- Simplificação dos procedimentos das penhoras.
- Extinção do recurso hierárquico em caso de reclamação graciosa e a eliminação da participação do Ministério Público no contencioso tributário.
- Criar uma forma de mediação simples, não onerosa e de fácil acesso em situações de pequenos litígios, com eventual recurso para um mecanismo arbitral igualmente simples e não oneroso para os sujeitos passivos.
- Aprofundamento e simplificação do procedimento da compensação de créditos não tributários sobre a administração directa do Estado. Este regime deveria abranger outros casos e não apenas os créditos que tenham sido reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, bastando a confirmação pelo organismo da administração directa do Estado do carácter certo, líquido e exigível do crédito para efeitos de efectivação da compensação.
- Devolução célere dos impostos pagos pelos contribuintes que tenham sido anulados por decisões administrativas e implementação de um sistema de controlo do cumprimento tempestivo das decisões judiciais, com vista a reduzir o número de processos de execução de julgados, permitindo salvaguardar os direitos dos contribuintes e obstar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte do Estado.

PARTE 1

CAPÍTULO II

Reforma do sistema fiscal

JOSÉ CASALTA NABAIS
MARIA MATILDE LAVOURAS

Reforma do sistema fiscal

I. O sistema fiscal na constituição e sua concretização: 1. A expressão sistema fiscal; 2. O programa constitucional de reforma fiscal e sua concretização legal; **II. A evolução nefasta do sistema fiscal:** 1. O inevitável dualismo do IRS; 2. O IRC paralelo; 3. O aumento da carga fiscal pela tributação do património e do consumo; **III. Os problemas existentes e vias de solução pela reforma fiscal:** 1. Os problemas; 1.1. A erosão do mundo fiscal físico; 1.2. A economia digital; 3. A pressão fiscal sobre as realidades físicas; 4. Que linhas de solução através de uma reforma fiscal?

José Casalta Nabais / Maria Matilde Lavouras*

Vamos proceder a algumas reflexões sobre as possibilidades de uma reforma do nosso sistema fiscal. Para o efeito, começaremos por dar conta de como o sistema fiscal se encontra recortado na Constituição e da concretização que foi feita pelo legislador, tanto na reforma dos diversos impostos ou tributações decorrente das específicas exigências constitucionais, como nas reformas que posteriormente se seguiram, concretizadas em ajustes mais ou menos amplos e intensos dos mesmos impostos ou tributações. Depois, veremos se e até que ponto há possibilidades presentemente para intentar, com um mínimo de êxito, uma reforma do sistema fiscal de modo que possa ajudar a economia a ser mais competitiva, a simplificar e reduzir os custos de contexto, estruturando os impostos de forma a obter um misto de receitas fiscais.

I. O sistema fiscal na Constituição e a sua concretização

E a primeira consideração a este propósito é sobre a expressão “sistema fiscal” constante da Constituição para, depois, considerar a sua configuração constitucional, de um lado, e legal, de outro, de modo a ajuizar da sua correspondência entre uma e outra.

1. A expressão sistema fiscal na constituição

A Constituição utiliza a expressão sistema fiscal cinco vezes em quatro preceitos. Mais precisamente: na epígrafe e no n.º 1 do art.103.º, em que prescreve que o “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”; na al. i) do n.º 1 do art.165.º, que reserva à competência legislativa da Assembleia da República, salvo autorização do Governo, a “Criação de impostos e sistema fiscal ...”; na al. i) do n.º 1 do art. 227.º que inclui, nos poderes das Regiões Autónomas, “Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais...”; e no n.º 1 do art. 232.º, em que se estabelece que “É da exclusiva competência da Assembleia Legislativa da região autónoma... a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades da região.”

Naturalmente que o sistema fiscal corresponde ao conjunto dos tributos que o nosso sistema conhece, cujo núcleo duro é, sem dúvida, composto pelos impostos e tributações a que se reporta o programa constitucional, contido nos quatro números do primitivo art.107.º, que, após a revisão constitucional de 1997, passou a ser o art. 104.º. É óbvio que o mais importante, a este respeito, é saber se e em que medida a referência ao sistema fiscal, ao lado e para além das correspondentes alusões aos impostos, individual ou conjuntamente considerados, tem autonomia e implicações constitucionais.

O que, a nosso ver, apenas pode acontecer no respeitante à competência legislativa da Assembleia da República, contida na al. i) do n.º 1 do art.165.º, em que se contrapõe a reserva relativa à “criação de impostos”, que implica o respeito, também, da reserva dos elementos essenciais destes nos termos do n.º 2 do art. 103.º, à reserva referente ao “sistema fiscal”. Pois temos como seguro que o legislador constituinte não caiu numa pura redundância, impondo-se um sentido útil para a reserva do sistema fiscal que não seja o puro conjunto dos impostos. Ou seja, que a reserva relativa ao sistema fiscal não seja consumida pela reserva relativa à criação de impostos.

Por conseguinte a pronúncia no sentido de a exigência de reservar a disciplina do sistema fiscal como algo diferente da criação de impostos tem a ver com a necessidade de garantir o respeito pelo princípio da igualdade fiscal, de forma a este não ser posto em causa pela falta de coerência interna do conjunto dos impostos integrantes do sistema fiscal, isto é, por ausência de um mínimo de articulação ou de harmonização entre eles, seja esta ausência de articulação ou de harmonização horizontal ou vertical. Em termos horizontais entre impostos sobre consumo,

* Professores da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

impostos sobre o rendimento e impostos sobre património, de um lado, e entre impostos e tributos, que apesar do nome de taxas ou contribuições que exibem, não comportam os testes próprios dos tributos bilaterais, de outro¹.

E em termos verticais, entre os impostos nacionais, os impostos regionais no quadro do poder de adaptação do sistema fiscal nacional e os impostos municipais enquanto impostos com elementos municipais. A que acresce, ainda nesta sede vertical, o aspecto relativo à articulação com a normação fiscal que vem sendo adoptada tanto a nível internacional pela OCDE e OCDE/G20 – concretizada em instrumentos normativos tais como o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, o Modelo de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Sucessões e Doações, a Convenção Modelo e o Plano BEPS – como a nível supranacional pela União Europeia – consubstanciada, de um lado, na diversa legislação europeia que concretiza os diferentes níveis da harmonização fiscal que têm sido alcançados, e, de outro lado, na harmonização negativa, basicamente jurisprudencial porquanto levada a cabo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Pois bem, a disciplina jurídica das exigências que implicam a existência e o funcionamento de apenas *um sistema fiscal nacional*, embora adaptável nas regiões autónomas, nos termos da al. i) do n.º 1 do art. 227.^{o2} e do n.º 1 do art. 232.^{o3} da Constituição³ e do respectivo Estatuto Político Administrativo, e susceptível de suportar o poder tributário próprio dos municípios em cumprimento do disposto no n.º 4 do art. 338.^{o4} da Constituição⁴, integra, por exigência constitucional, a reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República⁵.

Ora, dada a verdadeira manta de retalhos, em que o sistema fiscal nacional se foi convertendo, em virtude da desestruturação de que tem sido alvo todos os anos nas leis do orçamento do Estado, protagonizada sobretudo nos últimos dois governos, temos muitas dúvidas sobre o respeito da exigência constitucional da reserva legislativa à Assembleia da República respeitante à salvaguarda do sistema fiscal. De facto a labiríntica disciplina jurídica deste, resultante da crescente cedência às enormes pressões dos mais diversificados grupos de interesses instalados, políticos e económicos, que com total êxito modelam a seu favor a generalidade dos impostos, coloca-nos perante um cada vez maior amontoado de normas jurídicas sem o menor suporte racional próprio de um verdadeiro sistema fiscal. O que não deixa de ser profundamente paradoxal, uma vez que é a própria Assembleia da República, a quem a Constituição reservou a defesa legislativa do sistema fiscal, quem tem vindo sistematicamente a contribuir para destruir o sistema.

2. O programa constitucional de reforma fiscal e sua concretização legal

Como tem sido dito, a novidade mais marcante da Constituição de 1976 reside no programa de reforma fiscal que estabeleceu no então art. 107.^{o6}. Um programa em que encontrávamos as seguintes exigências:

- 1) a instituição de um verdadeiro imposto sobre o rendimento pessoal que fosse um imposto único, progressivo e tivesse em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, de modo a limitar os rendimentos a um máximo nacional a definir anualmente por lei;
- 2) que a tributação das empresas incidisse fundamentalmente sobre o seu rendimento real;
- 3) a existência de um imposto sobre sucessões e doações progressivo que contribuisse para a igualdade entre os cidadãos e tomasse em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho;
- 4) uma tributação do consumo que visasse a adaptação da estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia, isentando os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos e suas famílias e onerando os consumos de luxo.

Trata-se de um programa que veio a ser concretizado mais tarde, nos finais dos anos oitenta do século passado, já depois da primeira revisão constitucional, de 1982, que eliminou do texto constitucional as expressões de cariz “socialista” que continha. O que se traduziu na ordenação dos objectivos do sistema fiscal, que passaram a ser o da “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e o de “uma repartição justa do rendimento e da riqueza”, como consta do n.º 1 do art. 103.^{o7}, e na eliminação das expressões que constavam do

¹ Ou seja, tributos que, não obstante o nome que apresentam, constituem os impostos que não ousam dizer o nome – v. José Casalta Nabais, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 54 a 58.

² Que dispõe: 1. As regiões autónomas são pessoas coletivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respetivos estatutos: ... i) Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República.

³ Que prescreve: “1. É da exclusiva competência da Assembleia Legislativa da região autónoma o exercício das atribuições referidas nas alíneas a), b) e c), na segunda parte da alínea d), na alínea f), na primeira parte da alínea i) e nas alíneas l), n) e q) do n.º 1 do artigo 227.º ... e ainda a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades da região.”

⁴ Que estabelece: “4. As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei.”

⁵ V. José Casalta Nabais, «Recursos financeiros e poderes tributários das autarquias locais: que melhorias?», Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal, Volume V, Almedina, Coimbra, 2018, p. 243 – 278.

⁶ V. José Casalta Nabais, «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 149.º. 2019/20, p. 328 -344.

⁷ Invertendo, assim, a ordem que esses objectivos tinham no então art. 106.º da Constituição.

então art. 107.º, que eram: “limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei”, em sede do imposto sobre o rendimento pessoal; tomar “em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho”, no imposto de sucessões e doações; e “adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia”, na tributação do consumo.

E, retirado o cariz socialista da narrativa do texto constitucional, compreende-se que este não tenha sido objecto de alterações significativas posteriores. E, de facto, assim aconteceu, já que as alterações posteriores são poucas e muito limitadas, tendo as mesmas sido efectuadas na 4.ª Revisão Constitucional, de 1997, e se traduziu basicamente em retoques ao texto.

Na verdade, para além da prática inacreditável da renumeração dos artigos da Constituição⁸, a única modificação relevante foi a verificada no n.º 3 do que passou a ser o art. 104.º, em que a referência ao Imposto sobre Sucessões e Doações foi substituída pela referência à tributação do património, uma expressão mais abrangente e adequada à realidade económica a erigir em objecto de impostos. Pois, quanto ao mais, verificou-se apenas a substituição do futuro pelo presente nos verbos nos n.ºs 1 e 2 do art. 104.º, já que onde estava, respectivamente, “o imposto sobre o rendimento pessoal visará...” e “a tributação das empresas incidirá fundamentalmente...”, passou a estar “o imposto sobre o rendimento pessoal visa...” e “a tributação das empresas incide fundamentalmente...”.

E assim se tem mantido o programa da reforma fiscal constante agora do art. 104.º da Constituição. Um programa de reforma fiscal que o legislado foi concretizando por etapas, em que temos: 1) a reforma da tributação do consumo com criação do IVA em 1985, que entrou em vigor 1986; 2) a reforma da tributação do rendimento com a criação do IRS e do IRC em 1988, que entraram em vigor em 1989; e 3) a reforma da tributação do património com a criação, em 2003, do IMI, do IMT e do Imposto de Selo (sobre aquisições gratuitas por pessoas singulares).

Sendo certo que o que designamos por reforma da tributação do património mais não foi do que a criação de um novo sistema de determinação do valor dos imóveis, mais precisamente dos prédios urbanos, e a sua aplicação em princípio a todos os impostos em que o mesmo é pertinente. Pois o aspecto essencial da reforma da tributação do património foi a criação da categoria “valor patrimonial tributário”⁹ assente em elementos de base fundamentalmente objectiva¹⁰, que veio pôr termo à grave injustiça que ocorria na Contribuição Autárquica¹¹ relativa aos prédios urbanos. Um sistema extremamente injusto que já vinha da Contribuição Predial, decorrente da enorme desactualização das matrizes prediais que ficaram a aguardar a aprovação do Código das Avaliações, o qual jamais veio a ser aprovado¹².

Dado o grau de densificação que apresenta merece destaque a concretização legal do programa constitucional relativo à tributação do rendimento, constante do n.º 1 e do n.º 2 do art. 104.º da Constituição, em que se prescreve, respectivamente: “1.- O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar»; “2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Um programa que, é de assinalar, no respeitante ao imposto sobre o rendimento pessoal, nunca foi inteiramente cumprido mesmo quando isso era possível, não o sendo mais desde que entramos no século XXI, e, relativamente à tributação das empresas, comporta apenas uma exigência, aliás sem paralelo nos ordenamentos constitucionais, que não tem sido difícil de acomodar na correspondente legislação.

Importa assinalar e sublinhar que foi a concretização legal do programa de reforma fiscal respeitante ao imposto sobre o rendimento pessoal a que mais dificuldades enfrentou e enfrenta. O que bem se compreende dado o número e grau de exigências constitucionais desse programa. Impõe-se, por isso, algumas palavras para dizer que esse programa nunca chegou a ser totalmente implementado e que a evolução posterior da tributação do rendimento pessoal tem sido no sentido de um cada vez maior afastamento do recorte legal face aos mencionados requisitos constitucionais.

Pois o recorte constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal, que foi legalmente concretizado com a criação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)¹³, exigia e exige que este imposto seja único

⁸ Que releva da pura ostentação de formalismo e estética constitucionais – José Casalta Nabais, «Uma futura revisão constitucional?», Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, vol. V, cit., p. 202 e s.

⁹ Pois o valor dos prédios rústicos continuou a ter por base a renda fundiária como na contribuição autárquica, nos termos do art. 17.º do Código do IMI.

¹⁰ Como consta do art. 38.º do Código do IMI.

¹¹ Que foi criada na reforma da tributação do rendimento de 1988, a partir do anterior imposto cedular Contribuição Predial, que incidia sobre o rendimento real ou normal dos prédios, tendo-se procedido à separação do rendimento dos prédios arrendados que passou a ser tributado no IRS, dos prédios em si que ficaram sujeitos ao IMI – v. José Casalta Nabais, «A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis», Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, vol. V, cit., p. 333 e ss.

¹² Refira-se que o Governo chegou a obter uma autorização legislativa para aprovar o Código das Avaliações, que veio a ser declarada inconstitucional pelo acórdão n.º 358/92 do Tribunal Constitucional.

¹³ Em termos discutíveis, uma vez que “imposto sobre o rendimento pessoal” não é a mesma coisa que “imposto sobre o rendimento das pessoas singulares”, pois este integra também a tributação do rendimento empresarial e profissional, ou seja, a tributação do rendimento das empresas singulares, a que se reporta não o n.º 1, mas o n.º 2 (relativo à tributação das empresas) do art. 104.º da Constituição – v. José Casalta Nabais, «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», ob. cit., p. 328 e ss., bem como Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, p. 35 e ss.

(englobando, por via de regra, todos os rendimentos), progressivo (exigindo que os rendimentos mais altos sejam tributados progressiva e não apenas proporcionalmente de forma mais intensa) e tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Exigências que ficaram comprometidas, logo à partida, em virtude de os rendimentos de capitais terem ficado estruturalmente excluídos do englobamento com a consequente quebra da *unicidade* do imposto e a instituição de uma *tributação separada* para esses rendimentos que não respeitava nem respeita o figurino constitucional.

Uma solução para os rendimentos de capitais que, por violar frontalmente o preceito constitucional em causa, era inconstitucional ao tempo em que a mesma foi adoptada. De facto, a tributação separada e com taxas liberatórias da generalidade dos rendimentos de capitais brigava claramente com as exigências de unicidade e de progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal. Um problema que foi colocado ao Tribunal Constitucional de que cuidou no seu Acórdão n.º 57/95, no qual se pronunciou sobre a inconstitucionalidade de diversas normas do Código do IRS. Todavia, no que à tributação separada dos rendimentos de capitais diz respeito, não chegou a conhecer do pedido com o fundamento, mais do que discutível, de que se verificara uma *alteração substancial* entretanto ocorrida das normas objecto de arguição de inconstitucionalidade.

Uma solução que não satisfaz minimamente, porquanto o Tribunal, para além de ter uma visão manifestamente excessiva do respeito pelo princípio processual do pedido, apoiou-se num conceito demasiado amplo e formal de alteração substancial, susceptível de desproporcionadamente obstar à emissão do correspondente juízo de inconstitucionalidade, desrespeitando efectivamente o pedido a pretexto de se não poder ir além dele, pois acabou por basear-se na mera presunção de o legislador ter querido uma alteração substancial¹⁴.

II. A evolução nefasta do sistema fiscal

Mas a este desvio original na concretização do modelo constitucional da tributação do rendimento sobreveio uma evolução do sistema fiscal pautado por um crescente afastamento do sistema fiscal desse modelo. O que sendo particularmente visível no que respeita ao IRS e ao IRC, em que nos deparamos verdadeiramente com dois IRS alternativos e dois IRC cumulativos, não deixa de ter expressão também no crescente aumento da carga fiscal pela tributação do património e do consumo. Vejamos estes aspectos pela ordem que acabam de ser referidos.

1. *O inevitável dualismo do IRS actual*

Aquilo que nos anos oitenta e noventa do século passado ainda era uma opção do legislador fiscal, em sede do imposto sobre o rendimento pessoal, não constitui mais verdadeira opção, que possa ter-se por praticável nos tempos que correm. Na verdade, no quadro da globalização económica e da massiva internacionalização das relações tributárias, pretender tributar os rendimentos de capitais, sujeitando-os ao figurino das exigências constitucionais do imposto sobre o rendimento pessoal não passa, presentemente, de uma piedosa intenção.

Daí que o dualismo do IRS em vez de retroceder se tenha agravado, uma vez que a unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal, que continua a figurar no n.º 1 do art. 104.º da Constituição, a ser assegurada pelo englobamento de todos os rendimentos das pessoas singulares, se limita presentemente aos rendimentos do trabalho, ou seja, aos rendimentos do trabalho de hoje - categoria A (rendimentos do trabalho dependente) e categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) – e aos rendimentos do trabalho de ontem - categoria H (pensões), porquanto os rendimentos do capital e do património, ou seja, os rendimentos da categoria E (rendimentos de capitais), da categoria F (rendimentos prediais) e da categoria G (incrementos patrimoniais¹⁵), se encontram sujeitos a taxas proporcionais, sejam estas taxas liberatórias no quadro da substituição tributária em sentido estrito ou técnico, sejam taxas especiais.

Pelo que temos, assim, verdadeiramente dois IRS: um imposto de natureza pessoal - o IRS pessoal – incidente sobre os rendimentos do trabalho que referimos; e um imposto de natureza real – o IRS real – incidente sobre os rendimentos de capitais e outros rendimentos patrimoniais. Uma situação que, face à realidade da globalização económica e da consequente internacionalização das relações tributárias mais importantes, não vemos como possa ser significativamente modificada no sentido da observância das exigências constitucionais.

O que não quer dizer que esta situação não se encontre sujeita a críticas e a críticas fortes, pois trata-se de uma tributação do rendimento pessoal que, não só deixa de fora do figurino constitucional montantes cada vez mais elevados e muito significativos de rendimentos, como sobrecarrega, e muitíssimo, os titulares dos rendimentos

¹⁴ Para mais desenvolvimentos, v. José Casalta Nabais, «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», ob. cit., p. 335 e s. Refira-se que, como escreve este autor, a tributação separada dos rendimentos de capitais aquando da criação do IRS até se justificava como medida de natureza conjuntural, a concretizar através da atribuição de benefícios fiscais, exigida pela reconstrução do mercado de capitais então em execução, mas jamais como medida estrutural de exclusão da incidência do IRS recortada na Constituição.

¹⁵ Ou seja, outros incrementos patrimoniais, porquanto no conceito amplo de rendimento ou rendimento acréscimo, perfilhado pela nossa ordem jurídica, todos os rendimentos constituem, por natureza, incrementos patrimoniais.

sujeitos a englobamento. O que, é importante referir e sublinhar, não se reporta apenas à tributação de que são objecto em sede do IRS, porquanto é preciso ter em devida conta que esses rendimentos sofrem uma outra tributação constituída pelas contribuições para a Segurança Social a que se encontram sujeitos os rendimentos das categorias A e B.

Uma realidade que agrava, e de que maneira, a situação de “*apartheid* fiscal” que vem sendo denunciada. É certo que esta expressão foi cunhada para uma realidade mais ampla e abrangente, que confronta os “fugitivos fiscais” com os “cativos fiscais”, no contexto da internacionalização das relações tributárias, que possibilita e permite aos primeiros modelar a tributação a que pretendem sujeitar-se, diminuindo-a muito significativamente, e forçar, sem apelo nem agravo, os segundos a uma tributação fortemente agravada em grande parte para compensar a falta de tributação daqueles¹⁶. Mas essa expressão também pode ser utilizada para a reprodução desse fenómeno no quadro mais limitado, embora qualificado, do próprio IRS.

É que, entre os sujeitos passivos deste imposto, temos os sujeitos a uma tributação fortemente progressiva seja por força da elevada a taxa marginal máxima de 48%, aplicável ao escalão de rendimentos superiores a 80.882 euros, seja pela aplicação de taxas bastante elevadas a escalões de rendimento relativamente baixos, como é a taxa de 45% para o escalão de maior amplitude que vai dos 36.967 até 80.882 euros¹⁷. O que tem uma outra expressão muito visível nas fortes limitações à consideração das necessidades dos agregados familiares, mais especificamente das despesas destes com a realização dos direitos sociais - a saúde, a educação e a habitação¹⁸.

2. O IRC paralelo

Também no IRC, não obstante termos assistido a um desagravamento da sua taxa institucional, encontramos dois impostos embora, porque sobrepostos, estejamos perante um IRC paralelo. De facto, o IRC foi objecto de um acentuado desagravamento patente no facto de a sua taxa institucional ter descido muito significativamente, pois de 36% em 1989 caiu para 21% em 2015¹⁹. Uma situação que, como é sabido, é consequência do ambiente de concorrência fiscal que se instalou entre os Estados para atrair investimento. Desagravamento que se concretizou em outras medidas adoptadas pela reforma do IRC de 2014, como a reintrodução e ampliação do regime simplificado de determinação da matéria colectável em IRC.

Porém, ao lado deste assinalável desagravamento fiscal da tributação do lucro das empresas, vimos assistindo à crescente criação de diversas tributações avulsas incidentes sobre as empresas. A respeito dessas tributações, que têm vindo a ser criadas e que afectam as empresas, podemos referir, de um lado, as previstas no Códigos do IRC²⁰, como são as tributações autónomas, bastante ampliadas nos últimos anos, e as derramas, municipal e estadual, que se reportam ao rendimento empresarial, e, de outro lado, as que constam de legislação avulsa, como a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar mais, a contribuição sobre a indústria farmacêutica e a contribuição especial para a conservação dos recursos florestais²¹.

Em direitas contas, podemos dizer que as tributações avulsas se distribuem por três círculos concêntricos: o mais pequeno que integra as assim designadas “taxas de tributação autónoma”, que mais não são do que tributação autónoma sobre certas despesas; o círculo intermédio que é composto pelas sobretaxas de IRC, como são a derrama municipal e a derrama estadual; e o círculo maior que é constituído pelas tributações de natureza sectorial designadas por contribuições e taxas como são a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar mais a contribuição sobre a indústria farmacêutica e a contribuição especial para a conservação dos recursos florestais.

Assim e no concernente às tributações autónomas, ditas “taxas de tributação autónoma”, que se encontram previstas no art. 88.º do Código do IRC (bem como, para as empresas singulares, no art. 73.º do Código do IRS), devemos dizer que as mesmas começaram por se reportar a situações susceptíveis de elevado risco de evasão fiscal, de que são exemplo as relativas à tributação das despesas confidenciais e não documentadas, configurando as normas que as previam não como verdadeiras normas de tributação, mas antes como normas que, directamente, tinham por função o acompanhamento, vigilância e fiscalização da actuação fiscal dos contribuintes e, por conseguinte, de luta contra o crescente fenómeno da evasão fiscal.

¹⁶ V. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, 2019, p. 475 e ss.

¹⁷ Que, importa assinalar, era de 40%, na versão primitiva do Código do IRS.

¹⁸ Para mais desenvolvimentos, v. «O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976», ob. cit., p. 336 e s.

¹⁹ Recorde-se que a taxa de IRC foi sucessivamente: 36% (1989), 34% (1998), 32% (2000), 30% (2002), 25% (2004) e 23% (2014).

²⁰ Previstas também, embora em menor medida, no IRS empresarial.

²¹ Esta última criada pelo artigo 208.º da LOE/2020 = Lei nº 642020, de 31 de Março. Embora tenha sido estabelecido um prazo de 180 dias para o Governo a regulamentar, o certo é que, até agora, isso não ocorreu.

Todavia, com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento.

Pois essas tributações incidem agora não só sobre as despesas confidenciais e não documentadas, como foi no início, ou sobre as despesas não documentadas, despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e despesas de representação como foi depois, mas também sobre as despesas com importâncias pagas a pessoas singulares ou colectivas residentes em países com regime fiscal claramente mais favorável (os designados paraísos fiscais), sobre as despesas com encargos relativos a certas ajudas de custo, sobre os lucros distribuídos por entidades isentas de IRC, sobre certas indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações pagas aos gestores, administradores ou gerentes, etc. Sendo certo que algumas dessas tributações se encontram sujeitas a taxas relativamente elevadas, como é o caso das que incidem sobre as indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações dos gestores, administradores ou gerentes, sujeitas a uma taxa de 35%, nos termos do art. 88.º, n.º 13, do Código do IRC²².

Por seu lado, quanto à assim chamada derrama estadual, devemos dizer que a mesma não passa de uma sobre-taxa sobre o IRC, que foi criada pela Lei nº 12-A/2010, de 30 de Junho, que aditou o art. 87.º-A ao Código do IRC. Uma sobretaxa que, na versão actual se apresenta como uma sobretaxa progressiva por escalões incidente sobre o lucro tributável superior a € 1.500.000, com taxas de 3% (de mais de € 1.500.000 até € 7.500.000), 5% (de mais de € 7.500.000 até € 35.000.000) e 7% (mais de € 35.000.000).

Uma realidade que eleva a taxa efectiva do IRC para 31%, quase 50% mais do que a taxa nominal de 21%. O que nos leva a questionar se essas tributações não fazem parte da estratégia fiscal que suporta uma verdadeira “duplicação do Estado fiscal”, um fenómeno que, respeitando tendencialmente ao sistema fiscal no seu todo, revela uma particular incidência no domínio da tributação das empresas. Embora nos devamos interrogar sobre se essa duplicação do Estado fiscal não é, de algum modo, exigida pela crescente rarefacção das bases tributárias que tradicionalmente suportavam as manifestações da capacidade contributiva, constituídas, como é sabido, pelo rendimento, pelo património e pelo rendimento e património utilizado na aquisição de bens e serviços de consumo.

O que tem levado alguma doutrina mais recente a propor uma tributação, tanto a nível estadual como até a nível da União Europeia, que não se reporte apenas às referidas tradicionais manifestações da capacidade contributiva, antes tenha em conta novas capacidades ou capacitações²³ consubstanciadas em qualificadas situações de vantagem economicamente avaliáveis²⁴. Mas, a ser esse o caminho a seguir, então impõe-se que se trilhe com transparência e sem subterfúgios, criando impostos especiais com essa fisionomia e não impostos encobertos com o nome de taxas ou de contribuições financeiras.

3. O aumento da carga fiscal pela tributação do património e do consumo

Na arquitectura do sistema fiscal português encontramos, como já foi referido, impostos sobre o património e sobre o consumo em que é bem visível a tendência para o incremento da carga fiscal. O que resulta seja de uma alteração da fórmula de cálculo da base de incidência tributária, como nos impostos sobre o património, seja de um aumento da taxa do imposto, como no IVA, seja mediante a criação ou a revisão do regime legal, como nos impostos especiais sobre o consumo (IECs). Impostos estes que têm de comum o facto de se apresentarem mais resistente à evasão²⁵, a qual é, de resto, desincentivada pelo regime de cálculo da colecta e pelo efeito anestesiante que, em geral, comportam.

A reforma da tributação do património de 2003/2004, que manteve e reforçou a excepcionalidade da tributação da transmissão dos bens móveis *mortis causa*²⁶, alterou, muito significativamente, a forma de determinação do va-

²² A qual ainda é elevada para 45% para as empresas que apresentem prejuízos.

²³ À maneira de Amartya Sen, *A Ideia de Justiça*, Almedina, Coimbra, 2012, sobretudo p. 345 e ss.

²⁴ V. sobre essa temática e por todos, Franco Gallo, *L'Uguaglianza Tributaria*, Editoriale Scientifica, 2012, esp. p. 7 e ss.

²⁵ A evolução das receitas arrecadadas com a tributação estática e dinâmica do património tem corroborado a ideia de que a variação do volume de receitas do IMI depende do ajustamento das taxas do imposto pelos municípios, enquanto as receitas do IMT estão mais dependentes do quadro económico global e do maior ou menor dinamismo do mercado. Por conseguinte, não se estranha que a receita do IMI seja tendencialmente estável e que a receita do IMT, que apresentava uma tendência para o crescimento, tenha, em 2020, voltado a valores de 2012.

²⁶ Que se deve sobretudo à importante isenção do Imposto de Selo nas transmissões a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, contemplada na alínea c) do art. 6.º do Código do Imposto de Selo.

lor patrimonial tributário. Esta modificação levou a um aumento da carga tributária sobre o património imobiliário urbano, não obstante continuar por concretizar a parte da reforma respeitante à tributação dos prédios rústicos.

Encarada como a única forma adequada de tributação, em que o pagamento do imposto se destina a compensar a sociedade pela limitação da liberdade de todos os outros em aceder às utilidades proporcionadas pelo uso individualizado do solo²⁷, a diferenciação na distribuição da carga fiscal dos impostos sobre o património, maxime sobre o património imobiliário, constitui um obstáculo não despidendo à aquisição onerosa do direito de propriedade sobre imóveis, sobretudo os destinados à habitação própria e permanente de valor superior a 92.407 euros²⁸.

Este imposto tem sofrido algumas alterações no seu desenho e embora mantenha a sua matriz de imposto proporcional no que à transmissão de prédios rústicos e para os prédios urbanos cujo destino não seja a habitação e outras aquisições onerosas do direito de propriedade diz respeito, o mesmo não sucede para os prédios cujo destino seja a habitação. Quanto aos prédios urbanos destinados a habitação, a opção do legislador passou pela criação de um imposto que combina uma progressão por escalões e um imposto proporcional, para os prédios de valor patrimonial mais elevado. Para além disso, é aplicada uma taxa de 0% à parcela de 92.407 euros, quando o prédio ou fracção sejam destinados a habitação própria e permanente. A um leque de taxas progressivas crescentes aplicáveis às aquisições até 574.232 euros, no caso dos prédios destinados a habitação própria e permanente e 550.836 para os demais prédios destinados a habitação, somam-se dois “escalões” com taxa única de 6% ou de 7,5%, consoante o valor seja inferior ou superior a 1.000.000 euros.

A combinação do IMT com a tributação agravada do património imobiliário urbano situado em território português, que não estejam classificados como comerciais, industriais, para serviços ou outros de valor superior a 600.000 euros (art. 6.º, als. b) e d) e art. 135.º-B do Código do IMI), torna clara a preferência do legislador fiscal pela tributação agravada do património imobiliário urbano face a outras formas de acumulação de património. Compreende-se assim que a introdução de alterações ao nível da tributação do património imobiliário deve ser cautelosa e inserida numa política global de gestão do território, que não implique a redução da protecção do direito de propriedade a um nível tão baixo que possa ser considerada inexistente²⁹.

A este respeito importa referir que, embora estudos comparativos internacionais apontem no sentido da existência de algum alívio fiscal da tributação do património imobiliário em Portugal³⁰, a verdade é que, com a introdução do Adicional ao IMI, criado pela Lei LOE/2017³¹ e agravado pela LOE/2019³², em termos de apresentar hoje uma taxa progressiva de 0,4% a 1,5%, há uma evidente aproximação aos regimes vigentes noutros países³³.

Já nos impostos indirectos, a modificação mais significativa, depois da introdução do IVA em 1986, ocorreu em 2011 com a fixação da taxa do regime geral nos 23%, alteração que permite justificar o crescimento da receita fiscal³⁴. Os impostos especiais sobre o consumo (IECs) apresentam nos tempos actuais uma grande abrangência, determinando uma tributação acrescida dos consumos visados. Apesar de estarmos perante impostos que beneficiam de um regime de harmonização comunitária, o que dificulta a adaptação dos regimes às especificidades de cada Estado-Membro, continua na disponibilidade destes a selecção das taxas aplicáveis, desde que observados os limites traçados. Apesar da alteração introduzida pela Directiva (UE) 2019/1995 do Conselho de 21 de Novembro, que permitiu uma adaptação do regime às trocas efectuadas através de diversos mecanismos de comércio elec-

²⁷ Henry George chegou mesmo a defender um sistema com um imposto único sobre o património, propondo a tributação da nova propriedade das terras e de outros recursos naturais que tinha como vantagem o facto de não distorcer o funcionamento dos mercados e da economia. Esta visão radical do sistema fiscal teve alguns adeptos, mas acabaria por não vingar. De entre os autores que reconhecem a importância da proposta de Henry George encontramos Milton Friedman ou Joseph Stiglitz. Este último chega mesmo a considerar que o que está em causa é a tributação de uma fonte de rendimento e de riqueza que não é discricionária, sugerindo a necessidade de separação entre a tributação do património e do rendimento - Henry George, *Progress and Poverty*, D. Appleton and Company, 1881; Richard J. Amott e Joseph Stiglitz, «Aggregate land rents, expenditure in public goods and optimal city size», *The Quarterly Journal of Economics*, XCIII (4), 1979, p. 471-500; Joseph Stiglitz, *New theoretical perspectives on the distribution of income and wealth among individuals: part IV: land and credit*, NBER Working Paper 21192, NBER, 2015; Colin Read, «The early life of Henry George», *The Public Financiers*, Palgrave MacMillan, 2016, p. 26-33.

²⁸ O obstáculo a que nos referimos diz respeito às dificuldades financeiras enfrentadas por todos os que recorrem a financiamento externo para a aquisição do imóvel, obrigando a um aumento do endividamento para suportar o encargo com o imposto.

²⁹ A estreita ligação entre a sustentabilidade ambiental e a sustentabilidade fiscal é bastante visível ao nível das políticas de urbanismo e de gestão do solo, denotando a necessidade de consideração das externalidades positivas geradas pela boa utilização dos bens ambientais.

³⁰ Cfr. Daniel Bunn e Elke Asen, *International Tax Competitiveness Index 2020*, Tax Foundation, 2020, Washington, D.C., em esp. p. 24.

³¹ Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

³² Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro

³³ Sobre o Adicional ao IMI, v. José Casalta Nabais, «A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis», *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Volume V, cit., p. 333 – 355., Almedina, Coimbra, 2018, p. 243 – 278. Refira-se que a ideia de uma convergência de regimes fiscais entre os países faz mais sentido face ao rendimento do que face ao património imobiliário. Este, além de não poder ser deslocado geograficamente, condiciona as tomadas de decisão dos contribuintes e pode, em alguns casos, servir de índice de ligação efectiva a um determinado território em sede de tributação. Estamos a pensar, por exemplo, no critério residual para aplicação de impostos indirectos sobre o consumo nas relações B2B de comercialização de serviços fornecidos e consumidos totalmente online. Para além disso, a existência de património imobiliário reflecte, de modo muito intenso, as especificidades de cada povo e pode revelar-se essencial na implementação de medidas de combate à pobreza.

³⁴ A taxa máxima permitida pela Directiva IVA é de 25% e é praticada na Dinamarca, Croácia e Suécia. Convém notar que o desenho dos sistemas fiscais e o destino dado às receitas do IVA nesses outros países é bastante diverso do português.

trónico directo, ainda há um longo caminho a percorrer no que à tributação de bens e serviços incorpóreos³⁵ diz respeito, como vamos ver de seguida.

Diversa desta questão é a da progressividade da tributação indireta, efeito que pode ser conseguido através da introdução de IECs ou, como sucedeu em Portugal, com a diferenciação das taxas de IVA a aplicar ao consumo de energia eléctrica, caso em que é visível uma progressividade em sentido impróprio³⁶.

III. Os problemas existentes e vias de solução pela reforma fiscal

As alterações profundas, trazidas pelo advento do século XXI³⁷, com expressão eloquente na globalização e digitalização económicas e na metropolização populacional, põem à prova, se é que não subverteram, o modelo económico industrial ou convencional dos séculos XIX e XX e, por conseguinte, o sistema fiscal inerente a esse modelo económico³⁸. Por isso, um tal quadro de alterações vem influenciando o rumo das receitas públicas, constituindo o ponto central do debate em torno da necessidade de introdução de medidas de reforma dos sistemas fiscais. O que implica alterações que permitam que essa linha de continuidade, que tão bons frutos deu e que culminou no estado social ocidental do segundo pós-guerra, não seja totalmente descontinuada.

Reconhece-se que a transição para a economia digital e, sobretudo, a utilização massiva, senão mesmo quase exclusiva, de meios de pagamento electrónico³⁹, permitirão conhecer os fluxos financeiros e os fluxos reais das transacções e medir com exactidão os níveis de consumo e de rendimento. O cruzamento de dados provenientes de várias fontes de informação será capaz de permitir uma redução drástica da evasão fiscal. Por outro lado, a disponibilidade de *big data* associada à sua desmaterialização incentivam a deslocalização dos elementos que não tenham, pela sua natureza, que estar ligados a um determinado território ou região, por razões ligadas ao planeamento fiscal. Enfim, até os seres humanos estão a regressar ao estado de nómadas.

Tudo o que vimos de dizer leva a que as preocupações actuais se centrem no desenho de sistemas fiscais que se ajustem a esta nova realidade, tendo em conta, todavia, que continuem a permitir a introdução de medidas discriminatórias compatíveis com a igualdade tributária horizontal e vertical. Também a nível internacional esta preocupação obriga a um ajustamento das medidas para evitar quer a dupla tributação internacional quer a dupla não tributação internacional. Por conseguinte, os actuais sistemas fiscais enfrentam uma outra realidade, um outro território em que tudo é tende a ser feito de forma diversa⁴⁰.

1. Os problemas

Os desafios que se colocam aos sistemas fiscais actuais, embora sejam muito diversificados, demandam uma resposta rápida e eficaz. Alguns são já conhecidos, mas têm vindo a agravar-se nos últimos anos, seja porque as eventuais medidas tomadas não se revelaram eficazes para os contrariar, seja porque o seu grau de complexidade aumentou. Outros são novos e de difícil delimitação ou compreensão, o que dificulta o desenho das medidas, justifica a sua não regulamentação e, em certa medida, leva a um tratamento fiscal diferenciado face a realidades similares.

Neste contexto multifacetado assistimos à alteração da forma como os agentes económicos interagem entre si e ao aparecimento de novas formas de rendimento e de acumulação de riqueza. As mudanças na distribuição do rendimento obrigam a uma releitura do princípio da igualdade. Assim não admira que o actual desenho do sistema de tributação esteja na origem de algumas situações iníquas, decorrentes sobretudo da distribuição da carga fiscal entre os vários grupos de rendimentos, que são potenciadas nos seus efeitos nefastos pela sua combinação com medidas de redistribuição do rendimento⁴¹.

³⁵ Mantemos a designação bens incorpóreos ao invés de bens intangíveis por ser esta a designação clássica do direito económico e do direito fiscal, com expressão nas normas das Diretivas IVA, e por assim se evitar, também, a confusão com a designação e o tratamento dos intangíveis pelo direito contabilístico.

³⁶ Estamos a referir-nos à medida introduzida pelo Decreto-Lei n.º 74/2020, de 24 de Setembro e regulamentada pela Portaria n.º 247-A/2020, de 19 de Outubro, que estabelece a aplicação de um leque de taxas de IVA – 6%, 13% ou 23% – aos consumos energéticos, satisfeitas que estejam determinadas condições e diversos critérios previstos no Decreto-Lei n.º 38-A/2010, de 28 de Dezembro, na sua redação actual e na Portaria n.º 178-B/2016, de 1 de Julho, para a atribuição da tarifa social de energia. Ao utilizar como factores de determinação da capacidade contributiva, acrescida ou diminuída, a combinação de pelo menos dois dos seguintes índices – potência contratada, composição do agregado familiar e consumo energético – traz para os impostos indirectos os caracteres de pessoalização próprios dos impostos directos.

³⁷ Que, em nosso entender, começou em 1989 com a queda do Muro de Berlim e a implosão da União Soviética – v. José Casalta Nabais, «Que sistema fiscal para o século XXI?», Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. XLV, Tomo I, 2019, p. 1- 41, e Problemas Nucleares de Direito Fiscal, cit., p. 125 – 160.

³⁸ V. Michel Bouvier, «Le nouveau modèle économique exige un nouveau modèle fiscal», Revue Française de Finances Publiques, n.º 154, Maio de 2021, p. 163 – 169. V. também Vito Tanzi, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, Cambridge University Press, New York, 2018.

³⁹ Sobre as vantagens para os sistemas fiscais decorrentes da desmaterialização dos meios de pagamento, v. Kenneth S. Rogoff, *The Curse of Cash*, Princeton University Press, Princeton, 2016 = A Maldição do Dinheiro, tradução de José Santana Pereira, Gradiva, 2017.

⁴⁰ Adaptação de uma frase de L. P. Hartley, *The Go-Between*, Hamish Hamilton Ltd, 1013, Londres, p. 9.

⁴¹ Já Adam Smith alertava para a possibilidade de mobilidade geográfica do facto tributário para evitar o pagamento do imposto. Se à época esta mobilidade não era fácil, a globalização tornou-a bastante simples, estando na génese de problemas como a dupla tributação e a dupla não tributação internacionais.

E isto não só pelas dificuldades em tributar realidades sem existência física ou com localização geográfica de difícil detecção, mas, sobretudo, por causa dos problemas de justiça fiscal que essas situações factuais originam. Os “novos paraísos fiscais” não só não correspondem a um qualquer território ou região delimitado geograficamente, como decorrem da própria natureza das coisas, respondendo, aliás, a alguns dos problemas colocados pelos sistemas fiscais tomadas em consideração através de sistemas fiscais mais favoráveis⁴².

1.1. A erosão do mundo fiscal físico

Os avanços tecnológicos a que temos assistido estão na base do surgimento de realidades como novas formas de prestação de trabalho, novas formas de pagamento e novas fontes de riqueza. E se algumas delas se mostram perfeitamente compatíveis com os actuais sistemas tributários e outras exigem apenas algumas adaptações ou reinterpretções de conceitos à luz da tendência actual, há ainda aquelas que demandam uma alteração mais profunda ou até disruptiva (para utilizarmos um vocábulo em voga) no desenho dos sistemas de tributação à escala global.

A OCDE encabeçou um grupo que tem estado a analisar o plano BEPS tentando prevenir algumas das alterações ocorridas no mundo físico e que influenciam de modo determinante a arrecadação de receitas pelos Estados através de impostos sobre as empresas. Assente na ideia de que o Estado com poder tributário deveria ser o Estado da fonte, deixou de fora aquelas situações em que é difícil definir ou identificar o Estado ao qual pode ser reconhecida essa legitimidade. A deslocalização da produção e a transformação de conteúdos com existência física em bens incorpóreos ou a transformação da forma como os serviços são prestados são disso um pequeno exemplo. Até as formas de produção foram alteradas e a imputação de um resultado a uma entidade com existência física é cada vez mais difícil.

Assistimos, de resto, a uma introdução massiva de algoritmos – e, sobretudo de algoritmos criadores – por parte das empresas. O *machine learning* e o recurso a inteligência artificial marcam as novas tendências na produção, do mesmo modo que a criação de redes descentralizadas de troca de informação se integram na nova forma de comunicar, sem filtros. Ao nível dos sistemas de pagamento a correlação entre estas duas realidades levou à criação de novas formas de pagamento representadas por outros meios que não são moeda com curso legal, facto que dificulta a sua detecção para efeitos de tributação⁴³.

A alteração dos padrões de consumo e, sobretudo, das formas escolhidas para a aquisição e pagamento de bens e serviços, durante a pandemia COVID-19, incrementaram a desmaterialização dos processos de aquisição e pagamento e catapultaram novos modelos de negócio, alguns deles já conhecidos. De entre estes, revestem particularidades importantes para esta reflexão os “negócios P2P”⁴⁴, já que permitem a eliminação ou a redução drástica dos custos de transacção, ao colocarem frente a frente vendedores e compradores. O que leva a que seja importante determinar como serão tratados os rendimentos obtidos por este tipo de transacções e pelas plataformas que podem ser utilizadas para que os mesmos ocorram.

Como se pode perceber há aqui dois domínios: o recurso a plataformas conhecidas e devidamente reguladas para os negócios P2P e o recurso a plataformas que se encontram sem qualquer controlo adequado, onde se incluem as DLTs⁴⁵ e a *blockchain*. As primeiras não estão isentas de problemas, mas apresentam como principal vantagem o facto de permitirem o controlo fiável das transacções efectuadas. Nas plataformas do segundo tipo a supervisão nem sempre é possível e, uma vez que os dados são introduzidos na plataforma e verificados pelos próprios participantes no mercado, a confiabilidade dos mesmos é duvidosa.

Havendo fuga de negócios para as plataformas digitais fica comprometida a arrecadação de impostos sobre o rendimento das empresas, problema este que apresenta uma tendência para crescer, devido às alterações ao nível da forma como os bens e serviços são consumidos ou fruídos.

⁴² Deixamos de fora outras questões, também importantes, relacionadas com a diferenciação ou discriminação implícita, uma vez que se trata de questões que beneficiam já de longo debate doutrinário e jurisprudencial e que têm sido resolvidas de forma bastante satisfatória. Alguns destes problemas podem ser solucionados pela partilha de informação entre Estados, embora essa seja uma das questões que ainda não obteve resposta satisfatória – v. Luís Pedro Ribeiro Alves, «O capítulo V da acção 13 do plano BEPS. A troca automática de informações obrigatória: Um juízo de moralidade?», Boletim de Ciências Económicas, Working Papers, n.º 28.

⁴³ Estamos a considerar nesta categoria quer a tradicional remuneração através de pagamentos em espécie – bens ou serviços – como sucede nos casos dos designados influencers digitais, quer os pagamentos em criptomoedas que, não sendo de considerar moeda por não preencherem os requisitos para tal, são utilizados como forma de pagamento já em muito países mas que beneficiam de um tratamento fiscal discriminatório face às demais formas de pagamento de salários ou remuneração de prestação de serviços, derivada da falta de regulamentação e da interpretação não actualista das normas de direito laboral e de direito e fiscal. Sobre esta problemática, v. Joana Matos, Digital Influencers: o novo desafio para o Direito Fiscal, Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2019.

⁴⁴ Peer-to-peer – transacções sem intermediário(s).

⁴⁵ Distributed Ledger Technology – livro de registo em rede tecnológica.

1.2. A economia digital

O processo de digitalização da economia ocorrido nas últimas décadas trouxe-nos a um mundo até agora desconhecido. Estamos perante um fenómeno cuja dispersão geográfica acontece a vários ritmos e, dependendo da vertente em causa, com implicações também elas muito diferentes. Nem sempre essa diversidade é negativa, podendo beneficiar de modo mais intenso os países com sistemas fiscais mais simples e com menores taxas de esforço fiscal.

Com especial relevo para efeitos de tributação são de mencionar as alterações à forma como se fazem negócios, não só a nível internacional como também nacional, com o recurso acrescido a contratos auto-executáveis (habitualmente designados por *smart-contracts*), o encurtamento dos processos e dos pagamentos mercê da possibilidade de utilização de meios de comunicação cada vez mais sofisticados, eficazes e fiáveis. O crescimento do comércio electrónico indirecto foi acompanhado por idêntica tendência nas trocas enquadradas em comércio electrónico directo, acontecendo que, em alguns casos, todo o processo produtivo é desmaterializado e desenvolvido em rede.

A exploração das potencialidades decorrentes das novas redes de transmissão de dados permitiu encontrar novos meios de comercialização de bens e serviços, novas formas de pagamento e impulsionou a partilha internacional de dados. Nos últimos anos e, sobretudo durante a pandemia COVID-19, assistimos ao recrudescimento das trocas P2P, portanto sem recurso a intermediários, permitindo o contacto directo entre produtor (fornecedor) e consumidor (comprador). Uma mutação que está a revolucionar os mercados⁴⁶.

As alterações tecnológicas provocaram ainda alterações profundas nos sistemas de produção, nas formas de trabalho e nos mecanismos utilizados para garantir reserva de valor. Por outro lado, fornecem instrumentos de análise de dados capazes de garantir celeridade e confiabilidade, embora com alcance restrito não só por razões relacionadas com a privacidade dos dados como também pelas limitações da própria tecnologia e do tipo de dados disponíveis.

3. A pressão fiscal sobre as realidades físicas

À medida que a digitalização da economia cresce e aumenta a prática de factos tributáveis sem pegada visível, aumenta a dificuldade em delimitar o conceito de capacidade contributiva, a base de incidência e, até mesmo, dos correspondentes sujeitos passivos de imposto. A utilização de índices tributários baseados em realidades físicas, usada comumente nos séculos XVII e XVIII⁴⁷ e paulatinamente abandonada a partir de então, parece estar de volta. Tudo o que não tenha existência física é volátil e facilmente deslocável de território, e uma forma de evitar o esvaziando, não de *iure* mas sim de facto, do poder tributário dos Estados consiste em escolher tributar realidades que se revelem facilmente detectáveis ou materializáveis.

Os índices da capacidade contributiva – rendimento e património – necessitam de nova contextualização. Num mundo em que o imaterial se assume como preponderante, o património deixou de corresponder apenas a realidades com existência física e a fácil deslocalização das fontes de rendimento impede uma aplicação eficaz e equitativa das normas de tributação. A par da diminuição da importância do património imobiliário, a diversificação das fontes dos rendimentos de capital e a origem de novas formas de trabalho⁴⁸ exigem uma reflexão profunda sobre os fundamentos da tributação.

De entre as transformações no mercado laboral a mais impactante resulta do nomadismo digital, por ser um modelo de prestação de trabalho que permite a alternância, quase constante, de locais de trabalho⁴⁹.

⁴⁶ V. Markus Menz, Sven Kunisch e outros, «Corporate strategy and the theory of the firm in the Digital Age», *Journal of Management Studies*, 2021, doi:10.1111/joms.12760; Mark Armstrong, «Competition in Two-Sided Market», *RAND Journal of Economics*, 37(3), 2006, 668-691; Jean-Charles Rochet, Jean Tirole, «Platform competition in two-sided markets», *Journal of the European Economic Association*, 1(4), 2003, 900-1029.

⁴⁷ Estamos a referir-nos ao imposto sobre janelas que existiu em França, Irlanda e Inglaterra ou ao “Female servant tax”. Hoje podemos encontrar um parente próximo deste último em Singapura que estabelece o pagamento de uma contribuição por cada trabalhador migrante que desempenhe funções domésticas por conta de outrem, a qual varia em função do número de empregados domésticos e da composição da própria família (FDWs – Foreign domestic workers) <https://www.mom.gov.sg/passages-and-permits/work-permit-for-foreign-domestic-worker/foreign-domestic-worker-levy-paying-levy>.

⁴⁸ As alterações no mercado de trabalho somam-se os problemas decorrentes do envelhecimento populacional, sendo que este pode revelar-se catastrófico para os sistemas financeiros dos países ocidentais.

⁴⁹ Os nómadas digitais não são nem colonos nem migrantes, pois vivem e trabalham de forma permanente ou por um período longo em local diverso daquele de que são originários. Os nómadas digitais que são viajantes (turistas) que trabalham enquanto viajam, podendo dizer-se que se trata de um estilo de vida - Hannonen Olga, «In search of a digital nomad: defining the phenomenon», *Information Technology & Tourism*, 2020, DOI: 10.1007/s40558-020-00177-z; Beverly Yuen Thompson, «Digital nomads: employment in the online Gig Economy», *Glocalism Journal of Culture Politics and Innovation*, 1, 2018, 1-26; Anika Müller, «The digital nomad_ buzzword or research category?», *Transnational Social Review*, 6(3), 2016, 344-348; T. Makimoto e D. Manners, *Digital Nomad*, Wiley, 1997.

Como a permanência em cada local é transitória, nem sempre estão preenchidos os requisitos para que os trabalhadores ou prestadores de serviços sejam tratados como residentes ou como residentes não habituais. Em alguns casos, nem sequer é viável a aplicação do regime de tributação dos rendimentos obtidos por não residentes.

Embora este modelo de trabalho não seja adequado a todo o tipo de funções, abrange um leque cada vez mais alargado de tarefas e de pessoas, desde os migrantes sazonais (*snowbirds*) aos trabalhadores temporários, passando pelos jovens empreendedores, sem esquecer os empresários de sucesso⁵⁰. As especificidades de que se reveste impedem a determinação apriorística de todos os casos, mas em todos eles estamos perante situações em que foi quebrado o ciclo de dependência do indivíduo face a um determinado Estado. Ao romperem a relação com um território ou Estado, os nómadas digitais transformam-se numa espécie de “apátridas fiscais”, podendo os seus rendimentos ser tributados como rendimentos obtidos por não residentes⁵¹.

A vontade de atracção de actividades de elevado valor acrescentado tem estimulado os Estados a criarem condições físicas e legais para acolherem este tipo de “trabalhadores”⁵², procedendo às adaptações dos regimes fiscais e legais de permanência que permitam uma diferenciação positiva face aos rendimentos dos residentes. Esta discriminação é conseguida, maioritariamente, através da aplicação de uma taxa ou leque de taxas mais baixas de imposto. Mas há casos em que até o fluxo, o volume e a procedência dos rendimentos são difíceis de detectar, como sucede quando não existe um estabelecimento permanente ao qual possam e tenham que ser imputados, impedindo o Estado da fonte de os tributar ou, no caso de bens e serviços incorpóreos em que o seu consumo é difícil de detectar. Fica, apenas, disponível a hipótese de eleger como factor de conexão a um determinado território, o consumo de bens e serviços e, a partir daí, determinar um rendimento potencial dos consumidores (pessoas físicas).

O fenómeno dos nómadas digitais pode ser mimetizado para o mundo empresarial, na figura das empresas digitais. Algumas das mais conceituadas e valorizadas empresas à escala mundial não desenvolvem a sua actividade a partir de uma estrutura física. O recurso a plataformas de trabalho colaborativo (*coworking*) ou ao teletrabalho (*home office*), incluindo a prestação de trabalho por nómadas digitais, permitem contar com a contribuição de trabalhadores espalhados um pouco por todo o globo, sem necessidade de despendere um elevado volume de recursos com custos operacionais, nomeadamente com instalações. Também aqui se colocam dificuldades de determinação dos fluxos financeiros, problemas estes majorados nos casos de serviços e bens digitais. O que sobra, neste caso, é a possibilidade de tributação quer dos rendimentos colocados à disposição dos trabalhadores, quer os lucros distribuídos, com as ressalvas já referidas.

As alterações no mercado laboral e empresarial em consequência da digitalização da economia albergam o fenómeno da robotização dos processos produtivos. De facto, mecanismos como o da inteligência artificial e da *machine learning*, permitiram criar sucedâneos perfeitos dos trabalhadores humanos para o desempenho de um leque cada vez mais alargado de tarefas. A par de outros problemas surge o dilema do reconhecimento de capacidade contributiva passiva a entidades dotadas de *machine learning*, com ou sem suporte físico mínimo. Também aqui se torna mais fácil considerar como centro de imputação de rendimento um robô inteligente do que um *bot*.

A crescer ao virmos de dizer, surge uma questão ainda mais complexa do ponto de vista dogmático, qual seja o do tratamento fiscal a dar aos pagamentos em *criptomoedas* ou em *criptoativos*. As especificidades desta problemática obrigam a uma análise aprofundada e cuidada, não sendo compatível com esta nossa reflexão. Diremos, apenas, que a não se reconhecer a caracterização das *criptomoedas* como moeda, não vislumbramos razões para afastar a aplicação a estas *criptorealidades* do regime fiscal de tributação dos pagamentos em espécie ou com recurso a activos financeiros. O maior problema aqui é a sua detecção, ficando os Estados reféns de um ou outro indício da sua existência. Mais uma realidade virtual, cujos problemas tormentosos que coloca à tributação tem como consequência elevar a crescente pressão fiscal sobre as realidades físicas.

⁵⁰ Alguns Estados encontraram uma forma imperfeita de contornar o problema para a não detecção de rendimentos, ao limitarem a emissão de vistos de turismo para permanências por curtíssimos períodos de tempo ou à criação de vistos de residência não permanente por períodos mais longos para titulares de determinado tipo de rendimentos obtidos em território estrangeiro, sujeitando-os a um regime de tributação mais favorável face ao dos residentes, ficando, ainda assim, por resolver muitos problemas ligados a situações de discriminação positiva do rendimento em função das específicas características pessoais dos que o recebem. Noutros casos, são criados regimes especiais para e-empresas que aceitem transferir os seus e-negócios para um determinado Estado, exigindo-se em geral uma sede física, que pode consistir na morada do representante fiscal da e-empresa nesse país.

⁵¹ Foi esta a solução seguida entre nós, com a possibilidade de tributação dos rendimentos obtidos a partir de actividade praticada em território nacional de acordo com o regime de tributação dos residentes não habituais, desde que preenchidos todos os requisitos, sendo o controlo dos rendimentos feito no momento da emissão do visto de residência (D7). O regime português reveste-se de especificidades, pois impede a sua aplicação aos considerados residentes no nosso país em qualquer um dos cinco anos anteriores.

⁵² Um dos problemas dos nómadas digitais diz respeito à possibilidade de desenvolverem uma actividade económica a partir do território de um Estado sem visto de trabalho; a este problema acresce o da tributação dos rendimentos obtidos de acordo com as regras desenhadas para os não residentes. Para obviar a estes problemas alguns países criaram regras específicas para a emissão de vistos destinados a este tipo de viajantes ou, ainda, regimes de tributação que consideram estas especificidades. Podemos encontrar ainda regimes que vetam o exercício de uma actividade económica remunerada apenas com visto de turista, nos casos de postos de trabalho que poderiam ser de residentes. Na lista de destinos dos nómadas digitais encontramos Lisboa – a cidade com a melhor pontuação – e o Funchal, mas também Chiang Mai, Medellín, Cidade do México, Ubud, Tallin, Basiko ou Tiblisi. Em quase todos existem instalações especificamente pensadas para esta finalidade, custos de vida baixos e regimes fiscais não agressivos, embora haja destinos com o custo de vida elevado como Singapura, Oslo, Bristol ou Birmingham.

4. *Que linhas de solução através de uma reforma fiscal?*

Como deixamos antever, logo no início deste texto, o objectivo último seria o de elencar algumas soluções para uma reforma fiscal suportada, em alguma medida, numa ideia de ruptura com o sistema fiscal que, desde o século XIX, mantém um bem visível trajecto de continuidade, tendo em devida conta que está em curso um processo de redistribuição do poder tributário dos Estados. De facto, as disputas entre os países para a atracção de rendimentos tributáveis facilmente identificáveis e a falta de coincidência entre o território onde o imposto é pago e aquele em que é produzido o correspondente facto gerador e em que existe o benefício dos bens de provisão pública deixam antever que essa mudança pode estar próxima e será mais semelhante à *Boston Tea Party* do que à Revolução Francesa, embora, nos seus ideais, se possa aproximar desta última. Pois não obstante a bem conhecida e tradicional caracterização dos impostos como uma realidade de natureza odiosa, o certo é que eles continuam a constituir presentemente a principal fonte de receita estadual, ainda que, frequentemente, disfarçado sob a capa de outro tipo de tributos designados ou mesmo considerados como tendo natureza bilateral, uma característica que ou se revela imperfeita ou de todo não existe.

Uma questão esquecida e que por vezes é descuidada e que importa convocar nesta sede é a da incidência económica do imposto, podendo esta ser o ponto de partida e o ponto de chegada desta reflexão. De facto, o processo de digitalização da economia levou a doutrina a concentrar as atenções no aumento da carga fiscal sobre as realidades com existência física, se bem que, em termos económicos, o que mais importa é saber quem é que afinal sofre a ablação patrimonial por via da exigência do pagamento do imposto. Embora do ponto de vista teórico a resposta à questão de “quem suporta o peso do imposto” seja simples, não é isso o que sucede na prática, uma vez que há a necessidade de tomar em consideração pressupostos muito diversos assentes em comportamentos nem sempre lineares. De facto, a carga do imposto tende a recair, com maior força, sobre aqueles que têm à sua disposição menos alternativas de comportamento, sejam estas relativas ao bem ou serviço a produzir ou a adquirir, à actividade a exercer e à forma do seu exercício, bem como ainda às formas de aplicação dos rendimentos obtidos⁵³.

É também neste contexto que ressurgem as designadas *térmitas* fiscais⁵⁴ agora protegidas por um exoesqueleto criado pelas novas redes de circulação, armazenamento e tratamento de dados. Ainda que estes problemas tenham merecido a melhor atenção por parte dos Estados e das Organizações Internacionais, os resultados alcançados são manifestamente insuficientes⁵⁵, uma vez que cooperação fiscal internacional é habitualmente sinónimo de partilha de receitas com outros Estados e a aceitação destas situações continuam a ser excepção.

Neste quadro, as soluções para os actuais problemas de erosão da base tributária passam, em linhas gerais, pela tributação mais agressiva de realidades com alguma materialização, pela escolha de fatores objetivos de determinação da capacidade contributiva e pela intensificação da tributação indirecta. Todas estas opções colocam problemas ao nível sobretudo da igualdade, sendo visível que, na segunda hipótese, há um regresso à tributação objetiva própria do passado e, na terceira, se reforça o carácter regressivo dos sistemas fiscais baseados em impostos indirectos sobre o consumo.

O que acabamos de referir leva-nos a reconhecer que a evolução dos sistemas fiscais acentua a supressão de considerações redistributivas e de pessoalização dos impostos, que tanto sucesso tiveram na segunda metade do século XX, implicando a procura de um manifesto segundo óptimo, assente num novo equilíbrio entre impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo de modo a garantir um novo sentido para o princípio da igualdade fiscal limitado cada vez mais pela reserva do possível.

⁵³ Quanto a este ponto urge reflectir com cuidado sobre os sistemas fiscais penalizadores dos que não podem explorar adequadamente os mecanismos de alívio da carga fiscal, uma vez que o nomadismo digital é mais atractivo para jovens sem compromissos familiares do que para famílias com crianças a cargo e para pessoas com idade mais avançada. O mesmo se pode dizer a propósito da exclusão tributária de rendimentos derivados de aplicações financeiras só acessíveis aos mais hábeis tecnologicamente.

⁵⁴ Vito Tanzi, «Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites», IMF Working Paper, 2000.

⁵⁵ A excepção é constituída pela aprovação muito recente pelo G20/OCDE de um sistema de dois pilares para responder aos desafios resultantes da digitalização da economia, que deve ser implementado até 2023 - OCDE, Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy, Outubro de 2021. De uma forma genérica podemos dizer que o primeiro pilar tem como escopo a tributação de entidades multinacionais com vendas mundiais acima de 20 mil milhões de euros e rentabilidade acima de 10% e assenta na realocização, para tributação nos países do correspondente mercado, de 25% dos lucros que excedam aquela percentagem de rentabilidade; o pilar dois estabelece que as empresas com rendimentos superiores a 750 milhões de euros estejam sujeitas a uma taxa de tributação mínima de 15%.

PARTE 2

CAPÍTULO I

Reforma do IRS - Algumas Reflexões

PAULA ROSADO PEREIRA

Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa / Advogada

Nota introdutória

Começo por agradecer ao Professor Doutor Joaquim Miranda Sarmiento o amável convite que me endereçou, no sentido de me associar à presente iniciativa de discussão sobre o tema da “Reforma do Sistema Fiscal”, em boa hora lançada. O tema que me foi proposto corresponde à “Reforma do IRS”. Dada a minha formação jurídica, a análise efetuada no presente texto centra-se, essencialmente, em questões de legalidade e de justiça tributária, e não em questões económicas ou de finanças públicas (cuja importância é fundamental, mas relativamente às quais outras vozes, mais habilitadas para o efeito, irão certamente pronunciar-se). As opiniões expostas no presente texto são-no a título puramente pessoal. Foi considerada a legislação fiscal em vigor a 15 de setembro de 2021.

I. IRS – ORIGENS E MUDANÇA

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”) - aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, e com início de vigência a 1 de janeiro de 1989 – visou consagrar uma tributação do rendimento das pessoas singulares mais simples e mais moderna do que a existente até então. O IRS foi criado no contexto da reforma fiscal de 1988/89¹ e, em termos gerais, concretizaria o modelo de um imposto único ou sintético (em substituição da tributação cedular do rendimento, existente até 1988).

Ao longo da sua vigência de mais de trinta anos, o CIRS tem sofrido múltiplas alterações, com características distintas umas das outras. Optámos por sistematizá-las em:

- i) alterações com cariz financeiro direto;
 - ii) alterações técnicas e novos regimes sem carácter estrutural;
 - iii) alterações estruturais do imposto.
- Passamos a referir, muito sinteticamente, cada um destes tipos de alteração.

i) Alterações com cariz financeiro direto

Este tipo de alterações ocorre com bastante frequência, designadamente no âmbito das Leis do Orçamento do Estado. Trata-se, por exemplo, da modificação dos valores que delimitam os escalões das taxas gerais de IRS, de mudanças no valor das próprias taxas gerais ou no valor das taxas especiais ou liberatórias de tributação, de alterações dos montantes das deduções à coleta ou dos respetivos limites.

Estas alterações têm um impacto financeiro direto, ao nível do imposto a pagar pelos contribuintes (e, portanto, também ao nível da arrecadação tributária do Estado).

As mexidas nas taxas de IRS e no valor das deduções fiscalmente admissíveis podem ter em vista conseguir um aumento da arrecadação tributária (v.g. mediante a subida das taxas ou a limitação do valor das deduções). Contudo, também podem visar a prossecução de finalidades extrafiscais, como a proteção da família (v.g. no caso do aumento do valor das deduções dos descendentes e ascendentes, previstas no artigo 78.º-A do CIRS); ou a melhoria da justiça tributária (por exemplo, mediante o ajustamento do número de escalões do artigo 68.º do CIRS ou dos valores de rendimento coletável que delimitam cada um dos escalões).

ii) Alterações técnicas e novos regimes sem carácter estrutural

Este tipo de alterações corresponde a um aperfeiçoamento do CIRS, quer mediante o ajustamento de aspetos técnicos dos regimes existentes, quer através da criação de novos regimes, no âmbito do IRS, para fazer face a necessidades fiscais ou extrafiscais específicas. Um exemplo recente é o da introdução, e posterior aperfeiçoamento², do regime de exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias mediante realização de reinvestimento em produtos de seguros, atualmente previsto no artigo 10.º, n.ºs 7 e 8 do CIRS.

iii) Alterações estruturais do imposto

Enquadramos nesta categoria alterações que modificam a estrutura do CIRS ou que representem uma mudança significativa na forma de tributar determinados tipos de rendimento (v.g. a passagem dos rendimentos prediais – categoria F, obtidos por residentes, do regime de englobamento obrigatório para o regime de tributação especial³).

¹ No âmbito desta reforma fiscal, foram criados o IRS, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e também a Contribuição Autárquica. Para uma visão abrangente sobre o teor e o significado da reforma fiscal de 1988/89, veja-se a obra AAVV, 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005. Especificamente quanto ao IRS, cfr. nesta obra JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/89», pp. 73-87; VASCO BRANCO GUIMARÃES, «A Reforma Fiscal de 1989 (uma visão por dentro)», pp. 97-105.

² Efetuados, respetivamente, pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2019) e pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2021).

³ Alteração efetuada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013).

II. FUTURA REFORMA DO IRS? – ALGUMAS REFLEXÕES

1. *Desafios extrafiscais enfrentados pelo CIRS*

Para além da arrecadação tributária, os impostos prosseguem também um conjunto de outras finalidades. Deste modo, o seu regime acaba, com frequência, por ser moldado em função de um conjunto de finalidades extrafiscais, de cariz económico, social, demográfico, de ordenamento do território, etc.

Esta realidade é particularmente sentida ao nível dos regimes consagrados em sede de IRS, imposto ao qual tem sido pedido – entre muitas outras coisas – que contribua para a dinamização da economia, para a proteção das famílias e o fomento da natalidade⁴, para a criação do próprio emprego⁵, para o retorno dos emigrantes portugueses no estrangeiro⁶, para a atração de indivíduos de património elevado (*high net worth individuals*) e de profissionais qualificados em atividades suscetíveis de contribuírem para o desenvolvimento e a modernização da economia portuguesa⁷.

A este propósito, não podemos deixar de comentar que talvez esteja a ser pedido demais ao IRS. Em particular, no que diz respeito à proteção da família e à natalidade, o tipo de medidas que tem vindo a ser consagrado no CIRS (muito centrado nas deduções à coleta) tem um efeito pouco material. Não é uma dedução anual de € 726 (que passa a € 600, após os 3 anos de idade da criança)⁸ que pesa na decisão de ter um filho. Objetivos sociais e demográficos, como os referidos, têm que ser prosseguidos através de um conjunto de medidas governamentais, aos mais diversos níveis⁹. O IRS tem, portanto, um peso extremamente modesto na resolução deste tipo de questões, mesmo tendo em conta o facto de o imposto poder prosseguir finalidades extrafiscais, em acréscimo às finalidades de arrecadação tributária.

Sem prejuízo do referido supra, não se propõe que o IRS deixe de ter as medidas que já integra, com algum tipo de ligação com a realidade pessoal e familiar dos contribuintes. Até porque o IRS é um imposto caracterizado como pessoal, que, por imperativo constitucional, deve ter em conta não só os rendimentos, mas também as necessidades dos contribuintes / do agregado familiar, quando este exista¹⁰.

Em suma, o que pensamos é que, numa futura reforma do IRS, seria oportuno **analisar** criteriosamente as **disposições** do código – quer sejam de cariz financeiro direto, quer se refiram a regimes sem carácter estrutural – que estejam **direcionadas à prossecução de finalidades extrafiscais específicas**. A sua subsistência deveria depender de uma ponderação custo vs. benefício, que tenha em conta, designadamente, a materialidade do benefício gerado pela medida fiscal (a nível social, demográfico, de ordenamento territorial, etc.) vs. a receita fiscal cessante que origina, bem como as outras formas de atuação do Estado que (fora do âmbito fiscal) poderão revelar-se mais eficientes para a prossecução dos objetivos extrafiscais em causa.

2. *Reforma fiscal e princípios constitucionais em matéria fiscal*

2.1 *Relevância dos princípios*

Tanto ao nível da sua estrutura, como do regime substantivo que consagra, o CIRS deve articular-se com diversos princípios, de base constitucional, que limitam e balizam a atuação do legislador fiscal.

Uma vez que o propósito da nossa abordagem consiste em refletir sobre o conteúdo do CIRS e sobre uma eventual reforma do imposto, centramo-nos apenas nos princípios constitucionais materiais¹¹ e, dentro destes, naqueles que se nos afiguram mais relevantes ao nível da tributação do rendimento em sede de IRS. Os princípios

⁴ A reforma do IRS de 2014 teve como um dos seus objetivos “a proteção das famílias, tendo nomeadamente em consideração a importância da natalidade” – cfr. Despacho n.º 4168-A/2014, de 17 de março de 2014, do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Uma das medidas emblemáticas da aludida reforma, na prossecução do objetivo de proteção das famílias e da natalidade, foi a criação do “quociente familiar”, em substituição do tradicional “quociente conjugal”. Todavia, o regime do “quociente familiar” vigorou apenas em 2015. Logo em 2016, o artigo 69.º do CIRS voltou a prever o regime do “quociente conjugal” (apesar da gralha que persiste, desde então, pois o título do artigo 69.º continua a referir-se, indevidamente, ao “quociente familiar”).

⁵ Cfr. o artigo 31.º, n.ºs 10 e 11 do CIRS, nos termos do qual os coeficientes de determinação do rendimento tributável são reduzidos, para atividades de prestação de serviços, em 50% e 25%, respetivamente no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, desde que preenchidas determinadas condições.

⁶ Cfr. o regime fiscal aplicável a ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do CIRS, aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2019).

⁷ Cfr. o regime dos residentes não habituais, previsto no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12, artigo 72.º, n.ºs 10 e 12, e artigo 81.º, n.ºs 4 e seguintes do CIRS.

⁸ Cfr. artigo 78.º-A, n.º 1 a) e n.º 2 a) do CIRS, referente a deduções dos descendentes e ascendentes.

⁹ Refiram-se, a mero título de exemplo, as questões das creches, das licenças parentais, dos abonos de família e outros subsídios, da proteção e da flexibilidade a garantir aos progenitores no âmbito laboral.

¹⁰ Cfr. artigo 104.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

¹¹ Os princípios constitucionais que regulam a tributação podem ser agrupados em princípios constitucionais formais e princípios constitucionais materiais, consoante a natureza dos limites que impõem.

constitucionais materiais impõem aos regimes fiscais limites de natureza material, condicionando o que pode ser tributado e em que medida.

Assim, os princípios constitucionais em matéria fiscal permitem uma sistematização e uma ponderação dos aspetos valorativos subjacentes aos regimes jurídicos consagrados; fornecem uma justificação para as normas concretas, constituindo a sua base e explicando as razões da sua existência; são traves-mestras que perpassam pela ordem e pelos regimes jurídicos, dando-lhes uma ideia de unidade e uma lógica própria.

Os princípios subjacentes à tributação do rendimento em sede de IRS revelam valores essenciais que este imposto deveria prosseguir. A identificação dos princípios constitucionais em matéria fiscal, que estão subjacentes - ou, se não estão, deveriam estar - às soluções consagradas pelo legislador no CIRS, contribui para uma visão mais clara do imposto e para um melhor entendimento da sua lógica normativa, mas também para a perceção de algumas das insuficiências do regime em vigor.

Uma abordagem baseada nos princípios é suscetível de contribuir para uma apreciação crítica dos regimes fiscais. Pode, por exemplo, constituir um ponto de partida para uma análise mais exigente acerca da *real e efetiva* adequação do regime fiscal em causa aos princípios que deveria prosseguir. Oferece, ainda, o ensejo para uma análise relativamente à coerência, ou falta dela, de algumas soluções mais polémicas que sejam consagradas no âmbito de certo regime de tributação, e que se afigurem discrepantes em relação aos princípios e valores que o regem.

De facto, nalguns casos, as soluções introduzidas podem não estar em harmonia com os princípios e valores que norteiam o regime tributário no qual se inserem. Estas situações exigem, da parte do legislador fiscal, uma atenção redobrada relativamente à conveniência ou não da alteração legislativa em causa.

Por vezes, são razões de ordem política que produzem um afastamento dos regimes fiscais em relação aos princípios que tradicionalmente os regiam, em virtude da introdução de normas e soluções com objetivos políticos, económicos ou sociais muito específicos.

Finalmente, refira-se que cada regime de tributação deveria caracterizar-se por uma coerência própria, fundada nos princípios e valores que o inspiram, de forma a desempenhar o seu papel de forma justa, clara e harmoniosa, não obstante as alterações normativas avulsas que sofra. Para que tal resultado seja alcançado, os aludidos princípios e valores deveriam ser entendidos como uma referência merecedora de especial ponderação, antes da introdução de normas ou de alterações que deles se afastem.

2.2 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade tributária é uma formulação, aplicada ao campo do Direito Fiscal, do princípio geral da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP.

O aludido princípio da igualdade tributária assume uma vertente de uniformidade, nos termos da qual a repartição do encargo fiscal entre os contribuintes deve obedecer a um critério idêntico para todos, norteado por preocupações materiais de justiça. Todavia, não decorre do próprio princípio da igualdade qual deve ser o critério específico a seguir. O que se compreende, visto o princípio da igualdade ser um princípio com um elevado grau de abstração e, como tal, não assegurar, por si mesmo, um critério operativo¹².

O critério amplamente reconhecido para tal efeito consiste na tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva (ao nível da base de incidência e do critério de repartição de impostos), que vem, assim, permitir a concretização do princípio da igualdade no campo dos impostos.

Estão associadas ao princípio da igualdade tributária ideias de *generalidade* ou *universalidade*, ao nível dos destinatários da obrigação fiscal, e de uniformidade, ao nível do critério de repartição do encargo tributário¹³.

2.3 Princípio da capacidade contributiva

Dado o elevado grau de abstração do princípio da igualdade, este necessita de outros princípios (também designados, por vezes, como subprincípios ou corolários) que o concretizem – caracterizados, estes, por um menor grau de abstração e, portanto, proporcionando diretrizes e limites mais concretos à atividade estadual. A nível dos impostos, a concretização do princípio da igualdade assenta, fundamentalmente, no princípio da capacidade contributiva.

As grandes linhas diretrizes do sistema fiscal que são traçadas pela Constituição de 1976, em particular ao nível da tributação do rendimento, afiguram-se amplamente coerentes com uma ideia de tributação de acordo com a capacidade contributiva. Mais ainda, a tradição constitucional portuguesa, o princípio geral da igualdade e as grandes linhas diretrizes do sistema fiscal que são traçadas pela Constituição de 1976, bem como a finalidade

¹² Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021.

¹³ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, p. 154.

de redistribuição da riqueza e do rendimento que a Constituição de 1976 atribui ao sistema fiscal, permitem-nos sustentar, através da sua conjugação, que a Constituição acolhe, mesmo que só implicitamente, o princípio da capacidade contributiva¹⁴.

Entendemos, assim, que o princípio da capacidade contributiva integra a Constituição fiscal atual, no que diz respeito aos impostos, apesar de a Constituição de 1976 não lhe fazer uma referência expressa.

A nível infraconstitucional - contrariamente ao que sucede com a Constituição vigente - o princípio da capacidade contributiva encontra-se expressamente previsto. O artigo 4.º, n.º 1 da LGT dispõe que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

A capacidade contributiva pode ser vista numa *dupla vertente*: como um *pressuposto ou condição da tributação* e, adicionalmente, como um critério ou parâmetro da tributação¹⁵. A sistematização da capacidade contributiva de acordo com esta dupla perspetiva teve a sua origem nas doutrinas italiana e espanhola¹⁶.

Nos termos da *primeira vertente*, a capacidade contributiva é um *pressuposto da tributação*, na medida em que apenas pode haver tributação quando exista capacidade contributiva – ou seja, se o contribuinte tiver força económica, se se registar na sua esfera uma manifestação de riqueza (por via da obtenção de rendimento, no caso de impostos sobre o rendimento).

Desta forma, a imposição de uma obrigação de pagamento de imposto depende da existência de capacidade económica do contribuinte para suportar tal obrigação, em termos abstratos. A imposição da obrigação de imposto não é admissível – por falta do pressuposto da tributação – quando o contribuinte não apresente capacidade económica para contribuir para as despesas públicas.

A *segunda vertente* da capacidade contributiva, enquanto *critério da tributação*, funciona como *medida da obrigação de imposto* - entendida esta como obrigação de pagamento. Os contribuintes devem ser tributados de acordo com a capacidade contributiva evidenciada: os que tiverem maior força económica devem suportar um imposto mais elevado, ao passo que aqueles com menor força económica devem suportar um imposto mais reduzido.

Em suma, do princípio da capacidade contributiva emana o critério de repartição dos encargos tributários que melhor concretiza a ideia de justiça material ao nível dos impostos e que melhor obedece ao princípio da igualdade.

A *ideia de igualdade subjacente ao princípio da capacidade contributiva* pode ser considerada em *duas perspetivas complementares*: a *igualdade horizontal*, nos termos da qual devem pagar igual imposto os contribuintes que têm igual capacidade contributiva; e a *igualdade vertical*, que determina o pagamento de diferente imposto pelos contribuintes que têm diferente capacidade contributiva, na medida dessa diferença¹⁷. Estamos, aqui, perante a conceção aristotélica de igualdade, que se concretiza no tratamento igual do que é igual e no tratamento desigual do que é desigual, na medida da desigualdade verificada.

Desta forma, os contribuintes que tenham uma força económica maior devem suportar um imposto superior; ao passo que os contribuintes que tenham uma força económica menor devem suportar um imposto inferior ou mesmo nenhum. A força económica evidenciada pelo contribuinte determina a existência ou não de capacidade contributiva deste e qual a sua medida.

III. ALTERAÇÕES ESTRUTURAIS AO CIRS - O PROBLEMA DA FALTA DE IGUALDADE HORIZONTAL

Usando a tipologia de sistemas de tributação da OCDE, J. G. Xavier de Basto classificou o IRS como um sistema semi-dual, o qual se caracteriza por “acentuadas diferenças no tratamento tributário dos vários tipos de rendimento” e no qual “a maior parte dos rendimentos de capital recebe tratamento preferencial através da aplicação de taxas proporcionais mais baixas do que as taxas progressivas, aproximando-se [...] do modelo dual”¹⁸.

¹⁴ Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, Manual de IRS, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021.

¹⁵ Para um quadro abrangente e aprofundado desta matéria, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1998 (4.ª reimpressão em 2015), pp. 462 ss.

¹⁶ O desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva, sobretudo na sua fase inicial, deve muito às referidas doutrinas. Em Itália, a partir de 1929, Benvenuto Griziotti e os seus discípulos da designada Escola de Pavia procuraram um fundamento jurídico e também um limite para o exercício do poder tributário a nível normativo, encontrando-o no princípio da capacidade contributiva. A Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fundada em 1937, publicou parte da abundante produção científica do referido autor e dos seus discípulos. Estes estudos representaram um importante contributo para a evolução do conceito de capacidade contributiva, não sendo alheios à consagração do princípio da capacidade contributiva na Constituição italiana de 1947. Em Espanha, Sáinz de Bujanda e Cortés Domínguez colaboraram também decisivamente para o reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério material de justiça tributária.

¹⁷ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, cit., p. 443.

¹⁸ In JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 32-33.

Num sistema semi-dual, em termos gerais, não são aplicadas às diversas categorias de rendimentos as mesmas taxas de tributação. Os rendimentos de capitais e as mais-valias mobiliárias são, habitualmente, sujeitos a um tratamento fiscal preferencial, caracterizado por uma tributação a taxas proporcionais, em geral mais baixas do que as taxas de imposto progressivas aplicáveis aos rendimentos de outra natureza.

No âmbito do **IRS**, a **semi-dualização** está patente no facto de alguns tipos de rendimentos estarem sujeitos a tributação a taxas especiais de tributação autónoma, previstas no artigo 72.º do CIRS, ou a taxas liberatórias, do artigo 71.º do CIRS, ao passo que outros, quando obtidos por sujeitos passivos residentes, são de englobamento obrigatório, sendo-lhes aplicáveis as taxas gerais progressivas de IRS do artigo 68.º.

Pensando nos tipos de rendimentos que compõem a incidência real ou objetiva do CIRS, verificamos que o regime de englobamento obrigatório - que conduz à aplicação das taxas gerais progressivas do artigo 68.º do CIRS - se aplica apenas aos rendimentos do trabalho (dependente e independente), às pensões e a parte dos incrementos patrimoniais (com destaque para as mais-valias imobiliárias)¹⁹.

Em contrapartida, estão excluídos do regime de englobamento obrigatório os rendimentos de capitais, os rendimentos prediais e as mais-valias mobiliárias. A tributação dos rendimentos de capitais opera mediante a retenção na fonte às taxas liberatórias do artigo 71.º do CIRS, ao passo que os rendimentos prediais e as mais-valias mobiliárias são sujeitos a tributação às taxas especiais previstas no artigo 72.º do CIRS.

Tanto as taxas liberatórias como as taxas especiais de IRS asseguram uma tributação proporcional – à taxa de 28%, para a maior parte dos rendimentos abrangidos por este regime.

Por seu turno, o regime de englobamento obrigatório, com a correspondente sujeição às taxas gerais de IRS do artigo 68.º (e, ainda, eventualmente à taxa adicional de solidariedade do artigo 68.º - A do CIRS), conduz a uma tributação progressiva dos rendimentos sujeitos a este regime. Esta tributação progressiva pode ultrapassar os 50%, suscitando a questão da tributação excessiva ou mesmo do confisco.

A saída dos rendimentos prediais do regime de englobamento obrigatória e de taxas progressivas, com a correspondente passagem destes rendimentos para a tributação proporcional a taxas especiais – regime vigente desde 2013, inclusive²⁰ - veio aprofundar a semi-dualização do IRS e afastar este imposto, mais ainda, de um hipotético modelo de tributação unitária.

Após a sucinta descrição efetuada do carácter semi-dual do IRS – presente no respetivo código desde o início da sua vigência, e aprofundado ao longo dos anos – importa analisar a questão da (des)conformidade da referida semi-dualização do imposto com os princípios constitucionais em matéria fiscal.

O problema fundamental consiste, a nosso ver, no facto de **a semi-dualização do IRS não assegurar uma igualdade horizontal da tributação**, uma vez que contribuintes com idêntica capacidade contributiva (entenda-se, com o mesmo valor de rendimento líquido tributável) podem ser tributados de forma bastante distinta, e sujeitos a níveis de tributação muito díspares, quando tal capacidade contributiva for revelada mediante a obtenção de diferentes tipos de rendimento.

Assim, considerando dois contribuintes, ambos residentes para efeitos fiscais em território português, que tenham o mesmo valor de rendimento, mas num caso seja um rendimento do trabalho e noutro seja um rendimento de capitais, o nível de tributação a que ficam sujeitos pode ascender aos 48% no caso do rendimento do trabalho (ou mais, se for aplicável a taxa adicional de solidariedade), ao passo que fica nos 28% nos rendimentos de capitais.

Vejamos, primeiro, um cálculo da coleta de IRS relativo a **rendimentos sujeitos a englobamento obrigatório**:

- Assumimos que o sujeito passivo tem € 40.000 de rendimento coletável decorrente do trabalho (dependente ou independente) ou de pensões
- A sujeição do rendimento às taxas gerais de IRS leva ao seguinte resultado:
 (5.º escalão) € 36.967 x 28,838 * = € 10.660,54
 (6.º escalão) € 3.033 x 45% ** = € 1.364,85
 T = € 12.025,39 de coleta de IRS

* e **: taxas gerais de IRS, aplicáveis nos termos do artigo 68.º, n.º 1 e 2 do CIRS. Com a “Tabela Prática” de IRS, comumente utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, teríamos apenas um escalão / taxa e uma parcela a abater, em vez de duas taxas. O resultado final, em termos de apuramento da coleta, seria exatamente o mesmo, visto a parcela a abater corresponder, em termos de cálculo, ao efeito da aplicação de dois escalões prevista no artigo 68.º do CIRS, o primeiro deles com uma taxa mais baixa.

¹⁹ Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, Manual de IRS, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021.

²⁰ A alteração do regime fiscal dos rendimentos prediais da categoria F foi introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013).

Em contrapartida, efetuando um cálculo da coleta de IRS quanto a **rendimentos excluídos de englobamento obrigatório**:

- Assumimos que o sujeito passivo tem o mesmo valor de € 40.000 de rendimento coletável, mas, neste caso, decorrente de rendimentos de capitais, rendimentos prediais ou mais-valias mobiliárias
- A sujeição do rendimento às taxas liberatórias do artigo 71.º do IRS (no caso dos rendimentos de capitais) ou às taxas especiais do artigo 72.º do CIRS (no caso dos rendimentos prediais ou das mais-valias mobiliárias) leva ao seguinte resultado:

$$€ 40.000 \times 28\% *** = € 11.200$$

$$T = € 11.200 \text{ de coleta de IRS}$$

*** A maioria das taxas liberatórias e das taxas especiais aplicáveis a sujeitos passivos residentes é de 28%, à presente data.

Em conclusão, tendo ambos os sujeitos passivos a mesma capacidade contributiva, correspondente a € 40.000 de rendimento coletável, verifica-se que aquele que obtém os rendimentos do trabalho ou de pensões tem uma coleta superior em € 825,39, em comparação com o sujeito passivo que obtém rendimentos relativos a capitais.

Note-se que esta disparidade se vai tornando cada vez maior, à medida que estamos perante rendimentos mais elevados (de um e outro dos tipos de rendimentos). Tal decorre de estarmos, no caso dos rendimentos de trabalho ou de pensões auferidos por residentes, perante taxas de imposto progressivas, ao passo que, nos rendimentos relacionados com capitais, as taxas são proporcionais, não subindo com o aumento de valor do rendimento coletável.

A situação é ainda agravada pelo facto de os rendimentos que se encontram sujeitos às taxas liberatórias do artigo 71.º do CIRS e às taxas especiais do artigo 72.º do mesmo código – que são **taxas proporcionais**, significativamente **inferiores** à taxa marginal máxima aplicável aos rendimentos sujeitos a englobamento, nos termos do artigo 68.º do CIRS – serem os rendimentos de capitais, os prediais e as mais-valias mobiliárias, ou seja, rendimentos que são mais frequentes e de valor mais significativo nos contribuintes com uma **capacidade contributiva superior**.

Esta situação permite afirmar que o atual IRS, com o seu **sistema semi-dual** e com as taxas em vigor para cada um dos regimes, apresenta **características de regressividade**²¹, que comprometem a justiça fiscal ao nível da tributação do rendimento das pessoas singulares.

Em suma, a circunstância de os rendimentos do trabalho dependente, trabalho independente e pensões se encontrarem sujeitos a uma tributação que é, em média, mais elevada do que a tributação aplicável a rendimentos de capitais, rendimentos prediais e mais-valias mobiliárias – sendo estes últimos tipos de rendimentos aqueles que, em princípio, assumem maior relevo nos rendimentos dos contribuintes com uma capacidade económica mais elevada (e que, portanto, se situariam nos escalões mais elevados de tributação) – permite sustentar que o IRS tem, a este nível, um efeito regressivo.

Note-se que o regime de opção pelo englobamento consagrado no CIRS, apesar de permitir trazer algum equilíbrio e coesão a um imposto semi-dual, como é o caso do IRS, é, ainda assim, insuficiente para a resolução dos problemas de que o IRS padece face ao princípio da igualdade horizontal entre contribuintes, dada a inexistência de um regime de “*opting out*” para os contribuintes abrangidos pela obrigatoriedade de englobamento existente ao nível dos rendimentos das categoria A, B e H, e ainda de parte dos incrementos patrimoniais da categoria G (v.g. as mais-valias imobiliárias).

Perante a previsão constitucional de um imposto sobre o rendimento pessoal único e progressivo, suscitaram-se, logo numa fase inicial do IRS, dúvidas acerca da constitucionalidade do sistema de tributação semi-dual adotado por este imposto. O Tribunal Constitucional, chamado a pronunciar-se, fê-lo no Acórdão nº 57/95, de 16 de fevereiro. Todavia, acabou por não analisar a questão de fundo suscitada, para tal invocando argumentos de natureza formal.

Tendo em conta os diversos problemas de compatibilização do sistema semi-dual do IRS com o princípio da igualdade, sobretudo na sua vertente da igualdade horizontal, bem como com o princípio da capacidade contributiva; e ainda face às incongruências com o paradigma constitucional de um imposto único e progressivo, que são evidenciadas por diversos aspetos do regime do IRS – como é possível ao IRS subsistir, ainda assim, com o seu modelo semi-dual?

A **subsistência da disparidade** de tributação entre diferentes tipos de rendimento – característica dos sistemas de tributação semi-dual, como o português – foi sendo justificada com base na necessidade de assegurar ao sistema fiscal do país competitividade em termos internacionais, especialmente no que diz respeito aos tipos de rendimento mais facilmente deslocalizáveis, ou seja, os rendimentos de capitais e as mais-valias mobiliárias. A aludida competitividade era apresentada tanto ao nível da retenção do capital e dos investimentos dos residentes, como ao da atração de capital e investimentos de não residentes.

²¹ Um imposto regressivo é aquele que tributa mais pesadamente os contribuintes com menor capacidade contributiva, impondo uma tributação menor àqueles que têm mais elevada capacidade contributiva.

A globalização da economia mundial e a facilidade de deslocalização dos capitais têm, assim, conduzido a uma tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias a taxas mais baixas e fora do contexto das taxas progressivas de tributação, independentemente da capacidade contributiva do contribuinte titular desses rendimentos. Com efeito, os capitais deslocalizam-se muito mais facilmente do que os rendimentos do trabalho dependente, e mesmo do que os rendimentos empresariais e profissionais.

Este quadro - de tratamento fiscal mais favorável dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, face a outros tipos de rendimentos, como os derivados do trabalho ou de pensões - tem vindo, assim, a ser justificado com o risco de fuga de capitais e investimentos do território nacional, atraídos por Estados com taxas de tributação mais baixas dos capitais. Tal situação implicaria uma redução da base tributária do IRS relativamente a rendimentos relacionados com o capital, o que poderia originar uma pressão ainda maior sobre os restantes rendimentos, em termos de arrecadação tributária, se não fossem encontradas alternativas viáveis de compensação através de outros tributos.

Todavia, a semi-dualização do IRS perpetua injustiças ao nível de uma **excessiva oneração fiscal do trabalho e das pensões**, face a um tratamento fiscal mais moderado de rendimentos ligados ao capital.

A tributação em sede de IRS continua a incidir mais fortemente sobre os rendimentos dotados de menor mobilidade, não obstante o prejuízo que daqui resulta para um adequado cumprimento de um princípio de igualdade em matéria tributária, designadamente na perspetiva da igualdade horizontal e da capacidade contributiva. Conforme foi já referido, uma capacidade contributiva revelada através de rendimentos do trabalho ou de pensões sofre, a partir de determinados níveis de rendimento, uma tributação efetiva potencialmente bastante superior àquela que onera igual capacidade contributiva revelada através de rendimentos de capitais ou de mais-valias mobiliárias. Esta situação afigura-se, em si mesma, desconforme com o princípio da igualdade horizontal em matéria de tributação.

A tributação tão díspar dos dois grupos de rendimentos a que nos vimos reportando apresenta vários problemas. Para além da incongruência com princípios constitucionais fiscais e do prejuízo para a justiça tributária, os níveis elevados de tributação dos rendimentos decorrentes do trabalho (dependente e independente) podem **constituir um desincentivo à produtividade e ao empreendedorismo**. Nesta medida, trata-se de um regime de tributação com efeitos negativos para a competitividade e o crescimento da economia portuguesa, ao nível da atividade produtiva das pessoas singulares.

Face ao exposto, afigura-se-nos essencial uma **atenuação dos efeitos decorrentes da atual semi-dualização do IRS**.

Tal objetivo poderá ser alcançado por fases, mediante uma **aproximação gradual das taxas** de IRS aplicáveis aos rendimentos sujeitos a englobamento obrigatório (v.g. rendimentos do trabalho dependente e independente, e de pensões), taxas essas que ascendem aos 48%²², relativamente às taxas liberatórias e especiais aplicáveis às categorias excluídas da obrigatoriedade de englobamento (rendimentos de capitais, prediais e mais-valias mobiliárias), que são de 28% na maioria dos casos.

Apesar da grave injustiça de que padece o CIRS, ao nível da disparidade de tributação dos dois grupos de categorias de rendimentos, parece-nos mais adequada, pelo menos numa primeira fase, uma aproximação gradual das taxas de imposto aplicáveis a cada uma das situações, em vez de uma quebra brusca do modelo de semi-dualização que tem vigorado no âmbito do IRS, desde o início da sua vigência.

Esta aproximação gradual das taxas de tributação aplicáveis aos dois grupos de rendimentos atenuaria os efeitos práticos da semi-dualização do IRS, tornando o regime menos lesivo da igualdade horizontal entre contribuintes e da justiça tributária.

Numa fase mais avançada deste processo de aproximação de taxas, caberia, então, ponderar a realização de uma **alteração mais estrutural ao CIRS**, eventualmente mudando os termos do atual sistema semi-dual, ou mesmo abolindo-o.

O ritmo de aproximação entre os dois regimes – ou seja, na prática, de aproximação gradual entre as taxas progressivas e as taxas proporcionais de tributação previstas no CIRS - deveria ser conjugado com algumas **variáveis internacionais**. Por exemplo, com os progressos que forem sendo alcançados no plano internacional - tanto ao nível da UE, como da OCDE e do G20 -, no combate à concorrência fiscal entre Estados, por um lado, e à fraude e evasão fiscal praticadas pelos contribuintes, por outro. A qualquer destes níveis, começam a existir avanços que, há poucos anos, eram impensáveis.

São os progressos verificados a este nível, bem como as medidas de troca de informações entre autoridades fiscais de diferentes Estados, que permitem dificultar a deslocalização mais ou menos artificial de rendimentos e, como tal, equacionar uma aproximação dos níveis de tributação nacional de tipos diferentes de rendimento (uns baseados no trabalho, outros nos capitais) com características bastante díspares entre si, a nível de mobilidade.

²² A que acresce, ainda, a taxa adicional de solidariedade de 2,5% (para o rendimento coletável entre € 80.000 e € 250.000) e de 5% (para o rendimento coletável superior a € 250.000) – cfr. artigo 68.º-A do CIRS.

IV. AJUSTAMENTOS TÉCNICOS E DE REGIME - CONFORMIDADE COM O DIREITO EUROPEU

Em virtude da integração de Portugal na UE, o tratamento fiscal aplicável, no nosso país, a indivíduos residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE²³ deve ser conforme com os princípios de não discriminação e com as liberdades de circulação vigentes no espaço europeu. Nomeadamente, é necessário que o tratamento fiscal de rendimentos obtidos em território português por residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE não desincentive o exercício das referidas liberdades nem seja discriminatório.

Os não residentes em território português que são residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE distinguem-se, portanto, dos demais não residentes, ao beneficiarem da proteção do Direito Europeu. Relativamente à liberdade de circulação de capitais, a proteção do Direito Europeu é ainda mais ampla, abarcando também países terceiros.

A aludida proteção concretiza-se através da conformidade do CIRS com os princípios e as normas do Direito Europeu, mediante a previsão no CIRS de regimes específicos, normalmente de carácter opcional, para os sujeitos passivos de outros Estados membros da UE ou do EEE.

Por exemplo, ao nível das mais-valias imobiliárias, o regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º, n.º 5 do CIRS fez, até 2007, depender do reinvestimento em território português a exclusão de tributação da mais-valia obtida com a alienação do imóvel de habitação.

Uma vez que a obrigatoriedade de realização do reinvestimento em território português, como condição para a exclusão de tributação da mais-valia, constituía um entrave ao exercício de diversas liberdades europeias fundamentais - a liberdade de circulação de trabalhadores, a liberdade de estabelecimento e, eventualmente, a liberdade de circulação de capitais -, o CIRS teve de ser adaptado às exigências do Direito Europeu.

Deste modo, o Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de novembro, alterou o disposto no artigo 10.º, n.º 5 do CIRS, no sentido de passar a admitir-se a exclusão de tributação da mais-valia mediante o reinvestimento em imóvel, terreno ou obras de construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, qualquer deles situado no território de outro Estado membro da UE ou do EEE, neste último caso desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal.

Em contrapartida, a medida de atenuação da tributação das mais-valias imobiliárias prevista no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS - ao limitar expressamente o seu âmbito de aplicação às transmissões efetuadas por residentes - **continua a excluir** do regime aí previsto, de tributação em apenas 50% do valor da mais-valia imobiliária, os **residentes noutro Estado membro da UE** ou do EEE (bem como os residentes de países terceiros).

Esta exclusão, violadora da liberdade de circulação de capitais prevista no Direito Europeu, foi atenuada no CIRS sem que, todavia, fosse alterada a redação do artigo 43.º, n.º 2 alínea b) do CIRS. O regime opcional previsto no artigo 72.º, n.ºs 14 e 15 do CIRS, destinado aos residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE, permite a tributação de um conjunto de rendimentos por eles obtidos (entre os quais as mais-valias imobiliárias) às taxas gerais progressivas do artigo 68.º do CIRS, como para os residentes. Desta forma, permite também, no caso de residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE que exerçam a opção prevista no artigo 72.º, n.ºs 14 e 15, a consideração de apenas 50% do valor das mais-valias imobiliárias. Para efeitos de determinação da taxa de IRS aplicável, no âmbito deste regime, são tidos em conta os rendimentos globais dos aludidos sujeitos passivos, incluindo os obtidos fora de território português, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

Contudo, a **jurisprudência** tem vindo a entender, nos últimos anos, que o **regime** de tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes continua a ser **desconforme com o Direito Europeu**. Veja-se, por todos, o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência proferido pelo STA a 12 de setembro de 2020, no âmbito do Processo n.º 075/20.6BALS.B. Considera o STA, no referido Acórdão, que a norma do artigo 43.º, n.º 2 (atualmente, alínea b)) do CIRS, ao prever a tributação apenas sobre 50% do valor das mais-valias imobiliárias somente para residentes em Portugal, constitui uma restrição aos movimentos de capitais incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Considera ainda o referido Acórdão que o regime previsto no artigo 72.º, n.ºs 14 e 15 do CIRS não permite ultrapassar a discriminação negativa dos não residentes face aos residentes, que decorre do artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do mesmo código. Uma das razões prende-se com o facto de a liberdade de circulação de capitais prevista no TFUE abarcar também os residentes de países terceiros, ao passo que o regime opcional previsto no artigo 72.º do CIRS é aplicável apenas a residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE.

Por seu turno, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de março de 2021, relativo ao Processo C-388/19 (Acórdão MK), entendeu, no âmbito de um pedido de decisão prejudicial, que a existência de um regime opcional de equiparação dos residentes na UE ou no EEE aos sujeitos passivos residentes (no caso, o regime previsto no artigo 72.º, n.ºs 14 e 15 do CIRS) não exclui os efeitos discriminatórios do regime do artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do mesmo código, nem permite a sua validação face ao TFUE.

²³ Neste último caso, desde que exista intercâmbio de informação em matéria fiscal com esse Estado.

Face ao exposto, parece-nos fundamental a alteração do regime previsto no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS, no sentido de considerar apenas 50% do valor das mais-valias imobiliárias para efeitos de tributação, tanto para residentes como para não residentes, como regime regra, mas sujeitando as referidas mais-valias às taxas progressivas de tributação. A nosso ver, esta solução ultrapassaria a discriminação dos não residentes (tanto os da UE e do EEE, como os de países terceiros) de que padece o regime atual, e permitiria a conformidade do CIRS com o Direito Europeu. Por outro lado, obstaria também à discriminação negativa dos residentes em Portugal, que nos parece resultar das decisões jurisprudenciais que têm determinado a possibilidade de tributação de mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes apenas sobre 50% do seu valor, à taxa especial de 28% (ao passo que os residentes são tributados apenas sobre 50% do valor da mais-valia imobiliária, mas a taxas progressivas que podem ascender a 48%).

V. CONCLUSÕES

Numa ótica essencialmente jurídica, o principal problema de que o CIRS padece, a nosso ver, é o da tributação profundamente díspar de rendimentos de categorias abrangidas pelo regime de englobamento obrigatório e de rendimentos de categorias dele excluídas. Esta situação decorre da semi-dualização do IRS e da aplicação de taxas proporcionais, em média mais baixas, aos rendimentos das categorias excluídas do englobamento obrigatório.

Uma vez que estamos perante um problema transversal a toda a tributação das pessoas singulares residentes em território português, entendemos ser esta uma questão estrutural do IRS, carecida de intervenção no âmbito de uma futura reforma fiscal.

O resultado da aludida semi-dualização e das taxas de IRS aplicadas em cada um dos seus “vetores” é um regime fiscal que onera excessivamente o trabalho e as pensões, que é desconforme com o princípio constitucional da igualdade horizontal da tributação, que apresenta características regressivas e que é, em termos gerais, atentatório da justiça fiscal na tributação das pessoas singulares.

A nível económico, a oneração fiscal excessiva do trabalho, tanto dependente como independente, pode constituir um desincentivo à produtividade e ao empreendedorismo, com consequências negativas para a competitividade e o crescimento da economia portuguesa (questão cujo estudo poderá ser interessante aprofundar no contexto português, a nível da Economia).

Consideramos, assim, que, mesmo que se entenda não ser oportuno, numa fase inicial, pura e simplesmente eliminar o regime semi-dual, podem minorar-se os inconvenientes apontados ao aludido regime mediante a aproximação gradual das taxas de IRS aplicáveis às categorias de rendimento integradas no englobamento obrigatório e às categorias dele excluídas.

O aludido processo de aproximação de taxas do IRS deveria ser conjugado com a evolução, a nível internacional, do combate à concorrência fiscal entre Estados, por um lado, e à fraude e evasão fiscal praticadas pelos contribuintes, por outro, dada a influência que estes aspetos têm ao nível da mobilidade de certos tipos de rendimento, como os rendimentos de capitais.

No que diz respeito a um outro tema – o da conformidade do CIRS com os ditames do Direito Europeu – afigura-se-nos essencial a alteração do regime previsto no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS, no sentido de considerar apenas 50% do valor das mais-valias imobiliárias para efeitos de tributação, tanto para residentes como para não residentes, como regime regra, mas sujeitando as referidas mais-valias às taxas progressivas de tributação. A falta de ajustamento deste regime do CIRS ao princípio da livre circulação de capitais, consagrado pelo Direito Europeu e extensível a países terceiros, tem fomentado a incerteza e a litigância fiscal, ao nível da tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes fiscais em Portugal.

Relativamente a alterações com cariz financeiro direto, seria de ponderar a realização de ajustamentos ao nível dos escalões das taxas gerais de IRS, visto existirem alguns escalões com uma amplitude demasiado alargada (em comparação com os outros). Tal problema surge, principalmente, ao nível dos terceiro e sexto escalões previstos no artigo 68.º, n.º 1 do CIRS, distorcendo o adequado funcionamento da progressividade do imposto.

Por fim, no âmbito de uma futura reforma do IRS, seria oportuno analisar criteriosamente as disposições do código – quer sejam de cariz financeiro direto, quer se refiram a regimes sem carácter estrutural – destinadas à prossecução de finalidades extrafiscais específicas. A sua subsistência deveria depender de uma ponderação custo vs. benefício, que tenha em conta, designadamente, a materialidade do benefício gerado pela medida fiscal (a nível social, demográfico, de ordenamento territorial, etc.) vs. a receita fiscal cessante que origina, bem como as outras formas de atuação do Estado que (fora do âmbito fiscal) poderão revelar-se mais eficientes para a prossecução dos objetivos extrafiscais em causa.

PARTE 2

CAPÍTULO II

Reforma do Sistema Fiscal - IRS -

GLÓRIA TEIXEIRA

Introdução

A fiscalidade dos países membros da União Europeia pauta-se pelos princípios europeus da não discriminação, transparência e proporcionalidade, estando o IRS sujeito a estes princípios que servem de critério norteador na sua reforma ou em alterações legislativas que podem afetar não só os residentes nacionais mas também os residentes na União Europeia.

O desenho de qualquer medida deve pois, nesta sede, ser pensado no contexto europeu e nesta tríplice dimensão:

1. Aplicação uniforme e não discriminatória entre residentes e não residentes da UE;
2. Análise dos custos de cumprimento para o contribuinte, não devendo estes ser onerados ou desproporcionais para os não-residentes da UE e
3. Publicitação ou transparência na atribuição de benefícios fiscais que deverão ser conformes ao regime comunitário das ajudas de estado e critérios internacionais da OMC.¹

Ao nível interno, qualquer reforma fiscal do século XXI toma, ou deverá tomar em consideração, os princípios da neutralidade, equidade e simplicidade. De igual forma, e em resultado da implementação dos princípios europeus acima referidos, os estados optam cada vez mais por uma ‘tributação territorial’, abandonando o objetivo da tributação mundial dos rendimentos dos residentes justificado pelo princípio da residência.

No século XXI importa tributar bem e de um modo justo e simples. São estas palavras comuns que dão corpo aos princípios internos da neutralidade, que impõe desde logo um apelo a um reduzido número de taxas e/ou isenções em sede de IRS, equidade e simplicidade que são, ou terão de ser perspetivados numa nova lógica de pensamento e atuação mais eficiente: o ambiente eletrónico e as suas importantes aplicações, nomeadamente ao nível do cumprimento eletrónico das obrigações fiscais e novas formas de inspeção no contexto digital.

Por último, não poderá ser esquecida em sede de IRS o contexto especial dos tratados sobre dupla tributação que assentam nos princípios de justiça fundamentais da reciprocidade e da boa fé.

Recentemente, e fruto da introdução de regimes internos especiais aplicáveis aos não residentes ou ‘residentes não habituais’, estes princípios foram violados o que tem levado à denúncia de vários tratados sobre dupla tributação celebrados por Portugal. Por se tratarem de regimes deficientemente desenhados, desproporcionais e injustos, são repudiados não só pelos estados contratantes ou signatários dos referidos tratados como também pela sociedade civil portuguesa devido ao seu caráter discriminatório e penalizador para os contribuintes nacionais.²

Para um IRS mais justo e atual

Introdução

O CIRS foi objeto de revisão nos anos 80 e desde então tem-se mantido arredado dos principais desenvolvimentos económicos, sociais e tecnológicos especialmente os ocorridos no início do século XXI. Preocupações de arrecadação de receita e prevenção da fraude e abuso levaram o legislador a optar por uma tributação exageradamente progressiva e compreensiva, especialmente no caso dos rendimentos do trabalho dependente e pensões, descuidando os objetivos de simplificação e competitividade que deverão ser considerados, especialmente no caso português, devido à sua estrutura empresarial.

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos dos contribuintes singulares, organizados em 6 categorias, incluindo igualmente os rendimentos em espécie e rendimentos ilícitos.

A opção da tributação por categorias segue a experiência fiscal comparada pois permite o tratamento fiscal específico de cada tipo de rendimento auferido, com (ou sem) as correspondentes deduções específicas e correspondentes taxas de retenção na fonte ou liberatórias e, portanto, recomenda-se a sua manutenção mas com aperfeiçoamentos com vista à sua simplificação.

Os rendimentos da categoria B: perspetiva crítica e propostas de reforma

Começando pelos rendimentos da categoria B, a inclusão nesta categoria dos rendimentos da propriedade intelectual e industrial é desadequada e traz custos acrescidos para os contribuintes, desincentivando a criação intelectual e a inovação. Seguindo as melhores experiências europeias (ver regime espanhol, entre outros), estes rendimentos deveriam constar de uma categoria própria seguindo a lógica já aplicada pelo legislador em sede de rendimentos de capitais e prediais. A simplicidade para o contribuinte individual de optar por uma retenção na fonte a título definitivo menos gravosa, cria não só o incentivo para ser mais produtivo como transfere para a entidade

¹ Para mais desenvolvimento, ver Teixeira, Glória, Manual de Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, 2021.

² Ver, Teixeira, Glória, Princípios e Técnicas Fiscais no Século XXI, in Teixeira, Glória (coord.), V Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2019.

pagadora dos direitos ou rendimentos o ónus do cumprimento fiscal. No contexto da nova era digital e tecnológica, é urgente a revisão deste regime obsoleto e oneroso.

Ainda no âmbito da categoria B, afigura-se legítima a opção atual que é dada ao contribuinte, nas situações admissíveis, de escolher entre o regime de contabilidade organizada e o regime simplificado de tributação. No entanto, importa não desvirtuar a simplicidade do regime simplificado como tem ocorrido com as suas recentes alterações.

O legislador tem de ter a coragem de assumir as suas opções em sede de IRS, no sentido de aumentar a competitividade e iniciativa individuais, e não dificultar com custos fiscais desproporcionais a ação produtiva dos contribuintes singulares.

Recomenda-se o regresso ao seu desenho inicial, eliminando-se as suas alterações recentes, e a aplicação de um coeficiente único a todas as profissões, com a eliminação da lista de profissões em anexo ao CIRS. Os custos de cumprimento que advêm tanto para o contribuinte como para a autoridade tributária por si só justificariam esta eliminação, em defesa do valor simplicidade, mas também se evitariam situações frequentes de litígio em tribunal, tornando-se o sistema mais justo, menos arbitrário e mais transparente.

De igual modo, seria recomendável, em defesa da equidade e justiça fiscais, e atendendo ao forte pendó progressivo que conforma o IRS português no caso de trabalhadores dependentes e pensionistas, a redução para metade do atual limite de 200.000 euros aplicável ao regime simplificado. Este valor máximo de 200.000 euros é exagerado e desproporcional quando comparado com o regime normal de tributação em sede de IRS.

Por último, e ainda no contexto de uma melhor adequação do IRS à atividade económica e empresarial individual, especial atenção deverá ser dedicada ao exercício da atividade agrícola e florestal. Os atuais benefícios fiscais previstos no CIRS e EBF são insuficientes e pobres e incentivam a fraude e abuso fiscais.

De facto, a isenção atribuída no CIRS aos rendimentos agrícolas e florestais não é uma verdadeira isenção e deveria ser transformada numa verdadeira e real isenção, à semelhança dos regimes fiscais generosos que são aplicáveis à agricultura e à floresta em diferentes países europeus (e.g. Inglaterra, Holanda, etc.). Nalguns destes países, para incentivar e apoiar os produtores agrícolas e silvícolas, a isenção é total não havendo sequer um limite a este benefício fiscal, o que demonstra a coerência e empenhamento desses estados em garantir não só a sua sobrevivência como incentivar o investimento na terra. E faz também sentido a opção pela isenção deste tipo de rendimentos, atendendo ao seu caráter irregular e de difícil quantificação, especialmente em explorações agrícolas ou florestais que impliquem um investimento plurianual elevado. Para pequenos e micro negócios mesmo a aplicação de um regime simplificado não é adequada por força dessa irregularidade, difícil imputação ao respetivo exercício económico dos investimentos realizados e obtenção dos rendimentos de uma só vez em lugar da periodicidade que caracteriza outro tipo de rendimentos.

Note-se, no entanto, que a concessão de tal isenção, não deverá dispensar o beneficiário da obrigação de declarar os respetivos rendimentos perante a AT.

Os rendimentos de capitais e os incentivos ao investimento em valores mobiliários

Presentemente, o CIRS em sede de tributação de rendimentos de capitais e incrementos patrimoniais (dividendos e mais-valias) apresenta-se complexo, dispendioso e desincentivador de alternativas válidas para a aplicação e rentabilização das poupanças dos cidadãos.

Longe vão os tempos dos tradicionais depósitos, sendo que nessa altura eram válidas as preocupações do legislador em conceder um regime fiscal ‘amigável’ aos rendimentos de juros, com reduzidos custos de cumprimento para o contribuinte (e.g. opção pela retenção na fonte do imposto a título definitivo pela entidade pagadora) que se mantêm, e bem, no CIRS. Mas o legislador ficou por aí e o mundo evoluiu exponencialmente desde a década de 80. Hoje em dia, com a globalização e abertura dos mercados, as pessoas singulares têm um papel importante também a desempenhar no mercado de capitais e, com o apoio das novas tecnologias e ambiente digital, podem investir ‘online’ em qualquer mercado desenvolvido apenas com o ónus das elevadas comissões bancárias praticadas por algumas instituições financeiras.

O século XXI também ao nível financeiro trouxe desafios para as instituições bancárias que têm (ou deveriam ter) diversificado o seu negócio, atraindo os clientes individuais para novas formas de aplicação dos seus capitais, nomeadamente através da compra de ações.

Nenhum país desenvolvido da atualidade existe sem uma forte participação dos cidadãos no mercado de capitais e, neste aspeto, Portugal tem de ‘correr’ e avançar com urgência para um regime coerente de tributação dos rendimentos de dividendos e das mais-valias dos contribuintes singulares.

Traçar a história dos ‘avanços e recuos’ do legislador nestas matérias seria tarefa morosa, reveladora da ausência de um pensamento coerente e de uma política estável ao nível do investimento individual.³ Essa estabilidade

³ Sobre a matéria, ver Teixeira, Glória, Glossário Fiscal, Almedina, 2021.

é necessária e deve ser suportada por políticas fiscais válidas e em consonância com as melhores experiências de direito comparado.

Também neste contexto, o atual regime do CIRS apresenta-se desconexo, sem rumo, combinando uma ‘falsa’ isenção parcial aplicável aos rendimentos de dividendos com a obrigatoriedade do englobamento desses mesmos rendimentos. Razões de eficiência, competitividade e simplicidade exigem sem margem para dúvidas, e tal como é aplicado em diversos países desenvolvidos, a aplicação de uma verdadeira e completa isenção aos rendimentos de dividendos subordinada a um limite razoável estabelecido pelo legislador (e.g. 5000 euros). Tal incentivo seria bem-vindo, funcionaria como um atrativo para rentabilização de pequenas poupanças e seria facilmente fiscalizável pela AT através das comunicações devidas pelas instituições financeiras. A combinação da aplicação da atual taxa liberatória (final) sobre o rendimento tributável de dividendos e aplicação automática desta isenção com limite mas ‘sem condições em anexo’ daria sossego aos pequenos investidores relativamente ao cumprimento das suas obrigações fiscais.

Igualmente, e para garantir a coerência na tributação dos rendimentos de capitais e dos incrementos patrimoniais, seria de instituir uma isenção completa e ‘sem condições’ mas com limite, tal como demonstra a experiência fiscal comparada bem sucedida acima mencionada, às mais-valias mobiliárias (e.g. 7500 euros). Via de regra, e nos países analisados, esta isenção automática com limite é de valor superior à isenção aplicável aos rendimentos de dividendos e desonera o contribuinte dos custos fiscais associados ao cumprimento das obrigações de cálculo da mais-valia tributável. Para um pequeno investidor, que primeiramente tem de cuidar da sua vida e dos seus, é um fator importante pois possibilita a sua participação num setor da economia fundamental, permitindo-lhe também obter um nível superior de rentabilidade que é certamente bem-vindo.

Ainda, e com vista a simplificar a tributação das mais-valias, alguns países (ex. Austrália) tem vindo a estudar a hipótese de sujeição destes rendimentos a uma taxa de retenção na fonte liberatória a título definitivo que seria exequível no caso das mais-valias mobiliárias. Nestas situações, teríamos as instituições financeiras, à semelhança do atual pagamento de rendimento de dividendos e caso o contribuinte assim opte, a efetuar a retenção na fonte sobre aqueles rendimentos, desonerando o contribuinte singular de ulteriores obrigações declarativas ou de pagamento.

O mínimo de existência e a progressividade no IRS: uma mudança urgente

O mínimo de existência no CIRS apresenta-se modesto e desajustado da realidade económica e social. Em consonância com as melhores experiências de direito fiscal comparado, o aumento substancial do seu valor para níveis realistas (e.g. 15000 euros) traria certamente resultados positivos para os cidadãos e para a economia em geral, podendo inclusive levar a uma redução da despesa assistencial em sede de segurança social e reduzir os atuais comportamentos abusivos ou fraudulentos nas camadas da população com menos rendimentos.

Ao nível da estrutura das taxas, esta apresenta-se complexa, com um número elevado de escalões que deveriam ser ajustados, nomeadamente com a:

1. Aplicação de taxas mais reduzidas para escalões intermédios de rendimentos;
2. Aplicação da taxa máxima para rendimentos superiores a 250.000 euros.

Igualmente, deveria ser eliminada a taxa adicional de solidariedade que vem introduzir ainda mais progressividade no sistema e complicar a estrutura geral das taxas.

A prossecução rígida e implacável da progressividade manifesta-se nos casos dos trabalhadores dependentes e pensionistas com residência permanente em Portugal mas rapidamente se abandona quando se inserem novos benefícios fiscais no CIRS que favorecem principalmente os contribuintes residentes temporários ou não residentes com mais rendimentos (*vide*, regime dos residentes não habituais). Em consonância com os princípios da reciprocidade e boa fé acima referidos, recomenda-se a sua eliminação imediata pelos seus efeitos discriminatórios e violadores dos princípios da neutralidade e equidade fiscais.

O insustentável peso da carga fiscal em sede de IRS e das contribuições obrigatórias para a segurança social

O CIRS possui já uma estrutura complexa e gravosa, exacerbada pelo cúmulo da taxa adicional de solidariedade, recomendando-se a mitigação da progressividade e o seu tratamento integrado com o regime fiscal previsto em sede do Código Contributivo.

Este trabalho tem de ser feito e encarado com seriedade pois o atual regime de IRS e de contribuição para a segurança social, compromete seriamente a competitividade das empresas, o rendimento líquido dos trabalhadores e a criação de novos postos de trabalho.

Há décadas que especialistas e organizações internacionais têm alertado para este problema crónico português que nos afunda como estado e impede o nosso crescimento económico, social e humano. A perspetiva errónea, neste contexto, de separar fiscalmente empresas e trabalhadores em sede do Código Contributivo é desastrosa e

irrealista pois são as entidades patronais que suportam na totalidade os custos do trabalho. A desagregação ou estabelecimento de diferentes taxas contributivas, tanto para a entidade patronal como para o trabalhador, apenas introduz complexidade no sistema e constitui a parte do ‘iceberg’ da carga fiscal que permanece escondido aos olhos dos trabalhadores, da comunicação social e da sociedade civil.

Vejam os seguintes exemplos: A aplicação de uma taxa global contributiva de 34,75% ao rendimento do trabalho em cumulação com uma taxa efetiva de 30% de IRS para rendimentos intermédios no escalão dos 25.000 euros aos 37.000 euros (valor arredondado para cima), resulta numa taxa final de quase 65%! É um valor absurdo e contradiz toda a lógica económica, jurídica e de elementary fiscal.

O argumento da inevitabilidade deste esforço fiscal colossal para os contribuintes aparece justificado pela necessidade do financiamento da segurança social, especialmente relacionado com o pagamento de pensões presentes e futuras. No entanto, não colhe esta justificação devido à tendência recente dos diferentes orçamentos do estado consignarem receitas de impostos à cobertura destas despesas o que deveria justificar a adoção futura de um orçamento unificado onde as contribuições obrigatórias para a segurança social deveriam ser tratadas como verdadeiros impostos que, de facto, é o que são: impostos sobre o rendimento.

Paralelamente, deveria ser preocupação do legislador nesta matéria, tal como recomendado por alguns relatórios recentes do FMI, de repor ou ampliar o leque de benefícios fiscais aplicáveis aos rendimentos investidos em planos de poupança-reforma (e.g., aumentando os valores atuais de dedução à coleta), de modo a atrair mais poupança e por esta via complementar o regime público de pensões.⁴ Sistemas alternativos e complementares de planos de reforma encorajam uma disciplina financeira ao longo da vida dos contribuintes e contribuem para aliviar a pressão sobre um financiamento público adequado das pensões presentes e futuras.

Finalmente, particular atenção deveria ser dedicada ao modo de tributação em sede de segurança social dos novos modos de trabalho na era digital e eletrónica. A elevada rotatividade e a irregularidade do rendimento, não obstante a sua periodicidade, nas novas formas de trabalho do século XXI, vão exigir do legislador modos mais flexíveis na relação tributária estado (segurança social) e contribuintes/beneficiários. Nalguns países (ex. Inglaterra e outros), a flexibilidade já se manifesta na existência de ‘contas correntes’ que os contribuintes podem modelar com a autoridade tributária, suspender ou mesmo transferir, de acordo com determinadas condições ou benefícios que pretendam auferir no futuro.⁵ Todavia, é de salientar que na maioria dos países analisados e que oferecem este tipo de alternativas aos contribuintes, os serviços de segurança social foram integrados nos serviços tributários, de forma a possibilitar uma gestão mais segura e eficiente dos diferentes impostos e contribuições obrigatórias.

As atualizações necessárias

1. Uma migração faseada das deduções à coleta para as deduções específicas

Num contexto de equilíbrio orçamental, recomenda-se a eliminação progressiva das deduções à coleta e a sua conversão em deduções específicas.

2. O tratamento fiscal das moedas digitais

O sistema fiscal português trata de um modo incompleto a tributação das moedas digitais. Em virtude da posição assumida pela AT, o tratamento atual apenas dos rendimentos empresariais ou comerciais derivados destas moedas é insuficiente, devendo ser abrangidos também e tributados os pagamentos feitos através deste tipo de moedas a título de rendimento do trabalho dependente, rendimentos de capitais ou mais-valias.

3. A atualização das taxas liberatórias em sede de rendimentos de capitais

Da análise das experiências fiscais comparadas, tem-se assistido em alguns países (e.g. países nórdicos) a uma redução das taxas liberatórias sobre os dividendos, que passaram de 30% para os atuais 20%. Razões de aumento da competitividade das empresas e acesso dos cidadãos aos mercados de capitais levaram a este decréscimo que se tem mantido sem alterações.

Simplificação e eficiência nas obrigações declarativas e contabilísticas

No contexto do cumprimento fiscal, e sob uma perspetiva estritamente jurídica, pede-se ao legislador uma especial disciplina na aplicação das técnicas tributárias, evitando confundir a fase da incidência com a fase da liquidação do imposto.

A sistematização dos códigos fiscais funda-se nos quatro pilares ou técnicas fiscais fundamentais (incidência pessoal, incidência real, taxas e liquidação), devendo as alterações fiscais ser inseridas nos lugares próprios dos

⁴ Ver, IMF, Portugal, Selected Issues, IMF Country Report n° 19/222, June 19, 2019.

⁵ No caso português, ver a iniciativa modesta com a introdução de contas individuais geridas em regime público de capitalização, estabelecida no artº 17º do EBF.

respetivos códigos. Por exemplo, a inserção no capítulo da liquidação de normas de incidência pessoal ou material têm-se revelado nefastas, contrariando a lógica normal de tributação e originando posições jurisprudenciais distintas. Falamos aqui do artº 76º do CIRS, que consiste numa norma de liquidação, e como tal deveria cobrir apenas as operações necessárias para o cálculo do imposto e sempre com base nas normas de incidência pessoal e material definidas previamente no CIRS. No entanto, o número 2 deste artigo, não cumpre este requisito básico e elementar ao estatuir, no capítulo da liquidação, a determinação de rendimentos (já previamente tratada no capítulo da incidência real) em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, no caso de não apresentação da declaração pelo contribuinte. Não deve, portanto, um contribuinte ver convertido o seu regime de contabilidade organizada para um regime simplificado de tributação devido a um incumprimento de uma obrigação declarativa e de caráter acessório. Trata-se de um normativo ilegal e facilmente dispensável, mesmo no contexto do combate ao abuso ou fraude fiscal, dado os diferentes expedientes previstos na LGT e outros códigos fiscais que podem ser utilizados pela AT para tentar apurar o mais fielmente possível a situação tributária dos contribuintes (e.g. utilização de métodos indiretos, etc.).

Para além do tratamento de questões essenciais de técnica legislativa, tal como a acima referida, importa tornar as declarações fiscais mais simples, nomeadamente fazendo apelo a um uso mais alargado das declarações automáticas.

De igual modo, e afim de reduzir as despesas com as obrigações contabilísticas ou de faturação para os pequenos e micro negócios, seria desejável à semelhança, por exemplo, da bem-sucedida experiência norte americana, que a AT disponibilizasse gratuitamente aos contribuintes um ‘software’ acreditado simples para processamento do cálculo do imposto, evitando-se custos na obtenção de licenças informáticas.

Considerações finais

A história e a experiência fiscal europeias demonstram que a introdução de impostos modernos sobre o rendimento, consumo ou património se basearam em princípios fiscais sólidos e objetivos bem definidos. Igualmente, tanto as doutrinas económicas como as sociais têm vindo a demonstrar que a adoção de uma política fiscal democrática, sistematicamente coerente e baseada em valores, objetivos e princípios é indispensável para a prossecução da justiça fiscal e sustentabilidade das sociedades.

Nortear a reforma do IRS por princípios e técnicas válidos, com objetivos precisos, é seguir na direção certa, sem deixar de acreditar que é possível e desejável a conciliação da prossecução da satisfação das necessidades sociais com as necessidades económicas.

Sabemos também que hoje em dia os estados têm fontes alternativas de financiamento e que, com urgência, os cidadãos pedem uma gestão pública eficiente, transparente e com menos impostos.

Pede-se uma simplificação dos orçamentos do estado, com objetivos precisos e realistas. No caso português é patente a dispersão e ausência de uma política integrada de atuação. Em consequência, são alocados recursos financeiros desproporcionais ou mesmo desnecessários, suportados por uma carga fiscal crescente.

Urge implementar a mudança e olhar, neste caso, o IRS (bem como as contribuições obrigatórias para a segurança social) não só com uma fonte de obtenção de receita mas também como um instrumento de política social e económica.

Porto, 8 de setembro de 2021

Sistematização das propostas para a reforma do IRS

1. Começando pelos rendimentos da categoria B, a inclusão nesta **categoria dos rendimentos da propriedade intelectual e industrial** é desadequada e traz custos acrescidos para os contribuintes, desincentivando a criação intelectual e a inovação. Seguindo as melhores experiências europeias (ver regime espanhol, entre outros), estes rendimentos deveriam constar de uma **categoria própria** seguindo a lógica já aplicada pelo legislador em sede de rendimentos de capitais e prediais;
2. No âmbito da categoria B, afigura-se legítima a opção atual que é dada ao contribuinte, nas situações admissíveis, de escolher entre o regime de contabilidade organizada e o **regime simplificado de tributação**. Recomenda-se o **regresso ao seu desenho inicial**, eliminando-se as suas alterações recentes, e a aplicação de **um coeficiente único** a todas as **profissões** com a **eliminação da lista de profissões em anexo ao CIRS**;
3. Seria recomendável, a **redução para metade do atual limite de 200.000 euros** aplicável ao regime simplificado. Este valor máximo de 200.000 euros é exagerado e desproporcional quando comparado com o regime normal de tributação em sede de IRS;
4. A **isenção** atribuída no CIRS aos **rendimentos agrícolas e florestais** não é uma verdadeira isenção e deveria ser transformada numa **verdadeira e real isenção**, à semelhança dos regimes fiscais generosos que são aplicáveis à agricultura e à floresta em diferentes países europeus (e.g. Inglaterra, Holanda, etc.). Note-se, no entanto, que a concessão de tal isenção, não deverá dispensar o beneficiário da **obrigação de declarar** os respetivos rendimentos perante a AT;
5. Portugal tem de ‘correr’ e avançar com urgência para um **regime coerente de tributação dos rendimentos de dividendos e das mais-valias** dos contribuintes singulares;
6. Razões de eficiência, competitividade e simplicidade exigem sem margem para dúvidas, e tal como é aplicado em diversos países desenvolvidos, a aplicação de uma **verdadeira e completa isenção aos rendimentos de dividendos** subordinada a um **limite razoável** estabelecido pelo legislador;
7. Igualmente, e para garantir a coerência na tributação dos rendimentos de capitais e dos incrementos patrimoniais, seria de instituir uma **isenção completa e ‘sem condições’** mas **com limite**, tal como demonstra a experiência fiscal comparada, às **mais-valias mobiliárias**;
8. O **mínimo de existência no CIRS** apresenta-se modesto e desajustado da realidade económica e social. Em consonância com as melhores experiências de direito fiscal comparado, o **aumento substancial do seu valor para níveis realistas (e.g. 15000 euros)** traria certamente resultados positivos para os cidadãos e para a economia em geral, podendo inclusive levar a uma redução da despesa assistencial em sede de segurança social e reduzir os atuais comportamentos abusivos ou fraudulentos nas camadas da população com menos rendimentos;
9. Ao nível da estrutura das taxas, esta apresenta-se complexa, com um número elevado de escalões que deveriam ser ajustados, nomeadamente com a:
 - **Aplicação de taxas mais reduzidas para escalões intermédios de rendimentos;**
 - **Aplicação da taxa máxima para rendimentos superiores a 250.000 euros.**
 Igualmente, **deveria ser eliminada a taxa adicional de solidariedade** que vem introduzir ainda mais progressividade no sistema e complicar a estrutura geral das taxas;
10. **Eliminação do regime dos residentes não habituais;**
11. **Redução significativa das taxas contributivas em sede de segurança social;**
12. **Aumento do valor, em sede de dedução à coleta, para aplicações em planos alternativos de pensões;**
13. **Criação de ‘contas correntes de segurança social’** que os contribuintes podem modelar com a autoridade tributária, suspender ou mesmo transferir, de acordo com determinadas condições ou benefícios que pretendam auferir no futuro;

14. Recomenda-se a **eliminação progressiva das deduções à coleta e a sua conversão em deduções específicas**;
15. Recomenda-se a alteração da posição da AT com o **alargamento da tributação aos pagamentos feitos através das moedas digitais a título de rendimento do trabalho dependente, rendimentos de capitais ou mais-valias**;
16. **Redução das taxas liberatórias sobre os dividendos e mais-valias para 20%**;
17. **Eliminação do artº 76 nº 2 do CIRS**;
18. **Recomenda-se um uso mais alargado das declarações automáticas**;
19. **A AT deveria disponibilizar gratuitamente aos contribuintes um ‘software’ acreditado simples para processamento do cálculo do imposto** afim de reduzir ou eliminar os custos de cumprimento fiscal contabilístico para os pequenos e micro negócios.

PARTE 2

CAPÍTULO III

O Futuro do IRS ou o IRS do Futuro

MANUEL FAUSTINO

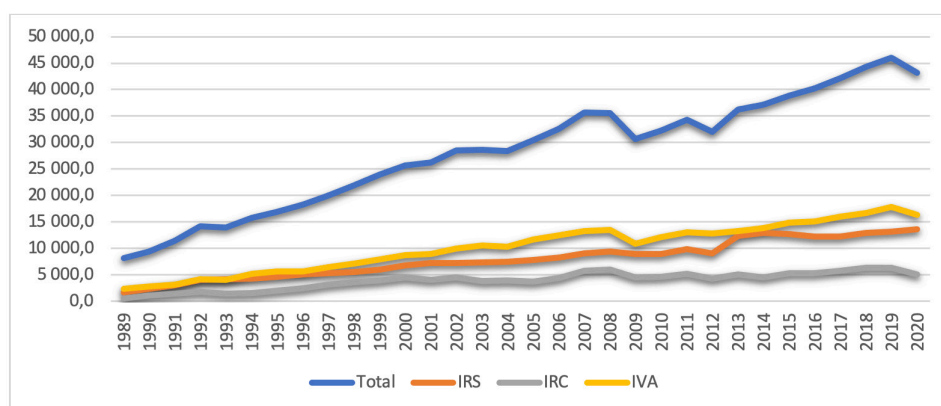
Ex-Diretor de Serviços do IRS

Sumário: 1. Introdução. 2. Alguns dados estatísticos que caracterizam o IRS. 3. Revisão da literatura. 4. Propostas para um IRS com futuro: a) *A questão constitucional*; b) *O modelo desejável*; c) *O elemento objetivo do facto tributário em IRS*; d) *O elemento subjetivo do facto tributário em IRS*. 5. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

A duas décadas da celebração dos 400 anos da “Décima Militar”¹, na qual se encontram as raízes de quase todos os impostos periódicos portugueses e se apresenta como um *imposto geral sobre o rendimento*², embora também trate dos impostos indiretos já então cobrados, de que o Real d’Água é apenas um exemplo, o rendimento pessoal é tributado entre nós pelo IRS, desde 1 de janeiro de 1989. O IRS, juntamente com o outro imposto sobre o rendimento, o IRC, e imposto geral sobre o consumo, o IVA, frutos das reformas estruturantes da década de 80 do século passado e que modernizaram, definitiva e efetivamente, o sistema fiscal português³ e desde 2008 que representam, em conjunto, mais de 80% das receitas fiscais totais, tendo o recorde sido atingido, nesta série, em 2013, ano em que atingiram os 85%, são, de facto, os principais impostos de um sistema fiscal que, não obstante, mais do que como uma constelação, se apresenta como uma nebulosa.

Gráfico 1
As principais receitas do Estado
(valores em milhões de euros)



Fonte: Elaboração própria com dados da PORDATA.

O código do IRS, como o do IRC, já ultrapassaram o tempo médio de vida que nos foi dado no século XX para os impostos: 30 anos. Assim sucedeu na Reforma de 1929 e, depois, na Reforma de 1958-65. O IRS que atualmente temos já se não reconhece perante o que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989. Sucessivas alterações o desfiguraram e o transformam hoje num misto de imposto progressivo, imposto linear, preponderantemente optativo, modificado em inúmeras “reformas” ao sabor da ideologia dominante.

(*) Agradeço o honroso convite do Prof. Doutor Joaquim Miranda Sarmento que, na qualidade de Presidente do Conselho Estratégico Nacional do PSD, me dirigiu para escrever este capítulo. Faço-o com muito gosto, no exercício de um direito de cidadania, com carácter exclusivamente técnico e na qualidade de independente, com a qual sempre me apresentei publicamente.

¹ Instituída pelo Alvará de 6 de Outubro de 1641.

² “Porque a décima militar incidia sobre todas as rendas, de fazendas, juros, tenças, ordenados, mantenças, moradias e quaisquer outros rendimentos” - cfr. MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 7.ª edição, 1993, pp. 510. Ver, também, XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, pp. 19.

³ São claros indícios da modernização do sistema fiscal provocado pelas referidas reformas: a “privatização” da cobrança, traduzida no facto de mais de 95% das receitas fiscais “a cargo” da AT serem voluntariamente entregues nos cofres do Estado pelos contribuintes, seja no quadro da substituição tributária, no quadro da repercussão do imposto ou dos pagamentos por conta; a gestão do sistema assente em novas tecnologias da informação, nos anos 80 a dar os primeiros passos, e que hoje assegura performances que há 30 anos só um profeta poderia imaginar; a desmaterialização do cumprimento dos deveres declarativos - nalguns casos, como no IRS, porventura excessiva, senão mesmo inconstitucional. No entanto, também considero que toda esta evolução tem uma componente de desumanização da função tributária, fruto da colocação do “sistema” (informática) como uma barreira entre o contribuinte e o funcionário, nomeadamente quando se torna evidente que nem o contribuinte nem o funcionário o compreendem.

A componente técnica jurídica tributária foi completamente relegada para segundo plano e pouco parece importar o que, no domínio da tributação do rendimento pessoal, se passa no mundo “das nações civilizadas”⁴. Quando, em 1974, a Revolução de Abril implantou no nosso País a semente da democracia, dispúnhamos de um sistema fiscal conceptualmente arcaico, mas ainda com a elasticidade necessária para ir fazendo frente às necessidades financeiras do Estado.

Logo a Constituição da República Portuguesa, aprovada em 1976, veio intrometer-se, porventura excessivamente, no recorte do sistema fiscal português⁵. No que diz respeito ao imposto sobre o rendimento pessoal, sucederam-se as seguintes redações do preceito constitucional:

Constituição originária, aprovada em 2 de abril de 1976 - Artigo 107.º, n.º 1

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, e tenderá a limitar rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei.

Revisão operada pela Lei Constitucional 1/82, de 30 de setembro - Artigo 107.º, n.º 1

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Revisão operada pela Lei Constitucional 1/97, de 20 de setembro - Que reenumerou o Artigo 107.º, n.º 1 pelo Artigo 104.º⁶

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Ora, vista a evolução legislativa do preceito do artigo 104.º da CRP que parametriza a tributação do rendimento, parece poderem assinalar-se dois aspetos essenciais. Em primeiro lugar, eliminou-se o pressuposto ideológico em que assentava a *limitação dos rendimentos a um máximo nacional, a definir anualmente pela lei. Era a igualização por baixo*. Tudo o que fosse acima do limite anualmente fixado por lei, era confiscado pura e simplesmente ao seu titular. Vivemos tempos em que este objetivo, sob modalidades mais *soft*, parece voltar a impor-se. Em segundo lugar, modifica-se do futuro para o presente o verbo “visar”, a propósito da diminuição das desigualdades, mantendo-se no futuro o verbo *ser*, relativamente à unicidade e à progressividade do imposto. Assim, porque deixou de ser possível interpretar-se o tempo verbal como uma ordem - o que não escandalizava quando ambos os verbos estavam no futuro do indicativo - parece ter-se dualizado a referida interpretação: no presente, o imposto contribui para a diminuição das desigualdades⁷; no futuro, será único e progressivo, implicitamente se reconhecendo que agora não o é⁸. Como de facto, e mais adiante, veremos.

⁴ O que nos não tem impedido de andar a “exportar” para os PALOP, designadamente para Angola e Moçambique, no âmbito da “cooperação administrativa”. Ferraris para correrem em “picadas”, em vez de jeeps capazes para o efeito. PIERRE BELTRAME e a sua obra *Sistemas Fiscais* deve ter sido considerado decrépito pelos novos nautas. Sem prejuízo de também algumas culpas pertencerem aos novéis dirigentes desses Estados por imporem que se aprovasse o que “de mais moderno houvesse”.

⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 69: “No caso português, o texto constitucional optou por uma estruturação minuciosa do ordenamento jurídico-tributário, pois não se limitou à definição dos princípios determinantes da distribuição dos encargos tributáveis, antes deu a essa decisão um nível constitucional, procurando atingir o objetivo da tributação de acordo com a capacidade contributiva pela escolha dos tipos de impostos que seriam meios de obtenção da receita pública”. Por seu turno, já numa perspectiva dinâmica, CASALTA NABAIS, em *Estudos de Direito Fiscal*, V, *Uma Futura Revisão Constitucional*, avisadamente escreve (pp. 213): “No que concerne à eliminação do art. 104.º da Constituição, é de assinalar que, de um lado, o programa de reforma fiscal que continha já foi concretizado e, de outro lado, podemos acrescentar que esse preceito actualmente constitui mais um entrave do que um verdadeiro parâmetro constitucional do nosso sistema fiscal”. Ainda SÉRGIO VASQUES, in *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra pp. 152: “A Constituição Fiscal Portuguesa de 1976 mostra-se um texto denso em matéria fiscal, mais denso que as cinco constituições que a antecederam e que o comum das constituições europeias hoje em vigor. É assim porque as forças políticas saídas da Revolução de 1974 encaravam os impostos como instrumentos a empregar numa sociedade sem classes, “em transição para o socialismo”.

⁶ As Leis Constitucionais 1/89, de 8 de julho, e 1/92, de 25 de novembro, deixaram intocado o artigo 107.º. Por seu turno, as revisões de 2001, 2004 e 2005 também não modificaram a norma. E não deixa de ser interessante notar que o n.º 3 do mesmo artigo 107.º, relativo à tributação do património, que dispunha “O imposto sobre as sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos”, passou, com a Lei 1/97, também para o artigo 104.º, com a singela redação de: “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”. Ao que se diz, tratou-se de uma exigência do Dr. Henrique Medina Carreira, nomeado Presidente da Comissão de Reforma do Património, por Despacho n.º 337/97, de 4/8/1997. Segundo o próprio Relatório dessa Comissão, in *Cadernos CTF* n.º 182, “em 1997 foi ultimada a revisão constitucional, que abriu caminho à possível abolição do imposto sobre as sucessões”. Recomenda-se a leitura desse Projeto para se tomar conhecimento dos contornos da reforma fiscal que continua por fazer: O Imposto Único sobre o Património.

⁷ Talvez o legislador constitucional tenha lido, e aderido, à tese do TEIXEIRA RIBEIRO, in *A Reforma Fiscal* (1989), *Imposto Único de Rendimento Pessoal*, pp. 212 “Segunda característica, a progressividade. Talvez se julgue que ela é consequência necessária do objetivo da diminuição das desigualdades. Mas não. Porque o imposto proporcional sempre, e o imposto progressivo, quase sempre, também as fazem diminuir. ... Porque desigualdade é diferença e não relação”. Discordou ANIBAL FERRAZ DE ALMEIDA, dando origem à única polémica da Academia sobre o IRS!

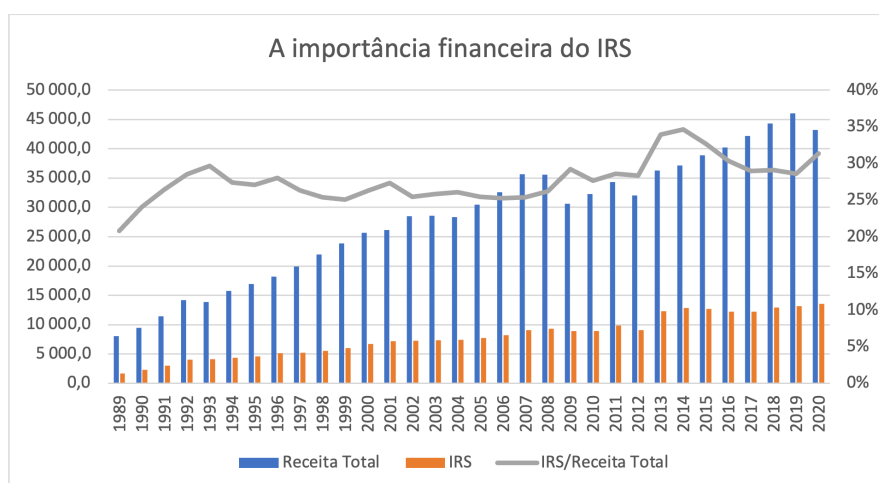
⁸ FAUSTINO, Manuel, *IRS, de Reforma em Reforma*, (2003), *A Constituição Fiscal Revista*, pp. 441-443.

Não obstante ser de 1976 a “imposição constitucional” sobre a alteração do sistema fiscal, manteve-se por longos anos o legislador ordinário em inconstitucionalidade por omissão. É sob a égide de Ernâni Lopes, Ministro das Finanças, que, em 1984, se constitui a Comissão de Reforma Fiscal, a funcionar em simultâneo com a Comissão do Imposto sobre o Valor Acrescentado que, em razão da sua adoção obrigatória para a entrada nas então Comunidades Europeias, havia sido nomeada em 1980. Foi aquela Comissão presidida pelo Prof. Doutor Paulo de Pitta e Cunha e levou quatro anos a concluir os trabalhos⁹. O IRS acabou por entrar em vigor em 1 de janeiro de 1989, embora pendendo-lhe sobre a cabeça um processo instaurado junto do Tribunal Constitucional, que agregou os pedidos de inconstitucionalidade de partidos políticos e do Provedor de Justiça, mas decidido pelo Acórdão n.º 57/95, in DR, II Série, de 15 de Abril de 1995, que não declarou a inconstitucionalidade de qualquer norma do Código do IRS, nomeadamente as relativas a taxas liberatórias.

2. ALGUNS DADOS ESTATÍSTICOS QUE CARACTERIZAM O IRS

Viu-se, no Gráfico 1, que o IRS foi, desde o início, o segundo imposto mais importante do ponto de vista financeiro. Situando-se entre os 20% e os quase 35% da receita total, tem-se mantido estável depois do “enorme aumento de impostos”, ocorrido em 2013, ao nível da receita líquida¹⁰ arrecadada, verificando-se, no período seguinte, oscilações do peso da receita do IRS na receita total, embora se mantenha na casa dos 30%.

Gráfico 2
Receita fiscal total e receita do IRS
(valores em milhões de euros)



Fonte: Elaboração própria com dados da PORDATA.

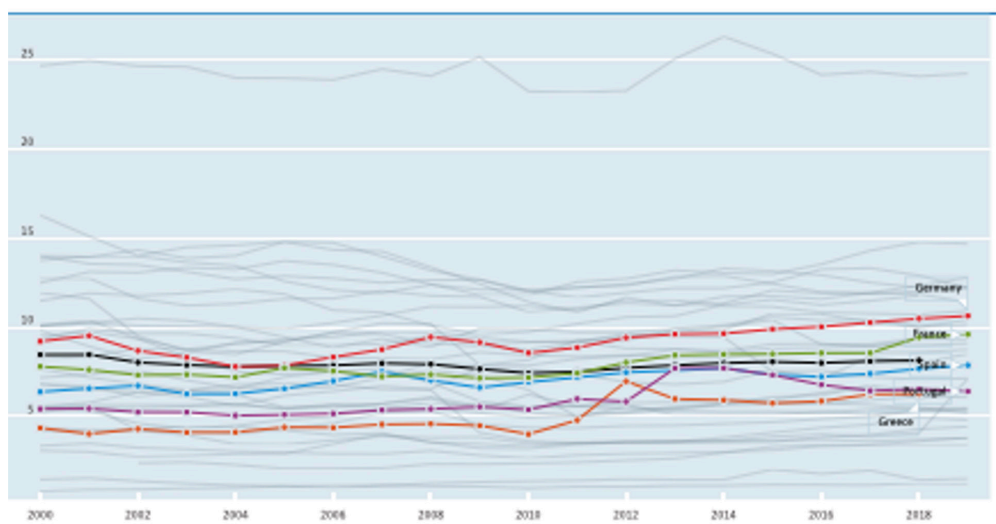
Não obstante o peso financeiro do IRS na receita fiscal nacional, é habitual dizer-se que o IRS português está abaixo da média dos países da OCDE. E sempre que se fala nisso, sem quaisquer outros dados, é normal concluir-se que o nosso IRS é “baixo”. Curiosamente, e como se verifica no gráfico seguinte, atingimos a média da OCDE no ano do “enorme aumento de impostos” (2013), imposto pela crise que levou Portugal a mais um resgate financeiro. No entanto, consideramos que esse ponto de vista é insuficiente para denegrir o IRS.

⁹ Não sem algumas vicissitudes. Ver, de FAUSTINO Manuel, in JTCE, Revista de Economia, Finanças e Contabilidade (2001), IRS, uma década de vigência, pp. 12-16.

¹⁰ Não pode ignorar-se que o montante dos reembolsos vem atingindo, nos últimos anos, cerca de 3.000 milhões de euros, deduzido logo na própria receita do ano e fur-tando-se, assim, às regras da “realização de despesa pública”, embora a sua natureza seja a de uma despesa, o que obrigava à inscrição da receita pelo seu valor bruto no ano em que é recebido e à dotação orçamental de verba para suportar a “despesa do reembolso”. É que, contrariamente ao IVA, em que os reembolsos resultam de uma conta-corrente que o contribuinte mantém com o Estado, embora sendo certo que tal conta nunca pode ter saldo negativo, e pode abranger vários anos fiscais, a “conta” do IRS é “saldada” na liquidação anual. Não há, assim, identidade de natureza entre os reembolsos do IRS e do IRC e os reembolsos do IVA.

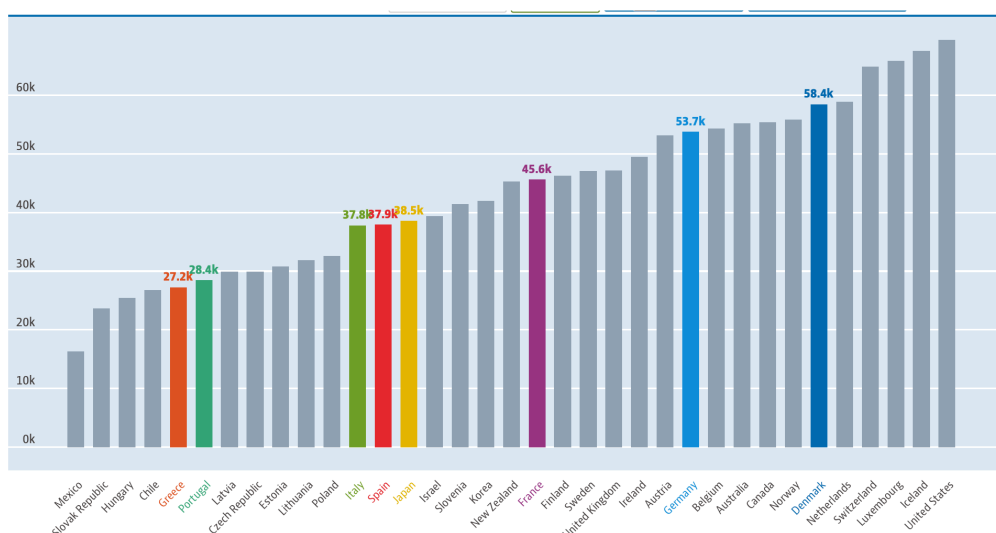
Como veremos adiante, rendimentos de trabalho e pensões, representam cerca de 92% do rendimento tributado no IRS. Ora, se, como se resulta do gráfico 4, Portugal tem um “salário médio” anual, de 28,4 mil dólares (USD), uma comparação com a Dinamarca, que tem um salário médio anual de 58,4 mil dólares (USD), não parece muito consistente. Melhor fora, para a comparação com esse indicador, considerar os países em situação semelhante a Portugal. Casos flagrantes são os da Grécia e da Espanha.

Gráfico 3
Peso do IRS no PIB



Fonte: OCDE tax data.

Gráfico 4
Salário médio anual (USD)

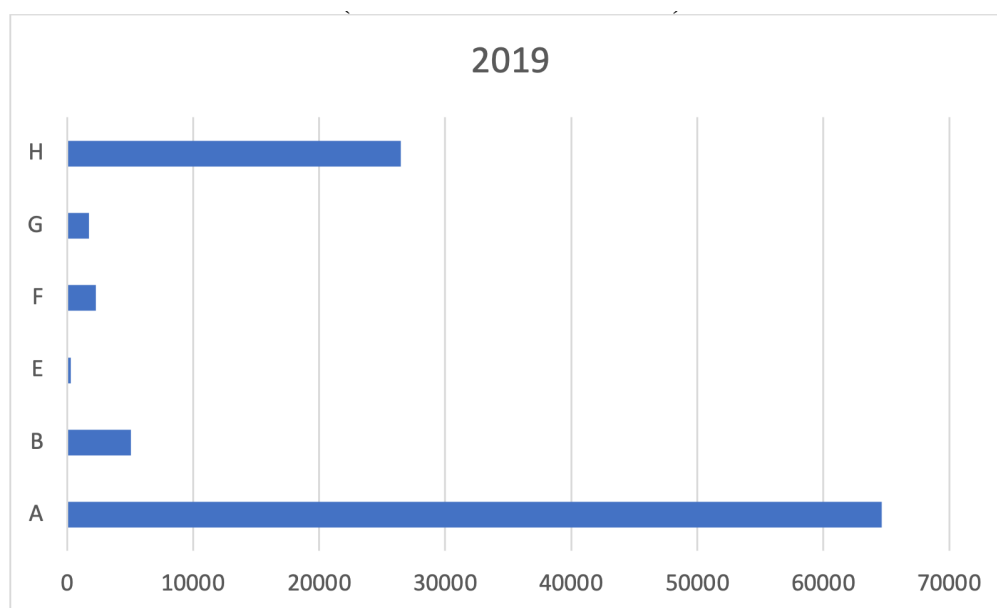


Fonte: OCDE tax data - a média da OCDE é dada pela linha a preto.

Um dado que as estatísticas oficiais não fornecem é o relativo à desagregação da receita do IRS por categorias de rendimentos. Compreende-se que assim seja, porque a composição do rendimento de cada contribuinte é diferente, as regras de apuramento do rendimento líquido de cada categoria também o são e, tratando-se de um imposto tendencialmente progressivo, não será fácil determinar a contribuição de cada categoria de rendimentos para a receita total que o imposto arrecada.

Supriremos essa lacuna com um outro gráfico, em que se colocará em evidência o rendimento declarado em cada categoria. Também é um dado que suscita algumas dúvidas, nomeadamente quanto à questão de saber se é rendimento bruto ou se é rendimento líquido, pois também aqui há distinções que a própria lei faz. Assim, na categoria B, tributa-se o resultado ou o “lucro” e não o volume de negócios (que, designadamente no denominado “regime simplificado” é o que se declara). E na categoria G, na parte das mais-valias, tributam-se os “ganhos”, ou seja, a diferença líquida positiva entre os valores de realização e os valores de aquisição. Mesmo assim, julgamos que o gráfico faz sentido e deve ser apresentado.

Gráfico 5
Rendimentos por categorias
(Valores em milhões de euros)



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico do Triénio 2017-2019, disponibilizado no site da AT.

É que, tratando-se de um dado estabilizado, quase diríamos desde sempre, tem naturalmente de sublinhar-se o peso do rendimento - que supomos bruto - constituído pelo somatório das categorias A e H, isto é, trabalho dependente e pensões: 91,62% do total de 100.562 milhões de “rendimento tributado”. Se acrescentarmos a categoria B, juntando deste modo as categorias de englobamento obrigatório, aquela percentagem sobe para 95,67%. Fora do englobamento, sujeitos em princípio a taxas proporcionais, estão menos de 5% do rendimento tributado em 2019 em IRS.

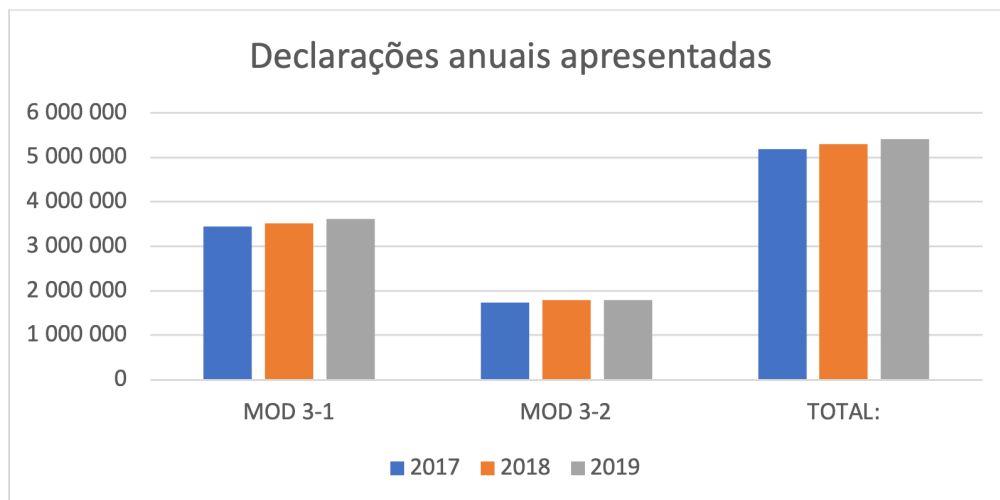
Esta assimetria dá que pensar. De facto, pode-se afirmar que não existe IRS. Existe um imposto progressivo sobre os rendimentos com fonte no trabalho e existe um imposto proporcional sobre os restantes rendimentos. Certamente não terá sido este o objetivo do legislador de 1988, que aprovou não apenas a lei de autorização da reforma fiscal, como também o código do IRS.

Não obstante, não estaremos mal colocados no ranking dos Estados de cujos grandes grupos fazemos parte, seja da UE, seja da OCDE. Em todos eles, o imposto sobre o rendimento pessoal, com as suas características de familiaridade e progressividade (unicidade plena, em rigor, nunca existiu em lado nenhum), passou a ser um imposto progressivo sobre os rendimentos do trabalho ou com fonte preponderante no trabalho.

Um outro aspeto, preocupante ou não conforme a perspetiva com que para ele se olhe, tem a ver com o número de declarações anualmente apresentadas e o número das declarações que apresentam imposto liquidado¹¹.

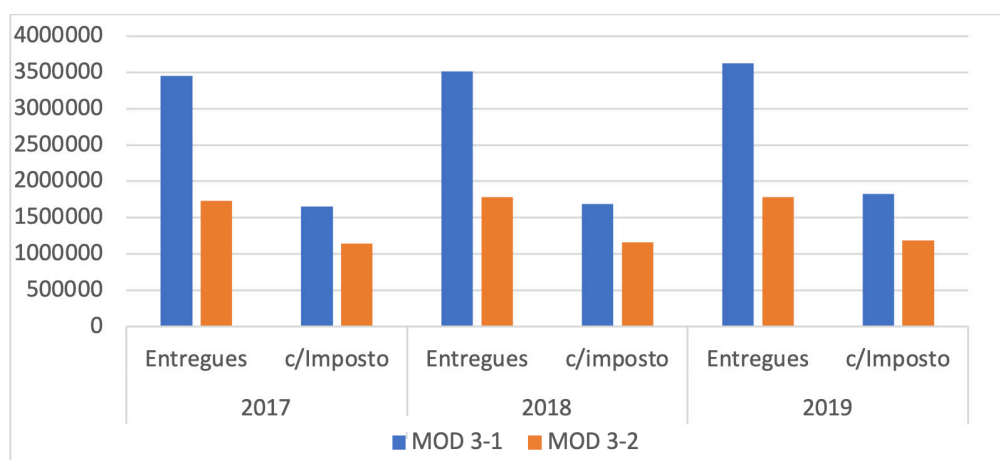
¹¹ Assim interpretamos os dados estatísticos constantes dos Mapas correspondentes do Dossier Estatístico relativo ao triénio 2017-2019, o último disponível no site da AT.

Gráfico 6
Declarações apresentadas (triénio 2017-2019)



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

Gráfico 7
Liquidação de imposto



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

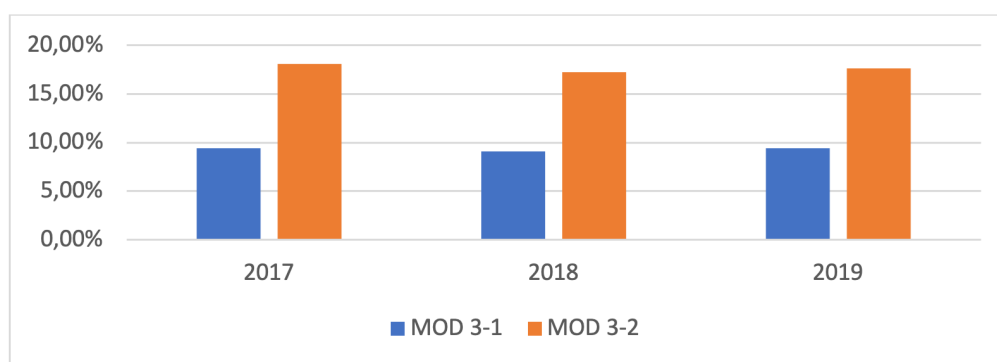
Os dois gráficos anteriores evidenciam que, sendo anualmente superior a 5 milhões o número de declarações de IRS apresentadas, as declarações com imposto liquidado situam-se na ordem dos 48% a 50% no caso da modelo 3-1, destinada a quem apenas declara rendimentos de trabalho dependente e pensões, e na casa dos 66% no caso da declaração modelo 3-2, esta destinada a quem, na sua composição de rendimentos tributáveis, tenha rendimentos para além dos relativos às categorias A e H.

Não há, que se conheça, explicação objetiva para esta diferença tão significativa entre o número de declarações entregues e declarações liquidadas com imposto. Pode supor-se, em primeiro lugar, que, ouvindo-se falar tanto em reembolsos de IRS num período específico do ano, as pessoas entreguem as declarações pensando que *podem ter um reembolso*, mesmo não tendo feito qualquer retenção na fonte ou pagamento por conta. De facto, não temos (embora de vez em quando se fale) o *imposto negativo sobre o rendimento*.

Mas a razão que considero ser mais preponderante para esta realidade é o facto de a declaração de IRS ter inúmeras finalidades extra-fiscais, como se sabe. E embora muitas dessas finalidades já sejam, aparentemente, cumpridas automaticamente devido à interconexão de ficheiros, nomeadamente na área da saúde e da segurança social¹², as pessoas continuam a considerar mais seguro ter uma declaração apresentada. De facto, mesmo quando foi decidido, unilateralmente, que todas as declarações tinham de ser submetidas mediante transmissão eletrónica de dados¹³, apesar de ser público e notório que temos muitos contribuintes infoexcluídos, a verdade é que o número de declarações apresentadas se manteve. Isto é, entre 300.000 e 500.000 contribuintes tiveram de fornecer as suas passwords a terceiros, sem que possa garantir-se que todos eles as não utilizam para fins que não são legítimos.

E as autoridades fiscais não se preocupam, atualmente, por terem em sistema muita “inutilidade”, porque o espaço de armazenagem de dados, ao contrário do que sucedia nas décadas de 80 e 90 do século passado, ser hoje ilimitado e barato. A não ser que possa ser útil para baixar significativamente as “taxas efetivas” de tributação que constam das estatísticas oficiais, conforme gráfico 8, infra¹⁴.

Gráfico 8
Taxas efetivas de tributação bruta por modelo (triénio 2017-2019)



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

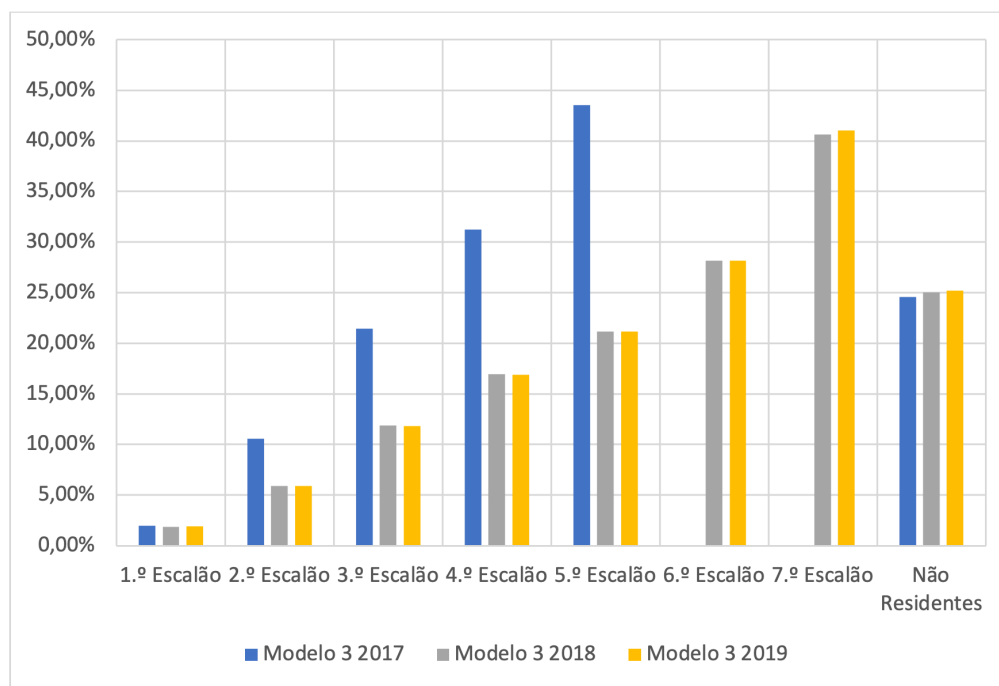
São estas as taxas que relevam, em termos internacionais, para efeitos de determinação do que vulgarmente se designa por “carga fiscal”. Porém, se se olhar na perspetiva da pressão fiscal, isto é, como é que se evidencia a taxa efetiva bruta por escalões de rendimento, o cenário é bastante diferente.

¹² O que coloca a questão de saber da legalidade destas interconexões. Como a AR já decidiu, na lei que criou o Cartão de Cidadão, que este apenas pode ter uma “morada de contacto” com o Estado, mas a seguir, na mesma lei, a transforma em cinco domicílio (geral, fiscal, saúde, segurança social e eleitoral), talvez seja melhor que, não obstante a proibição constitucional do número único de identificação, tão bem contornada com a criativa medida antes enunciada, a AR um destes dias, se tiver tempo, elabore uma lei que determine a criação de uma única base de dados para os cidadãos e empresas, nela reunindo, por cidadão, toda a panóplia de dados existente por diversas bases públicas. Mas com uma condição: a de o cidadão (enquanto tal, enquanto contribuinte, enquanto doente, enquanto abrangido pela SS e enquanto eleitor) poder aceder-lhe sem quaisquer limitações que não fossem, concedendo, razões de segredo de justiça. Obviamente, esta base, haveria de ter um exército a protegê-la e não poderia de forma alguma ser acedida por terceiros para fins privados, como hoje sucede, infelizmente, com as bases de dados da AT, não existindo sequer uma lista pública das entidades que lhe têm acesso e quais os respetivos limites.

¹³ Medida de duvidosa constitucionalidade, como defende Paulo Otero.

¹⁴ Bastará que, para o efeito, sejam utilizadas todas as declarações apresentadas, mesmo aquelas que, por força de normas legais imperativas, não são liquidáveis - v. g., a imunidade do mínimo de existência garantida pelo artigo 70.º do CIRS. ter-se-ia uma ideia mais próxima da realidade se aquele fosse divulgado..

Gráfico 9
Taxas efetiva de tributação bruta por escalões de rendimento



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

NOTA EXPLICATIVA: em 2017 foi o último ano em que se cobrou a sobretaxa sobre o RS (melhor, sobre os rendimentos englobados em IRS) - coluna azul relativa a 2017 nos “residentes”.

E, no âmbito da importância financeira de cada um dos escalões, não podem deixar de transcrever-se aqui as conclusões da Nota de Apresentação do dossier estatístico que temos vindo a utilizar:

- Do total dos agregados com rendimento bruto declarado em 2019, 55,59% apresentam IRS liquidado. Na DR Modelo 3-1, 50,32% dos agregados apresentam IRS Liquidado, enquanto na DR Modelo 3-2, 66,29% dos agregados apresentam IRS Liquidado. (Mapa 50, 51 e 52)
- Em 2019, para 44,41% dos agregados não é apurado qualquer valor de IRS;
- No mesmo ano e para os agregados com IRS Liquidado (Mapa 27 e 28):
 - Os que obtêm um rendimento bruto até 10.000 € (12,29%) contribuem em 2,38% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto entre 10.000 € e 19.000 € (36,02%) contribuem em 8,42% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto entre 19.000 € e 40.000 € (35,07%) contribuem em 25,78% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto entre 40.000 € e 100.000 € (14,90%) contribuem em 41,03% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto superior a 100.000 € (1,73%) contribuem em 22,38% para o total do valor de Imposto liquidado.

Realidade que melhor se visualiza no gráfico seguinte, retirado da mesma Nota, embora se lamente que, para uma visão mais correta da situação, os escalões aqui utilizados não acompanhem os escalões da tabela de taxas.

Gráfico 10
Agregados com IRS liquidado, por escalões de rendimento

Gráfico 36. Número de Agregados Com IRS Liquidado, por Escalões de Rendimento

(valores em %)



Fonte: Nota de Apresentação do dossier estatístico da AT, Triénio 2017-2019

E havendo, por fim, que ter em conta o dado com que a Nota de Apresentação termina: *No ano de 2019, 15.782 agregados estão abrangidos pela Taxa Adicional de Solidariedade, ascendendo o correspondente imposto a 37,37 M€ (Mapas 46 e 49).* O que, em simples média aritmética, se traduz numa contribuição adicional para a receita do imposto de 2.388,90€ por agregado.

3. REVISÃO DA LITERATURA

Fala-se, entre nós e lá fora, com inusitada frequência, em “reforma fiscal”. Uma simples alteração de taxas num imposto é denominada, principalmente ao nível político, como uma “reforma fiscal”. Nesta matéria, sobre a qual há muito nos pronunciámos¹⁵, estamos incondicionalmente com Paulo de Pitta e Cunha quando ele escreveu¹⁶: *“Mas os académicos têm uma noção diferente e muito mais consistente. “Reforma fiscal”, para eles, traduz-se em “alterações fundamentais no sistema fiscal instituído no país” (major changes, como dizem os anglo-saxónicos) e é nesse sentido que procuraremos demonstrar em termos é que os esforços de “reforma” empreendidos em anos recentes, ou não são, uma autêntica reforma”*. Concluindo, mais adiante (note-se que já se está após a denominada Reforma Pina Moura, de 2000): *“Estamos, portanto, perante simples ajustamentos do nosso sistema (uns mais felizes, outros menos) e não em face de uma reforma em sentido próprio”*. Ou ainda, *“as reformas fiscais vão para além de meros ajustamentos nas regras tributárias em resultado de medidas correntes de carácter pontual e parcelar, constituindo transformações mais profundas no plano da estrutura fiscal”*¹⁷.

É, pois, com base num conceito excessivamente amplo de “reforma fiscal” que se vão publicando, quase anualmente, nomeadamente sob a égide de organizações idóneas como a OCDE ou a UE, Relatórios sobre “reformas fiscais” nos seus Estados membros¹⁸. Não serão esses aqui a nossa principal fonte de informação.

¹⁵ FAUSTINO, Manuel, Evolução da Tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC, in *Reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussões ao nível dos contribuintes e da administração fiscal*, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995, pp. 43.

¹⁶ Alterações na Tributação do Rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos, *Revista FISCO*, n.º 103/104, junho de 2002, Ano XIII, pp. 3-10.

¹⁷ PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*, 1.ª ed., D. Quixote, Lisboa, 1989, pp. 132. E ver também *A pseudo-reforma fiscal do Século XX e o regime simplificado*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1 (2008), pp. 17.

¹⁸ No caso da OCDE, dá-se como exemplo o *Tax Policy Reforms 2019*, o último de uma série que vem sendo anualmente publicada. No caso da UE, sob o formato de *Working Paper*, publicam-se regularmente estudos sobre reformas fiscais, na série *Taxation Papers*.

Assim, a principal fonte do que a seguir escrevemos é o livro *Las Reformas Fiscales del Siglo XX - Teoría y Práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013*¹⁹ que consideramos suficientemente explícito sobre as tendências de reforma fiscal, no sentido técnico que preconizamos, verificadas nas últimas décadas.

A história das reformas fiscais demonstra que, em regra, um determinado modelo de tributação domina o cenário fiscal durante um período longo de tempo. Já antes falávamos nos “30 anos” de vida útil das reformas fiscais, em Portugal, no Séc. XX. O modelo que, com sucesso, se implementou em 1989, integrava-se no denominado “modelo extensivo”, um imposto único sobre o rendimento de base alargada e que em inglês se designa por *comprehensive income tax*. Nos seus alicerces está a teoria do rendimento acréscimo, conceção de rendimento em que continuam a assentar os modelos de tributação do rendimento pessoal que atualmente se confrontam. A conceção de rendimento fonte vai ser parcialmente aproveitada por este modelo para diferenciar, significativamente, a tributação dos rendimentos de algumas fontes. Nominalmente, porém, é um único imposto que passou a tributar o rendimento pessoal, ainda que mediante taxas proporcionais (*flat rate*) ou taxas progressivas e proporcionais (modelos duais). Aliás, parece nunca ter existido um modelo extensivo puro, no sentido em que a totalidade do rendimento pessoal fosse exclusivamente sujeita a uma tabela de taxas progressivas²⁰ - a conceção por que PITTA E CUNHA propugnou para o IRS²¹ e que causou, como é conhecido, diferendo público. Quer a Holanda, quer a Espanha, dois dos últimos sistemas fiscais que consagravam na sua quase plenitude, o modelo extensivo, acabaram por, já no século XXI, os transformar em impostos da família dual: o sistema das “*boxes*” na Holanda, em vigor desde 2001²², um modelo semi-dual; o modelo dual, em Espanha, em vigor desde 1 de janeiro de 2007, e assim descontinuando o modelo extensivo que vigorava desde 1987²³.

Durante algumas décadas, a experiência aplicada com o modelo extensivo foi tão massiva e uniforme que, por força do seu efeito mimético, pode falar-se numa tendência de homogeneidade dos sistemas fiscais. No entanto, a globalização económica intensificou os processos de concorrência fiscal e gerou movimentos centrípetos muito fortes nos sistemas tributários.

Se os ajustamentos que foram feitos, nas décadas de 1980 e 1990, ao modelo extensivo da tributação do rendimento pessoal, tiveram exclusivamente por objeto o preenchimento de lacunas em matéria de incidência, não raro geradas por realidades novas que na origem não estavam presentes (v.g. retribuições em espécie), a diminuição das taxas marginais superiores que, em nome da progressividade e redistribuição atingiram níveis que se podiam considerar confiscatórios, e a diminuição do número de escalões da tabela progressiva, em nome da simplificação, o século XXI acrescentou novos elementos à “reforma permanente”.

Não que, em termos sistémicos, se tenha entrado numa era de instabilidade modelar. O que sucedeu foi que, ao modelo extensivo, vieram juntar-se novas propostas: os modelos duais, o modelo linear e a reforma fiscal verde²⁴. E foram adotados, efetivamente, sobretudo os dois primeiros.

É assim que, de inspiração nórdica, o modelo dual, nas suas diversas submodalidades, tem na UE a sua maior expressão, onde, também a tem, nos países originários no desmantelamento da União Soviética, o modelo linear ou *flat rate*. De relevar aqui que a Letónia e a Lituânia, dois dos Estados que adotaram o modelo linear, evoluíram recentemente para o modelo extensivo, passando a integrar a família do modelo dual²⁵.

¹⁹ São seus Autores GAGO RODRIGUEZ, Alberto, ALVAREZ VILLAMARIN, José C. e GONZALEZ MARTÍNEZ, Xosé M., publicado em 2015, em Madrid, Espanha, pela Editorial del Economista. Como é evidente, também a obra de referência da OCDE, de 2006, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, incluído na Coleção OECD Tax Policy Studies sob o n.º 13. Igualmente, de XAVIER DE BASTO, José Guilherme, op. cit., pp. 13-45.

²⁰ XAVIER DE BASTO, José Guilherme, op. cit., pp. 31.

²¹ Embora admitisse, ele próprio, tratamento diferenciado para rendimentos de capitais provenientes de títulos ao portador não registados nem depositados (modalidade que só recentemente se extinguiu) por desconhecimento dos beneficiários efetivos e também para os prémios de jogos, sorteios ou concursos pela anonimização que então os caracterizava. Tanto bastava para que, embora por razões não diretamente imputáveis ao modelo, a tributação extensiva pura fosse inviável. O que não admitiu foi que “se retirasse à globalização as categorias das mais-valias e dos rendimentos de capitais, submetendo-os, na prática, a tributações autónomas, e assim se subvertendo a concepção unitária do imposto” - in 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/1989, Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 22.

²² FAUSTINO, Manuel, *Tendências Recentes da Evolução do Imposto sobre o Rendimento Pessoal*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 416, pp. 76-77.

²³ Aprovado pela Ley n.º 35/2006, de 28 de novembro, destacando-se a seguinte justificação transcrita do seu preâmbulo: 4) Por razones de equidad y crecimiento, se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad, mejorando la posición de nuestro país en un entorno internacional de libre circulación de capitales y de fuerte competencia. De esta manera, se aborda la modernización de la tributación del ahorro, asignatura pendiente de las reformas precedentes. Se evita así que las diferencias en la presión fiscal que soportan los diferentes instrumentos distorsionen la realidad financiera del ahorro (como la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar), ya que ello configura un marco tributario caracterizado por la falta de transparencia y diferencias en la tributación que se utilizan con el objeto de mantener cautivas determinadas inversiones. Para ello, se establece la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo (18 %), idéntico para todas ellas e independiente de su plazo de generación, pues la globalización económica hace inútiles los intentos de fraccionar artificialmente los mercados financieros por tipos de activos o por plazos.

²⁴ Que contempla as preocupações sobre os aspetos ambientais e a sustentabilidade das medidas adotadas.

²⁵ OECD - Tax Policy Reforms 2018 para a Letónia, pp. 50 e 52 e OECD - Tax Policy Reforms 2019 para a Lituânia, pp. 43.

O modelo dual caracteriza-se por²⁶:

- *Separação do rendimento em dois grupos ou bases: de um lado, rendimentos de trabalho (que englobam os rendimentos trabalho dependente, as pensões e os rendimentos do exercício de atividades económicas), de outro lado os rendimentos de capital (rendimentos de fruição, mobiliários ou imobiliários, as mais-valias e, em regra, outros incrementos patrimoniais).*
- *Aplicação a estas bases de tratamentos diferenciados, com taxas progressivas para os rendimentos de trabalho na aceção dada e taxas proporcionais, na maioria dos casos, para os rendimentos de capital, sendo as taxas marginais aplicáveis à primeira base, superiores às taxas proporcionais aplicáveis à segunda.*
- *No que poderia denominar-se a versão pura do modelo dual, a taxa marginal mínima do imposto progressivo coincide com a taxa fixa do imposto proporcional e as duas, por sua vez, com a taxa fixa do imposto sobre as sociedades²⁷.*

Por último, não pode aqui deixar-se sem referência a *teoria da tributação ótima* que tem a sua origem em James Mirrlees²⁸ e que apresenta quatro pilares: o contexto económico e político, os objetivos últimos²⁹, as restrições de informação e os objetivos instrumentais. O melhor sistema tributário seria o que, tendo em vista os objetivos financeiros e redistributivos prévios, otimiza a realização dos restantes objetivos, dentro das restrições impostas pelo contexto económico e político e a disponibilidade de informação. Este Relatório parametriza todo um sistema fiscal.

Relativamente ao rendimento pessoal, chama a atenção para três aspetos estruturantes. Em primeiro lugar, constata que a introdução de um imposto sobre o trabalho introduz distorções na respetiva oferta, tanto maiores quanto maiores forem os níveis desejados de arrecadação de receita e de redistribuição. Por isso, um imposto ótimo sobre os rendimentos do trabalho é o que permita alcançar os objetivos financeiros e redistributivos desejados, com a menor distorção dos incentivos ao trabalho. Em segundo lugar, devem integrar-se os impostos sobre os rendimentos de trabalho e as cotizações para a segurança social. E em terceiro lugar, deve reduzir-se o conflito entre incentivos ao trabalho e a redistribuição. A “taxa ótima” é a que permite minimizar as perdas de eficiência para os objetivos de arrecadação e de redistribuição. Mas também sublinha a importância da neutralidade na tributação da poupança - em última instância nos rendimentos de capitais³⁰.

Mais do que propor um modelo de tributação diferente dos existentes para a tributação do rendimento pessoal, o Relatório adere ao modelo compreensivo, com algumas especificidades que, aparentemente, nem dualizariam o modelo.

Feita a revisão da literatura, conclui-se que o modelo dual ou semi-dual de tributação do rendimento pessoal ganha terreno ao modelo extensivo, que o modelo flat rate parece estar em declínio a favor do modelo dual e que o modelo extensivo, na sua pureza, é um sonho cada vez mais distante, em razão da globalização, da competitividade e da fácil deslocalização dos capitais.

4. PROPOSTAS PARA UM IRS COM FUTURO³¹

a) A questão constitucional

Uma verdadeira, e digna desse nome, reforma da tributação do rendimento pessoal pressupõe, indubitavelmente, a alteração do n.º 1 do artigo 104.º da CRP. Não é mais possível enterrar a cabeça na areia e considerar esta questão como um não problema.

É mais do que evidente que se o IRS que entrou em vigor já seria, no entendimento do Tribunal Constitucional³² inconstitucional na parte das então denominadas taxas liberatórias.

²⁶ Evaluación de la Reforma del IRPF de 2015, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015, pp. 14

²⁷ Obviamente esta é uma posição teórica que, no caso português, não tem efetiva aplicação. Nem poderia ter, considerando que temos hoje uma taxa de arranque na tabela de taxas progressivas de 14,5%, que a taxa do imposto sobre sociedades é de 21% ou 17% e que a taxa já uniformizadas das tributais em IRS está fixada em 28%.

²⁸ MIRRLEES, J., 1971, The Theory of Optimal Income Taxation, in *Revue of Economic Studies*, 38, pp. 175-208 e, 1971, DIAMOND P. e MIRRLEES, J., Optimal Taxation and Public Production: Production Efficiency, in *American Economy Review*, 61, pp. 8-27., citados no Relatório Mirrlees, Desenho de um sistema tributário ótimo, tradução para espanhol de Julio Viñuela Diaz, 2013, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.,

²⁹ Que são: a eficiência económica, a equidade, os custos administrativos e de cumprimento das normas tributárias e a transparência, que se subdivide em duas dimensões: a certeza ou ausência de arbitrariedade no cálculo da dívida tributária e a inteligibilidade para o contribuinte das normas fiscais.

³⁰ Relatório citado. Logo na Introdução, do tradutor, pp. XXVI-XXVII e conclusões a pp. LVIII-LVIX. No Relatório, o capítulo 3, pp. 55-83; o capítulo 5, pp.141-165 e capítulo 13, pp. 312-347.

³¹ O que a seguir se expressa mais não são, do nosso ponto de vista, do que grandes linhas de reforma. Cabe aqui olhar a floresta e não examinar a árvore, dados os objetivos deste estudo.

³² Que se absteve de conhecer das taxas liberatórias com argumentos meramente formais, embora alguns dos votos de vencido deixem subentender que até a tributação proporcional dos não residentes, por rendimentos obtidos em território português, seria inconstitucional.

Taxas essas que subsistem, e agora até com maior abrangência como se sabe, pois desde 2015 passaram a aplicar-se a todos os rendimentos de capitais, em pacífica coexistência e que passaram a engrossar a tabela das “taxas especiais” (artigo 72.º). Originariamente, recorde-se, **este artigo aplicava-se apenas a não residentes** que obtivessem em território português rendimentos que tinham necessariamente de ser tributados mediante declaração de rendimentos: comerciais, industriais ou agrícolas³³ (categorias C e D), rendimentos prediais (categoria F) e mais-valias (categoria G). Hoje, como se sabe, também os residentes podem beneficiar dessas “taxas especiais”, proporcionais e fixadas unitariamente em 28%, nos rendimentos prediais e na quase totalidade das mais-valias (excetuam-se as imobiliárias), mas com tal displicência legislativa que permite uma modelação da dívida de imposto que pode ser significativa, mas que não cumpre o princípio da transparência nas duas dimensões antes apontadas: certeza no cálculo do imposto e inteligibilidade, pelos contribuintes, das normas fiscais.

Não seríamos tão radicais quanto CASALTA NABAIS sugere, mas sugeríamos uma fórmula mais asséptica para o desiderato constitucional: *A tributação do rendimento pessoal assenta na capacidade contributiva e deve contribuir para a diminuição das desigualdades entre os cidadãos.*

Se é verdade que até agora ninguém mais se lembrou de levar o tema ao Tribunal Constitucional, não é certo que, no futuro, nunca mais ninguém o faça. E, face ao atual n.º 1 do artigo 104.º da CRP, a declaração de desconformidade constitucional da norma, na parte em que é aplicável a residentes, seria, segundo se nos afigura, inevitável.

b) O modelo desejável

Embora já cataloguem o IRS no inventário dos impostos duais, só de nome, que não em substância, é um imposto dual. Note-se que todas as noções de “imposição dual” se referem a “duas bases” de tributação: uma, sujeita a uma tabela de taxas progressivas; outra, sujeita a uma taxa proporcional. Um grande avanço foi dado neste aspeto ao uniformizarem-se as diferentes taxas proporcionais aplicáveis a residentes em 28%. Esse ponto essencial está conseguido. Mas o IRS está longe de ter duas bases tributáveis. De facto:

- A única base tributável existente é a que é determinada com base nos rendimentos sujeitos a englobamento;
- Não se pode falar numa base de rendimentos sujeitos a uma única taxa proporcional. O que existem são “cédulas” cujos rendimentos são tributados “avulso”, depois de, do rendimento bruto, atingirem o estádio do rendimento líquido. De onde se originam todas as polémicas a que se está a assistir e que são resolvidas pelos tribunais no que poderíamos designar por, simultaneamente, se conseguir “sol na eira e chuva no nabal” na perspetiva do contribuinte. Referimo-nos, naturalmente, à questão do reporte de rendimentos fiscais negativos.

Esta questão foi tratada e “solucionada” no *Relatório Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*³⁴, em cuja elaboração intervim e para onde gora se remete. A regras sobre a constituição da base dos rendimentos sujeitos a taxa proporcional, as regras sobre a constituição da base de rendimentos negativos sujeitos a taxa proporcional e as regras de comunicabilidade entre as duas bases de rendimentos negativos são absolutamente essenciais ao modelo dual. Sem elas, é manifestamente abusivo dizer-se que o IRS é um imposto dual.

Por outro lado, e devendo esta questão ser, naturalmente, objeto de uma decisão política, coloca-se, a este propósito, agora com muito maior acuidade, a questão de saber se as deduções (ditas pessoais) à coleta devem ser suportadas integralmente pelo imposto calculado pelas taxas progressivas, se devem ser pelo imposto calculado sobre as taxas progressivas e sobre as taxas proporcionais ou se, devendo apenas ser feitas ao imposto resultantes de taxas progressivas, não deveria essa dedução ser proporcional, tendo em conta a totalidade do rendimento pessoal apresentado pelo agregado unipessoal ou pluripessoal. De facto, a pessoa suporta os seus encargos com todos os seus rendimentos e, portanto, o que não deve acontecer, é que as deduções que se chamam pessoalizantes sejam apenas suportadas por uma parte do imposto. Também esta questão, precedendo decisão política, deve expressamente estar regulada no imposto.

Enquanto isso não for legislativamente regulado, como há muito já deveria ter sido, continuará a causar diferendos entre as autoridades fiscais e os contribuintes.

³³ Problema que se tornou extensivo à primeira categoria B quando a “instalação fixa” passou, no plano da convenção modelo da OCDE a equivaler a “estabelecimento estável”, quando, com base no relatório Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, o artigo 14.º da Convenção modelo foi suprimido em 29 de Abril de 2000 - Cfr. Caderno CTF n.º 216, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Património e o Rendimento, Lisboa, 2015, pp. 421.

³⁴ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Coord., CARLOS DOS SANTOS, António e MARTINS, António M. Ferreira, Cadernos CT n.º 209, editado pelo CEF em 2009, Segunda Parte, Tributação Directa, Capítulo II. Modelos estruturantes do rendimento pessoal e proposta de semidualização do Imposto, pp. 251-280.

c) *O elemento objetivo do facto tributário em IRS*

O IRS tem desde o seu início, não obstante algumas críticas, mas sem alternativas consistentes, os rendimentos nele tributados tipificados³⁵ em categorias de rendimentos. Trata-se, portanto, de um modelo de tipificação analítica que pode manter-se por se lhe não conhecer alternativa operacional mais adequada.

Parecem-nos ser as seguintes as questões que se podem colocar, de carácter geral:

- Em primeiro lugar, não deveria a categoria B voltar a ser o que era antes da denominada Reforma Pina Moura (2000) (uma categoria integrada nos rendimentos de trabalho), mantendo-se a fusão exclusivamente para as categorias que, por natureza, são empresariais, ou seja, para as antigas categorias C e D? A categoria B era, antes de mais, uma categoria de profissões, não era uma categoria de atividades económicas. E caracterizava-se pela exaustividade dessa lista. Com preponderância esmagadora, no caso de pessoas singulares que exercem sozinhas³⁶ a sua profissão, da natureza de trabalho dos rendimentos nela auferidos. Não se duvida de que as atividades exercidas no quadro da sua profissão específica pelos profissionais independentes são insuscetíveis de escapar à qualificação de *atividades económicas*. Isso é evidente no CAE a que hoje, específica ou residualmente, nenhuma atividade escapa. Mas também não deixa de ser verdade que um profissional independente pode exercer outras atividades fora do quadro da sua profissão e essas integrarem uma categoria diversa. Aliás, a “integração” de categorias feita em 2000 foi, em certo sentido, uma ilusão de “integração”, porque cada tipo de atividade acabou por ser tratado separadamente. E consagrando-se, até, a incomunicabilidade completa de rendimentos nalguns casos!
- Em segundo lugar, assinala-se a incompletude da categoria que acabou por se transformar em residual e que, para além de um tipo de rendimentos que deveria ser autonomizado considerando as suas especificidades (as mais-valias), acaba hoje por conter outros incrementos patrimoniais tipificados. E também que deve ser objeto de revisão no sentido de explicitar muito melhor o sentido e o âmbito da tributação das “indenizações”, e nela se incluem expressamente realidades que, gerando rendimento no aceção de rendimento acréscimo, não vemos como podem lá ser incluídas: cláusulas sancionatórias por incumprimento contratual (de que se julga exemplo incontornável a “indenização”, com restituição do sinal em dobro, no incumprimento de contratos-promessa, as sanções pecuniárias compulsórias de que possam beneficiar as pessoas singulares, dada a natureza autónoma dos créditos de que podem derivar) e ainda outras realidades que, constituindo acréscimos patrimoniais efetivos, devem ser tributadas.
- Em terceiro lugar, depois da canibalização que o Imposto do Selo fez ao IRS em matéria de prémios de jogos, sorteios ou concursos, não faz hoje sentido manter a sujeição dos respetivos rendimentos àquele imposto e deviam regressar ao IRS.
- Deve também, em meu entender, fazer-se uma profunda reflexão sobre se também, por um lado, a sucessão hereditária, pela sua imprevisibilidade, não deveria estar integrada no IRS, tributando-se, então, ainda que a uma taxa proporcional idêntica à atual que vigora no IS, os meios monetários herdados, por constituírem imediato rendimento disponível e diferindo-se para o momento da realização a tributação dos ativos que apenas constituem acréscimo patrimonial de natureza não financeira, como, por exemplo, os imóveis.
- Por último e considerando que o princípio da anualidade do imposto, que é um imposto de formação sucessiva, está claramente consagrado logo no artigo 1.º do Código, não deveria ser “completado”, tal como se fez no Código do IRC, com a consagração do vencimento do imposto no último dia do período de tributação a que disser respeito? Isto porque a tributação *pro rata temporis* para que remete o artigo 12.º da LGT é absolutamente inaplicável num imposto progressivo, como parece evidente. A não ser que a LGT seja alterada para acomodar o conceito de “*período decorrido a partir da sua entrada em vigor*” a um mais explícito: se o período decorrido é o que se conta, no mesmo período fiscal, após a entrada em vigor da lei, ou se, pelo contrário, e como parte da doutrina defende, é o período fiscal (anual) posterior àquele em que a lei entrou em vigor. Aqui, a opção também é claramente política.

³⁵ Em nome da certeza e segurança jurídicas de um imposto excessivamente intrusivo na esfera patrimonial, e até na esfera pessoal, do sujeito passivo (“odiosa restrigenda”), não somos adeptos de modernas teorias sobre a tipicidade tributária e rejeitamos expressamente a interpretação analógica na aplicação das leis tributárias.

³⁶ São claramente incipientes as “estruturas empresariais” que um profissional independente utiliza para exercer, isolado, a sua profissão. As “sociedades de profissionais” é que optam deliberadamente por uma estrutura empresarial para suportar a atividade dos seus membros e para beneficiarem das mais-valias propiciadas pelos seus colaboradores e se é verdade que, originariamente, estavam em regra sujeitas ao regime da transparência fiscal, as alterações entretanto ocorridas na lei acabaram por excluir desse regime as maiores! Faltam-nos, aliás, estudos científicos sobre a rendibilidade fiscal dessas sociedades e, em tal domínio, a AT não está isenta de culpas.

Vejamos agora, em particular, as categorias A e F, quanto aos diversos aspetos do elemento objetivo da incidência.

A categoria A, certamente pela sua inigualável importância financeira, tem crescido exponencialmente na sua articulação legal. Neste momento, tem três artigos exclusivamente a ela dedicados: o artigo 2.º, o artigo 2.º-A e o artigo 2.º B. No entanto, carece de uma revisão integral tendo em conta as novas modalidades de trabalho por conta de outrem, quer já tenham consagração legal no Código do Trabalho, quer estejam a “incubar”, designadamente na sequência da experiência de teletrabalho que a pandemia potenciou. E se o teletrabalho realizado em território português para entidades com sede ou direção efetiva no mesmo território não levanta problemas de maior, já o teletrabalho realizado em território português para entidades nele inexistentes sob qualquer forma jurídica ou o teletrabalho realizado de fora do território português para que o respetivo resultado seja neste utilizado, podem levar, neste momento, a situações insolúveis. Estou, naturalmente, a falar dos elementos de conexão territorial que fundamentam a soberania tributária do Estado Português³⁷.

Mais dois aspetos merecem olhar crítico sobre aspetos do elemento objetivo da incidência relativos à categoria A. É o caso da “dedução específica” da categoria³⁸, que, digamos, congelou no tempo. A medida adotada em 2015 de abandonar a fórmula de cálculo para fixar a quantia dedutível, se, na verdade, é mais transparente, por outro lado tende a congelar o montante. Em 6 anos não foi alterado. E também congelou quanto à sua evolução para fixar despesas de diversa ordem relacionadas com a obtenção do trabalho dependente, designadamente: deslocações, refeições, formação profissional e uma “taxa de depreciação” do elemento produtor do trabalho. Ao considerar, pratica e exclusivamente, as deduções para a SS, obviamente não está a contemplar nenhuma “despesa necessária à obtenção do rendimento”. Está a deduzir ao rendimento bruto do trabalho um imposto que devia ser deduzido à coleta do IRS, com natureza de pagamento por conta. Por último, desmistificar a ideia de que, as regras de conversão monetária dos rendimentos em espécie, se aplica apenas à categoria A. Ela é de aplicação generalizada a todo o imposto. E, feita a opção pela não retenção sobre essas remunerações em espécie, o seu controlo exigia que a entidade que as pagasse entregasse simultaneamente ao Estado uma percentagem determinada sobre o respetivo valor, que o beneficiário, entre outras coisas, haveria de invocar como crédito de imposto na liquidação final deste.

A categoria F trouxe-nos, nos últimos anos, coisas impensáveis. Na verdade, transformou-se numa categoria de rendimentos que, não exigindo formalmente qualquer livro de registo³⁹, a resposta às suas exigências declarativas pressupõe não uma mera contabilidade geral, mas uma contabilidade analítica: prédio por prédio (em prédios isolados ou em edifícios em propriedade horizontal) ou andar por andar “com acesso a partes comuns” de um edifício não constituído em propriedade horizontal (ainda me não habituei ao termo “propriedade vertical”). Veja-se que se chega a exigir que a fatura da lata de tinta adquirida para efetuar uma pintura num apartamento arrendado, identifique plenamente esse apartamento. Só falta exigir-se a confirmação de que o pintor a gastou integralmente na pintura.

A categoria F, na sua atual configuração, é uma absoluta e inaceitável desconsideração do princípio da boa-fé nas relações entre a administração fiscal e os contribuintes. Não existe qualquer grau de comparabilidade entre o que é exigido às sociedades de simples administrações de bens, às sociedades imobiliárias e aos fundos de investimento imobiliário, porque têm contabilidade organizada e aí podem considerar todos os encargos, incluindo os relativos a mobiliário e equipamentos integrantes do locado, que um senhorio individual não pode fazer. As mesmas entidades podem aproveitar promoções para a aquisição de materiais de conservação e manutenção, porque não têm de justificar os imóveis onde foram utilizados, mas o senhorio individual não pode “stocar” esses materiais, porque a fatura de aquisição não pode, obviamente, identificar os imóveis onde vão ser utilizados. Está na altura de se voltar às “avenças” legais para despesas de conservação e manutenção que caracterizaram o início do IRS (há agora o antecedente do regime simplificado em IRS!) de se remeter para o senhorio o dever de comprovar encargos mais elevados. Mas de forma menos agressiva como a que atualmente, não propriamente a lei, mas os procedimentos administrativos que parece variarem também de Serviço para Serviço na ausência de instruções gerais e que são fonte de enorme criatividade.

³⁷ E tenha-se presente, de uma vez por todas, que os elementos de conexão territorial estabelecidos no artigo 18.º e em cuja interpretação e aplicação tantas barbaridades têm sido cometidas, se destinam exclusivamente a fundamentar a soberania territorial do Estado para tributar rendimentos obtidos no respetivo território por não residentes. Se é necessária uma nova lista de elementos de conexão para, por exemplo, fazer a retenção na fonte a residentes, essa tem de ser expressamente construída “ex novo”.

³⁸ Aquela que deveria compreender todas as despesas necessárias e efetivamente suportadas para a obtenção do rendimento.

³⁹ Passaram a ser “controlados” os recibos emitidos, agora exclusivamente no sítio da AT, mas, por exemplo, não se podem afetar à categoria F os encargos que tenham sido suportados conservação ou manutenção de locados.

d) O elemento subjetivo do facto tributário em IRS

Para quem considera que o Código Civil não é a fonte preponderante na exportação de conceitos para o IRS tem, nas normas relativas ao elemento subjetivo do facto tributário, um exemplo absolutamente contrário.

A este propósito, apenas me permito relevar um tema: o dos sujeitos passivos em IRS, casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. Já escrevemos noutro local sobre o tema: o “flop” da alteração de paradigma da sua tributação conjunta para o da sua tributação separada⁴⁰.

Na verdade, embora o número das declarações separadas venha crescendo (atingindo cerca de 10% em 2019), são mais de 90% os agregados que continuam a apresentar a sua declaração conjunta. Seja por uma questão de hábito, seja porque a tributação conjunta é mais barata do que a tributação separada⁴¹. Mas esse é um problema de somenos. A verdadeira iniquidade da alteração de paradigma resulta do facto de, por interpretação estrita da lei por parte da administração fiscal, os agregados familiares constituídos por cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, com ou sem dependentes, que apresentam declaração conjunta, serem confrontados com normas próprias de tributação separada e que lhes são aplicadas, introduzindo uma vertente de tributação separada no que as pessoas querem seja uma tributação conjunta. Exemplos poderiam dar-se ao nível de “divisões fictícias” de propriedade, tanto na categoria F, como na categoria G, Mais-Valias, no estabelecimento autonomizado por sujeito passivo e não por agregado da base de rendimentos líquidos negativos para efeitos de reporte e, aparentemente, um reporte que é feito exclusivamente para o contribuinte que gerou o rendimento líquido negativo e não para a “categoria conjunta” de ambos os sujeitos passivos em que os prejuízos foram obtidos. Até ao limite de em diversas categorias se não permitir, no próprio ano da obtenção dos rendimentos, a soma algébrica dos rendimentos de cada um, sobrando para a base dos rendimentos líquidos o montante apurado, ainda que indexado ao NIF de quem o gerou. Porque há uma outra iniquidade no sistema, embora parece que mais antiga, em que, considerando a mobilidade inter-agregados das pessoas singulares, seja extinto o direito ao reporte, para o novo agregado, do prejuízo obtido no ano anterior.

Este paradigma releva ainda de uma lacuna que também já denunciámos⁴² e que consiste no facto singular de, num regime de tributação separada (note-se que para casados), não existir norma sobre a individualização de rendimentos, uma vez que estes, consoante os regimes de bens do casamento, estão individualizados à partida (regime de separação de bens), não estão, de todo, individualizados à partida (num regime de comunhão geral) e só parcialmente estão individualizados (regime de comunhão de adquiridos, no que se refere a bens próprios). Pois a verdade é que, numa aberração jurídica, a administração fiscal trata (e não só em IRS, acrescente-se) a comunhão de bens, não como um património coletivo em que cada cônjuge tem o “direito a metade”, insuscetível de preenchimento até à partilha, mas como uma compropriedade de bens, um património próprio e individualizado do bem comum que cada contitular tem. E ainda haveria que perguntar como se fazem estas intercomunicabilidades se um agregado decide tributar-se em separado num ano e no ano seguinte volta à tributação conjunta.

Mais teríamos para dizer, nomeadamente quanto ao indexante que já não é a RMMG, mas ainda não é também o IAS⁴³, à panóplia de deduções à coleta, cuja percutibilidade é inalcançável, que confunde deduções pessoalizantes com benefícios fiscais metendo tudo no mesmo “saco”, que parece ter tido como finalidade preponderante dar alguma utilidade ao e-fatura que estava a falhar os seus objetivos iniciais e que assenta em códigos CAE que são o elemento mais volátil e não fiscalizado das empresas, o que se repercute diretamente na verdade material que havia de estar subjacente às declarações de rendimentos e se limita a ser um dado de verdade formal e que tem limites inaceitavelmente reduzidos, mas as limitações de tempo e de espaço impõem-nos que fiquemos por aqui, com a consciência de que os problemas mais prementes do IRS foram abordados e, por último, à fonte oculta de receita (um imposto cobrado à margem da constituição e da lei) em que os reembolsos cujo montante se tem situado em torno dos 3.000 milhões de euros por ano, constituem um desvio inaceitável da filosofia que inicialmente presidiu às retenções em IRS: *pay as you earn*.

⁴⁰ Revista Contabilista, n.º 220, julho de 2018, pp. 49 e ss.

⁴¹ A grande desvantagem do reformador de 2015 foi a de lhe estar vedado mexer nas taxas de tributação. Era, pois, mais do que evidente que a tributação separada, por não aplicação do quociente conjugal ao agregado, não ficaria “mais barata” do que a tributação conjunta. E, é minha convicção, são muito poucos os que estão dispostos a trocar a sua “intimidade patrimonial” por uma tributação mais pesada.

⁴² In “Livro de Homenagem a Ana Maria Rodrigues”, Almedina, Coimbra, 2018.

⁴³ Devem os leitores lembrar-se que há uma célebre norma transitória, o n.º 1 do artigo 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que introduziu o IAS (Indexante dos Apoios Sociais) como indexante geral do IRS, mantendo-se, porém, a RMMG (Retribuição Mínima Mensal Garantida), até então o indexante do IRS e que devia, aliás, manter-se, até que o valor do IAS atingisse o valor da RMG, então 475,00€. Onze anos depois, o IAS ainda está em 438,81 €, enquanto a RMMG para 2021 é de 665,00 €. Veja-se aqui uma amostra dos malabarismos que são feitos com o imposto. Sempre fomos críticos desta solução de erosão do indexante, e refletimos essa crítica na nossa Lição sobre IRS em Lições de Fiscalidade, Vol. I, Coordenação de João Ricardo Catarino e de Vasco Branco Guimarães, 7.ª d., Almedina, Coimbra, 2020, pp. 205-331.

5. CONCLUSÃO

O IRS em vigor não está bem, nem se recomenda. Carece de uma profunda revisão, a tender para reforma estrutural por alteração do modelo: do modelo compreensivo ao modelo dual, com todas as consequências daí advenientes. E mais do que uma espécie de “mesa do orçamento” onde todos querem o seu pedaço, o IRS deveria tender apenas a não tributar o mínimo de existência e a deixar para prestações positivas da segurança social a redistribuição que acaba por não fazer.

Lisboa, 14 de Setembro de 2021

BIBLIOGRAFIA

Cadernos CT n.º 209, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Coord., CARLOS DOS SANTOS, António e MARTINS, António M. Ferreira, 2009

Cadernos CTF n.º 216, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Património e o Rendimento, Lisboa, 2015

CASALTA NABAIS, em Estudos de Direito Fiscal, V, Uma Futura Revisão Constitucional

DIAMOND P. e MIRRLEES, J., Optimal Taxation and Public Production: Production Efficiency, 1971, in American Economy Review, 61

FAUSTINO, Manuel:

- IRS, de Reforma em Reforma, (2003), A Constituição Fiscal Revista
- JTCE, Revista de Economia, Finanças e Contabilidade (2001), IRS, uma década de vigência.
- Evolução da Tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC, in Reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussões ao nível dos contribuintes e da administração fiscal, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995
- Tendências Recentes da Evolução do Imposto sobre o Rendimento Pessoal, Ciência e Técnica Fiscal n.º 416
- Lição sobre IRS em Lições de Fiscalidade, Vol. I, Coordenação de João Ricardo Catarino e de Vasco Branco Guimarães, 7.ª d., Almedina, Coimbra, 2020

GAGO RODRIGUEZ, Alberto, ALVAREZ VILLAMARIN, José C. e GONZALEZ MARTÍNEZ, Xosé M., Las Reformas Fiscales del Siglo XX - Teoría y Práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013, 2015, Madrid, Editorial del Economista

Instituto de Estudios Fiscales, Evaluación de la Reforma del IRPF de 2015, Madrid, 2015

MARTINEZ, Soares, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 7.ª edição, 1993, pp. 510.

MIRRLEES, J., 1971, The Theory of Optimal Income Taxation, in Revue of Economic Studies, 38, pp. 175-208

MIRRLEES, James - tradução de Julio Viñuela Diaz, Diseño de un sistema tributario óptimo, Informe Mirrlees, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013

OCDE,

- Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, n.º 13, 2006
- Tax Policy Reforms 2018
- Tax Policy Reforms 2019

PITTA E CUNHA, Paulo de

- Alterações na Tributação do Rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos, Revista FISCO, n.º 103/104, junho de 2002, Ano XIII
- A Reforma Fiscal, 1.ª ed., D. Quixote
- A pseudo-reforma fiscal do Século XX e o regime simplificado, Revista de Finanças Públicas e Direito

Fiscal, n.º 1

- 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/1989, Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005

SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed., Coimbra, 2007

SÉRGIO VASQUES, in Manual de Direito Fiscal, 2.ª ed., Almedina, Coimbra

TEIXEIRA RIBEIRO, in A Reforma Fiscal (1989), Imposto Único de Rendimento Pessoal

XAVIER DE BASTO, José Guilherme, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007

Devo ainda mencionar o precioso auxílio que me foram dados pels:

- Dossier Estatístico da AT, Triénio 2017-2019;
- Bases de dados da PORDATA, OECD e Eurostat
- Relatórios específicos sobre reformas fiscais publicados pela UE e pela OCDE.

PARTE 3

CAPÍTULO I

Reforma do IRC

LUIS MARQUES
ANTÓNIO NEVES

Reforma do IRC

O presente documento visa apresentar algumas sugestões, por parte da equipa da EY Portugal, tendentes a melhorar o sistema fiscal Português, concretamente, ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, tal como nos foi solicitado. Deste modo, e atendendo às limitações que um exercício deste género comporta, optámos por seleccionar as temáticas que, em face da nossa experiência profissional, têm vindo a assumir uma importância crítica junto dos diversos agentes económicos que atuam no mercado Português. Trata-se, assim, de uma reflexão não muito teórica, com antes pragmatismo e sentido prático, não se pretendendo efetuar uma dissertação técnica aprofundada sobre as temáticas objeto de análise, dando, ao invés, pistas e/ou sugestões que visem atingir o objetivo delineado com este trabalho.

Deste modo, passamos seguidamente a elencar as áreas / temas que foram objeto da nossa análise para efeitos do nosso trabalho, como segue:

Isenção de IRC (prevista no artigo 14.º do Código do IRC) - Flexibilização de meios de prova

De entre as isenções previstas no artigo 14º do Código do IRC, a isenção aplicável ao pagamento de lucros e reservas que as entidades portuguesas colocam à disposição junto de entidades não residentes assume uma importância acrescida, dado Portugal se tratar maioritariamente de um País que normalmente recebe mais investimento estrangeiro (*inbound*) por comparação ao investimento efetuado no exterior (*outbound*). Deste modo, a existência de uma regra geral que, cumpridos determinados requisitos, isente de IRC em Portugal esse fluxo de rendimentos (i.e. pagamento de lucros / dividendos) para o exterior é uma medida que faz todo o sentido e que encontra respaldo em várias jurisdições internacionais, nomeadamente nos vários Estados Membros da União Europeia e no Reino Unido. No entanto, a experiência indica-nos que a forma de aplicar, em termos práticos, a referida isenção de IRC, nem sempre se revela simples e, em alguns casos, revela-se mesmo impossível, levando a que alguns investidores estrangeiros se vejam confrontados com a necessidade de litigar com o Estado Português no sentido de verem ser aplicada uma norma que, em termos substantivos, faria todo o sentido ser aplicada de forma linear e sem grande margem para discussão.

Infelizmente, não é isso que acontece. De facto, o artigo 14.º do Código do IRC, no respetivo n.º 3, alínea b) prevê expressamente, entre outras condições, que a aludida isenção de IRC se aplique quando a entidade beneficiária do rendimento (i.e. o acionista e/ou sócio não residente) “*esteja sujeito e não isento de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC desde que, nas situações previstas na subalínea 3) da alínea anterior, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º.*”

No entanto, o número 4 do artigo 14º do Código do IRC estabelece ainda que a prova das condições anteriormente referidas deve ser concretizada, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, em momento anterior à data da colocação à disposição dos lucros e reservas distribuídos, através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente esta entidade.

Na prática, o Código do IRC impõe uma obrigação unilateral junto da entidade não residente de obtenção de uma declaração que tem de ser, obrigatoriamente, confirmada e autenticada pela autoridade tributária do seu Estado de residência, a qual tem de forçosamente referir que é sujeito a imposto sobre o rendimento no seu País e que a taxa de imposto corresponde a, pelo menos, 60% da taxa devida em Portugal.

Infelizmente, algumas autoridades tributárias de alguns países (i.e. Estados Unidos da América), não emitem / certificam este tipo de declarações o que inibe a aplicação da referida isenção de IRC. Esta situação, para além de gerar alguma perplexidade junto de investidores internacionais, gera algum desconforto e desconfiança sobre a transparência do nosso sistema fiscal. Sem prejuízo de se entender que devem ser dados elementos de prova documental que justifiquem a aplicação da isenção de IRC, a mesma deveria ser mais flexível no sentido de poderem ser providenciados elementos de prova alternativos.

Neste sentido, a norma em análise deveria ser complementada no sentido de prever expressamente que quando a obtenção da referida declaração não se revelar possível deverão ser admissíveis outros meios de prova que atestem / validem a mesma condição que tal declaração deveria comprovar (por exemplo, cópia certificada da respetiva declaração de rendimentos onde se evidencie de forma clara a taxa de imposto a que a entidade terá sido sujeita no seu País de residência onde se consegue facilmente confirmar a taxa de imposto devida no País de residência). Em suma, deve-se procurar uma forma de flexibilizar os meios de prova desde que atinjam os mesmos objetivos e assim promover uma maior transparência nas normas, aparentemente simples, mas com dificuldades práticas que se tornam em alguns casos intransponíveis. Aliás, temos vindo a acompanhar alguns processos de litigância tributária neste tipo de assuntos que seriam de todo evitáveis, com vantagens para ambas as partes. Seria sem dú-

vida, uma alteração que faria todo o sentido vir a ser considerada no nosso normativo jurídico-tributário, *in casu*, no Código do IRC.

Regime de dedução de prejuízos fiscais - Alterações estruturais

O regime que regula a dedução de prejuízos fiscais encontra-se previsto no artigo 52.º do Código do IRC. Esta tem sido uma área onde temos vindo a assistir a várias alterações ao longo dos últimos anos, sem que se perceba qual o fio condutor que norteia a estratégia do legislador nesta matéria, criando até alguma instabilidade junto dos diversos *stakeholders*, nomeadamente junto dos contribuintes mas também junto das autoridades tributárias. Pensamos que o atual contexto económico, o qual se deve caracterizar por criar algumas medidas de estímulo na área fiscal tendo por objetivo acelerar a retoma económica no período pós Covid-19, poderá ser propício a que se faça uma reflexão profunda nesta área, não apenas conjuntural, mas de natureza estrutural e que haja um “*pacto de regime*” no sentido de manter um regime legal de dedução de prejuízos fiscais estável e dentro daquilo que são as melhores práticas internacionais, promovendo igualmente Portugal como um País mais competitivo no domínio tributário.

De facto, com o processo de Reforma do IRC de 2014, o prazo de reporte para efetivar a dedução de prejuízos fiscais passou a ser de 12 (doze) anos. Contudo, isto apenas vigorou até ao final do exercício de 2016, sendo que a partir de 1 de janeiro de 2017, esse prazo foi reduzido para 5 anos. Esta inconstância e falta de estabilidade não ajuda a promover a competitividade fiscal de Portugal a nível internacional.

Recentemente, e no âmbito das múltiplas medidas fiscais de natureza extraordinária que foram adotadas pelo Governo como forma de combater os efeitos adversos provocados pela pandemia da Covid-19, a área dos prejuízos fiscais foi igualmente endereçada. Neste contexto, a Lei que aprovou o Orçamento do Estado Suplementar para 2020, estabeleceu um regime especial de dedução de prejuízos fiscais aplicável aos períodos de tributação de 2020 e 2021.

Em termos concretos, estabeleceu-se o alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais apurados nesses períodos de tributação de cinco (5) para dez (10) anos, bem como do limite de dedução dos mesmos para 80% do lucro tributável (atualmente fixado em 70% do lucro tributável), salvaguardando-se no entanto que as empresas classificadas como PME's nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, mantêm o prazo de reporte de 12 anos. De igual modo, consagrou-se que a contagem do prazo de reporte dos prejuízos fiscais vigentes no primeiro dia do período de tributação de 2020 fica suspensa nos períodos de tributação de 2020 e 2021.

No entanto, tudo isto são medidas conjunturais e temporárias e os efeitos na competitividade fiscal de Portugal não terão os efeitos desejados numa ótica de longo prazo.

Assim, e tomando como exemplo comparativo a situação que temos em Espanha (dado ser um País muitas vezes utilizado para fazer comparações com Portugal), poder-se-ia contemplar uma alteração ao regime de dedução dos prejuízos fiscais que passasse por não impor qualquer regime temporal, nem quantitativo (a regra atual limita a dedução dos prejuízos fiscais a um valor correspondente a 70% do lucro tributável registado no ano) para se efetivar essa dedução. Ou seja, contemplar a possibilidade de o prazo de reporte para se efetivar a dedução de prejuízos fiscais fosse ilimitado.

Este princípio assenta numa premissa técnica geralmente aceite pela doutrina que ao nível do IRC existe um princípio de solidariedade entre os exercícios fiscais. É uma alteração ambiciosa, sem dúvida, mas certamente no caminho certo. Dentro deste contexto, poder-se-ia igualmente contemplar a possibilidade de se efetivarem as deduções de prejuízos para exercícios passados (por exemplo, limitar essa possibilidade aos últimos 4 anos, dado ser esse o prazo legal que Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe para poder inspecionar os exercícios fiscais), corrigindo desse modo o imposto pago no passado (o processo internacionalmente apelidado de “*carry back*”).

Tudo isto obrigará por certo a uma discussão séria e a um “pacto de regime”, tal como anteriormente referido, e naturalmente a um exercício financeiro de medição de impactos ao nível das receitas do Estado, estando certo de que estas medidas poderiam sem quaisquer dúvidas contribuir para uma dinamização (e melhoria ao nível da competitividade) do sistema fiscal em Portugal.

Regime fiscal aplicável ao resultado da partilha no contexto de liquidações - clarificação do regime

Uma das áreas controversas ao nível do IRC reside no tratamento fiscal do resultado da partilha em resultado da liquidação de sociedades, especialmente quando tal facto origina uma perda na esfera dos sócios.

Atualmente, o regime fiscal aplicável a este tipo de situações encontra-se estatuído nos artigos 80.º e 81.º do Código do IRC.

Assim, estabelece o artigo 80.º do Código do IRC que “*na determinação do resultado de liquidação, havendo partilha pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respetivo valor de mercado*”. Até aqui tudo bem, sendo que muitas vezes se entra numa discussão muito sensível sobre o que deve ser considerado como valor de mercado, nomeadamente quando não existe um valor de mercado que resulte de uma cotação oficial em mercado organizado. No entanto, o recurso a avaliações promovidas por entidades externas tem sido geralmente aceite como forma de endereçar esta condição estabelecida pela lei (que aliás é comum a outras referências que existem quando se apela ao valor de mercado para estabelecer uma referência ao valor de realização).

Olhando agora para a situação concreta das perdas de liquidação, algumas questões têm vindo a revelar-se controvertidas, atendendo à letra da lei. Vejamos então:

Nos termos do artigo 81.º do Código do IRC a diferença entre o valor da partilha e o valor de aquisição das partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio (por exemplo, prestações suplementares de capital), quando positiva, é englobada no rendimento tributável dos sócios com a natureza de mais-valia. Quando tal diferença é negativa, a mesma é considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º (i.e. eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos).

Estabelece-se ainda que a menos-valia assim gerada não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças (i.e. residentes em paraísos fiscais) ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos. Ora, é aqui que começam a surgir dúvidas sobre o alcance da lei. Será que o legislador ao impor um prazo mínimo de detenção de 4 anos para que a perda gerada numa operação de liquidação seja dedutível, estaria apenas a pensar nas partes sociais e não nos outros instrumentos de capital próprio? Parece ser o que resulta da letra da lei de uma forma clara e objetiva. Mas qual será a *ratio* para essa situação? Para melhor se perceber a situação, poderemos tentar ilustrar como um exemplo o alcance do que se referiu. Exemplificando então, se um sócio tiver adquirido partes sociais há mais de 4 anos e tiver realizado prestações suplementares de capital há apenas 2 anos, e assumindo que 90% do seu investimento na sociedade liquidada estaria concentrado nesta última modalidade, parece resultar da letra da lei que a menos-valia na liquidação, na parte imputável às prestações suplementares, seria fiscalmente dedutível sem mais. Mas será mesmo? É que temos vindo a assistir que a AT na sua atuação em processos de inspeção tem por hábito fazer um paralelismo entre partes sociais e outros instrumentos de capital próprio (i.e. aplicando o mesmo regime a ambas as realidades dado estarmos perante investimentos em sociedades, em sentido lato) e nestas situações originar divergências de entendimento que são suficientes para que se inicie um processo de litigância entre contribuintes e AT, dada a leitura que se pode fazer da letra da lei, que muitas vezes terminam nos tribunais. Por isso seria bom que se facto a lei fosse clara e se for essa a intenção do legislador, então que se altere a lei no sentido de referir expressamente que o aludido prazo de 4 anos aplica-se não só às partes sociais mas também aos outros instrumentos de capital de próprio.

Nesta temática existe ainda uma outra situação particular que urge resolver / sanar ao nível da letra da lei. O artigo 47.º-A do Código do IRC estabelece, entre outras situações, que para efeitos de IRC, a data de aquisição das partes de capital adquiridas ou atribuídas ao sujeito passivo por incorporação de reservas ou substituição, designadamente por alteração do respetivo valor nominal ou transformação da sociedade emitente, é a data de aquisição das partes de capital que lhes deram origem. Quer isto dizer, em termos práticos, que se um sócio detiver uma parte de capital “A” que tem um valor nominal de 5€ e proceder a um aumento do capital, não por emissão de novas partes de capital, mas sim por alteração do valor nominal da parte de capital “A”, passando a mesma, por exemplo, para um valor de 5.005€ (i.e. aumento de capital de 5.000€ por alteração do valor nominal), quer isto dizer que, com base no estipulado na lei, a data de aquisição da parte de capital “A” continuará a ser a data histórica / inicial em que sócio adquiriu inicialmente e não a data em que efetuou o aumento do capital. Contudo, temos vindo a constatar que a AT não entende dessa forma esta disposição legal e continua a entender que no contexto de aumentos de capital na modalidade de alteração do valor nominal continua a relevar a data do aumento do capital e não a data de aquisição das partes de capital que lhe deram origem. Ora, no contexto de liquidação de sociedades, quando existe uma perda e no caso o aumento do capital tiver sido feito há menos de 4 anos, a AT considera que essa parcela do custo de aquisição das partes sociais não concorre para o cômputo desse resultado. Ora, não é isso que decorre da letra da lei. Assim sendo, e se efetivamente é essa a intenção do legislador, dever-se-á promover uma alteração ao Código do IRC que vise clarificar esse ponto de forma definitiva. Por exemplo, promover uma alteração à redação do artigo 47.º-A do Código do IRC no sentido de fazer coincidir a data de aquisição com a data em que se efetivar o aumento do capital, independentemente da modalidade do aumento.

Regime de tributação autónoma - Maior flexibilização

O regime das tributações autónomas em sede de IRC é uma inovação da legislação portuguesa que não encontra paralelismo em muitas jurisdições com as quais Portugal gosta de se comparar, nomeadamente ao nível da União Europeia.

É algo que até tem sido merecedor de alguma controvérsia, pois trata-se de uma forma de tributação que incide sobre despesas e não sobre os lucros, como seria normal, dado que o IRC é um imposto que deveria incidir sobre os lucros das pessoas coletivas.

Contudo, isso seria uma outra discussão que não aquela que se pretende neste trabalho. Dando como inevitável a existência do regime das tributações autónomas, poder-se-ia equacionar uma maior flexibilização na aplicação das regras atualmente existentes.

Desde logo a penalização (*quicá* excessiva) nas situações em que os contribuintes registam / apuram prejuízos fiscais. O que esta situação parece evidenciar é que o legislador entende que se uma empresa apura prejuízo fiscal terá de pagar um imposto agravado em sede de tributações autónomas (i.e. acréscimo em 10 pontos percentuais), pois presume-se que o mesmo possa resultar de alguma intenção / manipulação do contribuinte e não de uma situação de natureza empresarial. Tal presunção estará certamente errada na maioria dos casos. Uma coisa são situações de fraude e evasão fiscal, as quais devem ser combatidas em sede própria e serem ainda objeto de uma fiscalização rigorosa, outra coisa é penalizar ainda mais uma situação já por si débil de um ponto de vista económico (i.e. o apuramento de um prejuízo).

Valeria a pena rever esta situação e acabar em definitivo com esta penalização excessiva e desproporcionada.

Outro aspeto a ter em conta é a utilização do regime das tributações autónomas enquanto forma de promover melhores práticas ambientais e de políticas de sustentabilidade, nomeadamente através da utilização de viaturas automóveis mais amigas do ambiente, como sejam viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica e ainda viaturas híbridas plug-in. Se, por um lado, se saúda a inexistência de tributação autónoma no caso dos encargos suportados com viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, por outro lado, a existência de tributação autónoma (ainda que com taxas mais baixas) nas viaturas híbridas plug-in poderia ser revista de modo a diminuir ainda mais este tipo de incidência tributária. Há que passar uma mensagem clara de uma política de mobilidade sustentável e a utilização de viaturas híbridas plug-in são um passo certo nesse sentido.

Portanto, a ambição deve ser maior no sentido de se reduzirem substancialmente as taxas aplicáveis (i.e. atualmente cifram-se em 5% para viaturas com custo de aquisição inferior a 27.500€, em 15% para viaturas com custo de aquisição igual ou superior a 27.500€ e inferior a 35.000€, e em 27,5% para viaturas com custo de aquisição igual ou superior a 35.000€). Por exemplo, reduzir em 50% as taxas atualmente aplicáveis a este tipo de viaturas.

CFEI II - Medida conjuntural de maior longevidade

De entre as medidas de natureza fiscal que o Executivo adotou recentemente no sentido de tentar minimizar o impacto adverso provocado pela pandemia da Covid-19 no tecido empresarial, a reintrodução do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI II, dado ser um quase recalqueamento do regime do CFEI que vigorou no ano de 2013), introduzido pela Lei do Orçamento do Estado Suplementar para 2020, é sem dúvida aquele que merece um destaque particular.

Trata-se de um incentivo que visa premiar, pela via fiscal, através de um crédito fiscal que se materializa através de uma dedução à coleta do IRC, de uma parte do investimento efetuado pelas empresas em ativos fixos tangíveis e intangíveis e ainda em projetos de investimento.

Pela nossa experiência, este tem sido um mecanismo que várias empresas têm vindo a utilizar ao longo dos últimos meses. Trata-se, em termos práticos, de uma dedução à coleta do IRC, correspondente a 20% dos investimentos elegíveis, tendo como limite 5.000.000€ (na prática, a dedução máxima corresponderá a 1.000.000€ = 5.000.000€ x 20%).

O que poderá ser ponderado é que se estenda a aplicação deste regime aos próximos 2 anos. De notar, que o CFEI II apenas se aplica aos investimentos relevantes efetuados entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021. Sendo certo que os efeitos da pandemia da Covid-19 se irão, infelizmente, prolongar no tempo, seria de considerar a possibilidade de estender a aplicação deste regime especial até, pelo menos, ao final de 2022 e reavaliar mais tarde se faria sentido ainda assim prolongar por mais tempo.

Numa época em que o investimento na economia é mais preciso e necessário do que nunca, a manutenção deste tipo de incentivos fiscais revela-se fundamental e desejável para o nosso tecido empresarial.

Regime de transparência fiscal nas “sociedades de simples administração de bens”

O regime de transparência fiscal aplicável às “sociedades de simples administração de bens”, atualmente consagrado no artigo 6.º do Código do IRC, existe desde a entrada em vigor do Código do IRC em 1989.

Efetivamente, o preâmbulo ao Código do IRC referia expressamente que *“Importa ainda sublinhar que, com objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adopta em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal. O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição.”*.

Por outro lado, o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, estabelece que *“Não obstante o regime de transparência fiscal estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC, os lucros das sociedades de simples administração de bens, nas condições aí mencionadas, obtidos anteriormente à data da entrada em vigor do mesmo Código, que venham a ser posteriormente a esta colocados à disposição dos respectivos sócios, serão considerados rendimentos de aplicação de capitais e sujeitos a tributação em IRS ou IRC nos termos gerais.”*.

Ao longo dos anos o tema da transparência fiscal nas “sociedades de simples administração de bens” tem sido objeto de estudos e entendimentos da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), mas, talvez mais do que nunca, este é um tema extremamente atual, em particular, no que respeita ao setor imobiliário.

A este respeito, importa identificar o que se entende por “sociedades de simples administração de bens”. Nos termos do já referido artigo 6.º do Código do IRC, tal corresponde a sociedades em que:

- A maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar (grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive); ou
- O capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

O mesmo artigo vem, ainda, esclarecer que uma “sociedade de simples administração de bens” é uma sociedade *“(…) que limita a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras atividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos”*.

Esta temática é, particularmente, pertinente no caso do arrendamento de bens imóveis, nomeadamente, se esse arrendamento não for acompanhado da prestação de serviços associados ao imóvel e que vão além da mera manutenção, reparação ou realização de benfeitorias.

Em termos práticos, a transparência fiscal poderá ser ultrapassada, regra geral, e quando não se verifique o controlo por um grupo familiar, mediante a existência de seis ou mais sócios na “sociedade de simples administração de bens”.

Desde logo, seria importante harmonizar o artigo 6.º do Código do IRC relativamente aos requisitos dos sócios das “sociedades de simples administração de bens”. De facto, se relativamente aos grupos familiares se exige a detenção durante mais de 183 dias do exercício fiscal, não se vislumbra qual a razão para que no caso de um número de sócios não superior a cinco, assumindo que não há controlo por parte de um grupo familiar, basta a detenção num único dia do exercício fiscal, sem sequer ser necessariamente o correspondente ao do facto gerador do imposto (último dia do período de tributação, conforme decorre do n.º 9 do artigo 8.º do Código do IRC).

Assim, afigura-se desproporcionada a exigência de que basta apenas haver menos de seis sócios durante um qualquer dia no ano. A ser assim, deveria ser no último dia do ano (onde se verifica o facto gerador do imposto) ou, tal como se verifica relativamente ao grupo familiar, afigura-se mais adequado somente relevar as situações em que a sociedade tenha menos de seis sócios durante a maioria do período de tributação.

Nos termos do artigo 12.º do Código do IRC, as “sociedades de simples administração de bens”, sujeitas ao regime de transparência fiscal, não são tributadas em IRC, exceto relativamente na parte respeitante a tributações autónomas, pelo que se tem entendido que essas entidades não se encontram sujeitas a IRC. Na prática, a matéria coletável, apurada nos termos do Código do IRC, e independentemente da distribuição de lucros, será imputada aos sócios (pessoas singulares ou coletivas) na respetiva proporção do capital que, sendo não residentes, são considerados como obtidos através de um estabelecimento estável em território português (tema que, por si só, é passível de discussão face ao conceito de estabelecimento estável previsto nas Convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, embora este não seja, de todo, o foco do presente texto).

A aplicação do regime de transparência fiscal a uma sociedade resulta em várias consequências em termos fiscais, designadamente: (i) a mesma não poder integrar um grupo ao qual seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), por não ser uma sociedade sujeita a IRC, (ii) a não aplicação do regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 73.º e seguintes do Código do IRC relativamente a operações

de reestruturação em que a sociedade seja eventualmente interveniente, pela mesma razão, e (iii) a não aplicação da dispensa de retenção na fonte sobre os rendimentos prediais obtidos, conforme especificamente previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 97.º do Código do IRC.

Por outro lado, e uma vez que o âmbito do presente texto visa apenas o IRC, suscita-se a questão sobre a tributação dos sócios (pessoas coletivas) relativamente aos lucros distribuídos (v.g., dividendos) pela “sociedade de simples administração de bens” sujeita ao regime de transparência fiscal, bem como relativamente às mais-valias decorrentes da eventual alienação das respetivas partes de capital. Sobre estes aspetos, a AT veio recentemente emitir entendimento no seguinte sentido:

- Os lucros distribuídos pela “sociedade de simples administração de bens”, relativamente a lucros obtidos durante a aplicação do regime de transparência fiscal, não lhes sendo aplicável o artigo 51.º do Código do IRC (i.e., eliminação da dupla tributação económica – “*participation exemption*”), na medida em que a sociedade não é considerada como sujeita a IRC, não devem ainda assim ser sujeitos a tributação em sede de IRC na esfera dos sócios, uma vez que tais lucros já foram tributados no momento da imputação da matéria coletável (em linha com o que se encontra especificamente previsto no Código do IRS);
- No que concerne às mais-valias resultantes da transmissão das partes de capital na “sociedade de simples administração de bens”, não se aplica o artigo 51.º-C do Código do IRC (i.e., exclusão de tributação das mais-valias realizadas na transmissão de partes de capital), são as mesmas sujeitas a tributação em IRC de acordo com as regras gerais, na medida em que as “sociedades de simples administração de bens” sendo sujeitas ao regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC.

Relativamente aos lucros distribuídos, e até porque um dos princípios basilares do regime de transparência fiscal sempre foi a eliminação da dupla tributação económica, o entendimento da AT – embora não respaldado em norma específica do Código do IRC, ao contrário do que se verifica em IRS – afigura-se totalmente correto, bem como em linha com o já referido regime transitório previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, relativamente às “sociedades de simples administração de bens”, na medida em que se consagra a tributação na esfera dos sócios (em IRS ou IRC) no que respeita aos lucros distribuídos e decorrentes de resultados obtidos anteriormente à aplicação do regime de transparência fiscal, nomeadamente porque tal regime não existia antes de 1989.

Ou seja, o referido regime transitório visa clarificar a tributação dos lucros distribuídos na esfera dos sócios, quando respeitem a resultados obtidos antes de 1989, uma vez que até 1988 não existia o regime de transparência fiscal e a consequente imputação de matéria coletável aos sócios. Por conseguinte, à contrário, os lucros distribuídos respeitantes a resultados obtidos durante a vigência e aplicação do regime de transparência fiscal não devem ser tributados na esfera dos sócios aos quais se verificou a imputação da matéria coletável da “sociedade de simples administração de bens”.

Aliás, diga-se, que a referência à transparência fiscal no n.º 3 do artigo 14.º do Código do IRC, parece querer dizer o mesmo, ou seja, se a sociedade que distribui os lucros ou reservas se encontra abrangida pelo regime de transparência fiscal, não se aplica a isenção prevista no referido artigo, na medida em que a mesma não é sequer necessária atento o facto de se considerar que os lucros distribuídos, tendo já sido imputados e tributados na esfera dos sócios não residentes através de um estabelecimento estável presumido nos termos do n.º 11 do artigo 5.º do Código do IRC, não o deverão ser novamente, sob pena de dupla tributação.

No entanto, é curiosa a redação do n.º 3 do artigo 14.º do Código do IRC, porquanto, se refere que “(...) *que uma entidade residente em território português, sujeita e não isenta de IRC ou do imposto referido no artigo 7.º e não abrangida pelo regime previsto no artigo 6.º, coloque à disposição de uma entidade (...)*”, isto é, se é entendimento pacífico que uma entidade sujeita ao regime de transparência fiscal não é sujeita a IRC, a menção ao regime de transparência fiscal parece afigurar-se redundante.

Contudo, no que concerne às mais-valias resultantes da alienação de partes de capital em “sociedades de simples administração de bens”, sujeitas ao regime de transparência fiscal, e mesmo compreendendo o entendimento da AT face à atual redação do Código do IRC, não deveria ser esquecido o mais que possível paralelismo com o previsto no artigo 66.º (Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) do Código do IRC, muitas vezes apelidado precisamente de “transparência fiscal internacional”, bem como no artigo 81.º (Resultado da partilha) do mesmo diploma, onde o legislador procurou mitigar a dupla tributação, tanto nos lucros distribuídos como nas mais-valias realizadas com alienação ou liquidação.

Na verdade, convém não esquecer que a tributação de mais-valias ao nível dos sócios é, também, uma forma de dupla tributação económica, no caso da transparência fiscal agravada pelo facto de os lucros das “sociedades de simples administração de bens” serem sujeitos a tributação na esfera dos sócios, precisamente onde se verifica a tributação sobre mais-valias realizadas com a alienação das partes sociais representativas do capital de tais sociedades.

Tem sido amplamente aceite na literatura jurídico-tributária que “*a realização de mais-valias e a distribuição de lucros são formas alternativas e substitutivas de aportação de valor aos acionistas e que um tratamento diferenciado destas duas formas de realização de rendimento seria suscetível de influenciar a decisão de detenção de*

capital nas empresas e, assim, distorcendo ou pelo menos modificando o que seria o comportamento normal dos agentes económicos”.

No caso do artigo 66.º do Código do IRC, e em resultado da Reforma do IRC ocorrida em 2014, o legislador entendeu (e bem) introduzir uma norma que mitiga a dupla tributação no caso da alienação da subsidiária estrangeira sujeita às regras de imputação de rendimentos, ou seja, de acordo com o n.º 11 do referido artigo, *“Em caso de transmissão onerosa de partes sociais de uma entidade não residente a que tenha sido aplicável o disposto no n.º 1 são dedutíveis ao valor de realização os valores que o sujeito passivo prove terem sido imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de períodos de tributação anteriores, na parte em que os mesmos não tenham sido ainda considerados nos termos do n.º 8.”.*

Por conseguinte, ao permitir a mencionada dedução para efeitos de apuramento de mais-valias, está a evitar-se uma clara dupla tributação dos lucros já imputados – e tributados na esfera do sócio – mas que por não terem sido ainda distribuídos se encontram a valorizar a sociedade e, por conseguinte, a incrementar as mais-valias.

De facto, podem estar embutidos na mais-valia, realizada aquando da alienação das partes sociais, os lucros que uma sociedade realizou, mas que ainda não distribuiu aos sócios, sendo que no caso das “sociedades de simples administração de bens”, sujeitas ao regime de transparência fiscal, tais lucros terão já sido imputados e tributados na esfera dos sócios. Ora, situação similar foi precisamente o que o legislador pretendeu evitar – e que se verificou durante muitos anos – relativamente ao regime de imputação de rendimentos previsto no artigo 66.º do Código do IRC.

No caso do regime de transparência fiscal, a situação é em tudo semelhante, com a agravante de que será algo bem mais recorrente do que os casos resultantes da aplicação do artigo 66.º do Código do IRC.

No caso do artigo 81.º do Código do IRC, embora não se trate de mais-valias decorrentes da transmissão onerosa, mas ainda assim qualificadas como mais-valias face à atual redação do n.º 2 do mesmo artigo, o seu n.º 5 estabelece que *“Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.”.* Mais uma vez, esta norma visa eliminar a dupla tributação de lucros já tributados na esfera do sócio e que, por não terem ainda sido distribuídos, implicam um aumento da mais-valia apurada aquando da extinção da sociedade participada.

Se o legislador chegou à conclusão da necessidade de introduzir normas como o n.º 11 do artigo 66.º e o n.º 5 do artigo 81.º, ambos do Código do IRC, e corrigiu uma situação passível de dupla tributação económica, afigura-se que o mesmo deverá ser urgentemente contemplado para efeitos do regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do mesmo diploma.

Embora tal, justa e desejável, alteração não permita uma exclusão completa das mais-valias de partes sociais ao nível do sócio de “sociedades de simples administração de bens” abrangidas pelo regime de transparência fiscal, possibilitaria, pelo menos, atenuar a dupla tributação na parte correspondente aos lucros não distribuídos, mas já e imputados e tributados na esfera dos sócios.

Face ao exposto, seria de todo conveniente considerar uma alteração ao artigo 6.º do Código do IRC, no sentido de – aliás, à semelhança das regras atualmente previstas nos artigos 66.º e 81.º do mesmo diploma – permitir uma correção (dedução), para efeitos de apuramento de mais-valias ao nível dos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, no montante dos lucros já imputados aos sócios, mas ainda não distribuídos.

Já agora, é de chamar à colação o carácter obrigatório do regime de transparência fiscal, o qual deveria ser reavaliado, face à distorção que atualmente poderá originar. Para o efeito, vamos considerar um simples exemplo comparativo:

- Cenário A – Sócio pessoa coletiva (sociedade) residente em Portugal que detém 99% de uma “sociedade de simples administração de bens” sujeita ao regime de transparência fiscal, também residente em Portugal;
- Cenário B – Sócio pessoa coletiva (sociedade) residente em Portugal que detém 99% de uma “sociedade de simples administração de bens” não sujeita ao regime de transparência fiscal (designadamente, por a mesma ter seis ou mais sócios), também residente em Portugal.

No cenário A, e não se aplicando o artigo 51.º-C do Código do IRC, em caso de alienação das partes de capital da “sociedade de simples administração de bens” sujeita ao regime de transparência fiscal, o sócio maioritário seria tributado em sede de IRC relativamente a uma mais-valia, ou poderá deduzir uma menos-valia para efeitos fiscais, sendo que os ativos da “sociedade de simples administração de bens” mantêm a respetiva base fiscal.

Ora, considerando que a eventual mais-valia incorporará, certamente, a expectativa de resultados futuros a apurar pela “sociedade de simples administração de bens” sujeita ao regime de transparência fiscal, quer pela valorização dos respetivos ativos, quer pelos resultados decorrentes da sua atividade de arrendamento, o que deverá influenciar o valor das partes de capital, verifica-se uma dupla tributação: (i) ao nível do sócio que realiza a mais-valia na alienação da “sociedade de simples administração de bens” e (ii) ao nível do novo sócio da sociedade (ou

da própria sociedade caso esta deixe de ficar sujeita ao regime de transparência fiscal) relativamente a resultados futuros apurados (incluindo eventuais mais-valias decorrentes da alienação de ativos) pela “sociedade de simples administração de bens”.

No cenário B, e assumindo a aplicação do artigo 51.º-C do Código do IRC (nomeadamente, por se verificarem todos os requisitos aplicáveis e a sociedade desenvolver uma atividade de arrendamento, não sendo aplicável a limitação prevista no n.º 4 do referido artigo), em caso de alienação da “sociedade de simples administração de bens” não sujeita ao regime de transparência fiscal, o sócio maioritário não seria tributado em sede de IRC relativamente a uma mais-valia, mas também não poderia deduzir fiscalmente uma eventual menos-valia, sendo que também neste cenário os ativos da “sociedade de simples administração de bens” mantêm a respetiva base fiscal.

Deste modo, no cenário B, já não se verifica uma dupla tributação, porquanto, embora os resultados futuros apurados (incluindo eventuais mais-valias decorrentes da alienação de ativos) pela “sociedade de simples administração de bens” não sujeita ao regime de transparência fiscal venham a ser tributados ao nível da mesma ou do novo sócio da sociedade (caso esta passe a ser sujeita ao regime de transparência fiscal), não se verifica tributação ao nível do sócio que realiza a mais-valia na alienação da “sociedade de simples administração de bens”.

Ora, assim sendo, face à atual legislação em vigor, então o regime de transparência fiscal não parece permitir atingir os desígnios da neutralidade (fiscal) e da eliminação da dupla tributação, o que somente seria possível mediante aplicação do regime previsto no artigo 51.º-C do Código do IRC, ou equivalente, à mais-valia realizada pelo sócio com a alienação da “sociedade de simples administração de bens” sujeita ao regime de transparência fiscal.

Não sendo exequível aplicar o artigo 51.º-C do Código do IRC, bem como ao facto de que o regime de transparência fiscal foi introduzido há mais de 30 anos com o intuito de constituir uma norma anti-abuso e de eliminação da dupla tributação (relativamente à qual existem hoje mecanismos eficazes, tanto para lucros distribuídos como para mais-valias realizadas com partes de capital), afigura-se que, pelo menos relativamente às “sociedades de simples administração de bens”, o regime de transparência fiscal fosse tornado facultativo, mediante opção, e não obrigatório, como sucede atualmente.

Tal opção facultativa também permitiria evitar as distorções que hoje existem, por exemplo, sempre que as “sociedades de simples administração de bens” são controladas por um grupo familiar quando comparadas como a situação em que não o são, sendo que no último caso com alguma facilidade se consegue aumentar o número de sócios acima de cinco. Na prática, para as “sociedades de simples administração de bens” não controladas por grupos familiares, o regime de transparência fiscal acaba por ser quase “opcional”, consoante o número de sócios, mas tal não se verifica quando existe controlo por parte de um grupo familiar.

Harmonização do regime de “participation exemption”

Com a Reforma do IRC, ocorrida em 2014, foram efetuadas alterações significativas ao regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos, constante do artigo 51.º do Código do IRC, bem como alargado o regime de “*participation exemption*” para as mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão de instrumentos de capital próprio, mediante introdução do artigo 51.º-C ao mesmo diploma.

O Relatório da Comissão para a Reforma do IRC mencionava expressamente que “*É entendimento da Comissão que a introdução no ordenamento jurídico-nacional de um regime de participation exemption de carácter universal – aplicável aos lucros e reservas distribuídos e, bem assim, às mais-valias realizadas – contribuirá significativamente para o incremento da competitividade do nosso país. Este regime, que encontra a sua ratio num aprofundamento do princípio da territorialidade, é acompanhado por um conjunto de requisitos que visam assegurar a substância das operações por ele abrangidas.*”.

Justificando que “*(...) a literatura económica tem considerado que a realização de mais-valias e a distribuição de dividendos são duas formas alternativas de aportação de valor aos acionistas, sendo concebidas como substitutos próximos, em função da sua inerente substituíbilidade relativa. Nestes termos, considera-se que um tratamento fiscal discrepante entre estas duas formas de realização do rendimento é suscetível de influenciar a decisão fundamental de detenção de capital nas empresas, modificando, desta forma, o comportamento “natural” dos agentes económicos, ou, por outras palavras, criando ineficiências.*”.

Por conseguinte, afigura-se que era intuito consagrar um regime de “*participation exemption*” em moldes similares para lucros distribuídos e mais-valias ou menos-valias, o que não se verifica plenamente atingido.

De facto, embora as condições previstas no artigo 51.º-C do Código do IRC, para as mais-valias e menos-valias, sejam em tudo similares às constantes do artigo 51.º do mesmo diploma, para os lucros distribuídos, até porque o primeiro remete para o segundo, há pelo menos duas diferenças, uma das quais bastante relevante.

Desde logo, o regime de exclusão de tributação aplicável a lucros distribuídos permite que o período mínimo de detenção da participação seja cumprido após o recebimento dos lucros, na medida em que a alínea b) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRC dispõe que “*(...) ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.*”. Já no que concerne às mais-valias e menos-valias, o n.º 1 do artigo

51.º-C do Código do IRC prevê expressamente “(...) *de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano (...)*”.

A este respeito, e embora se entenda a diferença, notamos que no Luxemburgo o regime de “*participation exemption*” para mais-valias e menos-valias – que também considera um período mínimo de detenção de 12 meses – permite a exclusão de tributação ainda que as partes de capital tenham sido detidas por período inferior a 12 meses caso o contribuinte se comprometa a manter uma participação mínima de 10% até completar o período ininterrupto de 12 meses de detenção. Já não falando nos Países Baixos, em que o requisito de detenção temporal nem sequer existe, basicamente sendo de aplicar uma participação mínima de 5%.

Mas talvez mais importante, seria uniformizar um aspeto entre o regime aplicável a lucros distribuídos e o regime aplicável a mais-valias e menos-valias. De facto, no primeiro caso, afigura-se relativamente pacífico que, caso um contribuinte obtenha lucros distribuídos e cumpra com os requisitos previstos no artigo 51.º do Código do IRC, designadamente a detenção de uma participação mínima de 10% durante o ano anterior à distribuição de lucros, a totalidade dos lucros recebidos deverá beneficiar do regime de exclusão de tributação, ainda que, no limite, 90% da participação na sociedade que distribui os lucros seja detida há menos de 12 meses e não seja mantida até completar esse período de detenção. Ou seja, verificando-se os requisitos mínimos, a exclusão de tributação será de aplicar à totalidade dos lucros recebidos, mesmo que o requisito do período de detenção não se verifique (nem se venha a verificar) relativamente a parte das partes de capital detidas na sociedade que distribui os lucros, porquanto, a “*A participação referida no número anterior [participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto] tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição (...)*”.

Na prática, não se verifica a necessidade de separar os lotes de partes de capital detidas na sociedade participada para determinar se relativamente a uns se aplica a exclusão de tributação nos lucros distribuídos e relativamente a outros tal não se verifica, ou seja, acaba por ser um “tudo ou nada”.

No entanto, no caso das mais-valias e menos-valias, o regime de exclusão de tributação parece não ser tão abrangente, na medida em que se refere expressamente “(...) *de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano (...)*”, isto é, todas as partes sociais objeto de transmissão onerosa têm de ter sido detidas durante pelo menos 1 ano para se aplicar a exclusão de tributação, para além de ter de se verificar um nível de participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto. Ora, ao contrário do que sucede com os lucros distribuídos, a alienação de 100% – quando, por exemplo, 90% foram detidos durante menos de 1 ano – não será maioritariamente excluída de tributação.

Conforme referido supra, o atual regime de “*participation exemption*” vigente em Portugal não se revela tão abrangente como, por exemplo, os existentes em países como o Luxemburgo e os Países Baixos, onde muitas das *holdings* europeias se encontram localizadas. É certo que a atração de investidores não se pode apenas atingir mediante medidas fiscais, pois há todo um conjunto de fatores – legais, regulamentares, estabilidade da legislação, *compliance*, etc. – para a atratividade de uma jurisdição.

Posto isto, se Portugal se quer afirmar como uma jurisdição competitiva em matéria fiscal, o que, diga-se, foi um dos desígnios da Comissão para a Reforma do IRC, e para o qual em muito contribui o atual regime de “*participation exemption*”, complementado com o regime de exclusão de lucros e prejuízos de estabelecimento estável situado fora do território português (artigo 54.º-A do Código do IRC) e o crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (artigo 91.º-A do mesmo diploma), há que equacionar ir um pouco mais além e flexibilizar, em particular, o artigo 51.º-C do Código do IRC.

Norma sobre adoção das normas internacionais de contabilidade

De acordo com o modelo de dependência parcial do Código do IRC face à contabilidade, consagrado no artigo 17.º do referido diploma, regra geral, é possível argumentar que as normas internacionais de contabilidade devem ter relevância fiscal, ainda que nalguns casos seja necessário equacionar alguns ajustamentos em conformidade com as regras de apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC.

De facto, a título de exemplo, refira-se a mudança total de entendimento da AT relativamente à relevância fiscal, na esfera do locatário, no que concerne às locações operacionais abrangidas pela IFRS 16, quando os contribuintes adotam as normas internacionais de contabilidade.

Numa primeira fase, em 2019, e em resposta a vários pedidos de informação vinculativa apresentados por diversos contribuintes, a AT foi perentória a argumentar que a IFRS 16 não deveria ter relevância fiscal, quer por falta de normas específicas, quer devido à divergência de tratamento quando comparado com contribuintes que aplicam o sistema de normalização contabilística.

Contudo, em 2020, foi emanada a Circular nº 7/2020, onde a AT veio reconhecer que a IFRS 16, em particular no que respeita às locações operacionais, relativamente aos contribuintes que adotem as normas internacionais de contabilidade, deve ter relevância fiscal em sede de IRC, sem prejuízo de alguns ajustamentos que se revelam necessários.

Ora, de modo a evitar futuras discussões sobre este tipo de temática, seria de todo conveniente clarificar, no referido artigo 17.º do Código do IRC, o princípio geral de adoção automática das normas internacionais de contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, ainda que suscite divergências – em muitos casos, meramente temporárias – face ao resultado apurado por contribuintes que apliquem o sistema de normalização contabilística, salvo previsão em contrário em diploma específico para o efeito.

PARTE 3

CAPÍTULO II

Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável - a emergência do digital

CIDÁLIA LOPES

Docente ISCAC - Coimbra Business School
PhD em Gestão FEUC

Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável - a emergência do digital

Nota prévia

Queria, antes de mais, saudar a iniciativa “Reforma do Sistema Fiscal em Portugal”, e, em simultâneo, agradecer ao Senhor Professor Doutor Joaquim José Miranda Sarmento o convite e a oportunidade de contribuir, com esta publicação, para o debate mais alargado das questões atuais e emergentes na tributação das empresas.

A escolha do tema: “Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável – emergência de um conceito digital” prende-se sobretudo com o novo ambiente empresarial que, impulsionado pela recente pandemia COVID 19, se tornou mais digital. Neste novo contexto empresarial digital será expectável uma maior dificuldade em cobrar receitas por parte dos governos e, em simultâneo, maior capacidade de atrair investimento, em resultado do mercado digital global. É este *trade-off* que os sistemas fiscais atuais enfrentam na tributação das empresas. Procuraremos, pois, analisar se a definição de estabelecimento estável se encontra ajustada a esta nova realidade digital, bem como identificar os principais aspectos que carecem de mudança por forma a minimizar os custos de tributação, atrair investimento e maximizar as receitas fiscais decorrentes da tributação das empresas.

O presente estudo versa assim sobre uma análise normativa e crítica do atual conceito de Estabelecimento Estável (EE) no sistema fiscal português. O objetivo passa por discutir, em primeiro lugar, os principais desafios fiscais originados pela economia digital, e verificar se o atual conceito de EE e suas recentes alterações legislativas Lei do Orçamento de Estado (OE) 2021 se encontram adaptadas a esta nova economia digital e global. Em segundo lugar, e não obstante o conceito “instalação fixa” não ser sinónimo de imobilidade, um novo conceito de EE terá de passar forçosamente por uma nova relevância da configuração do lugar de negócios como elemento central do EE, aferindo, desta forma, as relações deste elemento material com o sujeito passivo e com a atividade que o mesmo desenvolve. Analisamos, ainda, o alinhamento da definição de EE com a proposta da ação 7 do relatório BEPS, e, no final deste capítulo, tecemos algumas considerações em torno de um novo conceito de EE, virtual e digital, para o sistema fiscal português, sendo este o maior contributo para “A Reforma do Sistema Fiscal em Portugal”.

1. Introdução

No atual contexto de globalização económica e digital, potenciado pelo desenvolvimento das novas tecnologias de informação e impulsionado pela recente pandemia COVID 19, verifica-se uma necessidade de reflectir sobre a adequação dos sistemas fiscais para esta nova realidade.

A economia digital tornou a atual definição de Estabelecimento Estável (EE) desajustada, dado que a mesma em muito se baseia no conceito de “instalação fixa”. O conceito de EE, bem como a sua importância em termos de determinação da legitimidade tributária dos Estados, surgiu quando o panorama do comércio internacional era bastante diferente¹. A presença física num determinado território era, então, crucial para efeitos do desenvolvimento de uma atividade empresarial, mas a recente evolução da economia para um contexto cada vez mais global e digital coloca em crise o tradicional princípio da territorialidade,² pois à medida que as atividades empresariais se tornam mais digitais, as atuais regras de tributação deixam de ser tão eficazes, validando a perceção de que existe uma deterioração das bases tributáveis.

Hoje as regras de tributação das empresas assentam no princípio de que os lucros devem ser tributados no local onde o valor é gerado. No entanto, estas regras foram estabelecidas para empresas “físicas” tradicionais e definem quer o direito a tributar, quer o imposto a cobrar num determinado espaço, baseando-se em grande medida numa presença física nesse país, não refletindo assim o valor criado pelos utilizadores nesse país ou jurisdição. Deste modo, as empresas não residentes tornam-se sujeitos passivos de imposto num determinado país se aí tiverem presença “física”, a qual é concretizada através de um EE, cuja noção é ampla, abrangendo desde a noção de EE material e subjetivo. Todavia, estas regras não conseguem abranger na sua totalidade as atividades digitais, as quais são caracterizadas pela volatilidade e desmaterialização, onde a presença física deixou de ser um requisito para se poder fornecer serviços digitais, afectando assim a competência tributária dos países.

Assim, o facto de ser cada vez mais dispensável uma presença física para o exercício da atividade origina desafios para os sistemas fiscais atuais. Importa ter presente, antes de mais, que num ambiente digital o contribuinte

¹ Na verdade, o conceito de EE tem se mantido relativamente estável desde a Convenção Modelo da OCDE de 1927, revista em 1963, 1977, 1992, e 1998.

² O princípio da territorialidade delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar factos que guardem um elemento de conexão com o seu território.

goza de mais liberdade pois uma maior mobilidade permite-lhe fazer opções diferenciadas consoante as vantagens concedidas por cada país, aumentando em simultâneo a concorrência fiscal entre os Estados (OCDE, 2019). Adicionalmente, é pertinente refletir sobre a adequação do atual contexto fiscal internacional para enquadrar os novos modelos de negócio da economia digital, o qual origina desafios relacionados com a atribuição de direitos de tributação entre as jurisdições de acordo com a origem e a residência (OCDE, 2014; OCDE 2019).

Como proteger o direito de tributação num país onde as empresas podem prestar serviços digitais sem presença física, mas com presença comercial?

Como atribuir lucros em novos modelos empresariais digitalizados impulsionados por ativos intangíveis, dados e conhecimentos?

A resposta a estas duas questões sugere a criação de uma solução fiscal construtiva, entre os diversos Estados, com vista a tributar as atividades económicas onde as mesmas são exercidas (correlação), bem como onde o valor é criado (criação de valor). Na verdade, é necessário uma reflexão ampla sobre critérios alternativos de uma presença económica significativa, a fim de estabelecer os direitos de tributação em relação aos novos modelos empresariais digitalizados. Exige-se, por isso, uma análise revisitada do critério da “presença física”, não obstante o recente alargamento do conceito de EE previsto na Lei do Orçamento de Estado de 2021³. Na realidade, é importante que o EE possa abranger a economia digital, atentando-se assim ao que poderá ser designado por “centro de negócios da empresa.”

A definição de estabelecimento estável é uma das questões fiscais chave na resposta que as diversas legislações nacionais venham a dar aos novos desafios suscitados pela economia digital. Assim, inciaremos a nossa análise, como não podia deixar de ser, com a discussão da atual definição do conceito de EE.

2. O conceito de estabelecimento estável: notas introdutórias

Segundo Freitas Pereira (2018), o conceito de EE é suscetível de ser entendido como um limiar mínimo de presença e, em simultâneo, como uma regra de imputação geográfica dos rendimentos. Assim, e quanto ao primeiro aspecto, exige-se um mínimo de substrato (presença) para que o não residente se torne sujeito passivo no Estado da fonte. Em relação à imputação geográfica dos rendimentos, esta é materializada pelos rendimentos imputáveis a estabelecimento estável localizado num determinado território (princípio da territorialidade).

Na definição de estabelecimento estável verifica-se a coexistência de dois elementos, um estático que é a organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma. Ambos os elementos são de verificação cumulativa, pois não haverá estabelecimento estável se existir uma entidade que não exerça qualquer atividade, bem como não disponha no território nacional de uma organização (Abreu, 2012; 2020; Pereira, 2018).

De uma forma geral, o art. 5.º do Modelo da OCDE define estabelecimento estável como um lugar estável ou permanente de negócio (“instalação fixa”) através do qual a atividade de uma empresa é exercida. De seguida, concretiza a definição de EE com exemplos e por fim estabelece uma regra de exclusão relativamente a locais utilizados unicamente para determinadas tarefas preliminares ou acessórias da atividade económica principal. Em Portugal, o conceito de estabelecimento estável segue de perto a noção prevista no art. 5.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE. Assim, quer no Modelo de Convenção da OCDE, quer na legislação portuguesa, a definição geral do conceito de estabelecimento estável tem como primeiro critério uma instalação fixa através da qual a empresa exerce a sua atividade empresarial.⁴ Todavia, a lei fiscal não define o requisito da instalação fixa necessário para que o estabelecimento seja considerado “estável”, pelo que só caso a caso se pode aferir se a instalação goza de certo grau de permanência ou se foi criada com carácter estritamente temporário, o que depende da natureza da atividade exercida (Abreu, 2012; 2020).

Segundo Santos e Lopes (2016), a presença física caracterizada pela existência de uma instalação fixa determina a presença objetiva de uma entidade no território de outro Estado. Trata-se de um ponto de conexão objetivo entre duas ordens jurídicas, em que a qualificação de uma instalação como fixa se obtém, regra geral, pela cumulação da presença física e da permanência. São dois conceitos que devem complementar-se adequadamente em cada caso, concorrendo ambos para a caracterização de um estabelecimento estável, o qual se concretiza quando haja uma consistente vinculação económica da atividade exercida no país da fonte. Todavia, para ser considerada uma instalação fixa, não é absolutamente necessário que o estabelecimento esteja fixo ao solo, pois, de acordo com os

³ Lei n.º 75-B/2020, publicada no Diário da República n.º 253/2020, 1.º Suplemento, Série I, de 31 de dezembro de 2020.

⁴ O conceito de estabelecimento estável na legislação portuguesa encontra-se estabelecido no artigo 5º do CIRC. Segundo o artigo 5º: 1 - Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. 2 - Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) Um local de direção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

comentários do Modelo da OCDE⁵ e de alguns exemplos da jurisprudência internacional⁶, restaurantes flutuantes e barcos podem por exemplo ser considerados estabelecimentos estáveis, desde que se verifique a permanência de uma atividade económica com carácter regular ou estável ou permanente.⁷

Recentemente, a Lei do OE 2021 estabeleceu, no art. 5.º n.º 3 b) do CIRC, que as instalações, plataformas ou navios (antes barcos de perfuração) utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, são estabelecimentos estáveis, se a duração da sua atividade exceder 90 dias (antes seis meses), alargando, desta forma, o conceito de EE.

De referir que a Convenção Modelo da OCDE e a lei fiscal portuguesa prevêm também a existência de um estabelecimento estável “pessoal”, isto é, os agentes considerados dependentes⁸, em que se verifica a existência de estabelecimento estável sem a presença de uma instalação fixa (Santos e Lopes, 2016). Assim, constitui um EE quando uma “pessoa”⁹, que não seja um agente independente, atue em território português por conta de uma empresa, e, habitualmente, exerça um papel determinante na celebração pela empresa de contratos que a vinculem de forma rotineira e sem alterações substanciais, no âmbito dessas atividade, nomeadamente contratos em nome da empresa ou para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou, ainda, relativamente aos quais essa empresa detenha o direito de uso, ou, também, para a prestação de serviços por essa empresa.

A Lei do OE de 2021 alargou o conceito de EE pessoal ou subjectivo pelo que passou a ser considerado que existe EE sempre que uma pessoa, que não seja agente independente, mantenha em território português um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa (ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos).

Passaram ainda a integrar o conceito de EE, não sendo considerado como atividade de carácter preparatório ou auxiliar, a instalação fixa ou depósito de bens ou mercadorias que sejam utilizados ou mantidos por uma empresa quando essa empresa (isoladamente ou com outra entidade relacionada) exerça uma atividade que forme um conjunto coerente de atividades de natureza empresarial e sempre que i) a instalação ou depósito constitua um EE, ou ii) o conjunto da atividade resultante da combinação das atividades exercidas não tenha carácter preparatório ou auxiliar.

No conceito de EE verifica-se a coexistência de dois elementos, um estático que é a organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma.

Segundo o art.º 5 n.º 1 do CIRC, o conceito de EE caracteriza-se pela existência de “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Quanto à natureza da atividade, a lei fiscal portuguesa define-a de forma ampla, pois, embora o n.º 1 do art.º 5 do CIRC se refira a “(...) atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, o n.º 4 do art.º 3 do CIRC vem esclarecer que “(...) são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”. Por sua vez, no n.º 2 do art.º 18 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), considera-se um EE “qualquer instalação fixa ou representação permanente” através do qual seja exercida uma atividade de carácter empresarial. O n.º 3 do art.º 18 do CIRS ao remeter para o disposto no art.º 5 do CIRC aplica o conceito amplo de rendimentos empresariais ou profissionais acolhidos naqueles códigos (Abreu, 2012; 2020).

A este propósito, a Lei do OE 2021 passou a especificar, de forma concreta, no conceito de EE as atividades de prestação de serviços, incluindo os serviços de consultoria prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que tais atividades sejam exercidas durante um período ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa.

Assim, as recentes alterações da Lei do OE 2021 à definição de EE foram no sentido de alargar o conceito de EE, procurando abranger prestações de serviços e tornando atividades preparatórias ou auxiliares em atividades de natureza empresarial coerentes e estáveis, procurando ir ao encontro do mercado digital.

⁵ Artigo 5º, nota 7 da Convenção Modelo da OCDE.

⁶ Em 25/01/2008, um Tribunal australiano veio considerar um helicóptero, com capacidade para transportar entre 15 a 18 pessoas, como “um equipamento substancial”. Esse helicóptero, propriedade de uma sociedade norueguesa, estava alugado a uma empresa australiana que o usava para transportar trabalhadores dentro da Austrália, pelo que o referido Tribunal considerou que existia um estabelecimento estável na Austrália (Abreu, 2012).

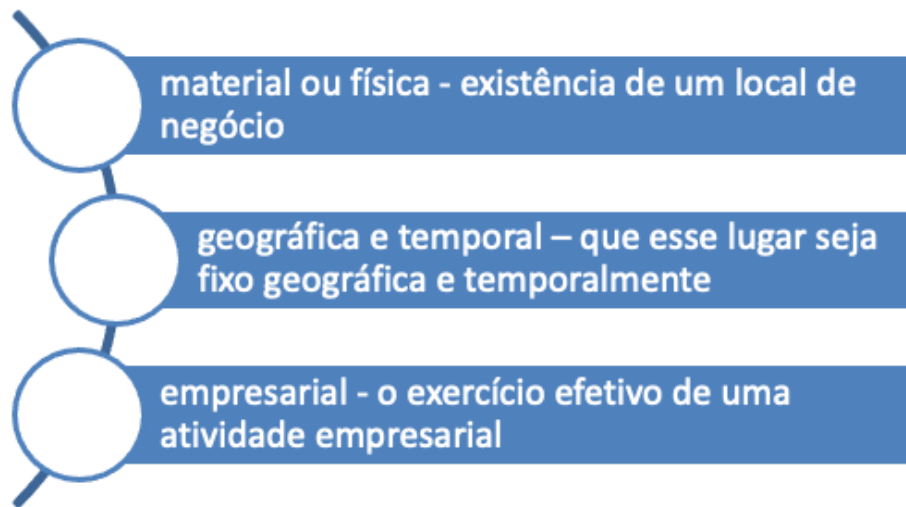
⁷ Na jurisprudência nacional ver, a título de exemplo, os seguintes acórdãos: Processo nº 44/2012-T do CAAD, Processo nº 1/2013-T do CAAD e Processo nº 84/2013-T do CAAD.

⁸ Cfr. n.º 6 do artigo 5º do CIRC.

⁹ Refira-se que o termo “pessoa” inclui indivíduos, empresas, bem como outros sujeitos com personalidade tributária. Podem ainda ser entendidos como sendo agentes as subsidiárias, quando atuam em nome da sua empresa-mãe, assim como os consórcios de empresas e outras formas de associação corporativa.

Neste momento para aferir da existência de EE é necessário a verificação cumulativa das seguintes condições.

Figura 1 - Condições cumulativas para aferir da existência de EE



A verificação das três condições acima para aferir da existência de estabelecimento estável procuram garantir alguma segurança aos sujeitos passivos envolvidos em operações transfronteiriças, bem como assegurar uma repartição equitativa das competências tributárias entre Estados. Todavia, existem algumas incertezas quanto às fronteiras da definição, as quais são acentuadas com a economia digital, e que veremos já de seguida.

3. O estabelecimento estável na economia digital: da “instalação fixa” à “instalação virtual”

A presença física num determinado território era até há bem pouco tempo crucial para o exercício de uma atividade empresarial. Todavia, na atualidade, a economia digital é pautada por novas formas de modelos de negócio assentes na evolução das tecnologias de informação e comunicação, onde as empresas podem obter avultados rendimentos originados num determinado território, sem necessitarem de ter aí qualquer presença física. Esta capacidade de manter negócios num país sem estar sujeito à tributação dos lucros empresariais auferidos nesse país não é uma problemática exclusiva da economia digital, contudo está disponível em maior escala do que anteriormente na economia tradicional (Santos e Lopes, 2016).

Os negócios da era digital são caracterizados pela volatilidade e desmaterialização das fronteiras, bem como pelas competências tributárias entre os Estados alicerçada numa conexão territorial ligada, sobretudo, à presença física. A digitalização pode implicar distorções significativas na alocação de receitas entre os Estados, questionando assim a adequação do conceito tradicional de EE. Pelo que toca à tributação direta, a principal questão prende-se com o estabelecimento dos fatores de conexão territorial, que podem determinar a repartição de competências tributárias entre os diferentes Estados. A regra clássica da tributação dos residentes e não residentes com estabelecimento estável assenta na repartição de competências com base numa conexão territorial ligada em especial ao exercício de uma atividade num local fixo. Contudo, os negócios da economia digital não assentam necessariamente numa presença física intensa nem em fatores de produção de fraca mobilidade.

O conceito de estabelecimento estável tornou-se então numa matéria cada vez mais complexa e discutida, à medida que a forma tradicional de desenvolver uma atividade económica, com presença física e afectação de pessoas a um território, é substituída pela facilidade de realização de operações desmaterializadas e sem localização precisa. Este movimento foi muito impulsionado pela recente crise pandémica do COVID 19.

Vejam, assim, algumas questões que se levantam com a definição atual de EE.

Antes de mais saber se os requisitos que permitem verificar a existência de um EE nos termos do art.º 5º n.º 1 da Convenção Modelo da OCDE estão preenchidos pela existência de um *website* ou de um *server* que esteja fisicamente colocado no território de um determinado país, mas que seja propriedade ou esteja a ser utilizado por uma empresa estrangeira, sem que dessa titularidade ou desse uso decorra a existência, por exemplo, de qualquer contrato de trabalho, a permanência de qualquer operador ou a deslocação de trabalhadores da empresa para o território onde o equipamento ou o *software* se encontram. Considerar esta configuração como um local de negócio implicaria entender o referido *server* como estando fixado nesse lugar e igualmente entender algumas tarefas

hoje desempenhadas de forma automática como a emissão de mensagens publicitárias, envio de encomendas ou receção de pagamentos como constituindo o desempenho de uma atividade comercial através do referido lugar convencionado do negócio. Todavia, há que considerar vários cenários alternativos, pois o *server* pode estar situado num computador portátil usado em diferentes locais e transportado de país para país (Abreu (2012; 2020).

A atual definição de EE pode não se adaptar à economia digital, apesar do esforço feito pelo legislador fiscal na Lei do OE 2021, dado ser dispensável a existência de presença física para o comércio de bens num espaço virtual, onde é difícil identificar o comprador e o vendedor.

No sentido de dar resposta às dificuldades associadas à economia digital e ao consequentemente desajustamento do conceito de EE, no que toca a rendimentos empresariais baseado na presença do poder tributário entre os Estados, questionou-se a necessidade de estabelecer novas regras fiscais, especialmente dirigidas à economia digital.

É nosso entendimento que não é necessária a criação de novas formas de impostos digitais, dado que longe de resolver todos os conflitos levantados num ambiente digital, iriam os mesmos sobrepor-se aos impostos já existentes, gerando mais custos administrativos e de contexto, quer para a administração fiscal, quer para os contribuintes. A solução passa, então, por adaptar o conceito de EE às características próprias da economia digital, ajustando-se assim o sistema fiscal e os impostos a esta nova realidade digital.

Neste ponto assume particular relevância a posição da OCDE assumida em 2015 no relatório BEPS¹⁰ - *Base Erosion and Profits Shifting* - no que diz respeito à emergência de um novo conceito de estabelecimento estável.¹¹

A Ação 7 do relatório BEPS - *Prevent the artificial avoidance of Permanent Establishment (PE) Status* - propõe redefinir o critério da presença física como determinante para estabelecer a conexão territorial e a consequente atração de base tributável. A OCDE, em particular no âmbito da Ação 7 do relatório BEPS, sugere, então, um novo conceito de estabelecimento estável virtual.

Assim, propõe-se que, para as atividades desenvolvidas de forma desmaterializada, a atração da residência fiscal deixe de ser feita com base no critério da presença física e da permanência, e recorra à presença digital significativa num determinado mercado, como novo critério de eleição de EE. Vejamos, então, as diferentes possibilidades.

Em primeiro lugar, uma potencial opção é modificar as exceções previstas no anterior n.º 4 do artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE.¹² Como observado acima, como a economia evoluiu, algumas das atividades descritas nas alíneas (a) a (d) do n.º 4, que no contexto dos modelos de negócios convencionais (como as vendas através de uma loja física) eram consideradas preparatórias ou auxiliares, com a economia digital podem ter-se tornado no núcleo de funções de determinadas empresas. As exceções à definição de EE contida no parágrafo 4 já não serve o seu propósito específico, e, portanto, estas exceções não deveriam estar disponíveis.

É necessário assegurar que as atividades empresariais essenciais de uma empresa são realizadas num determinado local e/ou país, bem como assegurar que a empresa não pode beneficiar da lista de exceções normalmente encontrados na definição de EE.

O relatório BEPS sublinha a necessidade de garantir que não é possível beneficiar destas exceções através da fragmentação das atividades de negócio. Neste contexto, considera que se certas atividades anteriormente eram tidas como auxiliares para os efeitos de tais exceções, atualmente podem ser componentes cada vez mais significativos das empresas na economia digital. Por exemplo, se a proximidade dos clientes e a necessidade de rápida entrega aos clientes são os principais componentes do modelo de negócio de um vendedor *online* de produtos físicos, a manutenção de um local pode constituir uma atividade essencial do vendedor e não uma atividade auxiliar (OCDE, 2014; 2019).

Em segundo lugar, outra preocupação centrou-se em estabelecer uma conexão alternativa para resolver situações em que certas atividades de negócios são conduzidas inteiramente por via digital. De acordo com a proposta da Ação 7 do relatório BEPS, uma empresa envolvida em “atividades digitais totalmente desmaterializadas” pode considerar-se que tem uma presença tributável noutro país caso mantenha uma “presença digital significativa” na

¹⁰ No contexto específico do combate à fraude e evasão fiscais na economia digital, a pedido do G20, a OCDE publicou em 2015 um plano de ações sobre a Erosão da Base e a Transferência dos Lucros (*Base Erosion and Profit Shifting Project-BEPS*), identificando 15. No relatório BEPS analisam-se as diferentes e possíveis opções para enfrentar os desafios fiscais originados pela economia digital, bem como se identificam estratégias fiscais usadas pelas grandes empresas para erosão da base tributária.

¹¹ A regulamentação fiscal da OCDE é desenvolvida essencialmente através de medidas de *soft law* (normas sem força vinculativa). Trata-se de uma organização internacional sem poderes supranacionais. Os limites dos regimes tributários dos Estados propostos pela OCDE baseiam-se na sua capacidade técnica, influência política e capacidade de gerar consenso. Normalmente são expressos em recomendações e códigos de boas práticas, isto é, sem atos jurídicos vinculativos. É o caso, nomeadamente, da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação, das recomendações sobre os preços de transferência, dos relatórios sobre competição fiscal prejudicial ou, mais recentemente, o Plano BEPS (Santos & Lopes, 2016).

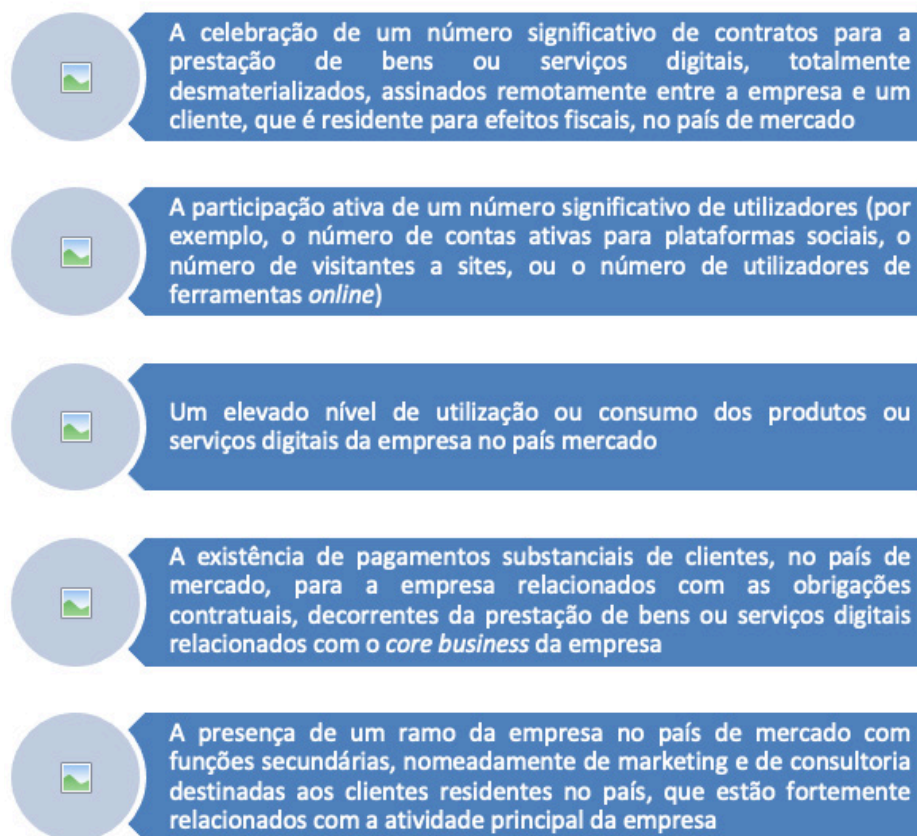
¹² “4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão “estabelecimento estável” não compreende: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar” (OCDE, n.d.).

economia desse país. Focando-se em “atividades digitais totalmente desmaterializadas” procura-se atingir apenas as empresas que necessitam de elementos físicos mínimos na jurisdição mercado para o desempenho de suas atividades essenciais, independentemente do fato de que tais elementos físicos (tais como escritórios, edifícios ou pessoal) possam estar presentes na jurisdição mercado para realizar funções secundárias.

Para atividades digitais totalmente desmaterializadas podem ser tidos em consideração os seguintes elementos. O *core business* da empresa depender totalmente, de uma forma considerável, de bens ou serviços digitais. Pelo facto de não existirem elementos ou atividades físicas envolvidas na criação real dos bens ou dos serviços e da sua entrega. Tais atividades podem depender unicamente da existência, utilização ou manutenção de servidores e *sites* ou outras ferramentas TIC e a recolha, processamento e comercialização de dados de localização relevantes. Os contratos são geralmente concluídos remotamente online ou por telefone e os pagamentos são feitos exclusivamente através de cartões de crédito ou outros meios de pagamento eletrónico, utilizando formulários *online* ou plataformas ligadas ou integradas nos respetivos sites. Os *sites* são o único meio utilizado para estabelecer um contacto com a empresa, não existindo lojas físicas ou agências para o desempenho de atividades essenciais, que não sejam os escritórios localizados noutro país e todos ou a grande maioria dos lucros são atribuíveis à prestação de bens ou serviços digitais. Assim, a residência legal ou fiscal e a localização física do fornecedor são desconsiderados pelo cliente e não influenciam as suas escolhas e a utilização efetiva do bem digital ou o desempenho do serviço digital não exige a presença física ou o envolvimento de outros elementos físicos além da utilização de um computador ou outras ferramentas de TIC.

No âmbito desta proposta, e com o objetivo de minimizar os custos de contexto das empresas, a realização de atividades digitais totalmente desmaterializados seriam consideradas como possuindo um EE apenas se excedessem certos limites, os quais indicariam uma interação contínua substancial com a economia e o mercado do país em questão.

Figura 2 – Proposta de estabelecimento estável virtual e ação7 do BEPS



Conforme podemos observar da figura acima, existe um conjunto de indicadores propostos pela Ação 7 do relatório BEPS, que se destinam a definir “presença digital significativa”.

Assim, a presença digital significativa pode ser dada por um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais, uma participação ativa de um número significativo de utilizadores, um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país de mercado, a existência de paga-

mentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa, relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o *core business* da empresa, bem como a presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, mas que estão fortemente relacionadas com a atividade principal da empresa.

Da análise dos fatores indicativos de EE propostos na ação 7 do relatório BEPS, observamos que o legislador fiscal português, na Lei do OE 2021, alinhou o conceito de EE com o BEPS alargando o conceito de EE, através da inclusão das atividades de prestações de serviços no art. 5.º n.º 3 do CIRC e da consideração de atividades preparatórias e auxiliares em atividades empresariais consistentes. Todavia, julgamos pertinente acautelar a transferência de lucros para outras jurisdições com o atual alargamento do conceito de estabelecimento estável.

Pelo que toca aos lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados num Estado, estes devem ser tributáveis em sede do imposto sobre as sociedades apenas nesse Estado. Adicionalmente, para determinar o lucro imputável deve ser utilizado o método do fracionamento do lucro, salvo se o contribuinte provar que, tendo em conta os resultados da análise funcional, é mais adequado um método alternativo baseado em princípios aceites internacionalmente. Os fatores de fracionamento podem incluir as despesas efetuadas para fins de investigação, desenvolvimento e comercialização, bem como o número de utilizadores e os dados recolhidos por EM.

Assim, não obstante o alargamento do conceito de EE da Lei do OE 2021, entendemos ser relevante, por forma a abranger as medidas previstas na Ação 7 do relatório BEPS, introduzir uma noção de presença digital significativa adaptando o conceito de EE ao espaço digital, conforme se segue.

Conceito de EE virtual e o art.º 5.º do CIRC

1 – Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa, através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou qualquer centro de negócios de uma empresa, no caso de haver uma presença digital significativa através da qual a atividade é total ou parcialmente exercida.

2 – Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número um:

- a) Um local de direção;***
- b) Uma sucursal;***
- c) Um escritório;***
- d) Uma fábrica;***
- e) Uma oficina;***
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.***
- g) Um website alojado num servidor que canalize as solicitações.***

3 – Considera-se uma presença digital significativa se existir:

- a) A celebração de um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais, totalmente desmaterializados, assinados remotamente entre a empresa e um cliente, que é residente, para efeitos fiscais, no país de mercado.***
- b) A participação ativa de um número significativo de utilizadores (por exemplo, o número de contas ativas para plataformas sociais, o número de visitantes a sites, ou o número de utilizadores de ferramentas online).***
- c) Um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país mercado.***
- d) A existência de pagamentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o core business da empresa.***
- e) A presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, nomeadamente de marketing e de consultoria destinadas aos clientes residentes no país, que estão fortemente relacionados com a atividade principal da empresa.***

4 – Incluem-se, ainda, na noção de estabelecimento estável:

- a) um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, bem como as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão com eles conexas, quando a duração desse estaleiro ou a duração dessas atividades exceder seis meses;***
- b) as instalações, plataformas ou navios utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, quando a duração da sua atividade exceda 90 dias;***
- c) as atividades de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que essas atividades sejam exercidas durante um período***

ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa.

5 – (...)

6 – *Considera-se, ainda, que existe estabelecimento estável sempre que uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º 7, atue em território português por conta de uma empresa, sempre que: a) tenha e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta, nomeadamente contratos em nome da empresa e contratos para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa, ou contratos para a prestação de serviços; b) exerça habitualmente um papel determinante para a celebração, pela empresa, de contratos referidos na alínea anterior de forma rotineira e sem alterações substanciais; ou c) mantenha em território português um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos.*

7 – (...)

8 – *Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as atividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas.*

a) a f) (...)

g) *Um website alojado num servidor que constitua um simples instrumento da operação, como uma encomenda postal, um catálogo ou um armazém;*

h) *Um website alojado num servidor cuja única finalidade seja fazer publicidade à atividade;*

i) *Um website alojado num servidor que apenas desenvolva qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar.*

10 – *As exceções compreendidas nas alíneas g) a i) do número anterior, não se aplicam sempre que através da respetiva página web exista uma ligação para uma outra página web da mesma empresa localizada em outro servidor situado no território com regime fiscal mais favorável.*

11 – (...)

Tendo em conta a proposta da Ação 7 do relatório BEPS, entendemos que um ajustamento da definição de estabelecimento estável atual, como o acima proposto, pode ser uma solução que permitirá adaptar o sistema fiscal português à economia digital de forma simples e com menos custos de contexto e administrativos para os intervenientes do sistema fiscal.

4 - Notas conclusivas

Os modelos de negócio da economia digital não assentam necessariamente numa presença física, pelo que a digitalização pode conduzir a distorções significativas na afetação de receitas para os Estados. Torna-se, assim, crucial que os Estados se adaptem no sentido de identificar novos critérios de conexão entre a atividade e a jurisdição onde a mesma é desenvolvida.

Adicionalmente, é cada vez mais difícil identificar qual o país que deve tributar o rendimento de uma empresa localizada em diferentes Estados. Em resultado, algumas empresas estão a tirar partido desta situação transferindo artificialmente os seus lucros para as jurisdições fiscais com níveis de tributação mais baixos por forma a otimizar a sua carga fiscal global.

O conceito de EE é fundamental para lidar com o problema da equidade fiscal entre os países, estando especialmente ligado à soberania e concorrência fiscal por duas razões. Em primeiro lugar, este conceito determina o direito de um Estado tributar os lucros de uma empresa noutro Estado. Em segundo lugar, porque as empresas das diferentes partes do mundo podem querer evitar a dupla tributação. No entanto, este conceito tornou-se desajustado.

O conceito atual de EE está a ser adaptado à economia digital. Os critérios foram reajustados na Lei do OE de 2021 alargando o conceito e alinhando com a ação 7 do BEPS.

Assim, se uma empresa não residente tiver determinada presença física no estado da fonte, onde exerce a atividade económica, através de um grupo informático ou servidor (*server*) e uma página web (*internet web site*) que canaliza os pedidos, entende-se que a atividade comercial desenvolvida em tal Estado deve ser suficiente para constituir um EE, desde que não desenvolva apenas uma atividade de carácter preparatório ou auxiliar (por exemplo, meramente publicidade). No entanto, se a empresa operar no país da fonte somente através de uma página web, mantendo o servidor no estado de residência, entende-se que, o desenvolvimento de tal atividade empresarial não conduzirá à existência de um EE, sempre que tal atividade não seja realizada por um agente dependente da empresa.

Concluimos que o conceito de EE deve continuar a ser reajustado e futuro terá de passar forçosamente por uma nova relevância da configuração do lugar de negócios como elemento central do EE, identificando como elementos de conexão a “presença digital significativa”.

A criação de um ambiente empresarial mais competitivo passa pela introdução de medidas fiscais simples e neutras, com baixos custos de contexto, reajustando, sempre que possível, o sistema fiscal atual ao invés de implementar e criar impostos digitais novos.

5 - Referências bibliográficas

- Abreu, J. C. (2012). *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica.
- Abreu, J. C. (2020). *Fiscalidade Internacional - Abordagem prática no âmbito dos impostos sobre o rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Afonso, J.R.; Santana, H.L (2020). *Tributação 4.0*. Coimbra: Almedina.
- Brites, Ana; Lopes, C.M. (2018). Os desafios da tributação na economia digital: análise das propostas da OCDE e União Europeia. *Revista de Direito e Finanças Públicas*. XII.2. 80-103.
- OCDE. (2014). *Base Erosion and Profit Shifting Project - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.
- Pereira. (2016). O Conceito de Estabelecimento Estável. *Centro de Estudos Judiciários, Direito Fiscal Internacional Europeu*, 16–26.
- Pereira, M. H. F. (2018). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Pires, R. calçada. (2011). *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina.
- Ribeiro, C.; Brites, A.; Lopes, C.M. (2019). A economia digital e o estabelecimento estável. Comunicação XVII *Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Porto: OCC.
- Sanches, S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. (C. Editora, Ed.). Coimbra.
- Santos, A. C., Lopes, C. M. (2016). Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. *EC Tax Review*, 296–311.
- Teixeira, M. D. (2007). *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina.
- Xavier, A., Palma, C. C., Xavier, L. (2014). *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina.

PARTE 3

CAPÍTULO III

Reforma fiscal do IRC: o mais importante ainda está por fazer...

ANTÓNIO AMÉRICO COELHO
ANA MARGARIDA OLIVEIRA¹

¹ Ambos os autores colaboram no departamento de *Corporate and Internacional Tax* da KPMG & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A. No entanto, as opiniões expressas neste texto são pessoais e apenas vinculam os próprios, não reflectindo qualquer visão, posição ou entendimento daquela empresa sobre as matérias aqui referidas.

Abreviaturas

- ADT** – Acordo para evitar a Dupla Tributação
- AT** – Autoridade Tributária e Aduaneira
- ATAD I** – Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de Julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (*Anti-Tax Avoidance Directive*)
- ATAD II** – Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de Maio de 2017 que altera a Diretiva (UE) 2016/1164
- BdP** – Banco de Portugal
- BEPS** – *Base Erosion and Profit Shifting*
- CFC** – *Controlled Foreign Companies*
- CFP** – Conselho de Finanças Públicas
- Código de Conduta** – Código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas aprovado através da Resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-membros, reunidos no Conselho de 1 de Dezembro de 1997
- Comissão da Reforma do IRC de 2014** – Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas constituída através do Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de Janeiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
- Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde** – Comissão para a reforma da Fiscalidade Verde constituída através do Despacho n.º 1962/2014, de 7 de Fevereiro, do Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
- CRP** – Constituição da República Portuguesa
- Grupo de trabalho para a reforma do sistema fiscal de 2009** – Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema constituída através do Despacho n.º 2052/2009, de 8 de Janeiro de 2009, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
- Directiva Mães-filhas** – Directiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes
- Directiva CbC Report** – Directiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de Maio de 2016, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade
- EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EUA** – Estados Unidos da América
- FMI** – Fundo Monetário Internacional
- I&D** – Investigação e Desenvolvimento
- IDE** – Investimento Directo do Exterior em Portugal
- IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- IRS** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Lei do OE para 2007** – Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro
- Lei do OE para 2008** – Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro
- Lei do OE para 2020** – Lei n.º 2/2020, de 31 de Março
- MLI** – *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*
- OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento
- OE** – Orçamento do Estado
- PALOPS** – Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
- PEC** – Programa de Estabilidade e Crescimento
- PIB** – Produto Interno Bruto
- PME** – Pequena e Média Empresa
- p.p.** – Pontos percentuais
- PPP** – Parcerias Público-Privadas
- PRR** – Plano de Recuperação e Resiliência
- Reforma Fiscal de 2014** – Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro
- SEAF** – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
- SIFIDE** – Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial
- TFUE** – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
- UE** – União Europeia

1. Breve nota sobre o contexto actual das finanças públicas

O impacto na actividade económica da pandemia da COVID-19 obrigou os governos a adoptar um conjunto de medidas para assegurar a sobrevivência das empresas e das famílias.

Naturalmente, estas medidas tiveram um impacto significativo ao nível das dívidas públicas dos países. Portugal não foi excepção e, segundo declarações recentes do Senhor Ministro das Finanças numa entrevista à RTP3 a dívida pública portuguesa cresceu aproximadamente 20 mil milhões de Euros em 2020 e estima-se que o crescimento acumulado se possa situar em “cerca de 35 mil milhões a 40 mil milhões de euros” no final de 2022.

De acordo com o CFP, a dívida pública em % do PIB poderá ter atingido 133,6%² em Maio de 2021, bastante acima dos 116,8% do PIB alcançados em 2019.

Perante este cenário, nos próximos tempos, as finanças públicas continuarão sob pressão, dando pouca margem de manobra ao governo para reduções significativas ao nível dos impostos.

Esta reduzida margem de manobra poderá ainda ser mais estreitada se alguns riscos macroeconómicos e orçamentais se vierem a materializar³, bem como, em face do regresso em 2023 das regras relativas aos limites ao nível do défice do Orçamento do Estado e da dívida pública em percentagem do PIB (3% e 60%, respectivamente).⁴

Não obstante, fruto das perspectivas ao nível do crescimento económico, alavancadas pelos efeitos esperados dos incentivos à economia previstos no PRR que, segundo declarações do Senhor Ministro das Finanças na mesma entrevista acima referida, poderão ter um impacto superior a 2% do PIB em 2022, prevê-se que a dívida pública em % do PIB possa ficar pelos 123% do PIB já em 2023.

Talvez por isso já se discutam medidas com vista à redução de impostos, sendo as mais mencionadas o desdobramento das categorias do IRS e a eventual (mais distante em face das posições públicas assumidas pelo SEAF) descida do IVA na restauração e na electricidade, pese embora, como bem assinalou a Presidente do CFPem entrevista recente ao Jornal Público, “[u]m défice orçamental nunca é uma folga”.

Não iremos neste texto opinar sobre os méritos de qualquer das medidas acima referidas, mas chamar a atenção para a necessidade de canalizar recursos financeiros do Estado para medidas que favoreçam as empresas, as quais apesar de poderem não ser as mais populares, estamos em crer que terão um impacto positivo na recuperação da nossa economia por via da melhoria da competitividade do nosso país.⁵

Referimo-nos, em concreto, a medidas com vista a reduzir a tributação das empresas, vertente da competitividade em que, como veremos mais à frente, Portugal se encontra mal posicionado não apenas quando comparado com países em níveis de desenvolvimento económico idêntico, mas também com países mais desenvolvidos nos quais seria esperado um nível de tributação das empresas tendencialmente mais elevado do que em Portugal, o que não se verifica como veremos mais adiante.

Não obstante os constrangimentos orçamentais que acima referimos, parece-nos que estamos no momento ideal para ter (ou melhor, retomar) esta discussão. De facto, saímos desta crise com um novo paradigma económico-social e ambiental que poderá vir a revelar-se uma excelente oportunidade para colocar a nossa economia num patamar mais elevado de desenvolvimento no contexto da UE.

A valorização das cadeias curtas de “supply chain” e dos mercados locais, os novos negócios que emergiram da crise pandémica, o teletrabalho (e os nómadas digitais), as transformações ao nível da indústria, dos transportes e da energia decorrentes da descarbonização das economias, etc, representam algumas dessas oportunidades.

No entanto, qualquer uma delas e outras que se possam avarar, pressupõem investimentos por parte das empresas e esses investimentos, como veremos em seguida, são influenciados pelo nível de tributação a que os rendimentos gerados por esses investimentos irão ser sujeitos, uma vez que afecta a rentabilidade líquida dos mesmos.

² Dados obtidos em https://www.cfp.pt/uploads/subcanais_ficheiros/20210707-resumo-projecoes-macroeconomicas-julho2021_pt.pdf.

³ No relatório “Perspetivas Económicas e Orçamentais 2021-2025” do CFP identificam-se como riscos macroeconómicos e orçamentais, entre outros, os seguintes: - o aumento do risco de insolvências no tecido empresarial; - o elevado nível de endividamento das empresas, das famílias e das administrações públicas; - a eventual activação das garantias do Estado concedidas no âmbito de algumas medidas de resposta à pandemia; - a possibilidade de utilização integral dos 3.890 milhões de Euros previstos no Acordo de Capitalização Contingente do Novo Banco; - o apoio estatal à TAP vir a ser superior ao que está previsto no saldo orçamental para 2021 em contas nacionais (500 milhões de Euros), bem como o risco inerente a mais intervenções públicas na TAP nos próximos anos; - o impacto potencial de medidas de apoio a outras entidades do sector público, nomeadamente no sector dos transportes; - a concretização de pressões orçamentais sobre a despesa corrente primária, com incidência nas prestações sociais, nas despesas com pessoal e no consumo intermédio (relacionados com as pretensões dos parceiros privados no âmbito de projectos de PPP). Acrescentaríamos a esta lista os apoios que o Estado poderá vir a conceder à EFACEC para assegurar a sobrevivência desta empresa.

⁴ Recorde-se que a cláusula de derrogação de âmbito geral do PEC (cláusula de salvaguarda) que suspendeu as regras em matéria de défice do Orçamento do Estado e de dívida pública foi activada em Março de 2020 para permitir aos Estados membros da UE adoptar medidas para mitigar o impacto económico e social provocado pela pandemia do COVID-19.

⁵ GOMES, Sandra; SOUSA, João e TELES, Pedro in “Política fiscal expansionista, quando não é possível usar política monetária”, Boletim Económico do BdP, Primavera 2011, demonstram que num cenário em que as taxas de juros estão próximas de zero, como o actual, a política fiscal que permite a afectação eficiente de uma política orçamental expansionista passa por um aumento dos impostos sobre o consumo, uma redução do imposto sobre o rendimento do trabalho e uma redução muito significativa do imposto sobre o rendimento do capital.

2. Importância da tributação das empresas no crescimento económico

Apesar de a relação entre a tributação das empresas, competitividade, crescimento económico e emprego ser facilmente compreendida até numa perspectiva de senso comum⁶, importa salientar que a mesma está demonstrada em diversos estudos⁷, de diferentes áreas do conhecimento⁸ e em vários países.⁹

De facto, qualquer que seja a perspectiva que se pretenda adoptar, mais ou menos moldada por questões de ideologia política, é inequívoco que a competitividade fiscal de um determinado país afecta a sua capacidade para gerar investimento interno e atrair IDE¹⁰ e, conseqüentemente, o seu crescimento económico.

De salientar que este efeito não se esgota na capacidade de atrair IDE, mas faz-se sentir, sobretudo, na própria dinâmica de investimento dos investidores nacionais.

Ao nível do IDE, como já foi inúmeras vezes repetido, este efeito decorre do fenómeno da globalização que, conjugado com a mobilidade do factor capital, permite que as empresas possam localizar as suas actividades no país que lhes oferece o maior retorno pelos seus investimentos.

Ora, *ceteris paribus*, quanto mais elevados os impostos pagos num determinado país, menor o retorno desse investimento, logo, menor a probabilidade de o mesmo ser seleccionado como destino para realizar esses investimentos.

Como é evidente, existem inúmeros outros factores (nos quais genericamente Portugal se posiciona mal) que são ponderados nessas decisões (v.g. dimensão da procura interna, qualificação da mão-de-obra, infraestruturas, qualidade do sistema judicial, entre muitos outros), alguns deles que, apesar de terem uma natureza qualitativa, podem mesmo assumir uma maior relevância que os de natureza quantitativa.

No entanto, na base de qualquer decisão de investimento existem “contas” e essas “contas” têm todas uma variável em comum, o retorno do investimento efectuado (o chamado “*bottom line*”) e esse retorno é directamente afectado pela tributação a que o rendimento gerado está sujeito¹¹.

Convém ter presente que a tributação que incide sobre um determinado investimento não serve apenas para dividir o que vai para o Estado e o que fica para as empresas. Essa tributação e a forma como esta pode afectar o retorno de um investimento pode determinar a realização, ou não, desse investimento. Ou seja, não está em causa uma mera divisão (Estado *versus* contribuinte) do rendimento decorrente de um investimento, mas a própria existência desse investimento e, conseqüentemente, desse rendimento.

Ora, se esse retorno for diminuído pelo facto de o Estado ficar com uma parcela significativa do mesmo, evidentemente, isso vai afectar (negativamente) a decisão de efectuar esse investimento.

Acresce que, quando um investidor pondera realizar um investimento enfrenta, não só a incerteza quanto ao retorno desse investimento, mas também quanto à própria recuperação do investimento realizado. Dito de outro modo, se as “coisas correrem mal”, esse investidor não fica apenas sem o retorno do investimento, pode ficar também sem o montante investido.

Nesta medida, o retorno pretendido irá depender do risco envolvido no investimento efectuado, o que significa que é natural que o retorno “exigido” no contexto de um investimento produtivo seja superior quando comparado com outros investimentos sem risco (v.g. depósito bancário) e com outras actividades (v.g. trabalho dependente).

Adicionalmente, à tributação dos lucros das empresas há que adicionar a tributação no momento da distribuição de dividendos, na esfera individual dos accionistas.

⁶ Tudo o resto igual, é evidente que uma empresa vai investir no país em que retira o maior retorno do seu investimento, o qual é directamente influenciado pela tributação que irá suportar. Logo, quanto maior a tributação incidente sobre as empresas num determinado país, menor a atractividade desse país para essas empresas. Ora, menos investimento das empresas implica uma redução da sua contribuição para o produto, ou seja, menor crescimento económico.

⁷ Existem inúmeros estudos sobre a ligação entre a tributação das empresas e o crescimento económico. Pela sua profundidade e interesse, destacamos a publicação da OCDE, “*Tax policy reform and economic growth*”, OECD Publishing, 2010.

⁸ Cfr. referem MARKLE, Kevin S. e SHACKELFORD, Douglas A. in “*Cross-country comparisons of corporate income taxes*”, National Bureau of Economic Research, 2011, pág. 32.: “*Today, globalization has made the taxation of international commerce relevant to most businesses, central to policy discussions about jobs, trade, and competitiveness, and an area of principal interest to scholars in economics, accounting, law, finance, and related fields.*”

⁹ Relativamente à importância da política fiscal como instrumento de competitividade em Portugal vide Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas in “*Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*”, 2013, pág. 14 e seguintes.

¹⁰ Sobre esta matéria, no relatório da Comissão de Reforma do IRC de 2014 é feita referência a um estudo da autoria de DE MOOIJ, R. e EVERVEEN, S. intitulado de “*What difference does it make? Understanding the empirical literature on taxation and international capital inflows*”. Segundo o relatório da Comissão de Reforma do IRC de 2014, nesse estudo conclui-se que uma descida da taxa geral de imposto sobre as sociedades em 1 p.p. pode resultar, em média, numa subida de 3,7% dos fluxos de IDE.

¹¹ Cfr. assinalam ASEN, Elke e BUNN, Daniel in “*International tax competitiveness Index 2020*”, Tax Foundation, 2020, pág. 18: “*In today's globalized world, capital is highly mobile. Businesses can choose to invest in any number of countries throughout the world to find the highest rate of return. This means that businesses will look for countries with lower tax rates on investment to maximize their after-tax rate of return. If a country's tax rate is too high, it will drive investment elsewhere, leading to slower economic growth.*”

Esta matéria deve ser vista com pragmatismo e não se pode cair na tentação de comparar a tributação das empresas com a tributação dos rendimentos do trabalho dependente, uma vez que, quer pelas chamadas “boas” razões (risco associado ao investimento, volatilidade), quer pelas apelidadas de “más” razões (globalização e mobilidade), a tributação das empresas, deve, conceptualmente, ser mais baixa.

É importante ressaltar que as chamadas “más” razões (globalização e mobilidade) acima apontadas que justificam esta diferença de tributação não se confundem com as verdadeiramente “más” razões.

Referimo-nos, por exemplo, às estratégias de planeamento fiscal implementadas por algumas multinacionais que estiveram na origem do BEPS *Action Plan* da OCDE¹² e que visavam explorar as falhas e diferenças entre as regras fiscais entre países para evitar o pagamento de impostos.

Estas estratégias devem continuar a ser combatidas e o caminho que se tem feito nesta matéria é muito meritório e profícuo, que mais não seja pelo seu efeito dissuasor.

No entanto, conforme acima referido, esta discussão não se confunde com a necessidade de assegurar que a tributação das empresas é competitiva por forma a fomentar (ou, pelo menos, não afastar) o investimento e, consequentemente, o crescimento económico. E essa busca de competitividade não é absoluta, mas relativa, isto é, em harmonia com o nível de tributação a que estão sujeitas as empresas localizadas em países que apresentam níveis de desenvolvimento económico idênticos ao de Portugal.

Não adianta “combater” o que faz parte da realidade de hoje em dia: a globalização e a mobilidade do factor capital. O que importa é ajustar a estratégia para acomodar esta realidade, caso contrário é estarmos a tirar com um balde a água de um navio a afundar-se.

Todavia, importa ter presente que a competitividade da tributação que incide sobre as empresas não se esgota na taxa de tributação dos respectivos lucros, sendo igualmente relevantes outras dimensões, tais como a forma como a base tributável de certos tipos de rendimentos é determinada, os incentivos financeiros e fiscais que lhes sejam concedidos, a dedutibilidade fiscal de determinados encargos e mesmo a tributação incidente sobre os mesmos (v.g. segurança social suportada pela empresa e tributação autónoma de determinadas despesas).

Vejamos então como é que essas diferentes dimensões podem afectar a competitividade fiscal do nosso país.

3. Os diferentes planos de tributação das empresas e a forma como condicionam os seus diferentes tipos de investimentos

A concorrência fiscal internacional dá-se em vários planos distintos: (i) na atracção e fixação das sedes das empresas, (ii) na atracção e fixação de determinadas funções dentro dessas empresas e ao nível (iii) da atracção de investimentos produtivos, a chamada “*economia real*”.

É importante distinguir estes diferentes planos uma vez que os mesmos ajudam a perceber o rumo que deve ser seguido para melhorar a atractividade da nossa economia na dimensão em que se pretenda atingir esse objectivo. Ora, o primeiro dos planos acima referidos, o da atracção e fixação da sede das empresas, suscitou discussões muito interessantes, sobretudo nos EUA, fruto do regime de tributação pelo lucro mundial a que estão sujeitas as multinacionais cujas sociedades-mãe são residentes neste país¹³, tendo sido objecto de diversos estudos.¹⁴

A este nível, nesses estudos, apresentam-se, normalmente, como características mais importantes de um sistema fiscal para que o mesmo seja competitivo, as relativas à tributação dos rendimentos da detenção de participações (v.g. dividendos e mais-valias), as associadas às regras relativas às CFC e as respeitantes à tributação dos rendimentos de propriedade intelectual.

No capítulo da tributação dos rendimentos da detenção de participações, por força das alterações introduzidas pela Reforma Fiscal de 2014 ao nível do regime da *participation exemption*, o regime fiscal português está alinhado

¹² De recordar que no contexto deste plano foram desenvolvidas 15 *Actions* com vista a conceder instrumentos aos governos para combater a evasão fiscal e garantir que os lucros são tributados onde as actividades económicas que estiveram na sua origem foram desenvolvidas ou onde o seu valor foi criado. Estas *Actions*, conjugadas com diversos instrumentos legislativos que vieram materializá-las (v.g. ATAD, MLI, Directiva CbC) introduziram novas regras e aperfeiçoaram as regras já existentes com vista a combater a fraude e a evasão fiscal.

¹³ Recordamos que nos EUA vigora, grosso modo, um regime de tributação pelo lucro mundial, o qual conjugado com regras de CFC bastante apertadas, implica que as multinacionais com sede neste país sejam sujeitas a tributação pelos rendimentos obtidos pelas suas subsidiárias, independentemente da sua distribuição. Naturalmente, em regra, o imposto pago nos países em que as subsidiárias se situam pode ser utilizado a título de crédito de imposto para que não ocorra uma dupla tributação dos rendimentos. Uma vez que a taxa de IRC neste país era, geralmente, mais elevada que nos países em que as subsidiárias estavam situadas, as multinacionais aí estabelecidas acabavam por pagar mais imposto do que as multinacionais residentes noutros países, os quais seguiam um regime de tributação que a doutrina americana denomina de “territorial” porque não tributam os rendimentos das suas subsidiárias.

¹⁴ Vide, entre outros, MARKLE, Kevin S. e SHACKELFORD, Douglas A. in “*Cross-country comparisons of corporate income taxes*”, National Bureau of Economic Research, 2011.

com os regimes fiscais em vigor na generalidade dos países da UE¹⁵, pelo que, nesta matéria, não se justificam quaisquer alterações ao nível do IRC com vista ao reforço da sua competitividade, basta manter a consistência por muitos anos.¹⁶

O mesmo sucede com as regras ao nível das CFC¹⁷ que, por força da ATAD I¹⁸, são hoje de âmbito uniforme ao nível dos Estados-membros da UE, existindo nesta matéria muito pouca margem de manobra para alterações por parte de Portugal.

No que respeita à tributação dos rendimentos da propriedade intelectual, a mesma foi, na passada década, foco de atenção de vários países da UE, os quais aprovaram regimes fiscais preferenciais para a tributação dos rendimentos decorrentes de propriedade intelectual¹⁹ (os denominados regimes *Patent Box*²⁰).

Portugal não foi excepção e no âmbito da Reforma Fiscal de 2014 foi aditado ao Código do IRC o artigo 50.º-A, o qual veio estabelecer um regime fiscal mais favorável²¹ para os rendimentos associados a determinados tipos de propriedade intelectual, e que permite atingir uma taxa de tributação destes rendimentos entre 10,5% e 15,75% (no escalão máximo da derrama estadual).

Não obstante, o mesmo afigura-se pouco competitivo²² quando comparado com os regimes em vigor em países como a Bélgica, Irlanda, Lituânia, Luxemburgo, Países Baixos e Polónia com taxas de tributação entre 4% e 7% e muito distante dos regimes de Chipre, Hungria e Malta com taxas inferiores a 4%, só superando o que se encontra em vigor em Itália, cuja taxa de tributação deste tipo de rendimentos ascende a 13,95%, e apenas no caso de não se atingir o escalão mais elevado da Derrama Estadual. Talvez por isso, segundo as estatísticas da AT relativas a impostos sobre o rendimento, em 2019, apenas 9 empresas usufruíam deste regime.²³

Nesta medida, se Portugal pretendesse posicionar-se como uma alternativa real para acolher a sede de multinacionais teria de rever, em baixa, a tributação aplicável a este tipo de rendimento.²⁴

No entanto, tendo em conta a estratégia das multinacionais nas últimas décadas de dispersar geograficamente as suas actividades de I&D parece-nos que este não seria um factor decisivo numa tomada de decisão de mudança de sede.

De facto, nesta dimensão, conforme apontam diversos estudos, o factor fiscal não tem um papel determinante, existindo outros aspectos que se têm revelado mais preponderantes na tomada de decisões dessa natureza, no-

¹⁵ Antes da Reforma do IRC em 2014, diversos grupos multinacionais portugueses constituíram sociedades *holding* em países como os Países Baixos e o Luxemburgo para parcarem as suas participações em subsidiárias situadas fora da UE, cujos dividendos não podiam beneficiar do regime da *participation exemption* se distribuídos directamente desses países fora da UE, mas que, pelo facto de passarem por essas sociedades *holding*, já não eram tributados em Portugal por força da Directiva Mães-filhas. É verdade que com a introdução do artigo 39.º-A do EBF pela Lei do OE para 2007 e com as alterações introduzidas pela Lei do OE para 2008, já se tinha alargado o regime de *participation exemption* aos lucros distribuídos pelas entidades residentes nos PALOPS e residentes em Timor Leste, mas tinham ainda ficado de fora países como o Brasil no qual as empresas portuguesas fizeram avultados investimentos.

¹⁶ A reputação dos Países Baixos como jurisdição para o estabelecimento de *holdings* resulta, entre outros factores, do facto de o regime da *participation exemption* ter sido aprovado em 1964 e ter-se mantido praticamente inalterado até aos dias de hoje.

¹⁷ Cfr. se refere no preâmbulo da ATADI, as regras relativas às CFC “*têm por efeito reatribuir à sociedade-mãe os rendimentos de uma filial controlada sujeita a baixa tributação*”, entendida como inferior a 60% da taxa de IRC em Portugal, o que corresponde a 12,6%.

¹⁸ Vide artigos 7.º e 8.º da ATAD I.

¹⁹ No plano das (boas) intenções, estes regimes visavam incentivar a actividade de I&D, no entanto, os mesmos foram utilizados por algumas empresas multinacionais para otimizar o regime fiscal aplicável aos rendimentos de propriedade intelectual de direitos que já detinham, mediante a transferência para aqueles países desses direitos, em operações que foram consideradas como planeamento fiscal agressivo. Para combater estas práticas, a OCDE, através da *Action 5 – Harmful Tax Practices*, propôs que os seus Estados-membros modificassem os seus regimes de *Patent Box* para alinhá-los com a denominada *Nexus Approach*, a qual tinha por objectivo assegurar que os rendimentos decorrentes dos direitos de propriedade intelectual eram atribuídos aos Estados no qual as actividades de I&D eram efectivamente desenvolvidas.

²⁰ Eram chamados de “*Patent Box*” porque tratavam numa “caixa” à parte (como sucede nas diferentes categorias de IRS) e de forma mais favorável os rendimentos associados a direitos de propriedade intelectual cujo exemplo mais comum são as patentes.

²¹ O qual consistia na tributação em 50% dos rendimentos provenientes de contratos que tinham por objecto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de propriedade industrial sujeitos a registo, em particular patentes e desenhos ou modelos industriais. Actualmente, este regime é também aplicável aos rendimentos dos direitos de autor sobre programas de computador. O regime foi revisto pela Lei do OE para 2020 para acolher as recomendações da *Action 5* do BEPS, nomeadamente, com a introdução da *Nexus Approach* na determinação dos rendimentos susceptíveis de beneficiar da redução de 50% na sua tributação.

²² Vide, entre outros, BROWN, Jason M. in “*Patent Box Taxation: A Comparison of Four Recent European Patent Box Tax Regimes and an Analytical Consideration of If and How the United States Should Implement Its Own Patent Box*”, The International Lawyer, 2011 e ASEN, Elke e BUNN, Daniel in “*Patent Box Regimes in Europe*”, Tax Foundation, 2020.

²³ Informação obtida em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx.

²⁴ Importa referir que existem inúmeras formas de incentivar as actividades de I&D para além dos regimes de *Patent Box*, nomeadamente através da concessão de créditos fiscais em função das despesas com actividades de I&D, amortizações aceleradas de activos de I&D, subsídios a actividades de I&D, reduções de IRS e segurança social para os colaboradores que desenvolvem actividades de I&D, etc. Nesta matéria, Portugal dispõe de um regime de concessão de créditos fiscais, o SIFIDE, bem como de incentivos financeiros, que são bastante competitivos quando comparados com o que se pode encontrar noutros países da UE (vide KPMG, “*Global R&D Incentives Guide*”, 2021). No entanto, este factor não é apontado como a razão pela qual o nosso país tem atraído alguns centros de I&D de algumas multinacionais (v.g. Siemens, Volkswagen, Bosch e Embracer). Sobre as razões pelas quais algumas multinacionais se instalaram em Portugal vide BRAGA, Evelyn Wolter in “*Investigação & Desenvolvimento de empresas multinacionais em Portugal: principais motivações e fatores de desenvolvimento*”, 2020.

meadamente, dotação de diferentes recursos, grau de abertura da economia, regulação do mercado, qualidade da mão-de-obra e das infraestruturas²⁵, qualidade de vida, entre muitos outros.²⁶

No que respeita à atracção e fixação de determinadas funções centralizadas das empresas, também nos parece que a tributação dos lucros não será uma variável determinante porque tipicamente estas funções são remuneradas numa lógica de *cost plus*, o que determina que o lucro gerado nos países em que essas funções se encontram centralizadas não seja muito significativo.

Assumem aqui maior peso o nível de qualificações dos recursos humanos de um determinado país, o nível médio salarial e, a nível fiscal, os impostos e contribuições incidentes sobre os salários suportados pelas empresas, tema que extravasa o âmbito deste texto, mas não de somenos importância para uma discussão mais ampla em torno da importância da atractividade do nosso país, uma vez que estes centros de funções centralizadas permitem criar emprego e dinamizar a nossa economia.

Ao nível da última das dimensões que acima referimos, respeitante à atracção de investimento produtivo (tipicamente capital intensivo), no plano fiscal, assume particular relevância a tributação a que são sujeitos os lucros das empresas.

Vejamos então, o lugar que Portugal ocupa no plano da competitividade da tributação dos lucros empresas.

4. A posição relativa de Portugal ao nível da tributação das empresas

Portugal apresenta actualmente uma das mais altas taxas efectivas de imposto²⁷ sobre as empresas da UE²⁸.

A este aspecto não é alheio o facto de Portugal figurar entre os países que menor redução da taxa nominal de imposto sofreu da UE no período compreendido entre 2000 e 2013²⁹.

Esta falta de competitividade na tributação dos lucros das empresas já havia sido identificada no Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014.

De assinalar que, no relatório do Grupo de trabalho para a reforma do sistema fiscal de 2009, apenas 4 anos antes, se refere que Portugal se encontrava ainda numa posição “média” em termos de competitividade^{30 31}, o que revela que durante o período que mediou entre o trabalho desenvolvido por estes diferentes grupos de trabalho se verificou uma deterioração da posição relativa de Portugal.

De facto, naquele período, estava em curso um processo de redução substancial das taxas de IRC na generalidade dos países da UE que contribuiu para a degradação da posição relativa de Portugal em termos de competitividade fiscal, a qual se agudizou com a introdução da derrama estadual³² que, fruto dos sucessivos agravamentos que a mesma foi sofrendo, culminou numa taxa marginal máxima de imposto sobre os lucros das empresas de 31,5%, o que conduziu a que, em 2013, Portugal apresentasse a 4.^a taxa nominal de IRC mais elevada da UE a 25^{33 34}.

²⁵ Vide SKEIE, Øystein Bieltvedt in “*International differences in corporate taxation, foreign direct investment and tax revenues*”, OECD Economics Departments working papers No. 1359, 2017.

²⁶ Conforme se refere no estudo da empresa EY, “*As the winds change, is Portugal just flying or soaring?*”, EY Attractiveness Survey, Portugal, June 2021, este factor tem sido apontado como a principal razão pela qual Portugal tem vindo a atrair IDE.

²⁷ Cfr. já assinalado em diversos estudos, a taxa nominal de imposto não é o melhor indicador da pressão fiscal que um determinado país exerce sobre as empresas, sendo consensual que a taxa efectiva de imposto é o melhor indicador para este efeito.

²⁸ MOLINALLOPIS, Rafael e BARBERÁ MARTÍ, Antonio in “*Análisis comparativo de la tributación empresarial en los países de la zona euro durante el período 2000-2013*”, Contabilidad y Negocios (11) 22, 2016, págs. 22 e seguintes, colocavam Portugal como o 5.º país da UE com taxa efectiva de imposto mais elevada (27,03%), abaixo da Itália (35,53%), Grécia (30,56%), França (30,22%) e Alemanha (29,69%). Neste *ranking*, Irlanda (14,08%), Chipre (14,75%), Eslovénia (15,56%), Luxemburgo (19,56%) e Áustria (20,24%) apresentavam as taxas efectivas de imposto sobre as empresas mais baixas.

²⁹ Cfr. MOLINALLOPIS, Rafael e BARBERÁ MARTÍ, Antonio in ob. cit. pág. 32, Portugal teve uma redução de 10,51%, apenas superior à de França de 4,5% e Malta sem qualquer redução. No lado oposto desta lista figuravam o Chipre com uma redução de 56,9%, a Irlanda com uma descida de 47,92% e a Alemanha com uma diminuição de 41,47%.

³⁰ A conclusão do Grupo de trabalho para a reforma do sistema fiscal de 2009 assentava na constatação de que Portugal figurava em 96.º lugar de entre um universo de 181 países num *ranking* de um estudo (“*Paying taxes – The Global Picture*”) apresentado anualmente pelo Banco Mundial em parceria com a consultora PWC sobre a carga fiscal total (medida através da percentagem que a totalidade dos impostos a que as empresas se encontram sujeitas, incluindo impostos sobre os lucros, contribuições obrigatórias para a segurança social e outros tributos menores sobre o lucro apurado) e em 10.º no contexto da UE a 25.

³¹ Este estudo destacava, no entanto, o peso significativo dos encargos com a segurança social que “*podem constituir um entrave significativo à competitividade nacional*.”

³² Conforme já referido, introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, a qual aprovou um conjunto de medidas de consolidação orçamental com vista à redução do défice excessivo e ao controlo do crescimento da dívida pública previstos no PEC, algumas entretanto já revogadas como a redução do vencimento dos titulares de cargos políticos e dos gestores públicos.

³³ Cfr. Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, pág.71.

³⁴ Segundo o estudo sobre a carga fiscal total do Banco Mundial em parceria com a consultora PWC utilizado pelo Grupo de trabalho para a reforma do sistema fiscal de 2009, Portugal ocupava a esta data o 13.º lugar no contexto da UE a 25.

Não causa assim surpresa que a Comissão da Reforma do IRC de 2014 tenha proposto a eliminação faseada das derramas estadual e municipal, bem como a redução progressiva da taxa de IRC de 25% para 17%.

Ora, verificou-se, de facto, uma redução da taxa de IRC de 25% (ainda que apenas para 21%) mas, em contrapartida, a taxa máxima de derrama estadual, ao invés de eliminada, foi agravada³⁵ de 5% para 9%.

Assim, chegamos à presente data com a mesma taxa marginal máxima de imposto sobre os lucros das empresas de 31,5% (21% + 1,5% + 9%) com que partimos no final de 2013 (25% + 1,5 + 5%), o que faz com que Portugal apresente em 2021 uma das taxas mais elevadas da UE a 27 e a taxa mais elevada de todos os países europeus pertencentes à OCDE^{36 37}.

Não espanta, por isso, que Portugal figure nos últimos lugares dos *rankings* que procuram medir a competitividade fiscal dos países.

De acordo com o *International Tax Competitiveness Index*³⁸ – um dos *rankings* de referência a nível internacional – Portugal figura no 33.º lugar entre os 37 países da OCDE, apenas à frente da Polónia, Chile e Itália.

Acresce que, à tributação dos lucros das empresas (que, como vimos, pode ascender a 31,5%) há que adicionar a tributação no momento da distribuição de dividendos, a qual, no caso das pessoas singulares, corresponde a 28%, o que conduz a que a taxa de tributação máxima sobre estes rendimentos em Portugal possa ascender a cerca de 50,68% [$31,5\% + 28\% \times (1 - 31,5\%)$].

A questão que se coloca e sobre a qual nos debruçaremos a seguir prende-se com a definição de qual o caminho a seguir em face desta realidade.

5. Caminho para a melhoria da competitividade da economia portuguesa no plano da tributação das empresas

Em face do que referimos acima, percebe-se já que não iremos aqui propor regimes fiscais inovadores, nem centrar a nossa atenção nos aspectos que muito contribuem para a complexidade do IRC.

Desculpem-nos aqueles que foram induzidos em erro pelo título deste texto. Mas, seguindo o conselho de um sábio amigo, tentamos não perder tempo a olhar para a “árvore” e concentramo-nos na “floresta”.

Com efeito, a verdadeira reforma que o IRC hoje necessita é a que permita melhorar de forma clara e expressiva a sua competitividade.³⁹

Importa começar por clarificar que a discussão em torno da melhoria da competitividade de Portugal no plano da tributação das empresas, não passa pela transformação do nosso país numa espécie de *offshore*.⁴⁰

De resto, dificilmente qualquer alteração ao nível da legislação fiscal que não observasse os padrões europeus em termos de concorrência fiscal prejudicial dificilmente cumpriria os critérios estabelecidos no Código de Conduta da UE e, portanto, seria proibida à luz do TFUE.

Não significa, também, entrar na chamada “*race to the bottom*”, em termos idênticos ao que fez a Hungria em 2017 com a descida da sua taxa de IRC para 9%⁴¹, ainda que com resultados já visíveis ao nível do IDE (na vertente de investimento do exterior no país) e da FBCF em % do PIB, bem como da taxa de desemprego neste país, como iremos ver mais adiante.

³⁵ Inicialmente, através da própria Lei que aprovou a Reforma Fiscal de 2014, com a criação de um escalão de 7% para a parcela do lucro tributável das empresas que excedesse 35 milhões de Euros e, mais tarde, com a Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, com o agravamento para 9% da taxa relativa a esse escalão.

³⁶ Vide ASEN, Elke in “*Corporate Income Tax Rates in Europe*”, Tax Foundation, 2021. Neste estudo consideram-se não apenas as taxas nominais de IRC como também todos os impostos centrais e locais que incidem sobre os lucros das empresas dos países europeus da OCDE (no caso de Portugal, a derrama estadual e a derrama municipal).

³⁷ Convém recordar que todo este período se caracterizou por uma descida generalizada das taxas de imposto sobre as empresas a nível mundial. Na nossa vizinha Espanha a taxa de IRC desceu de 30% em 2014 para os actuais 25%.

³⁸ ASEN, Elke e BUNN, Daniel in “*International tax competitiveness Index 2020*”, Tax Foundation, 2020. Este índice pretende medir a capacidade do sistema tributário de um país promover de forma sustentável o crescimento económico e o investimento, analisando mais de 40 variáveis de política fiscal em cinco categorias: impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas, impostos sobre pessoas singulares, impostos sobre o consumo, impostos sobre o património e impostos sobre rendimentos de fonte estrangeira.

³⁹ Não negamos a importância de simplificação de algumas regras, mas estamos convictos que não é essa simplificação que é o que mais urge endereçar.

⁴⁰ Sobre o fenómeno de *offshoring* por razões fiscais na UE vide BUSTOS-CONTELL, Elisabeth, CLIMENTSERRANO, Salvador e LABATUT-SERER, Gregorio in “*Offshoring in the European Union: a Study of the Evolution of the Tax Burden*”, Contemporary Economics, Vol. 11, No. 2, pp. 235-248, 2017.

⁴¹ De resto, uma redução da taxa de IRC abaixo de 15% poderia ser ineficaz, pelo menos para atrair as grandes multinacionais, fruto das regras que se esperam vir a ser introduzidas no contexto da reforma do sistema de tributação internacional que tem por objectivo o combate ao fenómeno da erosão da base tributária e a transferência de lucros decorrente da digitalização da economia (também conhecido como BEPS 2.0).

Não estamos também a pensar no ambicioso e inovador regime de tributação à saída introduzido pela Estónia que, em traços gerais, apenas sujeita a imposto os lucros gerados que sejam distribuídos⁴², também este com impacto já notório ao nível do IDE (na vertente de investimento do exterior no país) e da FBCF em % do PIB, como também abordaremos mais tarde neste texto.

Ou seja, estamos longe do objectivo destes países que é tratar de forma desigual (mais favorável) as empresas que aí se estabeleçam. Neste momento, a preocupação é meramente posicionar o nível de tributação das empresas em Portugal num patamar compatível com a posição relativa de Portugal em termos de crescimento económico.

Conforme acima referido, o nosso país apresenta em 2021 a mais elevada taxa marginal de IRC da OCDE e está no 33.º lugar entre os 37 países da OCDE em matéria de competitividade fiscal da tributação das empresas, sendo que ao nível de PIB per capita, estamos actualmente no 19.º lugar na UE a 27.

Ora, quando comparamos os países da UE em termos de PIB per capita e a taxa de IRC verificamos que a sua posição relativa ao nível da magnitude da taxa do IRC, varia na razão inversa da sua posição em termos de PIB per capita, sendo as únicas excepções a Irlanda e a Finlândia, com taxas de IRC significativamente baixas (3.ª e 12.ª mais baixas, respectivamente) face ao seu PIB per capita (2.º e 6.º mais elevado da UE, respectivamente), e Portugal e a Grécia, com taxas de IRC significativamente elevadas (2.ª e 11.ª mais elevadas, respectivamente) face ao seu PIB per capita (19.º e 22.º da UE a 27, respectivamente).

No entanto, de salientar que a Irlanda e Portugal estão claramente destacadas nos dois extremos opostos, ou seja, Irlanda com um PIB per capita dos mais elevados da UE a 27 e com uma das mais baixas taxas de tributação das empresas e Portugal com um dos PIB per capita mais baixos da UE a 27 e com uma das mais elevadas taxas de tributação das empresas.

É assim imperioso alterar esta situação para que Portugal não seja visto como um país adverso para realizar investimentos, o que, pelo facto de constituir uma economia aberta a torna mais susceptível aos efeitos negativos decorrentes desta falta de competitividade fiscal.⁴³

Não nos parece também que a solução passe por criar regimes fiscais mais favoráveis para determinados tipos de rendimentos ou encargos (v.g. rendimentos da propriedade intelectual ou amortização de intangíveis).

Conforme acima referido, a introdução destes regimes no Código do IRC já ocorreu por recomendação da Comissão da Reforma do IRC de 2014 e sem grandes efeitos práticos como vimos.

Por outro lado, há quem entenda que a melhor forma de alinhar este esforço com os objectivos estratégicos que sejam definidos para o desenvolvimento da economia seria tratar de forma preferencial determinados sectores (v.g. indústria), tipos de bens (v.g. produtores de bens transaccionáveis), modelos de negócio (v.g. assentes em mão-de-obra qualificada) ou até origem de investimentos (i.e. empresas nacionais ou parceiros estratégicos).

No entanto, este modelo esbarra contra diversos obstáculos que vão desde o próprio princípio constitucional da igualdade, passando pelos critérios definidos no Código de Conduta⁴⁴ e culminando com as regras em matéria de Auxílios de Estado^{45 46} já para não mencionar a dificuldade, à luz de casos concretos, de medir o contributo desses investimentos para os objectivos estratégicos desejados, bem como o risco de estar a favorecer determinados investimentos em detrimento de outros potencialmente mais produtivos⁴⁷, violando a desejada neutralidade fiscal.

⁴² Para mais detalhes sobre este regime vide ZERNASK, Joel in “Estonia Country Profile – 2020”, KPMG, 2021.

⁴³ Cfr. OECD (2010), ob. cit., pág. 32: “The extent of this effect can, in turn, be expected to depend on the degree of openness of the economy, with a more open economy likely to suffer more from an excessively high corporate tax than a more closed economy.”

⁴⁴ Recordamos que no Código de Conduta se estabelece que na avaliação do carácter prejudicial de uma medida, deve ter-se em conta: 1. Se as vantagens são concedidas exclusivamente a não residentes ou para transacções realizadas com não residentes; ou 2. Se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; ou 3. Se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-membro que proporciona essas vantagens fiscais; ou 4. Se o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE; ou 5. Se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

⁴⁵ Vide União Europeia, “Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (Versão consolidada)”, Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 202/47, 2016 e Comissão Europeia, “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020”, Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209/1, 2013.

⁴⁶ Recordamos que na avaliação do carácter prejudicial de uma medida, deve ter-se em conta: 1. Se as vantagens são concedidas exclusivamente a não residentes ou para transacções realizadas com não residentes; ou 2. Se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; ou 3. Se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-membro que proporciona essas vantagens fiscais; ou 4. Se o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE; ou 5. Se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

⁴⁷ Por esta razão, muitos autores defendem os sistemas fiscais com taxas de IRC baixas e reduzidas isenções. Neste sentido, OECD (2010), ob. cit., pág. 40: “There is a wide consensus that corporate taxation should avoid discouraging efficiency improvements and aim at ensuring neutrality and consistency, for instance, by not favouring some investment or firms at the expense of other, potentially more productive, investment or firms (e.g. Devereux and Sørensen, 2006). This would imply a reasonably low corporate tax rate with few exemptions.”

É um modelo próximo deste que está subjacente ao regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo consagrado no Código Fiscal do Investimento e que tem, não obstante todos os constrangimentos acima referidos, permitido que sejam realizados alguns investimentos produtivos de relevo por parte de empresas nacionais⁴⁸ e atrair algumas empresas multinacionais.⁴⁹

Com efeito, sem os benefícios fiscais que foram atribuídos no âmbito destes contratos, provavelmente, estes investimentos não teriam sido realizados de todo ou então não teriam sido efectuados em território português.

No entanto, este modelo está sujeito a fortes constrangimentos sendo muito burocrático e com desfecho incerto (como qualquer processo negocial que envolva o Estado).

Não questionamos o mérito do mesmo para investimentos de grande dimensão (mesmo para investimentos que excedam os 100 milhões de Euros e que estão sujeitos a notificação à Comissão Europeia), mas parece-nos que não é compatível com investimentos de menor dimensão ou com *timings* de decisão curtos.⁵⁰

Acresce que a sua natureza condicionada – assente no cumprimento de determinadas condições e sujeito a limites – torna-o, no longo prazo, menos interessante quando comparado com regimes fiscais “estruturalmente” competitivos.

Por outro lado, a resposta também não está nos incentivos que têm sido concedidos exclusivamente às PME, nomeadamente a redução da taxa de IRC para 17%⁵¹ e a dedução por lucros retidos e reinvestidos⁵², uma vez que os estudos sobre esta matéria demonstram que as *start-ups* e as PME não são adversamente afectadas pela tributação em sede de IRC, pelo que este tipo de incentivos não são críticos numa decisão de avançar, ou não, com um determinado investimento.

Em face destes constrangimentos e tendo em conta o caminho já trilhado até agora, parece-nos que o trajecto que falta percorrer é o de baixar a taxa de IRC / Derrama Estadual, tal como havia sido proposto pela Comissão da Reforma do IRC de 2014.

Não acompanhamos as conclusões da Comissão da Reforma do IRC de 2014 no que respeita à derrama municipal. De facto, tal como entendemos que a descida da taxa do IRC deve ser utilizada como um instrumento para atrair investimento para Portugal, defendemos que a derrama municipal deverá ser utilizada pelos concelhos mais periféricos⁵³ para o mesmo efeito, razão pela qual não propomos que a mesma seja eliminada.

No entanto, por razões de simplificação do nosso regime fiscal, consideramos que a respectiva base de incidência deveria ser a mesma da taxa do IRC e que, no caso dos grupos que optam pelo RETGS, deveria incidir sobre a colecta do grupo fiscal, tal como sucede com o IRC.

Por outro lado, pelas razões que iremos apresentar em seguida, ao contrário também do que se preconizava no Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, entendemos que se deverá começar por eliminar a Derrama Estadual e, em seguida, reduzir progressivamente a taxa do IRC.

Com efeito, por diversas razões, a eliminação da derrama estadual parece-nos ser uma medida com carácter prioritário.

Desde logo, por uma questão conceptual de igualdade entre contribuintes. De facto, no caso da tributação das empresas, a progressividade introduzida com a derrama estadual não gera igualdade uma vez que a progressividade só é verdadeiramente eficaz quando medida na esfera das pessoas singulares.

Com efeito, o facto de o lucro em termos absolutos de uma empresa ser elevado (nomeadamente, no caso de ser superior a 35 milhões de Euros e, por isso, estar sujeito à taxa marginal máxima de derrama estadual de 9% sobre o valor que excede 35 milhões de Euros) não significa que o rendimento seja também elevado face ao investimento

⁴⁸ A este respeito, e a título de exemplo, vejam-se os contratos de investimento celebrados recentemente entre o Estado Português e diversos Grupos económicos portugueses como o Grupo Vila Galé (cuja minuta do contrato foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 93/2021, de 19 de Julho de 2021), o Grupo TMG (cuja minuta do contrato foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 201/2019, de 19 de Dezembro de 2019) e o Grupo Sonae (cuja minuta do contrato foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 79/2019, de 3 de Maio de 2019).

⁴⁹ Vejam-se os contratos de investimento celebrados recentemente entre o Estado Português e diversas multinacionais com presença em Portugal como a Repsol e a Siemens (cuja minuta do contrato foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 93/2021, de 19 de Julho de 2021) e a Bosch (cuja minuta do contrato foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 189/2019, de 6 de Dezembro de 2019), entre muitos outros.

⁵⁰ Sintomático do alcance limitado deste incentivo é o facto de a despesa fiscal relativa ao regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo ter ascendido a apenas 23,5 milhões de Euros em 2019, muito abaixo dos 196,6 milhões de Euros do RFAI e dos 255,3 milhões de Euros do SIFIDE II. (fonte: Relatório da Despesa fiscal 2020 da AT, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fis-cal_2020.pdf).

⁵¹ Cfr. n.º 2 do artigo 87.º do Código do IRC.

⁵² Consagrado nos artigos 28.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento, e que permite deduzir à colecta do IRC até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações consideradas relevantes. A despesa fiscal associada a este benefício ascendeu a 84,2 milhões de Euros em 2019 (fonte: Relatório da Despesa fiscal 2020 da AT, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2020.pdf).

⁵³ De resto, conforme se pode verificar no Ofício-Circulado n.º 20229, de 16 de Fevereiro de 2021 relativo às taxas de derrama incidentes sobre o lucro tributável do período fiscal de 2020, são inúmeros os municípios que lançam taxas de derrama inferior à taxa máxima e concedem isenções ao nível deste tributo.

efectuado e muito menos gerador de desigualdades que, face à Constituição, justifiquem a progressividade do imposto, tal como sucede ao nível do IRS.⁵⁴

A aferição dessa magnitude do lucro deve ser vista à luz do investimento efectuado e do retorno obtido por um investidor em concreto.

A dimensão absoluta do lucro pode ser apenas o resultado da reunião de um montante significativo de capitais por um número também elevado de investidores, o que sucede em determinados sectores da indústria pesada ou sectores em que as economias de escala condicionam a competitividade das empresas. Ou seja, esse lucro (de valor absoluto elevado) pode ser de um número significativo de pequenos investidores com situações patrimoniais, rendimentos e nível de investimento totalmente díspares.

Ao introduzir-se a progressividade na tributação dos lucros das empresas pode-se estar até a contribuir para o aumento das desigualdades pois é perfeitamente possível termos “pequenos” investidores a deterem acções de “grandes” empresas e “grandes” investidores a deterem participações em “pequenas” empresas.

Por outro lado, ao incidir sobre uma pequena franja de empresas, não permite uma distribuição equilibrada do peso dos impostos entre contribuintes⁵⁵ e contraria todas as recomendações e tendências internacionais sobre a distribuição dos impostos, as quais preconizam a diversificação das fontes de receita fiscal e o alargamento das bases tributárias como a forma mais adequada de assegurar uma repartição justa dos impostos e de maximizar a produtividade.

O desenho da derrama estadual só é explicado pelo contexto financeiro em que esta surgiu⁵⁶, no qual era necessário diversificar as fontes de receita fiscal com resultados imediatos e facilmente estimáveis, sem necessidade de um grande esforço de fiscalização por parte da AT. Ignorando este contexto, à luz da melhor técnica legislativa, esta forma de tributação das empresas não tem qualquer fundamento, uma vez que trata de forma mais penalizadora as empresas mais bem sucedidas ou então, porque simplesmente, são de maior dimensão.

A eliminação da taxa de derrama estadual teria ainda um efeito imediato na melhoria de alguns dos indicadores acima referidos (nomeadamente, no indicador que mede a taxa de imposto marginal máxima).

De facto, a eliminação da taxa de derrama estadual faria com que a taxa de imposto marginal máxima passasse para 22,5%, o que representaria uma descida de cerca de 30% face à actual taxa de 31,5%.

Num plano mais pragmático, justifica-se também começar pela derrama estadual porque, para além de ter um efeito positivo imediato na taxa de imposto marginal máxima, também é notório que, necessariamente, uma redução em p.p. deste tributo equivalente a uma mesma redução em p.p. da taxa do IRC, terá um menor impacto ao nível da receita fiscal.

Ou seja, para um mesmo montante de perda de receita fiscal, o impacto percepcionado da eliminação da derrama estadual seria muito mais significativo que uma eventual redução da taxa de IRC.

Por todas estas razões, parece-nos que para melhorar a imagem de Portugal como destino de investimento é condição necessária começar por eliminar a derrama estadual.

Não obstante, parece-nos que não seria condição suficiente, uma vez que, ainda assim, a taxa máxima de IRC permaneceria elevada face às taxas de imposto marginal máximas dos restantes países europeus da OCDE.

Com efeito, caso a taxa aplicável em Portugal se fixasse em 22,5% ainda seria a 11.^a taxa mais elevada dos 26 países europeus pertencentes à OCDE⁵⁷, acima da taxa média dos países europeus da OCDE, que, em 2021, se fixou em 21,7%, superior à taxa média dos países pertencentes à UE (21,47%) e acima da taxa média praticada na Europa (19,99%), considerando todos os países e não apenas os pertencentes à OCDE.⁵⁸

Assim, é inevitável repensar, igualmente, a própria taxa de IRC.

De facto, tendo em conta a posição desfavorável de Portugal noutros factores relevantes para atrair investimento, tais como a reduzida dimensão do mercado interno, a baixa qualificação dos recursos humanos, a falta de solidez do nosso sistema financeiro, a reduzida diversidade de fontes de financiamento, a taxa de tributação das

⁵⁴ Tal como reconheceu o nosso legislador constitucional quando expressamente previu a progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal no n.º 1 do artigo 104.º da CRP e relativamente à tributação das empresas, no n.º 2 do mesmo artigo, pugna pela sua tributação segundo o rendimento real, nada referindo a propósito da sua progressividade. Atendendo ao contexto ideológico em que nasceu a CRP não nos parece por acaso que tal progressividade não tenha sido prevista para o IRC. A realidade é que essa progressividade é difícil (senão impossível) de conceptualizar.

⁵⁵ Segundo o Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, pág. 53, cerca de 5% das empresas eram responsáveis por 80% do imposto liquidado. Mais recentemente, e conforme as estatísticas do imposto sobre o IRC divulgadas pela AT, pouco mais de 13,5% das empresas eram responsáveis por aproximadamente 82% do imposto liquidado em 2019. Adicionalmente, em 2019, apenas 0,4% das empresas pagaram derrama estadual, sendo também responsáveis por cerca de 51,4% da receita do IRC (dados obtidos em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx).

⁵⁶ Recordamos que a Derrama Estadual surgiu com a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, no contexto de um conjunto de medidas lançadas com vista a reduzir o défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública, no período que antecedeu o Programa de Assistência Económica e Financeira acordado entre Portugal, o FMI e a UE em Maio de 2011.

⁵⁷ Vide ASEN, Elke in “Corporate Income Tax Rates in Europe”, Tax Foundation, 2021.

⁵⁸ Vide ASEN, Elke in “Corporate Tax Rates around the World, 2020”, Tax Foundation, 2020.

empresas deveria, pelo menos, situar-se abaixo da média praticada nos restantes países europeus (19,99%) por forma a constituir um factor indutor de investimento, não um factor dissuasor do mesmo.

Coincidentemente, no Relatório da Comissão de Reforma de 2014 já se apontava a taxa de 19% como a taxa de IRC a atingir no cenário menos ambicioso⁵⁹, a qual permitiria também colocar o nosso país com a 10.^a taxa mais baixa da UE.

O cenário actual não é muito diferente pelo que a taxa de 19% permitiria colocar Portugal entre os 11 países com taxas mais baixas no seio da UE. No entanto, se mantivermos a taxa de 1,5% de derrama municipal, a taxa agregada de 20,5% colocar-nos-ia já com a 16.^a taxa mais elevada da UE a 27.

Dáí que, no modelo que propomos, a taxa de IRC teria que baixar, pelo menos, para 17,5%⁶⁰ para se atingir a taxa agregada máxima de 19%, sendo que os municípios que optassem por abdicar da derrama municipal poderiam assegurar às empresas que aí se instalassem uma taxa máxima de 17,5%, a qual corresponderia à 6.^a taxa mais baixa da UE.

Fazendo um exercício idêntico ao que acima fizemos, confrontando a posição relativa de Portugal em termos de taxa de IRC neste cenário (10.^o mais baixa ou, na perspectiva oposta, 17.^o mais elevada) com a posição relativa em termos de PIB per capita (19.^o lugar), verificamos que a mesma seria apropriada, colocando Portugal a par de países como a Eslovénia, a Estónia, a República Checa e a Eslováquia, os quais apresentam um PIB per capita idêntico ao de Portugal e cujas taxas de IRC se situam entre 19% e 21%.

6. Impacto esperado ao nível das receitas do IRC

Não se pode ignorar, pelo menos no curto prazo, que a eliminação da derrama estadual e a descida da taxa de IRC resultariam numa redução das receitas fiscais arrecadadas, o que poderia comprometer o objectivo de reduzir o deficit orçamental e de atingir a meta de 123% da dívida pública em percentagem do PIB já em 2023.

No Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, foram estimados os efeitos da descida das taxas de IRC e da eliminação das derramas estadual e municipal tendo por base um modelo que incorporava uma combinação de efeitos estáticos e dinâmicos⁶¹ nas projecções sobre as receitas destes tributos.

Segundo a Comissão, o impacto anual na receita em % do PIB por ponto percentual de descida da taxa de IRC correspondia a 0,0656% na ausência de qualquer efeito dinâmico (primeiro ano: 2014) e 0,0492% considerando o efeito dinâmico na sua plenitude (a partir do quarto ano: 2017 e 2018).

Assim, admitindo efeitos equivalentes (ainda que a composição que propomos seja diferente) o impacto total na receita da descida de 11,5p.p. da taxa de IRC / derrama estadual poderia variar entre 0,75% (ignorando efeitos dinâmicos) e 0,57% (considerando os efeitos dinâmicos na sua plenitude) do PIB.

Em face da diferença de impacto, parece inevitável que este movimento de descida da taxa de IRC / derrama estadual seja efectuado de forma gradual para tentar captar ao máximo o efeito dinâmico da redução de tributação das empresas que apenas se atingiria na sua plenitude ao fim do quarto ano.⁶²

No entanto, tal como se assinalava no Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, o modelo utilizado para medir os impactos na receita não correspondia a um modelo dinâmico de equilíbrio geral pelo que não contemplava os efeitos que a descida da taxa do IRC e a eliminação das derramas poderia ter ao nível do aumento do investimento, da criação de emprego e da dinamização da actividade económica que teriam efeitos positivos nas receitas de outros impostos, na redução da despesa pública associada a apoios sociais (v.g. subsídio de desemprego), efeitos estes que poderiam permitir reduzir o impacto no deficit e na dívida pública.

De resto, existem diversos exemplos no seio da UE de países que, na sequência de descidas das respectivas taxas de IRC, registaram aumentos da receita fiscal em sede deste imposto ao invés de descidas, como seria à partida esperado.

⁵⁹ Recordamos que os 3 cenários considerados correspondiam a descidas da taxa de IRC para 19%, 18% e 17%.

⁶⁰ No pressuposto de que a taxa de IRC em Portugal se reduzia para 17,5%, a entrada em vigor das novas regras decorrentes da iniciativa BEPS 2.0 resultaria na diminuição do diferencial entre a taxa de IRC praticada em Portugal e as taxas sobre o rendimento das sociedades praticadas noutros países da Europa (que teriam de se situar no patamar mínimo de 15%), pelo que a competitividade do nosso país já não seria tão fortemente condicionada pelo factor fiscal. Note-se, contudo, que estas regras têm um âmbito de aplicação circunscrito, uma vez que apenas terão impacto em grupos multinacionais com um volume de negócios global superior a 750 milhões de Euros. Os lucros dos grupos multinacionais cujos volumes de negócios não excedem esse *threshold* (que representam a maior parte do tecido produtivo) continuarão a poder ser tributados a taxas inferiores a 15%. De resto, a Irlanda, não obstante ser um dos signatários do acordo que foi celebrado, já anunciou que pretende manter a sua taxa geral de IRC em 12,5%.

⁶¹ Este efeito reflecte o aumento da base de tributação por via da dinamização do investimento. Segundo o Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, o efeito dinâmico permitiria retirar entre 1/3 e 1/6 à perda de receita estática estimada, o que significava que a perda de receita estática poderia ser inferior entre 0,0437% e 0,0546% do PIB (*i.e.*, entre 72 milhões de Euros e 90 milhões de Euros a preços de 2013). O valor desse efeito considerado nos cenários constantes do Relatório foi de 0,0492% do PIB, correspondente a 81 milhões de Euros a preços de 2013.

⁶² No Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, o efeito dinâmico sobre a quebra das receitas não foi considerado no primeiro ano das projecções efectuadas, foi considerado em 1/3 no segundo ano, em 2/3 no terceiro e apenas integralmente no quarto ano.

Referimo-nos, em concreto, aos exemplos da Irlanda, Eslováquia⁶³ e República Checa. Em qualquer um destes países, na sequência de descidas das taxas de IRC verificou-se um aumento das receitas fiscais em sede deste imposto, bem como consolidação orçamental traduzida, quer na redução do deficit público, quer na diminuição do peso da dívida pública em % do PIB.

Mesmo em Portugal, conforme se refere no Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, quando ocorreu a descida da taxa de IRC de 30% para 25% em 2004, a quebra na receita foi significativamente menor que à que naquela altura era esperada pelo Governo (se vírmos a evolução das receitas de IRC de 2004 para 2005, a descida foi de cerca 171 milhões de Euros).⁶⁴

Se analisarmos a evolução das receitas do IRC de 2014 para 2015 (ano em que se fez sentir o efeito da redução da taxa de IRC ocorrida em 2014), verificamos que as mesmas até aumentaram e passaram de 4.519,1 milhões de Euros em 2014 para 5.248,3 milhões de Euros em 2015.⁶⁵

Por outro lado, poderiam ser introduzidas regras para assegurar que as medidas anunciadas produziam os efeitos pretendidos. Assim, uma forma de assegurar que a eliminação da derrama estadual e a diminuição da taxa de IRC se traduziam em mais investimento, ao invés, de se transformarem meramente em mais dividendos para os accionistas (que, no caso de serem não residentes, poderiam não ser reinvestidos na nossa economia) e desta forma potenciar os efeitos no crescimento económico, seria exigir que o montante correspondente ao IRC / derrama estadual poupado fosse objecto de uma reserva especial insusceptível de ser distribuída durante um determinado período de tempo (v.g. os 4 anos acima referidos como necessários para se fazer sentir o efeito dinâmico nas receitas fiscais da redução da taxa de IRC).

Importa ainda referir que os efeitos mais relevantes na receita fiscal de uma determinada descida da taxa de IRC / Derrama Estadual fazem-se sobretudo⁶⁶ sentir no ano seguinte àquele em que a mesma ocorre, uma vez que o IRC e a Derrama Estadual são entregues pelas empresas nos cofres do Estado em Maio do ano seguinte quando submetem as respectivas declarações Modelo 22 do IRC, a menos que se reduzissem de forma proporcional os pagamentos por conta do IRC.

Em face do que foi acima referido, e sem prejuízo das eventuais surpresas positivas (ou menos negativas) ao nível das receitas fiscais, uma decisão desta natureza exige, no mínimo, um acordo político dos partidos do chamado “arco da governação”, uma vez que a sua implementação ultrapassará o período de uma legislatura, mas o ideal seria um acordo de todos os principais políticos com assento no parlamento.

Esse acordo é fundamental também para gerir as expectativas dos investidores, essenciais para a materialização de investimentos a longo prazo. Os investidores têm de ter uma convicção forte quanto à execução do plano que seja desenhado para atingir este objectivo, não podendo haver dúvidas se com uma eventual mudança de governo o mesmo não irá ser concretizado (tal como sucedeu com a Reforma de 2014) ou mesmo revertido, sob pena de os efeitos que se pretendem alcançar demorarem mais tempo a se fazerem sentir.

Por último, parece-nos que este processo poderia ser acelerado (e até credibilizado) se a perda de receita fiscal em sede de IRC fosse acompanhada de um aumento da tributação ambiental incidente sobre as empresas.

Naturalmente, este agravamento fiscal exige uma reflexão aprofundada sobre a forma e impactos das medidas a implementar, dando continuidade ao trabalho desenvolvido pela Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, o qual necessita de ser revisto à luz das metas definidas no Pacto Ecológico Europeu.⁶⁷

7. Efeitos positivos esperados de uma descida da tributação das empresas

Um dos efeitos positivos esperados de uma descida da taxa de tributação das empresas, seria o aumento do nível de investimento produtivo, o qual poderá ser medido como a FBCF em % do PIB.

Com efeito, se olharmos para o comportamento desse indicador em Portugal nos anos de 2016 a 2020⁶⁸ verificamos que, em média, Portugal apresenta a terceira mais baixa taxa de FBCF em % do PIB (cerca de 17,42%)

⁶³ Conforme se refere no Relatório da Comissão da Reforma do IRC de 2014, pág. 41 a propósito do que se verificou na Eslováquia na sequência da descida progressiva da taxa de IRC de 31% até atingir 19% “(...) no mesmo ano em que ela foi concretizada, verificou-se uma redução do défice público (...), o crescimento do PIB, do investimento e do emprego (...). O maior dinamismo da economia foi, aliás, o fator que levou a que o peso das receitas fiscais no PIB tenha diminuído pois (...) o crescimento das receitas fiscais nos anos seguintes a 2004 foi, em média, bastante superior ao registado nos anos anteriores.”

⁶⁴ Dados obtidos em <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765>.

⁶⁵ Dados obtidos em <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765>.

⁶⁶ Utilizamos a expressão “sobretudo” porque quando ocorresse a revogação da Derrama Estadual teria que ser também eliminado o regime dos pagamentos adicionais por conta o que afectaria as receitas fiscais do ano em que essa revogação se verificasse, pelo que os efeitos dessa revogação seriam sentidos de imediato.

⁶⁷ O *European Green Deal* poderá ser consultado em https://ec.europa.eu/info/publications/communication-european-green-deal_en.

⁶⁸ Médias construídas com base em dados obtidos em <https://www.pordata.pt/Europa/Investimento+Forma%3a7%3a3o+Bruta+de+Capital+Fixo+em+percentagem+do+PIB-1769>.

dos países da UE a 27⁶⁹, muito abaixo dos 3 países com taxas mais elevadas: Irlanda (34,56%), Estónia (26,24%) e República Checa (25,84%).

Se tivermos presente que a Irlanda tem uma taxa de IRC de 12,5% e que o regime fiscal do imposto sobre as sociedades na Estónia prevê que apenas estão sujeitos a imposto os lucros gerados que sejam distribuídos⁷⁰ (pelo que a tributação é de 0% até esse momento), facilmente compreendemos a relação entre a tributação ao nível dos impostos sobre os lucros e a predisposição das empresas para realizar investimentos produtivos. Se acrescentarmos que no 5.º lugar surge a Hungria, país com a mais baixa taxa nominal de IRC (9%) da UE, afastamos quaisquer dúvidas sobre esta relação.

Como é sabido, este indicador mede a taxa de investimento de um país e, naturalmente, o potencial de crescimento da sua economia.

Ora, se Portugal continuar a apresentar níveis de FBCF em % do PIB tão abaixo da média da UE a 27 (21,42%) é inevitável que, a prazo, a nossa economia cresça também abaixo da média da UE e, por conseguinte, que continuemos o nosso caminho descendente no *ranking* do PIB per capita dos países da UE a 27.

Outro dos efeitos positivos que se poderia esperar com a descida da taxa do IRC, seria ao nível do IDE em % do PIB. Com efeito, constata-se que na parte superior da lista dos países por ordem de IDE em % do PIB, quase todos eles apresentam-se também na parte superior da lista de países com taxas de IRC mais baixas da UE.

Assim, no topo da lista de países com taxa média de IDE em % do PIB de 2016 a 2020⁷¹ mais elevada podemos encontrar o Chipre (13,9%), Irlanda (11,36%) e Estónia (9,5%).

As únicas excepções são Malta (77,36%) e Portugal (2,74%), primeiro e quinto dessa lista, respectivamente.

No que respeita a Malta não se trata verdadeiramente de uma excepção uma vez que apesar de este país possuir a taxa nominal de IRC mais elevada da UE a 27 (35%), na prática, os lucros das sociedades residentes em Malta são efectivamente tributados a uma taxa de 5% em virtude do mecanismo de reembolso aos accionistas de 6/7 do imposto pago pela sociedade no momento da distribuição de dividendos.⁷²

Relativamente a Portugal, tal é explicado desde logo pelo facto de o nosso país apresentar uma das mais baixas percentagens de Investimento do país no Exterior em % do PIB (0,71%)⁷³, o que faz com que o indicador IDE em % do PIB – composto, pela positiva, pelo Investimento do Exterior no país e, pela negativa, pelo Investimento do país no Exterior – seja mais elevado.

Ainda assim, analisando apenas o Investimento do Exterior em Portugal em % do PIB no período de 2016 a 2020, a posição do país (3,49%)⁷⁴ é ainda bastante interessante na comparação com os restantes países da UE a 27, uma vez que ocupa o 7.º lugar.

No entanto, surgem no topo dessa lista o Chipre (37,57%), a Hungria (32,57%), Malta (28,02%), a Irlanda (12,19%) e a Estónia (6,8%), provavelmente os países com os regimes de tributação das empresas mais atractivos no seio da UE, ilustrando de forma muito clara o fenómeno de deslocação do IDE para os países que menos tributam os lucros das empresas.

Quando se analisam os sectores em que se concentrou o Investimento do Exterior em Portugal em 2020, percebe-se também que o factor fiscal apresenta um peso relativo menor na decisão de investimento.

Com efeito, em 2020, cerca de 42% desses investimentos foram em I&D (21%) e Centros de Serviços Partilhados (21%)⁷⁵. Ora, conforme acima já referimos, neste tipo de investimento de multinacionais, o peso da tributação dos lucros na decisão de investimento ocupa um papel menos relevante.

De facto, como vimos, ao nível dos investimentos em I&D, assumem maior importância factores como o grau de abertura da economia, a regulação do mercado, a qualidade da mão-de-obra e das infraestruturas, etc.

Acresce que as actividades de I&D, fruto do regime de *Patent Box* introduzido no âmbito da Reforma do IRC de 2014, são tributadas em apenas 50% dos respectivos rendimentos, o que esbate as diferenças nas taxas de tribu-

⁶⁹ Apenas acima da Grécia, cuja taxa média de FBCF em % do PIB se situa em 10,94% e do Luxemburgo que apresenta uma taxa média de 17,24%, sendo que, no caso do Luxemburgo, fruto da sua dimensão e localização geográfica não surpreende que este indicador apresente os valores mais baixos da UE a 27.

⁷⁰ Para mais detalhes sobre este regime vide ZERNASK, Joel in “Estonia Country Profile – 2020”, KPMG, 2021.

⁷¹ Médias construídas com base em dados obtidos em [https://www.pordata.pt/Europa/Balan%cc3a7a+financeira+investimento+directo+\(Euro\)-2743-3270](https://www.pordata.pt/Europa/Balan%cc3a7a+financeira+investimento+directo+(Euro)-2743-3270).

⁷² Para mais detalhes sobre este regime vide ZARB, André e BROCKDORFF, Juanita in “Malta Country Profile – 2020”, KPMG, 2021.

⁷³ Médias construídas com base em dados obtidos em [https://www.pordata.pt/Europa/Balan%cc3a7a+financeira+investimento+directo+\(Euro\)-2743-3270](https://www.pordata.pt/Europa/Balan%cc3a7a+financeira+investimento+directo+(Euro)-2743-3270).

⁷⁴ Médias construídas com base em dados obtidos em [https://www.pordata.pt/Europa/Balan%cc3a7a+financeira+investimento+directo+\(Euro\)-2743-3270](https://www.pordata.pt/Europa/Balan%cc3a7a+financeira+investimento+directo+(Euro)-2743-3270).

⁷⁵ Vide “As the winds change, is Portugal just flying or soaring?”, EY Attractiveness Survey, Portugal, June 2021.

tação das empresas que existem entre países⁷⁶.

Mas mais relevante ainda é o facto de Portugal dispor de um regime de concessão de créditos fiscais – o SIFI-DE – bem como de incentivos financeiros que são bastante competitivos quando comparados com o que se pode encontrar noutros países da UE.⁷⁷

No que respeita aos Centros de Serviços Partilhados, também como vimos acima, a tributação dos lucros não é uma variável determinante porque tipicamente estas funções são remuneradas numa lógica de *cost plus*, o que determina que o lucro gerado nos países em que essas funções se encontram centralizadas não seja muito significativo. Assumem aqui maior peso o nível de qualificações dos recursos humanos e os custos laborais, daí que, tal como já tínhamos feito referência, no plano fiscal, assumem maior relevância nestas decisões de investimento os impostos e contribuições incidentes sobre os salários suportados pelas empresas.

O tema da competitividade ao nível destes tributos extravasa o âmbito deste texto, mas não podemos deixar de reiterar a importância do mesmo na atractividade do nosso país, uma vez que estes investimentos em centros de serviços partilhados efectuados por diversas multinacionais no nosso país nos últimos anos permitiram criar emprego e dinamizar a nossa economia.

Um efeito também esperado do aumento de competitividade da economia portuguesa seria a redução da taxa de desemprego, por via do reforço do investimento das empresas nacionais e multinacionais.⁷⁸

Ora, se analisarmos a média da taxa de desemprego do período de 2016 a 2020 constatamos que Portugal ocupa o 21.º lugar no contexto da UE a 27 (8,06%)⁷⁹, pelo que um reforço do investimento no nosso país poderia contribuir para a melhoria da nossa posição relativa ao nível deste indicador.

No elenco de países que ocupam os lugares cimeiros em termos de menores taxas de desemprego encontram-se a República Checa (2,74%), a Alemanha (3,62%), Malta (4,04%), Hungria (4,14%) e Polónia (4,28%).

Acreditamos que o facto de Malta (com uma tributação efectiva dos lucros das empresas de aproximadamente 5%) e da Hungria (com taxa de IRC de 9%) serem os países com níveis de tributação das empresas mais baixos da UE a 27, terá contribuído para estes números em termos de taxas de desemprego.

No entanto, os dados não são claros a este respeito uma vez que no topo desta lista surge a Alemanha que apresenta uma das mais elevadas taxas de tributação das empresas no seio da UE a 27 (29,9%) e no conjunto de países que compõem o top 10 deste *ranking* não figuram países como a Irlanda, o Chipre e a Bulgária que surgem no top 5 dos países com taxas de tributação mais baixas da UE a 27.

Todavia, não deixa de ser curioso constatar que a média da taxa de tributação das empresas dos 14 países da UE a 27 com menor taxa de desemprego (20%) é claramente inferior à média da taxa de tributação das empresas dos 13 países da UE a 27 com maior taxa de desemprego (23%).

8. Conclusão

No momento em que há sinais de que nos estamos a libertar das amarras a que a pandemia da COVID-19 sujeitou a economia mundial e em que importa agora concentrar as nossas atenções sobre o novo paradigma económico-social e ambiental, por forma a que consigamos agarrar as oportunidades que irão surgir, é imperioso retomar a discussão em torno da tributação das empresas.

Essa discussão não se coloca no mesmo plano que em 2014 em que a obsolescência de um conjunto de regras fiscais do nosso regime de tributação das empresas justificou uma reforma fiscal com a necessidade de rever e criar um conjunto de regras para alinhá-lo com o que já era prática corrente noutros países da UE.

Não está em causa também qualquer intenção de transformar Portugal num *offshore*, nem entrar na chamada “*race to the bottom*” ao nível da taxa do IRC protagonizado por alguns países do leste europeu.

⁷⁶ Na proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2022 previa-se que estes rendimentos passariam a concorrer em apenas 15% para efeitos do cálculo do lucro tributável, ficando sujeitos a uma taxa de tributação efectiva de IRC de 3,15%, o que permitira aumentar substancialmente a competitividade fiscal de Portugal a este nível. Contudo, importa ter presente que a introdução das regras previstas no Pilar 2 do BEPS 2.0, em particular a *Subject To Tax Rule*, permitirá que os países sujeitem a retenção na fonte os juros, *royalties* e outros rendimentos pagos a uma entidade relacionada, caso os mesmos não sejam sujeitos a uma taxa mínima de tributação de 9%. Deste modo, esta redução da tributação dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade intelectual (subsumíveis no conceito de *royalties*) poderia ter apenas como efeito prático o desvio de receita fiscal portuguesa para os Estados da fonte destes rendimentos sem qualquer vantagem para as multinacionais que se estabelecessem no nosso país para desenvolver actividades de I&D.

⁷⁷ Vide KPMG, “Global R&D Incentives Guide”.

⁷⁸ Num estudo da KPMG realizado em 2014 sobre o impacto na economia portuguesa de três fábricas do Grupo Portucel Soporcel (actual Grupo Navigator), concluiu-se que, por cada posto de trabalho dessas três fábricas eram gerados de forma indirecta 4,4 postos de trabalho nas regiões envolventes. Vimos o mesmo com o encerramento da refinaria da GALP em Matosinhos em que, de acordo com o estudo da Faculdade de Economia do Porto espera-se uma redução de cerca de 1.580 postos de trabalho directos e de 5.000 indirectos.

⁷⁹ Num estudo da KPMG realizado em 2014 sobre o impacto na economia portuguesa de três fábricas do Grupo Portucel Soporcel (actual Grupo Navigator), concluiu-se que por cada posto de trabalho dessas três fábricas eram gerados de forma indirecta 4,4 postos de trabalho nas regiões envolventes.

O debate em torno da tributação das empresas tem de ser retomado porque Portugal é, neste momento, um dos países com mais elevada taxa de tributação das empresas na UE, figurando na cauda de diversos *rankings* internacionais de competitividade das economias.

Naturalmente o factor fiscal não é a única razão que coloca Portugal nestes lugares, mas é claramente aquele em que o país está mais mal posicionado.

Urge assim caminhar para um nível de tributação das empresas alinhado com o que é praticado ao nível dos países com nível de desenvolvimento económico idêntico e que concorrem com Portugal na captação de investimento.

Pelas razões que acima apresentamos, esse caminho passa por começar por eliminar a derrama estadual que, para além de ser um tributo desprovido de qualquer fundamento conceptual que não seja a arrecadação de receita fiscal com um reduzido esforço (o que, de resto, justificou a sua criação), contribui de forma significativa para que a taxa de tributação das empresas se apresente elevada ao adicionar 9p.p. à taxa de IRC de 21%.

Adicionalmente, para que Portugal atinja um patamar equivalente de tributação das empresas face aos seus pares europeus, teria ainda que se reduzir a taxa de IRC para, pelo menos, 17,5% para se alcançar a taxa agregada máxima de 19% que colocaria Portugal entre os 11 países com taxas mais baixas da UE.

Em face do impacto na receita fiscal e por forma a minimizar este efeito e poder monitorizá-lo, o processo de redução da taxa poderia ser concretizado num prazo de 4 anos e ser acompanhado de medidas com vista a assegurar que os objectivos de reforço do investimento seriam atingidos (v.g. redução de tributação convertida em reserva não distribuível) bem como de medidas de diversificação de receita fiscal, tais como o reforço da tributação ambiental.

Fundamental para o sucesso e credibilidade deste processo, seria também que o mesmo fosse objecto de um acordo entre os principais partidos com assento parlamentar. Caso assim não suceda, os efeitos positivos deste processo de descida de tributação far-se-ão sentir mais tarde uma vez que as expectativas dos investidores não se ajustarão de imediato a este paradigma e ficarão a aguardar que o mesmo se concretize efectivamente.

Um dos efeitos imediatos desta descida da taxa de tributação das empresas seria ao nível do investimento das empresas nacionais (medido através da FBCF em % do PIB), indicador que mede o potencial de crescimento de uma economia e em que Portugal apresenta valores muito baixos no contexto da UE.

É expectável também que este processo permita diversificar o tipo de investimentos que as multinacionais têm vindo a fazer no nosso país, actualmente com sucesso ao nível das áreas de I&D e dos Centros de Serviços Partilhados, mas com reduzida expressão em sectores capital intensivos.

Finalmente, o aumento do investimento teria efeitos positivos ao nível da taxa de desemprego, sobretudo pelo crescimento do emprego mais qualificado que tipicamente é criado por este tipo de sectores.

Bibliografia

ASEN, Elke in “*Corporate Income Tax Rates in Europe*”, Tax Foundation, 2021 (<https://taxfoundation.org/2021-corporate-tax-rates-in-europe/>)

ASEN, Elke e BUNN, Daniel in “*International tax competitiveness Index 2020*”, Tax Foundation, 2020 (<https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf>)

ASEN, Elke e BUNN, Daniel in “*Patent Box Regimes in Europe*”, Tax Foundation, 2020 (<https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/>)

BRAGA, Evelyn Wolter in “*Investigação & Desenvolvimento de Empresas Multinacionais em Portugal: principais motivações e fatores de desenvolvimento*”, 2020 (<https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/20913/1/DM-EWB-2020.pdf>)

BUSTOS-CONTELL, Elisabeth, CLIMENTSERRANO, Salvador e LABATUT-SERER, Gregorio in “*Offshoring in the European Union: a Study of the Evolution of the Tax Burden*”, Contemporary Economics, Vol. 11, No. 2, pp. 235-248, 2017 (<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/195489/1/1008738506.pdf>)

BROWN, Jason M. in “*Patent Box Taxation: A Comparison of Four Recent European Patent Box Tax Regimes and an Analytical Consideration of If and How the United States Should Implement Its Own Patent Box*”, The international Lawyer, 2011

Comissão Europeia, “*Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020*”, Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209/1, 2013 (<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:209:0001:0045:PT:PDF>)

Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas in “*Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*”, 2013

Conselho da União Europeia in “*Diretiva (EU) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno*”, Jornal Oficial L 193 de 19.7.2016, 2020 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02016L1164-20200101&from=EN>)

COPS, Gerard in “*Worldwide Tax Summaries - Luxembourg*”, PWC, 2021 (<https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg>)

DALY, Brian in “*Ireland country profile – 2021*”, KPMG, 2021 ([Ireland country profile - KPMG Global \(home.kpmg\)](https://home.kpmg/ireland-country-profile))

DE MOOIJ, R. e EVERVEEN, S. in “*What difference does it make? Understanding the empirical literature on taxation and international capital inflows*”, European Economy – European Commission (Directorate-General for Economic and Financial Affairs) Economic Papers, n.º 261, 2006 (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication578_en.pdf.)

DEGREVE, Sandrine e BIEBER, Julien in “*Luxembourg country profile – 2021*”, KPMG, 2021 ([Luxembourg country profile - 2019 - KPMG Global \(home.kpmg\)](https://home.kpmg/luxembourg-country-profile-2019))

EY, “*As the winds change, is Portugal just flying or soaring?*”, EY Attractiveness Survey, Portugal, June 2021 (https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/topics/attractiveness/ey-attractiveness-survey-2021-v1.pdf)

GOMES, Sandra; SOUSA, João e TELES, Pedro in “*Política fiscal expansionista, quando não é possível usar política monetária*”, Boletim Económico do BdP, Primavera 2011.

Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal in “*Relatório do grupo para o estudo da política fiscal competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*”, 2009 KPMG in “*Global R&D Incentives Guide*”, 2021 (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/05/tnf-global-rd-incentives-guide-may11-2021.pdf>)

MARKLE, Kevin S. e SHACKELFORD, Douglas A. in “*Cross-country comparisons of corporate income taxes*”, National Bureau of Economic Research, 2011 (<http://www.nber.org/papers/w16839>)

MOLINA LLOPIS, Rafael e BARBERÁ MARTÍ, Antonio in “*Análisis comparativo de la tributación empresarial en los países de la zona euro durante el período 2000-2013*”, Contabilidad y Negocios (11) 22, 2016

OECD in “*Tax policy reform and economic growth*”, OECD Publishing, 2010 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>)

OECD in “*Action 5 Harmful tax practices*”, BEPS, 2021 (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>)
Presidência do Conselho de Ministros in “*Resolução do Conselho de Ministros n.º 79/2019*”, Diário da República, 1.ª série, 2019 (<https://dre.pt/web/guest/home/dre/167610788/details/maximized>)

Presidência do Conselho de Ministros in “*Resolução do Conselho de Ministros n.º 189/2019*”, Diário da República, 1.ª série, 2019 (<https://dre.pt/home/-/dre/126959277/details/maximized>)

Presidência do Conselho de Ministros in “*Resolução do Conselho de Ministros n.º 93/2021*”, Diário da República, 1.ª série, 2021 (<https://dre.pt/home/-/dre/122217199/details/maximized>)

SKEIE, Øystein Bieltvedt in “*International differences in corporate taxation, foreign direct investment and tax revenues*”, OECD Economics Departments working papers No. 1359, 2017

União Europeia, “*Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (Versão consolidada)*”, Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 202/47, 2016 (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b-497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF)

ZARB, André e BROCKDORFF, Juanita in “*Malta Country Profile – 2020*”, KPMG, 2021 (<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/07/european-tax-malta-country-profile.html>)

ZERNASK, Joel in “*Estonia Country Profile – 2020*”, KPMG, 2021 (<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/07/european-tax-estonia-country-profile.html>)

PARTE 3

CAPÍTULO IV

O IRC: mudança estrutural ou ajustamentos graduais?

ANTÓNIO MARTINS

Universidade de Coimbra e CeBER, Faculdade de Economia

O IRC: mudança estrutural ou ajustamentos graduais?

1. Introdução

A despesa pública requerida pelos Estados sociais desenhados e implantados nos regimes democráticos da Europa e do resto do mundo irá, muito provavelmente, aumentar. O número de pessoas que busca apoios públicos por razões de perda de rendimento, de desaparecimento de empregos (ou até mesmo trabalhando não auferirem rendimentos condignos) dificilmente diminuirá. A crescente procura de serviços como a saúde, a educação ou a justiça, tudo isto e muito mais, tende a fazer crescer a despesa.

Além disso, incrementa despesa estrutural e deixa um campo cada vez menor para gastos de natureza discricionária. Os decisores políticos terão cada vez maiores dificuldades em “governar contra as redes sociais”, onde um problema num hospital, numa escola ou numa infraestrutura ganha uma projecção social impensável até há poucos anos.

Na efetivação da despesa não se questiona, em muitos casos, se os recursos são bem geridos. Pede-se apenas mais dinheiro. A contrapartida desta tendência, para quem nela, como é o meu caso, acredita com pessimismo resignado será uma pressão tributária acrescida. Até ao ponto, que não se sabe exatamente qual seja, em que tal pressão se revelar contraproducente e a atividade económica se reduzir ou deslocar, por excesso de oneração fiscal. Vejo, pois, o futuro da gestão das finanças públicas (quer na componente da receita, quer no nível e na estrutura da despesa) como um exercício técnico-político algo sombrio.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) tem vindo a representar, em Portugal, na última década, cerca de 3% do PIB e aproximadamente 9% das receitas fiscais, em ambos os indicadores ligeiramente acima da média da União Europeia (UE). Em 2018, o imposto arrecadado foi de 6,3 mil milhões de euro.¹ Não tem o relevo do IVA ou do IRS, mas é, sem dúvida, um tributo com muita importância na receita fiscal total.

Além disso, é regularmente erigido em fator central no fomento do investimento, do crescimento económico e da competitividade fiscal internacional.² Daí que a projecção mediática do imposto seja até, porventura, maior do que sua importância redutiva. Abundam as mais variadas teses sobre que tendências de mudança deve seguir o IRC, a fim de o tornar mais eficiente, mais competitivo, mais favorável ou penalizador das grandes empresas, mais simples para as micro empresas, mais restritivo quanto ao planeamento fiscal, mais incentivador da internacionalização.³ Enfim, o IRC é uma espécie de instrumento de que se lançaria mão, na política fiscal, para influenciar comportamento dos empresários, e por essa via, influir em variáveis macroeconómicas que estão estreitamente ligadas à evolução futura do nível de vida.

Neste contexto, o que se me afigura sobre o IRC no plano da sua evolução futura? O título que dei a este escrito responde: não perfilho qualquer mudança radical ou da estrutura essencial do imposto. Entendo, sim, que haverá aspetos a modificar, mas que na organização geral do IRC constituem acertos ou mudanças graduais e não reformas de fundo. No texto que se segue direi, em primeiro lugar, porque perfilho esta opinião geral. Depois, que áreas do IRC me parece carecerem de ponderação quanto a algumas modificações graduais. Por fim, uma palavra sobre os custos de contexto e o papel das empresas e da Autoridade Tributária (AT).

2. Estado, riscos sociais e política pública: breve nota

É minha convicção que os Estados que proporcionam aos seus cidadãos a melhor (ou a menos má) combinação entre liberdade, nível de rendimento e oportunidades para prosperarem são as democracias onde o mercado funciona devidamente regulado.⁴ Não há muitos países desses. Os tempos recentes não são animadores, tal a profusão de ditaduras ou de quase-ditaduras. Apesar disso, a UE pode orgulhar-se de constituir um espaço onde existe liberdade, no qual se observam políticas públicas para reduzir a desigualdade gerada pela distribuição primária do rendimento via mercado, e onde quem tem iniciativa pode usar os seus talentos para subir o elevador social, embora os tempos já tenham sido melhores.

Porém, mesmo na UE existe uma camada significativa da população que fica de fora deste panorama social relativamente protegido. São, em primeiro lugar, aqueles que não têm as condições – formativas, pessoais ou outras – para integrar o mercado de trabalho competitivo e cada vez mais exposto ao efeito devastador das transações com Estados onde não há liberdade, nem direitos sociais, nem primado da boa fé nas relações internacionais.

¹ Ver www.pordata.pt

² Ver Slemrod and Bakija (2017)

³ Ver Mirrlees et al. (2011)

⁴ Ver Kleinbard (2015)

Depois, são aqueles que, à medida que envelhecem, carecem de maiores cuidados, não tendo muitas vezes meios próprios para os suportar. Ainda aqueles que, por um acaso quanto ao local geográfico de nascimento, e falta de condições de mobilidade, vivem em regiões ou territórios desertificados e pobres, onde os maiores empregadores são por vezes os municípios, captando pouco investimento e não gerando oportunidades para os jovens se fixarem nesses territórios.

A não ser que se queira ver crescer de forma expressiva a pobreza, a desigualdade e a falta de perspectivas para muitos cidadãos, tal panorama determinará um papel relevante do Estado, que funciona como uma espécie de seguro geral contra o que na vida não depende apenas do mérito e também da (falta de) sorte, de acidentes de percurso ou de tendências sociais, económicas e tecnológicas gerais que os indivíduos não controlam.⁵

3. A receita e a despesa públicas: que sequência?

Em meu juízo, a discussão fundamental que, no plano de política pública, haverá a fazer não é tanto a da estrutura da receita fiscal. A receita fiscal é apenas o outro lado do nível da despesa pública que um Estado entende fazer. Ou por escolha racional, ou pelo resultado da força de grupos organizados que conseguem forçar (ou extorquir) maior apoio a eles destinado, ou pela inércia de deixar crescer os gastos orçamentados ao ritmo possível. Tenho para mim que a segunda e a terceira hipóteses são as que mais frequentemente se verificam. Mas tal não significa que, de uma forma ou de outra, seja o nível de despesa a comandar o montante da receita que os tributos terão de gerar⁶.

Se assim for, ao IRC continuará a caber um papel de significativo alcance no financiamento do Estado. E, agora sim, estamos em condições de analisar que linhas de orientação se podem, para este imposto, preconizar.

4. A tributação do rendimento empresarial e o IRC

4.1. Deve existir um imposto sobre o rendimento das sociedades?

Sobre a existência de impostos equivalentes ao IRC, ouve-se por vezes argumentar que uma eventual abolição do imposto sobre o rendimento das sociedades, combinada com a imputação dos lucros aos acionistas e sua tributação em imposto pessoal, seria uma solução preferível à existência de tributação específica dos lucros das entidades coletivas sujeitas ao IRC.

Não partilho desta opinião, fundando esta recusa nas razões adiantadas no conhecido Relatório “*Tax by Design*”, coordenado por James Mirrlees, em 2011, e publicado no Reino Unido sob os auspícios do Institute for Fiscal Studies.⁷ Nessa obra, no capítulo “Taxing corporate income” responde-se à questão “Why tax companies”? São aí apresentadas três razões essenciais com as quais concordo.

Em primeiro lugar, sendo certo que seria teoricamente possível imputar aos acionistas a respetiva parcela nos lucros de uma sociedade, e tributar essa parcela no imposto individual de rendimento, tal tarefa seria administrativamente complexa, pois que a residência fiscal de muitos acionistas é hoje largamente diferente da residência fiscal das sociedades que geram tais lucros. Adicionalmente, a imputação dos lucros, e a exigência simultânea do pagamento do imposto, no caso de os lucros serem retidos na sociedade, poderia implicar problemas de liquidez para os titulares do capital, em especial em micro e pequenas empresas.

Em segundo lugar, o eventual desaparecimento do IRC (supondo a manutenção da tributação dos rendimentos empresariais a nível do imposto individual) desencadearia uma transformação de negócios individuais em sociedades, quem assim escapariam ao nível de imposição empresarial.

Por fim, a abolição do IRC não está na agenda política dos principais países da UE ou da OCDE. Ora, a um país como Portugal não convém ser pioneiro na abolição de um imposto desta natureza, sem cuidar de observar o resultado de experiências similares que Estados economicamente importantes pudessem ter concretizado.

Sustentando-se a manutenção do IRC, que traços gerais de evolução vem apresentando a base tributável do imposto?

⁵ Ver Milanovic (2016)

⁶ Ver Kleinbard (2015)

⁷ Ver Mirrlees et al. (2011)

4.2. Traços da arquitetura do IRC quanto à base tributável

4.2.1. A relação entre a contabilidade e a base tributável do IRC⁸

Pese embora um desejo legislativo de aproximação entre as regras contabilísticas e fiscais, o certo é que a divergência entre ambas se tem acentuado. O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) veio contribuir para essa crescente divergência. A preocupação da contabilidade com matérias tais como o justo valor, as imparidades, as provisões, as depreciações e amortizações, dependentes de estimativas, eivadas de um elevado nível subjetivismo, teria de chocar com um legislador fiscal atento à estabilidade da receita, à luta contra a evasão e a fraude e à maior objetividade no apuramento de rendimentos e gastos.

A evolução futura acentuará, muito provavelmente, tal divergência. A contabilidade foi por um caminho que a leva a encarar o balanço das entidades cada vez menos como um repositório de elementos patrimoniais a custo histórico, e crescentemente como um conjunto agregado em permanente avaliação de quantias recuperáveis – por via do justo valor ou do valor de uso.

Dá que a disciplina fiscal, que o IRC estabelece, relativa a depreciações e amortizações, a imparidades, a provisões, ao justo valor, e a muitos outros temas tente contrabalançar os juízos de valor que crescentemente se manifestam na contabilidade e procure consagrar regras mais objetivas, menos permeáveis à manipulação dos resultados.⁹

O SNC, ao introduzir em Portugal um sistema contabilístico inspirado nas normas internacionais, alterou de forma marcada o processo de reconhecimento, mensuração e divulgação das operações empresariais. A informação financeira tornou-se cada vez mais assente numa lógica prospetiva e não retrospectiva. Certas formas de valorização de ativos e passivos (e.g.; equivalência patrimonial, justo valor, custo amortizado) foram ocupando um espaço onde dantes imperava o custo histórico.

Em muitas situações onde o custo histórico ainda pode ser usado como referencial de primeira ordem (com especial relevo em ativos tangíveis), tal quantia deve ser ajustada por via de testes de imparidade. Ora isso implica reconhecer no balanço quantias recuperáveis, e não já apenas o custo deduzido de depreciações.

Claro que, nas micro e pequenas empresas, esta mudança significa uma coisa; e uma outra bem diversa nas médias e grandes entidades. É sobretudo nas últimas que o SNC veio trazer um acréscimo relevante da complexidade contabilística.

Como reagiu o legislador fiscal face a tudo isto? Vejamos o preâmbulo do Decreto-Lei 159/2009, de 13 de Julho. Aí se afirma:

“Com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das NIC, estão criadas as condições para alterar o Código do IRC e legislação complementar, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC.

A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas. (...) Existem, no entanto, áreas em que, para preservar os interesses e as perspectivas próprias da fiscalidade se mantêm diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal. “

Deste trecho se depreende que tanto se insiste no propósito de convergência, como, realisticamente, se sublinham os interesses próprios da fiscalidade.

Ora, observando as estatísticas do IRC publicadas no sítio eletrónico da AT, verifica-se que os ajustamentos ao lucro fiscal resultantes das temáticas acima referidas (depreciações e amortizações, provisões, imparidades, justo valor) constituem uma larga fatia dos ajustamentos totais. Não creio, pois, que exista espaço para reformar estruturalmente tal lógica fiscal, no sentido de, por exemplo, fazer coincidir resultado contabilístico e lucro tributável (até por que noutros países da UE se observam divergências tão ou mais acentuadas).¹⁰

4.2.2. O papel das Diretivas da UE na evolução do IRC: a mudança do sentido da deslocação do pêndulo fiscal

O último quartel do século XX trouxe às multinacionais a operar na Europa um conjunto de ferramentas fiscais que procuraram eliminar obstáculos à realização do mercado interno e impedir que a fiscalidade dos Estados Mem-

⁸ Ver Martins (2017), que aqui se segue, em parte.

⁹ Ver Wahaba and Holland (2015); Tavares, (2011); Siciliano, (2019); Mora et al. (2019).

¹⁰ Ver Gee et al. (2010); Cairns et al. (2011), Cavana et al. (2013)

bros, e o respetivo poder tributário nacional, se constituísse em entrave ao investimento e mobilidade do capital dentro das fronteiras da UE.

Assim, a Diretiva Mães-Filhas, relativa a dividendos, a Diretiva sobre Juros e Royalties, a Diretiva sobre as fusões, todas elas visam um objetivo comum: a eliminação de tributações sucessivas que entravassem, pela via fiscal, operações com bons fundamentos económicos. Designadamente, procurou-se eliminar, sujeito a certas condições, a dupla (ou múltipla) tributação a que se sujeitaria a remuneração (via dividendos) dos investimentos efetuados por sociedades residentes num Estado da UE e concretizados economicamente noutros Estados membros. Visou-se, também, a eliminação da retenção na fonte relativa a juros e royalties em certas operações intra UE. E, ainda, que as fusões e cisões transfronteiriças, desde que tivessem um propósito económico válido, não desencadeassem, por si só, impacto tributário negativo sobre as entidades que as realizavam.

Em suma, neste período temporal, o pêndulo da fiscalidade intra UE, dirigida às empresas operando em diversos Estados, deslocou-se no sentido de as favorecer.

No seguimento da crise desencadeada em 2008, (e mesmo já antes disso) começaram a surgir estudos sobre a evasão fiscal resultante do planeamento abusivo; a terem destaque na imprensa casos particulares de certas empresas de grande dimensão, que foram consolidando uma perspetiva segundo a qual muitos dos instrumentos fiscais acima referidos estariam a ser usados não para promover o investimento, o emprego e a inovação, e sim para reduzir a taxa efetiva de tributação do rendimento das multinacionais por formas que extravasariam os propósitos da criação de tais instrumentos tributários.

A OCDE foi então encarregada de elaborar um estudo aprofundado sobre o fenómeno, daí resultando o projeto BEPS (*Base erosion and profit shifting*).

Como referem Beer et al. (2018:28): “*Compared to the US, the revenue consequences of profit shifting are much smaller for Big 15: corporate tax revenue declines in these countries by an average 4 percent, or by 0.11 percent of GDP. The reason is that several large countries have CIT rates below the world average. As a result, the 15 countries with the lowest statutory CIT rate gain from inward profit shifting, with corporate tax revenues increasing by almost 20 percent, or by 0.43 percent of their GDP. Column 4 further shows the global net revenue effect of profit shifting, i.e. the balance of the gains in some countries and the losses in other countries. While the total of shifted income is equal to zero (by definition, as cross-border profit shifting does not change the total income of a MNC), the shifting from high-tax to low-tax countries reduces the total of corporate tax revenue by 2.6 percent of corporate tax revenues, or 0.07 percent of global GDP. These numbers are somewhat smaller than those reported by Crivelli et al. (2017), OECD (2015).*”

No seguimento destes trabalhos de quantificação dos efeitos da deslocalização dos lucros das multinacionais, o pêndulo inicia um movimento de retrocesso, criando-se Diretivas anti evasão e enxameando os códigos fiscais nacionais de cláusulas anti abuso que tornam mais fácil para as autoridades tributárias a desqualificação de certas operações sem recorrer à cláusula geral, de mais problemática aplicação.

Na verdade, instrumentos como as designadas ATAD 1 e 2 (Anti Tax Avoidance Directive) vieram regular temas como a dedução de juros, o *exit tax*, a cláusula geral anti abuso, as assimetrias híbridas, o regime CFC¹¹, e em todas elas se adotou uma lógica restritiva, tentando impedir ou minimizar o aproveitamento abusivo de regras antes criadas.

Como refere a revista *The Economist*¹², a propósito da evolução recente da tributação das multinacionais, “*The winds of tax are shifting from favorable to, with luck, no worse than fair. ...By exploiting mismatches between different countries, taxable profits could be made to vanish...This era could not last forever. Already some gymnastics are no longer possible, owing to a multilateral clampdown brokered by the OECD...*”.

Ora, se adicionarmos à longa parte do CIRC que trata das relações entre a contabilidade e a fiscalidade o crescente número de artigos que resultam de transposição de regras de diretivas mais favoráveis (e.g., Mães-Filhas), ou menos favoráveis (e.g., ATAD 1) e ainda o impacto das decisões do TJUE em certas regras fiscais relativas ao imposto de sociedades dos Estados membros, creio ser facilmente constatável que, no tocante à definição da base tributável, dificilmente se podem, atualmente, pensar em mudanças radicais no figurino geral do IRC. (A não ser que a Base Comum Consolidada do Imposto se imponha, o que creio ser politicamente muito difícil, caso a unanimidade a 27 seja requerida na decisão da UE).

¹¹ Sociedade estrangeira controlada, cujo regime se encontra no art. 66º do CIRC.

¹² Edição de 9 janeiro de 2021, p. 56

5. Áreas potenciais de modificações normativas no âmbito do IRC: algumas notas

5.1. A estrutura de taxas: teoria, testes empíricos e variáveis de decisão política

Antes de analisar a estrutura de taxas que tributam os entes sujeitos ao IRC convirá, ainda que de forma breve, abordar um ponto prévio: porque razão é a taxa do IRC o “cavalo de batalha” da larga maioria das discussões sobre tal imposto”? Tipicamente o debate centra-se no efeito da taxa do IRC sobre o investimento e deste sobre o crescimento do PIB. Advoga-se que a baixa da taxa estimula o investimento e o crescimento; ou rejeita-se tal associação e pugna-se pela irrelevância dessa relação.

A meu ver, trata-se de um caso típico onde a uma proposição teórica sólida, não se junta, como é também observável em muitas áreas da economia, a facilidade em a provar empiricamente. Assim, o decisor político não poderá apenas confiar no que os peritos recomendam, mas sim noutras variáveis que adiante mencionarei.

A relação teórica entre tributação e investimento é simples. Se um investimento deve ser efetuado sempre que o valor atual dos benefícios futuros esperados supera o desembolso necessário ao investimento inicial, então a subida da taxa do imposto, induz, *tudo o resto igual*, uma baixa do valor presente dos benefícios. A subida da taxa faz com que uma parte desses benefícios afluia aos cofres do Estado e não aos promotores do investimento, desincentivando a formação de capital. A questão é que raramente (ou nunca) se verifica a condição “tudo resto o constante”; e daí a complexidade na estimação empírica dessa relação.

A pesquisa que efetuei para este escrito mostra que existe uma predominância de estudos empíricos que sustentam uma relação negativa entre a taxa do IRC e o investimento.¹³ Mas também há autores que sustentam que tal relação se não verifica.¹⁴ Na arena política cada um esgrime o que lhe convém.

Entrando na(s) taxa(s) do IRC em Portugal, muito poucos países apresentam o tipo de solução entre nós consagrada. Assim:

- o artigo 87º do CIRC, nº 1, determina, à data em que escrevo (maio de 2021) uma taxa geral de 21%;
- o nº 2 do mesmo artigo estabelece que para sujeitos passivos do IRC que exerçam uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, que sejam qualificados como pequena ou média empresa, a taxa de IRC aplicável aos primeiros 25 000 € de matéria coletável é de 17 %,
- o artigo 87-A, nº 1, dispõe que sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela 1.

Tabela 1 - Taxas da derrama estadual

Rendimento tributável (euros)	Taxa (em percentagem)
De mais de 1500 000 até 7 500 000	3
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	9

- o artigo 88º CIRC, contém, em 22 parágrafos, vários casos em que se prevê a tributação autónoma sobre certos gastos.

- por fim, a Lei das Finanças Locais (art. 14ª) autoriza os municípios a lançar derramas municipais até 1,5% sobre o lucro tributável.

Em suma: um favorecimento do lucro das PME até € 25.000; uma taxa geral que, com o efeito da derrama estadual, para lucros superiores a 35 milhões de euros pode ir até 30%; e, se adicionarmos a derrama municipal, pode ir até 31,5%. Tudo isto sem contar com efeito das tributações autónomas na taxa efetiva do imposto.

Embora a maioria dos estudos empíricos mostre uma relação desfavorável entre a taxa do imposto e o investimento, sustentando assim a redução da taxa, tal relação será sempre contestada por quem defende a perspetiva segundo a qual não se deve reduzir a imposição tributária no universo empresarial. A argumentação passa, neste

¹³ Ver Ohm (2018) e Djankov et al. (2010)

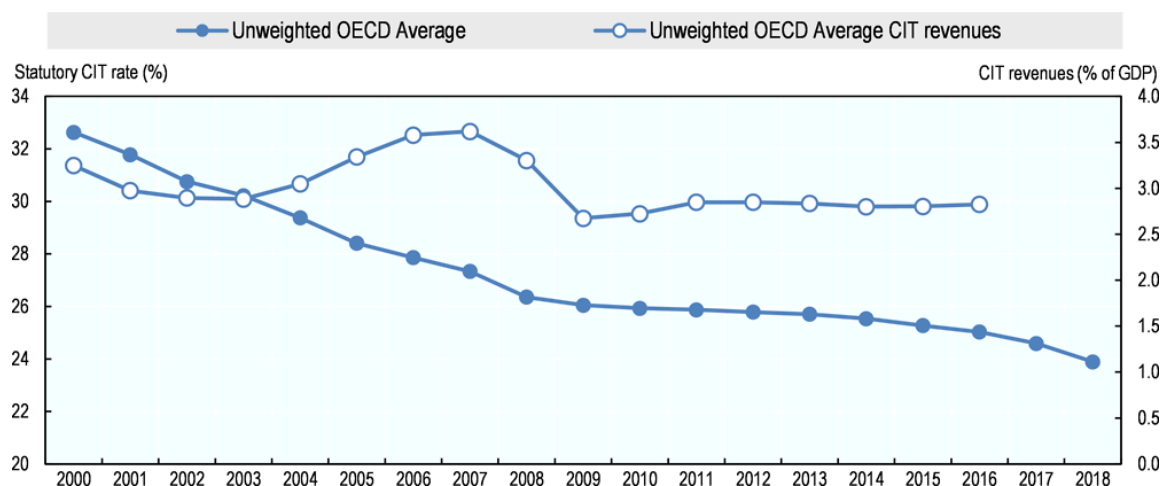
¹⁴ Ver Kleinbard (2015), que discute as duas perspetivas e menciona resultados de investigação que apontam no sentido a fraca influencia da taxa do imposto no investimento empresarial.

contexto, do domínio da economia para um campo ideológico, de defesa ou ataque às empresas, em especial às grandes. (Quase nunca se referindo o que uma simples análise ao *site* da AT mostra sobre os resultados contabilísticos e os lucros tributáveis para as micro entidades, no contexto do IRC).

Que razões adicionais se podem buscar para sustentar, como defendo, que a estrutura das taxas, numa lógica de neutralidade de receita, deveria ser revista. Em especial, parece-me que uma taxa geral do IRC um pouco mais elevada que compensasse o desaparecimento da derrama estadual, e de parte das tributações autónomas, seria defensável.

Em primeiro lugar, por que como mostra o gráfico 1 uma subida taxa de IRC, que a colocasse, por exemplo, entre 23% e 26%, abolindo derramas, e parte das tributações autónomas, não se situaria fora do valor médio dos países das OCDE.¹⁵ Como a comparação internacional é fator de peso na decisão sobre a taxa, este é um primeiro elemento a ter em conta.¹⁶

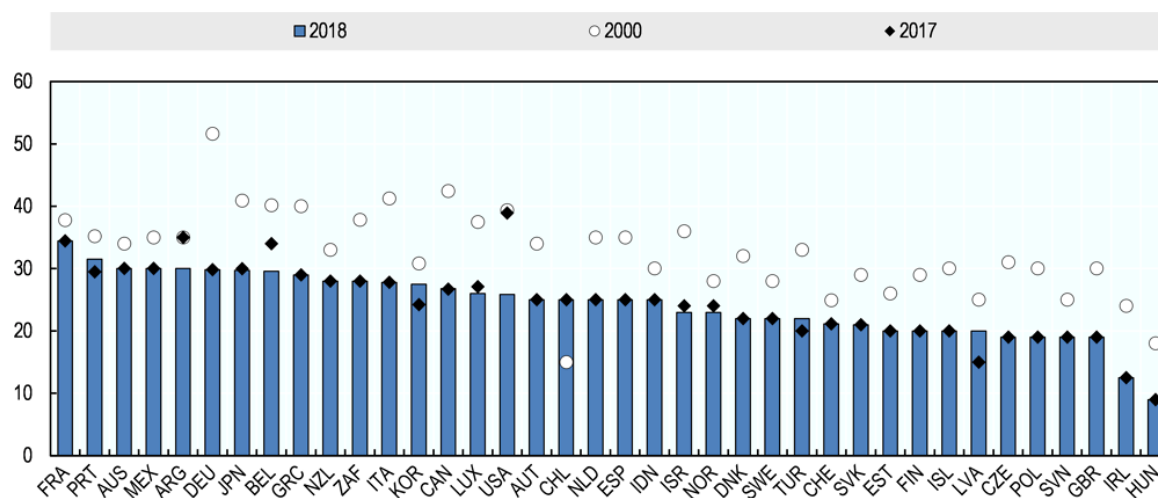
Gráfico 1 - Evolução da taxa do imposto sobre as sociedades e da respetiva receita



Fonte. OECD (2019)

Como mostra o gráfico 2, a atual estrutura impositiva, com a taxa geral e as sucessivas “alcavalas”, coloca-nos mal nas comparações internacionais de taxas sobre os lucros empresariais.

Gráfico 2 - Taxas do imposto sobre as sociedades em países da OCDE



Fonte. OECD (2019)

¹⁵ À data em que escrevo, nos EUA está em discussão a subida da taxa do imposto sobre as sociedades. Isto depois de, no tempo de D. Trump, ter descido acentuadamente.

¹⁶ Ver OCDE (2019)

Em segundo lugar, porque existem vários estudos empíricos que analisam quem realmente sofre a incidência económica da taxa do IRC: os acionistas, por via de lucros diminuídos, os trabalhadores por via da menor criação de emprego dado o impacto negativo sobre o investimento, ou os consumidores, por via do aumento dos preços quando as empresas atuam em mercados protegidos ou setores pouco concorrenciais.

Existe largo consenso que quem é penalizado não são apenas os acionistas, e que a incidência derivada de uma subida de taxa se verifica também sobre o emprego e os preços. O que varia é a magnitude das estimativas sobre como cada uma destas variáveis é influenciada.¹⁷ Tal razão induziria a defesa de uma baixa da taxa. Porém, por razões de realismo sobre receita fiscal, julgo que dificilmente se pode almejar algo que se afaste de uma solução do tipo “*revenue neutral*”.

Por fim, parece-me que o local próprio da progressividade das taxas é o imposto pessoal, e não um imposto societário. Mesmo no imposto pessoal, a defesa da progressividade passa, como se sabe, por sustentar economicamente o princípio da utilidade marginal decrescente do rendimento. Ora isso é muito dificilmente passível de prova empírica irrefutável. E, mesmo que seja provado, surge a questão da quantificação (nas taxas marginais) do sacrifício que pode ser exigido aos particulares. Se no IRS se suscitam tais questões, elas alargam-se num imposto que onera entes jurídicos, e não indivíduos.¹⁸

5.2. Reporte de prejuízos

O regime de reporte de prejuízos estabelecido na tributação do rendimento empresarial, mais precisamente no artigo 52º do CIRC (aplicando o princípio da solidariedade ou comunicabilidade económica entre diferentes exercícios) tem sido, em Portugal, bastante restritivo, quando comparado com o de outros países (tabela 2).

Esse prazo constitui um fator importante na determinação da taxa efetiva de tributação dos rendimentos líquidos gerados pelos investimentos. Sendo natural que, no período de arranque de um projeto, se possam gerar perdas, o período temporal de recuperabilidade de tais perdas é tema fiscalmente relevante.

Em 2019, o prazo de reporte de perdas, em Portugal era de 5 anos. Como a tabela 2 ilustra, Portugal comparava de forma não atrativa com a generalidade dos países aí mencionados.

Tabela 2 - Os prazos de reporte de prejuízos em alguns países em 2019

Países	Nº períodos de reporte
Áustria	Ilimitado
Dinamarca	Ilimitado
Espanha	Ilimitado
França	Ilimitado
Holanda	6 anos
Luxemburgo	17 anos
Suíça	7 anos

Fonte. OCDE

Em 2013, antes da reforma do IRC então efetuada, o prazo era de 5 anos. A reforma, procurando alinhar o regime português com a tendência internacional, fixou esse prazo em 12 anos. Além do prazo, constitui ainda traço fulcral deste regime a percentagem de lucro tributável que o reporte de perdas poderá abater. Ou seja, caso no ano N uma entidade apresente em lucro fiscal de 100, e em N-1 tenha registado um prejuízo de -100, o regime pode restringir, por exemplo, a 50%, o lucro do ano N que pode ser diminuído pelo reporte, ficando ainda 50 para reportar a N+1.

Entre nós, a reforma do IRC alargou o prazo de 5 para 12 anos, e baixou de 75% para 70% o lucro tributável de um determinado ano que poderia ser abatido pelos prejuízos provindos de exercícios anteriores. Contra esta tendência geral de prazos mais alargados de reporte Portugal voltou, em 2016, a restringir o prazo de reporte a 5 anos. Na ótica de investimentos com período de recuperação longo, e que gerem perdas iniciais, tal mudança não

¹⁷ Ver Kleinbard (2015); Slemrod and Bakija (2017).

¹⁸ Ver Slemrod and Bakija (2017)

se afigura fator de atratividade para os investidores. Todavia, sendo embora um traço restritivo do IRC, que compara mal com a generalidade dos regimes de Estados da UE, é duvidoso que futuros governos, pressionados, como estarão, pela questão das finanças públicas e do nível de endividamento, tenham aqui um tema fiscal prioritário.

5.3. Preços de transferência

A repartição dos lucros obtidos pelas unidades que integram um grupo empresarial, estando essas unidades sedeadas em jurisdições com sistemas de tributação diferenciados, influencia a distribuição da receita fiscal entre países. Assim, os métodos para determinar a base tributária que corresponderá a cada uma das várias jurisdições assumem um relevo tributário muito considerável.

As convenções internacionais e as leis nacionais adotadas têm como trave mestra o designado princípio da independência, também conhecido por princípio de plena concorrência (*arm's length*). Este mais não é do que a obrigação de considerar que na valorização das transações entre entidades relacionadas se supõe que os preços estabelecidos deverão ser os mesmos, ou semelhantes, aos que seriam praticados em operações comparáveis entre entidades independentes.

Como se refere nas *Guidelines* da OCDE¹⁹, o princípio de plena concorrência pode ser considerado eficaz em muitos casos. Por exemplo, em situações envolvendo a compra e venda de mercadorias ou empréstimos de fundos, onde o preço de plena concorrência pode ser encontrado numa operação semelhante efetuada por empresas independentes em circunstâncias comparáveis. Há também casos em que a comparação de operações pode ser feita ao nível de indicadores financeiros, tais como a margem de lucro operacional sobre os custos, ou sobre os ativos. No entanto, existem situações frequentes nas quais o princípio de plena concorrência é difícil de aplicar. Por exemplo, em grupos multinacionais que lidam com a produção integrada de produtos altamente especializados, intangíveis únicos, ou na prestação de serviços específicos intra-grupo.²⁰

As normas legais sobre preços de transferência podem ser entendidas como normas anti evasivas, sobretudo no contexto internacional, procurando disciplinar a alocação de resultados fiscais entre partes relacionadas. Entre nós, o artigo 63º do CIRC, densificado pela Portaria 1446-C/2001, constitui a base legal na aplicação do regime de preços de transferência.

Um ponto, entre vários, merece realce: sendo a vida empresarial cada vez mais complexa, internacionalizada e envolvendo transações, produtos e intangíveis que se não encontram nas relações ou transações entre partes independentes, seria desejável que a Portaria 1446-/2001 (em especial) fosse revista a enriquecida de molde a tornar mais previsível a aplicação de certas normas relativas aos preços de transferência. Entre as muitas situações que a aplicação prática deste regime suscita alvitro as seguintes: a informação relevante, quanto ao período temporal de obtenção, na aplicação do preço comparável de mercado; a necessidade de a AT utilizar bases de dados (v.g. SABI, AMADEUS, BACH) a fim de rebater cálculos de indicadores apresentados pelas empresas, não se limitando muitas vezes a desqualificar os dados empresariais; e a clarificação dos ajustamentos no âmbito do método da margem líquida. Adicionalmente, que a Autoridade Tributária, no caso de auditoria aos preços de transferência, faça uma revisão dos Relatórios de auditoria por parte dos seus quadros mais experientes, filtrando a consistência dos procedimentos.

A densificação legal desta matéria poderia clarificar, para as empresas e a AT, alguns tópicos que hoje se afiguram como de aplicação demasiado lata e envolvendo apreciável grau de subjetividade. As decisões dos tribunais nacionais, e do TJUE, sobre esta matéria constituem um acervo que poderia ser útil nesta clarificação.

Por fim, de referir que a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, veio aditar ao art 43º do CIRS, o n.º 7, estabelecendo que “*o apuramento das mais-valias ou menos-valias realizadas em operações entre um sujeito passivo e uma entidade com a qual esteja numa situação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, aplicando-se o regime previsto no artigo 63.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações*”. Ora entre sujeitos passivos de IRS, e dado o largo espectro de situações de relações especiais (v.g., laços familiares) previsto no art. 63º, n.º 4 do CIRC, conviria estabelecer um valor mínimo, abaixo do qual se entenderia que os custos de cumprimento destas obrigações eximiriam os intervenientes nas transações de demonstrar que atuaram segundo o princípio da plena concorrência.

¹⁹ Veja-se OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris.

²⁰ Ver Martins et al. (2020).

5.4. O exit tax, ou imposto de saída: questões na sua aplicação

A Diretiva Anti Elisão Fiscal (ATAD) da UE estabelece que os ativos transferidos entre jurisdições, nas condições exigidas pela Diretiva sobre a tributação à saída, devem ser avaliados a valores de mercado. Tal disposição consta também do art. 83º do CIRC. Esta avaliação implica o cálculo de mais e menos-valias potenciais. Entre outras, duas questões emergem da aplicação desta norma do CIRC.²¹

Uma de carácter geral, a outra relativa à versão portuguesa do imposto de saída. A primeira decorre do facto de que a maioria dos ativos não são negociados em mercados organizados, onde de formem preços de plena concorrência, e possíveis transações comparáveis raramente estão disponíveis. Assim, a avaliação típica, feita em tais circunstâncias, é baseada em modelos de fluxo de caixa descontado (DCF). Nesse tipo de avaliação, não apenas a previsão dos fluxos de caixa, mas também a taxa de desconto aplicada (custo de capital) são de grande importância.

No cálculo de uma taxa de desconto adequada, quando um ativo tem uma negociabilidade reduzida ou mesmo nula, a teoria e prática financeiras recomendam o aumento da taxa de desconto (e a diminuição correspondente nos valores apurados) pelo chamado desconto por “falta de negociabilidade ou liquidez”. A aplicação de métodos DCF no contexto de impostos de saída, para ativos não livremente negociados, pode tornar-se um tópico complexo e sujeito a litígios entre empresas e autoridades fiscais, porque pequenas variações nas taxas de desconto podem induzir mudanças significativas nas avaliações calculadas e na base quantitativa do imposto de saída.²²

A segunda questão prende-se com a versão portuguesa do imposto de saída, que prevê o cálculo do valor de mercado dos ativos mesmo que não sejam reconhecidos no balanço. Aqui entramos numa área problemática: como avaliar ativos gerados internamente que não podem (por causa das regras dos IFRS) ser reconhecidos nas demonstrações financeiras? Como avaliar, entre ativos muitas vezes não reconhecidos, uma lista de clientes, as competências da força de trabalho, o reconhecimento do goodwill? Além disso, a jurisdição recetora pode não permitir o reconhecimento desses “ativos” para fins fiscais, podendo também questionar sua avaliação quantitativa, apurada no momento da saída da jurisdição anterior. Um tratamento fiscal assimétrico de elementos económicos pode daqui resultar, o que afetaria a posição geral do contribuinte.

A lei poderia ir um pouco mais além da explicitação de que tipo de ativos não reconhecidos se trataria. Admita-se, por exemplo, uma lista de clientes. Tais clientes podem até deixar de o ser na jurisdição para onde se transfere a entidade. Se assim for, fará sentido tributar tal “ativo” que, no momento da saída, pode perder parte do seu valor? Enfim, algum esforço adicional de densificação da norma poderá contribuir para reduzir a incerteza aplicacional e o potencial de litigância.

5.5. Regime simplificado

O papel da simplificação tributária tem sido amiúde objeto de estudo (OECD, 2009; Dâmaso, 2015; Lopes, 2008). A simplificação legislativa (por via da menor extensão e da clarificação dos textos normativos, da estabilidade das soluções, e do expurgo periódico de preceitos legais inúteis ou fracamente relevantes) constitui uma forma de atingir esse objetivo. A utilização das técnicas e ferramentas de informação e comunicação contribui também para a simplificação das obrigações fiscais de indivíduos e sociedades.

Neste contexto, tem sido dedicada atenção especial aos regimes simplificados de tributação (RST), sobretudo dirigidos a indivíduos e também a micro e pequenas entidades.²³ Tais regimes buscam proporcionar aos contribuintes vantagens derivadas da redução dos custos inerentes ao cumprimento das obrigações tributárias. Do lado das Autoridades Tributárias (AT) pode verificar-se uma redução de meios destinados ao acompanhamento de muito pequenas unidades, cuja tributação se passa a efetuar por formas que reduzem a necessidade de controlo inspetivo.²⁴

Contudo, a experiência da aplicação dos RST, amplamente investigada (James et al., 2015; Dâmaso, 2015) mostra que nem tudo são vantagens. Assim, em certos casos, e dada a natureza opcional de muitos desses regimes, eles transformam-se em mecanismos de gestão fiscal, sendo escolhidos não por qualquer objetivo simplificador, mas sim por mera economia de imposto face ao regime regra.

A natureza opcional dos RST constitui, em especial do que em sede do IRC vigora entre nós, por certo o fator que está na base de um apreciável grau de modificação prática dos objetivos do regime. Assim, os contribuintes esperam que o regime simplificado seja, essencialmente, um mecanismo de alívio fiscal e não tanto um conjunto

²¹ Ver Parkes (2020) e Zernova, (2011)

²² Ver Hitchner (2011)

²³ Ver James et al. (2015) , Bucci (2020); Agostini et al (2018)

²⁴ Ver Martins e Taborda (2021); Bucci (2020).

de regras simplificadoras. O decisor político sabe que caso a generalidade dos potenciais integrantes do regime não vejam a sua fatura fiscal diminuir, a taxa de adesão será pouco significativa. O caso português, relativamente aos dois regimes simplificados que o IRC já acolheu, mostra bem isso (Dâmaso, 2015).

Vejam, numa comparação ente Portugal e Brasil, o número de aderentes aos RST. Esta análise procura mostrar dois aspetos. O primeiro aprecia, em relação ao total de pequenas empresas para as quais o RST é direcionado, quantas optaram por utilizar o regime. O segundo mostra a evolução do número de empresas que utilizam o RST ao longo do tempo.

No que se refere ao número de aderentes, são incluídas as empresas que, nos anos 2014 a 2018, foram tribuadas pelo RST em Portugal, como se mostra na tabela 3.

Tabela 3 - O regime simplificado do IRC em Portugal: nível de adesão

Ano	Decl. Regime Simplificado [1]	Variação [2]	Total Dec. [3]	% [4]=[1]/[3]
2014	15 465	-	440.168	3,51%
2015	16 562	7,1%	452.683	3,66%
2016	16 766	1,2%	464.780	3,61%
2017	16 063	-4,2%	475.119	3,38%
2018	15 010	-6,6%	492.935	3,05%

Fonte: Portal das Finanças, Autoridade Tributária – AT e INE

Pelos dados apresentados podemos verificar na coluna [4] um percentual próximo da média de 3,4% das declarações entregues no RST ao longo dos últimos anos. Esse dado tem variado pouco desde a reintrodução do RST na legislação nacional a partir de 2014. De salientar que, por exemplo, em 2018 o número total de empresas que faturava entre €1 e €200 000 euros era de aproximadamente 340 000, o que significa que a percentagem de adesão, considerando as empresas que tinham condições de aderir, foi de 4,4%.

Em termos comparativos internacionais, veja-se – Tabela 4 - o cenário brasileiro, no qual a situação é diferente.²⁵ O número de optantes pelo RST mostra-se em crescimento nos últimos anos.

Tabela 4 - O regime simplificado do imposto societário no Brasil: nível de adesão

Ano	Optantes Regime Simplificado [1]	Variação [2]	Total Empr. [3]	% [4]=[1]/[3]
2014	4 859 985	-	5 103 357	95,2%
2015	4 980 065	2,5%	5 114 983	97,4%
2016	4 938 385	-0,8%	5 050 615	97,8%
2017	4 967 797	0,6%	5 029 109	98,8%
2018	5 024 548	1,1%	n.d. ²⁶	

Fonte: Portal do Simples Nacional - Receita Federal do Brasil e IBGE (CEMPRE)

Nota-se que o RST do Brasil é utilizado pela quase totalidade das empresas. O que leva a sublinhar que o sistema é muito abrangente. Permite a entrada e permanência de empresas muito distintas. Relativamente à quantidade de empresas optantes ao longo dos anos, só em 2016 há um declínio do valor, que atinge o máximo em 2018. Ou seja, o regime brasileiro foi deliberadamente pensado para incluir a vasta maioria das empresas. Ao contrário, o regime português, atrai poucas empresas e não induz uma efetiva simplificação fiscal. É, no essencial, um meio de redução de IRC para micro entidades. É de questionar se vale a pena manter o RST português.

²⁵ Ver Carvalho e Martins (2021).

²⁶ O relatório com o total de empresas não está disponível para o ano 2018 pelo IBGE (CEMPRE), em conformidade com a declaração emitida pela própria entidade organizadora.

5.6. Patent box: deve continuar?

O investimento em intangíveis, visto como crucial para o crescimento económico, é o foco principal das *patent boxes* (PB). Uma *patent box* deve atrair atividades inovadoras substanciais e minimizar as oportunidades de evasão fiscal. Em 2014, Portugal adotou uma PB isentando de tributação das sociedades metade da receita bruta contabilizada com a venda de direitos de propriedade intelectual. O objetivo do regime de PB era criar uma tributação favorável com o objetivo de fomentar a inovação.

O regime era potencialmente suscetível à elisão fiscal, ao permitir as transações intra grupo como possível estratégia de transferência de lucros no âmbito da PB. O projeto BEPS abordou as PB e recomendou o tratamento preferencial apenas para receitas derivadas de atividades inovadoras substanciais efetivamente realizadas pelos contribuintes.

Em 2016 Portugal adotou um novo regime, em linha com as recomendações do Projeto BEPS, com regras mais rígidas para a qualificação de rendimentos de PB, através da adoção da “*abordagem nexus modificada*”, que avalia se existe atividade substancial de investigação e desenvolvimento (I&D) efetivamente realizada por empresas beneficiárias de PB.²⁷

As mudanças legais promulgadas em 2016, estabelecendo regras mais rígidas para a concessão da vantagem fiscal, enquadram-se numa tendência mundial de contenção de oportunidades de transferência de lucros por via da utilização de intangíveis. A nova solução apresenta algumas fontes adicionais de complexidade para empresas e auditores fiscais. Os dados preliminares (Tabela 5) mostram uma utilização muito reduzida dos benefícios fiscais da PB, entre 2014 e 2018.

Tabela 5 - A utilização da patent box

Variável	2014	2015	2016	2017	2018
<i>1- Patent box</i>					
Nº de empresas que usaram o benefício fiscal da PB	3	3	3	3	5
Total das deduções no âmbito da PB (M €)	0,25	2	2	2	2
2- Nº total de sujeitos passivos do IRC	440.168	452.683	464.780	475.119	492.935
<i>Total das deduções ao lucro tributável (M€)</i>	51.114	39.817	41.877	40.368	46.282

Fonte: AT

Mais cedo ou mais tarde, a tendência internacional de alteração das PB, de acordo com as recomendações da OCDE, desencadearia uma revisão do regime português. Um catalisador significativo de mudança foi a Diretiva da UE 2016/1164, que estabelece regras contra estratégias de evasão fiscal com impacto direto no funcionamento do mercado interno. Esta diretiva sublinha fortemente a questão da concessão benefícios fiscais para atividades “substanciais” e restrição de esquemas de evasão fiscal relacionados à transferência de lucros.

A conclusão a respeito do novo regime de PB é que ele reduziu significativamente as oportunidades de evasão, mas aumentou a complexidade fiscal na sua aplicação prática. Se os dados fiscais futuros confirmarem uma utilização muito pouco relevante da PB em Portugal, pode-se ponderar uma solução diversa (v.g., abandonar o regime, dada a abundância de incentivos financeiros e fiscais ao investimento em intangíveis já existentes em Portugal)?

²⁷ Ver Martins (2018).

6. A tributação em IRC e as relações de contexto entre a política fiscal e atividade empresarial

Mesmo com a deslocação do pêndulo fiscal, tornando mais facilmente atacável o planeamento fiscal abusivo, não creio que se reduza o objetivo de muitas empresas de minorar a respetiva taxa efetiva de tributação. A que se junta a crescente necessidade de receita tributária. Qual o efeito provável destas tendências?

Uma pressão acrescida sobre as administrações fiscais dos diversos Estados para maximizar as correções ao lucro empresarial. Com as ferramentas legais que, crescentemente, as autoridades têm à sua disposição, o ambiente de conflitualidade pode agravar-se seriamente. Também neste ponto tenho um olhar algo pessimista sobre esta importante variável de contexto.

Referências

- Agostini, C. A., Engel, E., Repetto, A., e Vergara, D. (2018), “Using small businesses for individual tax planning: evidence from special tax regimes in Chile”. *International Tax and Public Finance*, 25 (6):1449-1489.
- Beer, S.; Mooij, R.; and Liu L. (2018), “International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Effect Sizes, and Blind Spots”, Washington, IMF Working Paper Fiscal Affairs Department.
- Bucci, V. (2020), “Presumptive taxation methods: a review of the empirical literature”. *Journal of Economic Surveys*, 34 (2):372-397.
- Cairns, D.; Massoudi, D.; Taplin, R.; Tarca, A. (2011). “IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia”, *The British Accounting Review*, 43, 1–21.
- Cavana, G., Guggiola G. and A. Marenzi, (2013) “Evolving connections between tax and financial reporting in Italy”, *Accounting in Europe*, 10, 1, 50-75
- Carvalho R. e Martins A., (2021), “Regimes Simplificados de Tributação: análise comparativa entre as normas do Brasil e de Portugal” in António Martins, Daniel Taborda (2021) (coord) *Ensaio sobre regimes de simplificação tributária*, Coimbra, Almedina, pp. 115-140
- Crivelli, E., Mooij, R. and Keen, M. (2016), “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries”, *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 72, 3, p. 268- 301
- Dâmaso, M. (2015) *A Simplificação Fiscal em Portugal - A perceção sobre o regime simplificado para as pequenas sociedades no contexto da tributação do rendimento*, Tese de Doutoramento em Gestão de Empresas pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra: Universidade de Coimbra.
- Djankov, Simeon, Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R., and Schleifer. A. (2010) “The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship”, *American Economic Journal: Macroeconomics* 2(3): 31-64.
- Gee, M.; Haller A. & Nobes C. (2010), “The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK”, *Accounting in Europe*, 7:1, 97-122.
- Kleinbard E. (2015), *We are better than this-How governments should spend our money*, Oxford, Oxford University Press
- Hitchner, J. (2011) *Financial Valuation*, New Jersey, Wiley
- James, S., Sawyer, A., and Wallschutzky, I. (2015), “Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom”. *eJournal of Tax Research* 13 (1):280-302.
- Lopes C. (2008) *Quanto custa pagar impostos em Portugal*, Coimbra, Almedina
- Martins, A. e Taborda D., (2021) (coord) *Ensaio sobre regimes de simplificação tributária*, Coimbra, Almedina,
- Martins A. (2017), “A evolução da tributação das pessoas coletivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à atualidade”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. IX, 4, p. 75-142
- Martins A. (2018) “The intellectual property box tax regime in Portugal: issues in investment incentives”, *Journal of International Trade Law and Policy*, 17, 3. Pp. 86-102
- Martins, A.; Correia S., e Taborda, D. (2020) “Group transactions, transfer pricing and litigation: evidence from Portugal”, *Intertax*, vol. 48, nº 11, pp. 998-1011
- Milanovic, B. (2016) *Global Inequality*, Cambridge, Harvard University Press
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., e Poterba, J. (2011), *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Mora, A., McGeachin, A., Barth, M., Barker, R., Wagenhofer A., & Joos P. (2019) “Fair Value Accounting: The Eternal Debate – AInE EAA Symposium”, May 2018, *Accounting in Europe*, 16:3, 237-255
- OECD (2009) Taxation of SMEs - Key Issues and Policy Considerations. Disponível: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxation-of-smes-9789264024748-en.htm> [2020-03-01].

- OECD (2015) *Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2017) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris
- OECD (2019) *Tax policy reforms, 2018*, Paris, OECD Publications
- Ohrn, Eric. (2018), “The Effect of Corporate Taxation on Investment and Financial Policy: Evidence from the DPAD.” *American Economic Journal: Economic Policy*, 10 (2): 272-301.
- Parkes, A (2020) “Exit taxes on corporate relocation”, *Taxation*, p. 1-5
- Siciliano G. (2019) “Has IFRS Enhanced Accounting Uniformity?”, *Accounting in Europe*, 16:3, 313-339
- Slemrod J. and Bakija J. (2017) *Taxing ourselves*, Cambridge, MIT Press
- Tavares, T. (2011), *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*, Almedina, Coimbra.
- Wahaba N. and Holland K. (2015) “The persistence of book-tax differences”, *The British Accounting Review*, 47, 4, p. 339-350
- Zernova D. (2011) “Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market”, *Intertax*, 39, 10, pp. 471 – 493

PARTE 3

CAPÍTULO V

IRC - Subsídios para um imposto mais simples e com menos custos, para uma economia mais competitiva e que contribua para o mix da receita fiscal

JOSÉ ARAÚJO

Contabilista Certificado n.º 5

Licenciado em Auditoria pelo ISCAL

Pós-graduado em Inovação Tecnológica e Gestão Industrial pelo IST

Membro do CG da CNC

Presidente do Conselho Científico da APOTEC

IRC - Subsídios para um imposto mais simples e com menos custos, para uma economia mais competitiva e que contribua para o mix da receita fiscal

Enquadramento

O atual CIRC¹ resulta de uma profunda reforma fiscal ao nível da tributação do rendimento, provocada em Portugal, com início de vigência em 1 de janeiro de 1989, a par da introdução do CIRS, e na sequência da aprovação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado² (CIVA), este a propósito da transposição para o direito interno da “6.ª Diretiva”³ da CEE, atual UE. Foi um período de profundas alterações do sistema fiscal, para os três impostos mais relevantes da receita tributária em Portugal.

Em 2020, e assim, antes dos efeitos da pandemia relativa ao COVID-19, os impostos representaram cerca de 90% do total da receita corrente (quadro 1) do Orçamento de Estado, e os três impostos mais relevantes (IVA, IRS e IRC), cerca de 81% do total da receita tributária (quadro 2).

Quadro 1	2018		2019		2020		2020 supl	
Impostos	43.108.000.000	92%	45.635.231.339	92%	47.407.841.504	92%	42.207.402.877	90%
Outras receitas correntes	3.587.987.078	8%	4.129.276.142	8%	4.375.775.694	8%	4.698.029.222	10%

Quadro 2	2018	2019	2020	Peso relativo
IVA	16.548.000.000	17.499.100.000	18.333.668.520	39%
IRS	12.143.000.000	12.904.999.999	13.585.560.000	29%
IRC	5.645.000.000	6.335.813.480	6.451.840.000	14%
Outros impostos	8.772.000.000	8.895.317.860	9.036.772.984	19%

Fonte: Diário da República, Orçamento de Estado

Com a introdução do CIRC, foram abolidos os seguintes impostos: a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Encontram-se sujeitos a IRC⁴, as seguintes entidades:

- As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;
- As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;
- As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

De acordo com os dados publicados pela Autoridade Tributária (AT)⁵, a distribuição dos sujeitos, por CAE, com declarações entregues, foi a seguinte⁶:

¹ Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30/1, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88, de 17 de setembro, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição.

² Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro

³ 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977

⁴ Art. 2.º do CIRC

⁵ https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

⁶ É importante considerar que os dados não se podem considerar definitivos, uma vez que se reportam às declarações que se encontram certas centralmente à data de 15 de novembro do ano seguinte ao exercício a que respeitam.

CÓD.	DESIGNAÇÃO	2017	%	2018	%	2019	%
A	AGRICULTURA, PRODUÇÃO ANIMAL, CAÇA, FLORESTA E PESCA	18.315	3,9%	19.089	3,9%	19.766	3,9%
B	INDÚSTRIAS EXTRACTIVAS	865	0,2%	870	0,2%	852	0,2%
C	INDÚSTRIAS TRANSFORMADORAS	42.803	9,0%	43.178	8,8%	43.224	8,5%
D	ELECTRICIDADE, GÁS, VAPOR, ÁGUA QUENTE E FRIA E AR	872	0,2%	946	0,2%	1.135	0,2%
E	CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS; SANEAMENTO, GESTÃO DE RESÍDUOS E DESPOLUIÇÃO	1.071	0,2%	1.064	0,2%	1.082	0,2%
F	CONSTRUÇÃO	45.457	9,6%	47.039	9,5%	49.341	9,7%
G	COMÉRCIO POR GROSSO E A RETALHO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS MOTOCICLOS	108.117	22,8%	108.777	22,1%	109.161	21,4%
H	TRANSPORTES E ARMAZENAGEM	18.979	4,0%	20.053	4,1%	23.288	4,6%
I	ALOJAMENTO, RESTAURAÇÃO E SIMILARES	42.911	9,0%	45.314	9,2%	47.090	9,2%
J	ACTIVIDADES DE INFORMAÇÃO E DE COMUNICAÇÃO	12.267	2,6%	13.242	2,7%	14.311	2,8%
K	ACTIVIDADES FINANCEIRAS E SEGUROS	9.376	2,0%	10.307	2,1%	9.840	1,9%
L	ACTIVIDADES IMOBILIÁRIAS	36.159	7,6%	40.495	8,2%	43.723	8,6%
M	ACTIVIDADES DE CONSULTORIA, CIENTÍFICAS, TÉCNICAS E SIMILARES	45.740	9,6%	47.636	9,7%	50.091	9,8%
N	ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS E DOS SERVIÇOS DE APOIO	15.782	3,3%	16.723	3,4%	17.619	3,5%
O	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DEFESA; SEGURANÇA SOCIAL OBRIGATÓRIA	524	0,1%	524	0,1%	523	0,1%
P	EDUCAÇÃO	6.720	1,4%	6.860	1,4%	6.945	1,4%
Q	ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA E APOIO SOCIAL	27.443	5,8%	28.611	5,8%	30.028	5,9%
R	ACTIVIDADES ARTÍSTICAS, DE ESPECTÁCULOS, DESPORTIVAS E RECREATIVAS	15.079	3,2%	16.075	3,3%	16.231	3,2%
S	OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS	25.710	5,4%	26.039	5,3%	25.842	5,1%
T	ACTIVIDADES DAS FAMÍLIAS EMPREGADORAS DE PESSOAL DOMÉSTICO E ACTIVIDADES DE PRODUÇÃO DAS FAMÍLIAS PARA USO PRÓPRIO	3	0,0%	1	0,0%	2	0,0%
U	ACTIVIDADES DOS ORGANISMOS INTERNACIONAIS E OUTRAS INSTITUIÇÕES EXTRATERRITORIAIS	13	0,0%	15	0,0%	12	0,0%
0	ACTIVIDADES MAL DEFINIDAS (a)	913	0,2%	77	0,0%	52	0,0%
	TOTAL	475.119	100,0%	492.935	100,0%	510.158	100,0%

A tributação, em regra, faz-se com base na contabilidade⁷, tendo em consideração o disposto na Constituição da República Portuguesa⁸, em que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, ou seja:

⁷ Art. 17.º do CIRC

⁸ Art. 104.º, n.º 2, da CRP

- a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português.

Existem, porém, outras formas de tributação previstas, nomeadamente:

- a) O regime simplificado de tributação⁹, por opção;
- b) A transparência fiscal¹⁰, nas condições definidas do tipo de sujeito;
- c) O regime especial de tributação dos grupos de sociedades¹¹, por opção; e
- d) Os métodos indiretos¹², em casos excecionais.

De acordo com os dados publicados pela Autoridade Tributária (AT)¹³, o enquadramento tributável das entidades, com declarações entregues, foi a seguinte¹⁴:

DESIGNAÇÃO	2017	%	2018	%	2019	%
Regime Geral	435.657	91,7%	449.056	91,1%	461.506	90,5%
Regime de Isenção Definitiva	22.075	4,6%	22.425	4,5%	22.438	4,4%
Regime de Isenção Temporária	1.365	0,3%	1.298	0,3%	1.301	0,3%
Regime de Redução de Taxa	22.851	4,8%	28.437	5,8%	33.954	6,7%
Regime Simplificado	16.063	3,4%	15.010	3,0%	14.260	2,8%
Transparência fiscal	9.620	2,0%	10.004	2,0%	10.295	2,0%
Grupo de Sociedades	4.385	0,9%	4.506	0,9%	4.637	0,9%
TOTAL	475.119	100,0%	492.935	100,0%	510.158	100,0%

Pelo regime regra, o imposto é apurado e liquidado pelas próprias entidades¹⁵, em obediência ao princípio da verdade declarativa do contribuinte, relativo a um período anual, e é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código¹⁶. O imposto é apurado através do preenchimento e entrega de uma declaração periódica, anual, de rendimentos (Modelo 22), em regra até 31 de maio do ano seguinte, ou até ao 5.º mês após o fim do período de tributação¹⁷.

⁹ Art. 86.º A do CIRC

¹⁰ Art. 6.º do CIRC

¹¹ Art. 69.º do CIRC

¹² Art. 57.º do CIRC

¹³ https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

¹⁴ É importante considerar que os dados não se podem considerar definitivos, uma vez que se reportam às declarações que se encontram certas centralmente à data de 15 de novembro do ano seguinte ao exercício a que respeitam

¹⁵ Art. 89.º do CIRC

¹⁶ Art. 17.º, n.º 1, do CIRC

¹⁷ Art. 120.º do CIRC

De acordo com os dados publicados pela Autoridade Tributária (AT)¹⁸, a situação declarativa das entidades foi a seguinte¹⁹:

DESIGNAÇÃO	2017	%	2018	%	2019	%
1 - Residente que exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	443.702	93,4%	461.409	93,6%	479.144	93,9%
2 - Residente que não exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	28.678	6,0%	28.640	5,8%	28.072	5,5%
3 - Não residente com estabelecimento estável	1.732	0,4%	1.850	0,4%	1.940	0,4%
4 - Não residente sem estabelecimento estável	1.007	0,2%	1.036	0,2%	1.002	0,2%
TOTAL	475.119	100,0%	492.935	100,0%	510.158	100,0%

Se observarmos o quadro comparativo das declarações entregues em 2019, pelas empresas, e as empresas registadas, segundo as estatísticas publicadas pelo INE, podemos ter uma dimensão geral da distribuição das entidades por atividade económica.

É importante referir que, no caso do INE, são incluídas no conceito de empresas “Entidade jurídica (pessoa singular ou coletiva) correspondente a uma unidade organizacional de produção de bens e/ou serviços, usufruindo de uma certa autonomia de decisão, nomeadamente quanto à afetação dos seus recursos correntes. Uma empresa pode exercer uma ou várias atividades, em um ou em vários locais”. Desta forma, os números apresentados tornam-se não comparáveis, na medida em que as pessoas singulares são sujeitas de IRS (categoria B). De qualquer forma, é importante aferir da distribuição das empresas pelos diversos setores de atividade (CAE’s).

CÓD.	DESIGNAÇÃO	AT (M22)	INE (Empresas registadas)
A	AGRICULTURA, PRODUÇÃO ANIMAL, CAÇA, FLORESTA E PESCA	19.766	130.350
B	INDÚSTRIAS EXTRACTIVAS	852	1.020
C	INDÚSTRIAS TRANSFORMADORAS	43.224	68.831
D	ELECTRICIDADE, GÁS, VAPOR, ÁGUA QUENTE E FRIA E AR	1.135	4.501
E	CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS; SANEAMENTO, GESTÃO DE RESÍDUOS E DESPOLUIÇÃO	1.082	1.304
F	CONSTRUÇÃO	49.341	90.430
G	COMÉRCIO POR GROSSO E A RETALHO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS MOTOCICLOS	109.161	218.441
H	TRANSPORTES E ARMAZENAGEM	23.288	31.331
I	ALOJAMENTO, RESTAURAÇÃO E SIMILARES	47.090	118.031
J	ACTIVIDADES DE INFORMAÇÃO E DE COMUNICAÇÃO	14.311	21.004
K	ACTIVIDADES FINANCEIRAS E SEGUROS	9.840	0
L	ACTIVIDADES IMOBILIÁRIAS	43.723	49.830
M	ACTIVIDADES DE CONSULTORIA, CIENTÍFICAS, TÉCNICAS E SIMILARES	50.091	131.886
N	ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS E DOS SERVIÇOS DE APOIO	17.619	188.846
O	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DEFESA; SEGURANÇA SOCIAL OBRIGATÓRIA	523	0
P	EDUCAÇÃO	6.945	58.407
Q	ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA E APOIO SOCIAL	30.028	101.008
R	ACTIVIDADES ARTÍSTICAS, DE ESPECTÁCULOS, DESPORTIVAS E RECREATIVAS	16.231	38.287
S	OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS	25.842	64.823

¹⁸ https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

¹⁹ É importante considerar que os dados não se podem considerar definitivos, uma vez que se reportam às declarações que se encontram certas centralmente à data de 15 de novembro do ano seguinte ao exercício a que respeitam

T	ACTIVIDADES DAS FAMÍLIAS EMPREGADORAS DE PESSOAL DOMÉSTICO E ACTIVIDADES DE PRODUÇÃO DAS FAMÍLIAS PARA USO PRÓPRIO	2	0
U	ACTIVIDADES DOS ORGANISMOS INTERNACIONAIS E OUTRAS INSTITUIÇÕES EXTRATERRITORIAIS	12	0
0	ACTIVIDADES MAL DEFINIDAS (a)	52	0
	TOTAL	510.158	1.318.330

N/D – não disponível

Princípios subjacentes

O CIRC foi estruturado tendo em vista a arrecadação de receita fiscal, sem que nele esteja contido, de forma explícita, qualquer tipo de princípio subjacente, relacionado com o incentivo à atividade económica privada, nomeadamente a competitividade da economia e das empresas, a internacionalização, o empreendedorismo, a formação do capital humano ou a inovação.

Existem depois medidas avulsas, em sede de benefícios fiscais, que promovem certos objetivos como a recapitalização das empresas, através de mecanismos como a DLLR (Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) ou para incentivo ao investimento em I&D, como por exemplo o SIFIDE II.

Seria importante que, na formação do imposto, estivessem contemplados, de forma explícita, os princípios subjacentes, para além da necessidade da arrecadação da receita tributária, com vista a tornar o imposto mais atrativo para os potenciais investidores e empreendedores.

Para operacionalizar os princípios, poderiam ser então atribuídos benefícios fiscais, como por exemplo a redução de taxas, deduções ao resultado tributável ou deduções à coleta, como forma de incentivos aos pressupostos do imposto em função dos objetivos propostos de incentivo à economia.

O objetivo seria o de compensar as empresas em função dos objetivos estratégicos ou operacionais que fossem atingidos, como por exemplo:

- O reforço da estrutura de capital;
- O aumento das exportações;
- A retenção de capital humano;
- A investigação e a inovação;
- O aumento do resultado operacional ou do resultado líquido.

O imposto como fator competitivo da economia

A fiscalidade deve ser estabelecida, nos países, como um dos seus eixos de competitividade, tal como também assim o considera, nos seus relatórios, o Fórum Mundial para a Competitividade²⁰, nomeadamente no seu relatório de 2020, em que considera numa das 11 prioridades para a necessária transformação da economia, uma “mudança para uma tributação mais progressiva, repensando como as empresas, a riqueza e o trabalho são tributados, num quadro de cooperação internacional e nacional”, sendo que Portugal se encontra classificado com uma pontuação de 52,1 (numa escala de 0-100).

Esta progressividade é uma das características do CIRS, não tendo sido essa a opção para o caso do IRC, na medida em que se optou por uma taxa proporcional, embora com reduções significativas ao longo dos últimos anos, fixando-se nos 21%²¹ em termos gerais, com redução para 17%²², no caso de pequenas ou médias entidades²³, para os primeiros € 25.000 de matéria coletável.

Porém, a introdução da Derrama Estadual²⁴, como acréscimo de tributação em função do lucro tributável, gera, na prática, uma taxa progressiva, que pode chegar a um acréscimo de 9% para lucros superiores a 35 milhões de euros.

As taxas atuais são as seguintes:

²⁰ WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2020

²¹ Art. 87.º, n.º 1, do CIRC

²² Art. 87.º, n.º 2, do CIRC

²³ Nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro

²⁴ Art. 87.º -A do CIRC

Rendimento tributável (euros)	Taxa (em percentagem)
De mais de 1500 000 até 7 500 000	3
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	9

Acresce ainda o facto de a Derrama Municipal²⁵ também tributar o resultado apurado e que pode atingir o limite máximo de 1,5% do resultado tributável das empresas, antes da dedução dos eventuais prejuízos fiscais.

Desta forma, em termos de taxas nominais, o resultado pode ser tributado até 31,5% (21% IRC + 9% Derrama Estadual + 1,5% de Derrama Municipal), sem considerar a Tributação Autónoma.

A localização como fator de tributação

Como se refere no preâmbulo do diploma: “Para efeitos da definição do rendimento que se encontra sujeito a IRC, tomou-se como ponto de partida o facto de ter de ser feita uma distinção fundamental, conforme se trate de entidades residentes e de entidades não residentes. É que, enquanto as primeiras estão sujeitas a imposto por obrigação pessoal - o que implica a inclusão na base tributável da totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde foram obtidos -, já as segundas se encontram sujeitas por obrigação real - o que limita a inclusão na base tributável dos rendimentos obtidos em território português.

Relativamente às entidades não residentes, distingue-se consoante as mesmas disponham ou não de estabelecimento estável em Portugal. No primeiro caso, o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável. No segundo, o IRC incide sobre os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, o mesmo acontecendo quanto aos rendimentos de contribuintes que, embora possuindo estabelecimento estável em Portugal, não sejam imputáveis a esse estabelecimento.

A extensão da obrigação de imposto depende da localização da sede ou direção efetiva do sujeito passivo, o que obrigou a precisar, no caso destas se situarem no estrangeiro, quando é que os rendimentos se consideram obtidos em território português. Na escolha dos elementos de conexão relevantes para o efeito tiveram-se em conta não só a natureza dos rendimentos, como também a situação e interesses do País, enquanto território predominantemente fonte de rendimentos.

Por isso adotou-se um conceito amplo de estabelecimento estável e ainda, embora de forma limitada, o denominado princípio da atração do estabelecimento estável.”

Mais recentemente, em 2015, foi introduzida a norma denominada de “*Participation Exemption*”, que visa a isenção, em IRC, em determinadas condições de participação, de dividendos distribuídos na relação filha-mãe, na esfera da União Europeia.

A complexidade como custo de contexto a resolver

De acordo com o estudo publicado pela “Tax Foundation”, denominado de “International tax competitiveness Index 2020”, Portugal foi classificado em 33.º lugar, num estudo centrado em 37 países, acerca do sistema fiscal, baseado nos impostos sobre o rendimento, o consumo e o património. São apontados aspetos positivos como a tributação dos dividendos, a dedução de impostos sobre o património no imposto sobre o rendimento e depreciações como custos dedutíveis, acima da média. Como pontos negativos apontam uma taxa marginal de 31,5%, muito acima da média da OCDE, de 23,3% e limitações à dedução de prejuízos.

No que respeita ao imposto sobre o rendimento, situam Portugal em 34.º lugar, avaliando variáveis de forma positiva como a dedução de custos (7.º lugar) e de forma negativa os benefícios fiscais e a complexidade (34.º lugar).

No que respeita à complexidade do imposto sobre o rendimento em horas para cumprimento, a média de OCDE situa-se em 42 horas, em Portugal usam-se 63 horas.

Para esta complexidade contribuem dois fatores fundamentais:

- Os momentos para pagamento do imposto; e
- As correções fiscais ao resultado contabilístico.

²⁵ Art. 4.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro

Quanto aos momentos de pagamento do imposto, em Portugal consistem em 7 momentos:

- A autoliquidação do imposto, com a entrega da declaração de rendimentos, até ao último dia do mês de maio, do ano seguinte²⁶;
- Os pagamentos por conta²⁷, como forma de antecipação do imposto a liquidar no ano seguinte, nos meses de julho, setembro e dezembro;
- Os pagamentos especiais por conta²⁸, também como forma de antecipação de pagamento, mas com limitações ao reembolso, nos meses de março e outubro.

Acresce ainda a possibilidade de pagamentos mensais, a título de retenção na fonte²⁹, em função do tipo de rendimento gerado.

No que respeita ao pagamento especial por conta, as alterações provocadas a partir de 2019³⁰, com a dispensa para todos os sujeitos que entreguem as declarações periódicas de rendimentos (Modelo 22) e Anual de Informação Contabilística e Fiscal (IES), nos dois períodos de tributação anteriores, veio tornar inócua esta obrigação e até uma espécie de “armadilha” legal, uma vez que o cumprimento das condições de dispensa só se confirmam plenamente à posteriori. A dispensa é efetuada em março, e as condições verificam-se em maio e julho, em regra.

O uso da contabilidade como expressão da simplificação

O cálculo do resultado tributável é efetuado, em regra, pelo uso da contabilidade, e assim pelo uso das normas contabilísticas em vigor em Portugal³¹, atualmente num modelo contabilístico adaptado do modelo europeu³².

Das 424.289 declarações com resultado contabilístico apurado em 2019, cerca de 40% apresentam resultado líquido negativo, uma tendência que se mantém, apesar do crescimento do número de declarações consideradas, relativamente aos anos anteriores.

Se o propósito das empresas é a obtenção de resultados positivos, com vista a remunerar os investidores, é uma situação que oferece alguma reflexão.

Esta situação poderá ser mais bem compreendida se a Comissão de Normalização Contabilística³³ (CNC), enquanto entidade normalizadora em Portugal, exercer efetivamente o seu dever de fiscalização da aplicação das normas contabilísticas em vigor, conforme o “Regulamento para o Controlo da Aplicação das Normas Contabilísticas”, já aprovado pelo seu Conselho Geral em 27 de janeiro de 2016.

No que respeita à taxa de imposto, se considerarmos o cálculo da taxa efetiva com base na coleta de imposto em função dos resultados positivos, obtemos um resultado bem inferior ao calculado pela própria AT, ou seja, uma taxa média efetiva de apenas 12%.

Este cálculo, permite afastar o efeito da tributação autónoma e das derramas, mas temos de ter em consideração que, por via da dedução ao resultado contabilístico, dos prejuízos fiscais apurados em anos anteriores e dos benefícios fiscais, pode existir uma relevante influência na redução de cerca de 9 pontos percentuais face à taxa efetiva calculada pela AT.

²⁶ Art. 120.º do CIRC

²⁷ Art. 104.º do CIRC

²⁸ Art. 106.º do CIRC

²⁹ Art. 94.º a 98.º do CIRC

³⁰ Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro

³¹ Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

³² Regulamento 1606/2002 da UE

³³ Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho

	N.º de declarações				Valores apurados (Milhões de euros)			
	2017	2018	2019	%	2017	2018	2019	%
Resultado líquido positivo	231.471	240.898	252.708	59,6%	37.943	41.432	40.586	70,3%
Resultado líquido negativo	154.054	163.322	171.581	40,4%	15.075	16.611	17.186	29,7%
Lucro tributável total	240.690	251.113	262.035	61,9%	27.978	28.477	30.314	72,9%
Prejuízo fiscal	143.633	152.001	161.404	38,1%	10.065	12.336	11.242	27,1%
Matéria coletável (inclui outros regimes)	256.916	266.392	275.522		22.746	24.984	25.418	
Coleta	249.839	258.917	267.526		4.543	4.977	5.074	
IRC liquidado	175.151	188.463	217.341		4.493	4.991	4.981	
Taxas médias efetivas ⁽¹⁾					20,1%	21,1%	19,0%	
Taxas médias efetivas contabilísticas ⁽²⁾					12,0%	12,0%	12,5%	

(1) Taxa Média Efetiva = (Σ IRC Liquidado Corrigido + Σ Reposição de Benefícios Fiscais + Σ Tributação Autónoma + Σ Resultado da Liquidação + Σ Derrama Estadual + Σ IRC de Exercícios Anteriores) / (Σ Matéria Coletável Total + Σ Benefícios por Dedução ao Rendimento)

(2) Coleta/Resultado líquido positivo

É o apuramento das diferenças entre o resultado líquido contabilístico e o lucro tributável ou o prejuízo fiscal, que oneram o apuramento de imposto, com tempo de preparação da informação e complexidade, que originam custos significativos para as empresas, enquanto custos de contexto.

Do apuramento do resultado contabilístico para o resultado tributável, são possíveis de efetuar 95 correções, tipificadas, em outros tantos campos da declaração.

NÚMERO DE DECLARAÇÕES

DESIGNAÇÃO	2017	2018	2019
Resultado líquido do exercício (positivo)	231.471	240.898	252.708
Resultado líquido do exercício (negativo)	154.054	163.322	171.581
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	886	1.201	1.135
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	0	0	0
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	1.749	1.974	1.894
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	0	0	0
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	4	6	5
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	4	2	4
SOMA > 0	231.518	240.957	252.713
SOMA < 0	154.033	163.295	171.594
Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	797	791	753
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	110.797	116.368	115.791
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	109	104	119
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	44	36	37
Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	4.105	4.212	4.251
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	915	1.102	945

Pagamentos com base em acções (art.º 18.º, n.º 11)	152	165	150
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	1.612	1.687	1.679
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	8.378	10.418	11.915
Gastos suportados coma transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.º 3, 4 e 1ª parte do n.º 5)	45	31	29
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28.º-A a 28.º-C)	4.290	4.483	4.742
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	23.215	24.408	24.906
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	2.078	1.944	1.762
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	3.504	3.639	3.441
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	2.573	2.785	2.713
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	12.092	12.386	12.675
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al.a)]	258.786	272.255	284.282
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	3.633	3.605	3.540
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	1.764	2.013	2.073
Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	111	118	136
Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	3.386	3.632	3.708
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	161.998	178.585	179.013
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	745	777	714
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23-A.º, n.º 1, al. h)]	2.404	2.282	2.111
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	37.679	47.194	58.830
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	2.889	2.919	2.872
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	6.202	6.724	6.854
Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	159	174	190
Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	282	322	318
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	137	185	177
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	160	156	151
Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	61	64	167
Menos-valias contabilísticas	11.112	11.550	11.865
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	29	20	20
Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	12	11	4
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	739	839	811
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	16.532	17.378	17.101
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	8.308	8.356	8.214
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titulariedade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)	127	122	103

Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)	242	260	227
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	44	37	27
Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	5	9	12
Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	32	24	23
Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3, al. a)]	1.236	1.103	1.055
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r)]	2	5	3
Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	14	8	8
Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	476	482	422
Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	286	277	285
Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	61	29	31
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	10	15	16
Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	3	2	3
Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	13	8	7
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	25.664	26.756	27.426
Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	268	231	190
Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	1.087	1.262	1.500
Gastos e perdas relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	-	3	4
Outros acréscimos	51.547	55.013	56.147
SOMA > 0	246.117	256.816	268.033
SOMA < 0	138.301	146.395	155.512
Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al f) do DR 25/2009, de 14/9]	6	9	9
Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6º)	318	314	267
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	11.518	12.836	13.823
Vendas e prestação de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	85	70	67
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	11	14	22
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	6.085	6.268	6.413
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	1.170	1.113	1.371
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	61	62	79

Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	346	379	346
Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	2.375	2.496	2.470
Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º, do D.R. 25/2009, de 14/9)	649	673	704
Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28º, 28.º-A, n.º 1 e 31.º-B, n.º 7)	1.163	1.176	1.178
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	1.591	1.618	1.592
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	14.488	15.921	16.328
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	5.193	5.388	5.569
Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)	578	692	767
Mais-valias contabilísticas	28.600	29.676	29.658
50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º n.º 5.º, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1ª parte)	97	114	101
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	8.382	8.389	8.717
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	43	34	37
50% dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial (art.º 50.º -A)	3	5	9
Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	1.130	1.339	1.565
Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	11	11	11
Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	471	490	509
Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	56	66	86
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	8	12	13
Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	18	7	1
Benefícios fiscais	36.327	39.124	44.029
Réditos e rendimentos relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	-	3	4
Aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (art.º 8.º do Decreto-Lei)	-	-	83
Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º do anexo à Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)	6	4	3
Outras Deduções	2.689	2.900	3.484
SOMA	86.658	92.171	98.155
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS	143.633	152.001	161.404
LUCRO TRIBUTÁVEL	240.690	251.113	262.035

O caso da Tributação Autónoma

Embora incluída no CIRC, a origem da Tributação Autónoma (TA), é o Dec. Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que provém de uma autorização legislativa (n.º 3 do artigo 25.º da Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro - OE 1990), ao abrigo do artigo 201.º da Constituição.

A este propósito, é importante enfatizar a decisão do CAAD³⁴ sobre a tributação autónoma:

“Começando pela divergência (fundamental) relativa à natureza das tributações autónomas.

Aqui, este Tribunal acompanha a posição uniforme e reiterada quer da jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo quer da Doutrina.

As tributações autónomas são um imposto sobre a despesa diferente e distinto do IRC que, indiscutivelmente, é um imposto sobre o rendimento. Isto sem se discutir se as tributações autónomas têm ou não natureza – semelhanças – com o IRC. É que independentemente das possíveis semelhanças não há dúvida que são impostos diferentes.

Esta jurisprudência foi iniciada há já 7 anos no tribunal constitucional com o voto de vencido do Exmo. Conselheiro Vítor Gomes, aposto no Acórdão n.º 204/2010. No Acórdão n.º 310/12, de 20 de junho, o Tribunal Constitucional reformulou a doutrina do Acórdão n.º 18/11 aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes.

Esta jurisprudência foi mais tarde reafirmada pelo Plenário, no Acórdão n.º 617/2012, processo n.º 150/12, de 31/1/2013 e, recentemente, no Acórdão n.º 197/2016, proferido no âmbito do processo n.º 465/2015.

No mesmo sentido tem andado o Supremo Tribunal Administrativo como se confirmará, entre outros, no Acórdão de 21/3/2012, processo 830/11, de 21/3/2012.

A doutrina também acompanha esta posição.”

A tributação autónoma incide sobre certas despesas realizadas pelas empresas³⁵.

³⁴ https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo&s_data_ini&s_data_fim&s_resumo&s_artigos&s_texto&listPage=83&id=3801&fbclid=IwAR0p9JzdbPVu_LHl--aRs0yQt_oNcnZdjQx2aaGrpVqfR4wXPKAjQqdG60M

³⁵ Artigo 88.º do CIRC

NÚMERO DE DECLARAÇÕES

DESIGNAÇÃO	2017	2018	2019
Despesas de representação	108.917	124.004	134.343
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador	54.089	64.331	70.253
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial	47	66	67
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente	38	40	34
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	313	371	393
Encargos não dedutíveis nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal	16	1	0
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00	94.910	105.546	108.845
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	19.571	20.292	20.135
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 35.000,00	22.455	22.684	21.804
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00	417	784	1.186
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	631	1.225	2.094
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 35.000,00	1.697	2.994	4.459
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00	348	433	466
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	40	35	44
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 35.000,00	55	58	66
Despesas não documentadas	94	105	214
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	2	0	2

VALORES DE DESPESA DECLARADOS

(Valores em milhões de Euros)

DESIGNAÇÃO	2017	2018	2019
Despesas de representação	520	595	644
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador	1.001	1.179	1.283
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial	1	1	1
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente	8	5	3
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	49	53	52
Encargos não dedutíveis nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal	0	0	0
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA < € 25.000,00	1.057	1.193	1.245
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	223	231	238
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias - Se CA >= € 35.000,00	375	394	389
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA < € 25.000,00	3	6	9
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	6	12	21
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in - Se CA >= € 35.000,00	22	44	66
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA < € 25.000,00	2	2	3
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 25.000,00 e < € 35.000,00	0	0	0
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV - Se CA >= € 35.000,00	1	0	1
Despesas não documentadas	0	0	0
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	0	0	0

Imposto arrecadado

Tributações Autónomas	510	541	568
IRC LIQUIDADO	4.493	4.991	4.981

As perspetivas futuras da OCDE e da UE

As recentes intenções manifestadas pela grande maioria dos países da OCDE para um IRC mínimo de 15%, poderá beneficiar países como Portugal, atendendo a que a perda de atratividade, pela via fiscal, noutros países poderá gerar interesse no nosso país como alternativa atendendo a outros fatores competitivos existentes como a qualificação dos recursos humanos, o nível dos salários praticados e a localização geográfica.

Se observarmos o IRC liquidado por escalões para a determinação da taxa efetiva, podemos constatar que, na prática, já é aplicada uma aproximação a uma taxa progressiva, por escalões de volumes de negócio.

ESCALÕES DE VOLUME DE NEGÓCIOS (Euros)	2017	2018	2019
Desconhecido	0,0%	0,0%	0,0%
01 - [0]	5,0%	8,1%	3,9%
02 - [1 A 150.000]	20,1%	20,0%	19,7%
03 - [150.000 A 500.000]	20,9%	20,7%	20,4%
04 - [500.000 A 1.000.000]	21,1%	21,0%	20,7%
05 - [1.000.000 A 1.500.000]	20,9%	20,9%	20,7%
06 - [1.500.000 A 2.500.000]	20,5%	20,4%	20,1%
07 - [2.500.000 A 5.000.000]	20,1%	19,8%	19,4%
08 - [5.000.000 A 12.500.000]	19,4%	19,5%	18,6%
09 - [12.500.000 A 25.000.000]	20,2%	19,9%	18,2%
10 - [25.000.000 A 75.000.000]	18,8%	19,3%	18,2%
11 - [75.000.000 A 250.000.000]	22,7%	22,6%	22,7%
12 - [250.000.000 A ***]	24,5%	26,1%	23,5%
TOTAL	20,1%	21,1%	19,0%

Propostas para um imposto mais competitivo

O IRC é, de facto, o modelo de tributação do rendimento das sociedades mais apropriado e em linha como o que se pretende no futuro, pelo que não se encontram motivos para qualquer reforma estruturante.

A estabilidade fiscal é também um fator muito relevante para a segurança dos investidores, e assim um incentivo à captação de investimento e para o incentivo ao empreendedorismo empresarial.

Para que qualquer imposto cumpra o objetivo da equidade no tratamento dos que contribuem, além de dever ser justo na tributação, deve ser simples e transparente.

Como forma de contribuição para um sistema fiscal mais competitivo e promotor do desenvolvimento e sustentabilidade económica e financeira do País, seria de promover as seguintes iniciativas:

- Incrementar o princípio da tributação dos rendimentos com base no local onde são gerados e não com base na localização da sede das entidades;
- Tributar com base numa taxa progressiva, em função do volume de negócios e eliminar a derrama estadual;
- Retirar no âmbito do CIRC a Tributação autónoma, enquanto imposto distinto;
- Incrementar incentivos fiscais que promovam a competitividade, a internacionalização, a formação e retenção do capital humano, a investigação e inovação, a capitalização das empresas, a formação de resultados positivos e a permanência das entidades que operam a partir do território nacional, em função de objetivos pré-definidos e métricas conhecidas;
- Eliminar os pagamentos especiais por conta e automatizar o cálculo dos pagamentos por conta;
- Basear a tributação na aplicação e verificação do cumprimento das normas contabilísticas, eliminando o máximo de correções para efeitos de apuramento do resultado tributável;
- Promover ações de fiscalização, em colaboração com a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), relativas ao cumprimento das normas contabilísticas quanto ao apuramento dos resultados tributáveis.

PARTE 3

CAPÍTULO VI

Tributação de IRC

PEDRO PEREIRA

Tributação de IRC

1. Breve enquadramento da tributação sobre o rendimento das empresas

A simplificação fiscal constitui uma das discussões centrais do sistema fiscal português atual. Ora, se o sistema fiscal tem a finalidade de servir a generalidade dos fins da sociedade (coletiva), intenção boa sem dúvida, a sua complexidade é fonte de dificuldades de interpretação e aplicação da lei fiscal, criando consequentemente litígio entre os contribuintes e a administração fiscal. Segundo CATARINO, João Ricardo¹ “*A complexidade de normas e regimes fiscais é ainda fonte instabilidade, erratismo legislativo, incongruência e de excessivo tecnicismo e opacidade dos sistemas e suas normas, sujeitando os cidadãos e os agentes económicos a soluções fiscais de conjuntura, para além de potenciar problemas de relacionamento e de afetar a justiça relativa e, até, a efetivação das garantias.*”

Esta simplificação poderá ocorrer através de diversas vias, sendo a mais relevante a simplificação da tributação das empresas e, não menos importante, a redução do número de benefícios fiscais atuais (sistema complexo) que, muitos autores defendem que destrói a coerência sistemática do ordenamento jurídico-tributário.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) foi introduzido no ordenamento jurídico-tributário português em 1989, no âmbito da reforma da tributação do rendimento então ocorrida. A base de tributação incide essencialmente sobre o rendimento real das empresas, tendo sofrido ao longo dos tempos um alargamento gradual das realidades tributadas em sede de IRC, muito por força da evolução que se verificou também no mundo empresarial, seja por via da globalização, seja por via das novas modalidades de negócios que existem atualmente.

O Código do IRC, tem sofrido diversas alterações ao longo do tempo, destacamos a alteração ocorrida em 2009, através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, tendo alterado e republicado este Código, com o principal objetivo de aproximar a fiscalidade aos normativos contabilísticos nacionais (entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”)).

Mais recentemente, há que destacar a Reforma do IRC, ocorrida em 2014, na sequência do Governo de coligação entre o Partido Social-Democrata (PSD) e o Centro Democrático e Social (CDS).³ O resultado do trabalho desta Comissão de Trabalho culminou no Anteprojeto de Reforma, a qual, após objeto de modificações efetuadas na fase de discussão na Assembleia da República, foi introduzida no ordenamento jurídico-tributário português através da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

Ainda assim, esta Reforma manteve os princípios estruturais inicialmente propostos pela Comissão de Trabalho, assentes numa estratégia de concorrência fiscal ativa, intencionalmente direcionada para a atração de investimento estrangeiro. Destacando, o regime de *Participation Exemption*, a redução da taxa nominal de IRC; e o regime de *Patent Box*.

É indissociável abordar a tributação das empresas em Portugal, sem previamente efetuarmos uma breve abordagem à tributação das empresas no seio da União Europeia (UE). A tributação das empresas a nível europeu não é assente em uma tributação harmonizada, como, por exemplo, se verifica na tributação sobre o consumo (IVA). O Tratado da União Europeia (TUE) e o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), no que respeita à tributação direta, defendem o corolário do princípio de concorrência fiscal (de forma a salvaguardar a soberania fiscal de cada Estado-membro). Contudo, o princípio de concorrência fiscal a nível europeu, não tem sido pacífico, muito provavelmente um problema, devido à denominada “concorrência fiscal prejudicial”⁴, lesando esta o funcionamento do mercado interno e as receitas fiscais dos Estados-Membros.

De referir que a posição portuguesa, no que respeita à concorrência fiscal a nível europeu tem sido contida⁵.

Ao abordarmos a tributação das empresas em Portugal, não podemos restringir apenas a análise ao rendimento real das empresas, apurado de acordo com o lucro resultante da Contabilidade. Não podemos deixar de analisar as denominadas exceções, como, por exemplo, as tributações autónomas. Segundo SANCHES, J.L. Saldanha⁶, “*cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos*

¹ CATARINO, João Ricardo – *A Teoria dos Sistemas Fiscais*, in Lições de Fiscalidade I. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN: 978-972-40-4788-1

² Art.º 104.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa

³ COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (presidida por Dr. António Lobo Xavier), *Anteprojeto de Reforma – Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego*, Lisboa, 30.06.2013.

⁴ SANTOS, António Carlos dos - *A Reforma do IRC, uma estratégia de concorrência fiscal ativa em ambiente internacional adverso*, in A Reforma do IRC. Porto: Vida Económica – Editorial, SA, 2014. ISBN: 978-989-768-015-1

⁵ Por vezes tem-se verificado que o Estado Português privilegia a concorrência fiscal por “imitação”.

⁶ SANCHES, J.L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, ISBN 978-972-32-1511-3. 3ª edição

a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objeto de tributação.”

Apesar do elevado número de empresas portuguesas não apresentar anualmente matéria coletável, a tributação autónoma representa hoje um elevado custo fiscal para estas empresas, por via do constante agravamento das taxas e alargamento da base de incidência das realidades sujeitas a esta tributação.

2. Taxa de IRC

A taxa nominal de IRC em Portugal, regra geral⁷, situa-se nos 21% (reduzida em 30% nas Regiões Autónomas dos Açores e Madeira). No entanto, a taxa agregada de IRC (incluindo Derrama Municipal e Derrama Estadual) poderá ascender até 31,5%.

O Relatório da Comissão para Reforma do IRC, apresentava “a redução efetiva das taxas de IRC vigentes em Portugal foi identificada como um dos objetivos primordiais desta reforma. Com efeito, a descida da taxa de IRC constitui uma das componentes de maior visibilidade de uma reforma que se pretende venha a ser positiva para a atração de investimento (nacional e estrangeiro), a criação de emprego e a dinamização da atividade económica”.

Assim, este Grupo de Trabalho propunha uma redução gradual da taxa nominal de IRC, com o objetivo final de situar-se entre 17% e 19% em 2016, com a consequente eliminação da Derrama Municipal e Derrama Estadual em 2018 (ver quadro abaixo⁸).

Tabela 1 - Cenário Indicativo de Descida da Taxa de IRC para 19% e Estimativa de Impacto na Receita, 2014-2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Taxa geral (%)	25,0	23,0	21,0	19,0	19,0	19,0
Adicional – Derrama municipal (%)	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	0,0
Adicional – Derrama estadual 1 (%)	3,0	3,0	3,0	3,0	0,0	0,0
Adicional – Derrama estadual 2 (%) *	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	0,0
TAXA GERAL AJUSTADA (%)	31,5	29,5	27,5	25,5	22,5	19,0
Impacto anual na receita por ponto percentual de descida da taxa de IRC (% do PIB)	n.a.	-0,0656	-0,0601	-0,0546	-0,0492	-0,0492
Impacto anual na receita resultante da descida indicativa da taxa de IRC (€ milhões, preços correntes)	n.a.	-219,6	-206,7	-194,5	-272,3	-330,4
Impacto acumulado na receita (€ milhões, preços correntes)	n.a.	-219,6	-426,4	-620,9	-893,2	-1 223,7
Impacto acumulado na receita (% do PIB)	n.a.	-0,13	-0,25	-0,35	-0,48	-0,64
Por memória						
PIB (€ milhões)	164.491,0	167.451,8	171.973,0	177.992,1	184.577,8	191.960,9
Crescimento nominal do PIB (%)	n.a.	1,8	2,7	3,5	3,7	4,0

* Adicional à Derrama estadual 1. Desta forma, até 2016 (inclusive), o adicional a pagar acima de um resultado tributável de € 7,5 milhões será de 5 pp face à taxa nominal e à derrama municipal; em 2017, com a extinção da Derrama estadual 1, o adicional a pagar na Derrama estadual 2 será de 2 pp face à taxa geral e à Derrama municipal.

⁷ Entidades residentes e estabelecimentos estáveis em Portugal de entidades não residentes. No caso de micro, pequena ou média empresa que exerça a atividade e tenha direção efetiva em territórios do interior (a estabelecer por portaria), a taxa aplicável aos primeiros 25.000 € de matéria coletável poderá ser reduzida para 12,5%.

⁸ Fonte: Comissão para a Reforma do IRC – 2013, pág. 67 do Relatório.

O Grupo de Trabalho para a Reforma do IRC defendia que, só assim as taxas de tributação das empresas em Portugal conseguiriam ser atrativas internacionalmente, o que conjugado com outras medidas anteriormente referidas, tais como, o regime de *Participation Exemption e Regime de Patent Box*, colocariam Portugal num patamar destacado ao nível da concorrência fiscal ativa com outros países na atração de investimento estrangeiro. Contudo, o art.º 8.º da Lei N.º 2/2014, de 16 de janeiro (que aprova a Reforma do IRC), condiciona em 2015, a trajetória de redução da taxa nominal de IRC, à avaliação de:

- i) resultados alcançados com a Reforma do IRC;
- ii) evolução da situação económica e financeira do país e;
- iii) reformulação dos regimes do IVA e IRS,

Esta avaliação seria objeto de análise e ponderação por uma comissão de monitorização da reforma a constituir para o efeito. Volidos mais de cinco anos após 2015 (último Orçamento do Estado em que se verificou uma redução da taxa nominal de IRC), a taxa nominal fixou-se nos 21% não sofrendo desde então qualquer redução, esquecendo o defendido pelo Grupo de Trabalho para a Reforma do IRC.

No entanto, consideramos que o mais relevante para a atração do investimento estrangeiro (objetivo primordial da Reforma do IRC), não é, nem será apenas a taxa nominal de IRC, mas sim a taxa agregada de tributação das empresas, ou seja, o adicional de tributação que incide sobre estas, muito por força das Derramas⁹. Conforme previsto na Reforma do IRC, estas seriam previsivelmente seriam eliminadas em 2018, situação que não se veio a verificar até hoje, pelo contrário, verificou-se em 2018 um agravamento da Derrama Estadual com a introdução de um terceiro escalão com a taxa de 9% para empresas que apresentem um lucro tributável superior a 35 milhões de euros.

2.1 Taxa de IRC e receita fiscal

A receita de IRC¹⁰ em Portugal em 2013 (pré-reforma do IRC) ascendeu a cerca de 5,5 mil milhões de euros, em 2014 (ano da entrada em vigor da Reforma do IRC, com a consequente redução da taxa nominal para 23%) ascendeu a 4,9 mil milhões de euros (-12% face a 2013). No entanto, em 2015 a receita de IRC subiu para 5,6 mil milhões de euros (+14% face a 2014), iniciando uma trajetória crescente, fixando-se em 2019 em 6,7 mil milhões de euros.

Se analisarmos os seis anos antes da entrada em vigor da Reforma do IRC (2008-2013) a média da receita fiscal de IRC ascende a 5,3 mil milhões de euros, nos seis anos posteriores à Reforma do IRC (2014 a 2019) a média da receita fiscal de IRC ascende a 6 mil milhões de euros (+13%). Certamente, que estes dados não nos permitem de forma direta analisar os impactos da redução da taxa de IRC na receita fiscal, mas talvez nos permitam afirmar que da redução da taxa de IRC não resultaram impactos negativos na receita fiscal deste imposto.

Noutra perspetiva de análise, procurámos analisar a receita de IRC em Portugal com outros dados, i.e., comparando a receita deste imposto em percentagem do Produto Interno Bruto (“PIB”). De acordo com dados da OCDE¹¹, as receitas de IRC em Portugal atingiram em 2019 cerca de 3,1% do PIB, acima da média europeia e média mundial. No seguimento da análise anterior, caso analisemos o mesmo período temporal pré-reforma do IRC (2008-2013) as receitas de IRC em Portugal representaram em média cerca de 3,0% do PIB, para o período de pós-reforma do IRC (2014-2019) as mesmas representaram em média cerca de 3,1% do PIB. Com estes dados, já nos é possível afirmar que, expurgado o efeito do crescimento económico dos últimos anos, a receita fiscal de IRC manteve-se (em média) praticamente inalterada, o que nos leva a crer que da redução da taxa nominal de IRC não resultaram impactos negativos, pelo contrário, leva-nos a concluir que a redução da taxa de IRC autofinancia-se.

A questão que devemos colocar ao Governo, é se este efetuou este tipo de análises que lhe permitisse ponderar continuar a trajetória (anteriormente prometida) de redução da taxa nominal de IRC, bem como a eliminação das Derramas, concretizando o primado do Grupo de Trabalho, ou seja, a redução da tributação efetiva das empresas em Portugal.

2.2. Taxa nominal vs Taxa de tributação das empresas

A questão central passa imperativamente pela distinção entre a taxa nominal de IRC e a taxa agregada de tributação a que estão sujeitas as empresas que desenvolvem a sua atividade em Portugal.

Como podemos verificar pelo anteriormente referido, apesar do Estado Português ter reduzido a taxa nominal de IRC a partir de 2014, seguindo a tendência mundial, tal medida não se traduziu numa real diminuição da tributa-

⁹ Derrama Municipal e Derrama Estadual.

¹⁰ Dados estatísticos da OCDE: disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78518>

¹¹ Dados estatísticos da OCDE: disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78518>

ção efetiva das empresas, muito por culpa da combinação de diversos fatores, tais como, a manutenção da Derrama Municipal, o agravamento da Derrama Estadual e o agravamento das tributações autónomas.

Acresce ao acima descrito, o facto de o Estado Português ter criado para determinados setores, diversas realidades de tributação que não incidem sobre o lucro real das empresas, nomeadamente a Contribuição sobre o Setor Energético (“CESE”), Contribuição sobre o Setor Farmacêutico (“CSF”) e a Contribuição sobre o Setor Bancário (“CSB”). Mais recentemente, já no período de pandemia COVID-19, o Estado Português procedeu à criação de mais uma “Contribuição”, através da introdução no ordenamento jurídico-tributário nacional do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (“ASSB”). Recordamos que, por vontade do legislador, estas contribuições não são consideradas dedutíveis em sede de IRC, verificando-se assim, um duplo efeito negativo para as empresas dos setores de atividade acima referidos.

A conexão entre a redução da tributação das empresas e o crescimento económico é uma realidade à qual não podemos fugir. Mais do que avaliar o impacto da redução da tributação das empresas que atualmente desenvolvem a sua atividade económica em Portugal, devemos ir mais além, e olhar de fora para dentro, ou seja, como veem lá fora o nosso sistema fiscal, e de que forma podemos tornar Portugal num país mais competitivo do ponto de vista fiscal. Certamente não conseguiremos alcançar um nível de competitividade quando apresentamos uma das taxas nominais de IRC mais altas dos países que integram a OCDE.

3. A relação entre o sistema fiscal e a competitividade da economia

As empresas são o motor crucial da economia, são estas entidades que geram emprego e riqueza. Este é o normal funcionamento da economia, não devendo o Estado interferir, ao substituir-se “artificialmente” às empresas com estímulos à economia. Situação que constatamos estar novamente a acontecer com os fundos provenientes do Plano de Recuperação e Resiliência, estímulos esses que têm resultados imediatos, mas esses resultados não perduram no tempo.

O sistema fiscal é uma ferramenta poderosa à disposição dos governos para (indiretamente) acelerar ou desacelerar o crescimento económico. Se a carga fiscal for elevada, o investimento e o consumo privado reduzem, refletindo-se na contração da atividade económica. É por este motivo incontestável que a carga fiscal sobre o trabalho, seja na esfera individual dos trabalhadores, seja na esfera das empresas, encontra-se em Portugal a níveis elevados. Esta situação tem reflexo na menor disponibilidade financeira para as empresas remunerarem os seus colaboradores que, por sua vez terão menor disponibilidade financeira para injetarem dinheiro na economia.

O tecido empresarial português é essencialmente composto por Pequenas e Médias Empresas (“PMEs”). E se para as Grandes Empresas a redução da tributação em sede de IRC é relevante, para as PME’s portuguesas existem outros fatores certamente mais relevantes, nomeadamente a transparência, simplificação e eficiência do sistema fiscal português, como poderemos verificar nos dados apresentados de seguida.

4. Custos de contexto (tributários)

Apesar de existirem domínios relativos aos custos de contexto, como licenciamentos, financiamentos, carga administrativa, barreiras à internacionalização, sistema judicial, que apresentam obstáculos à atividade económica das empresas em Portugal, neste trabalho apenas nos focaremos no domínio do sistema fiscal.

Seja ao nível das PME’s, através do apoio dos Contabilistas Certificados, seja ao nível das Grandes Empresas, através de equipas especializadas constituídas para o cumprimento das obrigações tributárias, atualmente, esta carga administrativa é elevadíssima para as empresas.

Acresce que, em determinados setores, como o setor financeiro, entre outros, o número de obrigações tributárias a cumprir é ainda maior, e de elevada complexidade, representando para as entidades que operam em Portugal nestes setores, elevados custos com o cumprimento das obrigações tributárias. Pelo que urge proceder a uma simplificação das obrigações tributárias.

Um estudo do INE publicado em 2015¹², demonstra que na perspetiva das empresas o sistema judicial representa o maior obstáculo à sua atividade, seguindo-se os licenciamentos e logo a seguir o sistema fiscal. Contudo, no caso das microempresas, o sistema fiscal foi considerado por estas o principal obstáculo à sua atividade.

Na avaliação do sistema fiscal, no estudo acima referido, foram consideradas quatro tipos de obrigações tributárias, designadamente IRC, IVA, Contribuições para a Segurança Social e impostos municipais, avaliando três características: i) carga fiscal; ii) frequência e iii) complexidade. A carga fiscal consubstanciou o maior obstáculo à

¹² Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiSztqJjvnyAhVS8uAKHQIqCTQQFnoECAIQAAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ine.pt%2Fngt_server%2Fattachfileu.jsp%3Flook_parentBoui%3D433774572%26att_display%3Dn%26att_download%3Dy&usq=AovVaw3rq3P7jgbNOxLL-mD3AWaV

atividade das empresas. O valor mais elevado foi atingido para o IRC, com 61,3% das sociedades a considerarem a carga fiscal deste imposto um obstáculo elevado ou muito elevado (ver quadro abaixo¹³).

Figura 1 - Obstáculos à atividade por tipo de obrigação tributária e aspeto das obrigações tributárias

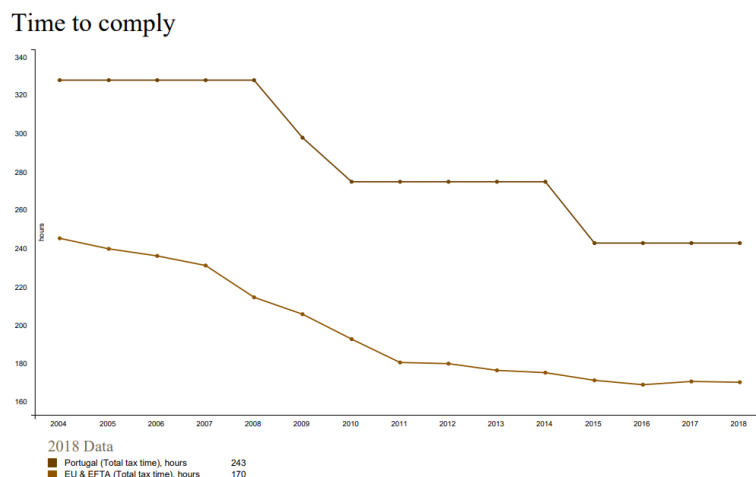
Total das sociedades	Não constitui um obstáculo	Obstáculo muito reduzido	Obstáculo reduzido	Obstáculo elevado	Obstáculo muito elevado	Não sabe/Não responde	Não aplicável	Indicador de obstáculo ^{a)}
IRC	10,8%	6,2%	25,7%	35,1%	16,8%	2,6%	2,9%	3,43
Carga fiscal	8,0%	4,6%	20,9%	40,3%	21,0%	2,3%	2,9%	3,65
Frequência	12,8%	6,7%	31,8%	31,8%	11,3%	2,6%	3,0%	3,23
Complexidade	11,6%	7,2%	24,3%	33,2%	18,0%	2,9%	2,9%	3,41
IVA	11,7%	5,8%	23,3%	33,2%	20,1%	2,5%	3,5%	3,47
Carga fiscal	10,3%	5,6%	21,0%	33,1%	24,2%	2,3%	3,6%	3,59
Frequência	12,2%	5,3%	23,9%	36,5%	15,9%	2,5%	3,6%	3,41
Complexidade	12,5%	6,6%	24,8%	29,9%	20,1%	2,7%	3,4%	3,41
Contribuições para a Segurança Social	12,5%	5,8%	28,6%	31,5%	15,0%	2,4%	4,1%	3,33
Carga fiscal	12,7%	3,9%	18,4%	39,0%	19,8%	2,1%	4,1%	3,53
Frequência	11,9%	5,8%	31,6%	30,2%	13,9%	2,5%	4,1%	3,31
Complexidade	12,9%	7,8%	35,8%	25,2%	11,3%	2,7%	4,2%	3,15
Impostos municipais	14,5%	11,0%	35,4%	19,4%	9,6%	3,3%	6,7%	2,98
Carga fiscal	10,7%	10,5%	32,4%	23,9%	12,8%	3,2%	6,4%	3,19
Frequência	16,3%	10,6%	37,1%	20,0%	5,9%	3,4%	6,7%	2,87
Complexidade	16,6%	11,7%	36,7%	14,4%	10,1%	3,5%	7,0%	2,89
Total do domínio	12,4%	7,2%	28,2%	29,8%	15,4%	2,7%	4,3%	3,31
Carga fiscal	10,4%	6,2%	23,2%	34,1%	19,5%	2,5%	4,2%	3,49
Frequência	13,3%	7,1%	31,1%	29,6%	11,8%	2,7%	4,3%	3,21
Complexidade	13,4%	8,3%	30,4%	25,7%	14,9%	2,9%	4,4%	3,22

^{a)} De 1 (Não constitui um obstáculo) a 5 (Obstáculo muito elevado)

Fonte: INE

SSectorialmente, os maiores constrangimentos decorrentes do sistema fiscal foram observados no setor do alojamento e restauração, precisamente um dos setores economicamente mais afetado pelos impactos negativos decorrentes da pandemia COVID-19.

Por outro lado, se analisarmos os dados publicados anualmente pela PwC¹⁴ relativamente ao tempo despendido pelas empresas em Portugal no cumprimento das obrigações tributárias, verificamos que Portugal apresenta em média (desde 2015) 243 horas dedicadas ao cumprimento das mesmas, 43% acima da média europeia (170 horas).



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdataexplorer>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.
 © 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Fonte: PwC – Paying Taxes

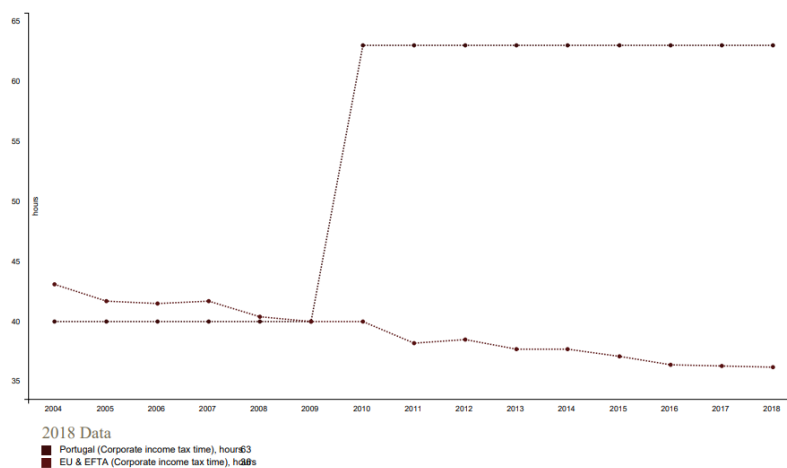
¹³ Fonte: INE

¹⁴ Paying Taxes, último ano 2018, disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>

Na análise comparativa acima ilustrada, podemos facilmente verificar que o último ano em que houve lugar à redução do tempo consumido pelas empresas no cumprimento das obrigações tributárias em Portugal foi em 2015, reduzindo de 275 horas para 243 horas (-12%), mantendo-se estes dados inalterados desde então.

No entanto, caso procedamos à análise comparativa entre Portugal e a média da UE, os números apresentados são ainda de maior relevância, representando para as empresas portuguesas um acréscimo de 75% do tempo consumido com as obrigações tributárias referentes ao IRC face às suas congéneres europeias (63 horas em Portugal; 36 horas na média europeia).

Time to comply



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdataexplorer>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.
 © 2018 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity.
 Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Fonte: PwC – Paying Taxes

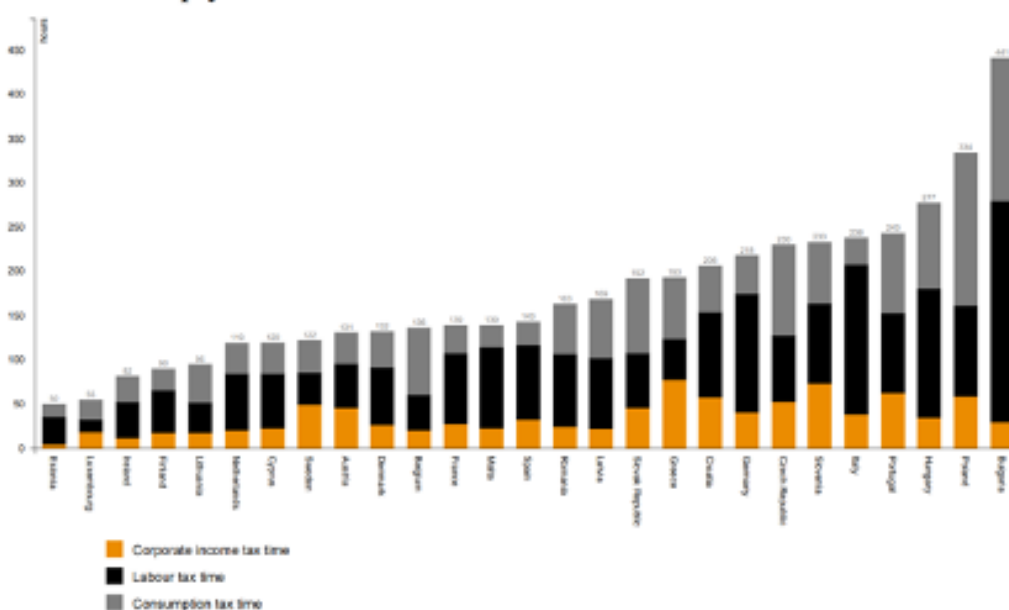
Neste contexto, Portugal é o quarto país da UE em que as empresas despendem mais tempo com o cumprimento das obrigações tributárias. Adicionalmente, verificamos que este número ainda é mais alarmante quando comparado com os seus concorrentes diretos (países do sul e Leste da Europa), em que se verifica que Portugal é o país do sul da Europa em que as empresas gastam mais tempo com o cumprimento das obrigações tributárias (superior em cerca de 100h do que Espanha e França e 50h do que a Grécia), e comparando com os países do leste da Europa, apenas é ultrapassado pela Bulgária e Hungria.

2018	
Bulgaria (Total tax time), hours	441
Poland (Total tax time), hours	334
Hungary (Total tax time), hours	277
Portugal (Total tax time), hours	243
Italy (Total tax time), hours	238
World Average (Total tax time), hours	238
Slovenia (Total tax time), hours	233
Czech Republic (Total tax time), hours	230
Germany (Total tax time), hours	218
Croatia (Total tax time), hours	206
Greece (Total tax time), hours	193
Slovak Republic (Total tax time), hours	192
Latvia (Total tax time), hours	169
Romania (Total tax time), hours	163
Spain (Total tax time), hours	143
France (Total tax time), hours	139
Malta (Total tax time), hours	139
Belgium (Total tax time), hours	136
Denmark (Total tax time), hours	132
Austria (Total tax time), hours	131
Sweden (Total tax time), hours	122
Cyprus (Total tax time), hours	120
Netherlands (Total tax time), hours	119
Lithuania (Total tax time), hours	95
Finland (Total tax time), hours	90
Ireland (Total tax time), hours	82
Luxembourg (Total tax time), hours	55
Estonia (Total tax time), hours	50

Fonte: PwC – Paying Taxes

Ao analisarmos estes mesmos dados isolando o tempo despendido pelas empresas com o cumprimento das obrigações tributárias relacionadas com IRC, verificamos que Portugal é o terceiro país da Europa em tempo despendido pelas empresas com o cumprimento das referidas obrigações, sendo apenas ultrapassado pela Eslovénia e Grécia.

Time to comply 2018



Fonte: PwC – Paying Taxes

5. Breve conclusão

A Reforma do IRC (Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro) teve o seu mérito do ponto de vista qualitativo do sistema fiscal português. No entanto, volvidos mais de sete anos, constatamos que existe a necessidade de continuar a concretizar as ideias inicialmente defendidas pelo Grupo de Trabalho constituído para a Reforma do IRC, bem como desenvolver novas medidas que permitam simplificar o sistema fiscal português, colocando assim, Portugal no lote de países que apresentam maior competitividade fiscal, desta forma captando maior investimento estrangeiro para Portugal.

Entendemos que esta estratégia nacional, deverá assentar em três vetores:

a) **Redução da taxa nominal agregada de IRC** (atualmente 31,5%¹⁵) – a taxa nominal agregada de IRC deverá situar-se nos 25%. De que forma?

1. redução da taxa nominal de IRC para 19%
2. introdução de 2 escalões de taxa nominal de IRC para as PME's¹⁶:
 - i. 12% para os primeiros 25 mil euros de matéria coletável;
 - ii. 15% para a matéria coletável entre 25 mil euros e 150 mil euros, sendo ao remanescente aplicável a taxa geral de IRC (19%).
3. eliminação da Derrama Municipal (esta medida resultaria num efeito imediato para as PME's) – eliminação do processo de apuramento da Derrama para empresas que desenvolvam a sua atividade em diversos municípios. Contudo, entendemos que esta medida não poderá colocar em causa a autonomia financeira dos municípios, os quais deveriam beneficiar de uma consignação parcial da Derrama Estadual como compensação da perda da receita da Derrama Municipal;
4. alteração das taxas da Derrama Estadual – entendemos que deverá ser equacionada a redução da Derrama Estadual, uma vez que esta na sua conceção foi apresentada como uma medida extraordinária e provisória:

Derrama Estadual Lucro tributável (€)	Taxa (%)	
	Sem Criação líquida de emprego	Com Criação líquida de emprego
De mais de 1.500.000 até 7.500.000	3%	2%
De mais de 7.500.000 até 35.000.000	5%	3%
Superior a 35.000.000	9%	6%

b) **Simplificação das obrigações tributárias** – Consideramos que deverá ser criado um Grupo de Trabalho para a revisão das declarações fiscais, nomeadamente a análise de sobreposições/duplicação de reporte com vista à simplificação das declarações. Existem declarações cuja informação se repete, ou seja, já foi reportada pelas empresas no cumprimento de outras obrigações declarativas a diversos organismos públicos.

c) **Redução do n.º de pagamentos de IRC efetuados ao longo do ano** – eliminação do Pagamento por Conta, Pagamento Adicional por Conta e Pagamento Especial por Conta de forma definitiva para todas as empresas, independentemente da sua dimensão. Estes pagamentos representam para as empresas tempo despendido com o apuramento e cumprimento destas obrigações, os quais na prática são meras antecipações do pagamento final de IRC devido pelas empresas, não apresentando valor acrescentado no apuramento deste imposto.

Num contexto de redução da taxa nominal agregada de IRC, a literacia tem demonstrado tendencialmente que este tipo de medida se autofinancia através da mobilidade internacional dos capitais. Ainda assim, acreditamos que com as medidas acima referidas, as quais incentivam a criação de emprego, estas produzirão efeitos no aumento da receita de IRS, das Contribuições para a Segurança Social, e consequentemente o aumento do consumo, este último com impacto na receita dos impostos indiretos.

Importa ainda sublinhar, que entendemos que a estratégia de simplificação do sistema fiscal português, nomeadamente através das medidas acima referidas, deverá ser rigorosamente monitorizada, de forma a permitir a curto prazo (quatro ou cinco anos) explicar aos contribuintes os impactos da estratégia adotada, nomeadamente:

- i) Número de empresas de capital estrangeiro que conseguimos atrair para Portugal;
- ii) Número de postos de trabalho criados;
- iii) Custo de cada posto de trabalho na receita fiscal.

¹⁵ Inclui Derrama Municipal e Derrama Estadual.

¹⁶ Sujeito ao cumprimento de requisitos: PME's que tenham apresentado criação líquida de emprego no período de tributação.

Por tudo o acima referido, acreditamos que o sucesso de tornar o nosso país competitivo como vários outros países, passa por uma estratégia de simplificação e transparência do sistema fiscal. Os custos com essa simplificação acreditamos que serão autofinanciados pela captação de capital estrangeiro, e que, no pior cenário, a não se verificar esse autofinanciamento será sempre um custo fiscal marginal e necessário ao crescimento económico, custo que a existir, consideramos imperativo no futuro próximo.

PARTE 3

CAPÍTULO VII

As contribuições para a Segurança Social

ANA PAULA QUELHAS

As contribuições para a Segurança Social

Ao discutirmos o eventual impacto de uma reforma fiscal na competitividade da economia portuguesa, teremos, necessariamente, que refletir sobre a questão das contribuições para a Segurança Social¹, mormente as que resultam da aplicação da taxa social única (TSU). O efeito dessas contribuições, bem como o modo como as mesmas são percebidas, é particularmente relevante no caso das empresas que dependem fortemente do fator trabalho.

Não se pretende aqui proceder ao estudo aprofundado dos regimes de Segurança Social em Portugal ou das respetivas formas de financiamento. Intenta-se, tão só, conduzir uma breve reflexão em torno do papel dual das contribuições sociais, quer enquanto fonte de financiamento do sistema de Segurança Social, quer quanto ao seu caráter obrigatório para as empresas, desatendendo-se, assim, às prestações sociais que são financiadas por via fiscal.

O financiamento da Segurança Social

Desde o início dos anos noventa do século XX, e em linha com a tendência observada em muitos países europeus, que se veicula a ideia da insustentabilidade dos regimes de Segurança Social, em particular dos sistemas públicos de pensões. A eventual rutura financeira destes sistemas encontra-se profundamente condicionada pela evolução demográfica, suscetível de mensuração através do Índice de Envelhecimento (*ageing index*, que corresponde ao número de pessoas com 65 ou mais anos por cada grupo de 100 indivíduos com idades compreendidas entre os 0 e os 14 anos) e o Índice de Longevidade (*longevity index*, que resulta do quociente entre o número de indivíduos com idade igual ou superior a 75 anos e o número de indivíduos com idade igual ou superior a 65 anos).

Tabela 1 - Indicadores de envelhecimento demográfico em Portugal

Indicadores	1960	1970	1981	1991	2001	2011	2020 (a)
Índice de envelhecimento	27,3	34,0	44,9	68,1	102,2	127,8	167,0
Índice de longevidade	33,6	32,8	34,2	39,3	41,4	47,9	48,7

Fonte: www.pordata.pt (acedido em 24 de agosto de 2021).

(a) Valores obtidos em www.ine.pt (acedido em 15 de setembro de 2021).

Para além dos indicadores contidos na tabela acima, devemos também atender às projeções para a população portuguesa, elaboradas por organismos nacionais e internacionais. Assim, de acordo com o Instituto Nacional de Estatística (INE)², entre 2018 e 2080: 1) a população portuguesa passará de 10,3 para 8,2 milhões de pessoas; 2) o número de jovens (0-14 anos) diminuirá de 1,4 para 1,0 milhões; 3) o número de idosos aumentará de 2,2 para 3,0 milhões; 4) o índice de envelhecimento quase duplicará, passando de 259 para 300 idosos por cada 100 jovens; 5) o mesmo índice de envelhecimento estabilizará cerca de 2050, data em que as gerações nascidas em contexto de fecundidade reduzida, abaixo do limiar de reposição de gerações, já tiverem atingido a idade de 65 anos. Também de acordo com as Nações Unidas, Portugal era, em 2017, o 4.º país do mundo em termos da percentagem na população total de pessoas com 60 ou mais anos – 27,9% –, indicador que ascenderá a 41,7% em 2050 (United Nations, 2017).

Porém, atendendo às características subjacentes ao financiamento dos regimes de Segurança Social em Portugal – forte incidência sobre o fator trabalho e modo de financiamento por repartição – importa reter a evolução de outros dois indicadores, a saber, 1) a percentagem de população em idade ativa e 2) o índice de sustentabilidade potencial. O primeiro, ainda de acordo com os dados do INE, cairá de 6,6 milhões em 2018 para 4,2 milhões em

¹ Recorde-se que, de acordo com o artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, existem três categorias de tributos no contexto do sistema fiscal português: impostos, taxas e contribuições.

A respeito das contribuições, Vasques (2018) esclarece que estas correspondem a uma categoria intermédia dos tributos públicos, entre a taxa e o imposto, destinando-se à compensação de benefícios que apenas presumivelmente serão usufruídos pelo sujeito passivo. Deste modo, assumem uma componente coletiva mais acentuada que a presente nas taxas, envolvendo benefícios individuais, facilmente imputáveis ao sujeito passivo, mas também benefícios coletivos, a atribuir a grupos determinados.

Desde logo, importa referir que as contribuições para a Segurança Social permitem aceder, *grossa modo*, a uma eventual pensão de reforma, a prestações de desemprego, bem como a admissão generalizada aos cuidados de saúde providos pelo Estado. Para além disso, o financiamento do sistema de Segurança Social em Portugal, particularmente no caso das pensões, ocorre numa base de solidariedade intergeracional, ou seja, de acordo com o método de repartição (PAYGO ou *pay as you go*), como teremos ocasião de observar adiante.

² Cfr. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=406534255&DESTAQUESmodo=2&xleng=pt (acedido em 24 de agosto de 2021).

2050. O segundo indicador³, de acordo com a mesma fonte, evoluirá de 2,59 em 2018 para 1,38 em 2050. Estes dados afiguram-se particularmente severos quando se trata de escrutinar a sustentabilidade financeira da Segurança Social.

Com efeito, o Regime Geral de Segurança Social (RGSS) português é financiado, *grossa modo*, através das contribuições para a Segurança Social, as quais são calculadas através da aplicação da TSU (34,75%) à massa salarial dos trabalhadores. A taxa de 34,75% resulta da soma de 11% e de 23,75%, percentagens estas respetivamente a cargo dos trabalhadores e das empresas.

Para além disso, o sistema é financiado através do método de repartição (PAYGO), de acordo com o qual os fundos captados pelo Estado em cada momento, resultantes das contribuições dos cidadãos ativos, são, nesse mesmo momento, transformadas em prestações sociais, pensões entre outras. No que se refere às pensões, observa-se a transferência de poder de compra de um grupo etário para outro. De acordo com a equação fundamental da repartição, em cada momento t , teremos que:

$$\text{Taxa média de contribuição} \times \text{Número de ativos} \times \text{Salário Médio} = \\ = \text{Pensão média} \times \text{Número de inativos reformados}$$

A sustentabilidade do sistema fica, então, à mercê da evolução demográfica e, bem assim, das condicionantes laborais e da solidariedade intergeracional.

Entre nós, em resposta aos primeiros sinais de envelhecimento demográfico e no encalço da publicação, em 1994, pela Comissão Europeia, do *Livro Branco sobre Política Social Europeia*, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 22/92, de 15 de fevereiro, foi criado um grupo de trabalho com o propósito de realizar um trabalho análogo para o caso nacional. A Comissão do Livro Branco da Segurança Social conduziu um conjunto de estudos, conjugando cenários alternativos – variantes simples e compostas – referentes ao modo de cálculo do valor das pensões. De acordo com a Comissão do Livro Branco da Segurança Social (1999, p. 125), “Nenhuma das variantes ensaiadas – simples ou composta – elimina a ruptura financeira do sistema. No entanto os cenários compostos adiam a referida ruptura”, sendo esse adiamento de cerca de 5 anos nas variantes simples e de cerca de 10 anos nas variantes compostas.

No rescaldo do *Livro Branco*, para além da aprovação das sucessivas Leis de Bases da Segurança Social – Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto, Lei n.º 32/2002, de 20 de dezembro e Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro –, foram sendo introduzidas outras medidas de reforma⁴ ao nível do sistema público de pensões, entre as quais apontamos o aumento da idade legal de acesso à reforma e a alteração do modo de cálculo do valor das pensões, tendo ainda sido estabelecidos alguns mecanismos de capitalização, como a criação do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, através do Decreto-Lei n.º 259/89, de 14 de agosto, e a criação dos certificados de reforma (regime público de capitalização, já previsto no artigo 82.º da Lei n.º 4/2007), através do Decreto-Lei n.º 26/2008, de 22 de fevereiro.

Impõem-se, porém, duas considerações, sendo a segunda um corolário da primeira. Desde logo, as reformas conduzidas envolvem essencialmente medidas de âmbito paramétrico⁵, ou seja, medidas que alteram e adaptam as diversas componentes dos sistemas em vigor, procurando minimizar ou retardar o surgimento de eventuais défices de financiamento, mantendo, contudo, a arquitetura e o modo de financiamento desses sistemas (Aguar, 2015). Por outro lado, esta observação permite assinalar o caráter perfeitamente basilar das contribuições enquanto fonte de financiamento do sistema de Segurança Social português.

Acresce, ainda, que o montante de receita captada através de contribuições sociais depende da dinâmica do mercado de trabalho, da evolução da massa salarial e, no limite, do nível de investimento realizado.

³ Este indicador resulta do quociente entre o número de pessoas com idades entre os 15 e os 64 anos e o número de pessoas com mais de 65 anos. De acordo com a base de dados Pordata, o índice de sustentabilidade potencial evoluiu do seguinte modo: 1970 – 7,9; 1980 – 5,6; 1990 – 4,6; 2000 – 4,2; 2010 – 3,6; 2020 – 2,9 (www.pordata.pt, acedido em 12 de setembro de 2021).

Refira-se que este indicador deve ser interpretado enquanto *proxy* do potencial de financiamento dos regimes de Segurança Social, uma vez que a entrada do mercado de trabalho é cada vez mais tardia, para além dos 15 anos considerados no limite inferior, ao mesmo tempo que a idade legal de acesso à reforma ultrapassa os 65 anos.

⁴ Para uma visão mais aprofundada sobre as reformas conduzidas, cfr. Quelhas (2015).

⁵ As medidas de âmbito paramétrico diferenciam-se das medidas de âmbito sistémico, uma vez que estas últimas são de natureza estruturante, impondo uma mudança de paradigma, e perspetivam transformações relevantes ao modo de organização do sistema de proteção social.

As contribuições e a carga fiscal das empresas

Em 2019⁶, as contribuições sociais efetivas (empresas e trabalhadores) corresponderam a cerca de 28% da carga fiscal, abaixo da média da UE 28 (31,6%). Para além disso, estas contribuições registaram, relativamente a 2018, um crescimento de 7,7%, por força do efeito conjugado do aumento do emprego e da remuneração por trabalhador.

Ao longo das várias edições do *Observatório da Competitividade Fiscal*⁷, as empresas apontaram, de modo sistemático, a complexidade e a ineficácia do sistema fiscal português (mais de 50% dos inquiridos). Quando confrontadas com a questão «Quais as áreas que consideram mais importantes para captar/manter investimento?», em 2020, 27% das empresas apontaram a «Redução da carga da Segurança Social», vindo este entendimento a ser reforçado, já que em 2018 e 2019 esta possibilidade foi assinalada, respetivamente, por 16% e 25% das empresas. Para além disso, apenas 10% consideram o «Regime de Segurança Social» como um obstáculo ao investimento, sendo que em 2018 e 2019 essa era a perceção de 5% e 15% dos respondentes, respetivamente. A «Segurança Social» é ainda identificada como custo de contexto por 17% das empresas inquiridas (14% em 2018 e 8% em 2019).

À luz dos elementos apontados, e sem prejuízo da redução da carga fiscal há muito sugerida⁸, as contribuições sociais – bem como o modo de funcionamento da Segurança Social em geral – não correspondem ao principal foco de preocupação das empresas, remetendo para outras sedes de tributação eventuais incentivos ao investimento e à competitividade⁹.

A este propósito, ocorre recordar o conceito de «repercussão para trás» ou de «repercussão regressiva», já proposto por Teixeira Ribeiro (1991). De acordo com o professor de Finanças Públicas, as entidades empregadoras repercutem nos seus colaboradores a carga das contribuições a que estão obrigadas por via da redução dos salários líquidos auferidos. Embora as componentes a cargo das empresas e dos trabalhadores estejam claramente definidas em termos legais – conforme visto anteriormente –, tornando-os a ambos «contribuintes de facto», o fenómeno da repercussão transforma o trabalhador em «contribuinte de direito», transmitindo-lhe o ónus de ambas as contribuições. Este entendimento esvazia, em certa medida, os argumentos das empresas, no que se refere ao real peso das contribuições sociais.

A competitividade e a responsabilidade social das empresas

Nos últimos trinta anos, assistiu-se, em termos globais, à difusão e ao desenvolvimento do conceito de responsabilidade social das empresas (RSE). Embora sublinhando as dificuldades e os desafios subjacentes à tarefa de definição de RSE – em grande medida, devido à sua natureza dinâmica e plural –, Rasche, Morsing e Moon (2017, p. 6) consideram que a RSE corresponde “à integração das responsabilidades sociais, ambientais, éticas e filantrópicas de uma empresa no seu modo funcionamento e estratégia de negócio, em cooperação os *stakeholders* mais relevantes”.

O mesmo intervalo de tempo deu lugar ao surgimento de inúmeros *standards* e normas a observar pelas empresas, tanto em termos de boas práticas, como no que se refere ao modo de divulgação de informação. Entre esses *standards* e normas, permitimo-nos sublinhar o conjunto de 10 princípios fundamentais que configuram o United Nations Global Compact¹⁰, criado pelas Nações Unidas em 2000 e que tem como objetivo primordial a prossecução das boas práticas em matéria de RSE. Com efeito, 4 desses 10 princípios reportam-se a questões laborais. Do mesmo modo, também a norma SA 8000¹¹ engloba um conjunto de preceitos em matéria de emprego, nomeadamente com os modos de contratação, as cargas horárias e a remuneração.

Na literatura, muitos são os estudos que têm procurado aferir em que medida a adoção de práticas de gestão socialmente responsáveis se traduz no aumento de competitividade das empresas. De acordo com Singh e Misra (2021), existem quatro categorias de estudos neste domínio: (1) os que são ambíguos e inconclusivos; (2) os que

⁶ Considera-se o ano de 2019, dada a atipicidade subjacente ao ano de 2020. Cfr. <https://gee.gov.pt/pt/indicadores-diarios/ultimos-indicadores/30186-ine-estatisticas-das-receitas-fiscais> (acedido em 27 de agosto de 2021).

⁷ Cfr. <https://www2.deloitte.com> (acedido em 12 de setembro de 2021).

⁸ De acordo com o referido *Observatório da Competitividade Fiscal*, em 2020, 55% dos inquiridos consideravam o montante da carga fiscal sobre as empresas como um obstáculo à competitividade e à atratividade da economia portuguesa.

⁹ Quelhas e Gaspar (2021) procuram avaliar o modo como a questão da provisão de proteção na velhice é percecionada pelas pequenas e médias empresas nacionais, estudo este que envolve três vertentes: 1) eficiência do sistema de Segurança Social; 2) custo associado às contribuições para a Segurança Social; e 3) perceção relativamente ao papel do sistema privado de provisão, mormente dos planos e dos fundos de pensões.

¹⁰ Cfr. www.globalcompact.org (acedido em 22 de agosto de 2021).

¹¹ Cfr. <https://sa-intl.org/programs/sa8000/> (acedido em 23 de agosto de 2021).

revelam uma relação positiva entre RSE e *performance* organizacional; (3) os que estabelecem uma relação negativa entre RSE e *performance* organizacional; e (4) os que concluem pela inexistência de qualquer relação entre ambos os conceitos.

Entre esses estudos, tomamos o de Magrizos *et al.* (2021), segundo o qual, durante o período de 2010-2015, as empresas que tinham desenvolvido ações em matéria de responsabilidade social, revelaram maior robustez e melhor *performance* financeira comparativamente com empresas onde tal não tinha ocorrido. Por outro lado, e no contexto das ações diretamente relacionadas com os trabalhadores, Anantharaman, Gao e Manchiraju (2021) analisam o modo como a RSE pode ser aplicada na resolução de problemas associados a quebras de provisão no domínio das pensões.

Pese embora a escassez, entre nós, de estudos neste domínio, as temáticas referentes à RSE poderão ser convocadas quando se tratar de discutir o efeito das contribuições sociais e o modo como as mesmas são percecionadas pelas organizações.

Em jeito de síntese, sublinham-se algumas notas finais.

1) As contribuições para a Segurança Social desempenham um papel crucial enquanto fonte de financiamento do sistema. Essa relevância é, naturalmente, mais pertinente em cenários de pressão demográfica.

2) Pese embora a natureza híbrida das contribuições sociais, as empresas percecionam-nas como um custo a suportar. No entanto, colocam-se prioridades mais prementes para as empresas, como a necessidade de redução da complexidade do sistema fiscal no seu conjunto, mormente no que se refere à criação de novas obrigações fiscais, ou de diminuição da própria carga fiscal global. Afigura-se importante referir que o modelo de financiamento tem, em grande medida, permanecido estável ao longo do tempo, o que poderá justificar a relativa complacência com a qual as empresas lidam com as respetivas contribuições.

3) A adoção de boas práticas em matéria de responsabilidade social pode conferir nova dimensão à discussão do peso efetivo das contribuições para a Segurança Social, principalmente se se perspetivar um novo papel para as organizações em matéria de proteção dos seus trabalhadores.

Referências:

Aguiar, M. M. C. (2015). *Pensões – Um Novo Contrato Social para Reconciliar as Gerações*. Lisboa: Bnomics.

Anantharaman, D., Gao, F. e Manchiraju, H. (2021). Does social responsibility always begin at home? The relation between firms' pension policies and corporate social responsibility (CSR) activities. *Review of Accounting Studies*, forthcoming.

Comissão do Livro Branco da Segurança Social (1999). *Livro Branco da Segurança Social*. Lisboa: edição conjunta do Instituto Nacional de Administração e do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Magrizos, S., Apospori, E., Carrigan, M. & Jones, R. (2021). Is CSR the panacea for SMEs? A study of socially responsible SMEs during economic crisis. *European Management Journal* (<https://doi.org/10.1016/j.emj.2020.06.002>).

Quelhas, A. P. & Gaspar, D. (2021). *How do Portuguese Small and Medium Sized Companies deal with pension provision?* (no prelo).

Quelhas, A. P. (2015). *Longevidade e investimento – Reflexão em torno dos fundos de pensões em Portugal*. Tese de doutoramento, repositório da Universidade Portucalense Infante D. Henrique, 268 pp (<http://repositorio.uportu.pt/xmlui/handle/11328/1372?show=full>).

Rasche, A., Morsing, M. & Moon, J. (Eds.) (2017). *Corporate Social Responsibility: Strategy, Communication, Governance*. Cambridge University Press.

Singh, K. & Misra, M. (2021). Linking Corporate Social Responsibility (CSR) and Organizational Performance: the moderating effect of corporate reputation. *European Research on Management and Business Economics*, 27 (1) (<https://doi.org/10.1016/j.jedeen.2020.100139>).

Teixeira Ribeiro, J. J. (1991). *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra Editora.

United Nations (2017). *World Population Ageing: highlights*. United Nations: New York.

Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

PARTE 3

CAPÍTULO VIII

Reforma da Tributação do IRC

DAVID FERREIRA

Reforma da Tributação do IRC

Ponto prévio: o artigo que se dá à estampa, na sequência de convite formulado, mais não pretende ser do que um mero contributo de natureza iminentemente prática e objectiva, pelo que estarão dele afastados dimensões teóricas ou especulativas ou mesmo de comentário político sectorizado, dado que para estas dimensões já existem tomadas de posição (talvez demasiadas?) e as mais das vezes descontextualizadas da realidade prática do vector economia/empresas/tributação (ou impostos), pois, são mais os teorizadores do que os vivencialistas da nossa realidade empresarial (!).

Os três vectores de análise propostos e em causa correspondem, naturalmente, à preocupação, dir-se-á generalizada, dos intervenientes na economia, talvez um pouco menos sentida pelo Estado (?), por razões que adiante se referenciarão, quais sejam:

- i. Uma economia mais competitiva;
- ii. Os custos de contexto (tão propalados, mas nem sempre reduzidos!), e, por fim,
- iii. A receita fiscal.

Todos eles certamente deveriam fazer parte de uma qualquer “reforma da tributação do IRC”, ainda que não só, mas antes também no âmbito dos demais tributos que comporta o nosso sistema fiscal.

Assim sendo, comecemos por abordar cada um dos vectores, sendo certo que a sua estrita abordagem em separado não faria sentido ou seria até de difícil concretização, dado que aquilo que importa dizer, em regra, comporta uma dimensão que abarca os três vectores com maior ou menor abrangência; no entanto, o mote enquadrador não deixa de ser a Reforma da Tributação do IRC”, pelo que sempre se deve lembrar, ainda que de forma brevíssima, que o âmbito da tributação das empresas como pessoas colectivas (e noutra dimensão também no domínio das pessoas singulares) sofreu, no essencial, dois momentos de Reforma – pese embora as dezenas de alterações entretanto já enxertadas na lei original, dir-se-á umas com sentido ou até necessidade, outras fruto de um absoluto desbragar legislativo,

Assim, um primeiro momento ocorreu já no século passado (?), ou seja, a reforma de 1988, que foi, sem dúvida, a mais relevante porque dissociou a tributação de um conceito cedular (impostos de base e um imposto de sobreposição) para um conceito de imposto único ou unitário, donde surgiu para as empresas o IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, permita-se-me acentuar, desde já e porque à frente este aspecto merecerá anotação particular, que se fala de “Rendimento” e não de qualquer outro aspecto! – visando unificar e simplificar a tributação do tecido empresarial.

Um segundo momento de “Reforma” ocorreu já mais proximamente, em 2014, mas diga-se, desde já, que foi entretanto subvertido em alguma medida em alguns dos seus aspectos, por parte mesmo de quem antes fizera aprovar a dita reforma!

Aliás, não pode deixar de anotar-se que na matéria que aqui nos interessa, os impostos sobre as empresas, mas não só, pois, o comentário será igualmente válido noutros âmbitos, legisla-se, em regra, demasiadas vezes e, as mais das vezes, de forma errada e temporalmente sem nexo, pois, o legislador mais não faz do que aprovar alterações de lei que lhe são impostas pela acção política de momento, sem cuidar de aprofundar e estudar os eventuais efeitos e impactos que tais alterações acarretam para o tecido empresarial ! (p.e. o aumento das taxas de IVA, a modificação das taxas de TA, a regra dos reportes fiscais -quantas estão em vigor?, etc.).

1. Como pode o sistema fiscal tornar a economia mais competitiva?

Ora, quanto a este vector de abordagem – economia mais competitiva – sempre diremos que a pergunta tem resposta mais do que óbvia, ou seja, é claro e reconhecido por todos (assim o espero?) que um “sistema fiscal” adequado pode tornar uma “economia mais competitiva”, mas também pode fazer exactamente o contrário, perspectiva esta que, em meu entender, reflecte a actual situação no nosso país, ou seja, temos um sistema fiscal que não corresponde às necessidades, sendo certo que quando se fala de “sistema fiscal” não estaremos só a falar do âmbito específico do IRC, como será óbvio, mas também e do que mais me preocupa da relação entre o Estado / Ónus para as empresas, e digo “ónus” não só para falar da tributação em si mesma, mas também de outros aspectos tão ou mais relevantes do que a própria tributação em si, v.g. a relação de (des)confiança entre o Estado e as empresas, sendo estas vistas como que “prevaricadoras natas” – fuga e evasão é dito e fundamento para tudo quanto se quer mudar, por vezes sem qualquer sentido a não ser uma receita fiscal acrescida! -, sendo certo que uma tal atitude vem já de há alguns anos atrás e que se tem mantido, senão mesmo crescido (?), uma vez que se presume que gere receita fiscal, facto que, em meu entender, não corresponde á realidade!

Neste âmbito de relação se insere, naturalmente, a tão propalada e comentada intervenção e situação dos Tribunais (ao caso importam os Tribunais que operam na esfera administrativa e fiscal), quando é certo que as mais das vezes tais abordagens reflectem uma profunda descontextualização e não saber mesmo do que neles se passa, pois, reflectem-se em comentários sem qualquer vivência prática da realidade, e diga-se, desde já, que a “maior culpa”

não está, em meu entender, nos tribunais em si mesmos, mas antes numa atitude de um Estado /Administração incapaz de cumprir a função que lhe está consignada e lhe competiria!

Por isso, objectivando uma resposta à pergunta e no contexto particular que nos preocupa, o IRC, dir-se-á o seguinte:

i. A taxa de tributação é naturalmente relevante em termos de competitividade, dado que os impostos pagos não deixam de se reflectir como um gasto das empresas – embora alguns comentadores habituais pareçam saber pouco de economia ou até de contabilidade?! –, pelo que a sua definição dentro de um patamar de razoabilidade e num contexto de enquadramento territorial concreto (uma União Europeia) não pode deixar de ser um objectivo de alcançar – não esqueçamos que a taxa inicial rondava os 36%! –, quer como elemento de gasto e custo, quer como elemento de competitividade, nomeadamente no confronto com os demais países que nos rodeiam, mais ou menos próximos, pelo atractivo que possa constituir ao investimento, seja nacional (para que o não façam noutro país), seja proveniente do estrangeiro, e no concreto este aspecto não é despiciendo ao contrário do propalado pelos comentadores da política ao tentarem desvalorizar o contexto.

Aliás, traga-se à colação o que se passou na já referida mais recente “Reforma” do IRC, quando depois de se aceitar como princípio uma descida progressiva da taxa se “mandou às malvas” um tal compromisso, infelizmente como tantos outros!

ii. A simplicidade e talvez mais ainda a estabilidade da tributação deveria ser um objectivo permanente do político; no entanto, o que se tem constataado ao longo dos anos ou décadas após as reformas é precisamente o contrário, e do que aqui se dão exemplos, alguns “importados” e sem se reflectir sobre o contexto concreto do país, ou seja, perguntar-se-á:

a. Para quê vários movimentos financeiros de pagamento de um ainda pretenso imposto devido como são os PC’s, PEC’s e PAC’s, múltiplos e em momentos diferenciados do exercício económico, mas traduzindo: PC, pagamento por conta, PEC, Pagamento especial por Conta, e PAC, Pagamento Adicional por Conta?!

Será certamente conhecido da maioria a conflitualidade existente quanto aos PEC’S, a qual tem “enchido” os tribunais, mesmo até ao STA, de centenas de processos que eu diria totalmente desnecessários (?).

De facto, são em larguíssimas dezenas os processos decididos/por decidir pelos tribunais, porquanto a atuação do Estado/AT foi, neste domínio, manifestamente despropositada, mesmo descabida, talvez com um fito simplista de aumentar a receita tributária, mas decidindo fazê-lo através de um simples despacho!

Estão em causa factos que remontam já ao início deste século, mas muitas acções continuam ainda por decidir nos tribunais (!), quando por simples despacho (SEAF) se pretendeu como que “esticar” a aplicação de um decreto-lei ao regime consagrado no Código do IRC quanto ao regime dos PEC’s!

Os PEC’s estavam então estabelecidos no Código do IRC (como ainda hoje estão com configuração diversa) e a norma em questão previa, no essencial, que o montante de PEC’s não utilizados, durante algum período de tempo (caducidade), por dedução ao imposto a pagar, poderiam ser objecto de reembolso cumpridas que fossem certas condições, uma primeira (i) que remetia para a rentabilidade da empresa requerente e aquela não divergisse em mais de dez por cento da média dos rácios de rentabilidade do sector de actividade da empresa em causa, e uma segunda (ii) que o reembolso fosse “justificado” após uma acção de inspecção.

Cumprir dizer, desde já, que a primeira das condições nunca foi cumprida, porque estando dependente de uma portaria do Ministro das Finanças, a publicação desta nunca ocorreu, donde a circunstância de a norma em causa, em rigor, nunca ter sido preenchida num dos seus pressupostos de aplicação, o que torna difícil de entender como pode ter sido admitida a aplicação de uma norma restritiva de direitos sem que a mesma tivesse alguma vez sido completada quanto a um dos seus pressupostos mais relevantes!?

Quanto à segunda das condições ou pressupostos (acção de inspecção) tentou o Estado/AT, através do já referido despacho, interpretar a norma jurídica inserta no Código do IRC, no sentido de nela caber a aplicação de um decreto-lei que previa, e ainda hoje prevê, a possibilidade de existir uma inspecção às contas, por parte da AT e a pedido dos contribuintes/empresas, portanto, de carácter voluntário, no sentido de libertar ou eliminar eventuais ónus fiscais futuros – uma das situações mais óbvias serão os casos de eventuais vendas de empresas e em que o vendedor não pretenda manter ónus fiscais em aberto, assim “limpando” a empresa de constrangimentos na esfera do comprador –, e porque se trata de uma inspecção a pedido naturalmente que a lei em causa preveja uma remuneração.

Ora, se no caso concreto de eventual aplicação dessa lei será totalmente legítimo que para que a inspecção ocorra haja que pagar um “serviço” – mecanismo talvez muito pouco usado dada a desconfiança permanente e latente entre os contribuintes/empresas e o Estado/AT! – tal não se entendia como admissível quando a norma do Código do IRC, sobre o PEC, por um lado, não previa uma tal forma de inspecção, mas mais ainda porque os objectivos daquela lei e do Código do IRC eram totalmente diferenciados!

Por isso, bem andaram os tribunais, nas suas diferentes instâncias – sim, porque o Estado/AT sempre “empurra” sempre tudo até às últimas instâncias, mesmo nas situações em que já haja alguma Jurisprudência firmada!? – ao

negarem a interpretação de que na norma do Código do IRC se devia “enxertar” a aplicação da norma contida na referida lei autónoma e totalmente diferenciada nos seus objectivos, ou seja, para cumprir apenas a norma do IRC, isto é, a restituição pura e simples dos PEC’s não utilizados contra os eventuais impostos a pagar, haveria também que pagar a dita taxa, sendo certo que a natureza de qualquer inspecção que ocorre no âmbito do IRC, nos termos da própria lei enquadradora, não tem nunca natureza voluntária, por parte do contribuinte/empresa, antes reflecte um poder/direito ao arbítrio do Estado/AT, para o cumprimento de uma das suas funções.

Há que fazer notar que o Estado/AT tem absoluto controle dos PEC’s efectuados pelos contribuintes/empresas, dado que até correspondem a pagamentos antecipados (provisórios) do IRC que eventualmente possa vir a ser devido e que constam de guias de pagamento totalmente autonomizadas, logo facilmente quantificáveis e identificáveis, donde mal se compreende o porquê de ter uma inspecção para devolver o que é totalmente controlado e de forma autónoma, tanto mais que a norma em questão nunca foi sequer preenchida num dos seus pressupostos, como acima já se referiu!?

E diz-se que mal se compreende, porquanto a norma do IRC, em meu entender, nunca deveria sequer ter sido objecto de aplicação concreta, dada a circunstância de que, como se referiu, nunca ter sido completada quanto a um dos seus pressupostos, talvez mesmo o mais relevante, como seriam os “rácios de rentabilidade do sector de actividade da empresa”!

Neste particular aspecto dir-se-á que, em meu entender, mesmo os tribunais andaram menos bem, pois, admitiram que se pudesse aplicar uma norma não totalmente preenchida quanto à verificação de um dos seus pressupostos fundamentais!

No entanto, é certo que as decisões judiciais têm vindo a ser favoráveis aos contribuintes/empresas – devolução dos montantes de PEC’s requeridos porque não utilizados, e sem pagamento de qualquer taxa, porque considerada no caso ilegal –, mas ainda no decurso deste ano de 2021 a situação de muitas das acções não se mostra resolvida, quando é certo que os factos remontam ao início deste século e anteriores à reforma de 2014, que alterou o normativo em questão, uma vez que o cumprimento das decisões judiciais favoráveis ao aplicar apenas a metade dos pressupostos exigidos – por falta de rácios, mas existência de inspecção – determina ainda assim a existência de uma inspecção ainda que sem o pagamento de qualquer taxa como queria o Estado/AT.

Em termos médios, pode referir-se que a relação entre o montante de reembolsos de PEC’s solicitados e o montante das taxas pretensamente exigíveis por parte do Estado /AT anda na ordem do quádruplo, isto é, por cada euro pedido de reembolso haveria que pagar quatro euros pela dita inspecção não voluntária e confirmada como ilegal!

Por isso, não falando apenas de um euro, a título de exemplo, mas antes de centenas de milhares de euros de reembolsos pedidos, facilmente se infere o ónus financeiro de que se revestiria o retorno daquilo que a lei prevê como susceptível de reembolso!

Assim, o que dizer deste aspecto, em particular, quanto a ónus, simplificação e custos de contexto, quando foram intentadas dezenas e dezenas de acções, recursos sucessivos e sempre negados ao Estado/AT, sendo que muitas dessas acções ainda se mostram pendentes e à espera de uma decisão final volvidas que são já quase duas décadas!?

b. Para quê “tributações autónomas” que, em rigor, não constituem tributação de um rendimento, tal como impõe a lei geral, ou seja, o Código do IRC e como resultou da Reforma de 1988, mas antes a tributação de despesas, ainda que inseridas ou “enxertadas” no Código do Imposto de Rendimento?!

Permita-se-me anotar que quem, de alguma forma, estuda o tema dos impostos, ao longo de algumas décadas, dificilmente entende este “desvio” absurdo aos conceitos ou princípios, isto é, difícil é de aceitar que se tributem despesas no âmbito de um imposto que deveria tributar rendimentos! Que não se aceitem determinadas despesas ou gastos como custo fiscal poderá ser uma regra fiscal limitadora que, aliás, sempre existiu, como forma de “controlar” alguns desses gastos, mas aceitar que se tributem despesas ou gastos no âmbito de uma tributação do rendimento é que não tem qualquer sentido, pois, reflecte uma óbvia distorção da conceituação e de princípios, sendo certo que serei eu (talvez?) que estou desfasado de novas teorizações ou conceituações (?), quando aos próprios tribunais não parece “absurdo” que se tributem despesas no âmbito de um imposto de rendimento!? É certo que o “critério” parece ser de estrita necessidade de aumento da receita fiscal, mas mesmo admitindo que tal seja aceitável, não deveria era ser efectuada com manifesta e total distorção dos conceitos e princípios subjacentes ao imposto: tributação do rendimento.

Aliás, o mesmo argumento de necessidade de aumento da receita fiscal vem sendo invocado pelos tribunais (atá ao TC!) quando não existem mais argumentos de defesa do que à priori não parece defensável! O argumento do Estado/Administração parece ser de que se torna difícil controlar os “gastos indevidos” (?!), ou seja, em vez de fiscalizar o que e quem se deve, impõe-se uma regra limitadora e totalmente fora do contexto à generalidade do tecido empresarial!

c. Porquê a dedução dos encargos financeiros das empresas deve ser limitada?

Talvez por mera importação de regras, isto é, porque outros países limitam também Portugal tem que limitar, sem cuidar de avaliar os contextos dos países, sendo mais uma regra de aumento fácil de receita fiscal, pois, os custos inerentes a tais encargos não sendo obviamente aceites como custos fiscais reflectem-se em maior receita de imposto! O que está em causa é apenas aumentar a receita de IRC para todas as empresas, mesmo que as empresas se consigam financiar no mercado e este (mormente a banca) aceite tal nível de endividamento e reconheça a sua pertinência, porque aceitou financiar, mas o Estado não aceita tal nível de financiamento e, consequentemente, limita os custos fiscais, diga-se em abono da verdade, sem qualquer justificação ou fundamento económico!?

Estamos na esfera da imitação, porque outros países o fizeram ou até porque algumas instâncias internacionais de quando em vez decidem seguir e sugerir enquadramentos de âmbito fiscal que não têm qualquer racionalidade económica!

À colação permitam-me que refira que esta limitação dos encargos financeiros durante anos não foi claramente expressa na lei, pelo que o Estado /AT decidiram que bastaria um entendimento administrativo (vg. Circular) para definir o critério que deveria ser legal (?). Todavia, reconheça-se aqui a atitude dos tribunais, o último bastião de cumprimento da lei, sempre recusaram a sua doutrina, pelo que se introduziu depois na lei um critério, diga-se algo complexo e de mera invenção de um novo conceito (como que um EBITDA mas fiscal?) e que, no essencial, desvirtua a tributação, ou seja, visa apenas mais imposto pela não aceitação dos gastos como custo fiscal, ainda que aqueles possam ser totalmente de mercado!

A lareira refira-se que a divergência com o Estado /AT motivou dezenas (para não dizer centenas?) de processos judiciais que, pura e simplesmente, não deveriam ter existido!

Ora, subsistem ainda largas dezenas de processos que aguardam, mais uma vez, apenas a reconfirmação do entendimento dos tribunais, sancionado já pela última instância de modo totalmente desfavorável à interpretação Estado/AT, feita por via meramente administrativa.

Por isso, não estará em causa não só a competitividade, mas também certamente os custos de contexto, por antecipação?!

d. Porquê limitar a apresentação de fianças como forma de garantia das eventuais dívidas tributárias?

Como é do conhecimento público, a eventual existência de uma liquidação de imposto, mormente das que resultam de inspecções tributárias, determina, as mais das vezes, a existência de uma potencial dívida tributária que, das duas uma, ou é paga, ou é garantida (com os acréscimos legais: juros e acréscimo em percentagem fixa sobre o total) para que não se converta num processo executivo e consequente exigência de entrega/apreensão de bens que possam garantir a potencial dívida. Diz-se potencial, uma vez que o contribuinte tem o direito de reagir contra a liquidação e inerente dívida, donde não ser definitiva, mas meramente potencial.

Ora, tendo em atenção uma eventual divergência de interpretação da lei, esta consigna ao devedor (contribuinte) a faculdade de reagir contra a liquidação – por via administrativa ou por via judicial, sem cuidar aqui de pormenores dessa faculdade –, desde que apresente garantia, nos termos da lei.

E porque assim é, ao longo dos anos e em particular nas crises económicas ou financeiras que têm também assolado o país, tendo como pano de fundo uma periclitante situação do sistema bancário – habitual emissor de garantias solicitadas pelos contribuintes para efeitos de sustentar as referidas execuções fiscais –, as empresas começaram por tentar substituir as ditas garantias bancárias por fianças, isto é, um mecanismo igualmente consagrado na lei como forma de garantia, no caso tendo como garante, em regra, uma outra entidade colectiva que está em relação com a sociedade objecto da liquidação/dívida; no entanto, a fiança ainda que prevista como forma de garantia da potencial dívida tributária, o Estado/AT começou por negar a sua aceitação, relembremos ainda que sendo forma legalmente admissível pela lei!?

Mais uma vez, a simplicidade, a legalidade e os custos de contexto estiveram em causa. Isto é, após dezenas (se não centenas?) de acções judiciais, inclusive com apelo à última instância (STA), os contribuintes viram, finalmente, as ditas fianças serem “forçadamente” aceites em consequência da imposição dos tribunais!

Porém, algum tempo depois tudo se reverteu, pois o Estado/AT confrontado com essa situação remeteu ao legislador – “cego, surdo e mudo”, como o vejo – uma alteração da lei no sentido de que se não proibia a continuação de apresentação de fianças, como forma de garantia, passou a restringi-la quase de forma total, pois, elaborou na lei uma “fórmula” que, na prática condiciona ou limita de vez a sua aceitação!?

O Estado/AT, de facto, porque perdeu a “guerra” junto dos tribunais quando o seu critério se baseava, mais uma vez, numa mera instrução administrativa, definida a seu bel-prazer, tratou então de transformar em lei essa mesma interpretação administrativa e, por isso, remeter tal forma de garantia como que para uma excepção, tendo em vista que o critério antes inserto na circular passou a estar na lei, ainda que, na sua essência, não tenha qualquer sentido económico! Esta circunstância foi, aliás, reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo quando afir-

mou que não seria por se transformar em lei um critério administrativo, cuja natureza económica não fazia sentido, que passaria a ter valor de lei, considerando ilegal a sua adopção, mas neste âmbito valeu ao Estado/AT – aliás, como noutras circunstâncias extremas já tem também ocorrido – a intervenção final do Tribunal Constitucional (TC) que, diga-se em abono da verdade, muitas parece decidir não por critério de estrita constitucionalidade/legitimidade mas antes por critério de oportunidade na manutenção da receita fiscal (?).

Há que salientar que o surgimento das fianças como forma alternativa à garantia bancária não surgiu por estrita vontade dos contribuintes/empresas, mas antes como derivada de um contexto de crise bancária, isto é, os bancos impuseram sérias restrições e limites ao endividamento – não esquecer que as garantias bancárias não reflectindo financiamento imediato constituem parte do plafond total de responsabilidades que uma dada empresa pode obter junto da instituição bancária, ou seja, mais garantias bancárias significa, de imediato, possibilidade de menos financiamento, aspecto que o Estado/AT parece não conhecer! – e, conseqüentemente, a maior dificuldade de obtenção das garantias bancárias para sustentar as execuções fiscais, sendo certo que qualquer uma das formas acarreta idênticos e muito significativos custos para os contribuintes (ainda pretensos devedores ao Estado), uma vez que a sua disponibilização reflecte-se num percentual de remuneração sobre o montante garantido, tal como acontece nos financiamentos e, assim sendo, crescem os custos financeiros (também estes já limitados artificialmente, como se referiu!) e também os custos de contexto!

Assim sendo, haverá que reflectir sobre o contexto da fiança como forma de garantia de uma eventual exigência de imposto – que não é ainda definitiva enquanto não existir uma decisão judicial de última instância com trânsito em julgado – mas equivalente à garantia bancária, forma esta especialmente desejada pelo Estado/AT e sem reservas (?), quando é certo que se atentarmos o que foi o contexto da última crise financeira (bancária) dir-se-á que algumas destas garantias valeriam talvez menos que algumas das fianças apresentadas, tendo em conta que, sem a ajuda do Estado, a generalidade da banca nacional teria sucumbido e tais garantias valeriam então o quê?

e. Porquê a inexistência prática do instituto da prescrição no âmbito tributário?

Quanto a este aspecto particular, que se poderia reflectir também e de forma potencialmente relevante no âmbito do IRC a pagar pelas empresas, há que salientar que não se entende como não ocorre o instituto da prescrição no âmbito tributário, quando é certo que tal instituto jurídico existe em todos os demais ramos do direito, mesmo naqueles em que se revela, provavelmente, como mais “chocante” a sua ocorrência, isto é, por exemplo no âmbito do direito penal/criminal, quando as situações fácticas que neste âmbito ocorrem seriam potencialmente muito mais motivadoras para a sua não existência, dada a natureza das infracções ou crimes que são praticados!

No entanto, o instituto jurídico da prescrição foi banido do âmbito tributário com um fundamento tão simplista quanto o dizer “*que estavam muitos processos a prescrever nos tribunais*”, afirmação pública veiculada, à data, pelo mentor da proposta de alteração da lei e que em conluio com o Estado/AT, na sua máxima representação, fez com que o legislador, mais uma vez “sem pestanejar”, aceitasse uma tal alteração da lei e determinasse, por isso, que, na prática, deixasse de haver prescrição, dir-se-á que ela poderá ocorrer se encontrar pela frente apenas um qualquer indigente (?).

Ora, se antes dessa alteração era habitual, em cada exercício económico, ocorrer a prescrição de processos tributários, quer por inércia do Estado/AT, quer do Estado/tribunais, ainda que a maior incidência se verificasse então naquele primeiro estágio, o Estado mais não fez do que “atirar a toalha para o chão”: como não conseguimos resolver os processos no tempo legal então consentido, nada melhor do que eliminar o instituto jurídico da prescrição no âmbito tributário e, assim sendo, os processos poderão passar a demorar o tempo necessário (em muitos casos de décadas ?) até à sua resolução, isto sem qualquer responsabilidade imputável ao Estado!

Nada mais fácil para o Estado/credor, mas absolutamente inaceitável para os contribuintes/pagadores de impostos, ou seja, os processos tributários “arrastam-se” na fase administrativa e depois na fase judicial – 5, 10, 15 até 20 anos e mais! – sem que o Estado se sinta compelido e responsabilizado a alterar os procedimentos, como não há prazo de prescrição não há não só pressa, como também não se sente constrangido a resolver os processos tão breve quanto seria admissível!

Em dado período do século passado, as acções administrativas - reclamações graciosas e eventuais recursos hierárquicos – demoravam tanto na sua resolução que, por vezes, a prescrição já estava consumada quando os processos chegavam aos tribunais. É certo que depois melhorou aparentemente a situação com uma resolução mais célere dos processos administrativos, pois, bastou adoptar uma política de indeferimento sistemático do que os contribuintes pudessem alegar no procedimento administrativo e como que “chutar a bola” para os tribunais, ou seja, certamente que não deixa de ser esta atitude uma das razões pela qual os tribunais estão a abarrotar(?).

Os meios graciosos em causa deixaram de ter qualquer relevância na possível resolução dos litígios entre o Estado/AT e os cidadãos, pois, o grau de indeferimento das pretensões destes é enorme, circunstância que, de per si, é suficiente para “afogar” os tribunais com acções às quais não conseguem, como é óbvio, dar resposta adequada, mormente em tempo útil, ainda que permanentemente se propagandeie “aos quatro ventos” a necessidade

de reforço de meios! É profundamente certo que estes são escassos nos tribunais tributários, que têm vindo muito lentamente a melhorar na quantidade, ainda que insuficientes, mas não valerá a pena apostar neste único vector se não se melhorar o enquadramento a montante.

Por isso, a acção do Estado/AT, quer no exercício da sua função de controle e de fiscalização, quer na sua consequente e eventual responsabilização, tem que ser alterada, para que os meios gratuitos possam funcionar e mesmo antes disso, ou seja, para que não se levantem procedimentos em circunstâncias que determinem depois a existência de acções sobre violações muito concretas e manifestas da lei e não tanto como resultado de interpretações extemporâneas e descontextualizadas, nalguns casos mesmo ilegais, do que a lei possa impor.

Sem a mudança de atitude apontada, no fundo de uma melhor relação entre o Estado/AT e as empresas e sem uma maior responsabilização dos agentes quando exageram na sua conduta, penso que não se resolverá nunca o problema crónico do atraso dos tribunais tributários, por mais meios que se lhes possam ser afectos.

Aliás, permita-se-me aqui recordar uma recente entrevista da Senhora Juíza Conselheira e Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, publicada no Boletim da Ordem dos Advogados portugueses, a qual merece naturalmente reflexão e atenção, pois, de forma muito breve, mas focada, nela se expressa o que tem sido feito (é certo que umas vezes bem, mas outras vezes menos bem) e o porquê dos tribunais tributários não conseguirem digamos “fazer melhor”, pois, a breve síntese de números aí expressos reflecte como que uma estabilidade da litigância ainda que se tenha trabalhado mais! Quanta a esta entrevista, permita-se-me, “a talhe de foice”, uma breve nota de discordância apenas quanto ao aspecto em que parece poder intuir-se (se bem entendi?) de que os tribunais também poderão ser mais um meio “*da obtenção de receita pública*” ou “*para controlar, de forma rápida, o processo de arrecadação da receita tributária*”, quando é certo que tenho para mim que o objectivo essencial e primeiro dos tribunais, em geral e também nos tributários, será certamente e tão só a obtenção de JUSTIÇA do caso concreto, aliás, parâmetro constitucionalmente consagrado, e que pode determinar a existência ou não de uma maior receita fiscal, sendo certo que esta não pode, nem deve em meu entender, ser obviamente a sua MISSÃO (!).

f. Porquê a demora dos tribunais tributários nas matérias de âmbito fiscal, ou seja, porque não conseguem dar uma resposta adequada e atempada às solicitações?

Tudo quanto se referiu no ponto anterior, por causa do instituto jurídico da prescrição, poderá transpor-se, sem mais, para o contencioso em geral que afecta e chega aos tribunais tributários, ou seja, a sobrecarga de processos e a reconhecida falta de meios determina a situação caótica actual – basta atentar no número de anos acima referido até que se obtenha uma decisão final com trânsito em julgado, sendo que tais números de anos não são teorização antes reflectem a realidade concreta das empresas que lidam com os tribunais ! – que, como se referiu, já não se resolverá apenas com mais meios, mas antes com uma melhor relação Estado/AT e as empresas, uma maior responsabilização do Estado/AT quando manifestamente viola as leis, bem como uma eventual alteração de normas processuais.

Quanto a estas últimas permitir-me-ia uma nota, qual seja da necessidade de revisão do instituto da execução das decisões judiciais, no âmbito tributário, perguntar-se-á porquê?

Porque a realidade nos diz que mais de 90% das decisões judiciais, com trânsito em julgado e desfavorável ao Estado/AT, carecem de uma nova acção judicial para que a entidade pública execute o que o tribunal decidiu/condenou, ou seja, obtido o vencimento de causa pelo contribuinte/empresa acaba por não ter direito a ser ressarcido, de imediato, aquilo que tribunal haja condenado o Estado/AT, quer seja para anular as eventuais liquidações, ainda que mais simples, quer seja para ressarcir dos montantes eventualmente pagos ou que seja mesmo para ressarcir dos custos decorrentes do processo (p.e. juros indemnizatórios, juros de mora e até as designadas custas de parte), pois o contribuinte/empresa vê-se na contingência de mover uma nova acção, que não tem sequer carácter urgente (?), logo, tais ressarcimentos podem demorar mais uns anos de espera até que a acção de execução de julgados acabe por reafirmar a obrigação de cumprir o anteriormente já decidido pelo tribunal (quanto à razão de mérito) e o Estado/AT cumpra então e finalmente a decisão!

Ora, no âmbito tributário, em regra, a execução de julgados será tão só para obrigar o Estado/AT a cumprir o julgado anterior, mas é certo que neste particular âmbito se reflecte tão só, em regra, o ressarcimento de montantes financeiros: impostos já antes pagos e eventuais juros indemnizatórios ou também juros de mora, bem como parte dos encargos havidos com o processo (as referidas custas de parte), pelo que aqui não se reflectem novas situações ou factos que dificultem ou possam determinar a suspensão ou alteração da anterior decisão, pelo que mal se compreende a existência da fase executiva, pelo menos nos termos em que se mostra consagrada na lei, ou seja, a tal acção para cumprimento de um julgado deveria, no mínimo, ser atribuído o carácter de processo urgente, pois, mais não reflecte do que mais uma forma de obrigar o Estado/AT a cumprir o que o tribunal já havia decidido de forma definitiva, ou então eliminar mesmo esta fase atenta a particularidade de que ela se reveste: tão só obrigar ao cumprimento do que o tribunal já decidiu de forma definitiva, mas que o Estado/AT se recusa a cumprir de forma voluntária e legalmente devida, com a agravante ainda de que se tal acção de execução de julgados, por qualquer

razão não for intentada, no prazo consagrado na lei, determina a perda do que anteriormente foi decidido a favor do contribuinte, ou seja, tudo é totalmente perdido a favor do Estado/AT, mas que antes se limitou a esquecer de cumprir tudo o que tribunal já havia condenado!

g. Porquê a existência de múltiplas situações temporais de possibilidade de dedução dos designados reportes fiscais, isto é, prejuízos de uns anos poderem ser deduzidos aos lucros de anos futuros?

A resposta não tem dificuldade, tão só porque se exige sempre mais imposto, pois, de momento existem, salvo erro ou omissão, três diferentes situações possíveis de dedução (salvo naturalmente mais alguma excepção que sempre existe, tudo “para simplificar”!), ou seja: 5 anos, 12 anos e 14 anos, por extensão dos 12 (pandemia oblige), mas já foram até mais ao longo da existência do Código do IRC!

O legislador, de facto, não tem consciência do contexto empresarial e dos impactos que a norma acarreta, bem como as suas alterações sucessivas, num aspecto tão relevante, quando é certo que assume esse cariz quer nos contribuintes/empresas que se constituam, quer também nos contribuintes/empresas já existentes, mas em especial naquelas que não conseguem, em regra, manifestar a existência de lucros nos primeiros exercícios de actividade, pois, dir-se-á, sem muito erro, que quanto mais pesado é o investimento, em princípio, mais longo será não só o período de existência de prejuízos, mas também o eventual período necessário à recuperação dos mesmos, o que é manifestamente óbvio para quem está no meio empresarial, pelo que especial atenção este aspecto devia merecer.

Todavia, mais uma vez, o legislador tem aceitado cegamente a recorrente alteração dos períodos de reporte fiscal, por imposição de uma vontade política e sem um fundamento que não seja por mero interesse no aumento imediato da receita, donde a existência de sucessivos períodos em vigor quanto à aplicação concreta da norma!

Para além do mais, há que referir ainda que com uma tal limitação, o legislador voltou a limitar de novo a possibilidade de conter os impostos a pagar enquanto pudessem existir prejuízos fiscais por deduzir, dado que, pura e simplesmente, impôs que a dedução destes não possa ultrapassar, em termos gerais e também com mais excepções (!), os 70% do lucro tributável que possa obter-se nos anos futuros, ou seja, o Estado onera financeira e antecipadamente os contribuintes/empresas, o que se traduz numa antecipação no pagamento de impostos que não seriam ainda devidos se pudessem utilizar os prejuízos que ainda estão disponíveis ou até que, por isso, possam vir a não ser utilizados.

Convenhamos que não só não reflecte simplicidade no sistema de imposto mas também um constrangimento financeiro antecipado para os contribuintes/empresas.

h. Porquê a recusa em aplicar a lei (Código do IRC) à liquidação de sociedades e, consequentemente, reconhecer os seus efeitos nos accionistas?

Trata-se de mais uma situação de conflitualidade e que, mais uma vez, reflecte uma leitura enviesada da norma legal, no sentido de limitar a consideração das perdas que possam ocorrer na esfera do accionista de uma sociedade quando esta é liquidada e que reportou e acumulou prejuízos durante alguns dos exercícios económicos, não tendo sido possível compensá-los com eventuais lucros posteriores, ou seja, parece que o entendimento do Estado/AT é que os contribuintes/empresas não podem ter perdas ou prejuízos, antes devem ter sempre lucros, sendo certo que, porventura para as empresas e seus accionistas, melhor seria que tais perdas não se materializassem e até se pudessem antes pagar impostos; no entanto, não é assim que funciona a economia e a existência de eventuais prejuízos ao longo da vida das empresas fazem parte até dos eventuais estudos previsionais quando do investimento, pelo que não deveriam os contribuintes/empresas ser ainda mais sancionados quando as perdas possam ocorrer, seja em fase de investimento inicial, seja em fase de eventuais crises económico-financeiras e até sectoriais, mas curiosamente quando a negatividade é acentuada ainda assim esses “infelizes” contribuintes/empresas até podem ser ainda mais onerados, vide a lare. o que se passa, por exemplo, com o regime das taxas das tributações autónomas, já referenciado no aspecto geral da sua malfadada existência – tributar despesas como se fossem rendimento! -, mas ainda também quanto ao regime do reporte de prejuízos fiscais que tem sido alterado sucessivamente ao longo da vigência do IRC, nem sempre no bom sentido!

Ora, no âmbito da liquidação de sociedades e seus reflexos potencialmente negativos nos seus accionistas (pessoas colectivas) a litigância tem sido manifesta, ainda que os tribunais de recurso tenham já dado provimento, em geral, às pretensões dos contribuintes/empresas, mas mantêm-se também e ainda processos pendentes, pois, é certo que a leitura do Estado/AT foi no sentido de não querer aplicar a norma especial existente no Código do IRC sobre a liquidação de sociedades, mas antes “acrescer” à dita norma outras normas do mesmo código e até de normas externas a tal diploma!?

No essencial, tendo o Código do IRC uma norma especial para a situação de liquidação das sociedades e os seus efeitos nos accionistas e que se reveste de um carácter completo, isto é, as diferentes situações cabem todas nessa norma especial, não poderá o Estado/AT (mas pode?), através de um mecanismo de aplicação sucessiva de

diversas outras normas ou disposições gerais, quer do mesmo diploma, quer de normativo específico de certas entidades, limitar na esfera dos accionistas a consideração das eventuais perdas resultantes da liquidação da sociedade participada!

O Estado /AT pretendia que, para além da norma especial que o Código consagrava (e consagra) para a liquidação, também se aplicasse a seguir (sucessivamente) outra norma geral do mesmo código, mas para situação totalmente distinta e, ainda não satisfeito, no seu deambular e com o estrito sentido de buscar mais receitas, ainda pretendia aplicar mais uma norma contida em lei própria de uma dada forma societária e para situação também distinta!

Na prática, o que resultava da pretensão do Estado/AT, ou seja, que uma eventual perda de 100, por via da norma especial da liquidação de sociedades, seria depois restringida a 50, por via de outra norma de carácter geral do mesmo diploma e para situação diferenciada que não uma liquidação, mas poderia ainda ser restringida a zero (“0”) , agora por via de uma outra norma inserta em diploma próprio aplicável só a determinadas entidades jurídicas, mas também para situação diferenciada de uma liquidação!

Também neste particular já os tribunais de recurso não têm concedido provimento à interpretação (dir-se-á sem qualquer qualificação possível mesmo no aspecto de interpretação de normas jurídicas!) pugnada pelo Estado/AT, mas é certo que também nesta litigância ainda existem processos em curso (?) e que importaria ver resolvidos tão breve quanto possível.

i. Porquê condicionar sempre, ou quase sempre, a fruição dos benefícios fiscais?

Os benefícios fiscais são também (ou pelo menos deveriam ser?) um relevante factor de ajuda à atracção do investimento produtivo; no entanto, a experiência diz-nos, ao longo das últimas décadas, que acabam por ser substancialmente limitados na sua materialização concreta!

E perguntar-se-á o porquê de tal não fruição? Tão só porque, mais uma vez, publicadas as leis que os definem, estas acabam re(interpretadas) pelo Estado/AT, sempre no sentido de limitar a sua potencial fruição, através do habitual mecanismo das interpretações administrativas (vulgo, circulares), mesmo quando tais benefícios já foram expressos ou reflectidos nos documentos declarativos e utilizados nas eventuais liquidações de impostos subjacentes aos anos que estão a decorrer!

Não se trata de um caso ou outro de excepção, não, bem pelo contrário, antes reflecte uma atitude recorrente do Estado/AT que se materializa quando da efectivação de acções de fiscalização, não com esse objectivo específico, mas sim no âmbito das normais e recorrentes acções (por vezes passados que são três a quatro anos?), donde a sua fruição acabar, em rigor, por vir a ser discutida em tribunal.

É certo que não valerá a pena nomear um qualquer benefício em concreto, pois, a generalidade da referida acatuação reflecte-se quase sempre num corte em todos os benefícios fiscais supostamente disponibilizados ao sector empresarial; no entanto, poderá referir-se um dos últimos benefícios, a título de exemplo, qual seja o designado como “Remuneração Convencional do Capital”, em que a propalada interpretação administrativa visa tão só limitar a sua fruição, mesmo que em causa possa ser colocado o seu objectivo essencial: a capitalização do tecido empresarial!

Mais uma vez, também neste âmbito particular, terão que ser os tribunais a dirimir a conflitualidade que certamente ocorrerá, por via de uma tal interpretação de lei, através de um meio ou instrumento meramente interno como são as circulares ou os ofícios!

j. Por fim, o porquê da existência dos designados dossiers de preços de transferência no âmbito das eventuais relações internas/nacionais?

A exigência do cumprimento dessa obrigação acarreta para os contribuintes/empresas custos (anuais) muito relevantes, dado que para a sua concretização há que estruturar informação e recorrer ainda a terceiros para obter elementos que permitam a sua elaboração, em particular na obtenção de elementos de bases de dados internacionais que permitam justificar os preços praticados nas transacções intra-grupo ou, pelo menos, quando existam as designadas relações especiais, nos termos legais.

O mecanismo em causa pré-existia já em alguns países, mas apenas para as relações internacionais, entre diferentes países, reflectindo, por isso, uma preocupação dos estados na salvaguarda dos potenciais impostos que considerariam como lhes sendo devidos.

No entanto, ao alargar-se um tal mecanismo ou exigência também para as relações internas parece, em meu entender e salvo melhor opinião, que se terá ido longe de mais, uma vez que para este tipo de relações internas os estados já têm outros mecanismos ou regras de controle que seriam suficientes para a salvaguarda dos eventuais impostos devidos!

Porém, optou-se antes por “importar” um mecanismo que, em rigor, só reflecte custos muito acrescidos para o tecido empresarial, tanto mais que, apesar da sua existência há já alguns anos, não se vislumbra por parte do Estado/AT uma qualquer atitude crítica ou de ajuda e até de orientação às empresas que elaboram tais dossiers, mas antes e tão só vem sendo utilizado como mais um mecanismo de efectuar correcções aos elementos declarados pelos contribuintes/empresas e, consequentemente, com mais exigência de impostos, ainda que, por vezes, sem um qualquer fundamento objectivo e que corresponda à realidade dos factos.

Há um objectivo custo de contexto e muito significativo, sem que daí se retirem ou atinjam, tanto quanto conseguimos vislumbrar, os objectivos que um tal mecanismo devesse atingir!

Todavia, também neste particular e aspecto e para acrescer aos custos de contexto, os tribunais têm em mãos algumas acções para dirimir, sendo certo que se trata de matéria tecnicamente complexa e que exige certamente formação e uma certa prática na apreciação das situações concretas.

2. Como simplificar e reduzir os custos de contexto?

Parece resultar claro do anteriormente referido, quer ao nível do que não faz sentido manter na lei e deve ser ponderada a sua alteração ou até eliminação, quer ao nível das divergências e a consequente litigância entre o Estado/AT e os contribuintes/empresas, que muito poderá ser repensado e ajustado para responder à pergunta, quando é certo que muita desta litigância seria, desde logo, evitável se acaso o comportamento de quem tem, apesar de tudo, o poder de alterar as leis (o legislador), mas também de onerar eventualmente os operadores económicos com interpretações descontextualizadas e até ilegais (o Estado/AT), se contivesse no estrito cumprimento das leis e não buscasse exclusiva e principalmente o aumento do indicador da receita fiscal, através de meras interpretações administrativas, sendo certo que muita dessa potencial receita fiscal, não chega tão pouco a consumir-se, tendo em vista que muitas das decisões judiciais acabam por não lhes ser favoráveis, ainda que, nalguns casos (ainda muitos), apenas passadas algumas décadas depois dos factos que são colocados em questão é que aquelas decisões acabam por ser prolatadas, em termos finais e definitivos!

Não haverá certamente factor mais objectivo e oneroso de um custo de contexto desmesurado do que aquele que se reflecte na demora dos tribunais (resoluções definitivas ao fim de décadas sobre os factos são comuns!?), quando é certo que esta não decorre tanto por “culpa” destes, como de alguma forma já se deixou claro e evidente ao longo deste texto, mas antes da actuação concreta do Estado/AT ao consubstanciar, manter e reafirmar, no essencial, uma relação Estado/AT vs contribuintes/empresas como de permanente desconfiança (a proclamada, mas nem sempre fundamentada, “fuga e evasão fiscais” serve para tudo e mais alguma coisa!), bem como na objectiva subalternização dos meios gratuitos de resolução de eventuais litígios, tendo-se até admitido, em tempos, o recurso a “tribunais alternativos” (?), na mira de diminuir a litigância (mas que parece que não se consumou!?), como são os tribunais arbitrais.

3. Como estruturar o mix da receita fiscal?

Tendo em vista o âmbito pretendido do texto, sobre o IRC e seu enquadramento de uma eventual reforma e custos de contexto associados, este particular ponto ficará limitado da sua apreciação, porquanto o mix terá que andar sempre nessa esfera, mas não pode deixar de contar com o contributo dos demais impostos, sendo certo que já nos dias de hoje não é neste imposto que se reflecte um maior nível de receita fiscal, ainda que beneficiando de contributos totalmente desenquadrados ou mesmo inaceitáveis no âmbito do imposto de rendimento, como acima se deixou já expresso, mas antes nos impostos sobre despesa.

As receitas fiscais têm assim crescido, pois, a punção fiscal vem crescendo, apesar dos arautos da menor política clamarem que não (!), e também o âmbito do IRC vem sofrendo sucessivos acréscimos ainda que a taxa nominal, em si mesmo, tenha vindo a diminuir (basta recordar qual a taxa em vigor no início da reforma que deu origem a esta forma de tributo), mas os contributos de apêndices vêm reforçando aquele acréscimo, ainda que muito mais grave seja a complexidade (e não a simplicidade exigível) que se tem introduzido no sistema do imposto, pelo que talvez fosse mais oportuno, no imediato, discutir antes a procura de um caminho de simplicidade e coerência do que numa mera e illusória redução de taxa, pois, os custos de contexto que se vêm associando aquela complexidade (de que alguns exemplos acima se deram) serão certamente mais relevantes e custosos do que a simples redução de uma taxa nominal.

O contributo dos contribuintes/empresas não pode deixar de ser relevante no contexto da sociedade em que se inserem e dos impostos necessários à sua existência, todavia, sendo também estes os principais criadores de riqueza é suposto que se faça tudo para que não sejam convertidos nos “maus da fita” e os culpados do mau estado das finanças públicas.

Por isso, os impostos de natureza pessoal devem reflectir uma medida adequada, mas não certamente incentivadora da “preguiça” (como de certo modo está a acontecer e ainda se fala de mais escalões de rendimento, quando

os que já existem já são em demasia?) depois complementados por impostos indirectos mais prevaletentes, porque reconhecidamente sendo aqueles que se revelam mais eficazes na sua modelação e colecta, sem deixarem naturalmente de ter preocupações de algum cariz social.

Em conclusão, não pretendemos neste breve texto – é certo que muito mais haveria para dizer e chamar a atenção - reflectir lições ou teorizações sobre impostos ou reflexão de estatísticas, em particular no âmbito do IRC, quando é certo que sobre esses aspectos já há muita reflexão, boa e má, mas dir-se-á que muitas vezes totalmente descontextualizada de uma realidade concreta que é manifestamente “pesada” e onerosa para os contribuintes/empresas, mas antes dar nota de aspectos práticos e de vivência concreta que poderiam ser melhorados, seja pela sua reformulação, seja até pela sua pura e simples eliminação (para já não falar em reforma que acabe subvertida), certamente com vantagens redobradas para todas as partes envolvidas: o Estado/AT/Tribunais e os contribuintes/empresas.

PARTE 3

CAPÍTULO IX

Da progressividade excessiva, à competitividade empresarial, até ao elevador social

JAIME CARVALHO ESTEVES

Sócio fundador da J+Legal e membro da Direção do Forum para a Competitividade

Da progressividade excessiva, à competitividade empresarial, até ao elevador social

Introdução síntese

O sistema está hoje inquinado por um enorme excesso de progressividade (que encontramos em vários impostos e não apenas na tributação dos rendimentos das famílias), o que prejudica a eficiência da economia e a sua competitividade e, com isso, prejudica sobretudo a mobilidade social das famílias. Vejamos como e porquê.

O nosso sistema fiscal nunca foi totalmente coerente: por exemplo, reforma inacabada da tributação do imobiliário (a Sisa, transformada em IMT, tem morte anunciada há décadas e a reforma da tributação dos prédios rústicos no IMI nunca foi verdadeiramente encetada), que teria repercussões relevantíssimas no IVA; ou tributação apenas tendencialmente global no IRS, o que provoca diferenciações (não necessariamente indesejáveis) na tributação das diversas fontes de rendimento.

E as alterações (melhor, “acrescentos”) motivadas pela crise financeira do início da década passada, e nunca revertidas, agravaram aquela falta de coerência: o IMI (e seus “acrescentos”) foi agravado; por sua vez o IRS viu agravada a tributação dos rendimentos que devem ser englobados (também pela introdução de “acrescentos” ao imposto); e no IRC não só não se continuou a programada (e necessária) descida controlada da taxa nominal, como ainda se agravaram as taxas nominais, pela introdução de (indesejável) progressividade no imposto, mais uma vez pela criação de novos “acrescentos”, a par de contribuições setoriais.

Ou seja, com a resposta à crise financeira, a estrutura tributária, grosso modo, foi preservada, mas a pressão fiscal sobre certas formas de exteriorização de capacidade contributiva foi (temporariamente) incrementada (os tais “acrescentos”). No entanto, superada a crise, os tributos adicionais e temporários ganharam (como é usual) foros de estabilidade e nunca foram revertidos, como o deveriam ter sido.

Assim, mais do que uma reforma tributária, há que começar por reverter os adicionais temporários que a crise (já do início da década passada, recorde-se) ditou.

Depois, importará retomar a análise da tributação do imobiliário e suas implicações no IVA.

Por fim, conhecendo-se bem as restrições orçamentais ditadas pela incapacidade de controlar a despesa pública de modo permanente, e consequente limitação para criar despesa fiscal, importa ser seletivo nos objetivos extra-fiscais do sistema. Por essa razão, os incentivos deverão permitir atrair investimento originador de fontes de tributação de outro modo inexistentes (não correspondendo, por isso, a verdadeira despesa fiscal), sendo ao mesmo tempo eficazes na alteração estrutural do tecido económico, permitindo a capitalização e o crescimento (seja orgânico, seja mediante concentração) das empresas. Alteração que é necessária (para permitir competir, inovar, criar intangíveis e redes de distribuição, fundamentais nos mercados internacionais e para a criação de melhor emprego) e urgente (dada a oportunidade única criada pelos diversos regimes de apoio da União Europeia).

Este texto segue, assim, essa lógica: remoção dos acrescentos, imobiliário, incentivos muito pontuais e potenciadores das externalidades desejadas.

Isso não significa que existam outros temas muitíssimo relevantes e igualmente urgentes:

- continuar a digitalização acelerada da relação tributária, agora mais numa lógica de facilitação do cumprimento pelo sujeito passivo (contribuinte), do que de reforço (e “privatização”) da fiscalização e controlo, nomeadamente preventivo, pelo sujeito ativo ou “máquina fiscal”, tal como tem ocorrido até agora, por vezes com (inconstitucional e ilegítimo) atropelo de direitos fundamentais (o que sucede, também e sobretudo, nas obrigações de “denúncia nominativa” por parte de profissionais que prestem serviços técnicos a sujeitos passivos);
- reforço da certeza e segurança no cumprimento e interpretação das obrigações fiscais (para o que se fará uma tímida proposta de concretização, a propósito dos atos de reestruturação e concentração societárias);
- aumento da celeridade processual, de que a arbitragem tributária é um notável exemplo.

Rendimento - Progressividade e taxas

Derrama Estadual (sem esquecer as tributações autónomas)

O caminho para devolver a coerência originária ao sistema passa, assim, numa primeira fase, por reverter os enxertos provocados pela imperiosa necessidade de aumentar as receitas tributárias (como contrapartida da inviolável redução da despesa pública), sobretudo nos impostos sobre o rendimento.

Estes apresentam, hoje, duas contradições graves: uma, no caso das pessoas singulares e, outra, no caso das pessoas coletivas, e ambas ligadas à progressividade do imposto.

A progressividade da tributação do rendimento está ligada ao crescimento da capacidade para contribuir para os “gastos comuns” ser mais do que proporcional ao aumento do rendimento. A punção fiscal torna-se menos pesada com o aumento do rendimento, que é afeto a gastos cada vez menos prioritários e, portanto, já não à garantia da satisfação das necessidades mais elementares. Aliás, a progressividade decorrente da isenção técnica para rendimentos mais baixos radica, precisamente, nesta ideia. Mas a progressividade surge também associada à ideia de redistribuição de riqueza, o que justifica, também, o aumento das taxas marginais dos sucessivos escalões de rendimento. Ora, tudo isto é compreensível no quadro da tributação das famílias.

Mas já a progressividade do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas é espúria ao sistema, e também nefasta, por penalizar o crescimento e a concentração das empresas (o que, como se referiu, deveria ser a prioridade da política económica e, por isso, dos objetivos extra-fiscais da tributação).

As empresas não têm maior capacidade contributiva por apresentarem maiores lucros em termos absolutos. Lucros maiores, medidos em unidades monetárias, podem esconder menores rentabilidades medidas sobre os capitais ou sobre os ativos empregues, por exemplo. Essa diferenciação na tributação (pelas razões referidas acima), a existir, deve ser deixada para as pessoas singulares, onde o volume do rendimento medido em euros pode significar, aí sim, um crescimento mais do que proporcional da capacidade contributiva e, consequentemente, um aumento das taxas nominais de imposto, como forma de manter igual o esforço fiscal das famílias. A progressividade deve, pois, começar a sentir-se quando os lucros empresariais são excessivos para os interesses empresariais e, consequentemente, distribuídos aos sócios. Ou quando são afetos a atividades estranhas à atividade da empresa, caso em que são tratados como distribuições de lucros ou penalizados no quadro das tributações autónomas. Esta, aliás, outra contradição do sistema, por incidir sobre a despesa e não sobre os lucros, penalizar empresas com prejuízos (que não podem deixar de se presumir legítimos, até prova em contrário) e penalizar as empresas que procuram implementar-se nos mercados externos, dada a matriz de incidência dessa tributação da despesa empresarial (*latu sensu*), muito assente em gastos com deslocações, estadias e representação (o que contradiz a necessidade de promover os bens e serviços transacionáveis).

A tributação do rendimento das empresas deve, pois, assentar num princípio de proporcionalidade e, por isso, numa única taxa (sem prejuízo de ligeiríssimas variantes).

Mais, no seio de uma economia caracterizada por uma plêiade de micro e pequenas empresas, carecidas da escala requerida para inovarem e para se internacionalizarem, que sentido fará penalizar, precisamente, as empresas de maior dimensão? Nenhum! Não se deve punir os agentes económicos que atingem, precisamente, os objetivos definidos como necessários para o bem comum (dimensão). O sistema fiscal precisa de ser neutral no que toca à dimensão empresarial, ou mesmo incentivar o seu crescimento e, conhecidos que são os limites do crescimento orgânico, a sua concentração.

Por esta razão, a progressividade do IRC deve ser erradicada. Não se trata tanto de abolir a taxa reduzida das micro empresas, de pouca expressão, mas sim de abolir a derrama estadual. A qual leva a taxa nominal agregada do imposto (com derrama municipal incluída) para inimagináveis 31,5% e foi criada num quadro de emergência financeira e, após a superação dessa crise e por razões político-ideológicas, não só foi mantida, como foi, até, incrementada.

Para momento posterior, deve ser deixada, por ora, a baixa generalizada do IRC, cuja taxa se mantém nos 21%, quando seria muito útil, nomeadamente para a captação do necessário investimento direto estrangeiro, que a mesma pudesse situar-se abaixo dos 20%.

Escalões de IRS (sem esquecer deduções e abatimentos)

E também no IRS a progressividade exagerada é um erro, por penalizar o mérito e limitar o elevador social, sobretudo quando essa progressividade atinge a classe média. E, no entanto, é isso mesmo o que ocorre em Portugal.

Tal facto é particularmente grave num quadro, como o nacional, onde o peso do IRS recai sobre os rendimentos do trabalho e, dentro destes, num número limitado de famílias. O que decorre da combinação da isenção técnica para rendimentos mais baixos, com uma mediana extremamente baixa de remunerações dos agregados familiares e leva a excluir de tributação o rendimento de um número muito elevado de famílias. Por outro lado, a maior capacidade de certos contribuintes para gerirem a fonte, natureza e tempo dos rendimentos, de modo a reduzirem ou diferirem a tributação, leva a que a pressão fiscal se concentre, precisamente, na classe média.

Tudo funcionando como um limite no acesso à mesma pelas famílias de menores rendimentos, bem como à saída dos agregados nela incluídos para escalões mais elevados de rendimento. Ou seja, o funcionamento do desejável movimento, ascendente, do elevador social. Em síntese, poderia até dizer-se que a dita pressão fiscal, pelo contrário, coloca aquele elevador a funcionar em sentido descendente, ou seja, exatamente na direção oposta ao desejável.

E a progressividade do IRS é sobretudo gritante em Portugal, hoje, porquanto a subida das taxas nominais é muito rápida, dada a diminuição do número de escalões, igualmente ditada pela dita crise financeira e nunca to-

talmente revertida e o valor relativamente reduzido dos limites mínimos e máximos dos escalões. Estas alterações levaram a que o penúltimo escalão, com taxa já consideravelmente elevada (45%) se aplique a rendimentos marginais relativamente baixos (36.967 euros é o patamar de entrada no escalão) e que a taxa marginal mais elevada de IRS se aplique igualmente a rendimentos relativamente modestos, sobretudo num contexto internacional (80.882 euros se considerarmos apenas o IRS).

Se considerarmos ainda a taxa adicional de solidariedade (com taxas de 2,5% e 5%), então as taxas totais de imposto sobre o rendimento das famílias sobem para níveis internacionalmente inaceitáveis, em termos absolutos (50,5% e 53%) e, ainda mais, em termos relativos, já que as taxas agravadas continuam a aplicar-se a valores comparativamente baixos de rendimentos (respetivamente, superiores a 80.882 euros e 250.000 euros).

A reposição da pressão fiscal em termos aceitáveis, a par da necessária manutenção das perigosas receitas para acomodar a insustentável despesa pública, impõe, portanto, a alteração da descrita “progressividade galopante”, alargando os escalões, do que decorreria um ligeiro decréscimo das receitas.

Acresce ainda que, também a personalização do imposto foi reduzida pela redução do alcance de deduções e abatimentos personalizantes, que considerem as situações concretas do agregado familiar e, assim, da sua capacidade contributiva, as quais deveriam ser alargadas em natureza, diversidade e montantes, incluindo os seus limites máximos.

Imobiliário

O imobiliário em Portugal viveu, recentemente, tempos “dourados”. O efeito conjugado da descoberta das virtualidades do País, os regimes de autorização de residência para investimentos e dos residentes não habituais, as taxas de juro anormalmente baixas, a procura de habitação mais confortável, em função da pandemia, a explosão turística dos denominados *city breaks*, potenciada pelas companhias de aviação *low cost*, tudo contribuiu para o aumento dos preços para níveis sem precedentes nas principais cidades. Mas “as árvores não crescem até ao céu” e é muito provável que estejamos no final de um ciclo e que a tendência se inverta.

A “reação ao turista”, a redução da massa monetária, o aumento das taxas de juro, o fim das moratórias nos créditos hipotecários e alterações ao regime de autorização de residência para investimento poderão conduzir à redução do valor do imobiliário.

Convirá por isso ser muito prudente nesta matéria, para não tomar medidas que visem lidar com factuaisidades (mercado aquecido) que não se verifiquem já no momento das iniciativas legislativas.

Porém, a tributação no mercado imobiliário continua a basear-se no que já foi apelidado de “imposto mais estúpido do mundo”, com morte anunciada, mas sucessivamente adiada: a velha Sisa, a qual ganhou nova vida ao ser redenominada de IMT. O imposto funciona como um acrescento brutal, porque em cascata, do nível dos preços de venda, pois a venda subsequente, para não gerar uma perda, precisa de corresponder, pelo menos, ao valor de compra adicionado do IMT (e Selo) desembolsado na aquisição. Funciona, pois, como um enorme travão à circulação dos bens no mercado.

Mas a incidência de IMT sobre as aquisições está também associada à isenção de IVA das operações imobiliárias. Esta isenção parece uma vantagem significativa: a taxa de IMT e Selo é inferior à taxa de IVA. E, no entanto, não é assim. Bem vistas as coisas, à isenção em IVA corresponde a impossibilidade de deduzir o IVA suportado nos custos necessários à colocação dos imóveis no mercado (desde logo, os custos de construção). Ou seja, o imóvel, quando transacionado, ainda que com isenção de IVA, inclui sempre IVA oculto, correspondente ao IVA suportado nos *inputs* e que o vendedor repercute para o cliente no preço acordado (e sobre o qual vai incidir IMT e Selo). Ou seja, a estes tributos, incidentes na compra, há que associar ainda o IVA que foi suportado pelos sucessivos proprietários e que não puderam deduzir (a isenção de IVA é, pois, o que se designa, muito justamente, por isenção incompleta). Assim, o que fica efetivamente excluído de IVA (explícito ou oculto) corresponde “apenas” aos *inputs* excluídos de IVA: grosso modo, os custos de mão de obra (salários) e de capital (juros) bem como a margem de lucro. E, nas condições atuais, de forte desagregação dos operadores económicos e, portanto, com subcontratação em sub-empiteiros de grande parte das obras de construção, os valores de mão de obra são convertidos em preço de sub-empiteira, com IVA, e, portanto, a não incidência económica (efetiva) do IVA no preço de transação (e, portanto, efeito de cascata na base de incidência do IMT e Selo), acaba por se limitar aos gastos, *latu sensu* de capital (juros e lucro).

Progressividade, também no imobiliário

Também na tributação dos imóveis encontramos a componente de progressividade galopante que encontramos na tributação do rendimento (das pessoas singulares e das coletivas). A medida de emergência lançada no quadro da luta à crise financeira (verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo) também ganhou foros de estabilidade ao ser “convertida” e alargada no que hoje conhecemos como AIMI.

Por outro lado, o IMT, no que toca à tributação da aquisição de imóveis para habitação (seja própria ou permanente, seja secundária), é também ele progressivo, variando os escalões de tributação em função do valor do imóvel (com exceção de imóveis acima de 574.323 e 1.000.000 euros, cuja taxa é única, respetivamente, de 6% e 7,5%). Ora, e sem nos debruçarmos sobre as taxas, que variam entre 0% e 8%, o escalão mais baixo (a que se aplicaria a taxa de 0% ou isenção para a habitação própria e permanente) compreende imóveis abaixo de 92.407 euros, e o escalão mais elevado (excluindo os imóveis a que se aplica a taxa única) compreende, desde logo, os imóveis de 287.213 euros. Mais se diga que, à parte a introdução da taxa única para imóveis acima de 1.000.000 euros, os escalões e taxas não são alterados desde 2011. O que significa que a tributação da aquisição de habitação em Portugal é feita com base nos mesmos valores que eram considerados durante a crise imobiliária da década precedente e isto, não obstante a enorme valorização verificada no mercado: o valor médio das vendas de alojamentos familiares no 2.º trimestre de 2021 (dados do INE) foi de 162.091 euros em todo o território nacional. Comparativamente, o valor médio das transações de prédios urbanos em 2011 era de 100.709 (dados do Pordata). Esta valorização, por seu turno, aumentou brutalmente a pressão sobre o orçamento das famílias, também as receitas fiscais pelo aumento das bases e, ainda, implicitamente, pelo aumento da taxa: em 2011 o valor médio estava pouco mais de 10% acima do limiar de isenção e está hoje a cerca de 50% do escalão mais elevado.

IMI (sub-avaliação das bases de tributação e sobre-dimensionamento das taxas)

A reforma da tributação dos prédios rústicos, passa pela sua identificação total, posterior conclusão e atualização do respetivo cadastro e subsequente valorização para efeitos tributários. Esse trabalho, aparentemente simples na era do “Google Maps”, enfrenta, porém, dificuldades sociais extremas, o que justifica que tenha sido adiada, pelo menos, desde 1989: na Contribuição Autárquica, sucessora da Contribuição Predial e contemporânea do CIRS e CIRC e, depois, no IMI, contemporâneo da transmutação da Sisa em IMT. Estas “reformas” sempre passaram ao lado da matéria dos prédios rústicos. Daí decorre uma grande sub-avaliação das bases tributáveis em IMI sempre que estejam prédios rústicos em causa. É pois urgente e inadiável. Sobretudo se considerarmos a necessidade de tornar o uso dos solos mais rentável e sustentável.

Em contraponto, mas em linha com recentes “pulsões justicialistas” na fiscalidade, que lhe conferem um inaceitável caráter de sanção, sobretudo quando assente em presunções absolutas, inilidíveis, portanto, de intenção evasiva ou elisiva. Refiro-me às taxas agravadas de IMI de 7,5% nos casos em que o sujeito passivo (pessoa singular ou coletiva) tenha residência em jurisdição considerada de tributação claramente mais favorável ou sempre que o sujeito passivo (pessoa coletiva) seja controlado por entidade (pessoa singular ou coletiva) que tenha residência numa dessas jurisdições. Aceitando-se a razoabilidade da ponderação de fins extra-fiscais e sem analisar a bondade dos mesmos em concreto, nem das subjacentes presunções absolutas de ausência de causa justificativa para comportamentos individuais, aparentemente, desconformes ao bem comum, o certo é que as taxas são já insustentáveis. É que as mesmas são confiscatórias. Vejamos: taxas de 7,5%% implicam a apropriação do ativo subjacente pelo credor tributário no prazo de 14 anos. Naturalmente que a transferência do património privado para o público, em 14 anos, do valor do ativo corresponde a (ou, pelo menos, aproxima-se de) confisco, constitucionalmente inaceitável.

Consolidação empresarial

O País precisa inequivocamente de empresas maiores. Temos de aspirar a que as pequenas empresas sejam médias, a que as médias sejam grandes e a que as grandes sejam muito grandes. Isto para permitir o reforço da internacionalização dos agentes económicos. Para isso é importante fomentar algo que não existe em Portugal: capital e investimento. Não capital de substituição, mas antes capital de expansão. Neste contexto, surgem como centrais três ideias: a recuperação, a capitalização e a concentração das empresas.

E há três propostas que, assentando bem nos fins extra-fiscais do sistema, têm cobertura nos fundos estruturais da União Europeia, PRR incluído, e que têm ainda a virtualidade de identificarem objetivamente das empresas que precisam e merecem apoios públicos.

Primeiro, as concentrações, hoje, conduzem a uma incerteza muito grande sobre aquilo que efetivamente é passível de apoio fiscal e em que termos. É, portanto, relevante criar capacidade para a célere fixação prévia do regime tributário aplicável: se sim, ou não, uma dada concentração é relevante para efeitos de neutralidade fiscal e outros incentivos (por exemplo, art. 60 do EBF).

Segundo, a possibilidade de reporte para trás de prejuízos fiscais. Ou seja, de poder deduzir aos lucros que já foram tributados, os prejuízos que estejam a ser apurados hoje. Isto porque uma empresa que apurou lucros no passado e tem hoje tem prejuízos, será, com grande grau de probabilidade, uma empresa que merece e carece de ser apoiada.

Terceiro, mobilizar “capilarmente” o conjunto de fundos através do “Portugal empresarial de minifúndio”, que necessita de ser transformado num conjunto de médias e grandes empresas, através de um conjunto de apoios à concentração e à capitalização, com alavancagem no investimento direto estrangeiro (para o que a ideia de transacionabilidade de créditos fiscais é instrumental, mas relevantíssima, pois que de outra forma, o incentivo fiscal não é relevante para captar aquele investimento).

Assim e no quadro das três ideias referidas haverá três instrumentos fiscais a ponderar.

Primeiro: um crédito fiscal ao investimento para crescimento orgânico e inorgânico, similar ao que temos já a funcionar para apoio a projetos de investigação e desenvolvimento, precisamente pelo mecanismo do crédito fiscal (o SIFIDE). O qual deveria ser agora replicado para a capitalização e concentração empresariais. Mas o crédito fiscal, naturalmente, não atrai capital estrangeiro porque o incentivo não é utilizável nos outros Estados onde o investidor possa ter responsabilidade de imposto. E daí a sugestão de que se permita a monetização, *i.e.*, a transação onerosa, desses créditos. E que, conjuntamente, tal como existe no programa “200M” para apoio a *start-ups*, seja criado um mecanismo de coinvestimento do Estado, naturalmente através do banco de fomento, com a distribuição assegurada pela banca de retalho.

Em resumo: crédito de imposto, transacionável e com coinvestimento estatal, para a obtenção da massa crítica essencial à concorrência nos mercados externos.

Depois, segundo mecanismo, o reporte para trás dos prejuízos fiscais. Portugal já teve 12 anos de reporte fiscal, na sequência da reforma fiscal de 2014, esse prazo foi de novo encurtado mas vigora, agora, de novo mas provisoriamente, como resposta à crise sanitária. E, no entanto, a solidariedade dos exercícios e o apoio imediato à tesouraria de empresas em dificuldades aconselharia o reporte para trás. O qual não implica diminuição de receitas fiscais no longo prazo, pois a utilização imediata (pelo reporte para trás) de futuros reportes fiscais (para a frente) leva a que os prejuízos não fiquem disponíveis para dedução a lucros futuros, pelo que as receitas de IRC serão positivamente impactadas mais cedo.

Por fim, um terceiro mecanismo: o de *rulings* céleres para operações de concentração e reorganização, baseados em *templates* prévios com *chek list* da informação total necessária e deferimento tácito em caso de ausência de resposta.

Na verdade, a necessidade de concentrar empresas, incluindo aquisições e concentrações, *e.g.* mediante fusões ou aquisições de controlo, não deve ser dificultada por indesejáveis incertezas sobre as suas consequências fiscais (desde logo em IRC, Selo, IMT e IVA). No entanto, quando é tomada a decisão sobre a operação de concentração, não há segurança sobre o entendimento que a AT terá sobre o regime de tributação da operação (se ou sem neutralidade, se como *trespasse*, ou não). Logo, a única forma de obter a necessária certeza é conseguir, rapidamente, uma informação prévia que clarifique se aquela operação em concreto é, ou não, enquadrável e, logo, passível de apoio pelos mecanismos existentes: desde logo, neutralidade e art.60 do EBF. E este mecanismo de clarificação até já existe, sendo apenas necessário assegurar rotinas (por exemplo, mediante *templates* com toda a informação a fornecer) e que assegurem uma resposta em tempo útil (sob pena de deferimento tácito). Sem esquecer a manutenção automática, e sem limitações, dos prejuízos fiscais reportáveis das empresas intervenientes, exceto em caso de abuso, mas com o ónus da prova do lado da AT e, se for caso disso, a sinalizar no referido mecanismo ágil e pré-parametrizado de informação prévia, obviamente, vinculativa.

De-Fi e intangíveis

A relevância dos *nómadas* digitais, que são também *nómadas* fiscais, aumentou com a disrupção tecnológica, intensificada, acelerada e massificada pela crise sanitária. Não surpreende, por isso, que os Governos pretendam atraí-los. E isto por um conjunto de razões ponderosas: rejuvenescem a população, reforçam quer a sua literacia digital, quer o eco-sistema de empreendedorismo e inovação e permitem ainda um reforço das receitas tributárias. Desde logo nos impostos indirectos (IVA, IEC's, IMT, etc.), a que acrescem outros tributos menores, mas também nos impostos sobre o rendimento, ainda que se usem incentivos fiscais para a sua atração para o País. Seria por isso útil incluir instrumentos para a captação desses profissionais a começar pelos critérios de residência.

Um deles seria o alargamento do regime de tributação dos residentes não habituais (RNH), pela inclusão (na lista de atividades relevantes) de atividades qualificadas de trabalho à distância (consultores e serviços especializados) e de inovação tecnológica (*fintech*, *legaltech*, etc.). Ao mesmo tempo, que se deveria alargar, para estes projetos de inovação, o quadro da autorização de residência para investimento (ARI) ou “visa gold”, em especial, para projetos de *start ups* tecnológicas desenvolvidos em centros de incubação e inovação reconhecidamente relevantes (por exemplo, no quadro das novas agendas mobilizadoras previstas no PRR e cujo prazo para manifestação de interesse acabou de terminar).

E não se diga que o alargamento do regime dos RNH constituiria uma (nova) despesa fiscal. Não o seria, porque falamos de *nómadas* fiscais. Ou seja, indivíduos que, excepto em caso de regime fiscal favorável, optam por não criar ligações fiscalmente relevantes com algum País. Por exemplo, porque não têm residência fixa nem residem

mais de seis meses num dado País. Acresce que no presente contexto de maior concorrência entre Estados na captação de talento e de investimento, caso não o façamos, outras “ofertas” equivalentes estão já, e estarão no futuro à disposição daqueles nómadas na Europa. Por fim, o Brexit trouxe uma mobilidade acrescida destes profissionais que estavam baseados no Reino Unido e que seria importante aproveitar agora.

Porém, não é só a questão fiscal que é relevante. O quadro regulatório é também extremamente importante. E, neste contexto, a Europa tem um défice enorme de regulação dos cripto-ativos, de que as moedas virtuais são apenas um exemplo. O que é pernicioso para nós enquanto europeus, mas também uma grande oportunidade enquanto portugueses. Um eco-sistema holístico nacional de regulação destes ativos, das correspondentes atividades e dos investimentos conexos permitiria que Portugal fosse um centro de excelência para um dos setores que vai definir o futuro, com atração de talento e investimento e consequente criação de riqueza e de postos de trabalho qualificados. E claro, nesse contexto, o correspondente regime de fiscal, quer em tributação direta, quer indireta, incluindo dos seus agentes, seria fundamental.

E neste quadro, a inovação e a correspondente criação de intangíveis deve ser promovida, para o que é crucial o quadro de incentivos ao investimento, acompanhado do reforço do regime de *patent box*, pelo estímulo à produção de intangíveis (patentes, marcas, *know how*) em Portugal.

PARTE 3

CAPÍTULO X

Reforma do IRC

ROSA AREIAS

Tax Lead Partner da PwC

Reforma do IRC

Gostaria antes de mais agradecer o convite que me foi endereçado no sentido de contribuir para a reflexão do que deve ser alterado em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (doravante IRC). Sendo este o imposto que incide sobre o rendimento das empresas, verdadeiro motor da economia, acredito que a competitividade da economia nacional será fortemente beneficiada se formos capazes de incrementar a nossa competitividade fiscal. Em prol dessa competitividade várias medidas poderão ser idealizadas, as quais terão necessariamente que passar pela simplificação do sistema fiscal e pela introdução e reforço de medidas indutoras do investimento privado. Importa então perceber o caminho que nos trouxe até aqui e o caminho que podemos percorrer no futuro.

Passado e Presente

O IRC não teve sempre o mesmo modelo tal como o conhecemos hoje. A Reforma de 1988/1989 representou um marco histórico no sistema fiscal português, no sentido da definição do caminho da sua modernização, onde se procedeu à substituição do sistema cedular misto pela tributação unitária do rendimento global.

No entanto, o modelo fiscal operado pela Reforma de 1988/1989, revelou-se, com o passar do tempo, estruturalmente desadequado face à nova realidade nacional e internacional. Assim, era fundamental proceder-se a uma nova reforma que considerasse a política fiscal dos outros Estados membros da União Europeia, ancorada na observância do princípio da não discriminação e das liberdades económicas fundamentais. Existia, portanto, a necessidade de simplificar o então sistema fiscal no sentido de o tornar mais transparente e menos burocrático e mais aderente à dimensão comunitária.

Em 2014 surge uma nova Reforma de IRC, que deu origem à Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. O objetivo primordial da Comissão passava por *“proceder a uma revisão geral das bases legais fundamentais do sistema da tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respectiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, bem assim, a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas.”*¹

A Reforma teve como grande princípio norteador o aumento da competitividade das empresas através da descida da carga fiscal em sede de IRC. Com esse desagravamento fiscal acreditava-se que seria liberto capital para investir, fomentar o crescimento do emprego e dinamizar a economia.

O ressurgimento do regime simplificado de tributação em sede de IRC foi também uma das principais alterações. Este regime, configurava à data – como ainda configura - um modelo simples de apuramento da matéria colectável, disponível para a maioria do tecido empresarial nacional, composto maioritariamente por micro e pequenas empresas.

A Reforma considerou ainda outras questões relevantes tais como a criação de um regime de *participation exemption*, o alargamento para 12 anos do período do reporte de prejuízos fiscais independentemente da dimensão do sujeito passivo em causa, a redução da taxa nominal de IRC de 25% para 23%, a tentativa de clarificação do regime de dedutibilidade fiscal dos gastos e a revisão do regime de neutralidade fiscal aplicável às operações de reorganização societárias.

Apontava ainda o compromisso de redução progressiva da taxa nominal de IRC e a eliminação da derrama estadual de tal forma que, a médio prazo, se atingisse uma taxa nominal de IRC competitiva, idealmente localizada no primeiro quartil das taxas à data em vigor na UE.

Infelizmente estes objectivos foram esquecidos por entre a espuma dos dias, tendo sido apenas reduzida para 21% a taxa nominal de IRC e tendo as taxas de derrama estadual inclusive sido agravadas. E esta falta de capacidade de cumprimento dos objetivos acaba por ser por demais relevante naquilo que hoje é a realidade política vivida.

Todos acreditamos que como País precisamos de captar investimento, promover a competitividade e assim incrementar a atividade económica. Contudo, a verdade é que não tem sido possível criar consenso nas formas para atingir esse objetivo. Enquanto tal não for possível, não deixa de ser importante fazer a reflexão a que aqui nos propomos.

E para início da reflexão, importa ter presente que a liberdade do legislador Português está em forte medida condicionada pelas normas e princípios comunitários, que se materializam nas diversas directivas comunitárias, normas reguladoras dos auxílios de estado e até na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

¹ in Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2013.

Portugal no mundo

O fenómeno da globalização, aliado ao crescente progresso tecnológico têm desencadeado efeitos gigantescos na economia dos Estados. A globalização da economia coloca de forma cada vez mais frequente em crise o *status quo* dos regimes fiscais nacionais, transportando a fiscalidade para o topo da agenda dos líderes mundiais. É natural que assim seja uma vez que a dimensão de Estado garante tem-se disseminado um pouco por todo o mundo e sobretudo na Europa. O incremento da assunção por parte do Estado de responsabilidades nas áreas da saúde, educação e social coloca constantemente sob pressão o equilíbrio orçamental.

O trabalho realizado ao nível da OCDE com o lançamento em 2015 das 15 ações do BEPS, cristaliza o momento de viragem. À data o propósito da alteração de paradigma estava focado sobretudo no combate à evasão fiscal, na melhoria da coerência das regras fiscais internacionais, na garantia de um ambiente fiscal mais transparente e no início do enquadramento fiscal internacional capaz de dar resposta aos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.

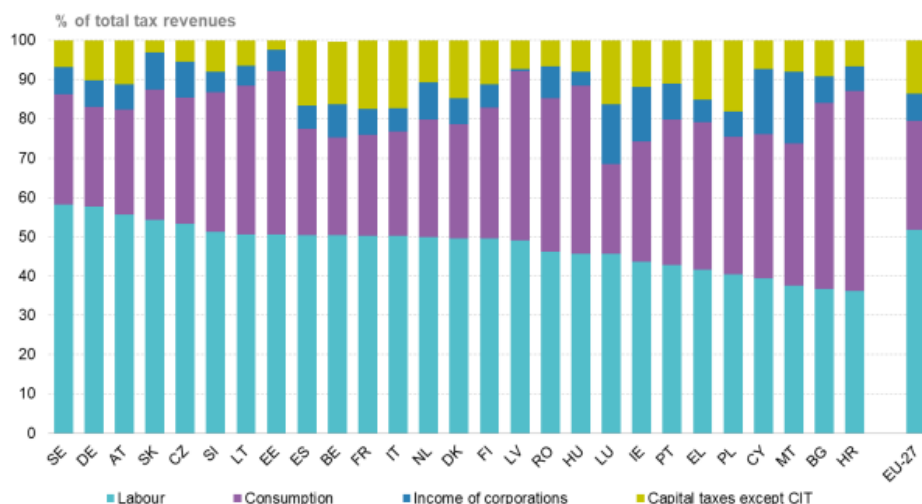
Após um longo caminho de implementação das medidas fiscais previstas nas diferentes ações do BEPS, seja através de diretivas comunitárias, da adoção da convenção multilateral (ML) ou da inclusão direta de disposições nas legislações nacionais, a comunidade internacional, impulsionada sobretudo pelo G20, tomou consciência que novos desafios impunham novas respostas.

Constata-se que os conceitos de residência fiscal e do estado fonte em que o sistema fiscal internacional se baseou no último século estão desatualizados para os desafios da economia de hoje cada vez menos baseada na presença física. Esse desajustamento levou alguns países a introduzirem nas suas legislações medidas unilaterais, que podemos apelidar de protecionistas da sua receita fiscal, numa tentativa de combate à elisão e fraude fiscal. Das medidas mais emblemáticas realço a “taxa digital” implementada por diversos países europeus como a França e Itália, que para além de trazer complexidade ao sistema acabou por ser duramente criticada pela comunidade internacional, nomeadamente pelos EUA.

Estes novos desafios podem ser sintetizados seguindo de perto a recente comunicação da Comissão Europeia² acerca do novo quadro de tributação das empresas para o século XXI. Nesse âmbito a Comissão refere que i) o envelhecimento da população, ii) as alterações climáticas, iii) a degradação ambiental, iv) a globalização, v) a inerente transformação do mercado de trabalho e vi) a digitalização da economia, são as novas tendências que mais têm impactado as bases tributáveis das diferentes jurisdições.

A constatação do impacto dessas tendências é mensurável a nível comunitário pela dependência das diferentes receitas fiscais dos Estados-Membros dos impostos sobre o trabalho, consumo e rendimento, conforme se pode verificar na próxima tabela³:

Gráfico 1 - Structure of taxation by economic function of the tax base EU-27 and member states, 2019, % of total tax revenues



Source: European Commission, DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data.

Notes:

- (1) For the purpose of this graph, 'capital' taxes includes all categories not classified as labour, corporate or consumption tax.
- (2) Labour taxation includes employers' and employees' social contributions.
- (3) This graph excludes taxes assessed but unlikely to be collected.

² COM(2021) 251 final, Uma tributação das empresas para o século XXI.

³ in Annual Report on Taxation 2021 - Review of Taxation Policies in the EU Member.

Neste momento os debates internacionais ao nível do G20 e da OCDE, como veremos de seguida, estão a focar-se numa solução global com reforma da lógica internacional de tributação das sociedades, com especial enfoque na reafecção do direito a tributar e na tributação mínima efetiva. A Comissão Europeia anunciou ainda que independentemente de ser alcançado um acordo global em concreto, a discussão influenciará determinantemente a definição da agenda fiscal empresarial da União Europeia.

Assim, a agenda terá como enfoque permitir um crescimento justo e sustentável e assegurar a tributação efetiva.

A nível nacional, os Estados-Membros são convidados a sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos cujas externalidades inerentes à atividade desenvolvida tenham impactos sociais negativos, bem como eliminar subsídios prejudiciais. Por outro lado, incentiva-se a adaptação do sistema tributário à digitalização da economia, devendo essa digitalização abranger as diferentes Administrações Tributárias dos Estados-Membros e a redução dos custos de conformidade das empresas para assim fomentar o investimento transfronteiriço e assim ser criado o ambiente propício para as empresas poderem prosperar numa Europa ecológica e digital.

A Comissão Europeia adianta que a cobrança efetiva de receita fiscal *“é vital para financiar serviços públicos de qualidade e é uma condição prévia para uma repartição justa da carga fiscal entre os contribuintes”*⁴, considerando nesse sentido que os Estados-Membros não devem permitir – por exemplo – que o pagamento de juros ou *royalties* possa ser realizado a destinatários em países de baixa ou nenhuma tributação sem que tenham sido pagos impostos na UE. Na esteira desta premissa a Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários do Parlamento Europeu, produziu um relatório em que se propõe, entre outras medidas, que seja implementado um sistema que garanta que os dividendos, juros e *royalties* pagos a entidades não residentes na União Europeia sejam tributados a uma taxa efectiva mínima e que seja harmonizada a forma de pedido de reembolso intracomunitária das retenções na fonte sofridas.

No passado mês de Outubro⁵, 136 dos 140 países que fazem parte do Estrutura Inclusiva da OCDE / G20 sobre Erosão da Base e Transferência de Lucros (BEPS) comprometeram-se politicamente a avançar com mudanças estruturais no sistema tributário empresarial internacional. Embora a complexidade das mudanças propostas traga desafios, é de louvar todos os desenvolvimentos que tragam estabilidade e simplificação (via harmonização) ao sistema tributário internacional. Estas propostas estão organizadas em dois pilares:

- Pilar um: onde se pretende determinar a realocação de direitos tributários, procurando-se adaptar o sistema de tributação internacional aos novos modelos de negócios, revendo as regras de alocação de lucros e de conexão, de forma a que os Estados onde se realizada o consumo passem a ter direito a tributar.
- Pilar dois: onde se pretende salvaguardar a tributação dos lucros das multinacionais a um nível mínimo de tributação efetiva estabelecida em 15%.

Estas regras apenas se aplicam a multinacionais, no caso do Pilar 1, com um volume de negócios global de, pelo menos 20 biliões de euros, e no caso do Pilar 2 a multinacionais com um volume de negócios consolidado de, pelo menos, 750 milhões de euros.

Os Estados continuarão a ser soberanos na definição de taxas inferiores a 15% ou de incentivos com o mesmo resultado nas situações não abrangidas. Assim, o incentivo à não deslocalização por força da uniformização das regras poderá não ser absoluto. Há ainda uma miríade de empresas que poderão ser atraídas por sistemas fiscais transparentes, com autoridades fiscais competentes e colaborativas e com taxas efetivas de impostos tidas como justas. Ou seja, este acordo não põe fim absoluto à concorrência fiscal.

Vários países estão preocupados com a perda de receitas que resultará da adopção do Pilar Um e com a perda do instrumento de política fiscal [vetor de atração de investimento] por efeitos da aplicação das medidas previstas no Pilar Dois.

Obviamente que a introdução destas propostas no ordenamento jurídico internacional exigirá grande coordenação entre as diferentes jurisdições, sendo expectável que, a nível Europeu, estas medidas sejam aplicadas através de Diretiva, uniformizando-se assim o objectivo e confiando-se aos diferentes Estados-Membros uma apertada liberdade quanto ao meio para o alcançar.

Inúmeros detalhes-chave terão ainda de ser acordados obrigando os governos envolvidos a chegarem a um acordo profundo para garantir uma aplicação consistente. A implementação será certamente complexa, exigindo-se novas regras domésticas, tratados tributários adaptados, uma nova convenção multilateral, incluindo novos mecanismos de arbitragem para evitar a dupla ou múltipla tributação.

A próxima fase envolve discussões técnicas profundas sobre como as regras funcionarão na prática. Pretende-se a remoção de todos os Impostos sobre Serviços Digitais, o compromisso na não introdução de tais medidas no futuro e a não imposição de qualquer Imposto sobre Serviços Digitais (que tenha sido recentemente promulgado) entre 8 de outubro de 2021 e 31 de dezembro de 2023.

⁴ COM(2021) 251 final.

⁵ in, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising.

A Comissão Europeia, que tinha inicialmente anunciado que iria avançar isoladamente para a tributação dos serviços digitais, anunciou no passado mês de Julho que iria aguardar pelas conclusões das discussões tidas ao nível do G20 e OCDE para apresentar a sua proposta de implementação comunitária dessas alterações.

O acordo envolve uma combinação cuidadosa de trocas políticas. Pelo menos em teoria, os Países mais desenvolvidos podem beneficiar no sentido de que os maiores mercados irão atrair a maior parte da nova receita realocada para as jurisdições de uso ou consumo dos bens ou serviços (sob o Pilar Um).

Sob o imposto mínimo (Pilar Dois), muitos dos maiores mercados já têm taxas de impostos mais elevadas e muitas vezes representam as jurisdições sede que devem receber uma grande parte do imposto adicional sob o Pilar Dois. Em contraste, as jurisdições de menor dimensão que, impulsionadas por uma política fiscal assente em taxas menores de imposto e por via de incentivos específicos [e.g. como Irlanda e Suíça] têm conseguido atuar como centros de investimento estrangeiro, poderão perder receitas fiscais sob o Pilar Um e enfrentar uma competição mais forte na atração de investimento estrangeiro como resultado da implementação do Pilar Dois. Também se coloca a questão de saber até que ponto este acordo beneficiaria os países em desenvolvimento.

Ao mesmo tempo que ocorre esta discussão conceptual a nível global, o *European Parliamentary Research Service* publicou um estudo⁶ cujos resultados confirmam que a complexidade do imposto sobre o rendimento e os enormes custos de *compliance* são das maiores lacunas dos sistemas fiscais nos países da Europa. Para diminuição dessas lacunas, será importante aumentar a eficácia administrativa e de fiscalização. O mesmo acontece no que diz respeito ao aumento da transparência, com uma redução perceptível dos custos de cumprimento das obrigações fiscais.

Conforme é referido no estudo, é extremamente complexo lidar com as diferentes legislações fiscais em toda a UE, sem ter acesso em língua inglesa a informações e orientação das autoridades fiscais locais. Acresce a isto a não harmonização das regras contabilísticas bem como dificuldades acrescidas com as diferentes regras associadas às obrigações fiscais. Também é realçado como relevante no estudo a não harmonização ao nível do reporte de prejuízos fiscais.

Grandes desafios também se levantam no que diz respeito aos atrasos na digitalização dos sistemas fiscais e das administrações fiscais, ainda contando com uma vasta força de trabalho e utilizando sistemas não digitais num ambiente de baixa produtividade. O impacto positivo de uma administração digital é agora mais perceptível do que nunca desde a pandemia, um período durante o qual as autoridades que já haviam implementado medidas digitais se mostraram muito mais resilientes. Esta relativa falta de digitalização em alguns Estados-Membros constitui também uma causa e uma consequência da falta de dados comparáveis e fiáveis a nível da UE, o que é uma das principais limitações quando se trata de analisar os efeitos da evasão fiscal.

Quando os desafios são grandes as oportunidades são ainda maiores e, portanto, deverá ser grande o esforço a dedicar às mesmas. Assim, tais desafios apenas serão ultrapassados com o reforço e cooperação administrativa entre os Estados-Membros. E apesar de terem sido dados passos relevantes com as diretivas sobre cooperação administrativa (DAC 1 a DAC 6), muito ainda se poderá fazer.

Vejam-se já, por exemplo, os avanços previstos na Diretiva de Cooperação Administrativa (DAC 7) direcionada para os desafios da economia digital. A adoção desta diretiva garantirá que os Estados-Membros procedam ao intercâmbio automático de informações sobre as receitas geradas pelos vendedores nas plataformas digitais, localizadas ou não na União Europeia.

A necessidade da existência de uma declaração fiscal consolidada única, uma plataforma digital única e um balcão único são outras das questões muitas vezes abordadas ao nível comunitário. Para a concretização destes objetivos seria essencial uma harmonização das regras contabilísticas. A maioria dos sistemas comunitários baseia o cálculo do lucro tributável no lucro contabilístico, com os devidos ajustamentos. A importância da harmonização da base será essencial para aquilo que poderá ser a simplificação e harmonização dos ajustamentos fiscais.

Neste cenário, como deve Portugal fazer uso da sua política fiscal?

Partindo agora para as eventuais medidas que Portugal poderia adotar, como incremento para o desenvolvimento da economia e aumento da competitividade fiscal, afigura-se essencial, inicialmente, refletir e tecer algumas considerações acerca do nosso regime atual face aos demais países. O regime português não é competitivo face aos demais regimes europeus. No mais recente estudo⁷ elaborado pela *Tax Foundation*, Portugal é o quarto pior país da OCDE em termos de competitividade fiscal, como se poderá observar a partir da tabela que se segue:

⁶ *Fair and simpler taxation supporting the recovery strategy – Ways to lower compliance costs and improve EU corporate income taxation.*

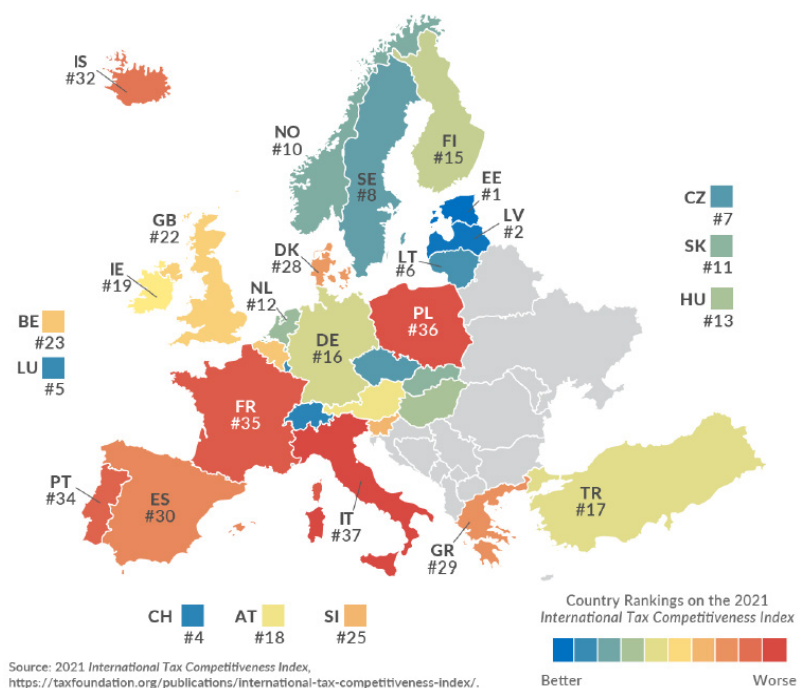
⁷ *International Tax Competitiveness Index 2021.*

Tabela 1 - 2021 International Tax Competitiveness Index Rankings

Country	Overall Rank	Overall Score	Corporate Tax Rank	Individual Taxes Rank	Consumption Taxes Rank	Property Taxes Rank	Cross-Border Tax Rules Rank
Estonia	1	100.0	3	1	9	1	15
Latvia	2	85.1	2	5	27	5	9
New Zealand	3	81.3	28	6	6	2	22
Switzerland	4	78.4	10	15	1	35	2
Luxembourg	5	76.5	25	20	4	13	5
Lithuania	6	76.5	4	7	24	7	23
Czech Republic	7	75.5	8	4	35	6	12
Sweden	8	72.9	9	18	16	8	14
Australia	9	71.3	29	17	7	4	24
Norway	10	70.6	11	13	18	15	11
Spain	30	57.1	32	19	10	36	17
Colombia	31	55.0	37	2	20	23	35
Iceland	32	53.7	13	36	19	27	31
Mexico	33	52.5	31	16	26	9	36
Portugal	34	49.0	35	31	33	20	28
France	35	48.7	34	37	21	34	13
Poland	36	45.7	14	12	37	31	29
Italy	37	44.6	30	33	28	37	26

Portugal, ocupa assim, em matéria de impostos sobre as sociedades a 34.º posição no ranking, o que coloca o território nacional como um país em situação delicada na Europa, como se infere da análise da figura infra:

Gráfico 2 - European OECD Country Rankings on the 2021 International Tax Competitiveness Index



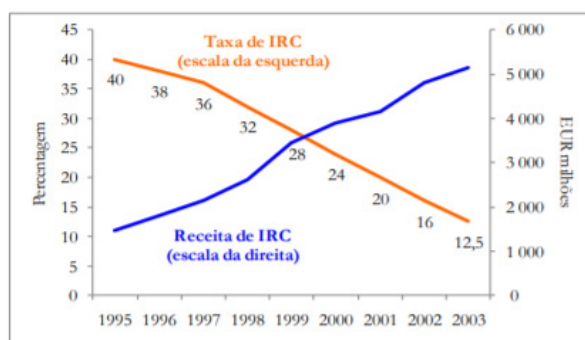
Face a esta realidade, e considerando a autonomia que, apesar de limitada neste âmbito, pode e deve ser exercida, dever-se-iam antecipar desde já todas as questões que visassem a simplificação do seu sistema fiscal.

Uma medida, que na minha perspectiva se revela fundamental para tornar Portugal mais competitivo, de simples e fácil aplicação, consubstancia-se na diminuição da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), para níveis na ordem dos 15%. Obviamente que tal redução não poderá ser imediata, mas desde que anunciada com a devida antecedência, e desde que se garanta a sua efectiva entrada em vigor, permitirá o incremento do investimento no país, compensando-se certamente a eventual diminuição das receitas fiscais por efeito da diminuição da taxa nominal.

Nunca é demais relembrar o caso de sucesso da Irlanda. Em meados dos anos 90, a Irlanda foi pressionada pela Comissão Europeia, a abandonar o regime dual de tributação sobre as empresas, em que existia um regime geral

de tributação sobre as empresas de 40% e uma tributação reduzida de 10% que se aplicava ao setor industrial e às empresas instaladas no Centro Financeiro Internacional de Dublin e na Zona Livre do Aeroporto de Shannon. Em 1998, o governo Irlandês propôs-se a reduzir faseadamente durante cinco anos, a taxa geral de imposto que já era de 32% para 12.5%.⁸ Do exposto, concluiu-se que, apesar da redução da taxa sobre o rendimento das pessoas coletivas, a receita fiscal subiu todos os anos, cerca de 18%. O investimento cresceu anualmente a uma taxa de 9.3% e a taxa de emprego subiu anualmente 4%. A Figura que se segue apresenta a taxa de geral de imposto sobre as sociedades e a respetiva receita fiscal na Irlanda, no período entre 1995 e 2003:

Gráfico 3 - Taxa geral ajustada* de imposto sobre as sociedades e respetiva receita na Irlanda, 1995-2003



* Incluindo adicionais de imposto e sobretaxas de cariz local, municipal, nacional e estadual.

Fonte: Comissão Europeia.

Os dados recolhidos do Relatório da Comissão para a Reforma do IRC de 2013, demonstram que a Irlanda no período compreendido entre 2000 e 2010, apresentou uma receita fiscal, resultante da cobrança de impostos sobre as sociedades, de 3.3% do PIB anual da Irlanda, em comparação com os 3.1% em Portugal e 2.4% na Alemanha e em França, conseguido através de uma taxa de imposto de 14.5% na Irlanda, 29.8% em Portugal, 37.4% na Alemanha e de 32.5% em França. Daqui se infere que a Irlanda, apesar de ter a taxa mais baixa dentro do leque de países mencionados, foi o país que apresentou maior receita fiscal em termos relativos face ao PIB.

Como se depreende, a diminuição das taxas de imposto proporciona um crescimento económico, investimento e criação de emprego, e curiosamente, há um claro desincentivo à fraude e evasão fiscais por as taxas de imposto serem relativamente baixas. Este é um exemplo óbvio - bem conhecido como *Curva de Laffer* - demonstrando que nem sempre de um incremento da taxa de imposto resulta um incremento de receita fiscal, pelo contrário.

A Irlanda apresenta assim um enorme grau de competitividade fiscal na tributação direta das empresas, e, mesmo quando pressionados pela Troika e pelos restantes países europeus (aquando do recurso à ajuda externa em 2010) não alteraram a taxa de 12.5%, tendo tido apoio neste sentido, até por parte das forças políticas de oposição. De facto, isto diz muito acerca de um país, que se encontra mais preocupado com o seu dinamismo económico do que propriamente com quezílias políticas.

Apresento, de seguida, um conjunto de incentivos fiscais presentes na Irlanda, que poderiam ser transpostos para o ordenamento jurídico português:

- Taxa de IRC 12,5% (passará para 15% em 2023)
- Isenção para novas empresas Start-Up: elimina-se, durante 3 anos, a tributação dos rendimentos empresariais, desde que o montante de imposto seja inferior a 40.000€. Se o imposto estiver compreendido entre 40.000€ e 60.000€ a isenção é aplicada parcialmente.

Outro caso de sucesso, no que à atração de investimento estrangeiro e nacional diz respeito, é a Eslováquia. Em 2004, procedeu a uma reforma do sistema fiscal, com o objetivo de *criar “uma conjuntura favorável para o investimento e competitividade, tanto para as empresas como para as famílias, que trouxesse dinamismo à economia (...) Assim, tornou-se o sistema fiscal muito mais simples e claro, tendo sido eliminadas as ineficiências e fraquezas detetadas no anterior regime fiscal, bem como as distorções do sistema enquanto instrumento para atingir objetivos não fiscais.”*⁹

Por conseguinte, a Eslováquia passou a prever desde 2004 uma taxa de imposto sobre as empresas de 19%, tendo passado a existir um único escalão de IRS e ainda uma taxa única de IVA. Neste seguimento, eliminou a

⁸ Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas 2013.

⁹ Relatório da Comissão para a Reforma de IRC-2013

maior parte das exceções relativas a regimes especiais. O resultado da reforma operada culminou, em 2004, na redução do défice público, e nos anos que se seguiram, até 2008, no crescimento do PIB, do investimento e das taxas de empregabilidade.

Mas a diminuição da taxa de imposto não se esgota na diminuição da taxa nominal de imposto. Urge revogar a Derrama Estadual, promessa de compromisso da Reforma de 2014, e reanalisar todas as taxas específicas sobre determinados sectores que foram sendo criadas nos últimos anos sem qualquer tipo de sustentação, a não ser a arrecadação de receita fiscal adicional. Está comprovado que uma diminuição das taxas não conduz necessariamente a uma diminuição da receita fiscal. Precisamos de captar empresas, mas para isso será necessário criar incentivos para que estas se estabeleçam.

Nesse âmbito seria importante permitir às empresas deduzirem à coleta a maior percentagem possível – dentro das eventuais limitações internacionais e comunitárias impostas – dos montantes alocados a atividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D), bem como introduzir a possibilidade de reembolsar as empresas pelo montante do crédito fiscal gerado, mas que não tenha sido utilizado durante o prazo de reporte, tal como previsto no sistema Francês. Adicionalmente dever-se-á reforçar o regime de *Patent Box*.

É de louvar a meu ver o reforço do regime do patent box previsto na proposta do Orçamento de Estado para 2022 (que acabou de ser chumbado à data desta reflexão). Este novo regime de *Patent Box* prevê uma dedução ao lucro tributável de 85% (por oposição a uma dedução de 50% atualmente em vigor) dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de propriedade industrial. Apesar da não aprovação do Orçamento do Estado, esta medida deverá ser implementada assim que possível uma vez que tornará o regime português num dos mais competitivos a nível Europeu.

No entanto, poderemos ser mais audazes. Atualmente apenas os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador, podem usufruir do regime. Porque não também equacionar o alargamento do regime de *patent box* a rendimento que se consiga identificar como receita de I&D desenvolvido pela empresa, e que se encontra implícito no preço dos bens produzidos e/ou serviços prestados por estas.

Outras medidas deveriam na minha opinião ser analisadas, nomeadamente, simplificação dos diferentes regimes de benefícios fiscais existentes e criação de incentivos fiscais indutores de comportamentos.

Por outro lado, e seguindo de perto a recente Recomendação da Comissão Europeia¹⁰, seria importante implementar em Portugal um regime de *carry back* no reporte de prejuízos fiscais, tornando a este nível Portugal mais competitivo, em comparação com outros regimes fiscais Europeus. Esta lógica de maior solidariedade entre períodos de tributação reflete um apoio bastante importante à tesouraria das empresas, sobretudo em momentos de alteração abrupta de resultados. A mesma lógica poderá ser aplicada aos benefícios fiscais, antecipando-se assim a materialização do benefício concedido às empresas na medida em que a dedução passa a poder ser realizada ao imposto apurado nos anos anteriores ao ano em que é gerado o benefício.

A constante alteração dos períodos de reporte fiscal acabam por ser algo que apenas adiciona complexidade ao regime. Neste sentido seria importante não existir limite temporal na utilização dos prejuízos fiscais – como na Alemanha –, e, se não possível, estabilizar pelo menos o período de 12 anos para todas as empresas, independentemente da sua dimensão. Se a distinção de prazo de reporte em função da dimensão da empresa permanecer estar-se-á, mais uma vez, a estimular que as empresas queiram necessariamente permanecer PME.

Talvez seja oportuno idealizar um cenário em que o atingimento de estatuto de grande empresa se possa tornar mais apetecível para quem hoje cria uma nova empresa. Neste sentido, devem-se equacionar incentivos fiscais aplicáveis aos sujeitos passivos que no curto prazo sejam pequenas empresas, no médio prazo sejam médias empresas e no longo prazo se transformem em grandes empresas.

Importa também estabilizar os pressupostos definidos para que um determinado sujeito passivo possa beneficiar de um determinado incentivo fiscal. Definido o benefício fiscal este deve-se tornar perene e indiferente à pressão do momento político ou económico. Infelizmente é hoje bastante comum a alteração ou inclusão de novos pressupostos que não eram previstos à partida e que em nada se relacionam com a opção de política fiscal que criou o incentivo.

Refira-se a este respeito, o regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho introduzido pelo Orçamento do Estado para 2021, e pela Portaria n.º 295/2021, que veio “regulamentar” esse regime – ou verdadeiramente “legislar” –, e que veio limitar o acesso das grandes empresas com resultado contabilístico positivo em 2020 a determinados apoios públicos e incentivos fiscais. Passou-se assim a exigir a estas empresas que partilhassem o custo social de manterem colaboradores nos seus quadros que no limite – face à diminuição da atividade económica – não seriam necessários.

¹⁰ Recomendação (EU) 2021/801 da Comissão de 18 de maio de 2021 relativa ao tratamento fiscal das perdas durante a crise da Covid-19.

Não nos parece que este tipo de medidas inesperadas e que introduzem instabilidade devam estar ao serviço do Estado para fazer face às suas necessidades de curto, médio ou longo prazo. A política de incentivos deve ser coerente e revista apenas quando o comportamento que se promoveu deixar de ser necessário.

Neste sentido, veja-se a medida apresentada na proposta de Orçamento de Estado para 2022, onde é proposta a criação de um Regime de Incentivo Fiscal à Recuperação (IFR), onde o Estado concede a possibilidade de as entidades elegíveis poderem deduzir à coleta uma percentagem entre 10% a 25% das despesas elegíveis, desde que o sujeito passivo, durante um período de três anos, não distribua lucros nem cesse contratos de trabalho, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho. Este é um incentivo fiscal “mascarado”, não é neutro, constituindo a não distribuição de dividendos uma condição *sine qua non* da aplicação do benefício. Estas condições, não são incentivadoras de investimento em Portugal, e, consequentemente, o país não beneficia da conotação de *Business Friendly*.

Acresce a isto, o facto de Portugal evidenciar várias lacunas no seu sistema fiscal, que importava desde já colmatar e antecipar. Alterações ao Regime de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) também seriam desejáveis. Apesar de simples, possui entraves e limita consideravelmente as empresas, quer no que às participações sociais diz respeito como aos requisitos temporais que lhe estão subjacentes, quer naquilo que são as exceções à “consolidação”.

No que à lista de países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável diz respeito, a dita “*lista negra*”, não se compreende como é que Portugal inclui oitenta e dois países em comparação com a União Europeia, que tem apenas doze. Este facto, permite-nos refletir acerca do eventual critério que Portugal possa utilizar na inserção dos países na lista. Será totalmente arbitrário? Fundar-se-á na informação que circula nos media? Crê-se que Portugal tem como objetivo fundamental a arrecadação de receita fiscal, mas na prossecução de tal objetivo valerá tudo? A revisão desta lista é há anos reclamada, mas nada é realizado a esse nível.

Ao longo dos últimos anos têm vindo a ser impostas sanções fiscais sobre as empresas que investem em Portugal e que aqui criam postos de trabalho, pelo facto de serem direta ou indiretamente detidas por entidades residentes em jurisdições listadas. A única alternativa que essas empresas têm ao seu dispor para não sofrerem essas sanções é mesmo deixarem Portugal, uma vez que o mecanismo legal previsto para a revisão da lista apenas pode ser acionado pela jurisdição em causa. Uma vez que a decisão sobre o pedido apenas se funda em dados em concreto e do domínio público, urge que este mecanismo seja alterado para que o pedido possa ser realizado por qualquer interessado. Só assim se dá a oportunidade destes sujeitos passivos de alguma forma reagirem da posição *kafkiana* em que se encontram.

Seria também relevante criar incentivos à capitalização das empresas. Sendo já uma questão crítica da economia nacional, a verdade é que em resultado dos efeitos da pandemia, as empresas nacionais sacrificaram ainda mais os seus rácios de autonomia financeira. Do ponto de vista fiscal poder-se-ia ir mais longe no regime de remuneração de capital social, aliás na esteira do anunciado pela Comissão Europeia¹¹ que anuncia a apresentação de uma proposta para combater a distorção dívida-capital próprio na tributação das sociedades, através de um sistema de dedução aplicável ao financiamento por capitais próprios. Neste sentido, o aumento da taxa atual de 7% e deixar de ter limites absolutos poderá facilmente induzir ao reforço da capitalização das empresas nacionais. Por outro lado, dever-se-á também eliminar a redução prevista da percentagem para o cálculo do limite de dedutibilidade de encargos financeiros.

A reintrodução do benefício fiscal de dedução ao lucro tributável aplicável a sujeitos passivos de IRC que apurem criação líquida de postos de trabalho - desta vez e ao contrário do previsto no extinto benefício fiscal da criação líquida de emprego (art.19.º do EBF) - independentemente das características dos colaboradores considerados, seria também essencial. O montante da dedução poderia ser apurado com base na majoração em 150% do montante dos encargos salariais suportados pela entidade patronal com os colaboradores considerados para este efeito e sem qualquer limite máximo.

Adicionalmente e como forma de simplificação das regras de apuramento do imposto devido pela maioria das micro e pequenas entidades, que contribuem de forma residual para a receita fiscal, seria salutar a introdução de um mecanismo de apuramento do lucro tributável simplificado obrigatório, sendo nestes casos dispensadas quaisquer obrigações adicionais declarativas para além da entrega do ficheiro SAFT-Contabilidade. Com esta medida reduzir-se-ia a dedicação dos sujeitos passivos e sobretudo da Autoridade Tributária com um conjunto significativo de empresas.

Por fim, mas não menos importante, cumpre referir os maiores entraves ao investimento em Portugal, que se consubstanciam no excesso de burocracia exigida no sistema fiscal, a instabilidade legislativa, que gera incerteza jurídica, o elevado índice de litigiosidade e como agravamento, o congestionamento dos tribunais fiscais.¹²

¹¹ In COM(2021) 251 final.

¹² Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas 2013.

Conclusão

Num País como Portugal, carente de recursos naturais, capital e conhecimento científico, a competitividade do sistema fiscal tem de ser entendida como um desígnio nacional, imune às discussões, interesses e opções circunstanciais. São por demais evidentes as vantagens dos Estados que souberam discutir e fixar da forma mais unânime possível as traves mestras dos respetivos sistemas fiscais. O exercício é exigente, porque basilado entre os compromissos sociais e pela dívida pública, mas estou certa que os mecanismos ainda ao serviço do Estado permitem com rapidez começar a inverter o percurso de perda competitividade fiscal verificado ao longo dos últimos anos, se for essa a intenção.

PARTE 4

CAPÍTULO I

Uma reforma do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Contexto global e nacional

CLOTILDE CELORICO PALMA

Ex Consultora da Comissão Europeia para a reforma do IVA

Advogada

Professora universitária

Árbitra no CAAD

1. Notas introdutórias – As características do IVA e as limitações do legislador nacional

Como se sabe, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um sério caso de sucesso no mundo da fiscalidade. De facto, existem actualmente quase duzentos países a nível mundial que basearam o seu sistema de tributação das transacções no modelo deste imposto, em muito ultrapassando os 27 Estados Membros (EM) da União Europeia (UE).¹

Nos países de expressão portuguesa, podemos encontrar este tributo em Moçambique, em Cabo Verde e em Angola, estando a respectiva introdução a ser analisada no Brasil existindo dois projectos pendentes, bem como em São Tomé, onde existe igualmente um projecto, sendo que na Guiné o Imposto de Consumo apresenta já algumas adaptações ao modelo IVA carecendo ainda de importantes modificações.²

Trata-se, inequivocamente, de um caso de sucesso. E o sucesso deste imposto deve-se a quê? Basicamente às suas características, nomeadamente ao facto de potenciar elevadas receitas fiscais aliado ao seu conhecido efeito anestesiante (quem é que já fez contas ao IVA que pagou ao logo do dia?) e à sua propensão neutralidade.³

O IVA é, a nível mundial, um dos impostos que mais releva para efeitos da eficiente tributação do consumo, objectivo especialmente alcançado com uma ampla base tributável e reduzido número de taxas de imposto,

O nosso modelo de IVA tem assim subjacente uma matriz comunitária, facto que condiciona a margem de manobra do legislador nacional e naturalmente, a adopção de medidas em termos de competitividade, de simplificação e de redução de custos, reptos que nos foram lançados para elaborar este escrito, o que não invalida que, dentro deste (enorme) constrangimento, possamos tentar responder-lhe.

O processo de harmonização deste imposto foi efectuado por etapas, a última das quais, de natureza essencialmente formal, decorre da recente Directiva 2006/112/CE, vulgo Directiva IVA ou DIVA⁴, que codifica o segundo sistema comum do IVA, revogando a Sexta Directiva. Importa todavia notar que temos zonas de intenso, de médio e de fraco grau de harmonização, o que significa que ainda existem margens de manobra em IVA aproveitáveis pelos EM, apesar de a grande maioria das normas ser de forte harmonização nada podendo fazer o legislador interno a não ser cumpri-las ainda que se revelem totalmente inadequadas à realidade nacional.

Com efeito, este imposto não se encontra totalmente harmonizado. Embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos EM, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras do Direito da União Europeia, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações e, consequentemente, diferentes aplicações (ainda que, note-se, se verifique uma correcta transposição das regras do Direito da UE).

¹ O embrião deste imposto encontra-se nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas adoptados no início do séc. XX em alguns países europeus, entre eles a França e a Alemanha. A concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Directivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Directiva de 1977, deve-se ao este inspector de finanças francês Maurice Lauré, conhecido como o pai deste imposto que, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respectivos mecanismos essenciais, criou uma espécie tributária que incidia apenas no valor acrescentado dos produtos.

² Sobre a adopção do IVA no Brasil veja-se a obra AAVV – IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães (organizadores), Instituto Fórum de Direito Tributário, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2007. Relativamente à implementação do IVA em Moçambique veja-se Aboobacar Zainadine Dauto Changa, “A implementação do IVA em Moçambique”, in ibidem, pp. 463-526 e Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano, Cadernos IDEFF n.º 1, Maio de 2012, Almedina. Quanto à introdução do IVA em Cabo Verde, veja-se Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo verdiano, Cadernos IDEFF internacional n.º 4, Novembro 2014, Sérgio Vasques, “Focus in Cape Verde: Introduction of VAT”, VAT Monitor vol. 16, n.º 5, 2005, pp. 349-355, e “A introdução do IVA em Cabo Verde”, in AAVV – IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo, op. cit., pp. 157-172. Quanto ao IVA em Angola veja-se Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano, Cadernos IDEFF internacional n.º 6, Fevereiro de 2020. Sobre a experiência dos países da CPLP, vejam-se ainda as comunicações apresentadas na I Conferência de Directores Gerais dos Impostos da Comunidade de Países de Língua Portuguesa, organizada pela DGCI em 20 de Maio de 2009. No tocante ao IVA na Guiné-Bissau, veja-se Clotilde Celorico Palma e Denilde Miguel Correia da Cunha “A introdução do IVA na Guiné – algumas reflexões”, Estudos de IVA V, Almedina, Janeiro de 2020, pp. 147- 173.

³ Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, pp. 39-73 e Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, 6.ª edição, Almedina, Setembro de 2014, pp. 19-34.

2. Tendências recentes da evolução legislativa do IVA

Fazendo uma pequena incursão histórica, em termos de tendências recentes da evolução do imposto poderemos salientar as seguintes:

(i) Revisão das regras relativas às prestações de serviços – da origem para o destino.

Conforme defende a Comissão no tocante às prestações de serviços, as alterações deverão convergir no sentido da respectiva tributação no local onde ocorre o acto de consumo. Neste contexto, as regras de localização das prestações de serviços em IVA sofreram alterações significativas com a aprovação do denominado Pacote IVA⁵, sobretudo em relação às prestações de serviços realizadas entre sujeitos passivos de IVA (operações B2B)⁶, que passaram a ser tributadas no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente dos mesmos.

(ii) Maior simplificação e harmonização do imposto

Regista-se neste sentido a aprovação da Directiva IVA, do Regulamento de Execução que interpreta regras da Directiva IVA⁷, bem como da Directiva da facturação, que altera alguns aspectos quanto à facturação, eliminando os obstáculos existentes quanto à transmissão e arquivamento das facturas electrónicas e que foi transposta em 1 de Janeiro de 2013.⁸

(iii) Alargamento do *reverse charge*

De referir neste contexto a Directiva CO2, que permite a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa (licenças de emissão de CO2)⁹, bem como o Pacote IVA, que veio aumentar as situações em que o adquirente se torna sujeito passivo do imposto nas prestações de serviços B2B.

(iv) Alargamento do mecanismo do balcão único

Nas operações B2C sujeitas a IVA localizadas num EM diferente daquele em que o fornecedor ou o prestador se encontra estabelecido, o cumprimento das regras específicas desse EM nem sempre é fácil. Para o efeito, encontrava-se previsto, apenas nos casos da prestação de serviços electrónicos B2C efectuadas por prestadores não estabelecidos na UE, um mecanismo de balcão único. De acordo com este mecanismo, o operador do país terceiro, não obstante localizar as suas operações em diferentes EM, escolhe apenas um como EM membro através do qual irá cumprir as suas obrigações, obtendo junto deste um número de identificação fiscal e cumprindo as suas obrigações via electrónica através de uma declaração única. Este mecanismo tem vindo sucessivamente a ser alargado e esperamos que esta tendência prossiga.

(v) Revisão das taxas reduzidas

A lista dos bens e serviços aos quais os EM podem aplicar taxas reduzidas do imposto (Anexo III da Directiva IVA), foi alterada através da denominada Directiva das taxas reduzidas¹⁰. No caso de Portugal, veio possibilitar a aplicação da taxa reduzida às portagens sobre o Rio Tejo em Lisboa, alterando, para o efeito, o disposto no artigo

⁴ Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006.

⁵ Composto pela Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, pela Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, relativa ao mecanismo de reembolso de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro onde suportam a despesa, e pelo Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações sobre as novas regras. Todos estes actos foram publicados no JO L 44 de 20 de Fevereiro de 2008.

⁶ Sobre as novas regras de localização das prestações de serviços veja-se Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, op. cit., Almedina, pp. 107-141, “O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 97, Abril 2008, pp. 49-53, e Rui Lares, A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA, Almedina, Coimbra, Outubro de 2008 e IVA – A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 208, Janeiro 2010. 15 As novas regras foram entre nós transpostas através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, e do Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro.

⁷ Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, de 15 de Março de 2011.

⁸ Directiva 2010/45/EU, de 13 de Julho.

⁹ Directiva 2010/23/EU, de 16 de Março de 2010, entre nós transposta no artigo 2.º do Código do IVA. Sobre esta questão veja-se os nossos artigos “A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de *reverse charge*”, Revista TOC n.º 118, Janeiro 2010 e “IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, da FDL, IDEFF, ano 1, n.º 3, Inverno 2008.

¹⁰ Directiva 2009/47/CE, de 5 de Maio de 2009. 20 Sobre esta questão veja-se, da autora, “A história do IVA nas portagens das pontes sobre o Tejo”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 424, Julho-Dezembro 2009. 21 COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010. 22 Estão disponíveis, juntamente com um relatório que resume os seus principais elementos em http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm. O Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa (IDEFF), participou activamente nesta tarefa, tendo organizado um Seminário internacional e remetido as respostas às diversas questões suscitadas.

105.º da Directiva IVA.

Em 1 de Dezembro de 2010, a Comissão apresentou um Livro Verde sobre o futuro do IVA¹¹, convidou os interessados a participarem nesta discussão e recebeu mais de 1700 contributos.

Como a Comissão salienta, temos um sistema comum que tem as suas raízes no primeiro sistema comum instituído em 1967, substituído pelo segundo sistema comum da Sexta Directiva de 1977. Ora, volvidos mais de quarenta anos da implantação deste tributo na então Comunidade Económica Europeia, é este o sistema que se encontra em vigor. Na realidade temos actualmente um sistema complexo. Ora, o sistema IVA deve responder a novos desafios para melhorar a eficácia e a eficiência do sistema fiscal europeu. A aceleração da globalização, a intensificação da concorrência de novas regiões chave em matéria económica no mundo, bem como a rápida mutação dos modelos empresariais e o progresso técnico, devem ser tomados em consideração para o efeito. Acresce que a crise financeira expôs os EM a um duplo desafio em termos de política económica: incentivar o crescimento económico sustentável e consolidar as finanças públicas

A 6 de Dezembro de 2011, a Comissão apresentou, essencialmente com base nos resultados da consulta pública lançada com o Livro Verde, uma Comunicação com um duplo objectivo.¹² Por um lado, definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA que possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da UE. Por outro lado, indicar os domínios prioritários para novas acções a empreender nos próximos anos. Neste contexto, como características fundamentais de um novo sistema de IVA para a UE a Comissão indica duas, a saber: (i) Um sistema de IVA da UE com base no princípio do destino Nesta Comunicação a Comissão abandona o “mito romântico” do princípio de tributação no país de origem¹³ que desde sempre defendera, tornando definitivo o regime transitório, e (ii) Um sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto.

Neste contexto, a Comissão, em termos de linha de acção e calendarização, veio apresentar 26 medidas, entre elas, como grande prioridade, assegurar a introdução harmoniosa do mini balcão único em 2015 alargando-o, a recomendação de uma utilização restrita das taxas reduzidas de IVA, propostas para reduzir a incerteza jurídica e os custos de conformidade decorrentes das 27 diferentes estruturas de taxas, e sobre um mecanismo de reacção rápida para enfrentar a fraude súbita em 2012, bem como relativamente ao regime definitivo de tributação do comércio intra-UE.

A 6 de Dezembro de 2011, a Comissão apresentou uma Comunicação com um duplo objectivo: definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA que possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da UE, e indicar os domínios prioritários para novas acções a empreender nos próximos anos.¹⁴

A 4 de Abril de 2016, a Comissão apresentou uma Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social, relativa a um Plano de Acção sobre o IVA. Este Plano tem por objectivo a criação de um espaço único do IVA na UE e as vias para a respectiva concretização. Em termos gerais, define as etapas progressivas necessárias para o efeito e prevê acções imediatas e urgentes para combater os desvios do IVA e adaptar o sistema do IVA à economia digital e às necessidades das PME, fornecendo orientações claras e a mais longo prazo sobre o sistema definitivo do IVA nas transacções intracomunitárias de bens e as taxas do imposto. Neste contexto foram apresentadas diversas propostas, designadamente a proposta de Directiva do Conselho que altera a DIVA no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre EM¹⁵, e diversos actos relativos ao comércio electrónico e vendas

¹¹ Livro Verde da Comissão sobre o futuro do IVA - COM (2010) 695, de Dezembro de 2010- Sobre o Livro Verde veja se Clotilde Celorico Palma, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1, Março de 2011, “A Reforma do IVA – algumas propostas”, Revista TOC n.º 135, Julho 2011, e “A reforma do IVA – Como manter o sucesso do imposto”, Jornal de Negócios, 7 de Junho de 2011. 27 http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm 28 COM (2011) 510 de 29.6.2011. 29 COM (2011) 851 final.

¹² COM (2011) 851 final.

¹³ Sobre as propostas de um regime definitivo de tributação veja se, nomeadamente, António Carlos dos Santos e Mário Alberto Alexandre, “O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?”, CTF n.º 397, Jan./Mar. 2000. Sobre os desenvolvimentos mais recentes no domínio do IVA veja se, nomeadamente, Clotilde Celorico Palma, “A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?”, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 5, Setembro 2005, Mário Alexandre, “A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de ‘balcão único’ ou one stop shop”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, Novembro 2008, pp. 155 165, e António Carlos dos Santos, “The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, n.º 3, Ano I, 2008, pp. 59 76.

¹⁴ Rumo a um espaço único na UE – Chegou o momento de decidir - COM (2016) 148 final.

¹⁵ COM (2018), 329 25.05.2018.

¹⁶ A Directiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, o Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho, de 5 de Dezembro de 2017, a Directiva (UE) 2019/1995, do Conselho, de 21 de Novembro, a Decisão (UE) 2020/1109, do Conselho, de 20 de Julho 2020, Regulamentos de Execução (UE) 2019/2026, de 21 de Novembro de 2019, e 2020/1112, de 20 de Julho de 2020, do Conselho, os Regulamentos de Execução (UE) 2020/194 de 12 de Fevereiro de 2020 e 2020/1318, de 22 de Setembro de 2020, da Comissão, Regulamento Delegado (UE) 2019/1143 da Comissão, de 14 de Março de 2019, e o Regulamento Delegado (UE) 2020/877 da Comissão, de 3 de Abril de 2020

à distância.¹⁶ Entre nós, o Decreto-Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto, veio proceder à transposição destas regras. Foi ainda apresentada uma proposta de Directiva das taxas¹⁷, que foi considerada como prioritária na Presidência portuguesa não obstante não se conhecerem resultados.

Mais recentemente, na *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho - Plano de Acção para uma Tributação Justa e Simples que apoie a Estratégia de Recuperação*¹⁸, a Comissão veio apresentar as tendências do futuro do IVA, insistindo nos vectores da adaptação à economia digital, da simplificação, mediante, nomeadamente, o alargamento do balcão único, das alterações do regime transitório com vista a diminuir a fraude e evasão fiscais, das taxas reduzidas, da alteração do Comité IVA¹⁹ e da intensificação da cooperação administrativa.

A proposta sobre o regime transitório substitui este regime, aplicável desde 1 de Janeiro de 1993, por um regime definitivo do IVA nas trocas comerciais entre empresas (B2B) intra-União, no qual as operações nacionais e transfronteiras de bens serão tratadas da mesma maneira.

No actual regime do IVA, as entregas transfronteiras de bens B2B são divididas em duas operações diferentes para efeitos de IVA: uma entrega isenta no EM de partida dos bens e uma aquisição intracomunitária tributada no EM de destino - propõe-se que uma entrega transfronteiras de bens B2B no interior da União dê lugar a uma operação única para efeitos de IVA - entrega intra-União de bens, deixando a aquisição intracomunitária de bens de existir como operação sujeita a IVA.

É o fornecedor, em princípio, o devedor do IVA no EM de chegada das bens, excepto nos casos em que o fornecedor não esteja aí estabelecido e o adquirente seja um “sujeito passivo certificado”, caso em que lhe incumbe pagar o IVA devido através do mecanismo de autoliquidação no EM de chegada dos bens.

Para o efeito prevê-se um portal em linha único (balcão único) através do qual todos os operadores B2B (entre empresas) da UE possam cumprir as suas obrigações em matéria de IVA, tal como anunciado nas propostas de reforma da Comissão de Outubro de 2017. Este regime estará igualmente disponível para empresas de fora da UE que pretendam vender a outras empresas na União e que, de outra forma, teriam de se registar para efeitos de IVA em cada EM. Uma vez em vigor, estas empresas apenas terão de designar um intermediário na UE para tratar das obrigações em matéria de IVA em seu nome.

As alterações irão reduzir o número de formalidades administrativas a cumprir pelas empresas quando vendem a outras empresas situadas noutros EM. As obrigações específicas de prestação de informações relacionadas com o regime transitório do IVA deixarão de ser necessárias para o comércio de mercadorias. A facturação posterior relativa ao comércio na UE será regida pelas regras do EM do vendedor, o que deverá torná-la menos onerosa para este último.

De acordo com a proposta relativa ao Comité, pretende-se atribuir competências de execução à Comissão. A Comissão não dispõe actualmente de competências de execução no que diz respeito à DIVA. O único instrumento existente para a Comissão promover a aplicação uniforme das regras da UE em matéria de IVA é um Comité Consultivo instituído nos termos do artigo 398.º da Directiva IVA, o Comité do IVA. O Comité do IVA é composto por representantes dos EM e da Comissão e examina as questões relativas à aplicação das disposições da UE em matéria de IVA suscitadas pela Comissão ou por um EM. Dado que se trata de um comité consultivo, actualmente só pode aprovar orientações não vinculativas sobre a aplicação da DIVA, e as medidas de execução vinculativas só podem ser adoptadas pelo Conselho com base numa proposta da Comissão (artigo 397.º da DIVA).

Ora, a experiência mostra que estas orientações nem sempre garantem uma aplicação uniforme da legislação da UE em matéria de IVA. Por exemplo, o Comité do IVA não conseguiu recentemente adoptar orientações por unanimidade sobre uma série de questões relevantes.

No que concerne à Proposta de Directiva das taxas reduzidas, em vez de se alargar a longa lista de bens e serviços a que podem ser aplicadas taxas reduzidas, o Anexo III da DIVA seria substituído por uma lista negativa à qual não podem ser aplicadas taxas reduzidas, sendo que os EM devem garantir que a taxa média ponderada do IVA aplicado às operações em relação às quais o IVA não pode ser deduzido será sempre superior a 12 %.

Como exorta a Comissão, a crise sem precedentes causada pela COVID 19 perturbou profundamente as economias da UE e de outros países. A UE e as suas instituições, EM, empresas e cidadãos enfrentam esta imensa crise num momento fundamentalmente transformador, definido por desafios climáticos e ambientais, uma revolução digital, crescente desigualdade e mudanças geopolíticas.

Uma tributação justa e eficiente será ainda mais importante neste contexto, pelo que a Comissão intensificará

¹⁷ Proposta de Directiva {SWD (2018) 7 final} - {SWD (2018) 8 final}, Brussels, 18.1.2018 COM (2018) 20 final 2018/0005 (CNS).

¹⁸ COM (2020) 312 final, 15.7.2020.

¹⁹ COM (2020) 749 final, 18.12.2020.

a luta contra a fraude fiscal e outras práticas desleais.

É neste âmbito que é apresentado um Pacote Fiscal com um Plano de Acção de 2020 com 25 acções que a Comissão irá propor e executar até 2024 no domínio da tributação directa e indirecta, sendo de enfatizar em termos gerais; (i) Uma proposta legislativa para a revisão da Directiva relativa à cooperação administrativa, que irá introduzir uma troca automática de informações entre as administrações fiscais dos EM relativa a rendimentos/receitas geradas por vendedores nas plataformas digitais. (ii) Uma Comunicação sobre a *Boa governação fiscal na UE e fora dela*, que irá analisar os progressos realizados no reforço da boa governação fiscal na UE, mas também no exterior, e propor domínios a melhorar, com ênfase numa reforma do Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas, numa revisão da lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais, em melhorias para reforçar a boa governação fiscal em relação aos fundos da UE e medidas defensivas melhores e coordenadas pelos EM, e no apoio aos países parceiros em desenvolvimento para reforçar a boa governação fiscal.

3. A adopção do IVA por Portugal – principais problemas

No tocante a Portugal, da leitura do relatório que precedeu o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, conclui-se existir uma preocupação em veicular a ideia de que a substituição do Imposto de Transacções pelo IVA se impôs e justificou independentemente da adesão à então Comunidade Económica Europeia. Afirma-se mesmo no preâmbulo do nosso Código, ter existido uma “inflexão na estratégia da reforma da tributação indirecta” já que se, aquando dos trabalhos preparatórios conducentes à sua elaboração, a adopção do IVA era vista como um imperativo decorrente da adesão. O facto de a sua entrada em vigor ocorrer num momento em que Portugal não estaria ainda vinculado ao *acquis communautaire*, significaria que a opção pelo IVA se desligou das incidências da adesão à CEE para assentar nos próprios méritos do imposto em confronto com o sistema monofásico do imposto de transacções.

Suscitou-se então o problema da taxa zero para os consumos essenciais e a questão do regime tributário das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, tendo-se consagrado um regime especial no tocante à possibilidade de aplicação de taxas mais reduzidas do imposto nestas Regiões devido aos custos de insularidade, bem como algumas isenções para o transporte de bens e pessoas entre as ilhas e estas e o continente. Devido ao reconhecimento das dificuldades inerentes à localização das ilhas, que justificam o reconhecimento da existência de custos de insularidade, Portugal foi autorizado, desde logo no Tratado de Adesão à então CEE, a aplicar taxas mais reduzidas do IVA a tais Regiões. Esta possibilidade consta do disposto no n.º 2 do artigo 105.º da Directiva IVA, que determina que “Portugal pode aplicar, às operações efectuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e às importações efectuadas directamente nestas regiões, taxas de montante inferior às aplicadas no Continente.

Com a introdução do IVA houve um aumento substancial do âmbito de incidência subjectiva do imposto: o Imposto de Transacções incidia apenas sobre os produtores e os grossistas e com o IVA passaram igualmente a estar abrangidos os prestadores de serviços e os retalhistas.

Em termos de obstáculos administrativos, tínhamos uma Administração Fiscal que necessitava de reforço em meios humanos e materiais, tendo sido afectos mais funcionários. O IVA tornou-se logo a principal fonte de receita do Estado (excluindo as quotizações para a Segurança Social). Não houve perturbações graves na economia e no funcionamento da máquina fiscal e, em geral, foi bem aceite pela população. Como nota Arlindo Correia, feita a incursão pela história da introdução do IVA e da implantação da sua administração, pode concluir-se que se tratou “nitidamente de um caso de sucesso, apesar de dois ou três pormenores que correram menos bem.”²⁰

Sobre os efeitos económicos deste imposto, Gomes Santos, num estudo muito interessante²¹, notava que na perspectiva orçamental o peso do IVA tem vindo a reforçar-se de forma continuada e com estabilidade, situando-se à volta dos 23% a partir de 1994 e bem acima da média da União Europeia (4% acima). Quanto a dados de eficiência económica, os estudos internacionais, basicamente os da OCDE, apontam para os 55-60% nos últimos 10 anos, acima da média da União Europeia e de muitos outros países de referência. Mas especialmente preocupantes se revelam em particular os dados que o autor aponta relativamente ao facto de ser notório o peso significativo de

²⁰ In “A Experiência Administrativa da Introdução ao IVA”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, op. cit., p. 21. Relativamente à introdução do IVA em Portugal veja-se, designadamente, Maria Teresa Graça de Lemos, *ibidem*, pp. 7-47, “Harmonização das legislações dos EM da CEE no âmbito do Imposto sobre Transacções”, CTF n.º 193/195, pp. 89-99, “Alguns aspectos da substituição do Imposto de Transacções pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Comemoração do XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 1984, pp. 635-666, e “Algumas considerações sobre a adopção do IVA comunitário”, CTF n.ºs 247-249, Julho/Setembro 1979, pp. 149-196, J. Xavier de Basto, “A adopção por Portugal do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) da Comunidade Económica Europeia”, Comunicações 1, 1981, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, AAVV – O Impacto do IVA na Economia Portuguesa, Comissão do IVA, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1984, Carlos de Almeida Sampaio, A harmonização fiscal nas Comunidades Europeias, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1984, e O IVA e o modelo económico português, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1984, José Carlos Gomes Santos, Gabriel Duarte, Raúl Esteves, O sistema fiscal português face à integração europeia, Imprensa Nacional Casa da Moeda, s/d, e António Joaquim Carvalho, “Efeitos económicos e sociais do imposto sobre o valor acrescentado”, CTF n.ºs 316/318, Abril/Junho 1985.

²¹ 39 José Carlos Gomes Santos, “O IVA – Um Imposto (muito especial) sobre o Consumo”, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, op. cit..

contribuintes e situações abrangidas por regimes especiais.

Neste contexto, indica que cerca de metade dos sujeitos passivos de IVA estavam inscritos nos regimes especiais de isenção dos artigos 53.º a 59.º do Código do IVA, estando cerca de 40% abrangidos pela isenção do regime do artigo 53.º. Tal como referia, a situação indicava que a fixação legal dos valores do volume de negócios que determina a isenção, se situa em montantes excessivos atendendo à dimensão da nossa realidade profissional e empresarial e à prática internacional, notando que tais dados são igualmente reveladores de evasão fiscal através de subavaliação ou ocultação de vendas por parte de certos operadores. Denotava, ainda, que se verificava uma extrema concentração de imposto num número reduzido de sujeitos passivos, indicando que, de acordo com os dados oficiais disponíveis (ano de 2000, INE), de um universo superior a 770 000 contribuintes, 192 sujeitos passivos eram responsáveis por mais de um terço do IVA entregue nos cofres do Estado, e 0,6% dos sujeitos passivos representavam quase dois terços do total da arrecadação, enquanto que, no outro extremo, o IVA relativo a 565 000 sujeitos passivos (cerca de 73% do universo dos contribuintes) não chegava a atingir 2,5% da cobrança...

São exactamente as mesmas preocupações que encontramos no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal de 2009, propondo se uma revogação deste regime e a sua substituição por um novo regime de pequenos sujeitos passivos acompanhado de um regime especial de tributação.

Esta situação permanece.

4. Para onde deveremos ir?

Como concluem Joaquim Miranda Sarmiento, Alexandra Adão e Victor Barros numa análise económica à eficiência deste imposto²², a análise empírica conclui que a eficiência do IVA é consistentemente explicada por cinco variáveis. A primeira relaciona-se com a taxa normal de IVA - quanto mais elevada for a taxa normal, menos eficiente será o imposto. Em contraste, taxas implícitas mais elevadas aumentam a eficiência do imposto. Em conjunto, estes resultados sugerem que uma convergência entre a taxa normal e a taxa efectiva de IVA podem potenciar a melhoria da eficiência do imposto, sendo alcançável com diversas medidas tais como maiores restrições à utilização da taxa reduzida, aumento da fraude e evasão fiscal e bem assim, com a limitação das isenções. Tal como sublinham, como esperado, um maior crescimento económico e níveis de PIB *per capita* mais elevados são variáveis consistentes nas diversas estimações na capacidade de explicação de uma maior eficiência do imposto. Maior poder aquisitivo é tipicamente canalizado para consumo de bens tendencialmente sujeitos à taxa normal de imposto e cujas isenções também serão menos relevantes. Por fim, os resultados sugerem que a presença dos países na Zona Euro está associada a uma menor eficiência do IVA.

A resposta ao repto que nos foi lançado implica uma análise numa dupla perspectiva, a saber, o que, e nosso entendimento deverá ser levado a cabo na UE e o que poderemos fazer a nível nacional.

4.1 Rumo a adoptar na UE

Vejamos então o que se poderá fazer na UE em nome da competitividade, da simplificação e da redução de custos de contexto.

O modelo comum do IVA na UE apresenta ainda muitas deficiências que se devem, essencialmente, a um grau de harmonização legislativa insuficiente (sendo, nomeadamente, permitidas diversas opções no regime vigente), mas também às distintas interpretações e aplicações práticas das regras comunitárias deste tributo e a algumas derrogações ao sistema comum. Acresce a sua complexidade, a burocracia e os custos de cumprimento. O insatisfatório grau de harmonização do imposto, pondo em causa o princípio da neutralidade, abre portas a relevantes problemas, concretamente a significativas distorções de concorrência em diversos domínios, tais como os da delimitação negativa de incidência das entidades públicas e das isenções²³.

O Plano de Acção da Comissão Europeia de Julho de 2020 vai no bom caminho, resta saber se todas as propostas serão exequíveis e o se serão nos prazos indicados, contudo, temos dúvidas quanto à eficácia das propostas da Comissão no que tange à neutralidade do imposto. Se somos totalmente a favor no que se reporta às medidas constantes do Pacote digital, de intensificação da cooperação administrativa e de alargamento do balcão único, temos dúvidas quanto às alterações gerais propostas quanto ao regime transitório com vista a diminuir a fraude e evasão fiscais embora nos pareça um bom princípio. Quanto às taxas reduzidas, concordamos que tinham que ser introduzidas alterações, mas esta solução radical evitará realmente distorções de concorrência, introduz mesmo simplificação? Uma situação que nos deixa bastante apreensivas é a da alteração do Comité IVA, propensa a des-

²² Joaquim Miranda Sarmiento, Alexandra Adão e Victor Barros, in "Determinantes da eficiência do IVA na União Europeia", em vias de publicação no Livro de Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos a editar na Almedina.

²³ A este propósito veja-se, da autora, As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade, dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Dezembro 2010.

favorecer pequenos países como o nosso.

Em suma, no geral damos nota positiva mas resta saber em que termos serão aprovadas as propostas em termos legais e como serão aplicadas pelas Administrações Fiscais.

Alguna racionalização do sistema existente passa, em nosso entendimento, pela adopção das seguintes medidas²⁴:

a) Alargamento da base de incidência do imposto e revisão das isenções

Somos a favor de uma revisão urgente das regras de delimitação negativa de incidência a par das isenções e da tributação dos subsídios, com tendência para adopção de um sistema generalizado de tributação como o existente na Nova Zelândia. Quanto ao tratamento das entidades públicas, entendemos que se tornou num dos símbolos do anacronismo das regras do Direito da União Europeia, encontrando se manifestamente em ruptura com o princípio da neutralidade, sendo cada vez mais premente proceder à sua revisão. Para o efeito, defendemos um modelo de tributação generalizada tipo neozelandês, contudo, tratando se de uma revolução, dever se á adoptar uma solução gradual, começando se por introduzir aperfeiçoamentos nas regras actuais. Associada a esta problemática está a questão das isenções e dos subsídios, dado estes normalmente serem atribuídos por entidades públicas.

No referente às isenções, na DIVA, as isenções nas operações internas estão previstas nos respectivos artigos 132.º e 135.º. As isenções previstas no artigo 132.º da DIVA reportam se a actividades de interesse geral, como os serviços públicos postais, a assistência médica e sanitária, a assistência e segurança sociais, a protecção da infância, juventude e idosos, a educação, ensino e formação profissional, as actividades políticas, sindicais, religiosas, cívicas, etc., o desporto e educação física, e os serviços culturais. Ora, será pouco provável que se consigam restringir ou eliminar. Não obstante, poder se á aventar a redução de algumas das isenções que vêm previstas no artigo 135.º da DIVA (isenções em benefício de outras actividades, tais como operações financeiras, locação de bens imóveis e jogos), desde que precedida de estudos aprofundados, de natureza essencialmente técnica (no caso das operações financeiras, por ex., estamos perante operações tecnicamente difíceis de tributar – *hard to tax items*, em que se revela particularmente complexa a aplicação do imposto²⁵). As isenções são contrárias ao princípio do IVA como um imposto de ampla base de incidência, sendo questionável a razão de ser de muitas das isenções actuais, como é o caso da isenção aplicável aos serviços públicos postais. Como a Comissão salienta, alargar a base de incidência mediante a redução do número de isenções permitiria reforçar a eficácia e a neutralidade do imposto, constituindo uma alternativa válida ao aumento das taxas de IVA. Um imposto totalmente neutro parece estar fora de questão sempre se concedendo algumas isenções, existindo, eventualmente, diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e serviços.

Uma questão que não é tratada pela Comissão é a das subvenções. De acordo com as regras do sistema comum do IVA, as subvenções tributáveis em sede deste imposto são as “subvenções directamente relacionadas com o preço”, tendo o legislador comunitário pretendido incluir na matéria colectável do IVA todas as ajudas que influenciam directamente o montante da contrapartida obtida pelo fornecedor ou pelo prestador. As soluções que têm vindo a ser sugeridas pela Comissão no quadro das propostas alternativas de tributação das entidades públicas em IVA, podem resumir se nas opções de tributar todos os subsídios ou manter o *status quo*, procedendo a algumas alterações pontuais

b) Revisão das taxas, com reintrodução da possibilidade de aplicação da taxa agravada

Os EM utilizaram distintamente as possibilidades resultantes da DIVA, o que resultou numa situação diferenciada e complexa. Chega-se ao ponto de a Hungria ter aumentado a taxa normal para além do permitido (para 27%).

A diferença das taxas e as distintas interpretações e aplicações que são dadas a certos conceitos fazem variar o âmbito de aplicação do imposto, provocando distorções de concorrência significativas, nomeadamente em situações transfronteiriças relativas, designadamente, ao consumo de bens alimentares e combustíveis. Por outro lado, existem casos em que produtos semelhantes merecem taxas distintas. Entendemos que a aplicação de taxas reduzidas do imposto deveria ser delimitada a uma lista curta. Embora seja muito difícil uma maior aproximação dos níveis das taxas, seria desejável. Por outro lado, em tempos de crise, e antes de assistirmos a tentativas de aumento do nível máximo das taxas gerais do IVA actualmente em 25%, afigura se nos que se deveria reintroduzir ao nível da União Europeia a possibilidade de os EM aplicarem taxas agravadas de IVA (possibilidade esta que foi abolida em Janeiro de 1993).

²⁴ Veja se, neste contexto, Clotilde Celorico Palma, “A reforma do IVA – Como manter o sucesso do imposto”, op. cit., e “Respostas ao Livro Verde da Comissão Europeia sobre a reforma do IVA”, elaboradas por Alexandra Martins, Clotilde Celorico Palma, Cidália Lança, Miguel Silva Pinto e Rui Lares, publicadas na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, da FDL, IDEFF, Ano IV, n.º 1, Março/2011.

²⁵ Sobre esta temática veja se Clotilde Celorico Palma, Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos do IDEFF n.º 13, Almedina, Março 2011.

c) **Maior harmonização do direito à dedução do IVA**

O exercício do direito à dedução não se encontra suficientemente harmonizado nos diversos EM, dando azo a situações que colocam em causa o princípio da neutralidade. Há despesas que são indedutíveis em determinados EM e dedutíveis noutros e que são afectas ao exercício da actividade profissional dos sujeitos passivos. Ora, dever-se-ia, no mínimo, permitir uma percentagem do direito à dedução relativamente a certas despesas, como, por exemplo, veículos afectos ao exercício da actividade profissional do sujeito passivo.

d) **Simplificação do regime transitório de tributação das operações intra UE**

O facto de as operações nacionais e intra UE continuarem a ser tratadas de forma diferente para fins de IVA é, indiscutivelmente, um obstáculo à melhoria do funcionamento do mercado único. Optando-se pela manutenção do sistema actual, temos que aperfeiçoá-lo, o que passa por uma simplificação e por um reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscal. Atentas as dificuldades de consenso que desde sempre existiram quanto ao desenho de um regime definitivo de tributação no Estado membro de origem, a manutenção do regime transitório, com pequenos aperfeiçoamentos, afigura-se nos uma solução pragmática, mais viável que o “mito da origem”. Ora, a manter-se a tributação no lugar de destino, o balcão único continuará a ser conveniente por representar uma medida de simplificação e favorecer o cumprimento das regras e o comércio transfronteiras.

Neste contexto as medidas de alargamento do balcão único propostas vão no bom sentido, importando igualmente reduzir burocracias relativas a procedimentos documentais.

e) **Simplificação generalizada de procedimentos**

A digitalização da economia e das autoridades nacionais deve ser tratada como uma oportunidade. A utilização de soluções digitais facilita as tarefas das administrações fiscais e será fundamental para reduzir os custos de conformidade, tanto para aquelas como para as empresas.

No tocante à simplificação do sistema existente e em especial à diminuição de custos de cumprimento, é desejável um alargamento do mecanismo do balcão único a outras situações, tal como tem vindo a ser feito.

Uma outra questão fundamental em nosso entendimento é a de se alcançar uma maior harmonização quanto à interpretação e aplicação das regras da DIVA. A existência de casos de dupla tributação em sede de IVA, decorrentes de divergências na interpretação das normas da Directiva por administrações fiscais diferentes (não obstante a conformidade dessa interpretação com as regras comuns), ou da diferente qualificação da mesma operação, transversal a mais de um EM, na área das operações intra UE (transmissão versus aquisição intra UE de bens, conceito de meios de transporte novos), pode justificar uma nova iniciativa comunitária através de uma alargamento/revisão do Regulamento da DIVA.

Por outro lado, as decisões do Comité IVA devem ser mais divulgadas e publicadas, conforme o preconizado pela Comissão.

Relativamente à burocracia e custos de cumprimentos, os principais problemas respeitam à existência de duplicação de obrigações e de obrigações declarativas desnecessárias. A esta situação acresce ainda o facto de a Directiva facturação não cumprir os objectivos que a proposta da Comissão visava e, excepcionando as alterações em matéria de facturação electrónica, não introduzir qualquer simplificação ou verdadeira harmonização em matéria de facturação. A DIVA deveria ser alterada no sentido de eliminar algumas das obrigações declarativas que aí são previstas e harmonizar os prazos de entrega de outras.

f) **Concepção de mecanismos favoráveis aos grupos de empresas que actuam no espaço intra UE**

g) **Reforço da cooperação administrativa**

A diferença entre as receitas esperadas e as receitas efectivamente obtidas em sede de IVA, vulgarmente denominado por *VAT Gap* ou por hiato da receita do IVA, pode ser expressa em termos absolutos ou em termos relativos. Em termos absolutos, o *VAT Gap* da UE ascendeu a 147,1 mil milhões de euros em 2016, montante este que representou cerca de 12,3% da totalidade das receitas esperadas de IVA e 0,99% do PIB do conjunto dos EM.

Embora ainda seja extremamente elevado, o *VAT Gap* melhorou ligeiramente nos últimos anos. Em conformidade com o Relatório sobre o *VAT Gap* publicado pela Comissão em 10 de Setembro de 2020²⁶, os países da UE perderam 140 mil milhões de EUR de receitas de IVA em 2018.

Em termos nominais, o desvio global do IVA da UE diminuiu ligeiramente, em quase mil milhões de EUR, para 140 040 milhões de EUR em 2018, um abrandamento em relação ao decréscimo de 2 900 milhões de EUR em 2017. Esta tendência decrescente deverá manter-se por mais um ano, embora a pandemia de coronavírus possa

²⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2020 Final Report .

voltar a inverter a tendência positiva.

Tal como em 2017, a Roménia registou o maior VAT Gap, tendo perdido 33,8 % das receitas do IVA em 2018, seguida da Grécia (30,1 %) e da Lituânia (25,9 %). Os menores desvios registaram-se na Suécia (0,7 %), na Croácia (3,5 %) e na Finlândia (3,6 %). Em termos absolutos, os desvios do IVA mais elevados foram registados em Itália (35,4 mil milhões de EUR), no Reino Unido (23,5 mil milhões de EUR) e na Alemanha (22 mil milhões de EUR).

Portugal passou de 10,6% em 2017 para 9,6% de VAT Gap em 2018.

Os dados relativos a 2020 preveem uma inversão desta tendência, com uma perda potencial de 164 mil milhões de EUR em 2020, devido aos efeitos da pandemia de coronavírus na economia.

O reforço da cooperação administrativa deve sempre ser uma das linhas de orientação das reformas do IVA.

Ainda neste contexto somos a favor da criação de mecanismos que controlem a concorrência fiscal prejudicial em IVA (Portugal defendeu sempre a inclusão do IVA no âmbito do exercício do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas).

4.2 Rumo a adoptar em Portugal

Já no que toca a medidas a adoptar a nível interno, não somos a favor de uma taxa única de IVA que, a nosso ver, geraria problemas de aumentos de preços insustentáveis, nem tão pouco de aumentos das taxas do imposto que, a nosso ver, já se encontram no limite.

Tão pouco somos a favor de um mecanismo generalizado de *reverse charge*, que desvirtuaria as características do imposto.

No tocante a Portugal, cremos que, em especial, deveremos centrar as atenções sobre o grave problema que representa a excessiva concentração de contribuintes no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA, ponderando se seriamente as alternativas aventadas no *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal de 2009*.

Existem, aqui e além, outros aspectos a ponderar, nomeadamente a questão das despesas que não são susceptíveis de conferir direito à dedução do IVA, tais como as viaturas de turismo.

Portugal não acolheu a possibilidade de criação de grupos para efeitos de IVA, dada a fraca tradição da figura entre nós e as dificuldades que a fixação do seu conteúdo jurídico envolve. De acordo com o entendimento da nossa Administração Fiscal, a criação de grupos IVA exclusivamente para sectores isentos não implicaria qualquer simplificação no cumprimento das obrigações por parte das empresas que os constituem e, indubitavelmente, introduziria uma maior complexidade no controlo das operações realizadas pelo grupo.²⁷

Uma nota para o seguinte aspecto: O artigo 100.º da Proposta de Directiva das taxas reduzidas do IVA vem alterar o artigo 105.º da DIVA. O que diz o artigo 105.º, n.º 2, é que Portugal pode aplicar nas Regiões Autónomas taxas de IVA mais baixas do que no Continente, reproduzindo neste contexto o que está no Tratado de Adesão. Ora, esta proposta vem aditar que a taxa não pode ser inferior a 15%...Será que as Regiões Autónomas foram ouvidas sobre esta matéria? Para além de que se trata de matéria acordada no Tratado de Adesão de Portugal à então CEE... É uma limitação de um direito que negociámos aquando da Adesão. Uma coisa é limitarmos a taxa a nível interno, outra coisa é abdicarmos desse direito!

5. Como estruturar o mix da receita fiscal?

Quanto à pergunta de como estruturar o mix da receita fiscal, várias questões se podem formular que transcendem a nossa reflexão sobre o IVA.

Devemos criar mais impostos? De que tipo? Deverão ser criados ao nível da UE, da OCDE ou num espectro mais alargado?

Qual o papel da troca de informações e da cooperação e assistência administrativa?

E o que dizer das experiências da Cidadania, da Educação Fiscal e da Moralidade Tributária e a sua relação,

²⁷ Neste contexto, veja-se a Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu no que respeita à faculdade de criação de grupos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (COM (2009) 325 final Bruxelas, 2.7.2009). Sobre esta Comunicação veja-se Clotilde Celorico Palma, “A Comunicação da Comissão Europeia sobre a faculdade de criação de grupos de IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II n.º 3, Outono 2009.

²⁸ Relativamente a estas matérias veja-se, nomeadamente, António Carlos dos Santos, “As Ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: o olhar da Ciência Política”, *Fiscalidade Outros Olhares*, António Carlos dos Santos e Cidália Maria da Mota Lopes (coordenação), Vida Económica, Julho de 2013, “As Políticas de Educação e Cidadania Fiscal – o caso de Portugal e do Projecto de Educação e Cidadania Fiscal”, - *Políticas de Cidadania e Educação Fiscal na Lusofonia*, Clotilde Celorico Palma, org., Almedina, Abril de 2019, e, da autora, “Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Social em tempos de COVID-19”, *Economic Analysis of Law Review*, Vol 11, N.º 2, 2020.

nomeadamente, com a corrupção?²⁸

Que dizer do nosso sistema fiscal nestas matérias? Como é que os diferentes impostos tratam destas questões? Não será o nosso sistema fiscal confiscatório penalizando “falsos ricos”?²⁹ Não estaremos a sobrecarregar a classe média? Justificar-se-ia a criação de outros impostos direccionados a tributar os realmente mais ricos? Quais e como? Quem deve, efectivamente, ser considerado como rico para estes efeitos? Justifica-se a criação de impostos sobre as grandes fortunas? Qual o papel do imposto sucessório?

As medidas a adoptar devem ser permanentes ou temporárias?

Será o nosso sistema desequilibrado no que se reporta à tributação das pessoas singulares e das sociedades?

Como, quando e porquê devem os países tributar os ricos ou os mais ricos? A decisão de tributar os ricos ou os mais ricos pode ter consequências relevantes ao nível da economia dos países, no crescimento económico e na distribuição dos recursos económicos e nas oportunidades. E essas consequências podem ser positivas e/ou nefastas. Aqui, como noutros domínios, a doutrina divide-se, mas é claro que não há uma solução que sirva a todos os países. Cada caso é um caso.

Como desenhar um sistema fiscal?

Neste contexto é desde logo interessante analisar o que nos diz a recente Comunicação da Comissão *Business Taxation for the 21st Century*³⁰. Como se salienta, a pandemia ocorreu num contexto em que importantes tendências estão a moldar as nossas economias e sociedades, incluindo o envelhecimento da população, as alterações climáticas, a degradação ambiental, a globalização e a transformação do mercado de trabalho. A pandemia também acelerou as tendências já existentes para a digitalização. Ora, estas tendências têm grandes impactos nos valores tributáveis existentes e exigem uma reflexão sobre a definição de quadros fiscais eficazes, sustentáveis e equitativos no futuro, nomeadamente através da consideração da combinação de impostos global.

Os conceitos fundamentais de residência fiscal e a fonte estão desactualizados. Neste contexto assinalamos o Projecto BEPS da OCDE e todas as iniciativas daí decorrentes, nomeadamente a adopção das Directivas Anti-elisão Fiscal na UE e, mais recentemente, a solução global para reformar o desactualizado sistema internacional de tributação das sociedades, com intervenção na reafecção de direitos de tributação e a tributação mínima efectiva

Como salienta a Comissão, a acção da UE em matéria de tributação das empresas deve ser integrada numa agenda fiscal da UE abrangente sendo necessário combinar de forma equilibrada as receitas fiscais e um sistema fiscal orientado pelos princípios de justiça, eficiência e simplicidade, sendo as seguintes prioridades vitais para o efeito: (i) Permitir um crescimento justo e sustentável e (ii) Assegurar a tributação efectiva.

Como salienta a Comissão no que se reporta à combinação de impostos da UE até 2050³¹, “*Os sistemas fiscais necessitarão de ser modernizados para melhor refletir os desenvolvimentos económicos e sociais em curso e futuros. Os orçamentos dos Estados Membros dependem fortemente dos impostos sobre o trabalho, incluindo as contribuições sociais, que representam mais de 50 % das receitas fiscais globais na UE-27. O IVA é responsável por mais de 15 % da receita fiscal total, enquanto outros valores tributáveis, como os impostos ambientais (6 %), os impostos sobre imóveis (5 %) ou os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas (7 %), contribuem relativamente pouco. Embora a composição geral das receitas fiscais na UE tenha permanecido relativamente estável nas últimas duas décadas, megatendências como as alterações climáticas e a transformação digital do mercado de trabalho deverão ter um impacto na futura combinação de impostos nos Estados-Membros da UE. O envelhecimento da população e o aumento do trabalho atípico podem reduzir a capacidade da tributação do trabalho para gerar as mesmas receitas que são hoje geradas. Com base no Livro Verde sobre o Envelhecimento e no Relatório sobre o Envelhecimento de 2021, tal exigirá que repensemos a forma como o trabalho é tributado e as implicações para outros valores tributáveis, tendo em consideração a necessidade de receitas sustentáveis e de equidade intergeracional, e de contribuir para a sustentabilidade dos sistemas de proteção social. A carga fiscal tradicionalmente elevada sobre o trabalho na UE, também em comparação com outras economias avançadas, terá de ser ainda mais reduzida para favorecer a competitividade, o emprego e a criação de emprego pós- crise. Simultaneamente, as taxas do imposto sobre o consumo já atingiram um máximo histórico, uma vez que as taxas do IVA aumentaram nos anos que se seguiram à crise financeira. Deve ser dada prioridade à limitação da utilização ineficiente de taxas do IVA reduzidas e isenções, que muitas vezes não cumprem o objetivo político esperado. Os impostos comportamentais, como os impostos ambientais e de saúde, continuam a ter uma importância crescente para as políticas fiscais da UE. Impostos ambientais bem desenhados contribuem para apoiar a transição ecológica, transmitindo os sinais de preço corretos e aplicando o princípio do poluidor-pagador. Também geram receitas que podem compensar algumas das necessárias reduções de impostos sobre o trabalho. Da mesma forma,*

²⁸ Sobre esta questão veja-se, da autora, “O problema do confisco fiscal”, Fólio do Senador, Jornal de Contabilidade, APOTEC n.º 433, Julho/Agosto 2013 e “Tributos e confisco – algumas reflexões”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º 3, Outono 2012.

³⁰ Brussels, 18.5.2021 COM (2021) 251 final.

³¹ Ibidem, p. 4.

os impostos de saúde, por exemplo sobre o tabaco ou o álcool, podem melhorar a saúde pública e salvar vidas, ao mesmo tempo que reduzem a pressão sobre os sistemas de saúde pública. Por último, uma futura combinação de impostos preparada para o futuro exigirá a tributação justa e efetiva dos rendimentos de capitais, tanto das pessoas singulares como das empresas. Ao mesmo tempo, serão necessárias a simplificação e outras medidas para reduzir a complexidade administrativa. Além disso, os impostos recorrentes sobre bens imóveis podem ser uma forma relativamente eficaz de aumentar a receita fiscal. No entanto, há que atentar devidamente aos desafios distributivos e administrativos relacionados com a valorização de imóveis.”

O sistema global deve ser simples, a fim de reduzir os custos de conformidade, e deve facilitar o investimento e o crescimento, reforçando o mercado único.³²

A nível fiscal, no contexto da desigualdade entre ricos e pobres, a principal recomendação da OCDE é a de que os Governos não devem ter dúvidas quanto à utilização dos impostos e subsídios para diminuir as diferenças de rendimentos e património. Como salientava a OCDE em 2018, “*Una redistribución bien diseñada y prudente no tendría por qué dañar el crecimiento. No requerimos nuevos instrumentos: más bien, necesitamos utilizar mejor los que tenemos: recortar las deducciones de impuestos, eliminar exenciones fiscales, aumentar el carácter gradual de los sistemas fiscales, utilizar mejor los impuestos sobre la propiedad y, por encima de todo, garantizar un mayor cumplimiento fiscal. Y no olvidemos las transferencias gubernamentales, que desempeñan una función fundamental para garantizar que las familias con bajos ingresos no se queden demasiado atrás.*”³³

A pandemia veio pôr em evidência as desigualdades e impor uma resposta adequada por parte das instâncias internacionais e dos governos ao nível fiscal. Há que repensar a fiscalidade nestes tempos conturbados que ainda não sabemos quando e como irão acabar.

No âmbito da actual crise³⁴, é particularmente interessante e revelador a ênfase posta nas garantias no sentido de um maior cumprimento das obrigações tributárias.³⁵

No Fiscal Monitor de Abril de 2021, o Fundo Monetário Internacional aponta novos dados e indica eventuais soluções para o aumento crescente das desigualdades, designadamente a nível fiscal e dos efeitos assimétricos desta crise pandémica, bem como da necessidade de financiar os défices que dispararam em 2020 e se vão manter elevados para a maioria dos países em 2021.³⁶

Num artigo escrito em paralelo com o *Fiscal Monitor*, o ex-ministro das Finanças Vítor Gaspar, bem como W. Raphael Lam, Paolo Mauro e Mehdi Raissi, entendem que deve haver uma reforma dos sistemas tributários nacionais e internacionais para que se promova maior justiça e se proteja o meio ambiente, propondo-se que, para fazer face à crise da pandemia, os mais ricos passem a pagar mais impostos mas apenas temporariamente.³⁷ Tais medidas deviam ser consideradas no âmbito da estratégia para financiar a saída da crise pandémica e da luta contra as desigualdades: os países, sobretudo os mais avançados, deviam considerar o aumento de impostos sobre os rendimentos ou os rendimentos (heranças, por exemplo) das famílias mais ricas ou sobre os “lucros excessivos” de algumas empresas. Isto é, o FMI defende que os impostos sobre as fortunas também podem ser considerados se as medidas anteriores não forem suficientes.

Maior progressividade nos escalões de rendimento mais elevados é uma das recomendações. O FMI defende, ainda, a possibilidade de, em certos casos, o investimento público ser financiado por impostos indirectos mais

³² Estima-se que os custos de conformidade para as grandes empresas ascendam a cerca de 2 % dos impostos pagos, ao passo que, para as PME, a estimativa é de cerca de 30 % dos impostos pagos. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_survey.pdf.

³³ Desigualdad De ingresos, la brecha entre ricos y pobres, Les Essenciales, Brian Keeley, 2018 Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), OCDE, publicada originalmente pela OCDE em inglês em 2016 com o título OECD Insights. Income Inequality: The Gap between Rich and Poor, p. 8.

³⁴ Sobre a anterior crise financeira veja-se António Carlos dos Santos, “Da crise fiscal do estado à crise do Estado fiscal”, TOC, Revista da OTOC, n.º 201, Dezembro 2016, pp 28-34. Veja-se ainda o seu artigo “A política de austeridade e o rendimento disponível das pessoas singulares após as Leis do Orçamento para 2014”, TOC, Revista da OTOC, n.º 167, Fev. 2014, pp 40-45.

³⁵ Sobre as reformas fiscais em tempos de pandemia veja-se, nomeadamente, Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, OECD, April 2021. Veja-se ainda sobre a matéria as publicações da OCDE Country tax measures during the COVID-19 pandemic (database, Xls), updated 22 April 2021, COVID-19 and the climate crisis: Combining green budgeting and tax policy tools for a better recovery (article), published 29 October 2020, Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery (report), published 9 October 2020, In Tax, Gender Blind is not Gender Neutral: why tax policy responses to COVID-19 must consider women (article) published 1 June 2020, Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience (report, PDF), published 15 April 2020 e Suggested tax policy responses (flyer, PDF), published 20 March 2020, disponíveis em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/>

³⁶ Fiscal Monitor April 2021 A Fair Shot, disponível em <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>. Como se nota, “Empirical evidence on previous pandemics, less widespread than COVID-19, indicates increases in inequality after a few years, especially where fiscal policy is constrained (Furceri and others, forthcoming). Technological change may accelerate, inserting further upward pressure on income inequality (October 2020 Regional Economic Outlook: Asia and Pacific).”

³⁷ <https://www.imf.org/pt/News/Articles/2021/04/07/blog-fiscal-monitor-april-7-2021-tailoring-government-support>

elevados.

Como referiu Paolo Mauro, nas economias avançadas, essa contribuição “*poderia tomar a forma, por exemplo, de uma sobretaxa sobre os impostos individuais ou uma sobretaxa sobre rendimentos das empresas, dado que algumas prosperaram imenso em termos de valorização no mercado de capitais.*”

Estas são algumas das ideias para os chamados países ricos. No caso dos menos ricos, chamados mercados emergentes e economias em desenvolvimento, o foco deve ser o fortalecimento da capacidade tributária para financiar mais apoios sociais.

Os governos devem ainda ter como prioridade, segundo o FMI, o investimento em sistemas de saúde, o fortalecimento dos sistemas de protecção social para ajudar a combater a desigualdade e a pobreza e cortar gastos desnecessários, melhorando em simultâneo as práticas de governança para colher todos os benefícios do apoio fiscal.

Os quatro economistas acreditam ainda que “*se a pandemia global for controlada por via da vacinação, o crescimento económico mais forte daí resultante renderia mais de um bilião de dólares em receitas fiscais adicionais nas economias avançadas até 2025*”, fora as poupanças que proporcionaria por haver menos apoios fiscais. São cinco vezes o PIB português (cerca de 200 mil milhões).³⁸

Como a OCDE tem vindo a alertar³⁹, as medidas fiscais a adoptar em tempos de COVID-19 devem ser perspectivadas em diversos planos, a saber: (i) Medidas em tempos de confinamento; (ii) Medidas pós confinamento; (iii) Medidas para relançar a economia; e (iv) Medidas pós crise. Ou seja, no tocante à política fiscal deveremos ter em consideração quatro fases.

Neste cenário, tal como anteriormente, a política fiscal deve ser pensada quer em termos imediatos quer a curto, médio e longo prazo.⁴⁰ Uma coisa é certa, o papel da fiscalidade, hoje, e antes, como sempre, é especialmente relevante nas diversas etapas ainda incertas desta crise.⁴¹ Não se sabe quanto tempo vão durar e qual a sua intensidade, até agora de geometria variável.

As respostas fiscais à crise adoptadas a nível mundial foram diferentes. Muitas foram rápidas e extensas.⁴²

Neste contexto a OCDE refere que, em consulta com os países da OECD/G20 *Inclusive Framework on BEPS* e outras organizações, está pronta para analisar e explorar novas ideias bem como para visitar as já existentes, como impostos de solidariedade, impostos sobre o carbono, etc. E é precisamente neste âmbito, inserido no Pilar 2 destes trabalhos, que se coloca a questão de uma tributação efectiva mínima para os rendimentos das multinacionais tão falada actualmente.

Num panorama pós crise deveremos ter em consideração os desafios da economia digital e assegurar que as empresas médias e grandes pagam um mínimo de imposto.

Com os níveis de concentração da riqueza a aumentar, a OCDE vem dizer que é preciso assegurar que o capital é efectivamente tributado. Como? De preferência através de um imposto sucessório e de impostos progressivos sobre o capital. Não os havendo, então através de um imposto sobre todo o património líquido, que hoje em dia só existe em quatro países. No seu recente Relatório *Inheritance Taxation in OECD Countries*, a OCDE vem precisamente concluir pela relevância do imposto sucessório e sobre as doações na redução das desigualdades.⁴⁴

Como notava António Carlos dos Santos no contexto da anterior crise financeira, “*...deu-se uma redistribuição de rendimentos invertida: dos mais pobres para os mais abastados e um incentivo à manutenção de práticas pouco sãs na banca e outras instituições financeiras.*”

³⁸ O FMI afirma que a vacinação contra a Covid-19 mais do que se pagará a si mesma.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Sobre este tema veja-se Olivier Blanchard, Thomas Philippon, and Jean Pisani-Ferry. 2020. “A New Policy Toolkit Is Needed as Countries Exit COVID-19 Lockdowns.” Policy Brief 20–8, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, Ruud de Mooij, Ricardo Fenochietto, Shafik Hebous, Sébastien Leduc, and Carolina Osorio-Buitron. 2020. “Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic.” Special Series on COVID-19, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, DC, Christian Ebeke, Nemanja Jovanovic, Svetlana Maslova, Francisco Parodi, Laura Valderrama, Svetlana Vtyurina, and Jing Zhou. 2020. “Corporate Liquidity and Solvency in Europe during the COVID-19 Pandemic: The Role of Policies.” IMF Departmental Paper, International Monetary Fund, Washington, DC, Group of Thirty, G30 Working Group on Corporate Sector Revitalization. 2020, Reviving and Restructuring the Corporate Sector Post-Covid: Designing Public Policy Interventions, Washington, DC: Group of Thirty. Veja-se ainda, da autora, “Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Económica e Social em tempos de COVID-19”, op. cit..

⁴¹ Neste contexto a OCDE, in Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, op. cit., p. 7, afirma que, “The OECD, working with other international organisations, will deploy all its data gathering power and analytical capacities to help governments across the world, and will use its large networks for tax co-operation (the Inclusive Framework on BEPS and the Global Forum with 137 and 161 members, respectively) to facilitate collaboration among all countries.”

⁴² Sobre as medidas adoptadas em Portugal veja-se http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Paginas/default.aspx

⁴³ Neste sentido veja-se Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, op. cit.,.

⁴⁴ https://www.oecd.org/tax/tax-policy/inheritance-taxation-in-oecd-countries-e2879a7d-en.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20more&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%202029-04-2021&utm_term=ctp

(...)

Resta a questão crucial de saber o que pode ser feito do lado da receita, mormente tendo em vista superação da crise fiscal do Estado, o reforço do Estado Fiscal e uma mais justa distribuição da «carga tributária». Sem pretender, longe disso, ser exaustivo, eis, para discussão pública, algumas medidas de política fiscal que podem contribuir para esse desiderato. No plano dos impostos diretos, o IRS, tal como decorre da Constituição, deve ser um imposto único e progressivo. A extinção da sobretaxa e da contribuição especial de solidariedade era uma oportunidade para alargar a progressividade nas taxas gerais do imposto, para que o último escalão não comesse (e terminasse) nos 80 mil euros de rendimento, bem como para rever (reduzindo o número e aproximando as percentagens) os sistemas de alíquotas proporcionais existente (liberatórias, especiais) que acentuam a regressividade do imposto. Por outro lado, a chamada isenção do mínimo de existência poderia ser alargada a outras categorias do IRS em nome do princípio da dignidade da pessoa humana. Quanto ao IRC, o Estado deve evitar entrar em formas de concorrência fiscal danosas (o outro nome do dumping fiscal) que, na prática, só servem para diminuir receitas sem reais contrapartidas. A redução da taxa do IRC não trouxe de volta as empresas do PSI 20 que saíram. E as medidas de concorrência ativa (como a participation exemption ou a patent box) estão em contramão com o Plano BEPS da OCDE e com as orientações políticas da União Europeia decorrentes da recente diretiva antielisão, da proposta de diretiva da matéria coletável comum consolidada, reavivada, no pós-Brexit, em 26 de outubro findo, da aplicação do regime dos auxílios de Estado ou da reorientação do Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas. Em vez de legitimarmos com essa política as condutas de Estados-membros que nos causam prejuízo (como a Holanda, o Luxemburgo, a Áustria, entre outros) e que são dificilmente compreensíveis na área do euro, deveria ser apoiado o esforço de maior harmonização nesta matéria, de forma a criar uma «nívelação do campo de jogo» (level playing field). Sugestões para o IVA e IEC Quanto à tributação do consumo, a margem de manobra é menor. No IVA, imposto fortemente harmonizado, sugere-se a revisão do regime dos pequenos contribuintes e dos pequenos retalhistas (art.ºs 53.º e 60.º e seguintes do CIVA), de forma a travar o que pode considerar-se uma fonte “oficial” do mercado paralelo. Poderá ainda rever-se o sistema de taxas, racionalizando-o, mas, em meu entender, sem considerar a possibilidade de haver uma única taxa de IVA. Nos IEC há que clarificar em que medida estes tributos são vocacionados para a concretização de finalidades extrafinanceiras e se aproximam mais do regime das contribuições que dos impostos. Deve clarificar-se os casos em que esta tributação obedece ao princípio da equivalência (pela ótica do custo ou do benefício) e os casos sujeitos ao princípio da capacidade contributiva. Quanto à tributação do património, para além da eventual reintrodução do imposto sucessório (com tributação à cabeça, na esfera da herança), deve ainda clarificar-se se o IMI tem ou não vocação para ser um imposto sobre o património e, caso não a tenha, analisar como dar corpo ao objetivo constitucional da tributação sobre o património contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Importa ainda ponderar a reavaliação da propriedade rústica, até como forma de incrementar o cuidado pelas terras, florestas, o ordenamento do território e a prevenção de fogos. Em defesa do Estado fiscal, deveria rever-se o regime geral das taxas das autarquias locais (cuja introdução representou um progresso, mas que dez anos depois deixa muitos problemas em aberto) e criar idêntico regime geral para as taxas da administração central e dos institutos públicos e para as contribuições setoriais e financeiras, como é, aliás, exigido pelo texto constitucional, evitando-se a criação de medidas avulsas e reduzindo-se a parafernália da para-fiscalidade. Noutro plano, deve questionar-se se a atual forma de financiamento da Segurança Social, concentrada no fator trabalho, não contém incentivos à substituição do trabalho pela automatização e robotização e, em caso afirmativo, ponderar de que modo as empresas de capital intensivo deveriam contribuir para a sustentação do sistema. Importa, por fim, considerar os aspetos administrativos e judiciais da fiscalidade.”

É difícil não encarar como positiva uma descida dos impostos em Portugal, acompanhada de uma necessária reforma do Estado, mas devemos ter muito cuidado com qualquer proposta que possa agravar as desigualdades sociais.

Defendemos que se deverá recorrer ao agravamento da tributação sobre o rendimento, a impostos progressivos sobre a riqueza e heranças, e ainda a novos impostos ambientais para travar a desigualdade. De preferência através de um imposto sucessório e de impostos progressivos sobre o capital. Não os havendo, então um imposto sobre todo o património líquido, como defende a OCDE nos seus estudos. Esperemos igualmente mais desenvolvimentos sobre algumas medidas em curso na UE, como a FTT- *Financial Transaction Tax* ou imposto sobre as transações financeiras. Apoiamos a criação de uma taxa mínima de imposto para grandes multinacionais.

Neste contexto, afigura-se-nos que numa perspectiva global, se deverá repensar o imposto sucessório bem como, naturalmente, a tributação das grandes empresas e a tributação da classe média. Impõe-se, por outro lado, reforçar a progressividade do sistema fiscal e adoptar uma política fiscal que promova o investimento o que, entre nós, é difícil, como tem demonstrado a falta de compreensão e de solidariedade nacionais neste domínio.

Entre nós, primeiro deve-se tentar resolver o problema que é o diferente tratamento fiscal que é dado consoante as fontes de rendimento tais como os rendimentos de capital, como por exemplo, de juros de aplicações de poupança ou dividendos com acções. Por outro lado, a chamada isenção do mínimo de existência poderia ser alargada

a outras categorias do IRS. Dever-se-ia igualmente pensar na questão da tributação da economia digital.

Do lado do IVA, não nos parece haver grande espaço para além do que mencionámos, devendo o acento tónico incidir no combate à fraude e evasão fiscais e na simplificação, não se afigurando que entre nós haja mais espaço para aumentos de taxas.

O certo é que o mundo está em mudança e a fiscalidade tem que acompanhar essa mudança – na modernização e simplificação com especial ênfase na digitalização e na cooperação, nas respostas à crise com o acentuar das desigualdades e a afectação da receita fiscal, nos desafios climáticos e ambientais.

PARTE 4

CAPÍTULO II

Reforma da Tributação do Consumo

SUSANA CLARO, BARBARA LOPES BARBOSA,
CATARINA FILIPA CAVALEIRO & HUGO ALVES LEONARDO

1. Introdução
2. Tendências da Tributação na Europa
3. As virtudes da tributação indireta
4. A Tributação do consumo em Portugal
5. Como pode o sistema fiscal ajudar a tornar a economia mais competitiva?
6. Um contributo para a simplificação e redução dos custos de contexto

“No government can exist without taxation. This money must necessarily be levied on the people; and the grand art consists of levying so as not to oppress.” — “Frederico o Grande”, Rei da Prússia no século XVIII.

1. Introdução

A origem dos impostos (ou tributos) e da tributação organizada remonta ao ano 3000 aC e à criação das primeiras sociedades no Egito, com o objetivo de estabilizar e enriquecer a sociedade¹.

As formas de arrecadação de receita continuaram a desenvolver-se à medida que a civilização romana conquistou grande parte da Europa, Norte de África e Médio Oriente. Com o decorrer da evolução das sociedades e dos povos, novas formas de arrecadação de receita tributária foram criadas, através dos impostos sobre herança, património, consumo e rendimento.

Não obstante a forma como as civilizações foram atualizando novas formas de arrecadação de receita para os Estados, o incentivo base para a coleta tributária permanece atual – a manutenção de um determinado Estado ou Nação.

Se é verdade que ao longo da história as guerras influenciaram significativamente a necessidade de aumento de receita dos Estados e, nessa medida, impulsionaram a criação de novos impostos², hoje, e apesar das “guerras” dos Estados Ocidentais serem outras, as necessidades de receita e, eventualmente, criação de novos impostos mantêm-se atuais sendo essenciais para a manutenção do Estado tal como o concebemos hoje.

Atualmente, o papel dos impostos está intrinsecamente ligado à ideia de justiça social e à necessidade do Estado fornecer um conjunto de bens e serviços - os bens públicos - cujos custos, de acordo com o Estado Social e normas Constitucionais vigentes em Portugal e na maioria dos países Europeus, não podem ser suportados apenas pelos beneficiários, mas antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos. Falamos, nesta sede³, dos serviços e bens associados às funções clássicas do Estado, designadamente defesa nacional e política externa, segurança ou a proteção policial, educação, infraestruturas, saúde, entre outros, insuscetíveis de divisão dos seus custos pelos que deles beneficiam, não podendo ser financiados por taxas (ou tributos bilaterais), mas sim por impostos⁴.

Os impostos passaram também a ter como fim a redistribuição de riqueza através, nomeadamente, da atribuição de apoios sociais que privilegiem os cidadãos e em particular os estratos sociais mais vulneráveis e carenciados, cumprindo assim o princípio do Estado Social.

Adicionalmente, e como recentemente se tem vindo a demonstrar, os impostos são também um instrumento normal de política económica e controlo do consumo (caso paradigmático do imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes – IABA).

No entanto, estas nobres funções dos impostos são, obviamente, financiadas pelos contribuintes. Aliás, os impostos são das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas e, como tal, devem estar sujeitos ao pagamento dos impostos os cidadãos em geral e em idêntica medida, sem qualquer discriminação⁵.

Aqui chegados, e dada a responsabilidade social e constitucional da matéria, é o modelo de arrecadação de receita atual o mais adequado?

¹ Neste caso, a receita dos impostos seria utilizada para financiar depósitos de cereais, projetos de construção (incluindo as pirâmides) e exércitos locais.

² Repara-se que, por exemplo, o imposto sobre as rendas foi introduzido pela primeira vez no Reino Unido em 1799, com “Guerra da Segunda Coligação” ou o imposto sobre as “compras e vendas” introduzido em 1940 em plena 2.ª Guerra Mundial.

³ Conforme refere Casalta Nabais em “Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal” Almedina 2008.

⁴ Ou seja, na medida em que estes constituem uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.

⁵ Neste âmbito, José Gomes Canotilho e Vital Moreira em CRP - Constituição da República Portuguesa Anotada Vol I, Coimbra Editora.

2. Tendências da Tributação na Europa

No que respeita à forma como a estrutura tributária tem evoluído na União Europeia (UE) é de referir, primeiramente, que a UE continua a apresentar um nível de receita fiscal significativamente superior ao de outras economias avançadas, nomeadamente EUA, Japão, Reino Unido ou mesmo da média da OCDE.

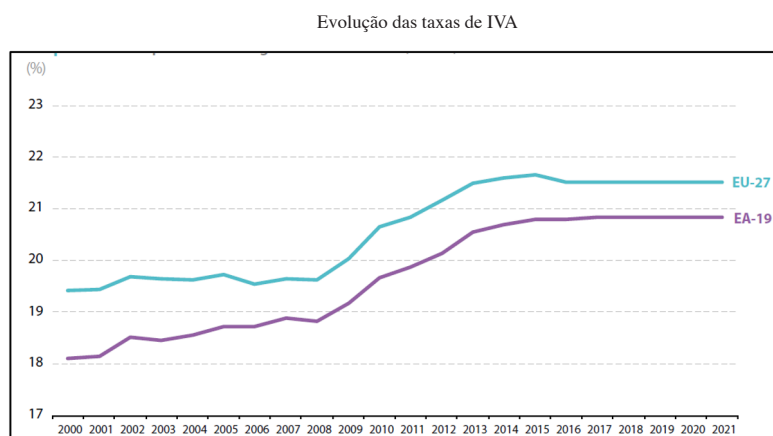
De acordo com relatórios recentes sobre esta matéria⁶, em 2019, a receita fiscal na UE-27 representa 40,1% do produto interno bruto (PIB) e, na presente data, a sua estrutura de receita tributária está organizada da seguinte forma: os impostos sobre o trabalho, incluindo contribuições sociais (51,7%), seguido pelos impostos indiretos (27,8%) e impostos sobre o capital (20,5%).

Analisando a forma como a receita tributária tem evoluído, verificamos que, ao longo dos anos, houve uma tendência generalizada de subida do peso dos impostos indiretos e uma ligeira diminuição dos impostos diretos.

Entre 2007 e 2009, na UE-27 a receita dos impostos sobre o trabalho atingiu 53,2% e encolheu progressivamente de 2010 a 2015, quando contabilizou 51,6%. Entre 2015 e 2019, essa participação estabilizou, por contrapartida de um aumento das receitas relativas aos impostos sobre o consumo (impostos indiretos) e impostos sobre o capital.

Esta alteração generalizada na UE deve-se, sobretudo, a uma perceção na maioria dos Estados-Membros que as taxas de imposto sobre o rendimento se encontram em níveis muito elevados, estrangulando a economia.

No que respeita aos impostos sobre o consumo, tem-se assistido ao aumento da taxa de média de IVA na UE-27 sobretudo entre 2010 e 2016⁷, sendo também de destacar o aumento significativo na última década do peso dos impostos especiais sobre o consumo (“IEC”). Na UE-27 estes últimos eram pouco relevantes sendo que, em 2019, passaram a representar cerca de 5% das receitas totais. Tal circunstância deve-se, a mudanças significativas da base de incidência destes impostos⁸, mas também ao aumento e criação de taxas sobre determinados bens e serviços – impostos sobre produtos petrolíferos, o tabaco, Fat tax, álcool, ambiente, etc.



Fonte: European Commission, DG Taxation and Customs Union, Taxes in Europe database.

Se analisarmos os Estados Membros que tiveram um aumento no seu desempenho económico nos últimos anos (caso da Hungria, Croácia ou Letónia), vemos uma diminuição significativa dos impostos diretos por contrapartida do aumento dos impostos indiretos⁹.

Já relativamente às economias consolidadas da Europa, caso da Alemanha, Luxemburgo, Países Baixos ou Bélgica, a percentagem de receita dos impostos diretos mantém-se mais elevada do que dos impostos indiretos.

⁶ Nomeadamente o relatório “Taxation trends in the European Union” publicado em junho de 2021.

⁷ Em 2008 a taxa média de IVA era cerca de 19% sendo hoje de 21,5%.

⁸ I.e., passaram a incidir sobre mais produtos e serviços.

⁹ Nestes países, os impostos indiretos representam, hoje, mais de metade da receita tributária.

3. As virtudes da Tributação indireta

Onerar, com impostos e contribuições sociais, o rendimento do trabalho tem um impacto negativo imediato no nível de poupança e no consumo. Vários estudos¹⁰ sobre esta matéria têm concluído que, a alteração destas variáveis (i.e., diminuição dos impostos diretos, por contrapartida dos impostos indiretos) regista no curto prazo uma diminuição do consumo privado, mas a médio/longo prazo, o consumo privado aumenta em resultado do aumento permanente de liquidez (aumentam os salários reais por via da redução dos impostos) e há melhorias da economia impulsionadas pela recuperação do emprego¹¹.

Por sua vez, o aumento do emprego¹² é acompanhado por um aumento do investimento privado, liderado pelas menores taxas de imposto sobre o rendimento. A contribuição das exportações líquidas para o crescimento também melhora, as exportações tendencialmente sobem de forma permanente, impulsionada por ganhos de competitividade preço/custo. Por sua vez, as importações diminuem durante os primeiros anos após o choque de política, mas tendem a recuperar a partir daí, impulsionado pela maior procura final, especialmente investimento, embora de forma mais moderada do que as exportações.

Uma redução no nível de tributação das empresas desencorajará a transferência de lucros para jurisdições com impostos mais baixos. Ao contrário do consumo, o capital e as pessoas mover-se-ão tendencialmente para jurisdições mais vantajosas.

Esta situação é particularmente crítica no setor dos serviços digitais, que podem ser prestados a partir de qualquer ponto do globo através da internet e as empresas podem, sem presença física, prestar um serviço num determinado Estado, mas fixar a sua sede (e, portanto, tributação em sede de imposto sobre o rendimento) num Estado com níveis de tributação baixos.

Não desvalorizando o esforço da Comissão Europeia e OCDE em combater este fenómeno, nomeadamente através da criação de impostos sobre os serviços digitais “Digital Services Taxes”¹³, a verdade é que os impostos sobre o consumo tributam, preferencialmente, no local onde se efetiva o consumo, sendo, na nossa perspetiva, a ferramenta ideal de tributação destas realidades.

¹⁰ Nomeadamente, Macroeconomic Effects of a Shift From Direct to Indirect Taxation: a simulation for 15 eu member states, Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Paris, 14-16 November 2006 ou Indirect taxation in france: Measurement of Behavioural and Redistributive effects using a new Microsimulation model por Nicolas Ruiz and Alain Trannoy 30 october 2006.

¹¹ No caso do aumento do IVA, acompanhado de uma redução das contribuições sociais, e apesar da redução inicial do poder de compra das famílias decorrente do aumento do IVA, é mais do que compensada no longo prazo

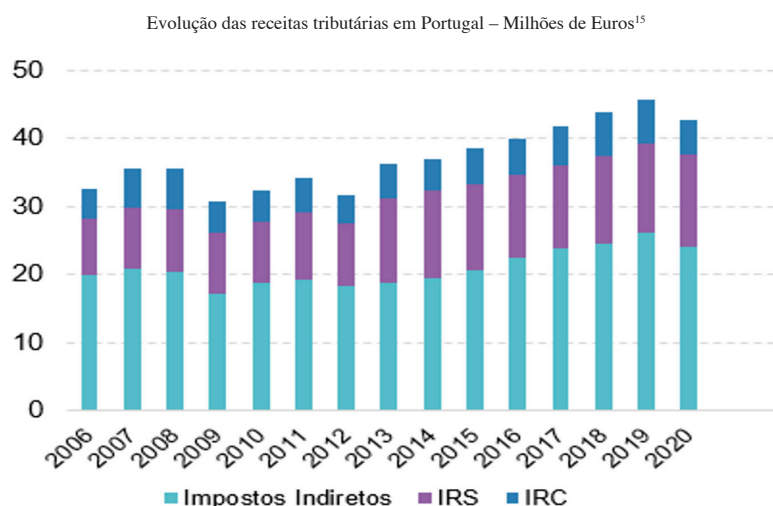
¹² Note-se que, com a diminuição das contribuições de previdência social, os empregadores reduzem o custo do trabalho, aumentando assim os lucros e a base de tributação – ainda que a taxa seja mais baixa.

¹³ Neste ponto de referir que vários países da UE criaram um imposto que, em termos latos, tributa os fluxos selecionados de receita bruta de grandes empresas digitais nos seus Estados.

4. A Tributação do consumo em Portugal

De acordo com vários estudos publicados¹⁴ Portugal é dos países da Europa onde quem ganha mais paga, proporcionalmente, mais impostos sobre o rendimento e prestações sociais.

Não obstante, os impostos sobre o consumo (em especial o IVA) representam, hoje, o grande fator de receita do Estado português:



Conforme demonstra o gráfico, nos últimos anos, os impostos indiretos têm sido os grandes responsáveis pela receita tributária, arrecadando, no seu conjunto, cerca de 55% das receitas totais do estado português em 2020¹⁶.

Também será de destacar neste âmbito que, cerca de 5% da receita tributária em Portugal vem dos IEC e de um conjunto de contribuições, “taxas e taxinhas” que têm proliferado no ordenamento jurídico-fiscal português e que estão a onerar o consumo de forma oculta e a prejudicar, de forma desigual, determinados setores de atividade¹⁷.

Estamos a falar neste âmbito de contribuições como a Contribuição extraordinária setor energético (CESE), a Contribuição sobre a Indústria Farmacêutica (CIF), Contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do Serviço Nacional de Saúde ou a Contribuição Sobre o Setor Bancário (CSB) que, não estando sujeitas ao princípio da neutralidade, passam a incorporar os custos correntes, sendo, indiretamente, incorporadas no preço final.

Mas, tendo em conta as taxas já praticadas em Portugal, haverá forma de aumentar os impostos indiretos?

Estima-se, com base na representação teórica da Curva de *Laffer* em países Europeus semelhantes a Portugal¹⁸ em termos económicos e populacionais que, a melhor relação entre o valor arrecadado e a taxa de IVA seria estabelecer a taxa entre 19% a 20%.

Ora, em Portugal Continental a taxa normal de IVA é de 23% significando isto que, em tese, o Estado português estará a perder receitas (quer por via da diminuição do consumo, quer pela economia paralela).

No entanto, terá que ser levado em linha de conta que o aumento dos impostos indiretos tem sempre um lado pernicioso uma vez que, estando toda a população sujeita a este imposto (enquanto imposto sobre o consumo que tributa, regra geral, todas as vendas de bens e prestações de serviços) pesa mais sobre as classes que dispõem de menores rendimentos.

¹⁴ Nomeadamente o relatório do European Policy Information Center (Epicenter).

¹⁵ Fonte – PorData - Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos.

¹⁶ Segundo dados da PORDATA.

¹⁷ De acordo com estudos recentes, Portugal cobra mais de 4.300 taxas às empresas.

¹⁸ Como é o caso da República Checa - VAT Rates and their Impact on Business and Tax Revenue, Peter Mach - European Research Studies Journal Volume XXI, Issue 1, 2018.

O papel dos IEC¹⁹ na receita tributária também deve ser visto de forma atenta e como um contributo para manutenção da receita tributária por contrapartida de uma redução dos impostos diretos uma vez que, para além de terem um potencial imediato de arrecadação de receita, são de fácil coleta (tendo em conta todo o aparelho já existente para a arrecadação do IVA) e podem ser usados para gerar mudança de comportamento para objetivos sociais e ambientais mais amplos, por exemplo saúde pública e ambiente, tem também previsíveis impactos na redução da despesa pública a médio prazo.

No que se refere a outros tributos, projetados para sobreviverem no ordenamento jurídico português de forma temporária, mas que se tornaram definitivos, introduzem grande complexidade não só na sua aplicação como também na interligação com outros impostos e tem gerado vários litígios com a Autoridade Tributária e outras entidades administrativas. Por outro lado, são desiguais na medida em que sacrificam determinados setores e operadores, ao contrário do IVA pelo que, a sua existência deve ser reduzida ao mínimo.

5. Como pode o sistema fiscal ajudar a tornar a economia mais competitiva?

Os impostos sobre o consumo são potencialmente neutros para as empresas, sendo suportados pelos consumidores finais de bens ou serviços no local onde o consumo ocorre.

Por esse motivo, a utilização dos impostos do consumo para melhoria da competitividade da economia é mais limitada, quando comparada, por exemplo, com os impactos que se podem obter quando se utilizam os impostos sobre o rendimento; isto porque, conforme já referido, o capital e as pessoas podem movimentar-se entre jurisdições, dirigindo-se preferencialmente para as que oferecem políticas fiscais mais benéficas.

Ainda assim, e porque os impostos do consumo afetam diretamente o preço dos bens e serviços, estes podem ter um impacto muito relevante ao nível dos designados “serviços exportáveis”, ou seja serviços que apesar de serem consumidos por empresas ou particulares não residentes geram tributação em Portugal, como sucede particularmente com o setor do turismo (alojamento, restauração e golfe). A este nível, para além do incentivo ao consumo privado, o sistema fiscal pode também influenciar a procura destes serviços para eventos corporativos, conforme abaixo melhor iremos expor.

Embora com menor relevância, e em determinados sectores de atividade, as medidas fiscais ao nível dos impostos do consumo podem também atuar sobre a competitividade das empresas.

No caso do IVA, e apesar de ser um imposto harmonizado²⁰, a Diretiva Europeia oferece aos diversos Estados Membros diversas opções, algumas das quais com influência direta na competitividade da economia de determinados setores de atividade pelo impacto que têm nos custos operacionais das empresas (o designado “IVA oculto”) e, por conseguinte, na sua rentabilidade para os acionistas e na atração de futuro investimento.

Em termos de impostos especiais de consumo, destaca-se a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos para fins empresariais.

Vejamos então exemplos concretos de como o sistema fiscal pode contribuir para uma economia mais competitiva.

● Tributação dos serviços exportáveis do setor do turismo

O turismo é uma atividade económica fundamental para a geração de riqueza e emprego em Portugal²¹, e em que o preço a pagar pelos bens ou serviços constituiu um fator determinante na atratividade dos turistas deste país.

Destacamos, pelo seu peso na arrecadação de receita, o alojamento, a restauração e o golfe.

O alojamento hoteleiro registou em 2019 um total de receitas superior a 2 milhões de euros e de mais de 3 milhões relativo a alojamentos turísticos²². Em termos gerais, o alojamento é tributado à taxa reduzida de IVA²³.

¹⁹ Falamos, neste âmbito do imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT).

²⁰ Sendo o IVA um imposto indireto de matriz comunitária e que faculta aos Estados-Membros pouca margem de manobra para legislar de forma diferente, é considerado, por muitos, o “expoente máximo da harmonização fiscal comunitária (neste sentido, Clotilde Palma em “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado.”

²¹ De acordo com informação constante no site do Turismo de Portugal, “Visão geral”, de 7 de maio de 2021. De acordo com este artigo, observou-se nas receitas uma variação de 7,6 mil milhões em 2010 para 18,4 mil milhões em 2019, (...)

²² Informação disponibilizada na Base de dados Portugal Contemporâneo – Pordata.

²³ De acordo com a verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA- “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.”

Quanto ao setor da restauração, em 2019 apresentou um volume de negócios de quase 14 milhões de euros²⁴, tendo já sido bastante discutidos os benefícios da redução da taxa de IVA, sendo atualmente, de forma genérica, aplicada a taxa intermédia de IVA à comida e a algumas bebidas²⁵.

Por último, e relativamente à atividade de golfe, um estudo realizado em 2018²⁶ indica que o impacto direto gerado pela prática do golfe na economia portuguesa era de cerca de 132 milhões de euros²⁷ ao qual deve acrescer o impacto indireto em setores como o alojamento, restauração, transportes e imobiliária, cuja receita é superior a 600 milhões de euros. A prática do golfe é, atualmente, tributada à taxa normal de IVA.

Em termos de alojamento, Portugal encontra-se numa posição competitiva vantajosa, podendo, ainda assim, melhorar a sua posição, quando comparada com os nossos principais concorrentes, na restauração e no golfe.

	Portugal	Espanha	França	Grécia	Itália
Alojamento	6%	10%	10%	13%	10%
Restauração	13%	10%	10%	13%	10%
Golfe	23%	21%	20%	24%	22%

● Dedução do IVA dos eventos *corporate*

A legislação portuguesa atual oferece às empresas a possibilidade de deduzirem 50% do IVA incorrido na organização de eventos, como feiras, congressos e exposições, em despesas de transporte e viagens, alojamento, alimentação e de receção (incluindo alojamento), conquanto se demonstre que tais despesas contribuem para a realização de operações tributáveis da empresa.

Esta norma é uma exceção à limitação total imposta pelo famoso artigo 21.º do código do IVA, com a justificação de que se tratam de serviços facilmente desviáveis para consumo privado.

Não obstante esta limitação estar consagrada na Diretiva IVA, e confirmada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia²⁸, a mesma coloca os fornecedores portugueses numa situação concorrencial desvantajosa. Se não, veja-se: uma empresa alemã do setor automóvel que pretenda realizar um evento corporativo para o lançamento de um novo modelo, se o fizer em Espanha, a um orçamento de 500 mil euros corresponderá um gasto de 500 mil euros, uma vez que o IVA que lhe vier a ser liquidado será integralmente reembolsado; se o evento for realizado em Portugal, sobre o orçamento apresentado acrescentará IVA que poderá ascender a 115 mil euros, dos quais apenas 57,5 (50%) serão suscetíveis de serem reembolsado, ou seja, o mesmo evento realizado em Portugal custará 557,5 mil euros.

	Portugal	Espanha	França	Grécia	Itália
Dedutibilidade do IVA incorrido em despesas de alojamento, restauração, entre outros	50%	100%	100%	0%	0%

Ora, sem prescindir do seu objetivo de evitar desvios para consumo particular, entendemos ser possível eliminar esta limitação, cumprindo assim um dos objetivos basilares do imposto - ser neutro para as empresas - e desta forma tornar Portugal um país mais atrativo na captação destes eventos.

²⁴ De acordo com dados do Banco de Portugal

²⁵ De acordo com a verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, são tributáveis à taxa intermédia de IVA a prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gasificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

²⁶ Estudo realizado pela Deloitte Consultores, S.A., no âmbito do anuário da Federação Portuguesa de Golfe, "Estudo de impacte macroeconómico do Golfe em Portugal".

²⁷ Impacto direto da prática de Golfe desconsiderando efeito da receita referente a Food & Beverage e Loja de Golfe

²⁸ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 16 de fevereiro de 2020 - C-630/19 - PAGE International Ltda, de 26 de fevereiro de 2020 contra a Autoridade Tributária e Aduaneira

● O IVA oculto na estrutura de custos das empresas

A neutralidade, que caracteriza o IVA, decorre do mecanismo de liquidação e dedução do imposto. Sucedem que, existe um conjunto de operações isentas de IVA que, pelo facto de não gerarem liquidação de IVA a jusante, bloqueiam o mecanismo de dedução a montante. Nestes casos, o IVA deixa de ser neutro e passa a incorporar os custos correntes e de investimento desses operadores económicos – tornando-se um “IVA oculto”.

O impacto do IVA oculto será tanto maior quanto forem os fornecimentos destinados a consumos intermédios, ou seja a outros operadores económicos.

De entre as operações isentas de IVA em que se verifica um importante volume em consumos intermédios são as operações financeiras e de seguros (por oposição aos serviços de educação e de saúde que se destinam na sua quase totalidade a consumidores finais).

Para os sectores financeiros e de seguros, diversos países da UE implementaram medidas que permitem mitigar o impacto do IVA oculto: os Grupos de IVA e a renúncia à isenção do IVA.

Grupos de IVA

A Diretiva do IVA prevê a possibilidade de os Estados Membros poderem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas nesse território, ainda que juridicamente independentes, desde que se encontrem vinculadas entre si em termos financeiros, económicos e organizacionais. Nestes casos, as operações entre os membros do grupo são desconsideradas para efeitos de IVA. Esta figura permite que, em contexto de grupo, as entidades partilhem atividades complementares, tais como as áreas dos sistemas informáticos, dos serviços administrativos ou das compras, sem que dessa partilha resultem operações sujeitas a tributação e, por consequência, se crie IVA no seio do grupo.

Portugal não implementou esta opção, circunstância que provoca, naturalmente, distorções de concorrência, porquanto as instituições financeiras e de seguros a operar em Portugal sofrem custos mais elevados, comparativamente com as que operam nos Estados-membros que implementaram os Grupos de IVA, custos esses que serão tanto maiores quanto mais elevada for a taxa de IVA em vigor.

Renúncia à isenção do IVA no setor bancário

A isenção de IVA aplicável grosso modo às operações financeiras está relacionada com a complexidade associada à determinação da base tributável, tendo surgido como a solução mais pragmática, de modo a evitar divergências na aplicação do regime de IVA de um Estado Membro para outro²⁹.

Sucedem que o IVA suportado pelas instituições financeiras tem sofrido um incremento considerável, devido à evolução e desenvolvimento dos serviços prestados por estas instituições, impulsionados, por exemplo, pela globalização, o aumento do *outsourcing* no setor, aumento da competição e adoção de estruturas mais complexas, acompanhado por um aumento significativo das taxas de IVA.

Na tentativa de calcular o montante de IVA irrecuperável, um estudo realizado em 2006³⁰ refere que, de acordo com dados da Eurostat de 2007, este seria superior a 33 milhões de euros.

A este facto acresce que as dificuldades de aplicação da isenção às operações financeiras têm criado distorções de concorrência dentro da União Europeia³¹, uma vez que tais regras são interpretadas e aplicadas de forma inconsistente pelos Estados Membros, facto que se reflete, aliás, no volume de litígios perante o TJUE.

Todavia, a Diretiva do IVA permite que os Estados Membros concedam aos sujeitos passivos o direito de optar pela tributação destas operações, designadamente quando o destinatário da operação é um operador económico. Esta opção permitia que o IVA incorrido a montante seja recuperado e não onere a estrutura de custos. São exemplos de Estados Membros que incluíram a possibilidade de renúncia à isenção a Áustria, a Estónia, França, Alemanha e Lituânia.

A introdução desta possibilidade na legislação nacional iria traduzir-se numa vantagem competitiva clara para o setor em Portugal, designadamente quando comparado com os países acima referidos.

²⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 19 de Abril de 2007 - C-455/05 - Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH contra Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.

³⁰ PwC, How the EU VAT exemptions impact the Banking Sector, Study to assess whether banks enjoy a tax advantage as a result of the EU VAT exemption system, October 2011

³¹ Group on the Future of VAT 26th meeting – 5 April 2019, GFV NO 087, Update on the state of play of financial and insurance services and their VAT treatment

● Fiscalidade verde

Seguindo a tendência de preocupação crescente com questões relacionadas com o ambiente e as alterações climáticas, a União Europeia tem vindo a estimular a aplicação de instrumentos de fiscalidade verde, através da implementação de impostos verdes, não apenas como veículo de angariação de receita e financiamento de políticas de fiscalidade verde, mas como veículo da promoção da eficiência e crescimento económico.

Neste âmbito, foi apresentada uma proposta³² pela Comissão Europeia relacionada com as medidas “European Green Deal” (EGD) e “Fit for 55 Package”, que traçou o objetivo de alcançar a neutralidade carbónica em 2050. Entretanto, a meta para 2030 foi revista, sendo que agora se situa na redução das emissões em 55% face ao ano de 1990³³, sendo o “Fit for 55” um pacote legislativo que pretende viabilizar este conjunto de intenções, com entrada em vigor em janeiro de 2023.

São diversas as medidas previstas, destacando-se a imposição de níveis mínimos de tributação nos diversos Estados Membros, a tributação com base no conteúdo energético (Gj), bem como no seu desempenho ambiental e a tributação de produtos energéticos que sejam concorrentes, quando utilizados como combustíveis.

Tratando-se apenas de uma proposta não nos é possível, ainda, determinar com exatidão o impacto da introdução destas medidas, uma vez que, quer a unidade de medida, quer a designação de alguns produtos é diferente. Todavia, de uma análise preliminar foi-nos já possível verificar que, para diversos produtos, os atuais níveis de tributação Portugal já estejam acima dos limites inferiores que se pretendem impor.

Ora, persistindo no objetivo pretendido, haverá, ainda assim que observar se os setores exportadores, como, por exemplo, as ligadas ao setor automóvel ou do papel ou as do setor dos transportes, não saem penalizadas quando comparadas com as suas concorrentes, quer na União Europeia, quer de Países Terceiros.

Finalmente, diríamos que o sistema fiscal pode também ajudar a tornar a economia mais competitiva se a sua aplicação não implicar um consumo excessivo e desproporcional de recursos, como veremos no ponto seguinte.

6. Um contributo para a simplificação e redução dos custos de contexto

Não é segredo que a temática dos custos de contexto surge, em Portugal, como uma significativa força de bloqueio à competitividade das empresas, em claro paradoxo com o esforço de digitalização verificado nos últimos anos, bem como com as medidas de diminuição do contencioso tributário entretanto implementadas.

Em 2015, o Instituto Nacional de Estatística (INE) realizou o “*Inquérito aos Custos de Contexto*” (IaCC), no âmbito do qual o conceito de “custos de contexto” ficou definido como os “*efeitos negativos decorrentes de regras, procedimentos, ações e/ou omissões que prejudicam a atividade das empresas e que não são imputáveis ao investidor, ao seu negócio ou à sua organização*”.

O estudo incidiu, entre outros, sobre a perceção das empresas acerca dos custos de contexto decorrentes do sistema fiscal, sendo que, numa escala de 1 a 5, em que 5 corresponde ao indicador de obstáculo mais elevado, foi atribuída, neste domínio, uma pontuação de 3,31 por parte das empresas inquiridas.

Esta perceção negativa apenas foi suplantada pelo sistema judicial (3,70) e pelos licenciamentos (3,46). De referir que, no contexto judicial, as disputas fiscais assumiram-se como maiores obstáculos para as empresas do que as comerciais ou laborais, com destaque para a duração dos processos.

Entre os tributos analisados (a saber, IRC, IVA, Contribuições para a Segurança Social e Impostos Municipais), o IVA recebeu a classificação mais elevada no indicador de obstáculo (3,47) sobretudo nos parâmetros de complexidade do imposto e frequência das obrigações de *compliance*.

No inquérito realizado pelo INE em 2017, os indicadores mantiveram-se relativamente estáveis face ao apurado em 2015, com exceção das microempresas que passaram a identificar o sistema judicial como o maior obstáculo, em detrimento do sistema fiscal.

Pese embora não disponhamos de dados mais recentes por parte do INE, outras publicações comprovam a atualidade das conclusões do estudo acima descrito.

Com efeito, de acordo com a publicação “*Paying Taxes 2020*”, um estudo conjunto da PwC e do World Bank Group, as empresas despendem uma média de 243 horas para pagar os seus impostos em Portugal, ao passo que, na vizinha Espanha, as empresas veem esse tempo médio reduzido para 143 horas.

Por seu turno, a Comissão Europeia no “Relatório relativo a Portugal de 2020” conclui que, “*O cumprimento das obrigações fiscais em Portugal continua a ser um processo oneroso. Embora a declaração eletrónica tenha passado a ser a norma em Portugal nos últimos anos, (...) Portugal é um dos países onde o pagamento de impostos continua a ser um processo excessivamente moroso. (...) Além disso, cerca de dois terços das empresas*

³² Brussels, 14.7.2021 COM(2021) 563 final 2021/0213 (CNS) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast); Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/revision_of_the_energy_tax_directive_0.pdf

³³ Ano que marca o primeiro relatório do The Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) sobre as alterações climáticas.

inquiridas em 2017 consideravam o sistema fiscal português «complexo e ineficaz», um aumento de cerca de 10 pontos percentuais em relação a dois anos antes. O sistema fiscal poderia tornar-se menos complexo se se reduzisse o número de disposições especiais e se simplificasse a linguagem utilizada na redação legislativa por forma a limitar a margem para interpretações divergentes.”.

Tal significa que, as medidas implementadas nos últimos anos com o intuito de promover a digitalização e, conseqüentemente, atingir objetivos de simplificação administrativa, bem como as medidas adotadas para imprimir maior celeridade ao contencioso tributário, foram manifestamente insuficientes e/ou viram a sua eficácia reduzida por outras condicionantes.

A economia do presente trabalho não permite listar exaustivamente o que se encontra na base de custos de contexto tão elevados, mas sublinham-se os seguintes fatores contributivos para os mesmos:

- O sistema fiscal é dotado de elevada complexidade, para o que contribui o facto de se verificar uma crescente tendência em promover alterações de fundo via Orçamento do Estado (OE). Esta técnica legislativa revela-se problemática, uma vez que as alterações são efetuadas fora do contexto dos diplomas em que se inserem, gerando autênticas “mantas de retalhos” de difícil concatenação e, por isso, criando amplas divergências de interpretação.
- Por outro lado, o regime fiscal é alterado a uma velocidade vertiginosa, sendo difícil para as empresas fazer projeções e até se manterem *compliant* relativamente ao conjunto de obrigações fiscais a que estão sujeitas. Ademais, os prazos de implementação de algumas medidas estão, frequentemente, desligados dos tempos necessários para o ajustamento de sistemas/procedimentos internos das empresas e para esclarecimento das dúvidas que possam surgir.
- O sistema fiscal desdobra-se em múltiplas isenções, taxas e regimes especiais que dificultam a compreensão e aplicação da Lei, bem como em taxas administrativas e contribuições especiais dispersas em legislação avulsa. Tal facto não só cria dificuldades na aplicação da Lei, como também levanta sérios problemas de transparência quanto à composição do preço que é pago pelos consumidores.
- A relação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) e o contribuinte é distante e pautada pela desconfiança. Pese embora o e-balcão tenha sido uma medida de aproximação relevante, os prazos de resposta são demorados e a ATA não se encontra vinculada às suas respostas, pelo que os contribuintes que atuarem em conformidade com as instruções transmitidas por esta via podem, ainda assim, ser confrontados com opiniões distintas por parte das equipas de inspeção tributária e, no limite, ser alvo de coimas.
- Do mesmo modo, em muitos casos, o prazo médio de resposta a Pedidos de Informação Vinculativa (PIV) não se compagina com a realidade de negócio. Acresce que, os PIV que se revestem de carácter de urgência implicam o pagamento de uma taxa, cujo valor é proibitivo para empresas de menor dimensão.
- As restrições orçamentais não permitem dotar a ATA, nem tão-pouco o sistema judicial dos meios humanos e técnicos de que necessitam.
- Às obrigações de entrega de várias declarações (declaração periódica, recapitulativa, Intrastat e IES), a que acrescem as obrigações de comunicação de ficheiros SAF-T e de documentos de transporte, entrou recentemente em vigor a obrigação de uso de programas certificados de faturação por entidades não residentes, detentoras de meros registos de IVA em Portugal, que se encontrem abrangidas pelo artigo 35.º-A do Código do IVA. Tal pressupõe um investimento significativo por parte destas empresas, o que pode prejudicar a sua vontade de atuar no mercado português.

Para além dos aspetos acima referidos, que urge melhorar, poder-se-á atuar também nas seguintes vertentes:

- No que diz respeito às taxas administrativas, revela-se premente reforçar a transparência na sua cobrança e facilitar o acesso à informação, reunindo-as num único diploma e/ou criando uma plataforma online, atualizada a todo tempo, em que, por setor empresarial e/ou município, seja possível identificar as taxas a que as empresas se encontram sujeitas e a respetiva legislação em que se encontram previstas.
- Em sede de IVA, era importante reunir num único código o Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (RITI), bem como outros diplomas avulsos, como é o caso do regime de reembolso previsto no Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de agosto ou do Regime Especial de Tributação de Bens em Segunda Mão previsto no Decreto-Lei, n.º 199/96, de 18 de outubro.
- A ATA deveria rever as instruções por si publicadas (Ofícios-Circulados, manuais, etc.) em função do teor das decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Esta temática é particularmente relevante na área dos impostos indiretos, com especial destaque para o IVA, já que se trata do imposto cujo grau de harmonização na União Europeia é mais elevado, servindo os acórdãos do TJUE de bússola na aplicação das normas e princípios.

- À semelhança de outros países como a Holanda, será de equacionar a possibilidade de os contribuintes celebrarem “acordos prévios” com a ATA, os designados *Advance Tax Rulings* (ATR). Tal permitiria que, empresas nacionais ou estrangeiras que pretendessem investir em Portugal, validassem previamente junto da ATA os impactos fiscais decorrentes do seu modelo de negócio, obtendo a garantia de que o tratamento fiscal e procedimentos definidos junto da ATA não seriam colocados em crise durante um determinado período de tempo. A este respeito refira-se a atual limitação dos PIV dizerem respeito a um único imposto.
- No que diz respeito à simplificação das obrigações de *compliance*, olhamos com expectativa para as medidas do novo SIMPLEX 20/21, no âmbito das quais se encontra previsto o “*alargamento adicional do âmbito de aplicação das medidas IRS Automático e IVA Automático +, para simplificar ainda mais o cumprimento das obrigações fiscais*”. Segundo entendemos, esta medida a implementar no último trimestre de 2021, permitirá o alargamento do espectro de contribuintes que veem as suas declarações automaticamente preenchidas com base no SAF-T, o que é sem dúvida um aspeto positivo a registar.

No que concerne ao elevado número de processos fiscais pendentes nos Tribunais, bem como à sua morosidade, importa identificar, desde logo, quais as temáticas que geram mais litígios entre a ATA e os contribuintes e que, por isso, carecem de intervenção legislativa urgente. Por outra parte, é necessário verificar quais tendências decisórias dos Tribunais, por forma a que a ATA não persista em litígios votados ao insucesso.

Neste âmbito, é importante destacar que o recurso ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) como forma alternativa de resolução de litígios em matéria fiscal, persiste como uma importante medida ao alcance das empresas para uma resolução mais rápida dos seus conflitos com a ATA.

De facto, segundo dados de 2013 (os últimos mais detalhados e disponíveis *online*), o prazo médio de decisão do CAAD era de 4 meses e 22 dias, ao passo que, de acordo com os dados de 2020 do Sistema de Informação das Estatísticas da Justiça, a duração média dos processos fiscais em primeira instância foi de 48 meses (!).

Ainda que se possa argumentar que os dados do CAAD são demasiado distantes no tempo para fazer uma comparação justa, cumpre referir que, o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, instituído pelo DL n.º 10/2011, de 20/01, sucessivamente alterado, prevê, no seu artigo 21.º, que “*A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral*”.

Assim, ainda que consideremos o prazo máximo de resolução pelo CAAD como de 6 meses, a duração do processo é manifestamente inferior à verificada em sede de Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF).

Não obstante, um eventual alargamento de competência do CAAD não pode deixar de ser ponderado com a necessidade de garantir a justiça, credibilidade e independência das suas decisões, pelo que se justifica não só um estudo aprofundado aos dados estatísticos e qualidade das decisões deste Tribunal, bem como um debate alargado acerca de eventuais mecanismos jurídico-processuais que possam assegurar tais propósitos.

Em todo o caso, importa assinalar que, os mesmos dados de 2013 assinalavam que as disputas no CAAD eram em 43.98% favoráveis à ATA. Por seu lado, os dados publicados pelo Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, em sede de “Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscal 2020” revelam que a percentagem de decisões nos TAF desfavoráveis ao contribuinte ronda os 45%.

Assumindo que o CAAD manteve uma trajetória estável nesta matéria, não revela uma maior tendência do que os tribunais judiciais para decidir a favor do contribuinte, pelo que os receios manifestados ao longo do tempo quanto à sua independência não são confirmados por estes dados.

Cumprе igualmente assinalar que, têm sido várias as alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária que vêm reforçar tanto as garantias dos contribuintes, como a credibilidade das decisões do CAAD. São disso exemplos as alterações introduzidas pela Lei n.º 119/2019 de 18 de setembro, que vieram permitir o “*recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo*”, bem como as alterações previstas Lei n.º 7/2021 de 26 de fevereiro relativamente à composição deste Tribunal.

Feito este trajeto de identificação dos custos de contexto em Portugal e o singelo contributo para a sua simplificação e redução, concluímos que, dar fôlego às empresas em Portugal não depende apenas das tradicionais propostas de redução de carga fiscal e de introdução ou alargamento de benefícios fiscais, e que o próprio aparelho do Estado convive com entropias à sua atuação que, uma vez reduzidas ou eliminadas, permitiriam uma melhor distribuição de recursos e maior eficiência na arrecadação de receita.

PARTE 4

CAPÍTULO III

A Tributação sobre o Consumo em Portugal – Trilhos para uma fiscalidade eficiente

AMÍLCAR NUNES, EY

I. Introdução:

O racional tributário de qualquer sistema fiscal moderno funda-se numa lógica de relação voluntária de trocas recíprocas entre o Estado e o conjunto dos cidadãos. Nesta medida, os impostos são pagos enquanto contraprestação da provisão de bens e serviços públicos ou, pelo menos, em função de uma expectativa legítima daquele fornecimento por parte do Estado. Esta reciprocidade e correlação direta entre, por um lado, o montante de imposto pago e, por outro, os benefícios obtidos do poder central, caracterizam-se como Princípio ou Teoria do Benefício por oposição à Teoria ou Princípio da Capacidade Contributiva, nos termos do qual cada indivíduo contribui para o custo global da despesa pública em função da sua efetiva capacidade de pagar.

Nesta medida, os impostos consistem no instrumento fundamental de financiamento da restrição orçamental do Estado, isto é, os impostos consistem na receita necessária para fazer face às despesas públicas. Em cenários de equilíbrio orçamental o valor das receitas equivale ou ultrapassa o valor das despesas, em cenários de défice, o valor das receitas é insuficiente para cumprir a totalidade dos compromissos do Estado, materializados sob a forma de despesa pública concreta. No último caso, ou seja, em cenários de défice orçamental, a despesa pública terá necessariamente de ser financiada através da emissão de dívida pública, contraída precisamente para financiar as despesas excedentárias face à restrição orçamental do Estado.

Neste caso, encontramos-nos perante a chamada equivalência Ricardiana, de amplitude prospetiva e intemporal. De facto, nos termos da equivalência Ricardiana, a dívida pública apenas consiste em tributação diferida para o futuro, isto é, a despesa pública financiada por dívida corresponde a gastos do Estado financiados por impostos futuros, *inter alia*, a perspetiva intemporal da equivalência Ricardiana. No entanto e pese embora a função constitucionalmente consagrada do sistema fiscal enquanto mecanismo de satisfação das necessidades financeiras do Estado, a verdade é que o lançamento ou a utilização de impostos pode determinar um custo de eficiência para a economia como um todo. Este custo de eficiência denomina-se de carga excedentária e surge na medida da intensidade da natureza distorciva dos tributos *per si*. Na prática, raros são os impostos não distorcionários, isto porque na sua grande maioria os tributos induzem, quase sempre, efeitos de substituição ou mesmo quando não promovem efeitos de substituição, acabam por ser considerados inaceitáveis numa perspetiva de equidade, carecendo de legitimação ao abrigo de um Princípio de Igualdade.

Assim sendo e porque a generalidade dos impostos acarreta distorções de mercado, fenómenos corretivos de preços e efeitos de substituição, o surgimento de carga excedentária é inevitável, definindo-se esta como a perda de bem-estar global decorrente do uso de um imposto distorcivo. Conclusão óbvia será dizer que o sistema fiscal é, por natureza, um sistema distorcionário. Caberá ao Legislador atenuar e mitigar os efeitos desta distorção tributária, minimizando ao limite a carga excedentária total. Para o efeito, deverá o Legislador procurar adequar as estruturas tributárias às realidades de mercado tendo presente que a economia não se encontra numa situação de partida de eficiência. Como tal, existindo já um efeito distorcivo na economia, é possível que a distorção induzida pelo imposto, caso seja de sinal contrário, possa efetivamente retificar ou eliminar a ineficiência observada *ab initio*. A tributação sobre o consumo não é exceção.

De facto, para além da sua finalidade de arrecadação de receita fiscal, parte da tributação indireta protagoniza uma função corretiva de mercado, ao procurar causar uma distorção de sinal contrário à daquela verificada inicialmente, procurando alcançar ou repor o ponto de eficiência na economia. Por outro lado, uma das tarefas mais importantes da política fiscal consiste na estabilização do produto interno, procurando mitigar descidas do produto em ciclos recessivos, moderando tendências inflacionistas associadas a períodos de expansão. O lançamento de impostos e a sua configuração concreta em termos de *mix* tributário afigura-se uma ferramenta imprescindível para esta função estabilizadora. Daqui a importância do estudo aprofundado da política fiscal ou *Tax Policy*, na tradução Anglo-Saxónica. A definição de Economia resume-se de forma simples à afetação de recursos escassos para a satisfação de necessidades ilimitadas. Aplica-se a mesma definição *tout court* à tarefa do Legislador: promover a máxima eficiência na arrecadação fiscal, atinente à satisfação de despesas ilimitadas do Estado, concretas, reais ou potenciais.

II. Do peso da Tributação Indireta em Portugal

As crises económicas e financeiras recentes originaram profundas dificuldades na gestão das finanças públicas na generalidade dos países. Portugal não foi exceção. A diminuição do peso relativo da tributação direta na totalidade das receitas fiscais arrecadadas, consequência imediata dos ciclos recessivos, a par e passo com a dificuldade de tributação dos fatores produtivos móveis, obrigaram os diversos governos a voltarem-se para a tributação sobre o consumo como elemento fundamental da receita fiscal do Estado.

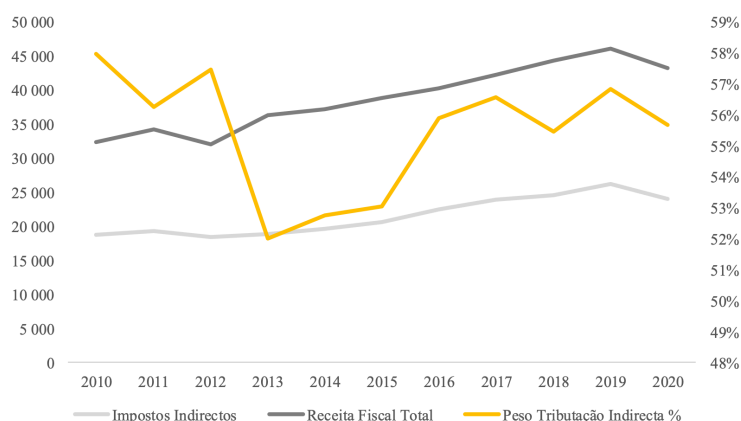
Assim tem sido a realidade Portuguesa, onde o peso da tributação Indireta no total das receitas fiscais globais tem aumentado de forma consistente ao longo dos últimos anos, com particular incidência na última década, naturalmente, com os decréscimos associados aos períodos de crise observados nos últimos dez anos, nomeadamente,

as crises financeira e pandémica de 2011 e 2020, respetivamente. Não obstante, é possível constatar uma tendência de variação em média (“trend”) de forma suave e consistente, excluída a variação abrupta no ano de 2013, em resultado do programa de assistência financeira externa a que Portugal foi sujeito. De facto, a variação de peso relativo médio de 2013 até 2020 resulta num crescimento anual de 1% do valor da receita arrecadada em sede de tributação indireta, em face do montante de receita fiscal total, senão vejamos:

Gráfico 1: Valor da receita dos impostos indiretos vs. receita fiscal total

Exercícios	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Impostos Indirectos	18 721	19 261	18 407	18 858	19 581	20 604	22 496	23 877	24 578	26 152	24 037
Receita Fiscal Total	32 290	34 242	32 041	36 273	37 120	38 850	40 243	42 211	44 321	46 022	43 184
Peso Tributação Indirecta	58%	56%	57%	52%	53%	53%	56%	57%	55%	57%	56%

Fonte DGO - Síntese Execução Orçamental



O aumento progressivo da carga fiscal em sede de tributação indireta não se compadece com aumentos sucessivos e indiscriminados das taxas de imposto, ou mesmo de alargamentos sistemáticos pouco fundamentados de base tributável. Pelo contrário. A estrutura dos impostos indirectos e o seu *mix* tributário devem obedecer a estratégias de otimização, em linha com uma política fiscal de ganhos de eficiência tributária.

De seguida, procuraremos responder a três questões fundamentais em matéria de tributação indireta, nomeadamente:

- Como pode o sistema fiscal ajudar a tornar a economia mais competitiva;
- Como simplificar e reduzir os custos de contexto e, finalmente;
- Como estruturar o *mix* da receita fiscal em consonância com o cumprimento dos objetivos de política orçamental, entre outros.

III. Trilhos de eficiência fiscal

Por forma a responder às três perguntas *supra* identificadas, iremos dividir o conjunto da Tributação Indireta em duas grandes áreas tributárias. Começaremos pelo Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), passando em seguida aos Impostos Especiais de Consumo (IECs), mas deixando de fora a nova realidade da Tributação Ambiental, nas suas expressões mais recentes de tributação digital, do carbono ou do plástico, assim como os direitos e imposições aduaneiras, pese embora muitos dos quais, inclusivamente, assumam uma natureza *ad valorem* semelhante à configuração da tributação indireta, de forma genérica.

III.1. Imposto Sobre o Valor Acrescentado

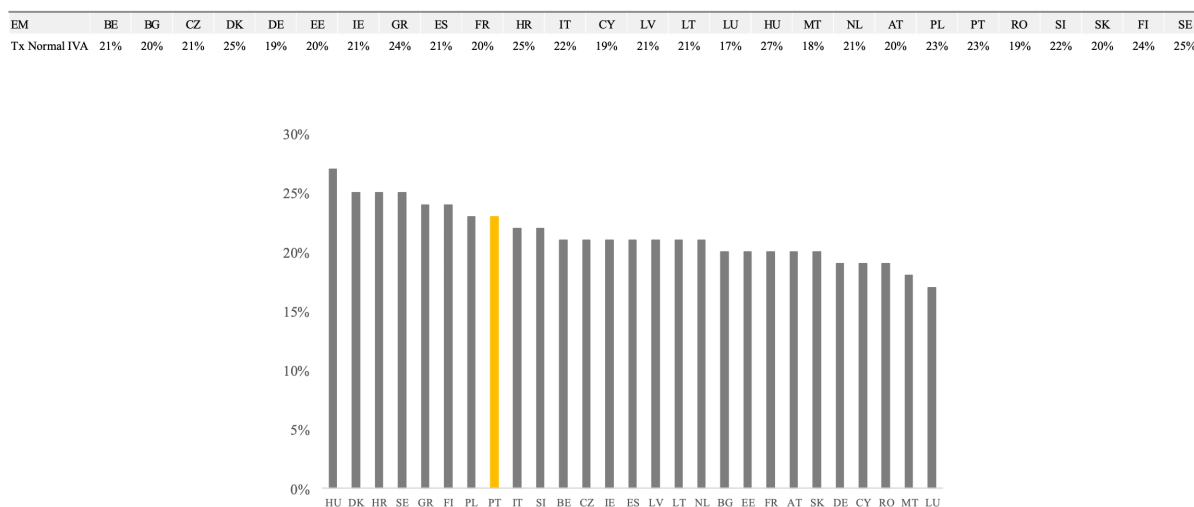
O IVA apresenta-se como o imposto mais relevante em termos do seu peso relativo sobre a receita fiscal total arrecadada pelo Estado. Esta importância resulta da ampla base de incidência do IVA sobre a quase totalidade dos bens e serviços transacionáveis pelos agentes económicos, para além da aplicação de uma taxa normal que, no caso do território do continente, ascende a 23%, ou seja, o Estado cobra quase um quarto do valor tributável em qualquer transação. Em matéria de taxas normais de IVA e quando analisado o quadro da União Europeia a vinte e sete Estados-Membros à data de janeiro de 2021, constatamos que Portugal se encontra no pelotão da frente em

termos de taxa de imposto mais elevada.

De facto, Portugal apresenta a oitava taxa normal de IVA mais elevada no conjunto dos 27 Estados-Membros, o que, obviamente e em termos de realidade comparada, deveria obrigar a uma reflexão alargada sobre a gestão económica da estrutura do imposto. De facto, no que às taxas diz respeito, o artigo 97.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/EC) estabelece que a taxa normal de imposto não pode ser inferior a 15%. Não obstante, não existe qualquer limite máximo abstrato legalmente estabelecido no texto da Diretiva, possibilitando-se a fixação deste montante ao livre arbítrio dos Estados-Membros, pese embora a existência de um conjunto de recomendações por forma a que este valor não ultrapasse o teto máximo dos 25%.

Não obstante, a título de exemplo, a Hungria atualmente apresenta uma taxa normal de IVA de 27%, a mais elevada da União a 27 Estados-Membros, o que claramente revela, por um lado, a necessidade de fazer face a desequilíbrios endémicos das finanças públicas Húngaras, por outro, à falta de reflexão e ausência de propostas concretas do Legislador fiscal para a maximização de receita, que não o aumento indiscriminado da taxa normal de imposto.

Gráfico 2: Taxas normais de IVA nos Estados-Membros da União Europeia



Em face do exposto e por forma a lançarmos pistas de reflexão quanto às questões colocadas no presente exercício, começáramos precisamente pela questão das taxas.

III.1. 1. A propósito da redução das taxas do IVA

A literatura económica determina duas formas elementares de aumento da eficiência da capacidade creditícia de um imposto. Uma destas expressões práticas corresponde ao alargamento da base de incidência do tributo, a outra corresponde ao aumento real das taxas de imposto. Em bom rigor, quer uma, quer outra alternativa deveriam conduzir, *ceteris paribus*, a um aumento da arrecadação fiscal total, sendo que a evidência empírica tem confirmado a eficiência concreta de ambas as decisões de política fiscal enquanto mecanismos de maximização de coleta.

Contudo e no que à tributação sobre o consumo diz respeito, nem sempre assim é verdade. Na realidade, aumentos marginais da taxa de imposto em circunstâncias específicas, podem nem sempre conduzir a aumentos marginais de arrecadação de imposto, na exata medida em que se observem fenómenos substitutivos, designadamente, desvios de consumo para bens ou serviços de fiscalidade desagravada ou fora do circuito económico legal (nomeadamente bens de contrabando ou de contrafação), reduções ou alterações nos padrões de consumo, entre outros.

Nesta medida, a redução da taxa de imposto pode, eventualmente e no quadro da teoria económica da curva de Laffer, conduzir a eventuais aumentos de receita, atentas as variações de rendimento disponível, propensões marginais ao consumo e elasticidade das funções procura-preço.

Neste sentido, a redução da(s) taxa(s) de IVA ou o alargamento da base de incidência no que respeita ao universo de bens ou serviços sujeitos às taxas intermédias ou reduzidas de imposto, afigura-se um instrumento de técnica legislativa fundamental, quer à prossecução de objetivos de política fiscal, quer à criação de um quadro tributário amistoso no que respeita ao desenvolvimento do tecido empresarial e à consolidação de um crescimento económico sustentável e duradouro.

A redução da taxa de IVA na restauração assume-se como um caso paradigmático, no que respeita à importância da redução de taxa em matéria de revitalização do tecido empresarial, tal como em qualquer outro sector de

atividade de utilização de mão-de-obra intensiva, precisamente aqueles que foram objeto de análise pela Comissão Europeia como podendo aproveitar de uma taxa reduzida de IVA. Com o início do processo de ajustamento financeiro em Portugal, a taxa de imposto aplicável aos serviços de alimentação e bebidas passou da taxa intermédia para a taxa normal, apenas regressando na parte de alimentação (excluindo as bebidas), à taxa intermédia de 13% em 2016, no âmbito de um processo de monitorização da criação efetiva de emprego no sector.

A não aplicação de uma taxa reduzida a sectores de fornecimento de bens ou serviços de consumo essencial ou de mão-de-obra intensiva, articula-se num racional de instrumento de arrecadação de receita em sobreposição a uma incidência legítima de taxa desagravada. Nesta medida, importa salientar que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA à generalidade dos sectores de mão de obra intensiva, naturalmente, na medida da sua previsão, possibilidade e enquadramento no anexo III da Diretiva IVA, do qual o sector da restauração faz parte, incluindo o fornecimento de bebidas alcoólicas, afigura-se como uma medida importante de revitalização económica dos operadores da indústria, como de todos os outros sectores de mão de obra intensiva onde tal acomodação tributária possa ter lugar, nos termos da moldura legal da União.

De facto, a aplicação de uma taxa reduzida ou intermédia ao sector, traria inevitavelmente claros benefícios às tesourarias dos operadores económicos e à manutenção de postos de trabalho, à semelhança de uma política de cristalização, ou até de redução, do Imposto Especial de Consumo conforme detalharemos no capítulo dos IECs.

Ainda a propósito da redução de taxas, a arbitragem no valor do imposto entre jurisdições, resulta em fenómenos de concorrência fiscal entre Estados-Membros, do qual um dos exemplos mais recentes e paradigmáticos resulta na deslocalização para o Luxemburgo de um conjunto de empresas de telecomunicações ou do seu mero registo em IVA, anteriormente estabelecidas na Região Autónoma da Madeira, no âmbito da prestação de serviços a consumidores finais.

Com efeito, na Madeira vigorava até 2011 uma das taxas normais de imposto mais reduzidas da União. Não obstante e após a intervenção da Troika em Portugal, passou a ser o Luxemburgo o atual detentor do valor mais baixo enquanto taxa normal de IVA, no valor de 17%, pelo que se observou este fenómeno de levantamento beduíno e erosão da receita fiscal no anterior território de estabelecimento, no caso concreto do exemplo em questão, a Região Autónoma da Madeira.

Note-se que a importância desta arbitragem fiscal em sede de tributação indireta é tal que a partir de 2017, a Comissão apresentou uma série de propostas legislativas decorrentes do plano de ação da União, nomeadamente uma proposta relativa à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e ao estabelecimento do regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, bem como uma proposta sobre a reforma das taxas de IVA.

As primeiras propostas concretizaram-se já, tendo a última ficado pendente por falta de consenso entre Estados-Membros, i.e., uma reforma e harmonização das taxas de IVA na União a vinte e sete. De facto, no ano de 2018, a Comissão Europeia fez uma proposta no sentido de permitir uma maior flexibilidade para os Estados-Membros, relativamente à determinação das taxas de IVA. Esta proposta permitiria aos Estados-Membros a implementação de uma taxa reduzida entre 0% e 5% (em acréscimo às duas taxas reduzidas de IVA já permitidas pela Diretiva), mediante a condição de que a ponderação média de taxa se situasse nos 12%. Esta proposta, aparentemente abandonada pela Comissão na medida em que não foi possível chegar a consenso ao nível dos vários Estados-Membros, foi recentemente discutida durante uma reunião do ECOFIN, já no âmbito da Presidência Portuguesa da União.

De facto e no âmbito da Presidência Portuguesa, foi proposto que os Estados-Membros pudessem continuar a aplicar as derrogações existentes em termos de taxa reduzida de imposto, exceto aquelas que respeitem a combustíveis fósseis, pesticidas e fertilizantes químicos, os quais, por forma a manter uma coerência necessária de política fiscal com os objetivos do Pacote Verde (*Green Deal* da União), deveriam ser objeto da mesma cláusula de remoção aplicável às categorias conexas abrangidas pelo Anexo III da Diretiva IVA, prevendo-se a sua eliminação a 1 de Janeiro de 2035.

Ainda a propósito da redução da taxa de IVA e em matéria de custos de contexto, dia 1 de setembro de 2021 completaram-se dez anos desde que foi aprovada, em Conselho de Ministros, a proposta de Lei que alterou a taxa de IVA incidente sobre os fornecimentos de eletricidade e gás natural. Esta alteração que acabaria por ser concretizada pela Lei n.º 51-A/2011, eliminou a taxa reduzida de IVA sobre a eletricidade e o gás natural, sujeitando a transmissão destes bens à taxa normal de imposto, ou seja, 23%.

Justificava-se, na altura, a necessidade de aumentar a taxa de IVA como forma de colmatar o desvio orçamental encontrado nas contas públicas, acima de qualquer outra preocupação, designadamente, políticas ambientais ou de proteção social. Desde então e ao nível da eletricidade e do gás natural, os últimos anos têm sido pródigos na utilização do IVA enquanto ferramenta legislativa, ora de arrecadação de receita fiscal, ora de incentivo, ou aparente incentivo, a uma propagação de consumos “verdes”, com mais ou menos resultados práticos.

De facto, em 2019, perante a melhoria das contas públicas e a crescente pressão social para o desagravamento da carga fiscal energética, após autorização do Comité IVA passou a aplicar-se a taxa reduzida do imposto de 6% no Continente e de 4% e 5%, respetivamente, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, a uma parte do

preço (componente fixa) devido pelos fornecimentos de eletricidade e de gás natural para os consumidores que não ultrapassassem determinados patamares de consumo.

Os restantes montantes variáveis a pagar em função do consumo elétrico ou de gás natural continuaram, contudo, a ser objeto de sujeição à taxa normal de imposto. Não obstante, à data, a espinha política dorsal que justificou esta alteração fundou-se no argumentário ecológico, na necessidade de diminuição de consumos dependentes de combustíveis fósseis para a sua produção, no arauto da poupança e transição energética, dizia-se. Não obstante e para um horizonte temporal de curto prazo, parece politicamente rejeitar-se uma descida generalizada do IVA da eletricidade para 13% ou 6%, à semelhança da fiscalidade existente sobre esta tipologia de bens há uma década atrás.

O argumento de peso de suporte a esta aparente apatia fiscal, prende-se com o facto de, alegadamente, o Legislador haver já encontrado um mecanismo que permite diferenciar o IVA de uma forma socialmente justa e ambientalmente responsável, onde quem consome mais, paga mais imposto. Ora, aquilo que parece falhar nesta lógica energético-fiscal prende-se com os agregados familiares mais desfavorecidos. Em bom rigor o IVA pode apresentar contornos regressivos, sobretudo em famílias de baixos rendimentos.

Na verdade, se para as empresas o IVA é tendencialmente neutro, as famílias com rendimentos reduzidos tendem a despende uma porção maior do seu orçamento para fazer face a consumos equiparados, sem se atender à verdadeira capacidade contributiva entre consumidores. Existindo enquadramento técnico nos termos da Diretiva IVA para uma redução da taxa de imposto sobre a eletricidade e o gás natural e, se o tema não se reduz a uma questão de vontade política, então, forçosamente se conclui que no atual contexto a redução de taxa de imposto colide de frente com a boa governança fiscal, *in casu*, a necessidade de receita fiscal.

Em resumo, a adoção de taxas reduzidas ou o alargamento da sua aplicação a outros bens e serviços, por mais simples que se afigure em matéria de estratégia de eficiência fiscal, para o caso concreto do IVA, poderá funcionar como potenciador de receita fiscal e respaldo tributário necessário a uma recapitalização urgente de um tecido empresarial já de si debilitado por força da crise pandémica recente.

III.1. 2. Do Princípio da Neutralidade.

O caso prático da recuperação do IVA nos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa

De acordo com o Princípio da Neutralidade associado à construção do sistema IVA, nas operações entre sujeitos passivos o imposto, em teoria, deve ser neutro, ou seja, o IVA liquidado pelo fornecedor é subsequentemente deduzido pelo adquirente, sendo obrigatoriamente repercutido (liquidado) e deduzido simultaneamente em todo o circuito económico, até ao consumo ou utilização final do bem ou serviço.

Ao longo de toda a cadeia de valor o impacto, em teoria, é neutro, apenas não se observando este fenómeno de neutralidade perante a última transação ao consumidor final, ao qual não caberá outra solução que não suportar o IVA incidente sobre a sua aquisição de bens ou serviços. Mas para que esta neutralidade se verifique, é fundamental a observância da correta cobrança e liquidação do IVA e, bem assim, a sua repercussão, através da emissão da correspondente fatura por parte dos sujeitos passivos. No entanto, existem situações que fazem com que o IVA não seja neutro nas operações entre sujeitos passivos.

É o caso concreto dos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa. Imagine-se, por hipótese, o seguinte exemplo: a sociedade XPTO, sujeito passivo de IVA, vende mercadorias ao seu cliente, a empresa ABC, igualmente sujeito passivo de imposto, ambos com direito à dedução integral do IVA. Mediante a emissão de fatura, o fornecedor reporta o valor da base tributável na sua declaração periódica de IVA, reportando igualmente o valor do imposto. O pagamento do tributo por parte da sociedade XPTO deverá ocorrer até ao limite dos prazos legais para o efeito, sem prejuízo do cliente haver pago, ou não, o montante da sua dívida comercial. Admita-se igualmente, por hipótese, que a sociedade ABC, cliente da empresa XPTO, apesar de haver recebido e utilizado os bens adquiridos, por circunstâncias diversas, não paga a fatura ao seu fornecedor.

Admita-se igualmente que a sociedade ABC não só não paga a fatura ao seu fornecedor, como, simultaneamente, entra numa situação de insolvência e encerramento total da sua atividade. Ora, nestes casos, como em tantos outros, o IVA não é neutro nas operações entre empresas, sujeitos passivos de imposto, assumindo-se como um custo para o fornecedor, na medida em que foi obrigado a entregar o IVA ao Estado, sem nunca ter recebido igual montante por parte do seu cliente.

É verdade que o Código do IVA prevê um mecanismo de recuperação do imposto, quer de créditos incobráveis, quer de cobrança duvidosa (créditos em mora por determinados períodos de tempo tipificados na Lei), em linha com a possibilidade prevista e concedida aos Estados-Membros pela Diretiva IVA.

Não obstante, as recentes alterações ao regime de recuperação do IVA quer nos créditos incobráveis, quer nos créditos de cobrança duvidosa, apenas agravaram as dificuldades de financiamento na perspetiva dos contribuintes penalizados pelo incumprimento dos faltosos, em primeiro lugar, por força da redução dos prazos aplicáveis para a

recuperação do Imposto (antes vinte e quatro meses, agora doze meses ou seis, consoante a natureza do devedor), para além do Legislador fazer carecer a recuperação via incobrabilidade, apenas e só mediante a verificação das circunstâncias necessárias, no horizonte temporal previsto para efeitos da recuperação via mecanismo dos créditos em mora, em cobrança duvidosa.

É, assim, necessária uma reformulação do atual sistema de recuperação do IVA associado a créditos incobráveis e de cobrança duvidosa, a bem da manutenção de uma neutralidade tributária que não onere os operadores mais do que aquilo que já significa o não recebimento das suas dívidas comerciais. A transição para um mecanismo de recuperação fundado apenas na mora, preterindo, assim, a necessidade de recurso a trâmites legais de verificação da incobrabilidade, evitando a morosidade da Justiça e permitindo, em iguais circunstâncias por força do desenvolvimento tecnológico já existente, a regularização a favor do Estado em caso de recuperação do crédito, apresentar-se-ia como um instrumento de neutralidade tributária em toda a fileira da atividade económica.

Apresentámos *supra* o caso prático da recuperação do IVA nos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa, mas poderíamos endereçar todas as situações em que o dogma da neutralidade não se observa. Por exemplo, na necessidade de flexibilização das condições objetivas e subjetivas para efeitos da renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias, ou mesmo na necessidade de harmonização interpretativa daquilo que se consideram aceitáveis, em termos de meios de prova, das condições necessárias no âmbito de empreitadas de reabilitação urbana para efeitos da aplicação da taxa reduzida de imposto, sem qualquer poder local discricionário, na esfera dos Municípios. Ou ainda, a possibilidade prática da retificação de imposto no âmbito do preenchimento da declaração periódica de IVA, no que respeita a erros de direito e respetivo enquadramento tributário para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, relativamente a determinadas operações, *ex post* a respetiva contabilização, entre muitas outras reflexões dos mecanismos estruturais de funcionamento do sistema fiscal. Os desafios que impendem sobre o IVA são inúmeros, mas tal como atualmente se encontra em discussão pelo grupo de peritos em matéria de Imposto Sobre o Valor Acrescentado, com o propósito de aconselhar a Comissão na preparação de atos legislativos, a melhoria do atual sistema IVA passará pelos seguintes blocos:

- O alinhamento do sistema IVA com os novos modelos de negócio;
- A convergência do imposto com as oportunidades oferecidas pelas novas tecnologias;
- Simplificação do Sistema IVA e redução do custo do imposto para os negócios;
- Ações e mecanismos atinentes à redução do fosso do IVA (VAT GAP).
- Adequação do IVA à mobilidade elétrica e partilhada / economia circular, TOMS, serviços financeiros e de seguros (fintechs);
- Harmonização das regras de fornecimento transfronteiriços de bens - B2B (tributação no destino);
- Outros.

Qualquer estratégia nacional de melhoria macro do quadro normativo do IVA em Portugal passará necessariamente por uma adequação e posicionamento face às linhas de ação *supra* identificadas, para além do trabalho constante de redução do VAT GAP nacional, no combate à fraude e evasão fiscal.

III.2. Objetivos gerais de eficiência da tributação indireta

III.2.1. Os Impostos Especiais de Consumo

A medida do Princípio da Equivalência

No âmbito do sistema fiscal português, o Princípio da Equivalência surge como princípio único legitimador dos IECs. De facto, nos termos do artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, “[o]s impostos especiais de consumo obedecem ao Princípio da Equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Esta conformação ao Princípio da Equivalência traduz-se, no caso dos IECs, numa lógica de equivalência de grupo, pelo que a tributação deverá incidir sobre um grupo homogêneo de contribuintes, existindo uma afetação objetiva da receita fiscal ao custo ou benefício que a fundamenta. O Legislador, dando cumprimento ao mandamento da equivalência, deverá, por seu turno, adequar a estrutura e o nível das taxas dos IECs aos indícios do referido custo, devendo essa adequação funcionar numa lógica de verificação periódica dos pressupostos em que assenta a tributação. Justamente porque a aplicação do Princípio da Equivalência impõe a que, em primeiro lugar, o imposto seja conformado considerando o valor que o contribuinte atribui aos bens que lhe são disponibilizados

pelo Estado (medida da equivalência pelo benefício conforme acima referido) ou aos custos incorridos pelo Estado na sua provisão (medida da equivalência pelos custos), conforme acima já referido.

A ideia elementar é a de que os contribuintes devem receber do Estado na exata medida do que pagam, o que aplicado aos IECs, resulta, sobretudo, da perspectiva de que os contribuintes deveriam apenas suportar o custo económico na medida do que utilizam e dos gastos que fundamentadamente originam. Assim, os IECs assumem-se como tributos especialmente vocacionados a colmatar falhas típicas de mercado: as designadas externalidades, *in casu*, externalidades negativas, assumindo esta natureza mediante a impossibilidade de se obter uma compensação pelo dano direto induzido pela sua existência concreta.

Nestes termos, sob pena de violação do Princípio da Igualdade Tributária na vertente da equivalência, exige-se que este tipo de tributos internalize uma externalidade negativa como sejam os custos ou reduções de bem-estar que ocorrem na sociedade devido a determinados consumos ou pela socialização de uma externalidade positiva (i.e., pelos benefícios criados involuntariamente por um determinado grupo que suporta um custo a favor da sociedade).

Em termos práticos, de acordo com este princípio, a estrutura e o nível das taxas dos IECs deverão ser objeto de escrutínio numa lógica de legalidade, a qual depende da implementação de uma lógica regular de validação dos fundamentos tributários. Na verdade, a necessidade de eficiência tributária *versus* o cumprimento do Princípio de Equidade Fiscal, determinam a necessidade de um escrutínio regular relativamente à adequação da estrutura dos Impostos Especiais de Consumo, em especial do Imposto Sobre o Álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), assim como o Imposto Sobre o Tabaco (IST), sobre os quais se propõem incidir as reflexões que ora se seguem.

Optou-se por não endereçar, de forma concreta, o Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), na medida da sua conexão e interdependência com as novas figuras de tributação ambiental, as quais, como tivemos oportunidade de referir no início do presente capítulo, não seriam objeto de análise no documento em referência, senão em oportunidade futura, em função da sua dimensão e interconectividade fiscal.

Neste sentido e no que respeita ao IABA e IST, coloca-se a questão de compreender se, *in extremis*, a contínua evolução num sentido incremental da respetiva taxa de IECs sobre as bebidas espirituosas, cervejas, produtos de tabaco, outros, permitirá a arrecadação de um montante de receita num sentido também ele marginalmente incremental e que corresponda às expectativas do Legislador que ocasionaram a implementação dessas mesmas taxas. Não obstante, será impossível deixar de considerar que o sistema fiscal no qual os IECs se encontram inseridos, enquanto impostos direcionados a orientar comportamentos, apresentam uma vertente extrafiscal que visa condicionar o consumo dos bens sobre os quais incidem, precisamente, aqueles tributos.

Consequentemente, ainda que devam ser analisados à luz de um Princípio de Igualdade Tributária por serem impostos, a maior preocupação decorre da necessidade de os analisar segundo o crivo da capacidade creditícia e, bem assim, da equivalência.

III.2.2. O Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes.

À semelhança dos outros IECs, também no domínio da tributação do consumo de bebidas alcoólicas, o Legislador nacional não dispõe de liberdade absoluta na determinação do sistema, existindo dois tipos de limites que se impõem à sua ação: por um lado, os limites decorrentes do direito da União Europeia, mais concretamente das Diretivas comunitárias; por outro lado, os limites decorrentes do direito constitucional nacional, nos termos consagrados na Constituição da República Portuguesa.

Não obstante, e exceção feita ao triénio de 2019 – 2021, na última década, Portugal tem seguido uma política de agravamento progressivo da taxa de IABA aplicável às bebidas alcoólicas em geral, em contraposição, precisamente, com a realidade comparada de vinte e um Estados-Membros da União a 28 (pré-Brexit), que optaram pela implementação de políticas de *stand-still* ou congelamento da taxa por certos períodos.

Esta realidade comparada entre países da União, permite suportar a hipótese de que, uma política de manutenção do IEC (*stand-still*) permite aumentar a receita coletada com o IABA, por oposição a aumentos sucessivos da taxa de imposto. O fundamento na adequação de políticas legislativas em termos do objetivo primordial de qualquer regime de tributação (angariação de receita), encontra-se sujeito a um crivo de legalidade *supra e infra* constitucional, o qual determina a reavaliação periódica da estrutura e taxas de imposto onerando certa realidade (inclusivamente porque o consumo é uma realidade mutável).

Por justaposição, a possibilidade de reconfiguração do IABA afigura-se, assim, como ferramenta legislativa cirúrgica de correção das ineficiências do sistema fiscal nacional, permitindo um reposicionamento face à realidade dos demais Estados-Membros e o alinhamento com o racional de angariação sustentado de receita fiscal, nomeadamente, em função da manutenção de uma política de *stand-still* ou cristalização da taxa de imposto que permita a recapitalização dos operadores da indústria, canalizando rendimento disponível ou poupança tributária para o

investimento direto na produção de bens e serviços transacionáveis, na sua grande maioria objeto de exportação para os mercados da União e fora da União.

Em boa verdade, um modelo tributário ótimo deve ser eficiente (na lógica da procura de um Ótimo de Pareto). No caso dos IECs quanto menos elevada for a elasticidade-preço da procura, mais elevadas poderão ser as correspondentes taxas de imposto. A política fiscal nacional deve alinhar-se com as melhores práticas de mercado dos restantes Estados-Membros e, enquanto país periférico da Europa, com o exemplo da Espanha.

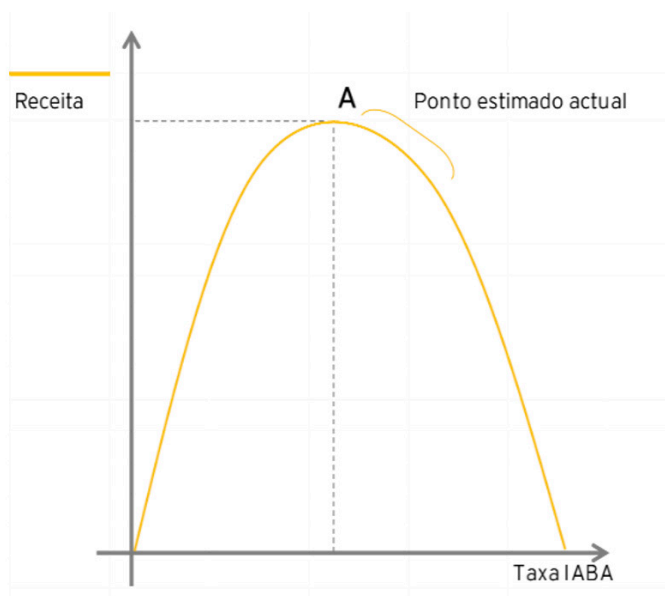
Caso assim opte o Legislador fiscal, esse alinhamento permitirá desincentivar desvios de consumo e perdas de eficiência, através de fenómenos de *cross border shopping* (i.e., aquisição transfronteiriça de bens e/ou serviços, aproveitando a arbitragem de preços entre produtos idênticos ou substitutos, existente em jurisdições distintas), contrabando ou de deslocalização de investimento.

Atualmente, a título de exemplo, o diferencial da taxa de IABA entre Portugal e Espanha é superior a 30% para as bebidas espirituosas, em termos de agravamento do valor aplicável em território nacional, situação que resulta, sobretudo, pelo facto da Espanha ter mantido a taxa de IABA sobre aquelas bebidas, inferior em pelo menos 2% na última década, igual percentagem a que acresce o diferencial de taxa normal de IVA entre Portugal e o País vizinho, em prejuízo do território nacional.

Assim sendo e pelos motivos já expostos no âmbito do tema do IVA, nomeadamente, o cenário de fiscalidade excessivamente agravada promover desvios de consumo para bens ou serviços de tributação reduzida ou subtraídos ao comércio lícito entre produtores e consumidores (contrabando e/ou contrafação), no quadro da teoria económica de Laffer, é admissível que a estagnação do IABA português poderá potenciar ganhos de eficiência e de receita fiscal, favorecendo a competitividade das empresas portuguesas, de arrecadação de receita, o que acentua que, em determinados níveis, a obtenção de receita é potenciada não pelo incremento sucessivo das taxas de IEC, senão pela sua redução, estagnação ou congelamento do valor da taxa praticado por determinados períodos.

Com efeito, este paradoxo consegue-se explicar no quadro da teoria de Laffer conforme acima referido, nos termos que se seguem:

Gráfico 3: Modelização da Curva de Laffer



Fonte: EY

Numa primeira fase da curva (fase ascendente), aumentar a taxa de imposto traduz-se imediatamente numa maior arrecadação de receita. Não obstante, à medida que a curva sobe, a cada aumento percentual de taxas de imposto, o aumento da receita fiscal associada não sofre um aumento pelo mesmo valor percentual. Com efeito, à medida que se avança no eixo horizontal da curva, isto é, quanto mais se aumenta a taxa de imposto, atinge-se um ponto a partir do qual o sentido da curva é descendente.

Por este motivo, desse ponto em diante, a cada aumento de imposto corresponderá uma arrecadação cada vez menor em termos de receita fiscal. A ilustração da curva de Laffer revela assim que para todo o imposto existe um ponto máximo de rendimento, o qual poderá ser alcançado através de oscilações na taxa de imposto – aumentando-a, ou fazendo-a descer, na medida em que nos encontremos à esquerda ou à direita deste ponto.

Em Portugal, é admissível que o ponto ótimo tenha já sido ultrapassado em matéria de IABA, logo, a arrecadação de receita não é impulsionada na medida do desejável pelo mero incremento da taxa do IEC, pelo que se exige o reposicionamento da legislação fiscal para garantir a eficiência da tributação. Assim, a decisão de política fiscal na lógica de congelamento da taxa de IABA, afigura-se tanto mais importante, quanto maior o impulso económico e crescente dinamismo dos operadores de indústria, potenciando a angariação de receita fiscal para o Estado.

De igual modo, a concorrência fiscal com Espanha assume proporções ainda maiores em sede de IABA quando se observa que, no território vizinho, se aplicam regularmente períodos de *stand-still* da taxa de imposto sobre as bebidas alcoólicas de, pelo menos, três anos consecutivos, i.e., sem que ocorram quaisquer alterações da taxa. Já no caso do Reino Unido, em particular, uma política de sucessivos incrementos na taxa do imposto revelou-se claramente oposta à otimização do potencial de angariação de receita, o que apenas reforçou a iminência da adoção de critérios de eficiência fiscal. Por oposição, os períodos de *stand-still* foram geradores de aumentos de receita no país de sua Majestade ao longo da última década. O diferencial tributário com Espanha assume particular relevância quando se observa que a fronteira fiscal não é coincidente com a fronteira terrestre, na medida em que se afigura mais vantajoso adquirir certos bens, para o caso concreto, produtos sujeitos a IABA em Espanha, numa extensão considerável de território que em muito ultrapassa a zona raiana.

Perspetiva-se, então, que a adoção de uma cláusula de *stand-still* do IABA para as bebidas alcoólicas como um todo e apenas numa perspetiva de arrecadação fiscal, potenciaria a criação e consolidação de uma base de indústria de cariz nacional, com um forte dinamismo exportador e impacto económico local, regional e nacional, entre bebidas espirituosas, cervejas e outras.

III.2.3. O Imposto Sobre o Tabaco

Em qualquer sistema fiscal moderno, as receitas do Imposto Sobre o Tabaco (IST) configuram uma importante fonte de financiamento dos Estados. Neste sentido, a macro gestão do IST afigura-se uma medida de política fiscal com extrema relevância orçamental, porquanto a mesma poderá influenciar de forma negativa, ou positiva a capacidade creditícia do imposto e, bem assim, a sua capacidade marginal de angariação de receita. Como tal, qualquer decisão nesta matéria deverá encontrar-se devidamente suportada numa análise exaustiva dos fenómenos de consumo de determinados bens, do imposto efetivamente angariado e da adequação das estruturas tributárias à realidade concreta de um sector de atividade, com especial enfoque para o dogmático *Behaviour Economics*.

Em Portugal e com exceção dos períodos de crise económica recente, tem-se observado um crescimento sustentado das receitas em sede de IST, para o qual em muito tem contribuído a redução sustentada do *elemento ad valorem* para os cigarros (produto de tabaco mais significativo e materialmente relevante em termos de receita), juntamente com um aumento reforçado do elemento específico, adequando a capacidade de geração de receita à prevenção de fenómenos de guerras de preços entre operadores, tornando, de forma geral, a administração do imposto mais imune e resiliente a variações de preços e quantidades. Mas comecemos pelo início.

A Diretiva 92/12/CEE, também conhecida como Diretiva Horizontal, fixou as regras substantivas comuns aos IECs – âmbito de aplicação, incidência, facto gerador, exigibilidade de isenções - e as regras fundamentais relativas à produção, armazenagem e circulação dos produtos sujeitos a imposto. Esta diretiva foi alterada, sem grandes mudanças de fundo, pelas Diretivas 92/108/CEE, de 14 de dezembro de 1992, Diretiva 94/74/CEE, de 22 de dezembro de 1994, Diretiva 96/99/CEE, de 30 de dezembro de 1996 e Diretiva 2011/64/UE, de 21 de junho. A Diretiva 92/80/CEE relativa à tributação do tabaco, permitia que os Estados-Membros cobrassem um *imposto ad rem, ad valorem* ou de estrutura mista sobre os tabacos manufaturados. Contudo, exigia que o respetivo montante global fosse equivalente a patamares mínimos de tributação.

A Diretiva 92/79/CEE, relativa às taxas aplicáveis aos cigarros obrigava os Estados-Membros a aplicar àqueles bens um imposto especial de consumo global (montante mínimo de imposto) – a soma do elemento específico e do elemento *ad valorem*, líquidos de IVA - equivalente a, pelo menos, 57% do preço médio ponderado de venda a retalho dos cigarros introduzidos no consumo. Estas Diretivas, devidamente transpostas para o Direito Interno de cada um dos Estados-Membros, logo a partir de 1992, formavam a disciplina comunitária essencial dos Impostos Especiais de Consumo.

Mais tarde, a Diretiva 2010/12/UE do Conselho, de 16 de Fevereiro de 2010, veio alterar as Diretivas 92/79/CEE, 92/80/CEE e 95/59/CE, no que se refere à estrutura e às taxas do imposto especial de consumo que incide sobre os tabacos manufaturados, que por sua vez foi revogada pela Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de Junho de 2011, que veio codificar e reunir as diretivas num só ato.

Assistimos, atualmente, ao processo de revisão da Diretiva 2011/64/EC, cuja proposta e discussão foram adiadadas para o segundo semestre do ano de 2021, precisamente em resultado da crise pandémica. Em face do exposto, nomeadamente em virtude do eminente processo de revisão da Diretiva da tributação sobre o tabaco, importa sobretudo perceber o funcionamento do *mix* tributário da estrutura do imposto, como forma de promover uma adequação das suas componentes à máxima eficiência fiscal. Iremos proceder a esta análise em seguida. Para o

efeito, será necessário regressar às bases.

No que respeita à tributação efetiva dos produtos de tabaco, vem o artigo 103.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) estabelecer que o imposto incidente sobre os cigarros (o produto de tabaco mais representativo), assim como para o tabaco aquecido e tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar (artigos 103.º-A e 104.º-A) apresenta um *mix* tributário composto por dois elementos, nos seguintes termos:

- Um elemento específico (*ad rem*);
- Um elemento *ad valorem*.

Acresce que, a unidade tributável do elemento específico é constituída pelo milheiro de cigarros, sendo que o elemento *ad valorem* resulta da aplicação de uma percentagem única aos preços de venda ao público de todos os tipos de cigarros. Não obstante os *supra* citados elementos, a disciplina do número 5 do normativo em referência, determina que “os cigarros ficam sujeitos a um montante de imposto sobre o tabaco que corresponde ao imposto mínimo total de referência, deduzido do montante do imposto sobre o valor acrescentado correspondente ao preço de venda ao público desses cigarros”.

Ou seja, o Legislador pretendeu implementar um mecanismo de arrecadação de um valor mínimo de imposto, na medida em que a tributação aplicável ao referencial do preço médio ponderado (tal como se encontra plasmado no número 6, do mesmo artigo 103.º do CIEC), funciona enquanto referencial de imposição mínima para este tipo de bens, ou seja, estabelece um *level playing field* tributário capaz de gerar receita fiscal adicional.

Por outro lado e em termos de estrutura tributária do imposto sobre o tabaco, quer a Comissão Europeia, quer Portugal sempre salientaram a importância do elemento *ad rem* da tributação (componente específica), desvalorizando a componente *ad valorem* que, conceptualmente, não se integra de forma plena – antes pelo contrário – na lógica própria do Princípio da Equivalência.

De facto, num mercado homogêneo, a carga fiscal afeta de forma equivalente todos os produtos que se encontram presentes no mesmo. Assim, e independentemente da qualidade *ad valorem* ou *ad rem* da tributação, todos os operadores seriam afetados de forma equivalente, não existindo qualquer fundamento que permita defender um tipo de tributação em especial. Porém, esse não é o caso do mercado do tabaco, no qual existem elementos de diferenciação nos produtos consumidos. Ora, na presença de produtos heterogêneos, uma tributação *ad valorem* vai acentuar as diferenças do seu preço final de mercado, sem que tal corresponda a qualquer fundamento de internalização de externalidades, ou seja, de correção de falhas de mercado.

Pode mesmo dizer-se que, uma tributação que acentue as diferenças de preço final viola o Princípio da Equivalência que regula este imposto já que acentua divergências crescentes de preço e uma eventual “guerra de preços” entre operadores. De facto, e no limite, uma tributação “Pigouviana” pura tende naturalmente para a concretização de uma tributação *ad rem* integral, já que a componente *ad valorem* não integra qualquer preocupação corretiva, diferenciando produtos que, em tese, têm os mesmos efeitos nefastos. Aliás, a experiência comparada dos Estados-Membros da União revela as boas práticas tributárias de países como a Suécia onde a componente *ad valorem* ascende apenas a cerca de 1%, ainda assim, preservando a estrutura mista do imposto conforme imposição da Diretiva 2011/64/EC.

Nesta perspetiva, e de acordo com a configuração *sub judice*, a vertente específica da tributação deve ser reforçada e a componente *ad valorem* efetivamente controlada, sob pena de desvirtuamento integral desta tributação corretiva. Por outro lado, o sistema tributário não poderá acentuar, por via fiscal, as diferenças de preços já resultantes das diferentes qualidades dos produtos. Os efeitos distorcivos deste modelo tributário têm necessariamente de ser controlados. As mesmas conclusões terão de ser enunciadas perante a existência de um Imposto Mínimo Total, tal como se encontra plasmado no artigo 103.º, número 5 e seguintes do CIEC.

Este sistema de tributação é totalmente consentâneo com os princípios da tributação pigouviana, controlando os riscos da preponderância da componente *ad valorem*, sendo desejável numa perspetiva de angariação de receita, inclusivamente, a manutenção da continuidade de uma política de redução sustentável deste elemento (*ad valorem*), por oposição ao incremento do específico.

A respeito da configuração da estrutura do IST, a mesma resulta do quadro normativo atualmente em vigor, nos termos do qual os Estados-Membros gozam de flexibilidade na definição da estrutura do imposto especial sobre o consumo de cigarros, podendo tomar em linha de conta o IVA como elemento da carga fiscal total, e continuando a dar prossecução a uma política fiscal que tende a aproximar o *ad valorem* de 1%, privilegiando o elemento específico.

Em termos de otimização e trilhos para uma fiscalidade eficiente, é possível alicerçar a consolidação da eficiência em sede de IST, adaptando o *mix* tributário à realidade dos diversos produtos de tabaco. Assim, no que respeita ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e de modo a que sejam cumpridos os fins da tributação do tabaco e o Princípio da Equivalência, a composição do imposto especial sobre tabaco de corte fino deverá ter em consideração, em primeiro lugar, o alinhamento permanente da componente *ad valorem* sobre o tabaco de corte fino com o dos cigarros, em segundo a adaptação do elemento específico ao poder de enchimento médio dos pro-

duto introduzidos no consumo no mercado nacional e, por último, a adaptação do imposto mínimo ao referido poder de enchimento médio.

No que respeita a outros produtos do tabaco, a eficiência na maximização das receitas fiscais poderia passar pela criação de uma categoria unitária de produtos do tabaco, sujeitos ao mesmo tratamento fiscal que o tabaco de corte fino para cigarros de enrolar. Este alargamento da estrutura fiscal constituiria uma técnica legislativa adequada, por um lado, à prossecução dos fins da Diretiva e, por outro, como forma de evitar lacunas desnecessárias, reduzindo o risco de erosão da base tributável em sede de imposto sobre o tabaco.

Ainda a propósito da estrutura mista do IST, convém salientar que a aplicação de um sistema assente numa componente específica de tributação, por um lado, salvaguarda a receita fiscal arrecadada pelos Estados em face de eventuais flutuações de preços. Por outro lado, o elemento *ad valorem* apresenta uma maior imunidade em cenários hiper-inflacionistas ou de inflação agravada, o que não se afigura ser o caso da realidade portuguesa.

Nesta medida, uma política de aumento da componente *ad valorem*, poderia potenciar uma guerra de preços entre operadores, na medida em que este elemento incide sobre o preço de venda ao público dos produtos do tabaco. Por seu turno, o aumento da componente específica torna a receita mais previsível e fiável, no sentido de que depende menos de políticas de preço e *marketing* dos operadores de tabaco.

De facto, a configuração tributária que permite aos vários governos adquirir algum controlo sobre as receitas fiscais sobre o tabaco tem sido, não só, mas também, o mote para a adoção de uma política que incida sobretudo num agravamento do elemento específico e diminuição do *ad valorem*. De facto, modelos assentes unicamente em estruturas *ad valorem* tendem a reduzir receitas fiscais, com um alargamento do fosso entre marcas de preço baixo e alto, reduzindo o incentivo para melhorias qualitativas na gestão do imposto.

Por outro lado, a própria administração do imposto sobre o tabaco torna-se mais complexa, na medida em que não só quantidades, mas também preços têm que ser monitorizados. Em termos da otimização da receita fiscal em sede de IST e atentas as atuais características do mercado nacional de produtos de tabaco, importa salientar o seguinte.

Em primeiro lugar e relativamente ao tabaco aquecido, Portugal já é o terceiro país da União com uma fiscalidade mais agravada, imediatamente atrás de França e Espanha. Precisamente por este motivo, é razoável assumir que ganhos de eficiência creditícia em sede de IST não passarão por um agravamento da tributação sobre esta classe de produtos, sob pena da indução de fenómenos substitutivos de consumo, dentro e fora do circuito económico dos bens, com a consequente redução da coleta fiscal associada.

Assim sendo, qualquer maximização de receita em matéria de imposto sobre o tabaco passará, necessariamente, pela manutenção do referencial do Imposto Mínimo Total para os cigarros, permitindo o seu livre funcionamento ajustado às condições de mercado, para além da manutenção da imposição mínima tributária no que diz respeito ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar.

E porque o tabaco de corte fino se destina precisamente à elaboração de cigarros de enrolar, a aproximação do referencial tributário deste produto com os cigarros convencionais afigura-se igualmente uma estratégia de maximização de receita fiscal, atenta, sobretudo, o poder expansivo e capacidade de enchimento do atual tabaco de corte fino.

Por fim, a combinação de um elemento específico alto com um *ad valorem* relativamente baixo e uma vez que o IVA também assume esta componente *ad valorem*, permitirá explorar o melhor de cada elemento tributário e, ao mesmo tempo, contrabalançar as respetivas ineficiências alcançando o melhor resultado em termos de *Tax Policy*.

Em face do *supra* exposto, poderá ser consensual, afirmar que a tributação do tabaco com base em sistemas ora ancorados sobre componentes específicas ou única e exclusivamente sobre rácios *ad valorem*, provocam efeitos diferentes sobre o mercado, designadamente, em mercados de concorrência imperfeita. Como consequência inelutável, os níveis de arrecadação de receita fiscal bem como o impacto ao nível das utilidades e bem-estar social também se fazem sentir de uma forma diferente.

PARTE 4

CAPÍTULO IV

O direito a errar na entrega e dedução de IVA

CATARINA BELIM E BEATRIZ DA PALMA GONÇALVES

1. Introdução

Esta publicação é um contributo para um tema que merece uma reforma em Portugal: o direito a errar na entrega e dedução de IVA.

Errar é humano mas, no caso do IVA, corrigir um erro na fatura, registo ou na respetiva dedução é um “quebra-cabeças”: as normas são contraditórias, os meios de reação difíceis de compreender e mais difíceis de explicar, os conceitos são vagos e indeterminados. Como reflexo desta dificuldade, as disputas sobre o direito dos sujeitos passivos a corrigir os erros em sede de IVA geraram, nos últimos anos, dezenas de casos judiciais de valores elevados. A complexidade do regime jurídico é tal que reclamar que se tem direito a errar e a corrigir o erro exige recursos humanos altamente qualificados e recursos financeiros significativos.

As regras de correção dos erros em IVA - que certamente pretendiam contribuir para um sistema justo e equitativo - revelam-se na prática fomentadoras de insegurança jurídica e, consequentemente, de inúmeros erros processuais e declarativos evitáveis. E tudo começa num ponto fulcral que parece não bater certo de raiz: apesar de existir um prazo genérico de 4 anos para deduzir/recuperar IVA pelo sujeito passivo que tem alguma concordância com o prazo de 4 anos dado à Administração Tributária para liquidar adicionalmente IVA, na grande maioria dos casos, a correção de erros na entrega e dedução de IVA consegue ser reconduzida ou ficar coberta por artigos especiais do CIVA ou da LGT¹ que restringem a correção dos erros a favor dos sujeitos passivos para 2 anos ou mesmo 120 dias (se seguirmos à letra as últimas alterações da LGT).

Esta publicação não pretende ser extensamente técnica ou académica - muito foi já escrito sobre a matéria pela melhor doutrina nacional². O que se pretende é, de forma visual, evidenciar as incongruências nas normas em vigor e na sua interpretação, as posições contraditórias sobre os mesmos tipos de erro, o forte movimento de contencioso tributário, e a prerrogativa que o Estado Português tem de poder mudar a lei, numa necessidade absoluta de reforma.

¹ CIVA – Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro e subsequentes alterações. LGT – Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro e subsequentes alterações.

² Vide Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 17 e seguintes; Alexandra Martins e Pedro Moreira, *Regularizações de IVA – A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 55 e seguintes; João Canelhas Duro, *Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação*, in *Cadernos IVA 2015*, Almedina, 2015, páginas 327 e seguintes; Serena Cabrito Neto, Leonardo Marques dos Santos e Priscila Santos, *A Regularização do IVA em caso de Erro no Apuramento do pro rata: Questões Processuais*, in *Cadernos IVA 2015*, Almedina, 2015, páginas 359 e seguintes; Os Prazos para a Regularização de Erros: *Análise à Luz dos Princípios da Efectividade e Equivalência*, Alexandra Martins e André Areias, *Cadernos IVA 2017*, Almedina, página 41 e seguintes; Cláudia Reis Duarte e Mariana Coentro Ribeiro, *A Caducidade do Direito à Dedução ou a Negação da Neutralidade do Imposto*, in *Cadernos IVA 2019*, Almedina, página 95 e seguintes.

2. Os problemas mais comuns de erros na entrega e dedução do IVA

Fazendo uma leitura atenta dos casos nesta matéria, podemos identificar os seguintes erros como aqueles que mais originaram, nos últimos anos, disputas em sede de contencioso tributário em matéria de erros na entrega e dedução do IVA³:

Operações nacionais		
N.º	Categoria de problema em IVA	Qual o erro?
1	Taxa errada	SP ⁴ que aplicam uma taxa de IVA incorreta nas faturas
2	Dedução a menos	SP que aplicam percentagens de dedução abaixo do que teriam direito por não qualificarem corretamente as faturas com direito a dedução
3	Dedução a menos	SP que aplicam percentagens de dedução abaixo do que teriam direito por não fazerem os cálculos de dedução de forma correta
4	Liquidação a mais	SP que incluem o valor dos descontos na matéria tributável de IVA
5	Liquidação a mais	SP que liquidam IVA sobre realidades não sujeitas a IVA como subvenções públicas
6	Dedução a menos	SP que contabilizaram faturas com IVA dedutível meses ou anos depois da data de emissão das faturas
7	Dedução a menos	SP que deduzem IVA meses ou anos depois de terem recebido e contabilizado as respetivas faturas
8	Liquidação a menos	SP que recebem débitos adicionais de fornecedores com IVA anos depois das respetivas operações
9	Liquidação a mais	Empresas que liquidam IVA nas faturas quando deviam aplicar a regra da inversão do sujeito passivo

³ A dedução de IVA por sujeitos passivos mistos contém regras específicas de dedução, constantes dos artigos 23º e 26.º do CIVA que não serão objeto de análise detalhada nesta publicação.

⁴ Utilizamos a expressão “SP” – sujeito passivo – para abarcar quer entidades coletivas quer pessoas individuais que tenham uma atividade em IVA.

2.1 Os problemas menos comuns mas que vão ganhar cada vez mais expressão com o comércio transfronteiriço

Com o crescimento do comércio transfronteiriço, que envolve a aplicação de diferentes taxas de IVA consoante o Estado-membro de destino do bem, surgem novas questões com implicações *cross-border*, das quais identificámos os seguintes exemplos:

Operações transfronteiriças		
N.º	Categoria do problema em IVA	Qual o erro?
1	Taxa de IVA errada	SP que, no anterior regime das vendas à distância, aplicam a taxa de IVA Portuguesa, e concluem, por vezes até 8 anos depois, que deveriam ter pago a taxa de IVA do EM de destino dos bens
2	Taxa de IVA errada	SP que aplicam taxas de IVA nos outros EM erradas e que serão chamados a corrigi-las mediante o balcão único do IVA
3	Liquidação a menos	SP de um EM que liquidam IVA a menos e anos mais tarde, percebendo o erro, liquidam IVA a mais em notas de débito adicional ⁵

⁵ Exemplo disto é o caso Volkswagen, C-533/16, decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia, ECLI:EU:C:2018:204.

3. Os prazos de correção a favor da administração e a favor do SP

Quando comparados os prazos de correção a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Administração Tributária”) e os prazos de correção a favor do SP, conclui-se que os prazos são tendencialmente maiores para a administração:

SP	AT
Prazo geral de dedução do IVA ou reembolso do IVA entregue em excesso	Prazo para liquidação adicional de IVA
4 anos a contar do nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto (Art.º 98 n.º 2 CIVA)	4 anos a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do IVA (Art.º 45 n.º 4 LGT)

Faturas inexatas	
A favor do SP	A favor da AT
2 anos a contar da fatura inexata (Art.º 78 n.º 3 CIVA)	A todo o tempo (com o limite do prazo de liquidação adicional do IVA) (Art. 78 n.º 3 CIVA)

Erros materiais ou de cálculo	
A favor do SP	A favor da AT
2 anos a contar de (i) no caso da correção de erros relacionados com imposto dedutível, a partir do nascimento do direito à dedução (ii) no caso de erros no preenchimento das declarações periódicas, a partir da data da sua apresentação (ou prazo legal de apresentação em caso de atraso) (Art.º 78 n.º 6 CIVA)	A todo o tempo (com o limite do prazo de liquidação adicional do IVA) (Art.º 78 n.º 6 CIVA)

Apesar de existir um prazo genérico de 4 anos para deduzir IVA pelo SP que tem alguma concordância com o prazo de 4 anos dado à Administração Tributária para liquidar adicionalmente IVA, na grande maioria dos casos, pelos motivos indicados infra, a correção de erros na entrega e dedução do IVA conseguem ser reconduzidos ou ficar cobertos pelos artigos especiais do IVA que restringem a correção dos erros a favor dos SP para 2 anos. É ainda possível conceber que o exercício do direito à correção apenas poderá ser efetuado no prazo de 120 dias, se seguirmos à letra as últimas alterações da LGT (ver ponto 5.2).

4. As incongruências das normas em vigor e na sua interpretação

Perante a constatação dos erros identificados acima, o SP é confrontado com as seguintes tarefas: (i) identificar perante que tipo de erro está e (ii) qual o modo de reação para corrigir o erro. As duas tarefas são de uma complexidade profunda, pelas razões que passamos a enumerar.

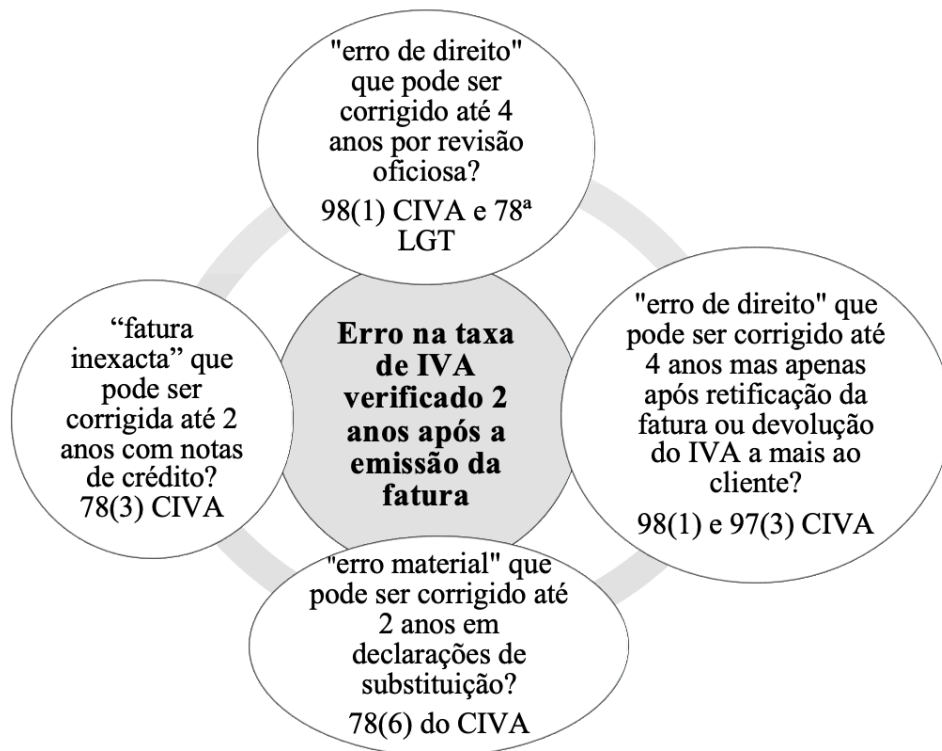
4.1 A dificuldade de enquadrar o tipo de erro - o mesmo erro pode cair em 4 regras diferentes

A dificuldade de correção começa no enquadramento do tipo de erro em causa. Das regras de correção de erros do nosso sistema nacional (vide tabela I) - tipicamente, os artigos 78.º da LGT, artigos 78.º, 97.º e 98.º do CIVA – o mesmo erro pode ser abrangido por 4 regras diferentes.

Vejam os um exemplo hipotético:

- A empresa A liquidou, a consumidores finais, IVA com a taxa de 23%, quando deveria ter aplicado a taxa de 6% de imposto.
- A empresa A conclui que errou quando já tinham passado mais de 2 anos sobre a liquidação de IVA sobre as vendas.
- A empresa A apresentou um pedido de revisão oficiosa à AT, solicitando a correção dos atos de autoliquidação do IVA a mais.
- Para a empresa A este é um “erro de direito” abrangido pelo artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA e como tal a empresa A tinha 4 anos, a contar da data de pagamento em excesso, para corrigir o erro, podendo fazê-lo pedindo a revisão oficiosa dos atos de autoliquidação do IVA, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, como determina o artigo 98.º n.º 1 do CIVA.
- Para a AT este é um “erro de fatura inexatas” abrangidas pelo artigo 78.º n.º 3 do Código do IVA e como tal a empresa A apenas tinha 2 anos a contar da data de emissão das faturas inexatas para corrigir o erro, contra a emissão de notas de crédito aos clientes e inclusão do valor do IVA destas notas de crédito no campo 40 das respetivas declarações periódicas.
- Para o tribunal, apesar de se aplicar o prazo de 4 anos por estarmos perante um erro de direito, a empresa A tinha que ter comprovado que não repercutiu o IVA cobrado a mais aos consumidores finais ou que retificou as faturas em que foi anteriormente repercutido o IVA, nos termos do artigo 97.º n.º 3 do CIVA, sem o qual não é possível a revisão dos atos.
- Para um dos responsáveis financeiros da empresa A nenhuma das qualificações acima está correta: estamos perante um “erro material” abrangido pelo artigo 78.º n.º 6 do CIVA que deveria dar lugar a declarações de IVA de substituição no prazo de 2 anos desde a respetiva submissão.

De forma gráfica, ao mesmo erro, dependendo do intérprete, podem ser aplicadas 4 soluções diferentes, todas com assento nas regras legais em vigor:



4.2 Alguns erros não são abrangidos por nenhuma regra de correção – o caso das vendas à distância

Existem ainda erros que não são configuráveis em nenhuma regra de correção. Vejamos o seguinte exemplo:

- A empresa B liquidou IVA Português com a taxa de 23%, em vendas pela internet efetuadas a consumidores alemães.
- Cerca de 6 anos depois, a empresa B é notificada pela Autoridade Fiscal alemã de que deveria ter sido aplicado IVA Alemão à taxa de 19%. A Autoridade Fiscal alemã tem o direito de emitir liquidações adicionais de IVA até 8 anos nestes casos.
- A empresa B conclui que errou sobre o limiar até ao qual poderia aplicar IVA Português, mas que tinham passado mais de 4 anos sobre a respetiva liquidação, prazo máximo de recuperação na lei Portuguesa. Não obstante o IVA Português já pago, a empresa B tem uma dívida de IVA alemão sobre as mesmas vendas.
- A correção de erros no IVA a partir da data de conhecimento de atos lesivos “supervenientes” está limitada, no direito português, a casos de “erro sobre o negócio”, i.e. invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato (cfr. artigo 78.º n.º 2 do CIVA), que não se aplicam no presente caso.

A empresa B conclui que apesar de estarmos perante um caso de efetiva dupla tributação dentro da UE, não existe nenhuma regra específica ou mecanismo que preveja um crédito de imposto/reembolso do IVA pago em excesso ao Estado Português quando o IVA a final é devido a outro Estado Membro. Caso a empresa B queira recuperar o IVA Português para pagar o IVA Alemão terá que correr o risco de ver indeferida uma recuperação de imposto português.

4.3 A dificuldade de corrigir o erro em tempo útil: mas afinal quantos anos é possível recuperar IVA: 2 ou 4?

Outra das grandes dificuldades associadas à correção dos erros em análise é identificar qual o meio para o exercício da correção e qual o tempo limite para o fazer. Fruto da sobreposição, no nosso ordenamento jurídico, das regras identificadas acima, a questão da correção de IVA a favor do SP em operações já registadas contabilisticamente e nas declarações periódicas, tem gerado nos últimos anos uma profunda discussão sobre se o contribuinte tem direito a corrigir IVA no prazo de 2 ou 4 anos.

Nesta sede:

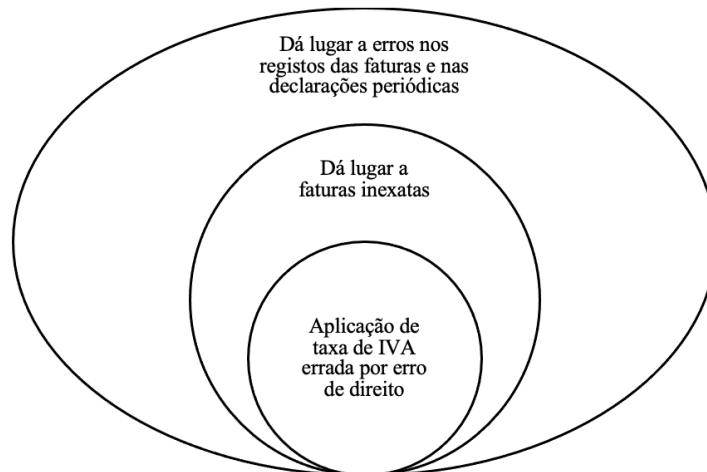
- não existe definição legal, no Código do IVA, do que se deve considerar “faturas inexatas” ou “erros materiais ou de cálculo” para efeitos dos artigos 78.º n.ºs 3 e 6 do Código do IVA;
- existe uma orientação genérica da Administração Tributária datada de 2005⁶ que determina:

Ofício Circulado 30082 de 17.11.2005		
Artigo do CIVA	Abrange	Meio de correção a favor do SP
Art.º 78 n.º 3 “faturas inexatas”	Retificação ou substituição de faturas já registadas	Campo 40 de declaração periódica no prazo de 2 anos (não se explicita de que data é contado o prazo de 2 anos, mas o que fará sentido é que seja a contar da data de emissão da fatura inexata)
Art.º 78 n.º 6 “erros materiais ou de cálculo”	Erros internos da empresa sem qualquer interferência na esfera de terceiros; Normalmente, consistem em erros na transcrição das faturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica	DP de substituição do período que se pretende corrigir no prazo de 2 anos, prazo que é contado: (i) no caso da correção de erros relacionados com imposto dedutível, a partir do nascimento do direito à dedução (ii) no caso de erros no preenchimento das declarações periódicas, a partir da data da sua apresentação (ou prazo legal de apresentação em caso de atraso)

⁶ Ofício-Circulado IVA n.º 30082 de 17.11.2005.

- com base na orientação genérica em vigor, existe uma tendência da Administração Tributária de limitar o direito à correção do IVA a favor do SP ao prazo de 2 anos, aplicando as normas do artigo 78.º n.º 3 e do artigo 78.º n.º 6 do Código do IVA, que visam, respetivamente, regularizações decorrentes de “faturas inexatas” e de “erros materiais ou de cálculo no registo”;
- existe uma tendência da doutrina nacional⁷, de distinguir entre as “faturas inexatas e os erros materiais ou de cálculo no registo” como “erros menores” decorrentes de lapsos de escrita ou de cálculo na passagem de valores a que corresponde o prazo de regularização mais curto dos 2 anos constante do artigo 78.º do CIVA, dos “erros de direito”, que são erros mais profundos e complexos tais como erros de qualificação das operações, erros de enquadramento ou do regime jurídico aplicável, a que corresponde um prazo de regularização maior de 4 anos, constante do artigo 98.º n.º 2 do CIVA;
- compiladas as mais recentes decisões arbitrais e dos tribunais judiciais nesta matéria a tendência dos tribunais é a de efetuar a distinção entre “erros de direito” e os “outros erros menores”, reconhecendo que, nos casos de “erro de direito”, o contribuinte tem direito à correção do IVA no prazo de 4 anos (e não no prazo de 2 anos aplicável a erros de inexatidão ou de cálculo)⁸.

De forma muito simplista, um “erro de direito” pode desencadear “erros menores” em cadeia: uma taxa de IVA mal aplicada numa fatura pode ter origem num erro de direito, que se traduz em faturas inexatas, que por sua vez se traduz em erros materiais nos registos dessas faturas (pois estas estavam incorretas por natureza):



É fácil assim perceber por que motivo a correção de erros por parte dos SP tem gerado um forte movimento de contencioso tributário.

5. O forte movimento de contencioso tributário

5.1 O que os números mostram

De uma amostra efetuada a casos publicados de tribunais arbitrais tributários que funcionam junto do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa e casos do STA - Supremo Tribunal Administrativo, refletidos na Tabela 2 e Tabela 3, conclui-se que:

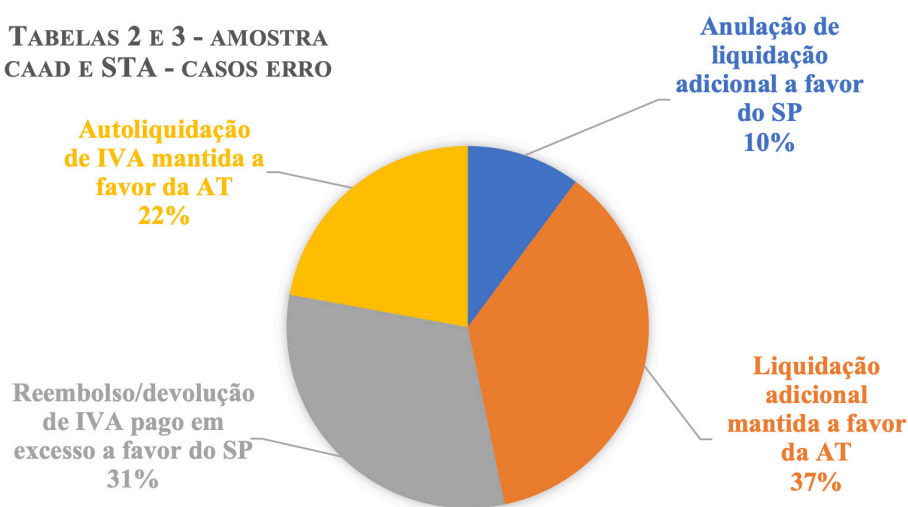
- O direito a corrigir erros no IVA por parte dos SP tem gerado dezenas de casos perante os nossos tribunais, tanto arbitrais como judiciais.

⁷ Vide Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 17 e seguintes e Alexandra Martins e Pedro Moreira, *Regularizações de IVA – A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 55 e seguintes.

⁸ Nesta sede, vide decisões dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa, emitidas por tribunais coletivos nos processos 599/2019-T, 194/2018-T, 509/2019-T, e decisões dos tribunais judiciais Acórdão do STA n.º 0443/13.0BEPRT de 17.06.2020, Acórdão do STA n.º 0498/15.2BEMD de 03.06.2020 e acórdão do TCAS n.º 263/16.BELLE, de 28.09.2017.

- A maioria dos casos apresentados em Tribunal é de valor elevado, variando entre as dezenas de milhares e os milhões de euros; Na amostra apresentada, de 14 casos junto do CAAD, os processos totalizam disputas na ordem de € 7,5M; de 8 casos junto do STA, os processos totalizam igualmente disputas de quase € 7M.
- A maioria dos casos apresentados em Tribunal opõe “erros de direito” (artigo 98.º CIVA) vs. “erros de faturas inexatas” (artigo 78.º n.º 3 CIVA) ou “erros materiais” (artigo 78.º n.º 6 CIVA).
- A maioria dos casos trata de autoliquidações de IVA impugnadas pelos sujeitos passivos⁹.
- A maioria dos casos apresentados são complexos, com decisões tecnicamente densas, entre 20 a 40 páginas; facilmente, num exercício de extrapolação, estamos perante milhares de horas de trabalho incorridas anualmente nestes processos, entre advogados, magistrados, árbitros, oficiais de justiça, pessoal administrativo, representantes da Fazenda Pública, funcionários da administração tributária e sujeitos passivos.
- São frequentes, nos casos que analisam erros na autoliquidação, a invocação de exceções sobre os meios utilizados e a competência material dos tribunais, sobretudo os tribunais arbitrais.
- Os casos são frequentemente apresentados por entidades com recursos financeiros e altamente qualificados (entidades coletivas do sector público, banca, seguros), muitas vezes com a ajuda de revisões externas por parte de consultoras.
- O valor das custas ascende a centenas de milhares de euros; Na amostra apresentada, de 14 casos junto do CAAD, as custas representam € 91.188, tendo € 54.039,60 sido suportadas pela AT e € 37.148,40 sido suportadas pelos sujeitos passivos.
- No cômputo geral existe algum equilíbrio entre as causas ganhas pela AT e ganhas pelo contribuinte, com as seguintes notas:

**TABELAS 2 E 3 - AMOSTRA
CAAD E STA - CASOS ERRO**



- o Na questão substantiva de fundo, regra geral o contribuinte ganha as causas, existindo a distinção entre “erros de direito” e os “outros erros menores” e o reconhecimento de que nos casos de “erro de direito”, o contribuinte tem direito à correção do IVA no prazo de 4 anos (e não no prazo de 2 anos aplicável a erros de inexatidão ou de cálculo);
- o Algumas das causas ganhas pela AT com valor elevado – que fazem com que, em percentagem de valor no cômputo geral, a AT tenha um balanço favorável –, têm na base o contribuinte não usar o meio correto para a correção do erro ou não ter logrado efetuar prova sobre o tipo de erro em causa (e não a questão de fundo sobre se o erro deve ser corrigido em 2 ou 4 anos).

⁹ No caso do IVA, o ato de entrega da respetiva declaração periódica é um ato de autoliquidação, i.e. um ato cuja iniciativa pertence ao contribuinte, por disposição legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração de imposto, e que pressupõe as imprescindíveis operações de qualificação (identificação do “an debeat” e quantificação (afecção do “quantum debeat”) necessárias para avaliar o montante de imposto a pagar ou a restituir, normalmente acompanhada do respetivo meio de pagamento.

5.2 Um novo contencioso no horizonte - a revogação do artigo 78.º n.º 2 da LGT em 2016

Na versão inicial do Código do IVA, o antigo artigo 71.º n.º 7 do CIVA permitia, em casos devidamente justificados, a correção dos erros materiais ou de cálculo (muitas vezes equiparados ou interpretados como erros de direito como já aqui vimos), mediante requerimento apresentado ao Diretor Geral das Contribuições e Impostos nos 5 anos seguintes ao pagamento em excesso do imposto. Este prazo veio posteriormente a ser reduzido para 4 anos, até que a norma fosse revogada em absoluto em 2008¹⁰.

Com a eliminação desta norma, os SP passaram a solicitar a correção de “erros de direito” por meio do “pedido de revisão oficiosa” constante do artigo 78.º da LGT (vide Tabela 1), cruzando a utilização do artigo 98.º n.ºs 1 e 2 do CIVA com o artigo 78.º n.ºs 1 e 2 da LGT.

O pedido de revisão oficiosa de autoliquidações foi um meio muito utilizado (sobretudo pelos municípios e pela banca) para recuperações de IVA até 4 anos, nos períodos relativos a 2007 a 2015, uma vez que o artigo 78.º n.º 2 da LGT equiparava a um erro da Administração Tributária qualquer erro na autoliquidação efetuada pelos sujeitos passivos, obrigando assim a Administração Tributária a rever os atos de autoliquidação a pedido dos sujeitos passivos no prazo de 4 anos.

Sucedde que o artigo 78.º n.º 2 da LGT foi eliminado em 2016 sem qualquer nova reposição.

Hoje em dia, o pedido de revisão oficiosa de um ato tributário está reservado, nos termos do artigo 78.º n.º 1 da LGT, para a “entidade que o praticou”:

- (i) No caso do SP, no prazo de reclamação administrativa, com base em qualquer ilegalidade;
- (ii) No caso da AT, no prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços:

Artigo 78.º da LGT - “Revisão dos Atos Tributários”

1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - Revogado em 2016

Ora a nova redação da LGT coloca uma série de novas questões, com potencial de tradução em contencioso tributário:

- face à atual redação da lei, e ao contrário do que sucedia até 2016, já não é possível imputar os erros de autoliquidação à administração (pois foi revogado o artigo 78.º n.º 2 da LGT em 2016);
- se é claro que a AT tem um prazo de 4 anos para a revisão do ato, contado, no caso de tributos pagos, a partir da data da liquidação, já no caso dos sujeitos passivos a lei não define o momento concreto a partir do qual se conta o prazo para apresentar pedido de revisão oficiosa de um ato de autoliquidação: (i) serão 120 dias contados a partir do ato de autoliquidação considerando que o prazo de reclamação administrativa é o prazo da reclamação graciosa? (ii) serão 120 dias contados a partir dos atos/factos indicados no artigo 102.º do CPPT¹¹ por remissão do artigo 70.º do CPPT¹² para apresentar reclamação graciosa, o que abre toda uma série de novas questões contenciosas sobre qual o momento ou ato a partir do qual se deve contar o prazo de 120 dias? ou (iii) será dos atos/factos indicados para apresentar “reclamação administrativa” nos termos do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, a deduzir no prazo de 15 dias?
- na lógica de uso dos prazos da reclamação graciosa, qual a diferença, nestes casos, entre a revisão oficiosa no prazo de 120 dias (78.º n.º 1 LGT) e a reclamação graciosa no prazo de 120 dias (70º e 102.º CPPT)?

¹⁰ Pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

¹¹ CPPT – Decreto Lei n.º 433/99, de 26 de outubro e sucessivas alterações.

¹² Resulta da conjugação destas normas que o pedido de revisão do ato tributário por iniciativa do SP conta-se a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
 b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
 c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
 d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
 e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
 f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

- se o SP tem 120 dias para contestar os seus erros (prazo de reclamação administrativa entendido como reclamação graciosa) e a AT tem 4 anos para corrigir os seus, a diferença não é contrária ao princípio da efetividade?¹³;
- como se congrega o prazo geral de recuperação do IVA pago em excesso de 4 anos previsto no artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA, com a revogação do único artigo [78.º n.º 2 da LGT] que ao equiparar a erro da Administração Tributária qualquer erro na autoliquidação efetuada pelos contribuintes, determinava a obrigação, pela Administração Tributária, de rever os atos de autoliquidação a pedido dos contribuintes no prazo de 4 anos?
- com a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, sem que tenha havido qualquer reposição, qual é afinal o meio para o reembolso do IVA pago em excesso por autoliquidação que pode ser exercido “até ao decurso de 4 anos do pagamento em excesso do imposto” nos termos do artigo 98.º n.º 2 do Código do IVA:
 - a revisão oficiosa no prazo da “reclamação graciosa”, i.e. 120 dias¹⁴?
 - a reclamação graciosa no prazo de 120 dias¹⁵?
 - a reclamação graciosa da autoliquidação no prazo de 2 anos a contar da autoliquidação¹⁶?
 - as regularizações previstas no prazo de 2 anos a contar das faturas inexatas ou do erro¹⁷?
 - o próprio artigo 98.º n.º 2 do CIVA, pois só ele menciona este prazo de 4 anos que não está refletido em nenhum outro meio de reação?

E por aqui também se vê como o atual regime contém um elevado potencial de contencioso tributário, com linhas de fronteira ténues entre discriminação vs. não discriminação, e testes de aferição do cumprimento dos princípios da efetividade e justiça material¹⁸.

6. Conclusão

6.1 O direito a errar na entrega e dedução do IVA

A exposição efetuada até agora pretendeu mostrar as incongruências existentes na lei e na sua interpretação quando os SP são confrontados com a necessidade de corrigir, a seu favor, um erro na entrega do IVA ou na sua dedução. Pretendeu ainda mostrar o grande movimento de contencioso tributário decorrente da complexidade e sobreposição das regras legais que regulam esta matéria. Com efeito, as atuais regras de correção dos erros em IVA, revelam-se na prática fomentadoras de insegurança jurídica e, consequentemente, de inúmeros erros processuais e declarativos evitáveis.

Nesta sede não podemos esquecer que decorre do sistema do IVA o direito a errar na entrega e na dedução do IVA das faturas (pois tal apenas reflete o erro, que é humano):

- Esse direito está refletido no artigo 184.º da Diretiva IVA¹⁹ que indica que “a dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”;
- Está refletido no artigo 185.º da Diretiva IVA que indica que: “A regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções” (...);

¹³ O Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) tem utilizado o princípio da efetividade como uma baliza das restrições ao direito à regularização e direito à dedução. Este princípio “opõe-se que os Estados-Membros impossibilitem ou dificultem excessivamente, através das suas normas internas, o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União Europeia. Concretamente, e no que respeita a prazos de exercício do direito à dedução, TJUE entende que a legislação interna dos Estados-Membros deve prever os prazos razoáveis para o exercício do direito à dedução ou correção da dedução realizada, considerando que o prazo de dois anos configura um “prazo razoável” para o exercício do direito à dedução, impondo-se a mesma conclusão relativamente a um prazo de caducidade de três anos” in, Os Prazos para a Regularização de Erros: Análise à Luz dos Princípios da Efetividade e Equivalência”, Alexandra Martins e André Areias, Cadernos IVA 2017, Almedina, página 55.

¹⁴ Artigos 70º e 102.º CPPT.

¹⁵ Artigos 70º e 102.º CPPT.

¹⁶ Artigo 131.º CPPT.

¹⁷ Artigo 78.º do CIVA.

¹⁸ Neste contexto, não será ainda surpreendente que existam reenvios prejudiciais ao TJUE nesta matéria, sobretudo se tivermos em consideração que os tribunais arbitrais tributários têm um papel crescente ativo no reenvio de casos prejudiciais, representando, entre 2011 e 2019, cerca de 12% dos reenvios prejudiciais efetuados por Portugal (num total de 189 pedidos apresentados por Supremo Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Administrativo, Outros Órgãos Jurisdicionais e CAAD, o CAAD apresentou 23 reenvios prejudiciais) – cfr apresentação. “O exemplo do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa”, Março de 2020”.

¹⁹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

- Faz parte do ADN do IVA que se pretende neutral na esfera de sujeitos passivos que desenvolvem atividades que conferem direito à dedução e não um instrumento de receita tributária punitivo dos seus erros.

Ora um sistema fiscal que se quer neutro e competitivo:

- não pode limitar sucessivamente no tempo os direitos e garantias dos contribuintes (como sucedeu com as eliminações do artigo 71.º 7 do CIVA e 78.º 2 da LGT);
- não pode ter categorias de erro “faturas inexatas” e “erros materiais ou de cálculo” sem definição ou exemplos na lei, sobretudo quando tais categorias amplas de erro originam contencioso tributário sucessivo na ordem de milhões, por se confundirem com “erros de direito”;
- deve procurar prazos equilibrados de correção de erros, nivelados entre os sujeitos passivos e a administração tributária (tanto os prazos substantivos como os prazos de reação procedimental) o que não é alcançado quando a regra padrão que confere o direito à dedução e ao reembolso do IVA entregue em excesso no prazo de 4 anos é sistematicamente coartada por regras especiais que reduzem o prazo de correção a 2 anos, esvaziando na prática a regra geral;
- deve ter os meios de reação à correção dos erros bem identificados, o que não sucede no ordenamento jurídico atual.

Neste contexto, fará sentido o tratamento diferenciador das deduções entre faturas inexatas, erros materiais ou de cálculo e erros de direito quando uns caem dentro dos outros? Não ganharia a nossa economia e justiça com um prazo único de correção?²⁰ E não fará sentido clarificar que a receção de uma liquidação adicional de imposto (nacional ou estrangeiro) por exemplo – é o momento a partir do qual se deve contar o prazo de correção no caso de atos lesivos supervenientes²¹?

6.2 A prerrogativa do Estado Português em mudar a lei

O IVA é um imposto com uma matriz comunitária comum, balizado pela Diretiva IVA. Apesar de a grande maioria das regras conter detalhes específicos de transposição para os diversos Estados-Membros, com vista a uma harmonização do imposto, na matéria que aqui importa, foi dada liberdade aos Estados-Membros de atuação, quer quanto às normas de aplicação da regularização das deduções²², quer quanto à correção de IVA cobrado a mais nas faturas²³. O que equivale a dizer que Portugal pode alterar as normas que regulam as regularizações das deduções do IVA e as normas que regulam a correção de IVA cobrado a mais nas faturas, desde que o faça dentro das balizas do princípio da neutralidade, não discriminação, efetividade e equivalência²⁴. Tendo já sido percorridas as razões de justiça material que determinam a necessidade imperativa de reforma nesta matéria, vejamos alguns exemplos em que Portugal se poderá inspirar para esta reforma tributária.

6.3 O caminho a seguir - alguns exemplos de direito comparado

Resulta de uma análise de direito comparado²⁵ que uma boa política nesta matéria será fazer uma distinção não por tipos de erros, mas sim por limiares de valores de IVA a corrigir.

Neste sentido, seria possível configurar um sistema regido pelos seguintes princípios²⁶:

²⁰ Neste sentido estão Os Prazos para a Regularização de Erros: Análise à Luz dos Princípios da Efetividade e Equivalência”, Alexandra Martins e André Areias, Cadernos IVA 2017, Almedina, página 41 e seguintes e ainda Cláudia Reis Duarte e Mariana Coentro Ribeiro, A Caducidade do Direito à Dedução ou a Negação da Neutralidade do Imposto, in Cadernos IVA 2019, Almedina, página 95 e seguintes.

²¹ Em linha com a jurisprudência do TJUE, casos Volkswagen, C-533/16, Biosafe, C-8/17, (ECLI: ECLI:EU:C:2018:249).

²² Conforme artigo 186.º da Diretiva IVA que dispõe: Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º [regularização das deduções].

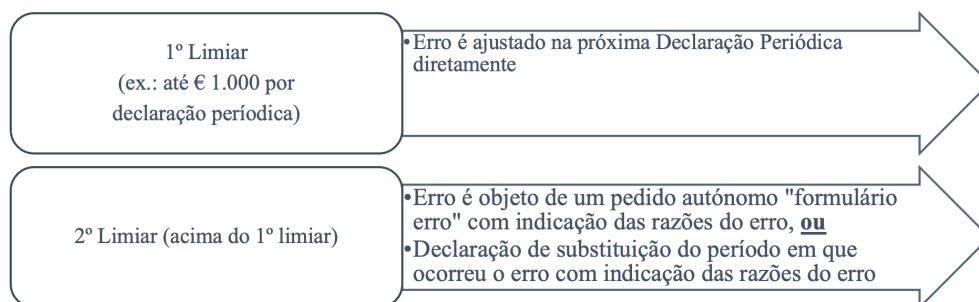
²³ A Diretiva IVA não contém regras de regularização de IVA incorretamente cobrado nas faturas, sendo entendido pela doutrina que é prerrogativa dos Estados-Membros implementar e regular o regime interno de correção de IVA nestes casos, dentro dos princípios da neutralidade, equivalência e efetividade cfr. Fundamentals of EU LAW by Frank Neilen, Ad van Doesum, Simon Cornielje, Herman van Kesteren, Kluwers Law International B.V., 2020, 12.4.

²⁴ Estes são os princípios que a jurisprudência do TJUE determina que devem orientar a política fiscal de regularização de erros em IVA. Por todos, veja-se o artigo “Os Prazos para a Regularização de Erros: Análise à Luz dos Princípios da Efetividade e Equivalência”, Alexandra Martins e André Areias, Cadernos IVA 2017, Almedina, páginas 41 a 62.

²⁵ No Reino Unido vide <https://www.gov.uk/guidance/how-to-correct-vat-errors-and-make-adjustments-or-claims-vat-notice-70045>; Na Finlândia vide <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/vat/when-to-file-and-pay/making-corrections/>; nos EAU onde o IVA foi recentemente introduzido em 2018, vide <https://www.vatupdate.com/wp-content/uploads/2020/01/2020-01-06-UAE-VAT-errors-and-how-to-correct-them.pdf>

²⁶ Sem prejuízo de poderem ser aplicadas coimas quando os erros sejam considerados negligência grosseira ou efectuados com dolo.

- o o atual regime de regularização por anulação de operação ou redução do seu valor tributável são mantidos (78.º n.º 2 do CIVA em conformidade com o artigo 90.º da Diretiva IVA);
- o os erros “menores” de transcrição, inexatidões nas faturas ou erros de cálculo e os “erros de direito” seriam todos objeto do mesmo tratamento, dependendo o meio de correção do “valor a corrigir por erro” em cada período declarativo:



- o o prazo para o exercício do direito a correção do erro seria único, i.e. no caso português, considerando o prazo geral para dedução ou reembolso em excesso do IVA, este deveria situar-se nos 4 anos contados desde o termo do período a que o erro respeita; um prazo de 3 anos seria também aceite por razoável;
- o as situações de conhecimento de atos lesivos supervenientes deveriam ser identificadas na lei, designadamente débitos adicionais de IVA por parte de fornecedores na sequência de liquidações adicionais de IVA e notificações de autoridades públicas de outros EM a cobrar IVA adicional quando por erro foi pago IVA português, com indicação de que o prazo para correção do erro inicia-se a partir do momento em que se tomou conhecimento do ato lesivo superveniente;
- o as situações de enriquecimento sem causa seriam balizadas: apenas seria admissível corrigir IVA a favor do SP que demonstrasse que o encargo económico do IVA suportado pelos clientes seria devolvido aos clientes ou usado para o pagamento de outro IVA adicional (por exemplo nos casos em que é entregue IVA de Portugal, mas deveria ter sido entregue IVA de outro Estado Membro). Para o efeito, deveria ser reconhecido que em operações em massa como as vendas por internet, não será exigível, por não ser exequível, emitir documentos retificativos de faturas a todos os clientes, para efeitos da correção dos erros;
- o os regimes de regularização especiais do IVA como ajustamentos de prorata, afectação real, dedução de IVA de bens do ativo imobilizado apenas ficaram abrangidos pelo regime dos erros quando, após o decurso do período de regularização, se constatasse a existência de um erro;
- o existiria um meio especial e único para solicitar a correção de IVA a favor dos sujeitos passivos reduzindo-se assim o contencioso existente à volta de qual o meio correto para a correção.

A estabilização de um prazo único para a correção do IVA e de mecanismos standard para o efeito conferiria segurança jurídica e harmonização de posições, fatores que contribuiriam para um sistema fiscal mais neutro e competitivo.

Tabela 1

Regra geral²⁷, o SP parte da conjugação destas regras da LGT e do Código do IVA aquando da correção de erros em IVA:

Artigo 98.º n.º s. 1 e 2 do CÓDIGO DO IVA “Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”	<p><i>1 - Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.</i></p> <p><i>2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.</i></p>
Artigo 78.º n.ºs 1 e 2 da LGT “Revisão dos Atos Tributários”	<p><i>1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.</i></p> <p><i>2 - Revogado em 2016 [versão anterior - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação].</i></p> <p><i>(Redacção inicial do DL 398/98, de 17 de Dezembro revogada pela Lei 7-A/2016, de 30 de março).</i></p> <p><i>3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.</i></p>

Artigo 78.º n.ºs. 1 a 6 do CÓDIGO DO IVA “Revisão oficiosa e prazo do exercício do direito à dedução”	<p style="text-align: center;">Artigo 78.º Regularizações</p> <p><i>1 - As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo. (Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de agosto, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2013)</i></p> <p><i>2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.</i></p> <p><i>3 - Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.</i></p>
---	--

²⁷ A dedução de IVA por sujeitos passivos mistos contém regras específicas de dedução, constantes dos artigos 23.º e 26.º do CIVA que não serão objecto de análise detalhada nesta publicação.

	<p><i>4 - O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada.</i></p> <p><i>5 - Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução.</i></p> <p><i>6 - A correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.</i></p>
--	--

Tabela 2 – Amostra casos CAAD						Liquidação adicional emitida pela AT		Autoliquidação de IVA impugnada pelo SP		Custas	
Processo nº	Artigos em discussão				Valor do Processo	Anulada a favor do SP	Mantida a favor da AT	Mantida a favor da AT	Anulada a favor do SP	Custas - AT	Custas - SP
	AT		SP								
	LGT	CIVA	LGT	CIVA							
139/2020-T	N/A	78º/ 3 e 5	N/A	98º/2	371.768,35 €	n/a	n/a	371.768,35 €	n/a	0,00 €	6.120,00 €
15/2020-T	78º/1	78º/6	78º	98º/1 e 2	654.003,61 €	654.003,61 €	n/a	n/a	n/a	Árbitros nomeados	Árbitros nomeados
7/2020-T	N/A	78º/ 3 e 5	N/A	98º/2	111.238,13 €	84.540,98 €	26.697,15 €	n/a	n/a	2.325,60 €	734,40 €
919/2019-T	78º/ 1 e 3	78º/6	78º	98º/1	1.880.059,33 €	n/a	n/a	n/a	1.880.059,33 €	24.786,00 €	0,00 €
509/2019-T	78º/1	78º/6	78º	98º/2	75.455,28 €	n/a	n/a	n/a	75.455,28 €	2.754,00 €	0,00 €
257/2019-T	78º	78º/3	78º	98ª	1.067.377,39 €	n/a	n/a	1.067.377,39 €	n/a	7.956,00 €	0,00 €
281/2017-T	N/A	78º/3	N/A	98º/2	263.015,14 €	263.015,14 €	n/a	n/a	n/a	4.896,00 €	0,00 €
549/2016-T	N/A	78ª	N/A	98º/2	90.839,15 €	n/a	90.839,15 €	n/a	n/a	0,00 €	2.754,00 €
170-2016/T	78º	78º/ 3 e 5	78º	98º/2	771.212,06 €	n/a	n/a	n/a	771.212,06 €	Árbitros nomeados	Árbitros nomeados
350/2015-T	78º/1	78º/3	78º	98º	283.882,96 €	n/a	n/a	283.882,96 €	n/a	0,00 €	5.202,00 €
309/2015-T	78º/1	78º/3	78º	98º/1 e 2	1.456.552,30 €	n/a	n/a	1.456.552,30 €	n/a	0,00 €	19.584,00 €
56/2015-T	78º/1	78º/6	78º	98º/1 e 2	101.361,60 €	n/a	n/a	n/a	101.361,60 €	1.530,00 €	1.530,00 €
664/2014-T	78º/1	78º/6	78º	98º/1 e 2	162.258,38 €	n/a	n/a	n/a	162.258,38 €	2.448,00 €	1.224,00 €
502/2014-T	N/A	78º/6	N/A	98º/2	460.934,12 €	460.934,12 €	n/a	n/a	n/a	7.344,00 €	0,00 €
Totais						1.462.493,85 €	117.536,30 €	3.179.581,00 €	2.990.346,65 €	54.039,60 €	37.148,40 €

Tabela 3 – Amostra casos STA						Liquidação adicional emitida pela AT		Autoliquidação de IVA pelo SP	
Processo nº	DATA	Artigos em discussão				Anulada a favor do SP	Mantida a favor da AT	Mantida a favor da AT	Impugnada e anulada a favor do SP
		AT		SP					
		LGT	CIVA	LGT	CIVA				
01056/15.7BELRS 0931/17	04/07/2021	n/a	78º/6	n/a	98º	n/a	5.134.500,00 €	n/a	n/a
02315/14.1BELRS	04/07/2021	78º	78º/3	78º/2	98º/2	n/a	n/a	n/a	1.199.040,00 €
0228/15.9BEVIS	02/03/2021	n/a	78º/6	n/a	98º/2	n/a	n/a	n/a	55 131,79 €
01783/13.3BEBRG	18/11/2020	78º/1	78º/6	78º	98º/2	n/a	n/a	n/a	83.761,64 €
0443/13.0BEPRT	17/06/2020	78º	78º/6	78º/2	98º/2	n/a	n/a	n/a	102.946,40 €
0498/15.2BEMDL	06/03/2020	78º	78º/3	78º/2	98º/2	n/a	n/a	n/a	9.161,60 €
0136/14.0BEALM	12/02/2020	78º/1	78º/6	78º/2	98º/2	n/a	n/a	n/a	55.383,85 €
01427/14	28/06/2017	78º	78º/6	78º	98º/2	n/a	n/a	n/a	36.854,95 €
Totais						0,00 €	5.134.500,00 €	0,00 €	1.487.148,44 €

PARTE 4

CAPÍTULO V

Reforma da Tributação do Consumo

ANTÓNIO BRIGAS AFONSO

Breve resumo das propostas:

Apresentam-se, seguidamente, 5 propostas de alterações da tributação, com o objetivo de aumentar a competitividade da economia nacional, simplificar significativamente o sistema fiscal, reestruturar o mix de receita fiscal e, simultaneamente, reduzir os custos de contexto e favorecer o cumprimento dos compromissos assumidos com o Acordo de Paris e o *European Green Deal*.

- IVA com taxa única de 19%;
- Eliminação do Imposto sobre Veículos (ISV) e transferência da receita, para o Imposto Único de Circulação (IUC), durante um período de cinco anos;
- Transferência de parte da receita de IRC para a tributação indireta;
- Transferência de parte da receita de IRS para a tributação indireta;
- Eliminação das isenções de ISP sobre os combustíveis fósseis (caso esta medida seja adotada a nível da UE).

1. Introdução

É consensual o entendimento de que o sistema fiscal de um país, simples e bem estruturado, pode desempenhar um importante papel para tornar a economia mais competitiva.

Estudos desenvolvidos, quer pela OCDE, quer pela União Europeia¹, permitem concluir que a transferência de parte da tributação direta para a indireta, tem efeitos positivos na competitividade da economia. No documento da OCDE - ECO/WKP(2008)28 concluiu-se que *Estimates of the effect on GDP per capita of changing the tax mix while keeping the overall tax-to-GDP ratio constant indicate that a shift of 1% of tax revenues from income taxes to consumption and property taxes would increase GDP per capita by between a quarter of a percentage point and one percentage point in the long run depending on the empirical specification*.

Em termos ideais, esta medida deveria ser acompanhada da redução da carga fiscal. Todavia, aqueles estudos concluem que, mesmo sem redução da carga fiscal, permanecem os efeitos económicos positivos. Isto porque, a globalização da economia, ao aumentar a competitividade internacional, pressiona os agentes económicos e os governos a reduzir ou eliminar todos os fatores que contribuem para o aumento dos preços. No caso dos impostos, enquanto os indiretos são nivelados nas fronteiras, onerando os produtos importados e desonerando os produtos exportados, os impostos diretos incorporam-se nos preços dos produtos exportados, reduzindo a sua competitividade. É neste contexto que os referidos estudos aconselham a redução global dos impostos diretos com a consequente subida proporcional dos impostos indiretos, caso se tenha como objetivo a manutenção do nível total das receitas fiscais.

A nível europeu, há várias décadas que se discute a necessidade de diminuir os impostos que penalizam as atividades que devem ser encorajadas – como o trabalho, a poupança e o investimento – e, em contrapartida, o aumento dos impostos que incidem sobre as atividades que devem ser desencorajadas – como a sobre-exploração de recursos, a poluição e o congestionamento, em obediência ao princípio do poluidor-pagador. Esta reforma, de acordo com os seus defensores, proporcionaria um duplo dividendo, uma vez que promove a melhoria das condições ambientais e ao mesmo tempo gera novos postos de trabalho, reduzindo o desemprego. Estas reformas, com cariz ambiental, foram introduzidas, com resultados globalmente positivos, na Suécia (1991), na Dinamarca (1998), na Países Baixos (1996), na Alemanha (1999), na Noruega (1992) e na Finlândia (1996).

2. Caracterização do sistema fiscal português

No tocante à realidade portuguesa, o resultado da análise levada a cabo pelo grupo de trabalho para o estudo da política fiscal considerou que “o nosso sistema fiscal caminha, a passos largos, para um grau de complexidade normativa que ameaça tornar-se insuportável” (MFAP, 2009). Este facto também já tinha sido identificado no relatório do grupo de trabalho da simplificação do sistema fiscal português. Aí se considera que os sistemas fiscais evoluíram progressivamente em termos de complexidade, tornando a sua aplicabilidade subjetiva e pouco clara. Este estudo salienta situações em que nem os mais conceituados fiscalistas *nem os funcionários da Administração Fiscal têm a certeza quanto ao montante correto do imposto a pagar* (CEF, 2007). O sistema fiscal português, sen-

¹ (TAX AND ECONOMIC GROWTH - WORKING PAPER NO.620 e OECD 2015 Towards Green Growth – Tracking Progress); OCDE-ECO/WKP(2008)28 e Comissão Europeia - Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Paris, 14-16 November 2006 e Doc. COM/97/0009 FINAL).

do complexo, dificulta o crescimento e a produtividade das empresas. As regras fiscais volumosas, com alterações frequentes, retraem o empreendedorismo e o investimento, além de aumentarem os custos administrativos e os custos de cumprimento (Pina, 2010).

Um recente inquérito aos TOC identificou cinco causas de complexidade fiscal: (i) frequente alterações na legislação tributária; (ii) leis dispersas no direito tributário; (iii) preparação de informações contabilísticas para fins fiscais; (iv) várias exceções fiscais e disposições transitórias e (v) difícil compreensão e ambiguidade na redação das leis fiscais. Destas cinco causas da complexidade fiscal, quatro estão relacionados com a legislação.

Sendo inquestionável a grande complexidade do sistema fiscal português, convém no entanto salientar, a bem da verdade, que a AT tem feito um enorme esforço no apoio ao cumprimento voluntário e na facilitação do cumprimento das obrigações declarativas. Na verdade, quase todas as obrigações declarativas podem ser cumpridas por transmissão eletrónica de dados e o pagamento dos impostos pode ser efetuado com recurso a todos os modos facultados pelas tecnologias de informação e comunicação.

No âmbito do apoio ao cumprimento voluntário, continua a ser dada prioridade à simplificação das obrigações declarativas e de pagamento, designadamente por via do pré-preenchimento de declarações, de que são exemplos o *IRS automático* e o *IVA automático*.

Apesar da pandemia, verificou-se, em 2020 um aumento acentuado (52%) no número de chamadas realizadas e atendidas pelo Centro de Atendimento Telefónico (CAT) da AT e de 270% do número de respostas dadas através do serviço *e-balcão*. Em paralelo, em 2020 também se verificou uma intensificação da divulgação de informação fiscal e aduaneira, com destaque para a presença estruturada da AT nas redes sociais, acompanhando as novas dinâmicas de comunicação e, por essa via, simplificando a relação direta com o contribuinte.

Todavia, mais uma vez se realça, que “*o nosso sistema fiscal caminha, a passos largos, para um grau de complexidade normativa que ameaça tornar-se insuportável*”... Aliás, não é, seguramente, por acaso, que Portugal ocupa o 33.º lugar no “2020 International Tax Competitiveness Index Rankings” da Tax Foundation”, numa lista que avalia a competitividade dos sistemas fiscais dos países da OCDE, classificando-se nos primeiros lugares a Estónia, Letónia, Nova Zelândia Suíça e nos últimos Portugal, Polónia, Chile e Itália, respetivamente, conforme se constata no quadro seguinte.

2020 International Tax Competitiveness Index Rankings

Country	Overall Rank	Overall Score	Corporate Tax Rank	Individual Taxes Rank	Consumption Taxes Rank	Property Taxes Rank	International Tax Rules Rank
Estonia	1	100.0	2	1	9	1	16
Latvia	2	84.4	1	5	26	6	9
New Zealand	3	82.4	24	4	6	2	20
Switzerland	4	77.1	14	14	1	34	3
Luxembourg	5	76.0	26	20	3	14	6
Lithuania	6	75.8	3	7	23	7	23
Sweden	7	74.0	8	19	16	5	11
Czech Republic	8	73.1	7	3	34	9	10
Australia	9	71.4	30	17	7	3	25
Slovak Republic	10	69.9	18	2	33	4	31
Turkey	11	69.9	15	6	20	21	12
Austria	12	68.7	21	29	13	13	5
Norway	13	68.1	11	15	18	19	14
Hungary	14	67.9	4	9	35	24	4
Germany	15	67.9	29	25	12	11	7
Finland	16	65.7	6	28	14	16	22
Netherlands	17	65.5	25	21	15	27	2
Canada	18	65.3	23	27	8	22	13
Belgium	19	64.1	13	10	28	20	19
Ireland	20	63.1	5	32	24	17	17
United States	21	62.9	19	23	5	28	32
United Kingdom	22	61.6	17	24	22	33	1
Slovenia	23	61.4	12	12	30	23	18
Korea	24	59.9	33	22	2	30	33
Israel	25	59.2	20	30	10	10	34
Japan	26	59.1	36	18	4	26	29
Spain	27	58.5	28	16	11	35	15
Denmark	28	58.3	16	35	17	15	28
Greece	29	55.9	22	8	31	32	24
Iceland	30	55.4	10	34	19	25	30
Mexico	31	51.5	31	13	25	8	35
France	32	50.7	35	36	21	29	8
Portugal	33	46.9	34	31	32	18	26
Poland	34	46.6	9	11	36	31	27
Chile	35	46.3	32	26	27	12	36
Italy	36	44.3	27	33	29	36	21

3. Propostas

Face ao exposto, apresentam-se, seguidamente, cinco propostas de alterações fiscais que visam tornar a economia mais competitiva, simplificam significativamente o sistema fiscal, reestruturam o *mix* de receita fiscal e, simultaneamente, reduzem os custos de contexto e apoiam o cumprimento dos compromissos assumidos com o Acordo de Paris e o European Green Deal.

3.1. IVA com taxa única de 19%

Embora o IVA se encontre harmonizado a nível comunitário, os Estados Membros dispõem de alguma autonomia em matéria de taxas. Na verdade, os Estados Membros podem aplicar uma taxa normal, que não pode ser inferior a 15% e podem ainda aplicar uma ou duas taxas reduzidas não inferiores a 5%, sobre determinados bens, enumerados no Anexo III da Diretiva 2006/112/CE.

A aplicação de uma taxa única de IVA tem sido discutida desde a aprovação do IVA em Portugal, havendo naturalmente argumentos a favor da manutenção de três taxas distintas. O principal argumento a favor da manutenção de taxas reduzidas tem por base alegados motivos de justiça social, dado que estão em causa bens essenciais que, se forem tributados com a taxa normal, penalizam os grupos sociais de mais baixos rendimentos. É óbvio que este argumento não pode ser ignorado. Todavia, em primeiro lugar, convém salientar que as taxas reduzidas, se é certo que beneficiam os grupos sociais de mais baixos rendimentos, também é certo que beneficiam (injustificadamente) os grupos sociais de mais altos rendimentos. Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe hoje do *e-fatura* que permite, por exemplo, reembolsar o IVA em função da capacidade contributiva dos contribuintes. Nesta perspetiva, a aplicação de uma única taxa de IVA, com a possibilidade de reembolso do IVA suportado pelos referidos grupos sociais de mais baixos rendimentos, permitiria eliminar, com grandes vantagens, as *injustiças* decorrentes da aplicação de uma taxa única de IVA, dado que não penalizava, minimamente, os grupos de baixos rendimentos nem beneficiava, injustificadamente, os grupos de mais elevados rendimentos. No limite, poderiam ser estabelecidos vários níveis de reembolsos em função dos níveis de rendimentos.

Ultrapassada a *injustiça social* decorrente da adoção de uma única taxa de IVA, importa salientar as enormes vantagens que decorrerão da adoção de uma única taxa.

Em primeiro lugar, seria um importante instrumento, para a tão desejada simplificação do sistema fiscal, com enormes benefícios para a gestão do IVA pela AT, para os tribunais fiscais, bem como para os sujeitos passivos. A esmagadora maioria dos processos administrativos, dos pedidos de esclarecimento, das informações vinculativas e dos processos em contencioso, quer nos tribunais, quer na arbitragem, têm subjacentes divergências quanto à taxa de IVA aplicável.

A taxa única tem também evidentes efeitos positivos no funcionamento do mercado, dado que permitiria uma maior neutralidade do IVA, evitando as distorções provocadas pela aplicação de diferentes taxas de IVA a bens e serviços concorrentes, que afetam, necessariamente, a escolha dos consumidores, com a consequente certeza e segurança jurídica para os sujeitos passivos.

A introdução da taxa única de IVA permitiria ainda a aplicação em Portugal de uma taxa normal de IVA inferior à taxa normal vigente em Espanha. Também aqui as vantagens económicas desta medida seriam enormes, dado que esta medida contribuiria para melhorar a concorrência interna e internacional, reduzindo, simultaneamente, desvios de tráfico de Portugal para Espanha.

No caso dos combustíveis, dos veículos automóveis, dos tabacos e das bebidas alcoólicas, como o IVA incide sobre os impostos especiais de consumo, a adoção de uma taxa única de 19%, obrigaria ao aumento das taxas dos referidos impostos em cerca de 4% para a manutenção dos atuais níveis das receitas.

Finalmente, importa fundamentar o nível proposto de 19% para a taxa única de IVA. Embora não se disponha de bases de dados fiáveis, que apenas a AT dispõe, partindo do princípio que, atualmente, o IVA gera, em condições normais de mercado, uma receita de cerca de 17 mil milhões de euros e que a despesa fiscal resultante da existência de taxas reduzidas, se situa em cerca de 7 mil milhões de euros, isto significa que é possível baixar a taxa normal para 19% e ainda obter receita suficiente para reembolsar, total ou parcialmente, o IVA suportado pelos grupos sociais de mais baixos rendimentos.

3.2. Eliminação do Imposto sobre Veículos (ISV) e transferência da receita, para o Imposto Único de Circulação (IUC), durante um período de cinco anos.

Esta medida visa simplificar e desburocratizar a fiscalidade automóvel, contribuindo assim para o incremento deste importante setor de atividade. Esta medida permitiria ainda suprimir a propensão para a compra de veículos usados noutros Estados Membros, com as vantagens inegáveis em matéria de supressão do contencioso comunitário com a Comissão, o Centro de Arbitragem Administrativa e os particulares.

Convém referir que, caso se pretenda manter o nível de receitas, a transferência de receitas abrange não só o ISV como o IVA sobre o ISV.

Esta medida tem, em primeiro lugar, um grande alcance em termos de desburocratização e simplificação da fiscalidade automóvel dado que o Código do ISV prevê a concessão vários benefícios fiscais (deficientes, transferência de residência, famílias numerosas, partidos políticos, diplomatas, táxis, veículos oficiais, etc.), cuja gestão se revela extremamente burocrática, dispendiosa e geradora de inúmeros processos contenciosos nos tribunais e no CAAD. Além disso, a tributação dos veículos usados, adquiridos noutros Estados Membros tem sido uma matéria

objeto de vários acórdãos do TJUE. Os dois acórdãos mais importantes e que firmaram jurisprudência em matéria de tributação dos veículos usados, provenientes de outro Estado Membro, são o denominado Acórdão Nunes Tadeu e o Acórdão Gomes Valente, cuja doutrina se procurou acolher no artigo 11.º do Código. No primeiro caso, o Sr. Nunes Tadeu contestava o facto de o então Imposto Automóvel se aplicar aos veículos usados importados e não se aplicar aos veículos usados transacionados no mercado nacional o que, na sua opinião, contrariava o então artigo 95.º do Tratado CEE.

No Acórdão Gomes Valente o TJUE foi mais longe na sua análise, considerando que a depreciação não implica, necessariamente, uma peritagem casuística, podendo prever-se a depreciação através de tabelas fixas, determinadas por disposições regulamentares ou administrativas, desde que estas tivessem em conta a idade, a quilometragem, o estado geral do veículo, o modo de propulsão, a marca e o modelo do veículo. Esclarece ainda o referido acórdão que as tabelas podem referir-se a “preços médios dos veículos usados no mercado nacional ou uma lista de preços correntes médios utilizados como referência no sector”. Sublinha ainda o TJUE que as referidas tabelas devem ser organizadas de modo a excluir todo e qualquer efeito discriminatório. No caso concreto, o TJUE, embora tenha admitido a possibilidade de se fixar a depreciação dos veículos através de tabelas fixas, considerou que as tabelas então vigentes em Portugal não excluam toda e qualquer discriminação em detrimento dos veículos usados importados.

Estes acórdãos, como é fácil de perceber, são de muito difícil execução e não têm, seguramente, em conta as dificuldades práticas que resultam da sua aplicação. Na verdade, por um lado, consideram que a avaliação da depreciação não implica, necessariamente, uma peritagem casuística, podendo ser estabelecida em tabelas fixas. Porém, essas tabelas fixas devem ser organizadas de modo a excluir todo e qualquer efeito discriminatório e devem ter em conta a idade, a quilometragem, o estado geral do veículo, o modo de propulsão, a marca e o modelo do veículo ... Tendo em conta a multiplicidade de critérios que devem ser tidos em conta na fixação das tabelas fixas, dificilmente se poderão estabelecer, *a priori*, tabelas fixas que possam *excluir toda e qualquer discriminação* dos veículos usados importados, nomeadamente para ter em conta, em abstrato, o estado geral do veículo, ou seja, há uma contradição evidente entre a aceitação pelo TJUE de tabelas fixas e o critério que, previamente, e de um modo geral e abstrato, possa ter em conta o estado geral de cada veículo. Este só pode ser apreciado, em concreto, através de uma avaliação casuística de cada veículo, o que exclui a possibilidade de o fazer através de uma tabela fixa. Ora, parece evidente, essa avaliação casuística envolve custos administrativos, quer para a Administração Fiscal, quer para os próprios interessados, que, seguramente, não foram devidamente ponderados em obediência a elementares princípios de proporcionalidade, que devem ser seguidos na interpretação e aplicação da lei.

Atualmente, está a decorrer mais um processo movido pela Comissão contra Portugal, tendo por base a tributação dos veículos usados prevista no artigo 11.º do Código do ISV. No Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a AT já foi condenada em alguns processos e estão em curso um número elevadíssimo de processos em que há um risco elevado de vir a ser seguida pelo CAAD a mesma posição.

Para além destas situações, o ISV e, nomeadamente, o regime fiscal dos veículos usados, contribui para fomentar a aquisição de veículos usados noutros Estados Membros, com efeitos extremamente perniciosos para Portugal, dado que estes veículos entram em Portugal já com vários anos de uso, motivando uma despesa pública muito apreciável, dado que os veículos em fim de vida têm que ser desmantelados com observância de rigorosos requisitos ambientais.

Todos estes complexos inconvenientes burocráticos e ambientais, associados à gestão do ISV seriam naturalmente ultrapassados com a revogação deste imposto e a receita seria facilmente transferida para o Imposto Único de Circulação.

3.3. Transferência de parte da receita de IRC para a tributação indireta.

Como referi anteriormente, estudos desenvolvidos, quer pela OCDE, quer pela União Europeia, permitem concluir que um sistema fiscal simples e bem estruturado, pode desempenhar um importante papel para tornar a economia mais competitiva. Por outro lado, os estudos das referidas entidades também concluíram que a transferência de parte da receita da tributação direta para a indireta, tem efeitos positivos na competitividade da economia, dado que, enquanto a tributação indireta é nivelada nas fronteiras, onerando os produtos importados e desonerando os produtos exportados, a tributação direta incorpora-se nos preços dos produtos exportados, reduzindo a sua competitividade.

De acordo com o “2020 International Tax Competitiveness Index Rankings” da Tax Foundation, Portugal é o quarto país na OCDE com o pior quadro fiscal para as empresas. Em 2020, a classificação melhorou um lugar em relação a 2019, com o regime fiscal português a ficar na 33.ª posição entre 36, sendo a Estónia o primeiro classificado, face à taxa única de 20% sobre rendimentos de empresas e sobre as pessoas singulares, o que lhe permitiu obter a nota máxima de 100 pontos.

Segundo um levantamento da Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE) sobre

a tributação das sociedades, em 2020, Portugal é oitavo país, entre 109 jurisdições, com a mais elevada taxa de IRC. De acordo com o referido estudo da OCDE, a carga fiscal das empresas em Portugal pode atingir uma taxa a rondar os 30% pois aos 21% de IRC, somam-se a derrama municipal de 1,5% e a derrama estadual que pode atingir os 9% (ambas incidem sobre os lucros tributáveis).

Portugal faz, assim, parte dos 21 países que apresentam uma taxa acima dos 30%, numa tabela liderada pela Índia, com um imposto sobre as empresas de 48,3% (inclui a taxa aplicada à distribuição de dividendos), conclui a segunda edição do boletim estatístico da OCDE dedicado aos impostos cobrados sobre a atividade empresarial.

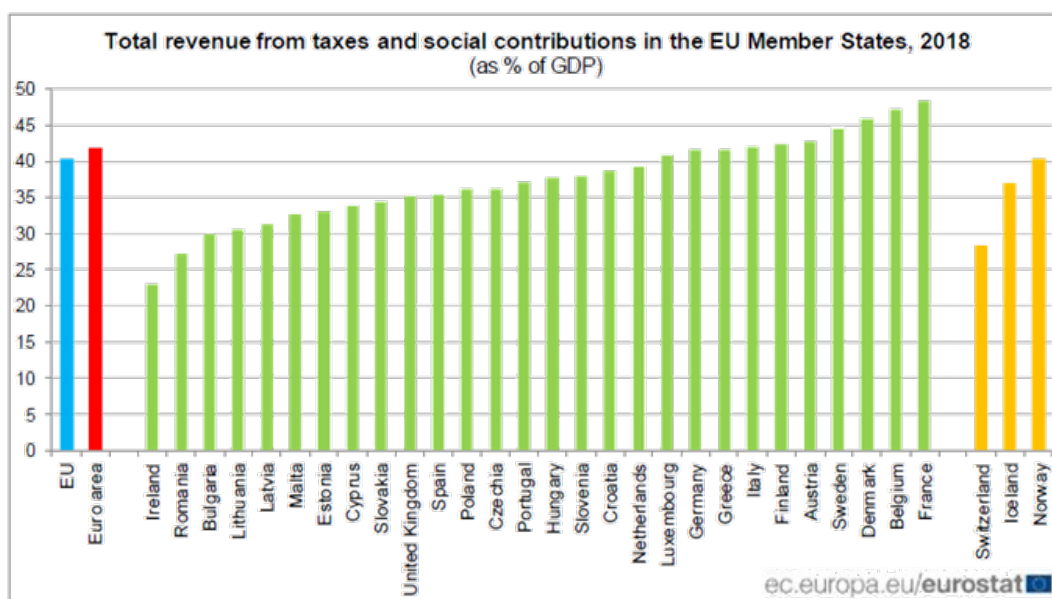
Refere ainda a OCDE que a distribuição das taxas de IRC mudou significativamente entre 2000 e 2020. Em 2000, treze jurisdições tinham taxas iguais ou superiores a 40%, enquanto apenas a Índia excede este valor atualmente. Além disso, há duas décadas, cerca de dois terços (68) dos 109 territórios avaliados apresentavam um imposto sobre o rendimento das sociedades igual ou superior a 30%, o que compara com menos de um quinto (21) em 2020.

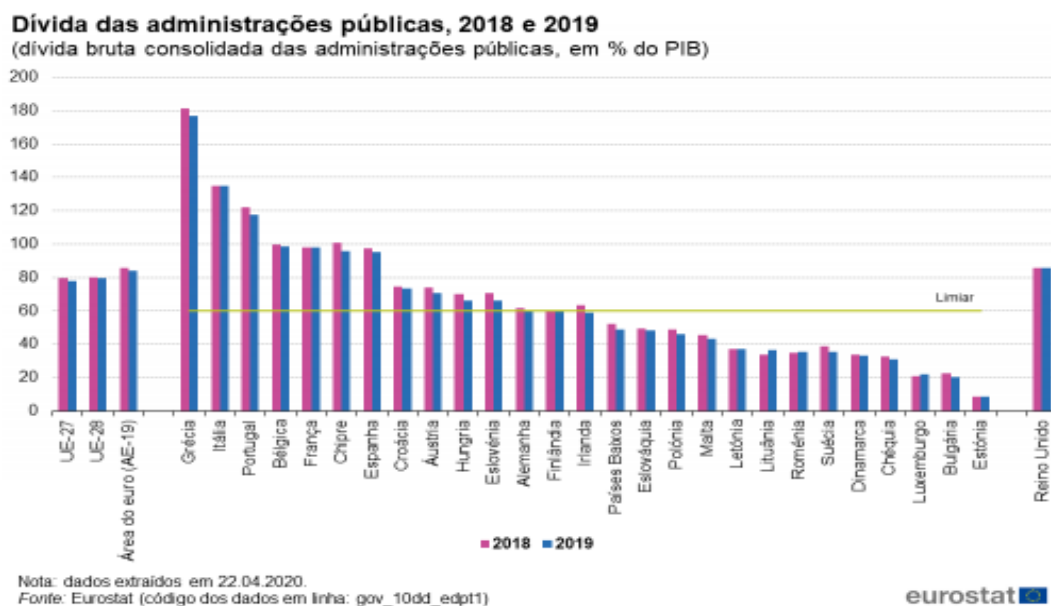
Por outro lado, passou-se de 24 países com taxas entre 20% e os 30% para um total de 48 e o número de jurisdições com IRC entre 10% e 20% triplicou de sete para 28.

Apesar deste movimento generalizado de redução das taxas durante este período, o número de países com um imposto muito baixo, inferior a 10% “permaneceu bastante estável”. Em 2000, existiam dez territórios com IRC abaixo deste patamar, número que aumentou para 14 em 2020.

Face à situação sumariamente descrita, relativa à tributação das empresas, verifica-se que Portugal penaliza severamente, em termos comparativos, as suas empresas, com efeitos perversos na sua competitividade internacional.

Neste contexto, a questão que se coloca é a de se saber se é possível a desejável baixa da carga fiscal em Portugal. Para responder a esta questão apresentam-se de seguida dados do EUROSTAT relativos à carga fiscal e à dívida pública.





Face aos dois gráficos anteriores é fácil de constatar que Portugal está abaixo da média da EU em matéria de receita dos impostos e da segurança social e está muito acima da média da dívida pública em percentagem do PIB, em resultado de défices consecutivos e cada vez mais expressivos que se têm verificado nos últimos anos, situação esta que se agravou substancialmente com a pandemia da Covid 19.

Nestas circunstâncias, não parece viável a redução da carga fiscal em Portugal. Todavia, tendo em conta os estudos da OCDE e da UE que concluíram que a transferência de parte da receita da tributação direta para a indireta, tem efeitos positivos na competitividade da economia, e a necessidade absoluta de melhorar a competitividade internacional das empresas portuguesas, utilizando os mecanismos fiscais, formula-se uma nova proposta de aumento da taxa única de IVA para 20%, na sequência da proposta de fixação de uma taxa única de IVA de 19%, com a consequente baixa proporcional da taxa de IRC. Como a subida de 1% da taxa única do IVA gera uma receita próxima de 800 milhões de euros, esta receita permitiria reduzir a taxa de IRC de 21% para 18%.

Esta medida teria que ser acompanhada de regras muito precisas em matéria de reembolso do IVA, dado que estamos perante um imposto regressivo que penaliza fortemente os extratos sociais de rendimentos mais baixos. Para o efeito, através do *e-fatura*, deveria prever-se o reembolso total do IVA suportado pelos agregados familiares na aquisição de bens e serviços atualmente constantes da Lista I anexa ao Código do IVA, cujos rendimentos não ultrapassem, *per capita*, o ordenado mínimo nacional e reembolso de 50% do IVA suportado pelos agregados familiares cujos rendimentos, *per capita*, se situem acima do ordenado mínimo nacional, mas abaixo dos mil euros *per capita*.

3.4. Transferência de parte da receita de IRS para a tributação indireta

Em matéria de IRS, Portugal ocupa o 31.º lugar no 2020 *International Tax Competitiveness Index Ranking*, no conjunto dos países da OCDE. Como já se referiu anteriormente, a tributação dos rendimentos das pessoas singulares, para além de apresentar uma acentuada progressividade, tem taxas muito elevadas, que atingem os 53% com a denominada *taxa adicional de solidariedade*. Esta elevada tributação tem efeitos perversos na competitividade da economia, dado que esta tributação se incorpora no preço dos produtos e esse custo não é nivelado nas fronteiras, como sucede com os impostos indirectos. Por outro lado, é facilmente demonstrável, empiricamente, que altas taxas de IRS reduzem o incentivo para trabalhar e para investir. Nestas circunstâncias, a redução do IRS, para além da redução do IRC, seria também benéfica, em termos de melhoria do desempenho económico nacional. Todavia, como já foi referido, nas atuais circunstâncias das finanças públicas e da sobrecarga de custos motivados pela pandemia, não se afigura minimamente razoável pretender baixar as taxas de IRS sem que se identifique uma fonte de compensação proporcional das receitas.

Analisando as tendências recentes, a nível europeu, quanto à procura de novas fontes de receita, verificamos que os legisladores têm demonstrado uma criatividade surpreendente. Uma tendência recente vai no sentido da tributação, por razões de saúde pública e, naturalmente, obtenção de avultados montantes de receitas, dos géneros alimentícios que contêm elevados teores de açúcar, sal ou gorduras saturadas e que são vendidos embalados ou engarrafados prontos para consumo imediato, conhecidos pela designação de *snack foods*. Trata-se de comida

com um valor nutricional reduzido, com elevados níveis de gordura, açúcar, sal, corantes e conservantes. É hoje um negócio em franca expansão, com um aumento exponencial do consumo, a que está associado um *marketing* muito agressivo.

Uma outra tendência vai no sentido da tributação dos bilhetes de avião. Esta tendência tem por base o facto de os transportes aéreos representarem cerca de 13,4% do total das emissões dos transportes e 5% do total das emissões globais de CO₂. Os transportes aéreos são ainda o setor com um aumento mais significativo, tendo de 2005, para 2017, aumentado as emissões em 70%. Tendo em conta que os preços dos bilhetes de avião não incorporam as externalidades ambientais e o facto de, quer a Convenção de Chicago sobre Aviação Civil, quer a Diretiva 2003/96/CE, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, não permitirem a tributação dos combustíveis consumidos pela aviação comercial (com exceção da aviação de recreio privada), muitos Estados Membros optaram por criar impostos sobre os bilhetes de avião. Esta opção foi já adotada pela Áustria, França, Alemanha, Itália, Suécia, Dinamarca, Irlanda, Holanda, bem como pelo RU e Noruega, e, recentemente, Portugal (Portaria n.º 38/2021, que cria as taxas de carbono sobre as viagens aéreas e marítimas). Todavia, a taxa criada assume um valor quase insignificante de 2 euros por passageiro, não sendo de prever uma receita significativa. Caso se pretenda reduzir as taxas de IRS num montante que possa assumir algum significado, com impacto na melhoria da competitividade da economia portuguesa, poderá equacionar-se a fixação de taxas mais elevadas sobre os bilhetes de avião e dos cruzeiros, por exemplo, no mínimo de 10 euros por bilhete, com a consequente redução proporcional das taxas de IRS. Na verdade, uma taxa de 10 euros por bilhete e um número de entradas, em condições normais, na ordem dos 30 milhões, geraria uma receita de 300 milhões de euros por ano, o que permitiria uma redução, em todos os escalões de IRS, de cerca de 2%, o que se traduziria numa redução de IRS com significado e porventura socialmente mais justa.

Esta medida teria ainda outros efeitos colaterais muito positivos. Por um lado, permitiria a obtenção de um turismo mais selectivo e, consequentemente, de maior qualidade e, por outro, transferiria uma parte da carga fiscal para não residentes, o que constituiria uma medida não despicienda. Convém também referir que, quer do ponto de vista ambiental, quer de elementar bom senso, que não é sustentável que continuem a ser praticados preços dos bilhetes de viagens aéreas para milhares de quilómetros a preços de 50 euros ou mesmo inferiores a este montante.

3.5. Eliminação das isenções de ISP sobre os combustíveis fósseis (caso esta medida seja adotada a nível da UE)

As alterações climáticas são, a par da COVID 19, a maior ameaça que a humanidade enfrenta nos dias de hoje. Estas alterações climáticas são provocadas pelo aquecimento global, resultante do efeito de estufa provocado pela concentração das emissões de gases com efeito de estufa, na atmosfera terrestre, nomeadamente das emissões de dióxido de carbono, geradas pela queima dos combustíveis fósseis provenientes do petróleo.

A nível europeu, as principais fontes de emissões de CO₂, são as atividades industriais que representam 51% do total das emissões, com realce para a produção de electricidade, que representa 37% do total das emissões. Seguem-se os transportes, que representam 30%, dos quais 73% os transportes terrestres, 13,6% a navegação marítima e 13,4% a aviação, que é o setor com um aumento mais significativo, tendo de 2005, para 2017, aumentado as emissões em 70%. A agricultura também produz cerca de 10% do total das emissões.

Para mitigar os efeitos das alterações climáticas, o Acordo de Paris, adotado em 2015, estipula três objetivos globais:

- limitar o aumento médio da temperatura global bem abaixo dos 2 ° C e prosseguir esforços para limitar o aumento médio da temperatura global a 1,5 ° C, reconhecendo que tal reduziria de forma significativa os riscos e impactos das alterações climáticas;
- aumentar a capacidade de adaptação aos impactos adversos das alterações climáticas e promover a resiliência climática e o desenvolvimento de baixo carbono;
- tornar os fluxos financeiros consistentes com trajetórias de desenvolvimento resilientes e de baixo carbono.

O Acordo de Paris estabelece ainda que, para atingir estes objetivos será necessário alcançar a neutralidade carbónica na segunda metade deste século, determinando que todas as Partes do Acordo deverão preparar e comunicar de forma sucessiva e progressivamente mais ambiciosa as suas Contribuições Nacionalmente Determinadas para o esforço global de redução de emissões de gases com efeito de estufa (GEE).

No seguimento do Acordo de Paris, a nível comunitário, o *European Green Deal* estabeleceu uma nova estratégia europeia de crescimento que pretende transformar a UE numa sociedade mais justa e próspera, com uma economia moderna, eficiente e competitiva. Simultaneamente, a UE pretende reduzir em 55% as emissões de gases com efeito de estufa até 2030 e, até 2050, a Europa pretende ser o primeiro continente a atingir a neutralidade carbónica.

Para alcançar as metas ambientais previstas no European Green Deal a Comissão elaborou, entre outras, uma proposta de revisão da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (Doc. COM(2021) 563 final), prevendo a Comissão que esta revisão contribuirá diretamente em cerca de 8% para o objetivo de reduzir as emissões em pelo menos 55% até 2030. Por outro lado, esta proposta visa a diminuição de consumo de combustíveis fósseis e a sua substituição por novas formas de energia, cujo investimento se procura promover, ao mesmo tempo que se pretende garantir a capacidade de os Estados Membros arrecadarem as receitas necessárias.

Esta proposta procura aumentar gradualmente as taxas aplicáveis aos combustíveis fósseis, do mesmo modo que se pretende que a base de tributação passe a ser o conteúdo energético dos combustíveis fósseis e não o volume, como estabelece actualmente a Diretiva 2003/96/CE. O crescimento das taxas mínimas será gradual ao longo de 10 anos.

Finalmente, em matéria de isenções, propõe-se: (i) a eliminação da isenção obrigatória para os voos dentro da EU, (ii) nos setores marítimo a proposta prevê a supressão da isenção obrigatória e a isenção opcional para o setor da navegação interior deixaria de ser possível, (iii) alguns dos processos como o uso de produtos energéticos para processos mineralógicos e metalúrgicos (produção de cimento, ferro, alumínio, etc) que não sejam de uso duplo, passarão a ser progressivamente tributados.

Quanto às isenções fiscais aplicáveis à utilização industrial dos combustíveis fósseis a aplicação de isenções fiscais será mais rigorosa e será associada, quando aplicável, ao desempenho ambiental. A isenção total não será mais possível e prevê-se a criação de uma taxa mínima para as indústrias de consumo intensiva de energia.

Tendo em conta que estes consumos de combustíveis fósseis são grandes geradores de emissões de CO₂, é provável que, para se alcançarem as metas ambientais assumidas pela União Europeia, seja necessário eliminar a maioria das isenções de que beneficiam os consumos industriais de combustíveis fósseis. Todavia, como a eliminação destas isenções tem graves efeitos em termos de competitividade das empresas nacionais, esta matéria só poderá ser equacionada no contexto comunitário, não sendo viável, do meu ponto de vista, a adoção de medidas unilaterais a nível nacional.

Nestas circunstâncias, apenas se propõe a eliminação das isenções de ISP sobre os combustíveis fósseis no caso de esta medida vir a ser adotada por todos os Estados Membros da EU.

REFERÊNCIAS

A Reforma Fiscal Inadiável, Por Abel M. Mateus, 2014;

Competitividade Fiscal na União Europeia: Análise comparativa do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, Porto – 2018 ISCAP , por Jacqueline Santos Lopes;

Energy Taxation Reform with an Environmental Focus, Por Alferedo Marvão Pereira e Rui Marvão Pereira

Estudo sobre a Carga Fiscal em Portugal, efetuado pela EY para a CIP, Lisboa 2020;

Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias Universidade de Aveiro, Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial - Por Margarita Robaina Alves e Catarina Roseta Palma

Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD, Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Paris, 14-16 November 2006.

OCDE: Tax and Economic Growth, paper n.º 602

Restructuring the Canadian tax system by changing the mix of direct and indirect taxes, Por Bev Dahlby;

Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges, PWC, 2013

PARTE 5

CAPÍTULO I

Contencioso Tributário (Desafios)¹

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA

Escola de Direito da Universidade do Minho

¹ Nota prévia importante: atendendo à obra que integra, o presente texto não tem propósitos científicos ou académicos, mas de mera exposição de ideias e de reflexão descomplicada sobre as mesmas. A linguagem utilizada, sem descuidar o rigor, é propositadamente simples e ligeira, sem preocupações acrescidas de natureza técnico-jurídica. Os raciocínios e conclusões serão apresentados de modo premeditadamente acessível e elementar. Para desenvolvimentos ao nível da ciência jurídica, v., entre outros, os nossos escritos “*Lições de procedimento e processo tributário*”, 8.^a edição, Almedina, Coimbra, 2021; “*Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*”, in *Execução fiscal* (e-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, pp. 35 e ss.; ou “*A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*”, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss.

Contencioso Tributário (Desafios)

Resumo: no presente texto, trazemos um conjunto de reflexões respeitantes ao contencioso tributário português, aqui entendido (simplicadamente) no sentido de conjunto de meios de defesa que os contribuintes podem, em tribunal, acionar contra o fisco. Após a sinalização exemplificativa das suas debilidades (com especial relevo para o excessivo *animus litigandi*), adiantam-se algumas propostas que, principalmente a longo prazo, podem contribuir para a sua melhoria. A falta de cultura de Estado de Direito encontra-se no centro das nossas preocupações.

1. Introdução

Impõe-se começar por dizer que, em nossa opinião, o sistema tributário português é globalmente complexo, problemático e litigioso, o que, como facilmente se compreende, dificulta o exercício de certas liberdades fundamentais (com especial relevo para as liberdades de exercício de profissão e de iniciativa económica privada), complexifica a criação de empresas e de postos de trabalho, inibe o investimento e torna difícil a internacionalização da economia. Ademais, o próprio contencioso jurisdicional não ajuda, pois apresenta-se excessivamente moroso.

De modo a que se possam compreender todas as questões em termos claros e adequados, deve ter-se presente que a reflexão sobre o contencioso não se pode bastar com a simples referência a juizes, a advogados, a meios processuais, a prazos, a tramitações, a provas, a recursos, etc., pois os principais problemas situam-se muito a montante, bastante antes da decisão de recorrer a tribunal propriamente dita. Situam-se, como veremos, logo aos níveis legislativo e administrativo, o que obrigará aqui a um enfoque alargado, que considere temas e questões que se situam bem distantes da tomada de decisão pelo juiz na tentativa de resolução do litígio subjacente ao caso em concreto.

Começemos pelo sistema globalmente considerado.

2. Um sistema tributário nada atraente

Do ponto de vista do exercício das liberdades económicas constitucionalmente consagradas, não se pode afirmar com absoluta verdade que o sistema tributário português (englobando os impostos, as taxas e outras contribuições coativas) seja apelativo. Poderá sê-lo por outras razões — o que se duvida —, mas não será seguramente por causa dos estímulos e incentivos dispensados a quem pretende exercer uma atividade económica privada, criando postos de trabalho e empreendendo, pelo menos em termos comparativos com outras localizações.

Na maior parte das vezes, as críticas ao sistema tributário radicam na quantidade de tributos e no respetivo peso financeiro, pois é incontestável que se paga muito e muitas vezes. Porém, não apenas a carga tributária se apresenta como fator de dissuasão para potenciais empreendedores, trabalhadores e investidores; também a complexidade burocrática, a instabilidade dos quadros legislativos e a excessiva litigância acabam por desmotivar, não permitindo que Portugal se afirme como um polo de atração.

Ora, é precisamente no exacerbado *animus litigandi* em matéria tributária que nos centraremos. Cremos que é um tema que merece mais atenção do que aquela que lhe tem sido dispensada, e não deixa de ser paradoxal que, numa matéria que deveria primar pelo legalismo e pela segurança jurídica existam tantas divergências e tantos conflitos entre os sujeitos que aplicam a lei e que a ela estão vinculados. Quais as causas para tal estado de coisas? Será um problema de falta de organização, de défice ético individual ou simplesmente uma questão cultural?

Seja qual for a causa — e não haverá certamente uma, apenas — parece claro que o excesso de litigância não se deve ao contencioso ou ao arranjo organizatório da justiça tributária, aqui considerando os tribunais e os meios processuais existentes. O funcionamento destes últimos será consequência e não causa, e a configuração do contencioso tributário, tendo aspetos menos positivos a apontar, não será decerto o motivo maior das falhas verificadas. Cremos que as razões devem ser buscadas mais atrás e, a bem da verdade, impõe-se constatar que se encontram culpas bem disseminadas, do decisor político, ao legislador, não esquecendo ambos os lados da relação tributária: fisco e contribuintes. Sem pretensões de exaustividade, e apenas com o intuito de suscitar a reflexão, apontam-se as seguintes *falhas de sistema* potenciadoras da referida litigância excessiva: (i) a debilidade na cultura de um verdadeiro Estado de Direito, (ii) a burocracia, e (iii) a complexidade das normas.

Procuremos, de um modo acessível, compreendê-las.

2.1. A falta de cultura de Estado de Direito

Como se disse, paga-se muito e muitas vezes, e esta é, logo à partida, uma das críticas mais frequentemente apontadas ao sistema tributário português. Na verdade, os tributos são em grande número:

- Paga-se pela obtenção de rendimentos ou lucros empresariais, os quais são onerados com IRC, IRS e/ou derramas, dependendo do tipo de sujeito que os auferir;

- Paga-se pela realização de atos de consumo, transmissão de bens e prestações de serviços, sendo devido IVA e impostos especiais sobre o consumo, consoante os casos;
- Paga-se pela titularidade dos bens mais significativos, qualquer que seja a sua forma jurídica (propriedade, usufruto e outras formas de direitos reais), incidindo IMI ou IUC, dependendo do tipo de bem em causa;
- Pagam-se taxas pela autorização para a instalação de uma esplanada no passeio público, para o licenciamento de uma banca num mercado, ou para a colocação de um toldo de publicidade, para aceder a um lugar reservado de estacionamento, para obter uma segunda via de um documento administrativo, ou para interpor uma ação judicial;
- Pagam-se contribuições diversas (e muitas vezes juridicamente contestáveis) pelo acesso a determinadas atividades reguladas, por exemplo no setor energético, bancário, farmacêutico, das telecomunicações, etc.

Mas não apenas os tributos pesam no orçamento de quem trabalha, investe ou produz, na medida em que aos mesmos acrescem outras quantias que, não sendo tributárias, muitas vezes são-lhes conexas ou surgem como um seu “complemento”: referimo-nos aos juros, às coimas, às multas, entre outras imposições.

Enfim, paga-se muito e por muitas realidades, o que, num Estado de Direito civilizado, até se aceitaria se a consciência de justiça e o sentimento generalizado de retorno fossem efetivos, isto é, se os contribuintes sentissem que todos pagam em circunstâncias idênticas e que todos obtêm das entidades públicas contrapartidas efetivas de segurança e bem-estar.

Não é o caso, porém, e daí a contenda permanente. Existe em Portugal uma forte convicção de iniquidade e um sentimento difuso de malversação de dinheiros públicos, o que tem constituído o germe pernicioso de uma cultura genérica de aversão aos impostos e de uma errónea perceção do Estado de Direito. O cidadão comum entende (i) que as contrapartidas que obtêm em termos de serviços públicos são parcas e desiguais, (ii) que o Estado desperdiça os dinheiros públicos em despesa ineficiente (quando não ilegal ou criminosa) e (iii) que quem tem oportunidade foge ao cumprimento das suas obrigações tributárias, sem ser por tal socialmente censurado. Consequentemente, a evasão e a fraude fiscais atingem números altíssimos e os confrontos com o fisco são numerosos.

Mas também do lado deste último se podem assacar fatores que incrementam a litigiosidade em excesso, pois as autoridades administrativas atuam frequentemente com base num clima de desconfiança, baseada numa errada perceção do interesse público: confunde-se este com a arrecadação da receita pública, assumindo-se que o *bono fisco* é aquele que obtém altos níveis de ingresso, adotando uma atitude de intransigência, de imposição e de burocratização das atuações nas relações com os contribuintes. Exemplos desta cultura impositiva são:

- A frequente exigência de dados e documentos que o próprio fisco já tem em seu poder ou aos quais pode aceder facilmente (por exemplo, através de uma simples consulta em bases de dados que lhe são acessíveis, ao contrário do que sucede com os obrigados tributários);
- A não revogação de atos quando manifestamente se comprova que não lhe assiste razão;
- A intransigência na apreciação das garantias prestadas pelos contribuintes, bem assim como nos respetivos pedidos de dispensa;
- A persistência em defender em tribunal determinada posição (e.g., recorrendo para a instância superior) quando já existe jurisprudência consolidada em sentido diverso;
- A falta de celeridade na execução dos julgados que lhe são desfavoráveis (em contraposição com a celeridade imposta às tramitações destinadas a cobrar tributos em dívida).

Sucede, porém, que equivar o interesse público ao interesse na arrecadação da receita pública constitui uma visão redutora e, até certo ponto, adulterada dos desígnios constitucionais subjacentes a um Estado de Direito sério e responsável, nos quadros do qual a administração tributária deve ultrapassar, e muito, o estatuto de simples cobrador. Sendo certo que deve atribuir alguma prevalência a tal arrecadação (fundamental para a subsistência de todo o *edifício*), não pode negligenciar que existem outros interesses públicos a observar, como o direito ao trabalho, a liberdade de exercício de profissão ou de iniciativa económica, devendo, em conformidade, adotar uma atitude colaborante e não puramente inquisitória e problematizante.

E aqui se faz a transição para outra razão subjacente ao excesso de litigância: a burocracia.

2.2. Burocracia e ansiedade

Do ponto de vista do desempenho proveitoso de uma atividade empresarial e profissional, tão importante quanto o desembolso financeiro a que se está adstrito por causa dos tributos, será o dispêndio temporal, a carga de sacrifícios, de preocupações e de desassossegos que o respetivo cumprimento acarreta. Também neste aspeto, o sistema português é particularmente penalizador, pois não se configura como um sistema simples, claro ou linear.

Nos dias de hoje, os sistemas tributários assentam essencialmente nas atuações dos contribuintes e outros obrigados tributários, reservando para a administração tributária um papel mais passivo e controlador. Os primeiros estão vinculados a uma série imensa de obrigações declarativas, contabilísticas e de registo que procuram abarcar o maior número possível de ações e transações dos próprios e de terceiros que com eles mantêm relações económicas

e financeiras relevantes (clientes, fornecedores, sócios, gerentes, administradores, parceiros de negócio, advogados, solicitadores, técnicos e revisores de contas, etc.). A tais obrigações acrescem os deveres de liquidação de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre terceiros, mas relativamente aos quais certos profissionais funcionam como substitutos tributários, por exemplo, através de retenção na fonte. Na realidade, o que sucede é que grande parte dos obrigados, além de ter de levar à prática a sua própria atividade, tem que contratar profissionais especializados para auxiliar, e perde mais tempo a cuidar de cumprir deveres declarativos respeitantes a terceiros do que a cuidar da sua própria situação tributária. Acresce que as inúmeras declarações, formulários, anexos, aplicações informáticas, etc., se alteram frequentemente por imposição legal ou regulamentar (por via de portarias ou despachos), e nem sempre se encontram coordenadas entre si, o que incrementa sobremaneira a necessidade de tempo extra e potencia um clima de irritação e litigância.

Em contraponto, e como se disse, para a administração reserva-se um estatuto mais verificador e controlador, procurando assegurar o cumprimento dos deveres dos obrigados tributários, seja analisando as declarações e restantes documentos, seja cruzando dados dos vários sujeitos, seja ainda através da prossecução de inspeções tributárias. Aliás, convém notar que estas últimas — absolutamente indispensáveis num Estado de Direito, reconhece-se — também se configuram, pela natureza das coisas, como procedimentos altamente intrusivos e pouco amigáveis, implicando o acesso às instalações dos contribuintes, a alteração das suas rotinas e dos seus horários normais, a disponibilidade de documentos, a verificação dos seus sistemas informáticos e, em casos mais graves, a apreensão de bens ou a selagem de instalações. Em alguns casos (raros, mas significativos), os inspetores assumem uma atitude de intransigência e altivez, colocando o inspecionado num estado inadmissível de sujeição.

Ora, do quadro apresentado, resulta claro que o ambiente entre fisco e contribuintes não é desanuviado nem, menos ainda, tranquilo, em grande parte devido ao desgaste inerente ao cumprimento da miríade de deveres perante a autoridade tributária.

Neste particular, estamos em crer que um investidor, empresário ou profissional até nem se importará de pagar impostos, taxas ou contribuições, contanto que — além, como se disse, sinta algum retorno efetivo — os respetivos deveres sejam estáveis, desburocratizados e calculados, permitindo-lhe desenvolver a sua atividade corrente sem estar sempre em desassossego com alterações de regime, burocracias labirínticas e necessidade de novos pedidos, ou em sobressalto com notificações, citações, avisos, e inspeções providos do fisco. Não se importaria, enfim, de olhar este último como alguém que lhe exige o cumprimento de deveres, é certo, mas de um modo colaborativo e franco, não como um fiscal e intruso sempre pronto a atacar o seu património à mínima manifestação de acréscimo ou de alteração.

2.3. Complexidade das leis

Tudo a que até aqui se apontou (e.g., elevados níveis de evasão e fraude, cultura impositiva, burocratização) seria fortemente minimizado se as leis fossem claras e estáveis, sem originar dúvidas interpretativas para além do razoável, ou contribuir para a criação de espaços de dissídio.

É importante salientar que não existem sistemas normativos perfeitos, e que as normas jurídicas não são (nem devem ser) totalmente fechadas, completas, suficientes ou exaustivas; pelo contrário, devem ter espaços de abertura e de alguma indeterminação, de modo a que possam ser fiéis à realidade e permitir a adaptação necessária à diversidade que a vida contém. Neste sentido, um ordenamento jurídico dinâmico deve conviver com conceitos indeterminados, espaços autónomos de valoração por parte dos aplicadores normativos (administração e tribunais), poderes discricionários e até lacunas, desde que tal aconteça de modo planeado, adequado e razoável, não de modo desordenado e imponderado, fruto de sobreposições e confusões resultantes da má intervenção legislativa.

Ora, o sistema tributário português é particularmente complexo do ponto de vista das normas que o compõem, verificando-se a sobreposição — às vezes, de um modo articulado, outras vezes, nem tanto — de leis, decretos-lei, regulamentos, decretos legislativos regionais (no que concerne às Regiões Autónomas), normas de Direito da União Europeia, e convenções internacionais (especificamente, os famosos “acordos de dupla tributação”). Tal circunstância, só por si, torna verdadeiramente hercúlea a tarefa de conhecimento e de manuseamento por parte de quem queira ser cumpridor dos respetivos deveres e pretenda inteirar-se adequadamente das corretas consequências dos seus atos.

É certo que tal complexidade não é caso raro, pois, em abono da verdade, deve dizer-se que grande parte dos sistemas atuais se caracterizam por uma elevada dose de inflação legislativa, pluralidade e diversidade. Porém, no caso português, são demasiadamente frequentes as intervenções sucessivas, (aparentemente) imponderadas e até contraditórias, conferindo ao tecido normativo uma problemática nota de instabilidade. Tais intervenções em matéria tributária são motivadas por várias razões, de entre as quais se destacam a coordenação de medidas ao nível da União Europeia, as atualizações em função dos dados e referentes económicos (e.g., inflação, índices de preços, desemprego, etc.), o acompanhamento do progresso técnico (ao qual os impostos, taxas e contribuições não podem ficar indiferentes) ou o delineamento e execução de políticas conjunturais (frequentemente abandonadas).

A estas motivações “aceitáveis” (malgrado os frequentemente infrutíferos resultados) acrescem escopos menos admissíveis, como a submissão a pressões ou *lobbies* (designadamente, de poderosos grupos económicos e sociais, do setor automóvel, dos combustíveis, da eletricidade, da banca, da construção civil, e da própria administração tributária) ou a mera ambição política de “deixar a marca”. Por isso, bastantes normas que integram os Códigos do IRS ou do IRC ou as tabelas anexas ao Código do IVA não conseguem ter redações minimamente estáveis.

Particularmente no domínio do contencioso tributário — objeto central das presentes reflexões —, é possível apontar alguns exemplos deste desarranjo, como os que a seguir se sinalizam:

- Coexistência de normas relativas a procedimento e a processo em diplomas diversos, como a Lei Geral Tributária (LGT) e o Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), sem critério claro de localização (por exemplo, os procedimentos de avaliação indireta, de derrogação do sigilo bancário ou de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos estão num diploma, ao passo que o reconhecimento de benefícios fiscais, o recurso hierárquico ou a reclamação graciosa estão em outro);
- Dificuldades práticas de articulação entre meios processuais, como sucede com a intimação para um comportamento (art.º 147.º do CPPT) e a ação administrativa com vista à condenação à prática de atos administrativos devidos (art.º 37.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos);
- Prazos de reação desajustados e por vezes demasiado curtos, em face da eventual complexidade dos problemas envolvidos (como sucede em casos de reclamações necessárias relativas a taxas locais - art.º 16.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais).

Particularmente potenciadoras de problemas são as ambiguidades do regime jurídico do processo de execução fiscal, o qual, apesar de poder ser tramitado exclusivamente em sede administrativa, é legalmente qualificado no art.º 103.º da LGT como tendo “natureza judicial”. Tal circunstância origina um modelo hesitante, causador de dúvidas de regime e de tramitação não despendidas, designadamente em matéria de prazos, de fundamentação, do exercício de direito de audição e de invocação de nulidades, obrigando os juízes a desviarem muito do seu labor judicativo para a resolução destas questões que deveriam ter sido adequadamente previstas pelo normador.

Todos estes fatores permitem que se possa falar numa *legislação por impulso* e, como se disse, transportam uma nota de instabilidade e mutabilidade que torna assaz complicada a tarefa dos contribuintes, tribunais, funcionários administrativos e profissionais vários. Estes, de entre as alterações introduzidas pelas leis do orçamento do Estado (anuais), regimes especiais e excecionais, reformas, revisões, normas transitórias, *vacatio legis*, etc. veem-se enredados num labirinto de normas e versões e têm dificuldade em saber o que está em vigor em cada momento e com que redação.

3. Excessiva litigiosidade

Claro que tudo isto, como se disse, cria um clima propício à dúvida interpretativa, à incerteza, à desconfiança e, naturalmente, ao incremento da litigiosidade. Em consequência, o sistema tributário português assiste a um cada vez maior número de situações em que os obrigados tributários não se conformam com os atos impositivos que lhe são dirigidos e reagem juridicamente (além, como se disse, de reagirem de modo *ajurídico*, adotando comportamentos evasivos ou fraudulentos ou, pura e simplesmente, de nada fazerem, por interiorizarem a convicção de que “não vale a pena”). Tal reação ocorre quer no âmbito administrativo, recorrendo para as diferentes instâncias integradas na administração tributária — onde, justa ou injustamente, têm a perceção genérica de que as suas pretensões são *ab initio* votadas ao insucesso —, quer, principalmente, no âmbito judicial, junto dos tribunais tributários, onde já sabem que, em regra, terão que esperar anos por uma decisão.

A propósito do contencioso e dos eventuais meios de defesa disponíveis, será justo reconhecer que não será por exiguidade de garantias que os obrigados tributários ficam prejudicados, pois atualmente o arsenal de processos disponíveis é bastante alargado e diversificado, existindo meios para impugnar atos de liquidação (processo de impugnação judicial), para reagir em sede executiva (oposição à execução fiscal e reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução), para impugnar medidas cautelares (entre as quais, as apreensões), para intimar ou obrigar a administração a agir, etc. Alguns destes meios assumem natureza urgente, o que significa que, nos termos legais, correm termos em férias, e os respetivos julgamentos têm prioridade sobre os demais.

A partir do exposto, e neste particular, é possível afirmar que o contencioso tributário português é, como exige a Constituição, um contencioso pleno. Os problemas surgem, não por causa dos meios disponíveis — os quais, em abstrato, se afiguram adequados —, mas antes por causa da sua operacionalização, isto é, do modo como funcionam em concreto: por um lado, o acesso aos mesmos não é fácil, pois a justiça não é gratuita (implicando o pagamento de taxas) e, por outro lado, a quantidade de processos é de tal modo significativa que cada tribunal e juiz tem a seu cargo um volume imenso de trabalho, o que acarreta prazos de decisão extremamente alongados e pendências inadmissíveis. Ademais, como se disse, alguns desses processos têm natureza urgente, o que obriga os juízes a tomarem o respetivo conhecimento em primeiro lugar, adiando ainda mais todos os restantes. A decisão jurisdicional — e aqui reside o principal fator de crítica — é tardia e, por isso, nunca pode ser absolutamente justa.

É certo que em Portugal existe a arbitragem tributária (o que não acontece na generalidade dos outros ordenamentos), mas, além de o tribunal arbitral funcionar sempre localizado em Lisboa (junto do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) — e não se pense que um eventual impulso de digitalização permite afastar todos os inconvenientes decorrentes desta centralização —, só a Autoridade Tributária e Aduaneira está a ele vinculada e apenas relativamente a certos atos (atos de liquidação ou com os mesmos relacionados), o que equivale a dizer que todos os litígios relativos a tributos em que aquela não intervém (por exemplo, autarquias locais, institutos públicos, entidades reguladoras, etc.), ou em que estejam em causa outros atos [como, por exemplo, os praticados em sede de processo de execução fiscal (e.g., penhoras, reversões, graduações de créditos, indeferimentos de pedidos de prestação de garantia ou de obtenção da sua dispensa), ou relativos a benefícios fiscais] não podem ser sujeitos a arbitragem tributária.

4. Propostas de melhoria

Depois de identificarmos alguns dos mais significativos problemas que se relacionam com o contencioso tributário português, será altura de adiantar algumas propostas de melhoria. Além das ideias que a seguir se sinalizam, outras poderiam ser apontadas — como a criação de uma ordem jurisdicional tributária autónoma e separada, da base ao topo —, mas para isso remetemos para o que já escrevemos em outra sede².

Naturalmente que aqui apenas serão objeto de cogitação medidas de natureza global, à escala de todo o sistema, e não providências de feição cirúrgica ou minudências de regime, as quais, podendo eventualmente resolver problemas pontuais, não afastariam os vícios de raiz.

4.1. Incremento de uma verdadeira e efetiva cultura cívica fiscal

O maior e mais significativo desafio será de natureza intergeracional e passará, entendemos, por um paciente trabalho de consciencialização, procurando introduzir na mentalidade coletiva as seguintes ideias fundamentais:

- i) Os direitos e as garantias inerentes a um Estado de Direito sustentável, seguro e desenvolvido não nascem do acaso e não são gratuitos, antes têm custos;
- ii) Tais custos devem ser suportados por todos os que dispõem de capacidade financeira para tal.

Não será, tal trabalho de consciencialização, tarefa de pouca monta, pois em algumas sociedades modernas adquiriu-se a enganadora perceção de que os direitos e as garantias são pressupostos, configurando-se as instituições (e.g., parlamentos, tribunais, governos, autarquias) e a normalidade dos mecanismos públicos de defesa dos cidadãos e das empresas como dados naturais, bem assim como a segurança e a tranquilidade públicas, a assistência emergencial em casos de acidentes graves, os cuidados públicos de saúde, a educação, o ordenamento do território, a diplomacia, as eleições, etc.

Não o são, porém, e comportam avultados custos, os quais devem ser suportados por meio de tributos. Torna-se imperativo que a todos os integrantes da sociedade (pessoas singulares, pessoas coletivas; nacionais, estrangeiros; residentes, não residentes; novos, velhos, etc.) sejam exigidos sacrifícios financeiros com o objetivo de custear todo o edifício em que o Estado de Direito se materializa, enfatizando-se que o modelo português de existência social — que não tem comparação com a grande maioria dos países do mundo —, apesar de poder ser objeto de críticas, ainda assim continua válido e demonstra-se como sendo aquele que, em termos históricos, proporcionou o melhor nível de vida às pessoas. Não se pode transformar a exceção (patologia) na regra. Como já referimos em anteriores escritos, o país é, na sua globalidade, seguro; as estradas são, na sua grande maioria, transitáveis; os hospitais, na generalidade, prestam os serviços que se podem considerar necessários; os procedimentos eleitorais decorrem sem problemas graves; a larga maioria das situações de desproteção social são cobertas por meio de instrumentos de ajuda e assistência; a água fornecida pelas redes públicas é potável; o ar é respirável; as redes de transportes levam as pessoas aos destinos, etc.

Referiu-se acima que será necessário levar à prática um paciente trabalho de consciencialização. Como deve tal ser feito?

Em primeiro lugar, por via de um esforço pedagógico sério — aspeto extremamente importante — de preparação das gerações futuras, introduzindo-se componentes de educação cívica fiscal nos currículos escolares. Claro que se trata de uma tarefa de longuíssimo prazo e incompatível com a mentalidade pequena dos ciclos eleitorais, mas cremos que com o surgimento de um outro tipo de mentalidade e modo de abordagem, se contribuirá para a formação de cidadãos melhores e para a redução da críspação nas relações entre o contribuinte e o fisco. Naturalmente que da parte deste último se deve avançar no sentido de não perspetivar o primeiro como um potencial delinquente.

² Ver referências bibliográficas de nossa autoria, identificadas na nota inicial apostada a este texto.

Em segundo lugar, tal trabalho de natureza escolar deve ser acompanhado por campanhas de sensibilização sobre os *custos positivos* do Estado, campanhas essas que deverão ser sérias, de acesso fácil, e de divulgação alargadíssima (designadamente, nas redes sociais, na via pública, nos meios de comunicação social, etc.), e de percepção e compreensão intuitiva, tudo com o objetivo de incutir nas pessoas o carácter valioso do pagamento de impostos, taxas e contribuições, não sobrevalorizando as patologias, mas antes enfatizando os aspetos positivos da sua utilização.

4.2. Construção de um adequado sistema de codificação

Abandonando a dimensão decisória exclusivamente política, e situando-nos já a um nível mais operativo, entendemos que um modo de atenuar a complexidade do universo legislativo tributário passa pelo combate à dispersão normativa, por meio de uma técnica de codificação. Por outras palavras: sugerimos a criação de um código tributário único [à semelhança do que existe, por exemplo, nos Estados Unidos da América (*Internal Revenue Code*) ou no Brasil (Código Tributário Nacional), ressalvadas, naturalmente, muitas especificidades e particularidades, designadamente ao nível da estrutura federal dos respetivos Estados].

Como é sabido, a codificação consiste numa técnica legislativa de agregação (compilação) num único diploma unitário e sistemático de todas as normas (milhares delas, em matéria tributária) que se dispersam por leis, decretos-lei e regulamentos, espalhados ao longo de todo o ordenamento jurídico. O Código Tributário aqui em referência abarcaria não apenas (i) normas paramétricas e de regime (designadamente, a densificação dos princípios constitucionais respeitantes à tributação e à fiscalidade), como também (ii) normas respeitantes à disciplina dos vários impostos e contribuições em específico (definindo a sua incidência pessoal e real, as respetivas taxas, deduções, abatimentos, etc.) e (iii) normas de natureza adjetiva, respeitantes a procedimento e a processo tributário, englobando a atividade administrativa e as garantias dos contribuintes.

Seria certamente um diploma longo em extensão, mas tal, por si só, não constitui obstáculo para a sua implementação; basta pensar que o Código Civil tem mais de 2300 artigos, abrange variadíssimas matérias, e já vigora desde o século passado sem sobressaltos significativos. Além disso, cremos que deveria ser um diploma *dotado de valor reforçado* — nos termos da Constituição (art.º 112.º) —, de modo a evitar as tentações de alteração por diploma ordinário ou simples, decorrentes de simples pressões de contexto ou do concreto momento político, eleitoral, social, económico ou outro. Em qualquer caso, as vantagens poderiam ser significativas, pois não apenas o legislador se veria *psicologicamente* refreado na sua tendência de alterar as normas por tudo e por nada, — contendo-se na introdução de regimes especiais e excecionais a propósito das mais diversas justificações —, como igualmente veriam a administração e os obrigados tributários os seus direitos e deveres mais claramente definidos, não necessitando de os procurar numa miríade de normas e versões. Além disso, menorizava-se o risco de contradições (bem mais significativas e frequentes quando as normas estão espalhadas), e até a coordenação ou harmonização das diversas normas provenientes de diferentes Estados-membros da União Europeia se tornaria mais fácil.

4.3. Administrativização da execução fiscal

A execução fiscal é o meio próprio, previsto no ordenamento português, para obter a cobrança coerciva de dívidas tributárias e equiparadas. Significa isto que quando o contribuinte não cumpre com a sua obrigação dentro do prazo devido, a administração instaura contra ele uma tramitação com o objetivo de o “obrigar” a pagar, normalmente mediante a penhora de alguns bens do seu património e a eventual venda dos mesmos.

Ora, como já se assinalou, o legislador português — ao contrário de outros congéneres, como o alemão, o espanhol ou brasileiro — não foi particularmente claro no que concerne à natureza jurídica dessa tramitação, pois, por um lado, refere (art.º 103.º da LGT) que a mesma tem “natureza judicial” — o que significa que, em princípio, deve decorrer perante um tribunal e um juiz — e, por outro, desenha o correspondente regime de modo a que tudo se possa iniciar, desenvolver e extinguir dentro da própria administração, sendo possível que o juiz nunca intervenha na execução (o que, de facto, amiúde acontece). Sucede que o facto de saber se se está perante uma tramitação judicial (processo) ou administrativa (procedimento) não é uma questão meramente académica ou teórica, pois comporta aspetos de regime muito relevantes, como os que dizem respeito ao modo de contagem dos prazos, ao facto de saber se é ou não devido direito de audição do interessado, ou se são ou não devidas as exigências de fundamentação acrescida dos atos administrativos. Na realidade, perante tal indeterminação, as partes exploram as fragilidades legais e tentam defender os seus interesses, acabando por ter que ser os juízes em última instância a resolver estas e outras questões de qualificação jurídica, tomando-lhes tempo que poderia proveitosamente ser empregue na decisão dos litígios propriamente ditos (tarefa para a qual deveriam ser canalizados os seus esforços primordiais).

Neste contexto, e com o objetivo de introduzir componentes de simplificação, propomos que se repense a execução fiscal, tornando-a num procedimento administrativo *tout court* (à semelhança do que sucede, por exemplo,

em Espanha ou na Alemanha), no contexto do qual os atos praticados revestem a forma de atos administrativos, aplicando-se exclusivamente o regime jurídico que a estes respeita. Na verdade, é já o que acontece na maior parte das situações, pois constata-se sem dificuldades que a execução se inicia, desenvolve e extingue dentro da própria administração, e sem intervenção alguma do tribunal. Aliás, este último apenas intervém se existir algum litígio, como uma oposição ou uma reclamação dirigida ao juiz. Obviamente que esta *administrativização* pressupõe, não apenas o estabelecimento de um estatuto de credibilidade da administração tributária, acabando com os receios de parcialidade — o que apenas se conseguirá com a nova cultura de interesse público acima aludida —, mas igualmente a consagração de adequadas garantias de defesa, quando se esteja em presença de atuações ou omissões lesivas (como penhoras, constituição de hipotecas, indeferimentos de pretensões, graduações de créditos, etc.).

4.4. Mecanismos prévios de antecipação de litígios. Recurso a presunções

Uma das melhores formas de lidar com os litígios é evitá-los.

Até ao momento, tem prevalecido no ordenamento português uma conceção clássica e rígida de Direito tributário, assente no primado do interesse público, reservando para a lei toda a disciplina inerentes aos tributos, e deixando pouco espaço para a liberdade individual e para a conformação das relações jurídicas de acordo com a vontade dos intervenientes. Em termos práticos, não é admissível, em regra, que os contribuintes e a administração tributária possam negociar os específicos contornos dos tributos.

Porém, estamos em crer que uma tal visão rígida e inflexível não é inevitável e poderá ser objeto de ponderação, principalmente quando se sente a necessidade de ter em conta uma noção adequada de interesse público, que não o reduza à simples perceção da receita. Quer com isto dizer-se que o interesse público subjacente ao estabelecimento de uma relação tributária assenta, sim, na arrecadação da receita em causa, mas não se esgota na mesma. O poder político, o legislador, e a administração tributária também estão vinculados a outros interesses públicos constitucionalmente previstos, como a justiça e a equidade na tributação, a liberdade de profissão e de comércio, a iniciativa económica privada, a proteção do trabalho e do emprego, etc., o que significa que nas situações em que a arrecadação do tributo pode colidir com alguma destas dimensões, torna-se imperativo um esforço de compatibilização, de modo a que nenhuma delas seja aniquilada. Trata-se daquilo que os juristas denominam como “concordância prática”.

Neste seguimento, pergunta-se: porque não introduzir mecanismos de flexibilização dos deveres tributários nos casos em que, por exemplo, a cobrança de determinado imposto pode comprovadamente implicar constrangimentos financeiros assinaláveis a uma empresa e o despedimento de dezenas de trabalhadores? Ou a apresentação de obrigações declarativas periódicas pode significar um desvio de trabalho considerável relativamente àquelas que são as tarefas essenciais do sujeito passivo? Note-se que não se fala aqui em desvincular os sujeitos dessas obrigações; trata-se apenas, como se disse, de flexibilizar o respetivo cumprimento. Os perdões fiscais são, em princípio, indefensáveis.

Ora, uma das formas mais sedutoras de prevenir e evitar a litigiosidade entre o fisco e os contribuintes passaria precisamente pelo estabelecimento de entendimentos numa fase prévia, antes ainda de a obrigação tributária em concreto surgir, o que poderia ser feito de vários modos, dos quais os que a seguir se apresentam são meros exemplos:

- Acordos prévios individuais mediante os quais se fixa um valor certo de tributo a pagar durante um determinado período de tempo (avenças fiscais);
- Acordos prévios individuais mediante os quais se estipula, também durante um determinado período de tempo, o modo de cumprimento de obrigações acessórias (determinando-se, por exemplo, a obrigatoriedade de entrega de declarações plurianuais ou a prestação de informações trianualmente);
- Acordos prévios coletivos, mediante os quais se firmam, durante um determinado período de tempo, as obrigações tributárias de um conjunto alargado de pessoas, representadas através de organizações representativas legalmente constituídas, como sindicatos, ordens profissionais, etc. (avenças fiscais coletivas).

Como se disse, com nenhuma destas formas jurídicas se perdoa qualquer obrigação tributária, apenas se flexibiliza o respetivo cumprimento, fixando-se antecipadamente o modo de o fazer, estabilizando as expectativas dos obrigados tributários e reduzindo substancialmente as possibilidades de litígio e de evasão e fraude. É certo que a imposição tributária não incidirá sobre a verdade material exata, e que não se tributará de acordo com a riqueza efetivamente adquirida por cada um (capacidade contributiva), mas, ainda assim, a tributação existe e permite trazer para o sistema todo um conjunto de contribuintes que, de acordo com as regras clássicas, estaria fora dele. Possivelmente, com a entrada de novos contribuintes, todos ficarão, a prazo, a pagar menos.

Em todo o caso, se não houver arrojo para se ir tão longe quanto o estabelecimento destes mecanismos prévios poderia permitir, sempre o recurso a presunções seria uma hipótese viável, principalmente em matéria de impostos (talvez fosse mais difícil admiti-lo no campo das taxas, embora não fosse impossível).

Em regra, a tributação incide sobre o valor real do rendimento, património ou consumo do sujeito passivo em causa e frequentemente a partir daquilo que o próprio declara ou escritura em termos contabilísticos. Nestes termos, a administração deve controlar os dados apresentados, e introduzir correções caso seja necessário, dando origem a um sistema complexo e burocrático, que inclui documentos, livros, declarações, recibos, faturas, informações, etc., e muito, muito tempo despendido.

Ora, um sistema simplificado poderia assentar na existência de presunções, fixando-se um valor indiciário daquele que poderia ser o valor real da capacidade contributiva de cada um. Claro — e aqui reconhece-se uma crítica sustentável — que tal sistema não assentaria na riqueza efetiva dos sujeitos, pois estaria a tributar-se não os rendimentos ou consumos reais de cada um, mas uma aproximação aos mesmos mas, ainda assim, poderia ser um sistema minimamente justo se as presunções referidas fossem efetuadas exclusivamente com base em critérios (i) legais (sem deixar nas mãos da administração qualquer poder livre, discricionário ou incontrolado), (ii) objetivos (recorrendo com moderação a valores normais de mercado, a margens médias de lucro, a taxas médias de rentabilidade de capitais, a indicadores objetivos de atividade, etc.) e (iii) ilidíveis pelo contribuinte (podendo este sempre apresentar prova em contrário). De resto, caso os contribuintes concordassem com os valores resultantes da aplicação dos critérios legais, conseguir-se-iam, com a desburocratização e com a poupança de declarações e registos contabilísticos, consideráveis ganhos em termos de tempo (e de dinheiro, com os honorários a profissionais qualificados), além de se permitir uma substancial previsibilidade e estabilidade das suas relações tributárias, pois quer aqueles conseguiriam prever com razoabilidade os montantes a pagar durante um período alargado de tempo, quer o fisco conseguiria antever com alguma margem de segurança a receita que viria a obter, com os correspondentes ganhos em termos de previsão e execução orçamental. Do mesmo modo, poupar-se-iam bastantes recursos em ações de inspeção, fiscalização e controlo. Em termos simples, o que se defende é a ideia de que porventura mais vale uma tributação ligeira, esbarrada, verosímil, baseada na riqueza aproximada (mesmo que eventualmente menor do que a que seria a potencialmente real), do que a tentativa de, a todo o custo, obter a tributação baseada na riqueza exata, mas dependente de burocracias intermináveis e de litígios quase inevitáveis.

4.5. Alargamento do âmbito da arbitragem tributária

Por fim, uma palavra sobre a arbitragem em matéria tributária.

Embora seja indiscutível que este instituto não logrou atingir os objetivos a que se propôs aquando da sua introdução no ordenamento jurídico (a saber, a redução das pendências em matéria jurisdicional tributária), também não se pode dizer que não tenha contribuído para a melhoria da situação. Não pela redução das pendências, mas por outros motivos, designadamente pela valia das decisões, as quais nada ficam a dever às decisões dos tribunais tradicionais e, em alguns casos, até podem mesmo servir como referências, principalmente em matérias tecnicamente mais densas.

Porém, ao menos em abstrato, o instituto arbitral poderia aqui ver o seu potencial aumentado, designadamente se fosse alargado o âmbito de atos cuja (i) legalidade pode ser apreciada pelos árbitros. Pensa-se, por exemplo, nos atos relativos a benefícios fiscais ou aqueles praticados em matéria de execução fiscal (penhoras, graduações de créditos, indeferimentos de pedidos de prestação de garantias ou da sua dispensa, etc.).

5. Tópicos conclusivos

Acabamos de fazer um exercício de apreciação, o qual, apesar de conter um conjunto de ideias até certo ponto dispersas, permite, ainda assim, aportar num conjunto de tópicos conclusivos, que a seguir se alinham:

- i) O sistema tributário português é globalmente complexo;
- ii) Uma errada perceção do Estado de Direito (quer da parte do fisco, quer da parte dos contribuintes) origina uma cultura de quase permanente adversidade e um ambiente de excessiva litigância;
- iii) Tal ambiente, aliado à complexidade burocrática e à instabilidade legislativa, potenciam um volume imenso de processos contenciosos e uma morosidade excessiva na decisão jurisdicional;
- iv) A solução para tal estado de coisas não deve repousar em medidas pontuais ou supostas reformas conjunturais (nem numa qualquer “reforma do contencioso”);
- v) Como modo de atenuar e, a prazo, eliminar as falhas apontadas, propõe-se:
 - um esforço pedagógico sério de preparação das gerações futuras;
 - um trabalho de codificação da legislação tributária;
 - a administrativização da execução fiscal;
 - a introdução de mecanismos prévios de antecipação de litígios;
 - o incremento do recurso a presunções como modo de encontrar antecipadamente o valor das dívidas tributárias; e
 - o eventual alargamento do âmbito da arbitragem tributária.

As soluções propostas constituem despretensiosas pistas de reflexão e, não sendo miraculosas ou irrepreensíveis, poderão contribuir para simplificar e “desanuviar” um sistema, como se disse, pouco apelativo.

PARTE 5

CAPÍTULO II

**Contencioso
Tributário, estabilidade
jurisprudencial e
atração ao investimento**

CARLA CASTELO TRINDADE

Contencioso Tributário, estabilidade jurisprudencial e atracção ao investimento

I. Enquadramento

Tornar a economia portuguesa mais atractiva e competitiva implica, necessariamente, reformar o Contencioso Tributário.

Tornar o mercado português mais atractivo depende da tutela dos direitos dos operadores económicos nacionais e estrangeiros, quer numa perspectiva antecipatória – isto é, antes da verificação de qualquer vicissitude na conformação das respectivas posições jurídicas – quer numa perspectiva impugnatória – isto é, na previsão de um conjunto de mecanismos que permitam uma sindicância administrativa e judicial de lesões que se repercutam nas suas esferas jurídicas.

Tornar Portugal um país atractivo ao investimento depende da segurança que o sistema jurídico possa dar aos diferentes intervenientes. A segurança ao nível da criminalidade é importante para atrair pessoas para viverem no nosso país, mas a segurança ao nível da previsibilidade legislativa e judicial é indissociável da decisão de investir ou não em Portugal.

Ter leis simples e estáveis é fundamental. Conforme refere EMMANUELLE CORTOTBOUCHER, “the instability of tax law is often depicted as very detrimental, even more so than its complexity”.¹

Ter decisões rápidas e uniformes é igualmente importante, muito mais se se compreender que cada vez mais a lei é lata e recorre a conceitos indeterminados, cabendo ao aplicador do Direito – *maxime* aos tribunais – concretizá-la.

Esta “transferência de funções” do papel de concretização normativa impulsiona a necessidade de se preverem mecanismos que assegurem uma aplicação do Direito – mormente da jurisprudência – estável, coerente e uniforme.

Assim sendo, procurar-se-á no presente texto olhar ao Contencioso Tributário português com o intuito de compreender qual o seu diagnóstico no que toca em concreto a este tema da aplicação do Direito, tentando compreender em que medida é necessário uma reconfiguração de alguns institutos e de alguns dogmas para enfrentar este desafio: tornar o sistema jurídico e a aplicação do Direito em Portugal o mais previsível possível e, consequentemente, aumentar a atractividade do país.

II. Diagnóstico

De um ponto de vista histórico, tempos houve em que se esperava do legislador uma conformação da lei fiscal tão precisa, completa e densa quanto possível. Pretendia-se desta forma garantir que não era deixada qualquer margem de discricionariedade ao aplicador do Direito e, nessa medida, que os destinatários das normas conseguiam determinar as suas condutas com a previsibilidade e estabilidade necessárias para o efeito.

Sucedem que, com a afirmação do Estado Social e com a utilização da fiscalidade enquanto instrumento de intervenção política nos domínios económicos, sociais, culturais e ambientais, acabou por se verificar um fenómeno de “inflação ou hipertrofia legislativa”, isto é, um aumento exponencial da produção de normas tributárias.² Este fenómeno aumentou a instabilidade da lei fiscal em virtude da sua constante revisibilidade – *lex tributaria semper reformanda* – e agravou a complexidade do sistema, provocando contradições e incoerências que deram azo a lacunas aproveitadas pelos contribuintes para obstem ao cumprimento das respectivas obrigações fiscais.³

De forma a contrariar aquela realidade, a concepção legislativa em Direito Tributário passou a ser caracterizada pela elaboração de leis latas e pela utilização de conceitos vagos e indeterminados.⁴

Esta técnica teve reflexo na legislação portuguesa, mas também no panorama internacional. Se a nível nacional a cláusula geral anti-abuso (“CGAA”) pode ser apontada como exemplo, ao nível da União Europeia, a aprovação da Directiva ATAD que visou responder ao crescente planeamento fiscal abusivo e que estabeleceu regras contra

¹ EMMANUELLE CORTOT-BOUCHER, *An Overview of the French Judicial System and the Rule of Stare Decisis*, IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, p. 393.

² Intervenção que hoje se reflecte, por exemplo, na consagração do imposto especial de consumo de electricidade, da contribuição sobre os sacos de plástico leves ou da contribuição sobre a indústria farmacêutica.

³ Neste sentido vide SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados; Analogia e Retroactividade do Direito Tributário*, in Cadernos CTF n.º 140, 1985, pp. 296297 e CASALTA NABAIS, “A crise e sustentabilidade do Estado Fiscal”, in Revista da FDUP, (Ano XI2014) – 2015.

⁴ Com esta técnica pretende-se “deixar alguma abertura da lei formal (parlamentar ou do Governo) para as ponderações de igualdade e para os desenvolvimentos técnicos por parte de regulamentos, de modo a que a complexidade da lei não tenha o efeito perverso de a tornar incompreensível e os resultados da sua aplicação imprevisíveis”, ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2015, reimpressão da edição de 2007, p. 762.

as práticas de elisão fiscal que tenham incidência directa no funcionamento do mercado interno é também exemplo desta técnica. Através da abertura do enunciado normativo da CGAA e do seu âmbito de aplicação suficientemente alargado conseguiram-se abranger práticas abusivas que não eram controladas pelas regras específicas anti-abuso – *Targeted Anti Avoidance Rules* – que já se encontravam previstas nas legislações dos diversos Estado-Membros. Por via da Directiva ATAD o legislador europeu conseguiu mitigar as disparidades que se verificavam entre os ordenamentos jurídicos dos diversos Estados, logrando dessa forma obter uma interpretação e aplicação tendencialmente uniformes da CGAA.⁵

Já ao nível da OCDE verifica-se este fenómeno, designadamente através da consagração de regras contra o abuso na aplicação das convenções para evitar a dupla tributação jurídica internacional (“ADT”) no âmbito do BEPS e do MLI. Para o efeito, estabeleceu-se a obrigatoriedade dos Estados consagrarem uma cláusula PPT (*principal purpose test*), isto é, uma norma anti-abuso que recorre a conceitos indeterminados – de modo semelhante à CGAA prevista na ATAD – e que estabelece um teste subjectivo para determinar se um dos principais objectivos da actuação do contribuinte é a obtenção dos benefícios previstos num ADT. Simultaneamente, previu-se a possibilidade de os Estados cumulem a cláusula PPT com uma cláusula LOB (*limitation on benefits*) que através do recurso a conceitos indeterminados impõe que um contribuinte que reivindique benefícios de um ADT apenas possa usufruí-los se cumprir certos requisitos e for considerado uma “pessoa qualificada”.⁶

Através desta técnica pretendeu-se que a lei tributária fosse mais simples, estável, previsível, flexível e acessível para os particulares, abrangendo-se um maior número de realidades no âmbito de incidência dos tributos. Isto sem contar com a maior capacidade e resiliência da lei para se adaptar a novos fenómenos e a novas exigências que vão emergindo em resultado da evolução da sociedade e da economia, mitigando-se a constante revisibilidade da lei. Tudo em prol de uma concretização efectiva dos princípios da justiça material, igualdade e segurança jurídica. Esta realidade – de leis fiscais cada vez mais compostas por conceitos indeterminados – é, portanto, um caminho de não retorno.

Perante este fenómeno parece imediato que a actual concepção legislativa propiciou o afastamento da cisão rígida entre a tarefa da criação do Direito e a tarefa da aplicação do Direito, transferindo-se para esta última as funções de concretização normativa das leis vagas e indeterminadas. Quer isto dizer que o conteúdo das próprias normas jurídicas apenas será preenchido e densificado no momento em que estas forem aplicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) e, sobretudo, a final pelos tribunais, que irão conformar em última instância as posições jurídicas da relação tributária. Tanto assim é que alguma doutrina chega mesmo a referir que os juízes são cada vez mais “sublegisladores”.⁷

Sucede que, de modo algo paradoxal, ao relegar para o aplicador do Direito a função de concretização normativa, a actual concepção legislativa acabou por potenciar as vicissitudes na conformação da situação jurídico-tributária dos contribuintes que procurava, precisamente, acautelar. Isto na medida em que diferentes concretizações normativas, isto é, diferentes aplicações do Direito, obstam aos ditames de previsibilidade, calculabilidade e estabilidade exigidos pelo princípio da segurança jurídica. Este fenómeno será tão ou mais gravoso nos casos em que situações em tudo idênticas sejam conformadas de modo desigual, violando-se desse modo o princípio da igualdade. E, conforme se referiu, a instabilidade e incoerência na aplicação do Direito é tão ou mais preocupante que a inflação ou hipertrofia legislativa. Se é certo que a contradição gerada pela constante revisibilidade da lei frustra as expectativas dos contribuintes e torna prolixa a aplicação do Direito, também é verdade que essas consequências ocorrem quando o aplicador do Direito, *maxime* os tribunais, apliquem o Direito de forma incoerente.⁸

Neste sentido, afigura-se necessário garantir no processo de aplicação do Direito pela AT e pelos tribunais as exigências ao nível do princípio da segurança jurídica que eram anteriormente garantidas pelo legislador no processo de criação do Direito. Isto na medida em que a capacidade e possibilidade de os destinatários da lei determinarem as suas condutas em função do comando jurídico vertido numa norma já não depende da actuação do legislador. Pelo contrário, a possibilidade de os destinatários da lei conformarem devidamente as suas condutas está agora essencialmente dependente do labor da AT mas, sobretudo, dos tribunais, na tarefa de concretização normativa.

⁵ ALOYS RIGAULT, “Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons”, *European Taxation*, IBFD, vol. 56, n.º 11, 2016, p. 503.

⁶ IONNA MITROYANNI, “General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of the Tax System in the PostBEPS Tax World: European Union”, IBFD, vol. 3, 2016, p. 2 e S. HOLLOWAY e L. LAMARRE, *Evolution and Harmonization of International Taxation within the Global Tax Community: The Canadian Experience*, in *Bulletin for international taxation* IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, pp. 423-424.

⁷ Neste sentido *vide* WOUTER BLOKLAND; COEN MAAS e PETER WATTEL, “The Role of Precedents in Netherlands Tax Litigation”, in IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, p. 386.

⁸ O que se revela altamente prejudicial para os operadores económicos e para o investimento na medida em que o Direito Tributário é “um dos sectores do ordenamento jurídico onde as alterações podem criar mais profundos problemas de adaptação para a actividade dos agentes económicos”, SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra editora, 2007, p. 171.

Em todo o caso, os diferentes planos em que se situam cada um daqueles intervenientes obstam a que se efectue uma transposição *tout court* para o processo de aplicação do Direito do espartilho de segurança jurídica que era anteriormente imposto no processo de criação do Direito. Significa isto que os ditames de clareza, transparência, publicidade, calculabilidade e previsibilidade que eram impostos ao legislador no processo de elaboração de leis não são transponíveis, sem mais, para o processo de aplicação do Direito. Actualmente, não só é necessário adaptar as exigências que eram dirigidas ao legislador como é necessário transpor as garantias que eram asseguradas naquele plano, com as devidas adaptações e na medida do possível, para a esfera do aplicador do Direito.

Quanto ao plano da criação do Direito, exige-se agora ao legislador que as leis sejam latas e pautadas pelo recurso a conceitos indeterminados, conquanto seja possível a sua determinação com um mínimo de razoabilidade. O princípio da segurança jurídica surge, assim, como fundamento e limite do princípio da legalidade, já que só uma lei que seja determinável pelo aplicador do Direito é uma lei que, porque respeita o princípio da segurança jurídica, respeita o princípio da legalidade.

Quanto ao plano da aplicação do Direito, exige-se da AT e dos tribunais uma concretização normativa estável, coerente e uniforme, designadamente no que respeita à jurisprudência. Se não forem garantidos aqueles ditames as normas tributárias não lograrão atingir uma densidade suficiente ao ponto de permitirem aos seus destinatários antecipar e calcular razoavelmente os efeitos delas decorrentes. Por conseguinte, os operadores económicos não conseguirão conformar devidamente as suas condutas numa perspectiva de médio e longo prazo, em claro prejuízo para a atractividade e competitividade da economia.

Dito isto, a aplicação do Direito que será efectuada em última instância pelos tribunais não poderá resultar numa violação do princípio da segurança jurídica e, caso resulte, terão de existir mecanismos processuais no ordenamento jurídico-tributário que assegurem a possibilidade de repor a segurança em falta, designadamente através da reposição de uma jurisprudência coerente e uniforme.

Na medida em que existem sistemas, em concreto, os de *common law*, nos quais a efectivação do princípio da segurança jurídica está, em grande medida, dependente da actuação dos aplicadores do Direito, revela-se essencial ter em consideração quais os mecanismos aí existentes para o efeito.

Nestes sistemas a jurisprudência é fonte imediata de Direito, de tal forma que a concretização normativa que é efectuada pelos tribunais consiste num critério de revelação normativa que serve, por si só, de fundamento para a resolução de um caso concreto. Verifica-se assim uma certa sobreposição entre o processo de criação e o processo de aplicação do Direito.

Em *common law* a segurança jurídica é efectivada pela doutrina do *stare decisis*, segundo a qual uma decisão anterior de um tribunal superior é vinculativa para os tribunais hierarquicamente inferiores quanto ao julgamento de casos semelhantes em que exista similitude entre os factos de ambos os casos. A vinculatividade deste precedente vertical não se verifica em relação a toda a decisão, mas tão só quanto à sua *ratio decidendi*, isto é, quanto ao segmento da decisão que constitui o fundamento da resolução do caso em litígio.

A par deste precedente vinculativo vertical também vigora um precedente persuasivo horizontal, que impõe aos tribunais numa lógica de cortesia judicial o “maior respeito” pelas decisões anteriores do próprio tribunal e dos demais tribunais que se situam no mesmo grau hierárquico. Quer isto dizer que apesar de não estarem vinculados a seguir as decisões desses tribunais, a concretização normativa que aqueles tenham sufragado apenas deverá ser afastada se existirem razões preponderantes para o efeito, evitando-se a proliferação de decisões contraditórias e garantindo-se uma efectiva uniformização da jurisprudência.

Nestes sistemas, apesar de existir vinculatividade do precedente vertical, nem por isso se constata uma cristalização da jurisprudência e do Direito em si considerado, cabendo aos juizes a tarefa de garantir a sua actualização. Para o efeito, estes poderão afastar a aplicabilidade dos precedentes através do instituto do *distinguishing* – no qual se justifica a não aplicação do precedente em virtude de os factos em ambos os casos serem distintos – e do instituto do *overruling* – no qual se fundamenta o esgotamento das condições fáctico-jurídicas subjacentes ao precedente anterior, procedendo-se à sua reversão através da emissão de uma nova decisão que passará a ser o precedente em vigor.⁹

Constata-se assim que é a determinabilidade e estabilidade do precedente – quer numa perspectiva vertical, quer horizontal –, bem como o seu acatamento pelos demais tribunais que assegura coerência e uniformização da jurisprudência. Por conseguinte, a “chave” para a tutela do princípio da segurança jurídica naquela família de Direito está na efectividade dos precedentes.

⁹ Neste sentido JEROLD ISRAEL, Gideon v. Wainwright: The Art of Overruling, in Supreme Court Review, 1963, p. 211.

Ora, a doutrina do *stare decisis* não é passível de ser transposta para o ordenamento jurídico português – e para os sistemas de *civil law* em geral – já que o princípio da separação de poderes obsta a que a jurisprudência seja fonte imediata de Direito.¹⁰

Não obstante, a verdade é que nem por isso se deixa de reconhecer uma autoridade persuasiva, especialmente, quanto às decisões dos tribunais superiores cujos precedentes, apesar de desprovidos de vinculatividade, condicionam cada vez mais a actuação dos tribunais inferiores. Reflexo disso é, desde logo, a possibilidade de recurso que é sempre assegurada no ordenamento jurídico português na eventualidade de os tribunais inferiores não seguirem a jurisprudência uniforme dos tribunais superiores (“STA”).¹¹

Nos sistemas de *civil law* verifica-se uma maior flexibilidade jurisprudencial, já que as limitações ou constrangimentos ao respeito pelas decisões anteriores proferidas por outros tribunais são menores, contudo, verifica-se igualmente uma menor capacidade de assegurar a coerência e uniformização da jurisprudência por intermédio dos próprios aplicadores do Direito. Neste sentido, revela-se essencial a previsão de mecanismos que permitam, cada vez mais, uniformizar a jurisprudência. Porém, a mera previsão (formal) desses mecanismos não é suficiente para a obtenção de uma concretização normativa estável, acessível e uniforme em face da actual concepção legislativa.

Efectivamente, é hoje fundamental o reforço da persuasão do precedente vertical, isto é, o reforço da influência/persuasão exercida pela jurisprudência do STA em relação às decisões de casos análogos que venham a ser proferidas pelos tribunais hierarquicamente inferiores. Se o precedente for acatado ao longo de toda a hierarquia a estabilidade na aplicação do Direito estará assegurada, pelo menos parcialmente. Isto na medida em que a persuasão não se pode verificar apenas em relação à jurisprudência proferida pela STA. Pelo contrário, é actualmente necessária uma descentralização do precedente por forma a assegurar que os tribunais, ao longo de toda a hierarquia, respeitam (tanto quanto possível) os precedentes dos tribunais de grau superior. Mas este movimento de descentralização não se pode verificar apenas numa perspectiva vertical. De facto, é essencial que a persuasão do precedente se reflecta igualmente numa dimensão horizontal, de forma a garantir que os tribunais decidem um caso concreto em conformidade com as suas próprias decisões anteriores ou com a *ratio decidendi* constante de decisões anteriormente proferidas por tribunais do mesmo grau hierárquico.

Se esta descentralização não for assegurada e se ao precedente não estiver associado um verdadeiro carácter persuasivo não se conseguirá alcançar uma aplicação coerente e uniforme do Direito. Por conseguinte, a concretização normativa efectuada pelos tribunais não será pautada por aqueles pressupostos de previsibilidade, calculabilidade e estabilidade, de tal forma que os operadores económicos não conseguirão conformar devidamente as suas posições jurídicas com base no comando vertido num determinado acto normativo. Se for tido em conta que o Direito Tributário é “um dos sectores do ordenamento jurídico onde as alterações podem criar mais profundos problemas de adaptação para a actividade dos agentes económicos”, não custa compreender que aplicações do Direito contraditórias poderão mesmo implicar uma impossibilidade para que aqueles operadores consigam planear as suas condutas e desenvolver as suas actividades com a certeza e segurança necessárias.¹²

Todas estas cautelas revelam uma importância ainda maior se se tiver em consideração que no actual estado de progressiva privatização das funções administrativas de liquidação e cobrança dos tributos são os contribuintes os primeiros e principais destinatários das normas jurídicas, desde logo porque “deve[m], mediante a interpretação da lei, saber se [são] ou não um sujeito passivo de um certo imposto (...) se est[ão], ou não, sujeito[s] a deveres de cooperação e a quais”.¹³

Esta necessidade de segurança na aplicação da lei fiscal não é despicienda no que concerne à estruturação do Contencioso Tributário, na medida em que a incerteza e a insegurança jurídica representarão obstáculos à competitividade do país e ao investimento em Portugal.¹⁴ Conforme se refere no relatório de 2017 sobre a segurança jurídica elaborado pela OCDE para os Ministros das finanças do G20, “[t]he effects of uncertainty on investment are ambiguous in theory. But the empirical evidence, while sparse, is more clear-cut and does suggest adverse effects on investment and trade”.¹⁵ Em idêntico sentido, refere-se que “[a]t the international level tax (...)”

¹⁰ A interpretação deste princípio chegou inclusive a fundamentar que os juízes seriam apenas *la bouche de la loi*, isto é, limitar-se-iam a aplicar a lei ao caso concreto sem necessidade de efectuar quaisquer operações de valoração hermenêutica.

¹¹ Cf. artigo 142.º, n.º 3, alínea c), do CPTA ex vi artigo 280.º, n.º 3, 1.ª parte, do CPPT.

¹² Saldanha Sanches (2007), p. 171

¹³ Saldanha Sanches (2007), p. 174 e, do mesmo autor (1985), pp. 279-280.

¹⁴ Esta preocupação começa a ver-se pela Europa fora, só a título de exemplo olhe-se a César García Novoa, “Aspectos actuales de la seguridad jurídica en materia tributaria”, in *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: Presente y Futuro* (coord. Jorge Martín López e Begoña Pérez Bernabeu), Aranzadi, 2019, p. 53.

¹⁵ FMI/OCDE, *Tax Certainty*, Report for the G20 Finance Ministers, 2017, p. 6, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.

[u]ncertainty may have negative effects on investment, trade and compliance”.¹⁶

Mas os impactos negativos da falta de segurança jurídica não se reconduzem apenas e directamente ao plano do investimento. De facto, se não existir uniformidade e coerência na aplicação da lei, é natural que se propiciem diferentes entendimentos entre a concretização normativa propugnada pelos contribuintes e a concretização normativa propugnada pela AT, o que implicará um aumento dos litígios e, nessa medida, um aumento da “pressão” sobre o sistema judicial, mormente sobre a jurisdição fiscal, agravando o seu congestionamento em resultado do aumento do número de pendências.

Tal como revelam os dados do relatório anual de 2019 do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (“CSTAF”), o “diagnóstico” traçado quanto à “pressão” exercida sobre os tribunais daquela jurisdição é por bastante evidente.¹⁷

Nos tribunais administrativos e fiscais de primeira instância (“TAF”) deram entrada um total de 17.745 processos, o que representou um acréscimo mais significativo do número de processos entrados em face do ano anterior (em concreto, mais 2.856 processos). O número de processos findos naquele ano fixou-se em 10.671 processos, valor similar aos 10.220 findos no ano anterior. Apesar de se ter verificado uma ligeira redução do número de pendências (menos 981 processos em relação ao ano transacto), a verdade é que ficaram pendentes naqueles tribunais 21.783 processos. Sendo que 78% dos processos pendentes em 31 de Dezembro de 2019 já se encontravam nesse estado nos últimos 6 anos. Isto apenas para obter uma decisão em primeira instância!

Estes números representam um *disposition time* de 904 dias. Quer isto dizer que o tempo necessário para concluir todos os processos pendentes no final de 2019 tendo em conta o ritmo de trabalho ocorrido naquele período seria de cerca de 2 anos e meio. Número que se revela mais favorável quando comparado com a duração média de cerca de 3 anos e meio dos processos findos em 31 de Dezembro de 2019.

Tudo isto representa, segundo o CSTAF, uma taxa de congestão processual nos TAF de 251,02%, o que demonstra desde logo um sério problema de aumento da morosidade e dos “custos de contexto”. Problema esse que se reflecte em idêntico sentido nos tribunais superiores, designadamente nos Tribunais Centrais Administrativos (“TCA”) Norte e Sul e no Supremo Tribunal Administrativo (“STA”).

Quanto ao concreto impacto nos custos de contexto, cumpre ter presente que em Janeiro de 2019 o montante total das pendências em processos de valor igual ou superior 1 milhão de euros rondava os € 7.674.548.953,73, enquanto esse montante em Janeiro de 2020 ascendia já a € 11.461.945.071,00. Tendo em conta que as pendências nesses valores se devem, por maioria de razão, a processos instaurados por empresas, é intuitiva a conclusão de que apenas num espaço de um ano mais de 4 mil milhões de euros deixaram de ser canalizados e investidos na economia e no próprio desenvolvimento das empresas, num valor total que ascende, naquele tipo de processos, a mais de 11 mil milhões de euros.¹⁸

Tudo isto sem contar com os efeitos negativos que se repercutem na esfera do Estado. Por um lado, em decorrência da falta de investimento na economia que se reflecte, por exemplo, na diminuição da arrecadação de receitas tributárias ou na diminuição do número de postos de trabalho. Por outro lado, no aumento dos custos que se reflectem com a manutenção da operacionalidade do sistema judicial. Por fim, com os custos adicionais nos casos em que o decaimento daqueles processos não seja favorável à AT, tendo então de indemnizar os contribuintes através do pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa de 4% sobre o valor que aqueles pagaram indevidamente – artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”) – ou de indemnizar os custos que aqueles tiveram de suportar para prestar garantia (indevida) e, dessa forma, suspender os processos de execução fiscal que lhes tenham sido instaurados – artigo 53.º, da LGT.

Em face do exposto, é notória a conclusão de que a economia portuguesa não é suficientemente atractiva e competitiva em termos de investimento, já que a tutela impugnatória dos direitos dos operadores económicos poderá levar anos só para que estes obtenham uma decisão judicial em primeira instância, que poderá não ser definitiva e que poderá nem ser uniforme relativamente às demais decisões proferidas, sendo certo que em todos esses anos aqueles operadores ficarão coarctados dos montantes em litígio ou terão de suportar uma elevada garantia para suspender os processos de execução fiscal. Esta percepção de falta de atractividade e competitividade em termos internacionais é mais evidente se se atentar ao Relatório sobre a Competitividade Global para o ano

¹⁶ ERNESTO ZANGARI; ANTONELLA CAIUMI; THOMAS HEMMELGARN, “Taxation Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses”, Taxation Papers, Working Paper n.º 67, European Commission, 2017, p. 1

¹⁷ Este é o relatório mais recente à data, que se encontra disponível para consulta em <http://www.cstaf.pt/documentos/RELAT%C3%93RIO%20CSTAF%202019.pdf>. Salienta-se que apenas serão aqui referidos os processos impugnatórios de actos tributários, de tal forma que os valores enunciados não representam a totalidade dos processos que envolvem a resolução de questões jurídico-tributárias.

¹⁸ Ressalva-se, como não poderia deixar de ser, a eventualidade de parte ou mesmo de todo o montante impugnado ser efectivamente devido. Em todo o caso, tal facto não invalida que as empresas fiquem sem a posse daquelas quantias e que o montante que já tenha eventualmente transitado para a esfera do Estado apenas o tenha sido de forma transitória e não definitiva.

de 2019 produzido pelo World Economic Forum que situou Portugal na posição 83 do ranking entre 141 Estados analisados, no que respeita à eficiência do quadro jurídico na resolução de litígios.¹⁹

Dito isto, cabe então repensar o Contencioso Tributário de forma a garantir uma tutela efectiva do princípio da segurança jurídica, tornando simultaneamente o sistema mais estável, célere, simples e atractivo ao investimento externo e à promoção de operações transfronteiriças numa economia que se quer globalizada e exportadora.

III. Reforma

Aqui chegados, e tendo em conta o diagnóstico traçado, cumpre então apontar aquelas que são, em nossa opinião, as alterações que devem ser operadas no Contencioso Tributário por forma a asseverar uma operatividade efectiva das garantias dos contribuintes, constitucionalmente previstas no artigo 103.º, n.º 2, da CRP. Para o efeito, analisar-se-á, num primeiro momento, o Contencioso Tributário na sua dimensão procedimental, isto é, na relação que se estabelece entre os contribuintes e a AT e, num segundo momento, na sua dimensão processual, isto é, na relação que aqueles estabelecem perante os tribunais.

(i) Dimensão procedimental

Conforme se referiu anteriormente, a segurança jurídica na aplicação do Direito está hoje dependente, em grande medida, de uma actuação dos aplicadores do Direito no sentido da promoção de uma aplicação uniforme e coerente do mesmo. Para nós, aplicadores do Direito são a AT e os tribunais.

Assim sendo, entende-se ser necessário um aprofundamento dos meios de tutela antecipatória, isto é, dos meios procedimentais que permitem aos operadores económicos uma tutela reforçada das suas posições jurídicas e da conformação que lhes possa vir a ser conferida mesmo antes da ocorrência de qualquer litígio nessa conformação.

A respeito da importância destes mecanismos, salientou-se no relatório de acompanhamento de 2019 sobre o segurança jurídica elaborado pela OCDE para os Ministros das finanças do G20 e para os governadores dos bancos centrais que “[a] large part of the certainty agenda revolves around tax administration, which is at the heart of the implementation of tax legislation and consequently a crucial channel for delivering an appropriately certain tax system. Clear, coherent legislation is critical, but does not guarantee tax certainty if it is not accompanied by coherent, fair and efficient implementation”.²⁰

Salienta-se em primeiro lugar o importante papel desempenhado pelas orientações genéricas na concretização normativa do Direito Tributário.

O procedimento de orientações genéricas consiste num procedimento da iniciativa da AT, regulado pelo artigo 68.º-A, da LGT e pelos artigos 55.º e 56.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), que tem por objectivo a emanação de normas – circulares e ofícios circulados – que visam a uniformização da interpretação e da aplicação do Direito pelos diversos órgãos e serviços que integram a estrutura orgânica da AT.

Pese embora o tema seja controvertido na doutrina, entendemos que estas normas constituem fonte mediata de Direito, desprovidas de eficácia externa e, nessa medida, não vinculativas para os contribuintes, mas apenas para a AT.²¹ Melhor dizendo, serão vinculativas para os contribuintes na medida da sua legalidade.

Ainda que estas normas não constituam um parâmetro de validade dos actos emanados pela AT, já que a actuação administrativa encontra enquanto limite e fundamento o princípio da legalidade, a verdade é que se a AT emitir um certo acto em violação de uma interpretação legal constante numa orientação genérica ocorrerá uma violação do princípio da boa-fé, que consubstancia um vício autónomo de violação de lei e que gera uma pretensão indemnizatória a favor do contribuinte por responsabilidade civil extracontratual do Estado. Consideramos a este respeito que esta tutela deveria ser reconhecida expressamente pela lei, por forma a evitar que eventuais divergências doutrinárias e jurisprudenciais obstem a uma tutela efectiva dos direitos dos contribuintes.

A reforma de 2019 operada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro (daqui em diante apenas “reforma de 2019”) que visou o reforço das garantias dos contribuintes e a simplificação processual alterou a redacção do n.º 4, do artigo 68.º-A, da LGT, passando a prever-se a necessidade de a AT rever as orientações genéricas que tenha emitido quando “a) Versem sobre matéria apreciada em decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do

¹⁹ Note-se que o relatório abrange todo o sistema judicial e não apenas a jurisdição tributária, o que permite concluir, *prima facie*, que este é um problema transversal a todo o sistema judicial, isto é, a todas as jurisdições. O relatório encontra-se disponível para consulta em http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf.

²⁰ FMI/OECD, *Progress Report on Tax Certainty*, Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, 2019, p. 9, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>.

²¹ Em sentido contrário veja-se JOÃO TABORDA DA GAMA, “Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas”, in *Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume V, Coimbra Editora, 2011.

artigo 656.º do Código de Processo Civil; ou b) Exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo; ou c) Exista jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior”.

Ainda que esta alteração legislativa tenha permitido um reforço da tutela das posições jurídicas dos contribuintes, entendemos que a mesma poderia ter ido mais longe, no sentido da previsão de qualquer orientação administrativa cujo conteúdo tenha sido considerado ilegal por uma decisão dos tribunais superiores deixe de ser vinculativa para os órgãos da AT, passando estes a estar obrigados ao cumprimento da interpretação vertida na decisão judicial que contraria a referida orientação. Isto na medida em que serão os tribunais superiores, mormente o STA que em última instância irá determinar qual o sentido e a concretização a dar às normas tributárias, de tal forma que uma actuação administrativa que contrarie a jurisprudência daqueles tribunais e que se materialize na prática de um acto tributário irá certamente ser impugnada judicialmente pelos contribuintes de forma a que se restabeleça o precedente persuasivo vertical fixado por aquele tribunal.

Por forma a evitar a inoperabilidade das orientações genéricas que resultaria da emissão de jurisprudência contraditória, prever-se-ia na lei que a AT deveria seguir o sentido da jurisprudência que viesse a ser uniformizada pelo STA. No entanto, isto é, enquanto vigorassem duas posições contraditórias na jurisprudência, caberia à AT acolher a posição que, no seu entender, melhor tutelasse o princípio da legalidade, salvaguardando-se todavia o potencial efeito lesivo na esfera dos contribuintes derivado dessa orientação não corresponder à jurisprudência que vier a ser uniformizada por via da remissão expressa para o regime previsto no n.º 2, do artigo 68.º-A, da LGT que determina que “Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”.

Estas alterações permitiriam um reforço da tutela dos princípios da segurança jurídica e da igualdade, logrando-se assim o objectivo de reduzir a incerteza quanto à possível actuação da AT, garantindo-se ainda que esta confere um tratamento idêntico e uniforme a situações semelhantes, tendo por base aquela que é a jurisprudência dos tribunais superiores.

Em segundo lugar, cumpre referir o procedimento de informações vinculativas (“PIV”). Este é um procedimento da iniciativa dos contribuintes, regulado pelo artigo 68.º, da LGT e que tem por finalidade a obtenção de uma pronúncia por parte da AT quanto ao enquadramento jurídico a conferir a uma determinada situação tributária. Conforme refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, este procedimento “tem como objetivo facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, em face da abundância legislativa e regulamentar neste campo, e procura facultar aos contribuintes um meio expedito e eficaz de prestar informações”.²²

Ao contrário do que sucede nas orientações genéricas, as informações vinculativas produzem efeitos jurídicos externos, ainda que apenas em relação ao sujeito passivo que solicitou a informação em causa, que poderá invocar um vício de violação de lei na eventualidade de a AT não seguir o enquadramento que propôs. Assim, os demais sujeitos passivos não têm qualquer direito ou expectativa legítima – mas tão só a invocação de um princípio geral de actuação da AT segundo uma óptica de boa-fé – que permita impor a interpretação e aplicação das normas tributárias em conformidade com a posição sufragada pela AT no âmbito de um outro procedimento.

Em regra, a AT tem um prazo máximo de 150 dias para dar uma resposta ao pedido formulado, contudo, esse prazo pode ser reduzido para 75 dias na eventualidade de o pedido ser urgente e desde que o contribuinte tenha proposto o enquadramento jurídico-tributário a conferir à questão, visto que a inércia da AT em conferir a devida resposta ao sujeito passivo implicará que se considere tacitamente sancionada enquanto informação vinculativa, a referida proposta de enquadramento.

Sucede que a apreciação do carácter de urgência está sujeito a um elevado grau de discricionariedade e subjectivismo na esfera da AT, que poderá mesmo obstar ao deferimento tácito dos pedidos em virtude de uma análise superficial e perfunctória por parte daquela. Por esta razão entende-se, *de jure condendo*, que uma vez accionado o pedido urgente pelo contribuinte deveriam começar a correr os prazos para decisão administrativa sem qualquer necessidade de apreciação liminar ou sumária daquela urgência. Repare-se que são os operadores económicos que sabem quais são as suas necessidades e que optam, livremente, por suportar uma taxa para obterem uma resposta mais célere por parte da AT. Taxa essa que também apresenta uma margem de discricionariedade demasiado lata, e que impossibilita a aferição do respectivo método de aplicação.

A reforma de 2019 deu um passo importante quanto à acessibilidade deste procedimento relativamente aos contribuintes com maiores dificuldades económicas, contudo, o legislador não compreendeu a real importância deste mecanismo numa economia que se quer atractiva. Para o efeito basta pensar nos casos dos Países Baixos e do Luxemburgo, que utilizam os PIV de modo a garantirem aos seus investidores um cenário de constante

²² JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2018, p. 177.

acessibilidade na aplicação da lei e de segurança e certeza daquela que será a actuação da AT. É certo que uma “democratização” deste procedimento acarreta um aumento de custos para a AT que terá de alocar um maior número de pessoas para responder aos pedidos efectuados. Em todo o caso, os PIV podem simultaneamente representar uma diminuição dos litígios entre a AT e os contribuintes, que ao saberem as concretas consequências das suas acções tenderão a modelar as suas condutas com base nesse resultado.

Um outro mecanismo procedimental que concretiza a segurança jurídica e que permite alcançar os pressupostos de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade respeita aos acordos prévios sobre os preços transferência (“APPT”) regulados pelo artigo 138.º, do Código do IRC e pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho.²³

Este é um procedimento da iniciativa do sujeito passivo que tem como finalidade a obtenção de um acordo prévio com a AT que não poderá exceder quatro anos e no qual se fixam um conjunto de critérios ou métodos a utilizar na determinação dos preços transferência, isto é, dos preços a praticar entre entidades com relações especiais por forma a garantir a aplicabilidade das condições existentes segundo o princípio da plena concorrência (*arm’s length principle*).

O procedimento para a obtenção de APPT é composto por quatro fases. A primeira consiste numa fase preliminar na qual o sujeito passivo solicita à AT uma avaliação preliminar dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado, incluindo os respectivos efeitos.

Caso a AT não se pronuncie expressamente no prazo de 60 dias, poderá o contribuinte apresentar a sua proposta até ao prazo de 180 dias anteriores ao início do primeiro exercício abrangido pelo acordo. Esta é a segunda fase do procedimento. Com a aceitação liminar da proposta de acordo prévio, inicia-se a terceira fase, na qual a AT irá avaliar a proposta e “mediar” um acordo efectivo com o sujeito passivo. O prazo de duração fixado para esta fase irá variar consoante esteja em causa um acordo prévio unilateral – prazo de 180 dias – ou um acordo prévio multilateral/bilateral – prazo de 360 dias – contados a partir da data de aceitação formal da proposta de acordo. Até ao término dos referidos prazos, deverá ocorrer a formalização do acordo prévio sobre os preços transferência.

Dito isto, é evidente que a pré-determinação das condições e requisitos a incidir sobre os preços de transferência irá evitar a verificação de eventuais litígios resultantes de ajustamentos e correcções operadas pela AT relativamente aos métodos utilizados pelos contribuintes.²⁴ Sendo o APPT irrecorrível, vinculativo e confidencial para ambas as partes pelo período nele estabelecido, não só consegue a AT certificar-se do correcto enquadramento dos métodos a utilizar e dos preços praticados pelas entidades abrangidas pelo acordo, como também consegue o sujeito passivo potenciar a capacidade de gestão e planificação da sua actividade, ao mesmo tempo que diminui os custos administrativos a ela subjacentes.

Em todo o caso, para que aqueles pressupostos sejam efectivamente alcançados é necessária uma reforma urgente dos APPT por forma a mitigar a excessiva burocratização e morosidade que lhes está associada por contraposição ao diminuto período de tempo pelo qual aqueles irão vigorar. Isto sem contar com a ampla margem de discricionariedade que a AT possui na recusa das propostas de acordo que lhe sejam formuladas, dificultando o acesso e a viabilidade da utilização deste mecanismo.²⁵ Sinal desta fraca operatividade é o facto de em 31 de Dezembro de 2020 apenas estarem em vigor 12 APPT, encontrando-se pendentes de aprovação 21 acordos.²⁶

Assim, e por forma a aperfeiçoar este mecanismo, deveria reduzir-se o número de fases que integram o procedimento, passando a exigir-se que o pedido dirigido à AT seja desde logo instruído com a proposta de acordo realizada pelo contribuinte. Para além de uma diminuição dos prazos gerais de tramitação, seria útil a consagração da possibilidade de ser intentado um pedido urgente, à semelhança do que sucede no âmbito das informações vinculativas, permitindo-se por essa via o diferimento tácito do pedido na eventualidade de a AT exceder o prazo máximo fixado para o efeito. Deveria igualmente concretizar-se, na medida do possível, os motivos que podem levar à recusa das propostas formuladas pelos contribuintes, por forma a mitigar a elevada subjectividade que está associada à sua apreciação. Deveria ainda alargar-se o prazo de aplicabilidade dos APPT, prevendo-se a sua renovação automática por simples declaração do contribuinte, passando assim o ónus da reapreciação do pedido, sem necessidade de uma nova tramitação integral do mesmo, para a esfera da AT. Por fim, deveriam rever-se as taxas cobradas neste procedimento, já que as mesmas ainda fazem referência ao volume de negócios fixado em contos, actualizando-se numa perspectiva realista os custos que lhe estão associados.

²³ FMI/OECD (2019), p. 9.

²⁴ Neste sentido PAULA ROSADO PEREIRA, *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência* - Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p. 50.

²⁵ RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, 2012, p. 116.

²⁶ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO ADJUNTO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório de actividades desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”* de 2020, de Junho de 2021, p. 72. Disponível para consulta em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBOQAAAB%2bLCAAAAAABAAzNLQ0NwEAcXP9iAUAAAA%3d>.

Se estas foram melhorias e ajustes relativos a procedimentos já existentes, a verdade é que poderiam ser repensados outros mecanismos que permitissem aos contribuintes uma tutela antecipatória e reforçada das suas posições jurídicas. Neste sentido veja-se, a título de exemplo, o mecanismo previsto no ordenamento jurídico dos Países Baixos, que confere aos diversos operadores da fiscalidade, sejam eles consultores fiscais, advogados, os contribuintes, a própria AT ou até mesmo o próprio membro do Governo responsável pelos assuntos fiscais, a possibilidade de suscitarem directamente perante o *Hoge Raad der Nederlanden* (congénere para este efeito do STA português) a pronúncia sobre casos-piloto, ou seja, sobre situações jurídicas que provocaram um elevado número de litígios ou em que existe a possibilidade de repetição em casos futuros. No âmbito deste procedimento o membro do Governo responsável pelos assuntos fiscais tem a prerrogativa de determinar a suspensão dos procedimentos que estejam em curso perante a AT até que seja proferida uma decisão por parte daquele tribunal que “resolva” a questão de Direito controvertida, acautelando-se por esta via uma aplicação coerente e uniforme do Direito, prevenindo a proliferação contínua de litígios relativamente àquela mesma questão.²⁷

Por fim, considera-se que seria igualmente benéfico proceder-se a uma efectiva revisão da LGT e do CPPT de forma a evitar uma duplicação desnecessária da regulação do procedimento e dos princípios a ele subjacentes, reduzindo-se a hipertrofia legislativa e a complexidade do sistema.

(ii) Dimensão processual

Após a análise da dimensão procedimental e uma vez apresentadas algumas medidas de reforço e/ou aperfeiçoamento da segurança jurídica em relação aos concretos institutos abordados, cumpre finalmente atentar à dimensão processual do Contencioso Tributário.

A tutela da segurança jurídica e a obtenção de uma maior atractividade e competitividade da economia não se faz apenas no âmbito da relação comunicativa que se estabelece entre os operadores económicos e a AT. Ainda que essa proximidade seja fundamental, a verdade é que a reforma também terá de passar pela redefinição do seu elemento central ou nuclear que obsta à concretização da celeridade e da praticabilidade do sistema.

Actualmente, verifica-se neste ramo do Direito uma multiplicidade de meios impugnatórios administrativos e judiciais cuja aplicabilidade está dependente do direito que os contribuintes pretendem exercer ou, melhor dizendo, da qualificação do acto a impugnar. O contencioso divide-se assim em dois grandes planos: um primeiro, no qual se visa a sindicância de actos tributários *stricto sensu* e, um segundo, no qual se visa a sindicância de actos em matéria tributária.

No primeiro plano, insere-se a impugnação da legalidade de actos tributários de liquidação, isto é, de actos que visam tornar certa, líquida e exigível uma determinada obrigação tributária e que implicam, nessa medida, uma operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável anteriormente determinada. Um exemplo destes actos será a liquidação promovida pela AT relativamente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Quanto a estes os contribuintes podem reagir perante a AT por via da reclamação graciosa (artigo 68.º, do CPPT), de um recurso hierárquico subsequente (artigo 66.º, do CPPT) e por via da revisão oficiosa (artigo 78.º, da LGT). Já quanto à reacção perante os tribunais, os contribuintes poderão impugnar judicialmente aqueles actos (artigo 96.º, do CPPT) ou deduzir um pedido de constituição de tribunal arbitral (artigo 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, daqui em diante “RJAT”).

No segundo plano, insere-se a impugnação de todos os demais actos que integram um sentido lado de acto tributário, mas que não implicam a operação aritmética que acabou de se referir. Um exemplo será o acto de indeferimento do reconhecimento de benefícios fiscais. Estes actos são sindicáveis graciosamente apenas por via do recurso hierárquico, sendo a sua tutela impugnatória judicial realizada por via da acção administrativa (artigo 37.º, do CPTA).

Ainda que esta dicotomia, assim apresentada, possa parecer simplista e de fácil aplicação, a verdade é que não o é. De facto, existem casos em que se revela difícil apurar se o acto praticado pela AT comporta ou não a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, conforme sucede com a impugnação perante os tribunais de uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa cuja fundamentação reside na não verificação dos pressupostos de aplicação do regime, isto é, na inexistência de um erro, imputável aos serviços, impugnado no prazo de 4 anos ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.

Ora, esta dicotomia não apresenta hoje qualquer mais-valia, representando, pelo contrário, dificuldades interpretativas na aplicação das normas tributárias e na escolha pelos contribuintes dos meios processuais adequados para que possam fazer valer os seus direitos. Veja-se a entropia que este sistema pode gerar, impondo a um contribuinte o recurso à acção administrativa para impugnar perante os tribunais um determinado acto para, volvidos anos da interposição da acção, obter uma decisão judicial que se pronuncia no sentido em que o

²⁷ WOUTER BLOKLAND; COEN MAAS e PETER WATTEL, (2019).

acto impugnado comporta, efectivamente, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, convolvando aquele processo numa impugnação judicial ao abrigo dos artigos 98.º, n.º 4, do CPPT e 97.º, n.º 3, da LGT.

Nestes termos, o Contencioso Tributário deverá efectuar a adaptação a que o Contencioso Administrativo já procedeu desde 2015 através da unificação da acção administrativa comum com a acção administrativa especial. Em concreto, caberá eliminar esta dicotomia, determinando-se que todos os actos de aplicação de normas tributárias substantivas, sejam eles actos tributários ou actos em matéria tributária, sejam tutelados por via de um único meio gracioso – a reclamação graciosa – e de um único meio judicial – a impugnação judicial. Desta forma garantir-se-ia uma maior simplicidade, praticabilidade e acessibilidade dos meios de tutela para os operadores económicos, reduzindo-se “custos de contexto” para o sistema, que deixa de estar “ocupado” com a apreciação de requisitos de forma sem que com isso se resolvam efectivamente os litígios alvo daqueles processos. De fora desta unificação ficariam os meios de tutela cautelar, bem como o regime alternativo da arbitragem tributária.

Por um lado, é necessário dotar o sistema de uma maior celeridade, de tal forma que seria útil transpor para os TAF, para os TCA's e para o STA a experiência bastante positiva que se constatou na arbitragem tributária por via da adopção do princípio da livre condução do processo enquanto elemento basilar da viabilidade daquele regime (artigo 19.º, do RJAT). A autonomia que os árbitros têm na adaptação da tramitação às especificidades de cada caso não resultou, de todo, num aumento da imprevisibilidade ou da insegurança jurídica. Pelo contrário, os árbitros conseguem assegurar de uma forma mais flexível, célere e eficaz, toda a tramitação do processo, evitando a prática de actos inúteis e redundantes ao mesmo tempo que impulsionam uma “relação” de estreita comunicação com as partes por forma a melhor promoverem o exercício das respectivas posições jurídico-processuais. A informalidade na arbitragem resultou em celeridade e devia, portanto, ser transposta para o processo judicial.

Ainda no domínio da celeridade, cuja arbitragem se assume enquanto expoente máximo no seio dos meios de tutela impugnatória, entende-se que se deveria potenciar aquela forma de resolução alternativa de litígios por via do aumento do montante máximo até ao qual é admissível a discussão da legalidade dos actos de liquidação de tributos – cujo limite se cifra actualmente nos € 10.000.000,00. A par deste aumento, deveria ainda ser igualmente alargado o âmbito material daquele regime, afastando-se quaisquer divergências doutrinárias e jurisprudências que se possam verificar a este respeito. Assim, passariam desde já a abranger-se no RJAT e na portaria de vinculação a possibilidade de serem sindicadas contribuições, taxas e actos em matéria tributária (até que seja eliminada a dicotomia referida *supra*), nos tribunais arbitrais, o que representaria uma evolução daquele regime e uma aproximação à actual realidade do Estado Social acima evidenciada. Desta forma garantir-se-ia aos contribuintes mais uma via de acesso a uma litigância altamente especializada e qualificada, não resultando tal opção em qualquer prejuízo para a AT, dado que a taxa processual de vencimento naqueles tribunais é similar à que se verifica nos tribunais administrativos e fiscais.

Por outro lado, e a bem da transparência de que a ordem judicial não deve nem pode abdicar no âmbito de um Estado de Direito Democrático, considera-se fundamental que as decisões dos TAF passem a ser publicadas e disponibilizadas online, não só pelo facto de o Direito à informação jurídica ser constitucionalmente tutelado (artigo 20.º, n.º 2, da CRP) mas, sobretudo, porque a uniformização na aplicação do Direito tem de ser assegurada, desde logo, ao nível da 1.ª instância.

Se as decisões dos tribunais não forem susceptíveis de serem conhecidas os particulares não vão conseguir adequar as suas condutas com base na concretização normativa que aqueles tribunais propugnam. Mas os tribunais daquela instância também não vão conseguir assegurar que as decisões que proferem são coerentes entre si, impedindo a persuasão do precedente horizontal. Acresce que esta realidade poderá ainda implicar a inutilização do recurso por oposição de julgados consagrado pela reforma de 2019 no artigo 280.º, n.º 3, do CPPT. Isto na medida em que se defenda uma interpretação dos fundamentos de recurso no sentido em que apenas serão recorríveis as decisões de 1.ª instância que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de Direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica com três decisões da 1.ª instância. Ora, se as decisões não forem conhecíveis – ou se apenas o forem por uma das partes, já que a AT integrará praticamente todos os processos –, aquele recurso perde largamente a sua eficácia e a sua relevância enquanto instrumento de tutela da segurança jurídica no âmbito da actual concepção legislativa sendo, pelo contrário, um mecanismo potenciador de violações ao nível do princípio da igualdade.

Dito isto, cumpre finalmente delinear novos mecanismos que permitam maximizar a uniformidade na aplicação do Direito e, nessa medida, a segurança jurídica, em claro benefício para a confiança dos operadores económicos no sistema judicial.

De um ponto de vista mais formal, entende-se que seria vantajoso um reforço da sistematização das bases de dados que publicitam as decisões judiciais de forma a reforçar o carácter persuasivo dos precedentes. Quanto mais clara for a categorização das decisões, a sua ordenação por temáticas, por anos, por descritores, bem como a identificação da *ratio decidendi* subjacente a cada decisão, mais facilmente se obterá uma uniformidade na concretização normativa dos conceitos vagos e indeterminados que conformam as normas e, nessa medida, mais uniforme será a aplicação da lei.

Ainda neste plano, considera-se que seria igualmente vantajosa a catalogação das decisões judiciais proferidas pelo STA, à semelhança do que sucede no ordenamento jurídico francês através do relatório anual elaborado pelo *Conseil d'État*. Deste modo, os precedentes proferidos por aquele tribunal seriam classificados pelos próprios juízes com base na atribuição da letra “A”, “B” ou “C”, em função do grau de persuasão revelado por cada acórdão.²⁸ Os precedentes classificados com a letra “A” ou “B” deveriam, à partida, ter um período de vigência de pelo menos, dez anos, até que fossem revertidos, tal como sucede no ordenamento jurídico francês.²⁹

Deveria também equacionar-se a possibilidade de os juízes poderem limitar a aplicação no tempo dos efeitos provocados por novas correntes jurisprudenciais – tal como já sucede quanto ao TC no âmbito do Direito Constitucional e quanto ao TJUE no âmbito do Direito da União Europeia –, distinguindo-se esta limitação em função de os processos ainda estarem em curso ou de já terem transitado em julgado.

Esta possibilidade de eventual produção de efeitos por uma decisão judicial em relação a factos e situações jurídicas já constituídas no passado e que se encontram pendentes em juízo pode ser associada a um fenómeno de “retroactividade da jurisprudência”. Por essa razão, crê-se que deveria o legislador adoptar um mecanismo de aplicação retroactiva racionalizada da jurisprudência que acautelasse a susceptibilidade de aplicação de uma nova concretização jurisprudencial a processos em curso, assim garantindo a estabilidade temporal da jurisprudência e o potencial de lesão que poderia resultar do facto de os operadores económicos não terem tido a possibilidade de adequarem as suas condutas com base na “nova” concretização normativa que passou a ser sufragada. No fundo a alteração jurisprudencial apenas valeria para o futuro, isto é, quanto a situações posteriores ao acórdão proferido, salvaguardando-se a tutela do princípio da segurança jurídica.

Ainda num plano de estabilidade temporal da jurisprudência, mas por referência a processos que já não estão em curso, traduziria um claro avanço do sistema a possibilidade da jurisprudência que viesse a ser uniformizada pelo STA poder ser utilizada enquanto acórdão fundamento para decisões já transitadas em julgado há mais de 30 dias. Este seria o “recurso conformador” e teria a virtualidade de garantir uma tutela *ex post* de um acórdão uniformizador que, à data da prática dos factos, não tinha sido ainda proferido e, por essa razão, os destinatários das normas não tiveram a possibilidade de se conformar devidamente perante o mesmo. Não obstante, deveria conferir-se aos juízes conselheiros a possibilidade de limitarem a aplicação retroactiva da jurisprudência proferida pelo STA em moldes semelhantes aos efectuados por referência à aplicação retroactiva da lei fiscal. Assim, nos casos em que o recurso a este expediente fosse de tal forma oneroso para o Estado português, poderiam aqueles juízes determinar que o acórdão proferido não teria a virtualidade de ser utilizado enquanto fundamento para recurso de decisão já transitada em julgado. O regime jurídico do recurso conformador apenas deveria atribuir legitimidade para o seu uso aos contribuintes e já não à AT, em moldes semelhantes ao regime já existente para as decisões de inconstitucionalidade. Este não é um mecanismo inovador mormente se se pensar no Tribunal Constitucional e no Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

Sempre se poderia avançar que este recurso não seria viável em virtude do princípio da indisponibilidade do caso julgado. Sucedem que não só esse princípio não é absoluto, como o mesmo já é ultrapassado ao permitir-se a interposição de recurso para uniformização de jurisprudência a favor da parte vencida num determinado processo. De resto, esta supressão da indisponibilidade do caso julgado traduz uma prevalência do valor da justiça material sobre o princípio da igualdade e, paradoxalmente, sobre o próprio princípio da segurança jurídica.

Já em jeito de conclusão, ainda seria possível concretizar algumas medidas específicas de reforço do princípio da segurança jurídica, designadamente a adopção de um mecanismo de convalidação de três decisões do STA num acórdão de uniformização de jurisprudência – à semelhança do que acontece actualmente com a convalidação de três pedidos de informação vinculativa numa orientação genérica –, a adopção de um mecanismo de consulta prejudicial para o STA a pedido do Ministro das Finanças ou do Provedor de Justiça – numa lógica semelhante ao mecanismo procedimental existente nos Países Baixos e que se referiu supra – e, por fim, a atribuição ao Ministério Público de uma função semelhante à que este assume relativamente à temática da constitucionalidade e ao Tribunal Constitucional mas vocacionada para o recurso de uniformização de jurisprudência e para o STA.

IV. Conclusão

De um ponto de vista histórico a evolução do conceito de Estado tendeu a uma intervenção activa nos domínios económicos, sociais e culturais. Nesta medida, a fiscalidade passou a ser enquadrada como um instrumento de política económica para a concretização daqueles fins.

²⁸ EMMANUELLE CORTOT-BOUCHER (2019) p. 391.

²⁹ Veja-se a este respeito a decisão do *Conseil d'État*, de 17 de Julho de 2007, *Société Tropic Travaux Signalisations*, processo n.º 291545.

Este processo tendeu a um cenário de inflação ou hipertrofia legislativa, pautado por um aumento da complexidade quantitativa e qualitativa do ordenamento jurídico-tributário, em claro prejuízo para a acessibilidade, celeridade e estabilidade que uma economia deve representar numa óptica de atracção de investimento.

Verificou-se assim um progressivo abandono de uma concepção legislativa pautada pelo recurso a uma tipicidade fechada, segundo a qual se deveriam concretizar de forma tão exaustiva quanto possível as normas jurídicas que regulam os diversos factos sujeitos a tributação.

Por forma a contrariar estes factores, passou a adoptar-se uma concepção legislativa pautada pela estruturação das normas jurídicas com recurso a conceitos vagos e indeterminados.

Sucede que esta técnica legislativa carece de ser devidamente acautelada, sob pena de se colocar em causa a possibilidade de os operadores económicos conseguirem determinar, com previsibilidade e certeza, as normas que lhes são aplicáveis. Isto na medida em que a concretização daquelas normas deixou de depender, essencialmente, da lei, para passar a depender da concretização que é efectuada pelos aplicadores do Direito, *maxime*, pela AT e pelos tribunais.

Compreendeu-se, deste modo, que a preponderância que o aplicador do Direito passou a assumir acarretou a necessidade de o sistema processual português conseguir garantir a uniformização da jurisprudência, designadamente através do reforço da persuasão do precedente vertical e horizontal. Tudo porque a segurança jurídica da lei não pode significar insegurança jurídica jurisprudencial.

Tendo em conta este diagnóstico, procurou-se estruturar o Contencioso Tributário tendo enquanto elemento principal da reforma o princípio da segurança jurídica.

Na dimensão procedimental da reforma, pretendeu-se exponenciar os meios que permitem uma tutela antecipatória dos direitos dos contribuintes. Quer isto dizer que se procurou maximizar a possibilidade daqueles operadores estabelecerem uma relação comunicativa com a AT, tendo em vista a garantia de uma capacidade de orientação de condutas a médio e longo prazo.

Não obstante, não deixou de se salientar a necessidade de eliminar do sistema sobreposições desnecessárias que acarretam um peso para a própria celeridade e eficiência da justiça tributária, mas que também implicam um aumento dos custos de contexto para os operadores económicos, na medida da acrescida dificuldade de estes fazerem valer os seus direitos. Para o efeito, propuseram-se medidas tendo em vista a simplificação da tutela dos direitos dos contribuintes, cujo resultado benéfico se repercutirá igualmente na esfera do Estado.

Na dimensão processual prosseguiu-se um idêntico caminho, tendo-se avançado reformas que visaram conferir ao sistema maior celeridade, transparência e, sobretudo, uniformidade e coerência na aplicação do Direito.

Por esta via procurou-se dotar o sistema de mecanismos que permitissem aos operadores económicos uma conformação das suas condutas com base na concretização que os tribunais fazem da lei. Simultaneamente traçaram-se medidas que visaram acautelar todo um conjunto de situações em que os contribuintes não tiveram possibilidade de concretizar devidamente as suas posições jurídicas, tendo-se por essa via procurado reestabelecer a segurança jurídica que teria sido perigada.

Em suma, visou-se orientar a reforma do Contencioso Tributário no sentido de se alcançar uma maior atractividade e competitividade da economia portuguesa.

PARTE 5

CAPÍTULO III

O Contencioso Tributário: problemas e propostas

CLÁUDIA REIS DUARTE¹

JOANA CARVALHINHO²

¹ Licenciada em Direito pela Universidade Nova de Lisboa, Pós-Graduada em Fiscalidade pelo INDEG/ISCTE. Advogada na Uría Menéndez – Proença de Carvalho, exercendo a sua atividade exclusivamente na área do Direito Fiscal e essencialmente na área do contencioso tributário. Integra a lista de árbitros em matéria tributária do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa e desempenha funções como docente desde 2004, lecionando atualmente na Universidade Católica Portuguesa de Lisboa as cadeiras de IRC e de Contencioso Tributário na Pós-Graduação em Fiscalidade e sendo coordenadora da Pós-Graduação em Direito e Finanças. Oradora frequente em seminários e conferências e autora de diversos artigos da especialidade.

² Licenciada em Direito pela Universidade Nova de Lisboa, Pós-Graduada em Direito Fiscal pelo IDEFF/ Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogada-Estagiária na Uría Menéndez – Proença de Carvalho, exercendo atualmente na área do Direito Fiscal.

O Contencioso Tributário: problemas e propostas

O presente trabalho parte de um desafio lançado às autoras para, no contexto mais amplo de uma reforma do sistema fiscal, se pronunciarem e contribuírem com propostas e subsídios para a reforma do contencioso tributário no sentido de melhorar a competitividade da economia e simplificar e reduzir os custos de contexto.

É pois amplo o repto e exíguo o espaço que nos é concedido para o tratar, pelo que propomos ater-nos à identificação de alguns dos problemas que pela prática profissional nesta área melhor identificamos e às propostas que se nos oferecem, sem prejuízo de inúmeros outras questões que estamos certas se colocam e reclamam intervenção.

Partimos da leitura que as autoras fazem do panorama atual em matéria tributária, em especial no âmbito do contencioso tributário em Portugal, e usamo-la como mote para o que aqui se propõe.

Importa manter presente que o sistema fiscal visa financiar o funcionamento do Estado, mas na medida em que cobrar impostos implica bulir com a propriedade privada (ao impor a diminuição do património dos contribuintes chamados a acorrer às necessidades de funcionamento do Estado), a imposição tributária exige uma especial legitimidade democrática (consagrada constitucionalmente na dupla vertente de reserva de lei formal e material, exigindo-se que seja a Assembleia da República, democraticamente eleita, a legislar e escolher os factos que devem ser sujeitos a tributação).

Uma breve incursão pelas receitas do Estado rapidamente nos conduz à conclusão da essencialidade do imposto. Em 2020 as receitas fiscais representaram 92,4% da totalidade das receitas do Estado português³. E este valor não surge isolado: desde 1972, primeiro ano com dados oficiais disponíveis, que as receitas fiscais nunca representaram menos de 73% das receitas do Estado (e, em particular, desde 2015 que se encontram sempre acima de 90%).

A liquidação e cobrança de impostos traduzem, pois, um exercício de autoridade, pelo Estado, em nome do interesse coletivo. Acresce que a Constituição da República Portuguesa (“CRP”) impõe como objetivo e fim do sistema fiscal uma função redistributiva, exigindo que este promova uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Na verdade, o Estado é chamado, com os recursos de que dispõe, e que advêm das receitas dos impostos, não apenas a promover e fomentar o investimento e o crescimento económico, como a prover, quer regulando quer assumindo diretamente a responsabilidade pela prestação dos serviços públicos essenciais (de que são exemplo a educação, a saúde e a justiça, universais e tendencialmente gratuitas).

Alguns autores tratam por isso o imposto como mantenedor da “*máquina pública*”⁴. Ou, nas palavras do Dr. Carlos Alexandre Borges, Diretor de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, “*O Estado enquanto tal, só existe e se fundamenta, se tiver condições financeiras para cumprir com aquilo que é o seu fim e propósito. É pois a tributação o principal pilar do Estado social tal como se mostra idealizado na nossa Lei fundamental.*”⁵.

O destaque dado ao sistema fiscal na nossa CRP é sintomático da sua importância. De facto, seguindo o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, pode dizer-se que “*a nossa lei fundamental coloca o sistema fiscal ao serviço de uma justiça distributiva capaz de compensar eventuais défices de justiça resultantes da justiça comutativa própria do mercado. E fá-lo no intuito de construir uma sociedade mais equitativa, em que o nível de desigualdades fácticas, de ordem económica, social e cultural, seja atenuado pelos poderes públicos, por via da redistribuição da riqueza e dos rendimentos*”. Por esse motivo, descreve o imposto como um “*instrumento indispensável de justiça social.*”⁶

E, no entanto, a relação da generalidade dos sujeitos passivos com o imposto não é pacífica – como, de resto, uma breve análise histórica demonstra que nunca o foi. No entendimento do Professor Diogo Leite de Campos, herdámos a ideia de “*imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-legislativa; assente na força pura, sem referência à justiça*”⁷.

De facto, esta ideia é compreensível se se atender ao facto de a recolha do imposto pelo Estado consistir efetivamente na transgressão do direito de propriedade dos cidadãos, consagrado no artigo 62.º da CRP.

³ De acordo com dados disponibilizados pela Pordata, gerados com base nos dados da “Conta Geral do Estado”, disponíveis em <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>

⁴ GRYBOVSKI, Denize e HAHN, Tatiana Gaertner, “Educação Fiscal Premissa da Questão Tributária”, in *Revista da Administração Pública*, 40, n.º 5 (2006), pág. 842

⁵ “Contencioso Tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial”, in *Contencioso tributário*, junho de 2015, pág. 65, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf

⁶ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “*Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*”

⁷ CAMPOS, Diogo Leite de, *A arbitragem tributária – “A Centralidade da Pessoa”*, Coimbra, Almedina, pág. 20

Tal violação justifica-se, claro está, pela prossecução do interesse público (para o qual, conforme já expusemos, se revela essencial a recolha de receita). Por esse motivo, a criação de impostos carece de especial legitimidade democrática, como se referiu.

Por outro lado, de um ponto de vista político-social, a apreciação da legitimidade para a arrecadação de impostos considera também a (boa) gestão do erário público, para o qual os todos os contribuintes – passa-se a redundância – contribuíram. E tal consideração deverá abranger todos os serviços públicos, que estarão sob a alçada do Estado, incluindo a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), que deverá atuar sempre com vista também à boa gestão de recursos públicos.

Todos estes indicadores contribuem fortemente para a consciencialização ético-tributária que se impõe numa altura em que, por um lado, a necessidade de arrecadar receita é elevada e, por outro, a enorme sofisticação dos fenómenos económicos e financeiros e a facilidade de deslocalização das bases tributárias é cada vez maior.

Naturalmente que o incumprimento, a fuga e a evasão fiscais são perniciosas, provocando *“desde logo a deslocação da carga fiscal dos contribuintes faltosos para os contribuintes cumpridores, designadamente para os titulares de rendimentos do trabalho dependente, que, no nosso país, continuam a suportar esmagadoramente essa carga, com a consequente degradação da cidadania e do ambiente social que a rodeia. Mas da fuga aos impostos resultam também ponderosas consequências económicas: não é por acaso que o alto nível de informalidade da nossa economia está entre os factores que mais contribuem para a sua falta de competitividade, informalidade que assenta no não cumprimento de obrigações por parte dos agentes económicos, aqui incluídas a evasão fiscal e a evasão a obrigações sociais.”*⁸

Por outras palavras, o incumprimento e a evasão fiscais não só têm um efeito perverso na justiça social e na recolha de receita – na qual, aliás, geram um ciclo vicioso de desincentivo ao cumprimento por parte dos contribuintes –, como produzem um efeito direto negativo na economia, gerando ineficiências.

Conforme sublinha Cláudia Figueiras, “[e]m especial no Direito Tributário, a injustiça acaba por recair sobre os que têm uma consciência ética tributária formada, dado que é sobre estes que o peso da carga tributária acaba por ser maior. A principal consequência desta realidade é a de que ao sentirem-se injustiças, os mais conscienciosos poderão tender, também, a afastar-se das suas obrigações e a negar aquela dita consciência”⁹.

Importa referir, sobre este aspeto, que o combate à fraude e evasão fiscais sofreu importantes evoluções ao longo dos últimos quinze anos, sobretudo impulsionado pelos Planos de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (acordos “**BEPS**”, *Base Erosion and Profit Shifting*, promovidos pela OCDE) e de que, mais recentemente, dá nota a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (“**DAC 6**”), transposta para o ordenamento jurídico português em 2020.

É pois na dialética entre o dever fundamental de pagar impostos e um Estado credor que deve promover a justiça distributiva com a receita destes que vive a realidade do contencioso tributário, em que se dirimem e decidem os dissídios que opõem o Estado – titular do direito aos impostos – aos sujeito passivos chamados a pagá-los, sendo por isso a sede para a fiscalização da legalidade da atuação da AT em que são convocados os direitos fundamentais dos sujeitos passivos nesta matéria, e para a verificação e decisão sobre o eventual incumprimentos pelos contribuintes.

Parece evidente e indiscutível que o que se pretende em qualquer tempo é um sistema fiscal mais operante (mais eficiente e mais eficaz na cobrança, combatendo os fenómenos de incumprimento e os mais patológicos de fraude e evasão fiscal), assim como um Estado que dê uma resposta em tempo útil ao sujeito passivo e uma justiça mais célere (pois só uma decisão em prazo razoável assegura a justiça).

Segundo cremos, o contencioso tributário não tem apenas um papel secundário nesta matéria. De facto, se o sistema fiscal é efetivamente um instrumento potenciador do crescimento económico, o contencioso tributário desempenha um papel fulcral nesse sistema. Menorizar a análise dos aspetos do procedimento e processo tributários que se creem poder ser melhorados seria deixar em aberto um importante indicador de vitalidade do sistema jurídico-tributário português.

Falar de contencioso tributário é tratar das vias de reação e de *garantia* dos contribuintes face à atuação dos entes públicos, um elemento fundamental de qualquer Estado de Direito democrático, economicamente são e competitivo, aberto e atrativo ao investimento.

Conforme sublinhado pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, António Mendonça Mendes, *“o funcionamento dos tribunais e da justiça tributária representa não só a área considerada como a mais importante na captação e manutenção de investimento, mas também, o principal custo de contexto para as empresas no âmbito da fiscalidade e, naturalmente, a área preferencial para serem introduzidas melhorias. A justiça tributária é um*

⁸ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, *“Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade”*

⁹ FIGUEIRAS, Cláudia, *Justiça Tributária – Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios*, Almedina, 2018, pág. 35

tema que deve ser visto no plano da justiça, stricto sensu, mas também num contexto de atratividade e competitividade da nossa economia.”¹⁰.

1. A montante do contencioso tributário

1.1. O legislador fiscal – agente de instabilidade

Quando se discute a importância do contencioso tributário para a competitividade da economia e para a atração de investimento estrangeiro, tratamos, sobretudo, de segurança jurídica. De facto, tendo em conta o elevado nível de tecnicidade do direito tributário, de um ponto de vista da análise económica, os custos de contexto podem ser tremendamente elevados. Por esse motivo, entendemos que cada vez mais a competitividade de um sistema fiscal se avalia pela sua clareza e simplicidade.

No entanto, o sistema fiscal português – entendido, para este efeito, como o conjunto de normas em matéria fiscal que vigoram no ordenamento jurídico português – tem um elevado nível de complexidade.

Por esse motivo, entendemos que o legislador tem um importante contributo a aportar à diminuição da litigância fiscal, através de medidas (i) estabilizadoras da lei fiscal, e que (ii) tornem a lei fiscal mais clara e determinável (acessível ao seu destinatário). O legislador fiscal pode por isso assumir um importantíssimo papel na pacificação da relação sujeito passivo – AT, desse modo contribuindo de forma importante para a diminuição da litigância em matéria fiscal.

A. A estabilização da lei fiscal

Nas palavras do douto Professor Doutor José J. Gomes Canotilho, “*o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida*”¹¹.

De facto, a profusão legislativa em matéria tributária é particularmente espantosa. Veja-se, a título de exemplo, o Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) que, desde a sua aprovação (em 1999) já sofreu 38 alterações em apenas 22 anos.

O mesmo se dirá de códigos tributários de direito substantivo, que são alterados (sem exceção) numa média superior a uma alteração anual.

Tal circunstância gera uma enorme instabilidade e desconfiança por parte do sujeito passivo, que desconhece completamente qual a tipologia da norma fiscal que lhe será aplicável num par de anos; circunstância que, claro está, terá um efeito desincentivador do investimento e até do cumprimento de obrigações tributárias já constituídas.

Conforme refere o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, tal resulta na “*insegurança na actuação das empresas já instaladas no nosso território e daquelas que consideram as vantagens e as desvantagens na deslocação para aqui*.”¹².

No mesmo sentido, referia-se já em 2014 no relatório sobre a Consolidação da Reforma Estrutural para o Apoio ao Crescimento e à Competitividade elaborado pela OCDE que “[a] complexidade dificulta a produtividade e o crescimento de diversas formas. A legislação fiscal portuguesa é complexa e é objeto de alterações frequentes, o que se traduz em custos de cumprimento excessivos e na incerteza para pessoas e empresas relativamente aos seus incentivos a longo prazo” e que “*o sistema fiscal português é ainda caracterizado por abrangentes despesas fiscais, que estreitam as bases tributáveis e, consequentemente, requerem taxas de imposto mais elevadas. Esta situação afeta a receita, aumenta os custos de cumprimento e pode ser prejudicial para sensação percepção de justiça do sistema fiscal*.”¹³

Por tudo isto, entendemos que a estabilização legislativa – das normas substantivas e adjetivas –, contribuiria de forma muito relevante para a diminuição do número de dissídios que avolumam o contencioso pendente nos tribunais administrativos e tributários, promovendo a competitividade do sistema fiscal português, reduzindo os custos de contexto associados ao cumprimento de obrigações tributárias e ao investimento em Portugal.

É indiscutível que o regime fiscal é desde há muito um fator de diferenciação e competição entre os Estados na atração de investimento estrangeiro, e a estabilidade do sistema é essencial nesta matéria.

¹⁰ Comunicado do Secretário de Estado de 31 de janeiro de 2020, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/noticia?i=fisco-vai-adequar-a-tuacao-a-jurisprudencia-dos-tribunais-superiores>

¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, in *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 257

¹² SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “*Cidadania e justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*”

¹³ Relatório disponível em disponível para consulta em <https://www.oecd.org/about/publishing/Portugal-Consolidacao-da-reforma-estrutural-para-o-apoio-ao-crescimento-e-a-competitividade.pdf>

Entendemos imperioso que exista estabilidade quanto aos vetores principais do regime fiscal, e que não se alterem os regimes fiscais permanentemente em prejuízo das legítimas expectativas de quem investiu confiando no regime em vigor, assim comprometendo as expectativas criadas e, com elas, a própria reputação enquanto país e a atração de investimento, sobretudo estrangeiro.

O que se defende é que o sistema fiscal deve ser olhado pelo legislador, no quadro constitucional vigente, como um regime que se quer estável e cujas alterações devem ser ponderadas sempre que afetem a confiança gerada nos sujeitos passivos, sob pena de a mudança projetada ofender a proteção da confiança dos agentes económicos que investiram e estruturaram o investimento com base no regime então vigente e viram as suas expectativas (legítimas e fundadas na lei) beliscadas, podendo comprometer investimentos presentes e futuros, assim como o crescimento da economia.

De resto, basta atentar no crescente número de alterações em matéria fiscal que na última década vêm sendo sujeitas ao escrutínio do Tribunal Constitucional, sobretudo por se reputarem como impondo alterações fiscais retroativas (que a CRP proíbe) para se concluir que esta tendência (de alterar os regimes fiscais aplicáveis sem proteger as legítimas expectativas dos contribuintes) tem sido crescente, o que é pernicioso e contribui para o avolumar da litigância fiscal que se pretende evitar.

B. A clareza e determinabilidade da lei fiscal

Quando tratamos de matéria fiscal, estamos o mais das vezes em presença de questões com uma forte componente técnica e com grande complexidade e sofisticação. A realidade económica está em evolução e mutação permanente, e isso reclama do legislador tributário uma necessidade de acompanhamento e compreensão da realidade que lhe permita acompanhar (tributando) as novas realidades. Na verdade, diversos interesses são representados por vários grupos económicos, reclamando a intervenção e regulação sob a forma de lei de tais interesses, ao que o legislador muitas vezes acede, sem a necessária reflexão e estudo.

Diremos aliás, em jeito de diagnóstico, que a profusão de textos normativos em matéria tributária, através da introdução de novas regras e da alteração permanente dos regimes existentes, assim como a tendência (mais acentuada nos últimos anos) para a publicação de normas interpretativas em matéria fiscal¹⁴ (sintomática da pouca reflexão na aprovação das normas e da necessidade constante da sua aclaração) é um dos fatores de maior litigiosidade que vivenciamos hoje.

Ora, não só estas normas interpretativas resultam, amiúde, da deficiente determinabilidade da norma fiscal inicialmente aprovada como contribuem para adensar o emaranhado de normas jurídico-fiscais dispersas, acrescentando que, por vezes, as normas não são verdadeiramente normas interpretativas mas sim normas substantivas e inovatórias, que mais contribuem para a instabilidade do sistema fiscal e para o aumento do contencioso pendente.

Temos por isso que a instabilidade do sistema fiscal – ou, dito de outro modo, a falta de aturada reflexão e ponderação das alterações na legislação fiscal – é um dos fatores que de forma mais relevante contribui para o grande número de contendas em matéria fiscal e que reclama uma atenção e uma alteração que entendemos urgente e necessária.

1.2. O sujeito passivo – a consciencialização do imposto

Por tudo o que foi exposto acima, Portugal permanece ainda atrasado no processo de consciencialização do imposto. O sujeito passivo português não convive pacificamente com a ideia do pagamento do imposto, o que se justifica pela falta de confiança na justiça que perceciona no sistema fiscal e, em consequência, pela falta de legitimidade que reconhece ao legislador fiscal e à própria AT que, conforme se verá de seguida, é percecionada – antes de mais – com o órgão público que visa a arrecadação de imposto.

Não obstante esta circunstância, importa relembrar que apenas através do cumprimento das obrigações fiscais a que cada sujeito passivo está vinculado é possível assegurar a justiça redistributiva e afastar o agravamento do encargo que recai sobre os contribuintes cumpridores.

1.3. O papel da AT na prevenção de litígios fiscais

Por outro lado, e também a montante do contencioso tributário, temos como ator principal no sistema fiscal a AT, que liquida e cobra o imposto (e representa depois o Estado na fase da contestação deste, questão que se abordará no ponto seguinte).

¹⁴ O Orçamento de Estado para 2016, tido para este efeito como exemplo, continha 20 normas qualificadas como interpretativas em matéria fiscal.

Também como forma de prevenir litígios fiscais, consideram as Autoras que a AT deveria assumir uma postura mais colaborante com o contribuinte. Com efeito, existem inúmeras situações em que a postura a adotar pela AT com vista à prossecução do interesse público consiste precisamente na colaboração e facilitação da comunicação.

Conforme aponta a sabedoria popular portuguesa, “*a falar é que as pessoas se entendem*”. Ou antes, nas palavras do legislador fiscal, “[a] *administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.*” e, em sentido oposto, “[o] *contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.*”¹⁵

De facto, a maior proximidade e transparência na relação entre contribuinte e AT reforçará a confiança no correto funcionamento do sistema fiscal que, por sua vez, incentivará ao cumprimento das obrigações fiscais e ao investimento, aumentando desse modo as receitas fiscais do Estado português.

O modo como a AT se relaciona com os contribuintes é determinante para a consciencialização ético-tributária e para a diminuição do contencioso tributário.

Contudo, a AT continua a ser olhada pelos contribuintes com enorme desconfiança, e comporta-se ainda, amiúde, como um agente de arrecadação de receita e não como o garante da legalidade que almeja a prossecução do interesse público e a descoberta da verdade material (como impõe a CRP e a lei¹⁶).

Com raras exceções (de que se indica a Unidade dos Grandes Contribuintes ou a Divisão de Acompanhamento de Devedores Estratégicos), o diálogo com a AT é simplesmente impossível, a não ser mediante requerimento escrito apresentado por correio e que será analisado meses ou anos depois.

Não se defende uma relação informal ou destituída de regras e procedimentos próprios. Mas a possibilidade de dialogar com a AT, no decurso, aliás, do cumprimento das obrigações fiscais, é urgente e evitaria, estamos certas, muito contencioso desnecessário.

A criação do centro de atendimento telefónico, ou da unidade dos grandes contribuintes (e dos gestores do contribuinte), foram passos importantes e relevantes, mas impunha-se a criação de equipas centrais especializadas nos diversos impostos (como já terá acontecido, por exemplo, com a criação de uma equipa central especializada em análise de preços de transferência) que além de dar apoio aos serviços prestasse igualmente apoio e esclarecimento aos sujeitos passivos. Não se ignora a dificuldade e escassez de recursos, bem como os constrangimentos orçamentais, mas a criação destas equipas, a que os sujeitos passivos pudessem recorrer para colocar e esclarecer dúvidas, não só geraria uma maior proximidade e confiança entre sujeitos passivos e AT, como seria um importante auxílio ao cumprimento pelos sujeitos passivos, tendencialmente diminuindo, pelo cumprimento esclarecidos das obrigações fiscais, o contencioso tributário.

Apesar da explosão recente do uso do contacto por meios digitais (sobretudo o e-mail), forçado e potenciado pelo contexto de pandemia que vivenciámos em 2020 e 2021, continuam a multiplicar-se as situações em que o contribuinte não consegue contactar telefonicamente ou obter um agendamento junto do serviço de finanças e remete repetidos *e-mails* sem ter jamais uma resposta.

Assim, a possibilidade de contactar os serviços (por telefone ou *e-mail*) para resolução de questões simples (como a emissão de Documentos Únicos de Cobranças, “**DOC**”, ou a coordenação prévia com os serviços para a prestação de garantias para suspensão de processos de execução fiscal), com vista ao aceleração processual e à rápida reposição da legalidade, seria uma importante medida.

Não se trata sequer de novas medidas legislativas, mas apenas de operacionalizar e tornar eficientes os meios já legalmente previstos. Há serviços e funcionários que pela sua atuação e atitude responsiva contribuem de forma relevante para reforçar a confiança dos sujeitos passivos na AT, mas são ainda, e infelizmente, da nossa experiência prática, uma minoria que importa alargar, evitando com a comunicação e o diálogo prévio contencioso posterior manifestamente evitável.

Se, conforme se dirá em seguida, a reforma do contencioso fiscal deverá assentar, acima de tudo, na aceleração do tempo de resposta dos tribunais administrativos e fiscais, não poderia deixar de se sublinhar, a montante, a importância da obtenção de soluções satisfatórias e conformes à lei em fase administrativa, que evitem qualquer dissídio, seja ele administrativo ou judicial.

Para tanto, e já na fase posterior em que os atos tributários foram emitidos, revela-se fundamental o reforço da confiança dos contribuintes na justiça administrativa. A anulação de liquidações indevidas e ilegais na fase administrativa, expurgando-as da ordem jurídica, contribuiria fortemente para a diminuição dos processos que dão entrada nos tribunais, permitindo naturalmente a melhoria nos tempos de resposta destes.

¹⁵ Artigo 48.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT

¹⁶ Artigo 58.º da LGT

Conforme reforça o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, a banalização do recurso à via judicial advém da “*inexistência de alternativas verosímeis para a resolução de conflitos fiscais*”, referindo ainda que “[...] o maior óbice ao regular funcionamento da nossa justiça tributária é [...] a persistência de uma situação em que praticamente todos os conflitos em matéria fiscal estão votados à judicialização, por uma ausência manifesta de alternativa aos tribunais”¹⁷.

E assim é, segundo cremos, mais do que por ausência de mecanismos ou garantias legais na fase graciosa (que as há), pela prática reiterada dos serviços da AT em negar provimento às reclamações graciosas e recursos hierárquicos sempre que a situação jurídica apresentada apresente maior complexidade e em regra maior valor.

Por esse motivo, urge reforçar a confiança do sujeito passivo na utilidade destes meios de resolução de litígios. Até porque situações existem em que é o próprio legislador que impõe o recurso à via administrativa antes mesmo de o sujeito passivo poder recorrer à via judicial por forma a colocar em causa o ato tributário¹⁸.

No entanto, muitas são as situações em que a AT encara reclamações graciosas e recursos hierárquicos como simples formalidades a cumprir antes do recurso à via judicial. Em particular, existe a perceção generalizada (que a prática das autoras confirma) de que a AT raramente inverte o sentido da sua atuação em procedimentos de elevada complexidade e/ou montante materialmente relevante. No entender das autoras, a circunstância descrita deve-se à tendencial complexidade acrescida das temáticas em questão nesses procedimentos, que conduzem a uma tomada de posição institucional da AT anterior ao pedido de reapreciação do ato pelo sujeito passivo.

Não se ignora que estatisticamente é maior a percentagem de procedimentos com decisão de deferimento favorável ao sujeito passivo (58% das reclamações graciosas decididas em 2020 mereceram uma decisão de mérito favorável ao sujeito passivo¹⁹), mas é igualmente factual que a grande maioria desses procedimentos tem origem em liquidações de IRS (muitas vezes baseadas em erros do próprio sujeito passivo que este corrige através de declarações de substituição convoladas em reclamação graciosa) e de Imposto Único de Circulação (“IUC”)²⁰.

De um universo de 48.702 reclamações graciosas instauradas em 2020, cerca de 56% respeitam a IRS e a IUC²¹.

Do que vem de se dizer intui-se, com algum grau de segurança, que as reclamações graciosas objeto de deferimento respeitam na sua grande maioria a “bagatelas jurídicas” e aos casos de erro evidente (muitas vezes do próprio sujeito passivo), sendo os processos de maior complexidade e tendencialmente maior valor (tipicamente no IRC, IVA, IMT e IS) são votados ao indeferimento e remetidos a posterior reação pela via judicial.

Não obstante, os meios graciosos deveriam servir de incentivo e ser olhados como uma oportunidade para que a que a AT revisse a posição adotada previamente e, se necessário, a adequasse e alterasse, de acordo com os argumentos apresentados pelo sujeito passivo.

Na prática, desafortunadamente, é muito raro que tal ocorra.

Sobre este aspeto, e para além da já proposta agilização e desburocratização da comunicação entre AT e sujeitos passivos, entende-se ser oportuno sugerir duas medidas concretas.

A primeira destas medidas relaciona-se com a estrutura orgânica da AT. No entender das autoras, seria benéfico que a AT tivesse, além de elevado grau de autonomia das equipas de justiça tributária responsáveis pela apreciação dos meios graciosos em que se requer a reapreciação do ato, equipas especializadas não apenas por imposto, mas também em matérias específicas e de maior complexidade como sucede com os preços de transferência. Apenas a título de exemplo, vê-se como essencial que uma equipa especializada em decidir contendas em matéria de IRC integre funcionários com formação específica e avançada não apenas em fiscalidade como em contabilidade.

Reitere-se que a complexidade do sistema fiscal e a sofisticação financeira e económica atuais são a nosso ver pouco compatíveis com técnicos ou profissionais que sejam transversais a todas as matérias. Precisamente por isso se vê vantagem na especialização e na dotação de melhores meios e mais específica e adequada formação às equipas responsáveis pela decisão dos meios graciosos.

O que a experiência prática nos tem revelado é que em matérias mais complexas do ponto de vista técnico, em que a AT já tenha adotado uma posição em sede inspetiva ou os montantes da receita em causa sejam particularmente elevados, em sede graciosa não se faz sequer uma apreciação ou ponderação adicional, simplesmente louvando-se a AT no que já consta do relatório final de inspeção, indeferindo o meio gracioso e remetendo a decisão para a subsequente fase judicial.

¹⁷ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade”

¹⁸ Exemplo disso é a avaliação indireta, cuja impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 86.º da LGT, impõe o esgotamento prévio dos meios administrativos previstos na lei. O mesmo se dirá da impugnação do erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável que, nos termos do n.º 5 daquele normativo legal e do artigo 117.º do CPPT, exige a reclamação graciosa como meio de contestação prévio à impugnação judicial.

¹⁹ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 139

²⁰ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 138

²¹ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 137 e 138

E assim é não apenas pela amiúde manifesta impreparação e notória falta de meios (revelada muitas vezes pela simples adesão aos argumentos que constam da fase inspetiva, sem qualquer ponderação adicional na fase graciosa), como pela velada tentativa de manter a receita fiscal, escusando-se a AT de a comprometer e deixando ao Tribunal que o faça.

Por isso se considera que importa e urge uma mudança de mentalidade (em que a AT se veja a si própria como a guardiã da legalidade e não da receita), que pode naturalmente ser potenciada pela atitude e pelas instruções internas veiculadas pelos dirigentes da AT; e pela criação de equipas especializadas dentro da justiça tributária, melhor formadas e mais capacitadas, que estando disponíveis para apreciar e mudar de posição, promovam uma verdadeira análise dos dissídios que lhe são submetidos para apreciação, não relegando como regra para os Tribunais.

Por outro lado, seria também importante que a AT adequasse a sua atuação (quer em sede inspetiva quer no âmbito do gracioso tributário) às decisões de tribunais superiores. Com efeito, as recentes alterações ao n.º 4 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária (“LGT”)²² são de enorme importância. Nos termos deste artigo, a AT fica vinculada à revisão das suas orientações genéricas de acordo com a jurisprudência de tribunais superiores.

Em fevereiro deste ano, a Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, densificou esta norma, passando a prever que tal obrigação surge sempre que as orientações genéricas da AT tratem de matéria apreciada (i) em decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do artigo 656.º do Código de Processo Civil (“CPC”); (ii) em acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) ou (iii) em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior.

Estivesse já completo o processo de “*consciencialização do imposto*” referido *supra* e tal norma não seria necessária. De facto, a manutenção de procedimentos de inspeção, de atos tributários ou de procedimentos gratuitos pendentes (reclamações e recursos hierárquicos) nos quais a AT assume posição contrária ao firmado em jurisprudência consolidada de tribunais superiores consubstancia uma grave violação do seu propósito de prossecução do interesse público, determinando as mais das vezes o desperdício de recursos públicos em contendas desnecessárias e evitáveis.

Note-se que a obrigação de a AT rever as orientações genéricas (que vinculam a sua atuação) atendendo à jurisprudência dos tribunais superiores está legalmente consagrada naquele preceito e em vigor desde 2014.

Não obstante, em 2021 (7 anos depois), sentiu o legislador necessidade de detalhar e densificar aquela norma, que se mantinha simplesmente inoperante.

Vê-se com grande dificuldade que a AT mantenha uma determinada posição, fundada na interpretação que faz da lei (conste tal posição ou não de uma instrução administrativa), mesmo depois de os tribunais superiores terem emitido, em alguns casos, dezenas de decisões em que esclarecem que a melhor interpretação da lei é outra e que tal posição da AT é ilegal²³.

Não se compreende sequer que seja necessário verter em letra de lei a necessidade de revogação de orientações genéricas que consagrem interpretações contrárias à jurisprudência superior (o que de resto é apenas demonstrativo da posição da AT de que se deu nota anteriormente, como guardiã da receita e não da legalidade, mantendo na ordem jurídica liquidações emitidas que os tribunais já esclareceram ser ilegais e obrigando a um contencioso desnecessário, moroso e que consome recursos essenciais).

Entenda-se que manter em curso (e pior ainda, iniciar novos procedimentos inspetivos) em que se promovem correções e se liquidam impostos com base em interpretações já declaradas ilegais é de tal forma inútil e consumidor de recursos públicos que ofende não apenas o interesse público a que se dirige a atuação da AT como a mais elementar consciência democrática.

Aliás, é entendimento das autoras que o legislador poderia (e deveria) ter ido manifestamente mais longe nesta matéria. Assim, crê-se que a lei deveria i) prever prazos para a AT rever as suas orientações genéricas sempre que contrárias à jurisprudência superior, estabelecendo-se cominações para a eventualidade da AT se manter no incumprimento deste seu dever; e ii) tornar operativo o regime, não apenas através da revogação das orientações administrativas contrárias à jurisprudência, como criando procedimentos e regras para a revogação dos atos tributários emitidos em sentido contrário àquela jurisprudência²⁴.

Quanto à operacionalização (que infelizmente não se vê que possa efetivar-se a não ser por instrumento normativo/imposição legal), sugere-se:

²² Alterações introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro

²³ Como sucedeu há alguns anos relativamente ao modo de determinação da derrama no caso de entidades submetidas ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, em que a AT manteve na ordem jurídica (sem os revogar), dezenas de atos de liquidação de IRC com base na sua interpretação da lei (que no caso constava de uma orientação administrativa) já declarada ilegal por inúmeras decisões judiciais.

²⁴ Como se fez no Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15/10/2018, embora com uma janela temporal limitada, que findou a 31/12/2019.

- i) A previsão de um vício específico do ato de liquidação para estas situações, ou seja, considerar-se-iam ilegais todas as liquidações emitidas ou mantidas (em sede de reclamação graciosa ou recurso hierárquico) em sentido contrário à jurisprudência superior reiterada (existindo ou não orientações genéricas sobre a matéria).

Tal permitiria aos contribuintes fazer valer o seu direito à anulação de tais liquidações de forma mais expedita, sem ter que invocar novamente todos os argumentos em favor da sua tese e apenas invocando a jurisprudência que suporta a sua posição (e a ilegalidade do imposto em causa), agilizando a decisão.

A título de exemplo, tome-se uma liquidação de imposto que viesse a ser emitida pela AT já existindo jurisprudência reiterada quanto à matéria em causa.

Prever-se-ia a desconformidade com a posição jurisprudencial como vício do ato em si mesmo, assim permitindo que a simples invocação de tal vício e demonstração da existência da jurisprudência (e naturalmente a similitude entre as questões em causa) conduzisse à anulação do ato em sede graciosa.

- ii) A previsão de deferimento tácito quanto ao vício de desconformidade com a jurisprudência assente em caso de inexistência de decisão expressa pela AT no prazo de 4 meses²⁵ a contar da invocação do vício.

Tal vício poderia naturalmente ser superveniente à pendência de eventuais meios gratuitos, pelo que a sua invocação posterior à dedução da reclamação ou recurso hierárquico e o seu deferimento levariam a que ficassem prejudicados os demais vícios anteriormente invocados.

- iii) A previsão de dispensa automática do dever de prestação de garantia para efeitos da suspensão da execução fiscal nestes casos (evitando que os sujeitos passivos incorram em gastos desnecessários que a ilegalidade do imposto em causa já declarada pelos tribunais não justifica e que o Estado teria que reembolsar quando a anulação do imposto, em consonância com a posição jurisprudencial, ocorresse no futuro).

Por fim, importa incluir uma nota final sobre outro problema que afeta e descredibiliza a justiça administrativa – a sua morosidade. À semelhança da via judicial (embora em menor medida), a resposta da justiça administrativa é, sobretudo nos casos de maior complexidade, elevado (muito além do que impõe a lei), em claro e necessário prejuízo dos sujeitos passivos (que veem a sua vida suspensa com o protelamento da decisão administrativa) e do Estado (que não vê cristalizada a arrecadação da receita objeto da contenda ou a sua anulação), e como tal prejudicando necessariamente a competitividade da economia.

De acordo com o já mencionado Relatório da OCDE, “[o]s mecanismos de revisão administrativa têm sido tradicionalmente morosos, contribuindo para o aumento do contencioso judicial”. Nesse sentido, recomenda-se: “As autoridades devem efetuar outros avanços ao nível do mecanismo de recurso administrativo (recurso hierárquico) e incentivar uma maior disponibilidade, por parte da administração fiscal, em reverter uma decisão prévia em resultado da avaliação de um recurso.”²⁶

De facto, dados de 2020 demonstravam que 34% dos recursos hierárquicos pendentes no ano de 2020 (correspondendo a 759 processos) respeitavam a anos anteriores a 2019, ou seja, pendentes há pelo menos 2 anos²⁷. Ora, nos termos do artigo 66.º, n.º 5 CPPT, os “recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias”, o que significa que o prazo legalmente previsto para a decisão foi ultrapassado em 19 vezes, mantendo-se os procedimentos ainda pendentes.

Vê-se com grande dificuldade que um procedimento para o qual a lei prevê que seja arbitrada uma solução em 60 dias possa não estar ainda decidido 2 anos depois, sendo certo que esse incumprimento da lei (para o qual esta não prevê qualquer cominação) importa custos avultados para o Estado (que terá que suportar juros a favor do sujeito passivo se este tiver pago ou reembolsar os gastos que este teve com a prestação de garantia se o não tiver feito, e que são tanto maiores quanto maior for o tempo da decisão) e para o sujeito passivo (que se vê ilegalmente desapossado do valor do imposto pago, ainda que posteriormente anulado, ou, em alternativa, que terá de pagar juros pela demora na decisão, que seriam em valor muito inferior se a decisão fosse proferida em 60 dias, como prescreve a lei).

Nas palavras do Professor Diogo Leite de Campos, tal circunstância conduz a que “o contribuinte [possa] ter durante anos (cinco, vinte, trinta) a ameaça de uma obrigação fiscal; dificultando esta a sua consistência financeira e o crédito bancário; podendo levar à insolvência da sociedade comercial (como muitas vezes tem levado) ou a uma angustiosa e precária vida da pessoa singular; crescendo que tendo prestado, em princípio, garantia para suspender a execução, esta constituirá um encargo durante anos sem fim. Tudo a prejudicar, repito, a capacidade financeira da sociedade e a sua competitividade, nomeadamente perante outros Estados que não conhecem iguais

²⁵ Em respeito pelo prazo estabelecido no art.º 57º, n.º 1 da LGT.

²⁶ Disponível para consulta em <https://www.oecd.org/about/publishing/Portugal-Consolidacao-da-reforma-estrutural-para-o-apoio-ao-crescimento-e-a-competitividade.pdf>

²⁷ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 141

demoras da administração da justiça. Envolvendo maiores custos do que a prescrição.”²⁸

Não se ignora a escassez de recursos da AT, mas defende-se que o investimento necessário ao reforço e melhoramento dos recursos acima proposto, potenciando o recurso generalizado dos contribuintes à via graciosa, se esta for uma verdadeira alternativa à via judicial, seria largamente compensado pelos custos que o atual estado de coisas necessariamente gera (não apenas porque permitiria diminuir de forma muito acentuada o contencioso judicial – resolvendo-se os litígios em fase prévia –, como porque a decisão célere na via administrativa evitaria os custos com juros que a atual demora impõe). A acrescer, ter vias graciosas operativas e céleres (com o necessário investimento em recursos para o efeito) gera uma maior confiança dos contribuintes na AT e uma mais rápida e melhor Justiça, tudo em abono necessariamente de uma economia mais eficiente (em que saber se a receita tributária é ou não devida se cristaliza com uma decisão na via graciosa em apenas alguns meses).

2. O contencioso tributário – um instantâneo das principais fragilidades

Estimular a economia significa necessariamente adotar medidas potenciadoras do investimento privado, e para tanto é inquestionável que a segurança jurídica e a confiança dos privados no correto funcionamento do sistema fiscal são elementos essenciais, como acima já se notou.

Conforme sublinha o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, “[i]nstrumento indispensável à garantia dos direitos do contribuinte perante a administração fiscal, o contencioso tributário é comumente apontado como um dos calcanhares de Aquiles da nossa economia. E com razão: a morosidade dos tribunais tributários na resolução dos processos é, sem dúvida, fortemente penalizadora para a competitividade das empresas e desmotivadora do investimento estrangeiro em território nacional.”²⁹

Com efeito, uma exposição sobre as fragilidades do contencioso tributário português não poderia deixar de apontar, aliás, em lugar cimeiro, a morosidade da justiça, alertando para os seus efeitos nefastos.

Deixam-se abaixo os elementos disponíveis sobre a duração média dos processos judiciais tributários findos nos tribunais fiscais de 1.^a instância nos últimos três anos. De facto, não só é possível observar que a duração média dos processos com algum nível de complexidade técnica (sobretudo as impugnações judiciais e as oposições judiciais) é muito elevada, como existe, nesses mesmos processos, uma tendência clara de agravamento.

Duração média (em meses)		Ano		
Matéria	Espécie	2020	2019	2018
Fiscal	Processos de impugnação	72	70	58
	Ação administrativa	35	54	56
	Outras ações	5	5	5
	Embargos/oposição	50	46	38
	Incidentes de execução fiscal	5	6	6
	Processos urgentes - intimação	8	8	9
	Processos urgentes - outros	5	7	4
	Processos cautelares	2	4	4
	Reclamação de Créditos	104	123	100
	Recurso contra ordenação	24	19	17
	Execução julgados	23	20	26
	Outros processos N.E.	19	12	8
Total		48	44	37

Fonte: Estatística da Justiça, dados oficiais disponibilizados pela Direção-Geral da Política de Justiça³⁰

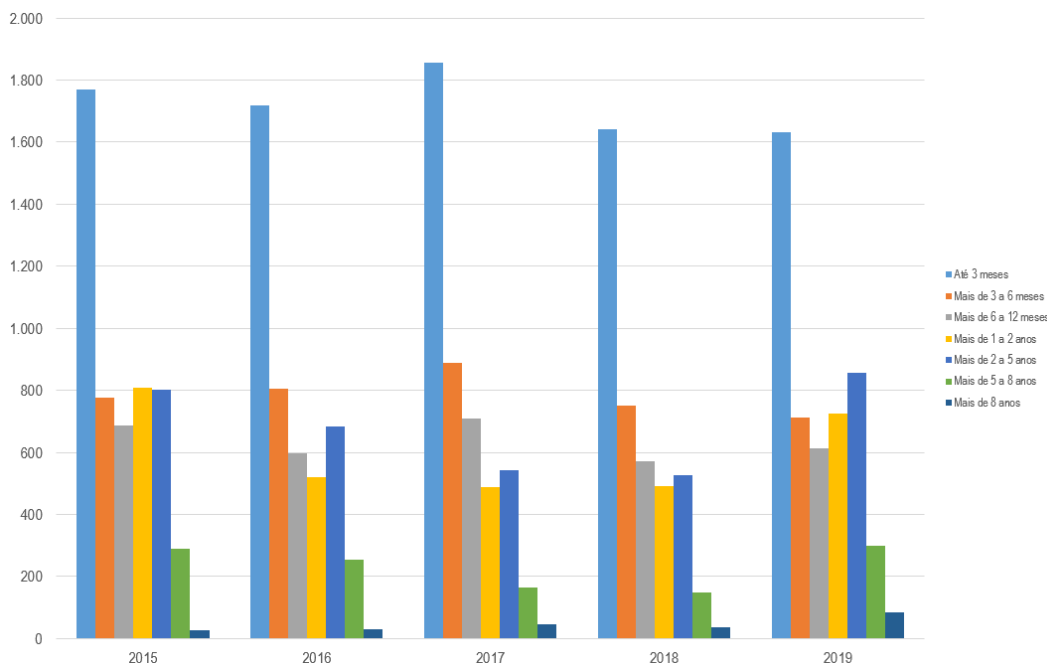
²⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, “Processo e Procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in *Contencioso Tributário*, junho de 2015, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf

²⁹ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “Cidadania e justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade”

³⁰ Disponível em <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Duracao-media-dos-processos-findos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>

Simultaneamente, conforme demonstra o gráfico que se deixa em seguida, nas instâncias superiores – Tribunais Centrais Administrativos (“TCA Norte” e “TCA Sul”) e no STA – é possível verificar que houve nos últimos anos um agravamento do número de processos cuja tramitação é superior a 5 anos.

Gráfico 1 - Escalões de duração dos processos findos nos tribunais administrativos superiores



Fonte: Estatística da Justiça, dados oficiais disponibilizados pela Direção-Geral da Política de Justiça³¹

A larguíssima maioria do número de processos instaurados perante os tribunais tributários em 2020 respeita a tributos em discussão cujo valor é inferior a € 99.999³², sendo que, estamos certas, dentro de tais processos haverá centenas (se não milhares), que respeitam a valores muito inferiores àquele limite máximo.

Não se divulga contudo (e seria interessante), o montante total da dívida tributária em discussão nos tribunais, nem a percentagem dessa dívida que foi paga pelos sujeitos passivos ou que se encontra não paga mas garantida.

O certo é que o tempo médio de decisão de uma impugnação judicial (em que se discute a legalidade de um ato de liquidação) foi de 6 anos, e o tempo médio de decisão de uma oposição judicial (em que se discute a legalidade da cobrança coerciva/execução de uma dívida tributária) de mais de 4 anos.

Repita-se, perante um ato de liquidação de imposto, o sujeito passivo pode optar por pagar, ou, não o fazendo, prestar garantia adequada para suspender o processo executivo, nos termos dos artigos 52.º, n.º 2 da LGT e 169.º, 170.º, 195.º e 199.º do CPPT.

Tendo pago, se a dívida vier a ser anulada por uma decisão proferida pelo Tribunal 6 anos depois (que na verdade, e caso exista recurso, só se deverá cristalizar 8 ou mais anos depois), o sujeito passivo terá direito a ser reembolsado do imposto que pagou, acrescido de juros indemnizatórios à taxa anual de 4% contados desde a data do pagamento indevido até à data do reembolso³³. Significa isto que se o processo tardar 8 anos em ser decidido e o for em sentido favorável ao sujeito passivo, além do necessário dispêndio dos recursos com o funcionamento do Tribunal, o Estado tem ainda o custo acrescido de € 32.000 por cada € 100.000 de imposto anulado.

Ao invés, se o sujeito passivo tiver optado por prestar garantia idónea, e vier a ser proferida uma decisão de anulação do imposto, nos mesmos 8 anos, o sujeito passivo terá mantido e custeado por todos esses anos uma garantia cujos encargos o Estado terá que indemnizar.

Se, diferentemente, a decisão proferida for (em sentido desfavorável ao sujeito passivo) no sentido de manter a liquidação do imposto e este não o tiver pago, além da garantia que custeou durante todos esse anos, ver-se-á

³¹ Disponível em <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Escaloes-de-duracao-dos-processos-findos-nos-tribunais-administrativos-superiores.aspx>. Importa referir que o gráfico se reporta tanto a processos fiscais como administrativos, porquanto não estão disponíveis dados semelhantes que considerem em exclusivo processos fiscais.

³² Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 144

³³ Cf. art.º 43º da LGT

obrigado a pagar a dívida acrescida de juros de mora por todo o período que o tribunal tardou em decidir, a uma taxa anual que em 2021 é de 4,705%³⁴.

Parece pois evidente que a demora na administração da justiça tributária importa avultadíssimos custos quer para os sujeitos passivos quer para o Estado, em prejuízo óbvio da economia e da Justiça.

Note-se que o direito de acesso à justiça é de raiz constitucional³⁵ e que “[o] processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesse legalmente protegidos em matéria tributária”, sendo que a lei estima esse tempo útil como correspondendo à duração máxima de 2 anos de um processo em primeira instância³⁶.

É pois evidente que a morosidade dos tribunais equivale, em termos práticos, à denegação de justiça. Um sujeito passivo que se vê desapossado de uma quantia durante 8 anos, sem que durante esse lapso temporal consiga perceber se esta é ou não devida, pode simplesmente soçobrar. De resto, não faltam exemplos de pessoas singulares com vidas precárias (usando a expressão do Sr. Prof. Diogo Leite de Campos) e de sociedades empurradas para a insolvência por se verem obrigadas a pagar dívidas tributárias ou a ver onerados os seus bens, impedindo-as de continuar a atividade.

Por outro lado, e nas situações em que o imposto é anulado, somos todos chamados (enquanto contribuintes que provêm a receita ao Estado) a suportar os encargos dos juros ou da indemnização com prestação de garantias pelo sujeito passivo, que seriam tanto menores quanto menor fosse o tempo da decisão.

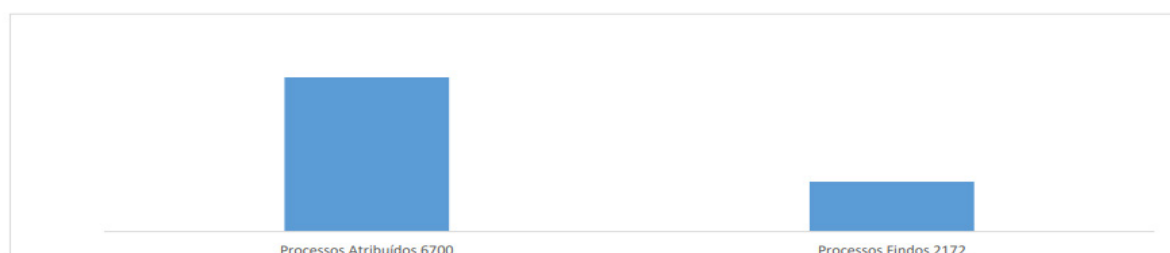
A demora na decisão judicial tributária é pois em prejuízo da economia, da comunidade e do Estado, e é um problema, confessa-se, de muito difícil resposta.

Por tudo isto, entendemos a melhoria do tempo de resposta dos tribunais administrativos e fiscais – claro está, sem prejuízo para a qualidade da justiça – deverá ser a prioridade de qualquer proposta a fazer nesta matéria.

Importa enaltecer as seguintes alterações legislativas que, em nosso entender, contribuíram para este propósito:

- A criação do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (“**RJAT**”) pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro³⁷;
- A criação de equipas de magistrados judiciais com vista à recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária, pelo Decreto-Lei 81/2018, de 15 de outubro, que na secção tributária, logrou a recuperação de cerca de 32% dos processos que lhe foram atribuídos, conforme gráfico *infra*³⁸, mas que teve uma limitação temporal de apenas dois anos; e
- A criação de juízos de competência especializada nos Tribunais Administrativos e Fiscais pelo Decreto-Lei n.º 174/2019, de 13 de dezembro, que criou juízos de execução fiscal e de recursos contraordenacionais.

Gráfico 2 - Resultado Global das ERP da área tributária



Fonte: Relatório Anual de atividade dos Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2019³⁹

No entanto, entendem as autoras que muito resta ainda por fazer. Desde logo porque, conforme se pôde observar, o contencioso tributário permanece ainda muito lento. Conforme já se referiu, as consequências da morosidade do

³⁴ Cf art.º 44º da LGT e [Aviso 369/2021](#)

³⁵ Cf. art.ºs 20º e 268º da CRP

³⁶ Cf. art.º 96º, n.ºs 1 e 2 do CPPT

³⁷ Que, não obstante, mantém deficiências óbvias que poderão e, em opinião das autoras, deverão ser corrigidas, como o facto de não abranger as Regiões Autónomas.

³⁸ Em nossa opinião, esta medida torna-se tão mais relevante quanto, conforme sublinha o Professor Ascensão Lopes, “[o] principal problema dos Tribunais Tributários, atualmente, é o da recuperação dos processos pendentes”, “Inoperâncias da via judicial tributária: mudança de paradigma”, in *V Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, março de 2019, p. 58

³⁹ Disponível em <http://www.cstaf.pt/documentos/RELAT%C3%93RIO%20CSTAF%202019.pdf>

contencioso tributário são especialmente gravosas para as partes envolvidas, pela situação de instabilidade em que se encontram até à decisão final.

O sujeito passivo, porque pagou ou mantém prestada uma garantia durante anos.

A AT, que se vê na contingência de ter que vir a pagar juros durante todos esses anos ou que permaneceu durante esse período sem arrecadar a receita.

É por isso evidente e incontornável o impacto nefasto da morosidade das decisões na jurisdição administrativa e fiscal, afetando de forma clara a vidas dos sujeitos passivos (singulares ou coletivos), implicando o dispêndio de recursos e o protelar da arrecadação da receita, e com estes a competitividade da nossa economia.

3. Medidas para agilizar o contencioso tributário

Da exposição *supra* concluiu-se que a reforma do contencioso tributário mais urgente passa pela diminuição dos tempos de resposta dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, naturalmente sem prejuízo da sua qualidade.

Como se deixou já escrito, entendem as autoras que a principal medida que se impõe é um melhor funcionamento dos serviços e a operacionalização dos meios gratuitos, assim permitindo evitar litígios tributários, solucionando-os a montante e evitando a necessidade de recurso a tribunal.

As medidas propostas visam – e dependem – sobretudo, de uma mudança de mentalidade dos atores que interatuam no cenário jurídico-tributário. Sem tal transformação, não restam dúvidas que qualquer “reforma por decreto” se tornará inoperante, porquanto desacompanhada do *animus* dos vários agentes que, no dia-a-dia, compõem o sistema fiscal (o legislador fiscal, o sujeito passivo e a AT).

Do mesmo modo que se propôs a criação de mecanismos ágeis e eficientes de conformação dos atos tributários com a jurisprudência superior que lhes seja contrária, propõe-se a aplicação de igual medida na sede judicial.

Como se referiu antes neste texto, o Decreto-Lei 81/2018 previa que a AT deveria “*avaliar da revogação ou anulação dos atos administrativos em matéria tributária e rever os atos tributários que sejam objeto de processos tributários pendentes de decisão final ou recurso nos tribunais administrativos e fiscais, incluindo nos tribunais superiores, notificando o tribunal dessa decisão*”⁴⁰.

Contudo, não só a referida medida foi limitada no tempo (até 31/12/2019), como o simples *dever de avaliar* pela AT reduziu a sua amplitude e incrementou o seu nível de discricionariedade, votando a medida ao insucesso.

Impunha-se pois, segundo entendem as autoras, e a par do que se propôs para a fase graciosa, criar medida idêntica, sem margem de discricionariedade e sem limitação temporal.

Dito de outro modo, o que se propõe é a obrigação⁴¹ de a AT revogar todos os atos tributários ou em matéria tributária que sejam objeto de um processo pendente, quando haja sido entretanto proferida jurisprudência quanto à matéria objeto do processo em sentido favorável ao sujeito passivo.

Naturalmente que uma tal previsão, desacompanhada de cominação, seria provavelmente (como os regimes anteriores) inoperante.

À luz da sugestão que se deixou acima, no sentido da criação de um vício autónomo de desconformidade com a jurisprudência entretanto produzida, e na ausência de revogação pela AT, ao sujeito passivo bastaria invocar tal vício superveniente no processo pendente, suprimindo o Tribunal a inépcia da AT e declarando com fundamento em tal vício a ilegalidade do ato. Deste modo, cremos, que seria possível alcançar não só uma mais rápida decisão como uma tendencial uniformização da jurisprudência⁴², em benefício da Justiça e da competitividade da economia.

Por outro lado, pelo número elevado de pendências e pelos resultados alcançados com a anterior medida, propõe-se a criação de novas equipas de recuperação de pendências, à semelhança da medida adotada em 2018 (através do DL 81/2018).

Propõe-se ainda, natural e necessariamente, o reforço dos meios humanos e técnicos dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Conforme se referiu anteriormente, a propósito de idêntica medida proposta para as equipas de justiça tributária da AT, não se ignora que tal importa necessariamente custos, mas entende-se que os ganhos de eficiência e menores custos gerados por uma mais rápida resposta dos tribunais suplantam os custos necessários à maior dotação de meios a esta jurisdição.

⁴⁰ Cf. art.º 10º daquele diploma.

⁴¹ Que o considerando 1) do DL 81/2018 previa mas que a concretização no art.º 10º não consagrou.

⁴² Que outras medidas entretanto introduzidas, já promovem, como a possibilidade de suspensão de processos em que a questão a decidir seja essencialmente a mesma quando existam mais de 10 processos em tais circunstâncias no mesmo Tribunal (dando-se andamento a um e suspendendo-se os demais) – cf. art.º 10.º, n.º 1 do CPPT, introduzido pela Lei n.º 118/2019, de 17/09.

Entende-se ainda como útil a reintrodução de uma regra (numa lógica similar à regra que existiu até 2006 no n.º 2 do art.º 49º da LGT), segundo a qual deixa de verificar-se o efeito suspensivo do prazo prescricional provocado pela pendência dos meios contenciosos quando determinem a suspensão da cobrança da dívida (nos termos do art.º 49º, n.º 4 b) da LGT) sempre que o processo em causa (impugnação, recurso ou oposição) se encontre parado por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte.

Por último, sugere-se ainda a possibilidade de os juízes desta jurisdição serem auxiliados, quando assim o entendam, por profissionais de áreas técnicas como contabilidade ou finanças, a quem caberia a função de prestar apoio técnico que permita ao juiz uma maior compreensão e com ela melhor capacidade e melhor decisão.

Espera-se assim, com o que acima se deixou, contribuir para uma reflexão e as propostas que se sugerem, para uma melhoria do estado de coisas atual no contencioso tributário português, com uma mais rápida e melhor Justiça e com o necessário subsídio que tal representará para a competitividade da economia.

PARTE 5

CAPÍTULO IV

Por um Contencioso Tributário mais simples, célere e eficaz

JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS

Por um Contencioso Tributário mais simples, célere e eficaz

1. Introdução

O sistema fiscal português é bipolar quanto à sua caracterização, porquanto, se revela um sistema ineficiente e injusto no capítulo da tributação e, por outro lado, no domínio dos procedimentos e das tecnologias de informação, é um sistema bastante moderno e eficaz. É um sistema injusto na medida em que a sua finalidade (satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas) é realizada através da tributação de uma percentagem reduzida de cidadãos e de agentes económicos. Um número assaz expressivo de empresas tem resultados negativos pelo que a sua tributação é inexistente ou inexpressiva. Um número muito reduzido de empresas é que concorre para a formação da receita do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Em relação às pessoas singulares é muito elevado o número das que não pagam imposto, visto que os rendimentos que auferem – rendimentos do trabalho – são inexplicavelmente muito baixos. Esta realidade tem sido persistente ao longo dos anos, não obstante os sucessivos posicionamentos políticos que o país tem conhecido após a sua integração no espaço económico e político europeu. Foi em 1986, com a entrada em vigor do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)¹ que o sistema fiscal em termos de estrutura organizativa e funcional se começou a modernizar. O IVA foi o primeiro imposto centralizado e informatizado. A implementação do IVA representou uma profunda rutura com a tradição dos procedimentos de liquidação, cobrança e de fiscalização. Com o IVA começou uma nova era no sistema fiscal português que foi depois prosseguida, no fim dos anos oitenta do século XX, com a reforma do imposto sobre o rendimento e com a reforma do património. Esta última foi aprofundada em 2003.

Em 1989, o ordenamento jurídico tributário passou a integrar uma Lei Geral Tributária (LGT)² que sistematizou num único diploma as regras e os princípios fundamentais do sistema fiscal, contribuiu para reforçar o combate à fraude e evasão fiscal e introduziu uma filosofia de cooperação e de confiança na relação dos contribuintes com a administração tributária. A LGT é o diploma estruturante do sistema fiscal, porquanto é a lei que dá expressão material aos princípios Constitucionais que enquadram o exercício da atividade tributária, bem como integra o catálogo dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Em 2001, o sistema fiscal ficou completamente estruturado no plano substantivo e no domínio procedimental e processual, na medida em que passou a beneficiar de novas leis em praticamente todas as áreas de tributação e, outrossim, de um Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)³, de um regime jurídico a regulamentar o exercício do poder inspetivo, de um novo Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)⁴ e, ainda, de um Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)⁵. Sem prejuízo da sua simplificação, em termos jurídicos, o sistema fiscal não é perfeito, mas é robusto e tende a responder às necessidades dos cidadãos e dos agentes económicos.

No plano da organização administrativa, não obstante em 2012 ter sido criada a Administração Tributária e Aduaneira, será fundamental repensar a estrutura dos serviços tributários nas suas diversas dimensões territoriais. É inquestionável que no capítulo da informatização, desmaterialização de procedimentos e aproveitamento das novas tecnologias de informação, a administração tributária portuguesa será uma das mais modernas e avançadas, contribuindo, de forma muito relevante, para prestigiar a Administração Pública portuguesa.

Não obstante esta realidade, são diversas as variáveis que contribuem para que o sistema fiscal constitua um fator de perturbação do exercício da atividade económica e, assim, prejudique a competitividade da economia. De entre essas variáveis poder-se-ão elencar as seguintes:

- Excessiva complexidade da regulamentação jurídica;
- Falta de coerência na regulamentação de algumas realidades ou figuras jurídicas;
- Falta de coerência sistemática de algumas leis tributárias;
- Frequentes e sistemáticas alterações legislativas;
- Desequilíbrio entre os prazos para o exercício dos direitos dos contribuintes e o exercício dos poderes da administração tributária;
- Excessiva burocratização e escassa ação substantiva na resolução da conflitualidade;
- Insuficiente aproveitamento do procedimento tributário no domínio da justiça;

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/94, de 26 de dezembro. Só entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986, data da adesão de Portugal à Comunidades Económica Europeia.

² Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho.

⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

⁵ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

- Excessiva morosidade do processo judicial tributário;
- Excessiva predisposição psicológica para o sancionamento;
- Falta de consistência na relação de confiança entre os agentes da relação jurídica tributária.

Com problemas desta índole dificilmente um sistema fiscal conseguirá alcançar elevados índices de competitividade. Embora relevante, não é suficiente considerar apenas o plano substantivo, reduzindo taxas ou criando programas de incentivos fiscais. Para potenciar a competitividade e criar condições para incrementar a atividade económica e induzir o investimento é fundamental, outrossim, ter em consideração a estabilidade do sistema fiscal, os aspetos atinentes ao exercício da atividade tributária, bem como eliminar causas ou fontes de conflitualidade desproporcionada. O exercício do poder inspetivo é indispensável para garantir a justa distribuição da carga fiscal e a justiça e equidade do sistema fiscal. Não obstante ser sobre os contribuintes que recai o ónus do cumprimento das obrigações tributárias, quer estas sejam de natureza acessória ou consistam na obrigação de pagamento da dívida tributária, importará não olvidar que o dever de pagar impostos emergente da relação jurídica tributária conflitua com o direito à gestão dos deveres fiscais, pelo que o contribuinte tenderá a otimizar o quadro legal numa ótica de planeamento fiscal. Esta perceção sobre os deveres fiscais, só por si, não é censurável, desde que a ação do contribuinte se enquadre nos limites legais, e não represente qualquer propósito de obtenção de vantagens fiscais ilegítimas ou que possam consubstanciar violação das regras de concorrência económica.

Sem prejuízo do total e efetivo aproveitamento das tecnologias de informação, e não obstante o universo dos contribuintes ser muito amplo, o exercício do poder inspetivo tem de ser estruturado e desenvolvido de forma a induzir nos contribuintes ou obrigados tributários que é real e efetiva a possibilidade de a todo o momento qualquer contribuinte poder ser o alvo da ação inspetiva da administração tributária. O poder inspetivo não pode ser percebido pelos contribuintes como uma hipótese remota e longínqua. Se tal acontecer verificar-se-á uma predisposição para o incumprimento e para flexibilizar o rigor e o dever de cumprimento das obrigações tributárias. Nesta medida, a competitividade do sistema fiscal não depende exclusivamente do ordenamento jurídico substantivo e processual, mas, outrossim, da ação dos agentes procedimentais, configurando estes como os reais e efetivos sujeitos da relação jurídica tributária. Só o cumprimento das obrigações tributárias em circunstâncias de igualdade e de proporcionalidade pode contribuir para reforçar a competitividade da economia e fomentar a existência de agentes económicos fortes e agressivos. Numa perspetiva de racionalidade, afigura-se-nos que a fragilidade ou insuficiente projeção do poder inspetivo tenderá, com o decurso do tempo, a deteriorar a performance da “máquina fiscal” no que se refere ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Não obstante a defesa que se faz da ação inspetiva da administração tributária recusa-se uma visão ou conceção que fomente a produção de conflitualidade inconsistente, na medida em que os princípios estruturantes (art.ºs 5.º a 9.º do RCPITA⁶) do exercício do poder inspetivo exigem que tal poder seja utilizado no sentido de apurar a verdade sobre a situação tributária do contribuinte, num quadro de legalidade e de justiça material.

2. Ação legislativa

A ação legislativa é desenvolvida pelos órgãos do poder legislativo. Legislar sobre o sistema fiscal é uma competência da Assembleia da República (al. i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP) ou do Governo mediante autorização legislativa da Assembleia. É certo que a política fiscal é determinante para a execução orçamental. A Lei do Orçamento é anual e prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas, sendo que a finalidade do sistema fiscal consiste exatamente em proporcionar o incremento da cobrança das receitas tributárias. São diversas as vicissitudes económicas, sociais e políticas que podem justificar que cada Governo tenha necessidade de ajustar o sistema fiscal em ordem a conseguir obter as receitas fiscais que permitam a efetiva execução das medidas políticas integradas no programa do Governo. Este desiderato pode ser legítimo e politicamente correto, porém, não deve encerrar uma desconsideração absoluta da tão desejada estabilidade do sistema fiscal. No nosso sistema fiscal, as alterações, modificações, reformas e revogações, ocorrem com excessiva frequência, não permitindo, por vezes, obter qualquer noção sobre a relevância e impacto da alteração legal antecedente. A frequente e excessiva produção legislativa verifica-se em todos os domínios do direito fiscal. Poder-se-á pensar que este fenómeno tende a incidir preferencialmente sobre os códigos fiscais de natureza substantiva, visto que são estes que integram as normas de incidência que tornam a tributação real e efetiva. No entanto, assim não acontece, na medida em que as leis procedimentais e processuais também são alvo de frequentes alterações legislativas. Por exemplo, a Lei Geral Tributária, desde a sua entrada em vigor em 1 de janeiro de 1989 já foi alvo de cinquenta e quatro alterações legislativas. O Código de Procedimento e Processo Tributário, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2000, já foi objeto de 39 alterações legais. Desde a entrada em vigor destes diplomas legais decorreram pouco mais de vinte anos, pelo que, não obstante a vida económica, social e política se desenvolver, por vezes, a um ritmo frenético e

⁶ Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro.

se vivam tempos de profundas inovações tecnológicas, não se compreende que se tenha verificado um número tão elevado de alterações legislativas incidentes sobre estes dois diplomas legais, tanto mais que são códigos que integram normas jurídicas essencialmente de natureza adjetiva. Estas constantes e sistemáticas alterações são críticas para a estabilidade do sistema fiscal e criam perturbação no exercício da atividade tributária e da atividade económica, designadamente, criam enorme confusão e dúvidas na generalidade dos contribuintes e não contribuem para reforçar a confiança entre os agentes tributários.

Por definição, a Lei deve ser simples, clara e útil. Se este paradigma for observado, em princípio, não será necessário estar a efetuar permanentes alterações legislativas. A estabilidade do sistema fiscal, nas suas diversas valências, e a credibilização do exercício da atividade tributária exigem que exista maior rigor, ponderação e melhor técnica legislativa na elaboração das leis tributárias.

Em ordem a potenciar a estabilidade do sistema fiscal deve ser introduzido na LGT um normativo travão, que condicione a alteração das leis tributárias a ciclos de três anos, designadamente, em relação às leis de natureza procedimental e processual. Tal impedimento deve ser extensivo aos códigos de natureza substantiva, salvo se a alteração se configurar necessária à execução de medidas políticas integradas no programa do Governo e executadas no orçamento do ano económico em que a alteração for proposta.

As frequentes alterações legislativas concorrem para fragilizar a lógica e a coerência da regulamentação jurídica, tornando-se por vezes fonte de interpretações diversificadas, duvidosas e incoerentes, que apenas contribuem para potenciar a conflitualidade, incrementar os custos de contexto e tornar o sistema fiscal iníquo e injusto.

Um sistema fiscal moderno, eficaz e eficiente exige leis tributárias estáveis, coerentes, e adequadas às realidades sociais e económicas, porquanto, as leis tributárias devem não só proporcionar a execução dos fins fiscais que lhes estão subjacentes, mas, outrossim, constituir um instrumento de fomento da atividade económica, de reforço da estrutura do tecido empresarial e de competitividade da economia.

O combate à fraude e à evasão fiscais é fundamental para produzir quadros de comportamento psicológico estruturados em linhas de absoluta predisposição para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. A ação inspetiva, sem prejuízo da função sancionatória, deve ser, fundamentalmente, corretiva e integradora dos faltosos no sistema fiscal. A ação inspetiva e/ou coercitiva deve ter, fundamentalmente, uma função de reestruturação dos interesses conflituantes, não devendo constituir um vetor de exaustão dos contribuintes e dos agentes económicos.

Em resultado das excessivas alterações legislativas de que foram alvo, e com o propósito de criar um quadro legal moderno, simples, e adequado às necessidades, entendemos que deve ser feita uma revisão global e sistematizada da LGT e do CPPT, no sentido de dotar estes diplomas legais de coerência, eliminar duplicações normativas desnecessárias, clarificar e densificar alguns institutos ou figuras jurídicas tributárias. A revisão destes dois diplomas deve, outrossim, ser aproveitada para simplificar a atividade tributária, designadamente, na área da justiça tributária, através da eliminação e/ou reconfiguração de algumas formas de procedimento tributário, cuja existência atualmente se mostra desnecessária ou exige aperfeiçoamentos.

Na Lei Geral Tributária, sem prejuízo de aperfeiçoamentos de coerência, sistematização e de simplificação, devem ser efetuadas as alterações seguintes:

- Estabelecer um prazo máximo de cinco anos para liquidação de juros de mora;
- Eliminar o procedimento “Pedido de Revisão da Matéria Tributável”, previsto nos artigos 91.º a 94.º da LGT;
- Na tributação através de manifestação de fortuna ou acréscimos patrimoniais, eliminar o recurso judicial do art.º 146.º-B do CPPT;
- Eliminar os Pedidos de Revisão Oficiosa previstos nos n.ºs 1 e 4 do artigo 78.º da LGT;
- Densificar o instituto da prescrição das dívidas tributárias, em ordem a clarificar os efeitos das causas de interrupção e das causas de suspensão previstas no artigo 49.º da LGT, de modo a obter a autonomização temporal e conceptual da LGT na determinação da prescrição das dívidas tributárias;
- Reconfigurar as causas de suspensão do prazo de caducidade previstas no n.º 2 do artigo 46.º da LGT;
- Incrementar a LGT com novos princípios fundamentais ao exercício da atividade tributária, designadamente, o princípio da boa administração, o princípio da razoabilidade e da responsabilidade, densificar o princípio da boa-fé, com referência ao princípio da primazia da materialidade subjacente e, ainda, definir os contornos da administração tributária eletrónica;
- Sem prejuízo da sua realização logo que se verificar a insuficiência de bens penhoráveis, deve ser estabelecido um prazo máximo para a efetivação da responsabilidade tributária, após a verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor originário.

Atenta a celeridade com que hoje é instaurado o procedimento de liquidação e realizado o ato de liquidação de imposto, inclusive, com fundamento em elementos apurados em procedimento de inspeção tributária e, outrossim, instaurado o processo de execução fiscal, podendo o contribuinte beneficiar no processo executivo de isenção de garantia se não tiver condições económicas que lhe permitam proceder à constituição de garantia idónea, afigura-se-nos que já não se justifica a existência de um procedimento complexo, moroso e ineficiente como o “Pedido de Revisão da Matéria Tributável”, quando o conflito atinente a esta tipologia de matéria controvertida pode ser

objeto de apreciação e decisão em termos adequados e mais eficazes em sede de Reclamação graciosa.

Em relação à tributação através de manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais, o recurso judicial previsto no artigo 146.º-B do CPPT deve ser substituído pela impugnação judicial prevista no artigo 117.º do CPPT, condicionada à prévia apresentação do procedimento de Reclamação graciosa.

O pedido de Revisão do ato tributário, é por definição da iniciativa do contribuinte, o que de certa forma configura, em parte, uma duplicação do procedimento de Reclamação graciosa. Esta duplicação de procedimento não representa qualquer vantagem para os contribuintes ou para a administração tributária, ao invés, só gera confusão e torna complexo o sistema impugnatório de natureza administrativa.

No artigo 78.º da LGT deve ser exclusivamente regulada a Revisão oficiosa por iniciativa dos serviços, a qual deve ocorrer nos prazos atualmente consagrados neste artigo e com fundamento em erro imputável aos serviços.

A revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços deve passar a estar regulada no procedimento de reclamação graciosa. De igual modo, o pedido de revisão da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória (n.º 4 do art.º 78.º da LGT) deve passar a ser peticionado no procedimento de Reclamação graciosa.

Em face do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários (n.º 2 do art.º 30.º da LGT), é fundamental que seja estabelecido um prazo máximo para a efetivação da responsabilidade tributária, de modo a obstar que os processos se arrastem por tempo indeterminado, e tal tipo de responsabilidade tributária acabe por não ser efetivada, e as dívidas acabem por prescrever, sem qualquer apuramento de responsabilidades.

As alterações que se propõem em relação à LGT, com a eliminação do “Pedido de Revisão da Matéria Tributável” e com a eliminação do “Pedido de Revisão do Ato Tributário” tem por objetivo simplificar o sistema fiscal. Sem reduzir as garantias impugnatórias dos contribuintes, visa-se que ao nível do procedimento tributário – meios impugnatórios administrativos – os contribuintes passem exclusivamente a dispor do procedimento de Reclamação graciosa e do procedimento de Recurso hierárquico.

Nesta medida, os contribuintes passarão a poder acionar o procedimento de Reclamação graciosa para reagir contra o erro nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos ou contra o erro na quantificação da matéria tributável, sendo que tal só acontecerá após a notificação do respetivo ato de liquidação. E a impugnação administrativa do ato tributário de liquidação com fundamento em ilegalidade passará a poder ser feita exclusivamente através do Procedimento de Reclamação graciosa.

Em relação à revisão do ato tributário de liquidação, por iniciativa do contribuinte, com fundamento em erro imputável aos serviços, em função da nova regulamentação a integrar no CPPT, deve passar a ser requerida através do Procedimento de Reclamação graciosa, no prazo de 4 anos a contar da notificação do ato de liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.

A revisão global do Código de Procedimento e de Processo Tributário terá por objetivo eliminar duplicações normativas que se verificam em relação à LGT, proporcionar melhor sistematização em relação a algumas matérias e, sem reduzir direitos ou garantias dos contribuintes, simplificar o procedimento tributário, o processo judicial tributário e o processo de execução fiscal.

Assim, no CPPT devem ser feitas as alterações seguintes:

- Eliminar o procedimento de elisão de presunções (procedimento contraditório próprio) previsto no artigo 64.º do CPPT;
- Uniformizar o prazo de perfeição das notificações eletrónicas e das citações eletrónicas;
- Eliminar o procedimento de correção de erros previsto nos art.ºs 95.º-A a 95.º-C do CPPT;
- Redefinir os fundamentos do procedimento de Reclamação graciosa;
- Definir os prazos da reclamação graciosa, em função dos fundamentos invocados pelo interessado, da forma seguinte:
 - ü 30 dias em caso de erro nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos ou erro na quantificação da matéria tributável e, ainda, em caso de tributação com base em manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais;
 - ü 6 meses com fundamento em ilegalidade;
 - ü 3 anos em caso de autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta;
 - ü 4 anos, ou a todo o tempo, em caso de erro imputável aos serviços, consoante o tributo tiver sido ou não pago.
- Redefinir os fundamentos da impugnação judicial prevista no art.º 117.º do CPPT;
- Eliminar a citação através de postal simples em processo de execução fiscal;
- Uniformizar a extensão da garantia a prestar pelo executado nas situações de contencioso tributário e em caso de pagamento em regime prestacional;
- Uniformizar em 3 o número de prestações mensais em incumprimento como fundamento de exclusão de pagamento em regime prestacional;
- Permitir a dedução de oposição judicial no prazo de 30 dias a contar da penhora de bens, mediante o ónus do contribuinte provar que a perfeição da citação se verificou por presunção;

- Estabelecer o prazo de um ano, após a instauração do processo de execução fiscal, como data limite para a declaração em falhas da dívida exequenda e acrescido se não forem identificados em nome do executado bens ou rendimentos penhoráveis.

No domínio do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), em ordem a reforçar e a credibilizar o poder inspetivo da administração tributária e, outrossim, a torná-lo mais simples e eficaz, devem ser introduzidas alterações no sentido seguinte:

- Redefinir a marcha procedimental do procedimento de inspeção tributária, no sentido de balizar o termo da execução dos atos de inspeção em momento anterior à notificação do projeto de relatório;
- A regularização da situação tributária por parte do contribuinte deve ser consagrada como um direito. O seu exercício deve ser livre, espontâneo e deve poder ocorrer durante o decurso da ação de inspeção, e a regularização voluntária não poderá ser fundamento para determinar a perda ou a renúncia de qualquer direito impugnatório;
- Reforçar a expressão do poder inspetivo como ação prioritária e fundamental no apuramento da situação tributária dos contribuintes e quantificação dos tributos, evitando a sua secundarização em relação a outros poderes;
- Redefinir as causas de suspensão do procedimento de inspeção tributária, designadamente, em situações de identificação de factos que justifiquem a derrogação de sigilo bancário ou a instauração de processo de inquérito;
- Sem prejuízo do prazo de caducidade, estabelecer como regra a obrigação do procedimento de inspeção tributária se iniciar no segundo ano após a ocorrência do facto tributário;
- Em ordem à transparência e eficiência da ação inspetiva deve ser fixada a obrigação de, em função da natureza e tipo da ação de inspeção, os serviços identificarem e divulgarem os resultados em matéria de contencioso tributário e de cobrança obtida;

É perversa a ideia de que a nota de diligências a determinar o termo dos atos de inspeção só deve ser notificada após a apreciação do direito de audição, na medida em que neste podem ser suscitados pelo contribuinte factos que impliquem a necessidade de regressar ao terreno para realizar diligências complementares. As diligências complementares podem ser realizadas ainda que a nota de diligências seja notificada antes da notificação do projeto de relatório (cfr. art.º 125.º CPA). Não é, portanto, aceitável que exista coincidência temporal entre o tempo da prática dos atos de inspeção e a duração do procedimento de inspeção tributária. Estes são realidades diferentes e devem estar delimitados em função de segmentos temporais distintos. Deve-se regressar à versão da marcha do procedimento de inspeção tributária que existia antes da alteração efetuada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

O exercício do poder de inspeção tributária, independentemente das técnicas e metodologias de inspeção utilizadas, é fundamental para induzir nos contribuintes a noção de que não existe qualquer vantagem nos comportamentos faltosos ou ilícitos. Ao invés, a inspeção tributária é determinante na consolidação da perceção de que o incumprimento motivado e culposos é grave e severamente sancionado. Nesta linha de raciocínio, e em ordem a obter melhores resultados no domínio da prevenção da prática de ilícitos fiscais, quer em termos de prevenção geral, quer de prevenção especial, deve ser feita uma reflexão sobre aspetos estruturantes do RGIT, bem como sobre a necessidade de redefinir os tipos legais de ilícitos fiscais e a redefinição das molduras sancionatórias.

Por exemplo, à luz dos princípios do Estado de direito, e no contexto de uma sociedade moderna e civilizada, deve ser feita uma reflexão sobre os impactos da possibilidade de um sujeito passivo da relação jurídica tributária poder ser condenado em sede criminal sem que veja previamente apurada a sua situação tributária e sem que tenha a prévia oportunidade de utilizar os meios impugnatórios para no exercício de direitos invocar o direito à tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Em suma, no RGIT devem ser introduzidas alterações no seguinte sentido:

- Agravar as molduras sancionatórias em caso de prática de ilícitos criminais fiscais/tributários, designadamente quando praticados por pessoas coletivas;
- Redefinir o tipo de ilícito de abuso de confiança fiscal, no sentido de incrementar o valor a partir do qual a falta de entrega do imposto nos cofres do Estado deve constituir crime, dando predomínio ao sancionamento, por ação dolosa, em sede de procedimento por contraordenação;
- Redefinir a moldura sancionatória dos tipos de ilícitos de natureza contraordenacional, de modo a tornar o sancionamento mais efetivo e eficaz, designadamente quando a prática do ilícito é motivada, intencional e reincidente;
- Reintroduzir no RGIT o princípio da espontaneidade, em ordem a incentivar a regularização da situação tributária espontânea e por iniciativa do contribuinte faltoso, evitando que este fique na expectativa de que existe forte probabilidade do tempo decorrer e os serviços tributários não detetarem a prática do ilícito fiscal;
- Clarificar que as decisões intermédias no processo de contraordenação apenas podem ser impugnadas através do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT.

As alterações que se propõe que venham a ser introduzidas na LGT, CPPT, RCPITA e RGIT visam simplificar e otimizar a atividade tributária nestes domínios, bem como têm por objetivo tornar o sistema fiscal, na área do Contencioso Tributário, mais simples, célere e eficaz e, concomitantemente, mais acessível e compreensível por parte dos contribuintes. Se tal desiderato for alcançado ter-se-ão obtido ganhos muitos significativos na estabilidade do sistema fiscal, na redução dos custos de contexto das empresas, com necessária projeção na competitividade da economia.

3. Justiça Tributária⁷

A justiça tributária está estruturada em função do princípio da tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes e reflete os princípios estruturantes do Estado do direito democrático. A Lei Geral Tributária, como diploma estruturante do sistema fiscal, evidencia e materializa no plano do direito tributário os princípios Constitucionais, quer no domínio das garantias não impugnatórias⁸, quer no capítulo das garantias impugnatórias, cujo catálogo consta dos artigos 54.º e 95.º da LGT.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) garante aos administrados a tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas. Esta mesma possibilidade encontra-se prevista no artigo 9.º da LGT, cujos normativos estabelecem que é garantido aos contribuintes o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos, pelo que todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei. Estes normativos estão em linha com o artigo 20.º da CRP que assegura a todos os cidadãos e agentes económicos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.

Para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efetiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos. No domínio da justiça tributária, a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos é assegurada preferencialmente através do processo judicial tributário (cfr. art.º 96.º do CPPT). Todavia, os meios administrativos de impugnação têm, outrossim, uma função relevante na realização da justiça tributária, cuja dimensão, em nossa opinião, deve ser reforçada e aprofundada, no sentido de garantir que aos tribunais tributários apenas chegam as situações jurídicas mais complexas, controversas e de difícil resolução.

O artigo 97.º da LGT prescreve que “[o] direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução”. Este normativo está especialmente direcionado para o processo judicial, no âmbito do qual o contribuinte, para cada situação ou direito deve identificar o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo. Em nossa opinião, estes direitos devem ser extensivos à justiça tributária administrativa.

O direito de impugnar ou de reclamar integra três dimensões fundamentais, cuja realização são indispensáveis para a efetiva realização da justiça tributária, e que se traduzem no

- Direito de acionar os meios processuais (direito de reclamar, impugnar, recorrer);
- O direito de obter, em prazo razoável, uma decisão, com força de caso julgado, isto é, uma decisão definitiva;
- Direito de obter a execução da decisão.

E o legislador teve a preocupação de, quer na LGT, quer no CPPT, dar expressão normativa a estas dimensões dos direitos e garantias dos contribuintes. Sobre a execução da decisão versam especificamente os artigos 100.º e 102.º da LGT, que visam garantir a reconstituição da legalidade sobre a situação tributária em muito curto espaço de tempo.

Em geral, em função da tipologia de cada situação controvertida, e conhecedor da caracterização e fins dos meios administrativos e judiciais de impugnação, o contribuinte tem o direito de optar por uns ou por outros, em função da natureza das matérias controvertidas e da dimensão da tutela jurídica que pretende alcançar. O contribuinte sabe que o procedimento tributário se caracteriza pela simplicidade, não está sujeito a forma solene, não exige a constituição de mandatário e está abrangido pelo princípio da gratuidade. Ao invés, o processo judicial tributário tem de obedecer a formalismos solenes, em ação com valor superior a € 5.000 exige a constituição de advogado e está sujeito ao pagamento de custas judiciais. Porém, o contribuinte também sabe que o procedimento

⁷ Sobre este ponto, sem prejuízo das ideias aqui enunciadas, remete-se para o nosso texto identificado sob o título “Justiça Tributária: uma perspetiva de futuro” integrado in Parte I – Justiça Fiscal, do Livro Justiça Tributária – Um Novo Roteiro, Rei dos Livros, 2.ª Edição, 2019, págs. 31 a 56.

⁸ Cfr. art.ºs 55.º, 59.º, 60.º, 67.º, 77.º e 98.º da LGT

tributário é objeto de apreciação e de decisão pelos órgãos da administração tributária e que o processo judicial tributário é decidido por um órgão jurisdicional – o juiz do tribunal tributário. A competência para a decisão é determinante para a escolha do meio de reação a utilizar pelo contribuinte, na medida em que este percebe que no processo judicial tributário os seus interesses estão mais protegidos, visto que o órgão decisório é equidistante e imparcial.

Com exceção das situações em que o legislador estabeleceu o recurso ao procedimento tributário como ato prévio e necessário, o contribuinte para arguir a ilegalidade dos atos tributários pode livremente escolher entre lançar mão à reclamação graciosa ou optar por utilizar a impugnação judicial.

No domínio da celeridade, o legislador foi perentório no procedimento tributário já que no n.º 1 do artigo 57.º da LGT estabeleceu que “[o] procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatatórios”. E, sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento deste prazo, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, impugnação judicial ou ação administrativa. No que se refere ao processo judicial tributário, o legislador apenas indicou um prazo e não estabeleceu consequências diretas pelo seu incumprimento. Se este prazo fosse cumprido, estar-se-ia perante um tempo útil e razoável para a prolação da decisão judicial. Com efeito, em face do n.º 2 do artigo 96.º do CPPT, o processo judicial tributário não devia ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo.

Apesar do reforço do número de juízes afetos aos tribunais tributários de 1.ª instância e da recuperação de processos que se tem verificado nos últimos anos, o tempo médio de decisão dos processos judiciais tributários continua a estar muito longe deste ideal de dois anos. O prazo médio de decisão continua a estar acima de quatro anos e, em caso de recurso jurisdicional, este tempo sobe de forma relevante.

Apesar de se ter verificado uma transformação muito relevante nos prazos de decisão na área do procedimento tributário – reclamações graciosas – em que o prazo médio é inferior a quatro meses, existem ainda situações em que o tempo médio de resolução das reclamações se localizará entre os setes a dozes meses. Esta última situação prende-se com reclamações graciosas que envolvem conflitos mais densos, complexos e que, essencialmente, são de índole jurídica. Em regra, são situações com origem em procedimentos de inspeção tributária.

Os dados estatísticos conhecidos⁹ indicam que a maioria das reclamações graciosas são decididas em sentido favorável aos contribuintes. Todavia, importa sublinhar que é assim em relação às situações em que o conflito assenta em matéria de facto, em que o contribuinte ao reclamar e ao produzir o ónus da prova através de elementos probatórios – prova documental – conduz a que a decisão tenha de lhe ser favorável. Mal seria que assim não fosse. Porém, quando o conflito é essencialmente de natureza jurídica, em regra, o sentido da decisão é de indeferimento, o que provoca a interposição de recurso hierárquico e de, subsequentemente, impugnação judicial.

O recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato (em regra o Ministro das Finanças) – art.ºs 47.º e 66.º do CPPT. Nos termos do n.º 5 do artigo 66.º do CPPT, o recurso hierárquico deve ser decidido no prazo máximo de 60 dias a contar da sua remessa ao órgão competente para a decisão. Neste domínio ainda existe a necessidade de desenvolver um trabalho profundo no sentido de alcançar tal desiderato temporal, porquanto, o prazo médio de decisão do recurso hierárquico ainda está acima de um ano, com a particularidade de se ter vindo a descaracterizar a natureza deste procedimento, uma vez que a decisão deste tipo de procedimento, por via do formalismo da delegação e subdelegação de competências, já está, nalguns casos, ao nível do chefe de divisão. Esta situação não é aceitável, na medida em que desvirtua a dignidade do recurso hierárquico e frustra as expectativas e os direitos do contribuinte, que dirige um procedimento ao Ministro das Finanças e caba por ser notificado de uma decisão de um órgão intermédio de 2.º grau.

Importa referir que do universo do procedimento tributário – reclamações e recursos hierárquicos – apresentados pelos contribuintes apenas cerca de 25% é que dá origem à interposição de impugnação judicial. E por outro, da totalidade da conflitualidade existente entre os contribuintes e a administração tributária, só cerca de 30% é que é canalizada para os tribunais tributários. Esta é uma situação que se tem mantido com irrelevantes oscilações aos longo dos anos. Todavia, as situações que dão origem a processos judiciais tributários versam essencialmente sobre questões de natureza jurídica.

A origem desta situação, que se verifica há muitos e longos anos, prende-se com a circunstância da administração tributária, em regra, indeferir o procedimento tributário sempre que estão em causas questões jurídicas, sendo que, não raras vezes, o indeferimento é fundamentado com uma simples remissão para o relatório do procedimento de inspeção tributária, sem qualquer outro incremento de ponderação e avaliação jurídica.

Sendo a morosidade da justiça tributária judicial um problema grave para o país, na medida em que afeta as empresas e, consequentemente, a competitividade da economia, com forte impacto no domínio do investimento

⁹ Estes dados são anualmente divulgados através do Relatório do Combate à fraude e evasão fiscais a que se refere o artigo 64.º-B da LGT.

estrangeiro produtivo, torna-se fundamental inverter esta situação e criar condições para o real e efetivo aproveitamento dos meios impugnatórios administrativos no capítulo da conflitualidade tributária de índole jurídica. Não é aceitável que os órgãos da administração tributária, de forma maioritária e recorrente, recusem a assunção de responsabilidade e de forma tendencialmente generalizada, sempre que a matéria controvertida seja essencialmente jurídica, indefiram as pretensões dos contribuintes e estes sejam obrigados a recorrer aos tribunais tributários.

O que se tem verificado nos últimos dez anos é bem indiciador do que acabamos de afirmar. Deste modo, a radical alteração da situação existente na área da justiça tributária, impõe a reformulação da atuação da administração tributária em relação à apreciação e decisão das matérias de índole jurídica, em ordem a que o procedimento tributário tenha neste domínio um desempenho real, concreto e proffcuo, e não se traduza numa ficção procedimental e numa perda de tempo, produzindo um resultado inútil e prejudicial para a realização do interesse público.

Todavia, a evolução disruptiva do procedimento tributário não será possível ocorrer com o atual modelo de organização funcional dos serviços da administração tributária, será necessário produzir alterações de cariz estrutural em diversos domínios, com impacto no plano da estrutura organizativa dos serviços, e na estrutura do perfil técnico, psicológico e de assunção de responsabilidade dos órgãos decisórios. Este perfil decisório é, outrossim, necessário na fase pré-judicial que se regista no processo de execução fiscal, no processo de contraordenação, e na fase de organização do processo administrativo em sede de impugnação judicial. Importa sublinhar que os três principais tipos de processos judiciais tributários, que representam cerca de 85% dos processos pendentes nos tribunais tributários, são a impugnação judicial, a oposição judicial e o recurso judicial no processo de contraordenação.

É evidente que existirão sempre situações controvertidas que terão de subir aos tribunais tributários, mas estas deverão, necessariamente, ser uma pequeníssima minoria da ação impugnatória exercida pelos contribuintes. O procedimento tributário tem de ser a sede própria e essencial de resolução da conflitualidade tributária, independentemente desta assumir índole jurídica ou natureza factual. O procedimento tributário representa para o país custos muito inferiores aos que implicam o funcionamento de um tribunal tributário, pelo que é imperioso que o procedimento tributário também no domínio da conflitualidade estritamente jurídica, seja um instrumento real, efetivo e produtivo e não apenas um formalismo inútil e oneroso para o erário público.

Em nosso entendimento tal desiderato só será possível alcançar com uma reforma estrutural e organizativa dos serviços de justiça tributária, que deve passar pela criação de uma Unidade de Justiça Tributária sediada em três cidades (Porto, Lisboa e Beja) e com polos funcionais ao nível dos serviços regionais.

Esta reforma contribuirá para mudar o paradigma da justiça tributária judicial, tornando-se muito mais célere e eficiente e desta forma colocar o país na vanguarda dos países modernos e competitivos. Se apenas se fizer o que se tem feito até aqui, que basicamente tem consistido em alterações legislativas, nada de essencial se modificará.

E a prová-lo está a circunstância de, não obstante o ordenamento jurídico tributário desde 2011 contar com a arbitragem tributária, a situação da justiça tributária ao nível dos tribunais tributários judiciais não teve uma alteração que se possa considerar significativa. Será tanto mais assim, se na análise e avaliação da situação se tiver em consideração a variável assaz importante na temática da conflitualidade, e que consiste na diminuição que se verificou nos últimos cinco anos do número de procedimentos inspetivos com finalidade de verificação e comprovação da situação tributária dos contribuintes, porquanto, são estes que provocam conflitualidade tributária. Se tal redução de ações inspetivas não se tivesse registado, muito provavelmente, a situação dos tribunais tributários ter-se-ia agravado em termos de morosidade e de acumulação de processos.

No tocante à arbitragem tributária entendemos que o seu desempenho tem sido muito positivo, relevante e importante na projeção do país em termos de competitividade económica, na medida em que permite oferecer aos contribuintes e, em particular, aos agentes económicos um instrumento adequado, equilibrado, eficaz e célere para a resolução das situações de conflitualidade fiscal.

Aliás, somos apologistas que já existe experiência suficiente para alargar o âmbito da arbitragem tributária. Na verdade, não compreendemos por que razão a Autoridade Tributária e Aduaneira só está vinculada à arbitragem tributária em relação aos impostos por si administrados, mas se se tratar de um tributo de outra natureza (taxa ou contribuição) administrado pela AT, esta já não está vinculada à arbitragem tributária. Esta situação não faz sentido e é perturbadora do bom funcionamento da justiça tributária, devendo ser revista e alterada. Outrossim, entendemos que a arbitragem tributária deve ser estendida aos conflitos em sede de processo de execução fiscal, designadamente, em sede de processo de oposição judicial com especial enfoque na efetivação da responsabilidade subsidiária.

É caso para formular a pergunta seguinte: o que será preferível, deixar os processos moribundos por muitos e longos anos até chegar um dia a prescrição das dívidas tributárias ou acionar com celeridade a reversão da execução fiscal e ter condições para rapidamente decidir as oposições judiciais. Nós, não temos dúvidas sobre o que será positivo e relevante para o interesse público, para a economia e para a credibilização do sistema de justiça tributária.

O conjunto de medidas que aqui deixamos enunciadas se um dia vierem a ser implementadas contribuirão de forma assaz relevante e positiva para alterar a crítica situação em que se encontra a justiça tributária. Uma mais cé-

lere e eficaz justiça tributária tornará o sistema fiscal mais justo e equitativo e, outrossim, proporcionará a introdução de uma filosofia de efetiva cooperação com as empresas e com os contribuintes alicerçada em reais e concretas relações de confiança e de boa-fé. Este novo paradigma reforçará a estabilidade do sistema fiscal e projetará o país para novos e relevantes índices de modernização e de crescimento económico.

Conclusões

- i) Em termos de estrutura jurídica e de regulamentação normativa o sistema fiscal português é robusto e tendencialmente adequado à satisfação dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos da relação jurídica tributária;
- ii) No plano da tributação o sistema fiscal evidencia algumas insuficiências e estrangulamentos, que concorrem para a sua iniquidade e injustiça, porquanto a carga fiscal, no domínio da tributação sobre o rendimento, incide sobre um número muito reduzido de contribuintes, não obstante algumas das razões que determinam esta situação sejam exógenas ao sistema fiscal;
- iii) As frequentes e sistemáticas alterações legislativas de que os códigos e as leis tributárias são alvo motivam grande instabilidade no sistema fiscal, com reflexos e impactos negativos na atividade tributária, no comportamento dos contribuintes, e fragiliza a relação de cooperação, de confiança e de boa-fé que deve nortear a relação dos contribuintes com a administração tributária;
- iv) Deve ser introduzida na LGT uma norma travão no sentido de condicionar as alterações legislativas a ciclos de três anos, extensiva a todas as leis tributárias, com ressalva das alterações necessárias à execução das medidas políticas do Governo constantes da Lei do Orçamento para o ano económico, em que tais alterações legais sejam propostas;
- v) Em ordem a resolver as incoerências normativas, falta de lógica e inconsistências provocadas pelas inúmeras alterações legais ocorridas aos longo dos anos, bem como a permitir clarificar e/ou a melhorar a regulamentação de determinadas figuras ou institutos jurídico-tributários e, ainda, para simplificar procedimentos, os diplomas legais - LGT, CPPT, RCPITA e RGIT - devem ser alvo de uma revisão global e sistemática;
- vi) Sem prejuízo das garantias dos contribuintes, e em ordem a simplificar o sistema de justiça tributária, devem ser eliminadas as formas de procedimento tributário destinadas a garantir a revisão da matéria tributável, a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, o procedimento próprio contraditório e o procedimento de correção de erros;
- vii) Devem ser redefinidas as causas de suspensão do prazo de caducidade, de suspensão do procedimento de inspeção tributária, bem como deve ser clarificado o efeito das causas de interrupção e de suspensão do prazo de prescrição, em ordem a autonomizar a LGT na determinação da prescrição das dívidas tributárias;
- viii) Deve ser dada prioridade ao poder de inspeção da administração tributária, em ordem a cuidar da verificação e comprovação do cumprimento das obrigações tributárias, bem como da quantificação dos tributos, não devendo o poder de inspeção tributária ser secundarizado pelo exercício de outros poderes;
- ix) Em apelo aos princípios do Estado de direito, deve ser afastada a possibilidade de um contribuinte poder ser condenado ou sancionado pela prática de ilícitos fiscais/tributários sem que a sua situação tributária seja previamente apurada e sem que o contribuinte tenha o direito ao prévio exercício dos direitos Constitucionais, no sentido de obter tutela plena e efetiva para os seus direitos e interesses legalmente protegidos;
- x) Em matéria de prazos para correção da situação tributária deve ser garantida a igualdade de direitos entre a administração tributária e os contribuintes, em ordem a assegurar a igualdade de prazos para a correção de erros, independentemente destes serem praticados pelos contribuintes ou imputados aos serviços da administração tributária;
- xi) A estrutura do procedimento de inspeção tributária deve ser redefinida, bem como deve ser garantido aos contribuintes o direito à livre e espontânea regularização da situação tributária ao longo do decurso do procedimento de inspeção tributária, sem que tal opção possa provocar a diminuição ou redução de direitos ou motivar a renúncia ao exercício de direitos de natureza impugnatória;
- xii) Em ordem a credibilizar o sistema sancionatório tributário devem ser redefinidos alguns tipos legais de ilícitos fiscais/tributários, bem como devem ser reponderadas as molduras sancionatórias, em ordem a penalizar de forma mais gravosa os comportamentos ilícitos motivados, intencionais e reincidentes;
- xiii) No domínio do direito à redução da coima, deve ser reintroduzido no RGIT o princípio da espontaneidade da regularização da situação tributária, não devendo esta ficar dependente da deteção da infração ou irregularidade por parte dos serviços da administração tributária;
- xiv) A tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes deve ser assegurada através de meios impugnatórios adequados a fazer valer o respetivo direito, independentemente dos contribuintes optarem pelo procedimento tributário ou pelo processo judicial tributário;

- xv) No domínio da justiça tributária administrativa devem ser criadas condições organizativas, operacionais e de capacidade de assunção de responsabilidade, em ordem a potenciar as decisões do procedimento tributário, fundadas em ação substantiva, independentemente da matéria controvertida versar sobre fundamentos de facto ou sobre matéria de direito;
- xvi) Os meios administrativos impugnatórios devem ter predomínio na definição da situação tributária dos contribuintes, só devendo chegar aos tribunais tributários as situações jurídicas de elevada complexidade, suscetíveis de interpretações jurídicas diversificadas e que motivem dúvidas sobre a adequada aplicação do direito;
- xvii) Em face da experiência adquirida devem ser alargadas as matérias de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à arbitragem tributária;
- xviii) No processo de execução fiscal deve ser fixado um prazo para declarar a dívida exequenda e acrescido em falhas, um prazo para efetivar a responsabilidade tributária subsidiária em caso de inexistência de bens ou de rendimentos penhoráveis, bem como deve ser fixado o prazo máximo de cinco anos para proceder à liquidação de juros de mora;
- xix) A simplificação das leis tributárias e do exercício da atividade tributária, designadamente com a substantificação das decisões no domínio da justiça tributária administrativa, conduzirão à existência de um sistema fiscal mais justo, equilibrado e vocacionado para determinar a verdade sobre a situação tributária dos contribuintes;
- xx) Um sistema fiscal mais simples e justo potenciará a modernização do país, tornará as empresas mais fortes e a economia mais competitiva e contribuirá para incrementar o crescimento económico.

PARTE 5

CAPÍTULO V

Redução da litigância na área tributária: uma reflexão alternativa

NUNO VILLA-LOBOS*

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA**

* Presidente da Direção do CAAD.

** Coordenadora do Departamento Jurídico do CAAD e Professora Convidada da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa.

Redução da litigância na área tributária: uma reflexão alternativa

Considerações iniciais

O Conselho Estratégico Nacional do PSD endereçou ao CAAD, entidade a quem está legalmente atribuída a organização da arbitragem tributária em Portugal, um convite para participar numa obra coletiva, que tem em vista a promoção de uma reflexão informada em torno da justiça tributária em Portugal e que contará com contributos originários de diversos quadrantes político-partidários. A natureza politicamente abrangente desta publicação não legitima o CAAD a ensaiar uma incursão no plano político.

O presente artigo assume como objeto central a avaliação da influência da *inflação* e dos *padrões de qualidade legislativa* sobre o nível de litigância no domínio tributário. Optou-se por recentrar o debate do *lado da procura* e da identificação de *zonas de elevada pressão* da litigância, que parte de uma abordagem técnica¹, desprovida de qualquer tomada de posição sobre a bondade de soluções legais em concreto, nas suas múltiplas ramificações: ética, política, ideológica, filosófica e económica². A opção por uma abordagem *estritamente técnica*, instrumental e *ideologicamente neutra*, prévia à adoção de concretas medidas legislativas, não prejudica, todavia, uma análise crítica de um tema relativamente esquecido e transversal a todas as forças políticas representadas no Parlamento. A metodologia adotada assume como facto assente o quadro problemático atual de pendências nos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAFs), refletido nas estatísticas disponibilizadas pela Direção Geral de Política da Justiça (DGPI)³, para avaliar uma das suas causas, identificadas em vários estudos e relatórios internos⁴ e europeus⁵ - a *inteligibilidade e estabilidade da legislação tributária*. A perspetiva de análise proposta situa-se, assim, a montante, na identificação dos fatores que estiveram na génese do próprio litígio entre o cidadão/contribuinte e as autoridades tributárias. No quadro em apreço propõe-se, ainda, a análise *das insuficiências ou patologias da simplificação normativa* numa dupla vertente - externa, enquanto consequência do fenómeno da *inflação* e da *poluição legislativa*, e interna, refletida na ausência de articulação normativa e sistemática das diferentes alterações legislativas -, abordadas na literatura como a faceta degenerativa das boas práticas legislativas.⁶ Não se ignora a existência de uma multiplicidade de fatores que podem contribuir para a morosidade processual, como sejam a complexidade da legislação e as dificuldades ligadas aos meios de prova quando se trata de factos tributários plurilocalizados ou quando a concreta determinação da situação tributária dependa de informações fiscais transnacionais. Entende-se que a inflação e a instabilidade normativa, assente num *estado de revisão permanente*, concorrem positivamente para o agravamento dessas dificuldades.

I. Um “novo” paradigma na relação entre o Direito, a Justiça e a Economia

A evolução do *Estado Liberal* para o *Estado de Bem-Estar Social* correspondeu à crise da “racionalidade jurídica”, substituída nas sociedades contemporâneas pela “racionalização dos processos de elaboração legislativa”. Uma mudança de paradigma influenciada pela análise económica do Direito, que o instrumentaliza em obediência a critérios de eficiência e eficácia⁷ e que também se reflete no modo como se relacionam os planos da *Justiça* e

¹ Num estudo desenvolvido para a realidade americana e citado por GOMES CANOTILHO, os dados são reveladores da perceção pública sobre esta matéria, conclui-se que “as propostas vindas do setor judicial são bem-vindas quanto às questões técnicas, mas não quanto às questões políticas” (R. KATZMANN, “Bridging the Statutory Gult between Courts and Congress: A challenge for positive Political Theory”, *Georgia Law Review*, 653, 1991-1992, citado por GOMES CANOTILHO, “Sobre o Clube dos Nomógrafos e a difícil Arte de Legislar no Estado Contemporâneo” *Revista de Ciência de Legislação INA* n.º 50, 2009, p. 12). Embora o CAAD não exerça uma função jurisdicional é sob a sua égide que funcionam os Tribunais Arbitrais Tributários pelo que, por razões de bom senso, deve-se-lhe aplicar idêntico princípio.

² JOÃO CAUPERS, “Dos porquês aos para quês das leis: Existirá uma verdadeira racionalidade legislativa?”, *Cadernos de Ciência de Legislação INA* n.º 50, 2009, p. 89.

³ Cf. Site da DGPI <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Movimento-de-processos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx> (consultado em 28-09-2021)

⁴ Cf. o Relatório Final da Comissão de Reforma do IRC, de 2013, e o Relatório “Justiça e Eficiência: o caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais”, desenvolvido pelo Observatório Permanente de Justiça em 2017.

⁵ Cf. Francisco, José Domingos, “Os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários. Novas Tendências Dogmáticas”, 2016, p. 35 e ss. e bibliografia citada pelo autor.

⁶ CARLOS BLANCO DE MORAIS, *Manual de Legística. Critérios científicos e técnicos para legislar melhor*, Verbo 2007, pp. 89 e ss.

⁷ De acordo esta nova conceção “toda a norma se encontra integrada num conjunto mais vasto, formado por uma constelação de decisões que encaixam umas nas outras e estão ligadas entre si. Assim, a racionalização da produção jurídica inscreve-se num movimento mais geral de racionalização das políticas públicas não sendo mais do que a sua tradução e concretização”. JACQUES CHEVALIER, “A Racionalização da Produção Jurídica” *Cadernos de Ciência da Legislação* n.º 3, 1992, p. 10.

da *Economia*. Na conceção mais tradicional, para a qual “a relação de causalidade direta ou quantificada entre a justiça e o crescimento económico não está demonstrada”⁸, a *morosidade das decisões judiciais* é entendida como um fator negativo, mas apenas no contexto constitucional da garantia de uma tutela jurisdicional efetiva, que pressupõe uma decisão em prazo razoável. No entanto, a própria área científica da *teoria económica da litigância* reconhece que a litigância também é, ela própria, influenciada por causas económicas, debruçando-se sobre a “avaliação dos motivos económicos que podem fazer espoletar casos de litigância”⁹. Na perspetiva dominante¹⁰ aos dias de hoje, o *atraso no funcionamento da Justiça* é analisado à luz do seu *impacto económico*, isto é, como um custo de contexto e fator de desincentivo ao investimento estrangeiro. As medidas da *Justiça Tributária* impulsionadas pelo Memorando da Troika, de 2011, incluindo a arbitragem tributária, são manifestações práticas desta nova perspetiva, que assentando num critério de racionalidade económica não deixa de contribuir para a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva. À data, a situação crítica das finanças públicas nacionais proporcionou o ambiente adequado para a introdução de um fator disruptivo na compreensão ou perceção pública da problemática da *Justiça Tributária*. O enfoque deslocou-se do plano estrito das garantias dos contribuintes e acresceu-lhe uma nova dimensão, que acentuou a importância financeira do fenómeno do bloqueio da *Justiça Tributária* portuguesa. Nas palavras de LÚCIO BARBOSA, a “Justiça Administrativa e Fiscal ficou, de repente, em foco devido à prioridade atribuída aos processos de mais de um milhão de euros no âmbito das medidas da Troika. Qual é o ponto de situação desses processos? Estabelecemos o dia 17 de maio de 2011 como o momento-chave para fazer o ponto de situação desses processos. Foi o dia da assinatura do memorando de entendimento e o dia em que fixámos o número de processos de um milhão de euros. Nesse dia, havia 1328 processos desses pendentes, no valor global superior a sete mil milhões de euros”¹¹.

A influência maioritária de uma *visão economicista do Direito* sobre os padrões de qualidade de legislação é um fenómeno relativamente recente¹², que se vem consolidando, a nível internacional, muito por força das iniciativas promovidas pela OCDE, a partir do início desde século¹³. Ao longo dos anos, este organismo vem lançando “sucessivas iniciativas com vista a promover a qualidade legislativa como elemento essencial a uma boa governação, integrando nos seus exames às economias dos diversos Países uma análise aprofundada sobre o nível de qualidade e eficiência que atinge o sistema de legislação de cada País”¹⁴. De referir ainda que, a partir da Agenda de Lisboa de 2002, a nível nacional também se passou a estabelecer uma relação umbilical entre as medidas de legística e o desenvolvimento da economia e do emprego, ainda que os resultados práticos destas iniciativas não tenham sido imediatos.

O fenómeno da *inflação legislativa*,¹⁵ entendido, na aceção de RODOLFO PAGANO, como fator de *desordem da legislação* de um país, vem sendo analisado sob o prisma do impacto sobre o desenvolvimento económico ou como custo de contexto. Como a expressão o indicia, o fenómeno da inflação legislativa refere-se à *quantidade* e *velocidade* de produção de novas normas jurídicas, analisado criticamente como uma forma de violação da simplificação legislativa. Em bom rigor, a profusão de normas jurídicas não é ideologicamente neutra, podendo até ser intencional ou entendida como uma consequência inevitável e, até certo ponto, desejável, da política de Estado intervencionista, em que os eventuais excessos devam atenuados mediante a utilização de mecanismos de correção formal. Para CARLOS BLANCO DE MORAIS, a “sobrenormação legal é, de todo o modo, observada a partir de diversos ângulos. Um setor mais crítico considera que quanto maior o volume de leis, menor qualidade

⁸ ANTÓNIO HENRIQUES GASPAR, Entrevista ao antigo presidente do STJ, *Jornal Público*, disponível em <https://www.publico.pt/2013/09/12/sociedade/noticia/justica-sofre-a-crise-e-as-consequencias-das-perturbacoes-da-economia-1605640> (consultado em 20-20-2021).

⁹ MIGUEL CARLOS TEIXEIRA PATRICIO, *Análise económica da litigância*, Almedina, 2005, p. 9.

¹⁰ Cf. Relatório da Comissão para a Simplificação Legislativa, publicado in *Revista da Ciência de Legislação*, INA, n.º 30/31, 2002 p. 37, criada pela Resolução do Conselho de Ministros 29/2001, de 9 de março, onde a área tributária é usada como exemplo de “monstruosa desordem da legislação governamental”.

¹¹ LÚCIO BARBOSA, Entrevista ao antigo presidente do STA, *Revista Advocatus* n.º 17, setembro, 2011, pp. 30.e seguintes.

¹² ANA VARGAS, CLÁUDIA RIBEIRO, “Legislar no Século XXI”, *Revista Ciência da Legislação*, INA, n.º 50, pp. 27 e 28.

¹³ Escrevendo no início da década de 90, para JACQUES CHEVALLIER, professor da Universidade Paris II, “A ideia de avaliação atingiu mais recentemente o terreno especificamente jurídico, nomeadamente sob a influência dos teóricos da análise económica do direito. Uma avaliação mais rigorosa da utilidade e da eficácia das regras de direito deve permitir simultaneamente diminuir o número das normas existir e impedir a sua proliferação de futuro” *A racionalização da produção jurídica* in *Revista da Ciência de Legislação*, n.º 3, 1992, p. 20.

¹⁴ Relatório da Comissão para a Simplificação Legislativa, *ob. cit.* p. 37.

¹⁵ Para GEMA MARCILLA CÓRDOBA, *Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación. “la perdida de calidad de las leyes (...) se manifiesta (...) en numerosos aspectos: (...) incorrecciones lingüísticas, falta de sistematicidad, inflación normativa (...)* Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, Madrid, 2005. Por sua vez, RODOLFO PAGANO “Notas sobre as formas de simplificação e de reorganização da legislação em alguns países europeus” in *Cadernos de Ciência de Legislação*, INA, n. 18, p. 23, sugere que a legislação de qualquer país resulta de um equilíbrio entre a ordem e a desordem, sendo que a desordem é composta pelos conceitos de “casualidade, fragmentação, de incoerência, de inflação, de obscuridade da legislação. Quando o pêndulo oscila para o acme da desordem, a sociedade requer medidas capazes de repor alguma ordem ou, pelo menos, uma desordem tolerável”.

terá o Direito, devendo atingir-se, como tal, a meta de um melhor Direito através de um menor número de leis. Trata-se de uma posição que se revê no pensamento clássico segundo o qual um expressivo volume das leis nunca constituiu um bom indício de *salus pública*. Outro setor, mais conformado com a jactância normativa do Estado social, considera que o excesso de normas em circulação constitui um efeito inerente às políticas intervencionistas e à necessidade de satisfazer os interesses e demandas da sociedade pluralista, pelo que a necessidade de legislar deveria ser compensada com uma gestão racional da técnica e qualidade das leis”¹⁶.

II. A litigância em matéria tributária

No quadro particular do Direito tributário, o congestionamento dos Tribunais de primeira instância – e a consequente morosidade das decisões – é hoje genérica e sistematicamente apontado como uma das principais *entropias* ou *anomalias* no funcionamento do sistema de Justiça português¹⁷ e um dos principais obstáculos à internacionalização da economia¹⁸. Em bom rigor, o problema do congestionamento dos Tribunais Tributários deve ser dividido em dois planos: um primeiro preventivo, referente à fase da eclosão do litígio e das suas causas, e um segundo assente nas consequências, *e.g.*, a morosidade e a evolução do número de processos pendentes. Planos que se cruzam, na medida em que um excesso de litigância tende a repercutir-se num aumento das pendências, por força da redução da taxa de resolução processual, definida como a diferença entre o número de processos resolvidos face aos novos processos que surgem,

Tradicionalmente, em Portugal, a análise do problema do congestionamento dos Tribunais privilegia a análise das consequências da litigância ao nível do volume de processos e da morosidade. Motivo pelo qual as medidas de política pública que procuram responder ao problema acabam, não raras vezes, por se resumirem ao reforço dos recursos materiais e humanos. Sem prejuízo da necessidade de reformar a capacidade de resposta, a realidade dos números vem demonstrando que o aumento da oferta poderá, por si só, traduzir-se num aumento da procura, especialmente quando estejam em causa meios de reação que, pela sua proximidade geográfica, a garantia de celeridade e/ou democraticidade no acesso, venham a acolher um nível de contencioso até então suprimido. Este será o caso, a título de exemplo, das mais de quatro centenas de processos de Imposto Único de Circulação, de valor relativamente reduzido, que foram apresentados nos Tribunais Arbitrais nos últimos anos¹⁹.

A fotografia real das pendências em matéria tributária, pese embora continue a encerrar motivos de grande preocupação, é hoje mais positiva do que a apresentada do início deste século. De 2015 a 2020, as estatísticas da Justiça demonstram que o número de processos tributários parados nos Tribunais decresceu de 53277 para 40167²⁰. No mesmo período temporal, se tivermos em consideração apenas processos de impugnação, tecnicamente mais exigentes, a redução é de 22815 em 2015 para 17421 em 2020, ou seja, menos 5394 processos de impugnação nos Tribunais tributários de primeira instância. Para este resultado terão contribuído as medidas extraordinárias consagradas pelo Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, em especial as equipas de juízes criadas para a recuperação de processos pendentes de decisão final nos TAFs, que tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2012, e o regime transitório de migração de processos pendentes na jurisdição estadual, desde 2016, para *arbitragem tributária*²¹. Em comum ambas as medidas apresentam um caráter transitório e resultados relativamente modestos. O caráter inovador de uma medida transitória e as dificuldades de compreensão dos efeitos da migração no processo em curso permitem justificar, em larga medida, um resultado que ficou muito aquém das expectativas, quedando-se, no total dos dois períodos de migração de processos que estiveram em aplicação em 2011-2012 e 2019-2020, por uns dececionantes 151 processos migrados. O contributo efetivo da *arbitragem tributária* para a melhoria do sistema de Justiça não se resume, porém, aos números dos processos migrados ou à redução dos níveis de contencioso suprimido, que encerra, em si mesmo, a concretização mais básicas dos princípios da igualdade no acesso à

¹⁶ CARLOS BLANCO DE MORAIS, *Manual de Legística*, Editorial Verbo, 2007, p. 190.

¹⁷ Diagnóstico assumido pelo legislador no preâmbulo do Decreto-Lei 81/2018, de 15 de outubro: “Ora, a morosidade no funcionamento dos tribunais administrativos e fiscais obsta à realização plena da Justiça e tem também um impacto significativo na vida dos cidadãos e das empresas, afetando de forma determinante a competitividade da economia. É, pois, crítico, melhorar a qualidade da resposta da jurisdição administrativa e fiscal - a sede, por excelência, onde são dirimidos os litígios que opõem o Estado aos cidadãos e onde se discute, muitas vezes, a defesa dos direitos fundamentais e, bem assim, a legalidade da atuação da Administração Pública”.

¹⁸ Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, *Internacionalização e Tributação*, Universidade Lusíada Editora ed., 2012, pp. 127-149.

¹⁹ Cf. os processos arbitrais publicados em https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/index.php?s_juc=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=

²⁰ Cf. <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt>.

²¹ A impugnação judicial é única espécie processual em que, nos termos da lei, os cidadãos podem optar entre a arbitragem tributária e o recurso aos Tribunais Tributários, tendo em consideração o âmbito da Lei de Autorização Legislativa e o recorte do âmbito de competência material previsto no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (cf. art. 2.º).

Justiça e do direito a uma tutela jurisdicional efetiva, ou aos resultados da aplicação de medidas transitórias. Com maior propriedade, o contributo da arbitragem tributária deve ser analisado em função do impacto potencial na redução do número dos novos processos que, entrando nos Tribunais Arbitrais Tributários, aliviaram os números de entradas nos TAFs e concorreram para a subida das taxas de resolução processual. Entre 2015 e 2020, foram apresentados nos Tribunais Arbitrais Tributários do CAAD 4000 pedidos de impugnação, com um tempo médio de resolução de 4 meses e meio, pelo que é legítimo supor, mesmo com o fenómeno da litigância suprimida, que não teria havido uma redução superior a 5000 processos em idêntico horizonte. A análise dos dados estatísticos da arbitragem tributária permite-nos concluir que o grau de especialização e a garantia de um tempo de resposto máxima de 1 ano que o regime potencia produz efeitos diretos e indiretos ao nível da diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes. Numa escala mais alargada, em virtude da celeridade do processo arbitral, a resolução do litígio permite que haja lugar à antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado ou, na hipótese de procedência do pedido, à redução do valor da indemnização a pagar em juros e dos encargos com a prestação de garantia e o patrocínio. A *redução dos custos financeiros* para os contribuintes está diretamente relacionada com a redução dos custos com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal e com os ganhos de certeza e previsibilidade.

A evolução positiva²² verificada nos últimos anos parece, assim, entrar em contradição com o relançamento na agenda político-mediática da polémica sobre a eventual extinção da jurisdição administrativa e fiscal, através da incorporação do Supremo Tribunal Administrativo (STA) no Supremo Tribunal de Justiça (STJ). A especialização jurisdição administrativa e fiscal também concorrerá, de forma positiva, para a obtenção de uma decisão mais célere, aproveitando a experiência prática e a formação específica oferecida no âmbito do Centro de Estudos Judiciários e em fóruns nacionais e internacionais, como sejam as *European Tax Judges Conferences*, promovidas pelo *Deutscher Finanzgerichtstag e.V.* Um investimento na formação e especialização que será perdido se a opção não for a inversa, a de reforçar a jurisdição administrativa e fiscal, dotando-a, por exemplo, de autonomia administrativa e financeira, permitindo-lhe outra flexibilidade na gestão de recursos humanos e materiais. Com efeito, sem nos pronunciarmos sobre a *bondade desta proposta*, e partindo de um plano de *estrita racionalidade*, tendo em consideração as razões anteriormente expostas, sempre se poderá afirmar que não se descortina a razão de ser dessa opção, medida como a “a capacidade, abstrata e prospectivamente avaliada, para alcançar os resultados com ela pretendidos”²³. Por outro lado, a própria organização da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e dos escritórios de advocacia e consultadoria vem demonstrando que a complexidade e tecnicidade da matéria tributária exige hoje não apenas um grau de especialização em função da matéria, mas da categoria de tributo em causa, que foi prosseguido, a título de exemplo, na arbitragem tributária²⁴. Mais se refira que a doutrina, ao invés da integração da jurisdição administrativa e fiscal na jurisdição comum, vem defendendo a necessidade a criação de “Tribunais de base e superiores com competência especializada para dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias e fiscais”²⁵. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA entende mesmo que «tal especialização, se for adequadamente concebida, permite não só uma mais conveniente seleção de Magistrados que integrariam a ordem de Tribunais, mas também uma maior proximidade material em relação à questão jurídica objeto do litígio, diminuindo-se o “tempo de preparação”, concebendo-se mesmo que pudesse existir uma separação em secções (por exemplo, impostos diretos, impostos indiretos, impostos aduaneiros, etc.)». E se a especialização e celeridade na resposta é premente no plano do Direito tributário, será ainda mais essencial no plano da tributação do comércio internacional, em face da evidência empírica da necessidade de desalfandegar e dar um destino à mercadoria que entre nos portos e aeroportos nacionais. Aqui se jogando também a capacidade concorrencial dos operadores económicos nacionais num mercado sem controlos físicos nas fronteiras internas, como é a União Europeia.

A *irracionalidade* da proposta de integração do STA no STJ sai igualmente reforçada pela análise das causas subjacentes ao problema do congestionamento desta jurisdição. Historicamente, o agravamento contínuo das pendências decorreu da conjugação de dois fatores essenciais: por um lado, o aumento significativo da litigiosidade, evidenciado através do número de processos entrados, 16 744 em 2010 (o que representa uma evolução de 60% face ao ano de 2004), e por outro, a redução gradual do número de juízes em exercício de funções nos tribunais

²² No capítulo referente a Portugal do mais recente Relatório da Comissão Europeia sobre o Estado de Direito, publicado em julho de 2021, reconhece-se o problema dos Tribunais administrativos e fiscais, mas sublinha-se a melhoria constante verificada nos últimos anos https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/2021_rdlr_country_chapter_portugal_en.pdf (consultado em 28-09-2021).

²³ JOÃO CAUPERS, *ob. cit.* p. 88.

²⁴ No procedimento de consulta pública para manifestação de interesse em integrar a lista de árbitros do CAAD, os candidatos devem identificar os tipos de tributos nos quais demonstrem ter, pelo menos, 10 anos de experiência. A opção por um grau de especialização por categoria de tributo não é alheia à garantia normativa da prolação da decisão no prazo máximo de 1 ano após a constituição do Tribunal Arbitral.

²⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, *Internacionalização e Tributação*, Universidade Lusfada Editora ed., 2012, p. 16.

tributários. O aumento da litigiosidade é uma tradução natural e necessária do aumento da escolaridade média, do conhecimento e exercício de um direito constitucional e da pressão tributária, especialmente num contexto de crise económica e financeira. Quanto ao número de processos findos verificou-se, em 2011, uma inversão da tendência de crescimento das pendências, com uma taxa de recuperação de 1820 processos em relação a 2010²⁶. Por outro lado, colocando o enfoque na celeridade, a perspetiva defensora da extinção da jurisdição administrativa e fiscal revela-se incapaz de cumprir os objetivos a que se propõe, visto em nada resolver a questão da morosidade, a qual constituiu o fator determinante da hipertrofia desta jurisdição e do desequilíbrio na relação de oferta/procura, com várias consequências negativas, desde logo, a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente garantida.

III. Instabilidade legislativa: o caso específico da legislação tributária

A perceção pública da instabilidade normativa em matéria fiscal em Portugal é um fenómeno endémico²⁷, renovando-se a cada ano, por ocasião da entrada em vigor da lei do orçamento do Estado e dos eventuais orçamentos retificativos. Uma primeira análise quantitativa, do número e impacto das alterações aos principais códigos tributários data de 2014²⁸. Tendo por referência o lapso temporal que media 1989 - data da entrada em vigor da primeira grande reforma da tributação do rendimento em democracia - e 2014, JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e INÊS DUARTE identificaram um total de 492 alterações legislativas, que corresponde, em média, a 19 alterações em cada ano²⁹. O mesmo estudo demonstrou, ainda, que as 492 alterações legislativas produziram um total de 3178 alterações a artigos dos Códigos fiscais. Considerando apenas o Código do IRS, com impacto real na vida dos cidadãos, de 2015 até à data em que se escreve foram objeto, cada um, de 13 alterações, numa média que está próxima das duas alterações por ano, que não tem em conta as múltiplas declarações de retificação e a necessidade de consolidação e republicação integral do diploma. Durante o mesmo lapso temporal os Códigos do IRC e do IVA foram objeto de 17 alterações e diversas declarações de retificação.

No Relatório Final de 2013, a Comissão de Reforma do IRC concluiu que os processos de impugnação eram a espécie de processo que apresentava um peso relativo mais elevado nas classes de duração mais altas e que a grande maioria - cerca de 70% - demorava mais de 2 anos a obter uma decisão em primeira instância. Do mesmo Relatório resultava ainda que nesta forma de processo existe uma elevada percentagem de processos que terminam com uma decisão de forma³⁰. Um facto que não terá sido estranho à opção expressa na Lei de Autorização Legislativa que autorizou o Governo a criar um regime de arbitragem tributária, como uma alternativa jurisdicional à impugnação judicial. Um dos objetivos principais cometidos à arbitragem tributária foi precisamente o de contribuir para aliviar os Tribunais Tributários neste âmbito particular. Uma análise que deve ser feita tendo em atenção uma delimitação fina do respetivo âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais e do âmbito de vinculação da AT à arbitragem tributária.

As alterações à legislação tributária nacional caracterizam-se, em regra, por serem alterações “cirúrgicas”, de determinados artigos em concreto, sem se demonstrar, nos respetivos trabalhos preparatórios, uma necessária visão de conjunto. A título de exemplo refira-se que o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) aprovado em 1999 já foi objeto de 39 alterações, 33 das quais posteriores à entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), para o qual remete, e que o primeiro diploma continua a fazer apelo à figura do “recurso contencioso”³¹ que foi substituída, no segundo, pela “ação administrativa especial”, correspondendo atualmente à “ação administrativa”. A disseminação das normas procedimentais e processuais por vários diplomas, com remissões intrincadas, e ausência de uma visão de conjunto traduz-se, não raras vezes, em “revisões silenciosas”, não intencionais, ou em revogações tácitas, que funcionam como verdadeiros alçapões jurídicos e importantes focos de litigiosidade.

A compilação de informação detalhada e consistente sobre cada uma das alterações dos diplomas tributários

²⁶ Conforme Relatório de Movimento Processual nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância do CSTAF, disponível em www.cstaf.pt “a pendência nos tribunais tributários de 1.ª instância foi registando um agravamento contínuo nos últimos seis anos, em resultado quer da progressiva diminuição do número de juízes em exercício de funções naqueles tribunais (e apesar do reforço do número de juízes operado na 1.ª instância em outubro de 2008), quer do aumento da litigiosidade nesta área”.

²⁷ Cf. <https://expresso.pt/iniciativaseprodutos/o-meu-futuro/2016-10-31-Instabilidade-fiscal-mudou-3178-artigos> (consultado em 28-09-2021).

²⁸ https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab201312_p.pdf (consultado em 28-09-2021).

²⁹ Cf. JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e INÊS DUARTE, “A Instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014”, *Revista Julgar Online*, dezembro, 2015, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/12/20151206-ARTIGO-JULGAR-A-Instabilidade-do-sistema-fiscal-Portugu%C3%AAs-Joaquim-Miranda-Sarmento-e-In%C3%AAs-Duarte.pdf> (consultado em 20-09-2021).

³⁰ Relatório Final da Comissão de Reforma do IRC de 2013, p. 39.

³¹ Cf. a título de exemplo, o artigo 67.º do CPPT.

em vigor em Portugal e a sua análise isolada, de um ponto de vista substancial e numa perspetiva de conjunto, que tenha em causa os fundamentos de política legislativa que a motivaram, é uma tarefa exigente e demorada que, pese embora a sua relevância, não cabe dentro do âmbito do presente artigo. Cumpre, todavia, apreciar o impacto de um número tão expressivo de alterações tendo por referência os fins, objetivos e limites que o próprio legislador cometeu ao sistema tributário, expressos no n.º 1 do artigo 103.º da Constituição e nos artigos 5.º e 7.º da Lei Geral Tributária (LGT). O sistema fiscal deve visar a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. No ordenamento jurídico nacional, a tributação também deverá favorecer o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante e ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência. Mais se refira que o artigo 7.º da LGT determina ainda que a “tributação não discrimina qualquer profissão ou atividade nem prejudica a prática de atos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras”. Com efeito, o procedimento legislativo em matéria tributária, para além dos requisitos formais impostos pela Constituição, deverá ainda observar os objetivos e limites legalmente previstos e prosseguir os fins que lhe estão cometidos, para o que muito contribuirá a inteligibilidade, a estabilidade, o rigor e a clareza da respetiva redação. A transparência do procedimento legislativo ditaria, assim, um maior grau de fundamentação da necessidade de produção e revisão normativa, tendo em consideração os princípios, fins e limites do sistema fiscal.

IV. A ininteligibilidade do conteúdo prescriptivo da norma fiscal como fator de incumprimento

A complexidade e inteligibilidade do conteúdo da norma fiscal é uma das patologias do sistema de justiça tributária, que testa os limites do princípio de que a ignorância da lei não aproveita a ninguém. Um dos exemplos clássicos de ininteligibilidade das normas fiscais é a designada cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, 12 de dezembro. Segundo MÓNICA VELOSA, a “consagração de uma cláusula - de carácter geral no nosso ordenamento veio permitir à Administração Fiscal desconsiderar, para efeitos tributários, os atos ou negócios jurídicos lícitos realizados pelos contribuintes quando se demonstre que os mesmos foram efetuados para elidir a aplicação de certas normas, caso em que a tributação tem lugar de acordo com a norma que se visa elidir. (...) A introdução de uma norma deste tipo, ao permitir desconsiderar os efeitos tributários de atos ou negócios sempre que o contribuinte atua *extra legem*, visa garantir o cumprimento do princípio da igualdade e a da justiça na distribuição dos encargos tributários. Contudo, por se tratar de uma norma de aplicação generalizada facilmente pode comprometer o princípio da segurança jurídica”³². A complexidade da norma prevista em 1998 motivou a aprovação de 3 revisões - em 1998, 1999 e 2000 -, mesmo antes de ser conhecido qualquer caso em que tenha sido objeto de aplicação prática. Do que nos foi possível apurar, a cláusula geral anti-abuso não foi aplicada pela AT durante cerca de 12 anos dos 17 anos que se seguiram à respetiva introdução no ordenamento jurídico-tributário. 5 anos após a prolação da primeira decisão de um Tribunal superior sobre a sua aplicação, assistimos a um aumento exponencial dos casos em que foi objeto de aplicação pela AT, com reflexo no número de litígios apresentados nos Tribunais. Considerando apenas os números dos Tribunais Arbitrais, entre 2012 e 2020 foram decididos 77 processos em que a questão central se prendia, exclusivamente, com a interpretação do artigo 38.º da LGT. A complexidade da redação da norma exigiu um comprometimento adicional da doutrina³³ e da jurisprudência³⁴ na “desconstrução” da cláusula geral anti-abuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, e na identificação dos respetivos elementos de aplicação cumulativa, que será seriamente prejudicado por revisão cíclica da norma. Mais recentemente, a alteração aprovada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que alterou o alcance da cláusula geral anti-abuso, foi entendida como um novo foco potencial de litigância com a AT³⁵.

V. A inflação legislativa e a revogação tácita

A inflação legislativa que não seja acompanhada de uma identificação criteriosa dos diplomas alterados e/ou revogados potencia o erro, o incumprimento e, consequentemente o litígio. A necessidade de uma análise

³² MÓNICA VELOSA, “A cláusula geral anti-abuso na jurisprudência do CAAD”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 5, julho de 2016, pp. 42-49.

³³ GUSTAVO COURINHA, *A cláusula geral anti-abuso no Direito tributário*, Almedina, 2004.

³⁴ Cf. entre outras as decisões dos Tribunais Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 258/2013-T; n.º 180/2014-T; n.º 200/2014-T; n.º 240/2014-T; n.º 315/2014-T; n.º 335/2014-T, disponíveis para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoess/> (consultado em 28-09-2021).

³⁵ Cf. neste sentido Júlio Almeida, “A nova cláusula geral anti-abuso” <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso> (consultado em 28-09-2021).

casuística para se apurar uma eventual revogação tácita de um normativo anterior ou de grau inferior que esteja em contradição, quanto à mesma questão de Direito, com nova legislação, exige um grau de sofisticação técnica que não é compatível com o padrão do homem médio. Um exemplo paradigmático da confluência destes dois problemas práticos, especialmente onerosos para os operadores económicos privados e as próprias autoridades tributárias, é o apresentado pelo Regulamento das Alfândegas, aprovado pelo Decreto n.º 31730 de 15 de dezembro de 1941. Um diploma aprovado durante a vigência do Estado Novo, em que o país se declarava orgulhosamente só, mantém-se em vigor e é aplicável num contexto comercial de uma união aduaneira, assente nos princípios da liberdade de circulação de pessoas, bens e capitais. A adaptação do regime vem sendo levada a cabo através de alterações sucessivas do diploma, num total que perfaz já 56 alterações. Pese embora o número significativo de alterações, a ausência de revogação expressa e a antiguidade dos diplomas pode colocar dúvidas quanto à respetiva conformidade com o Direito aduaneiro europeu, que prevalece sobre o Direito nacional. Na prática, a aplicação do Regulamento tem de “ser aferida individualmente, tendo por referência o normativo em causa”³⁶, numa tarefa hermenêutica especialmente exigente e com elevado potencial de litigiosidade. Ainda no âmbito da tributação aduaneira, a Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46311, de 27 de abril de 1965, foi alterada pelo menos 64 vezes e continua a colocar importantes questões de conformidade com o Direito aduaneiro europeu e de uma eventual revogação tácita de alguns normativos.

Contrariamente à opção de outros países europeus, como a Alemanha que, em face da opção de atribuição de competência exclusiva à União nos domínios da política comercial e da união aduaneira, procedeu à revogação expressa da legislação interna e aprovou um *Customs Management Act*, no qual regula o essencial das matérias deixadas à disponibilidade dos Estados Membros, Portugal manteve em vigor uma parte significativa da legislação aduaneira anterior à adesão. Uma opção que deixa ao intérprete – seja o juiz, o funcionário da Alfândega ou o próprio operador económico – a tarefa de aferir, em cada caso, se a mesma é conforme com o Direito europeu ou se, pelo contrário, se encontra tacitamente revogada, com prejuízo para a certeza, a segurança jurídica e a aplicação uniforme do Direito europeu e com o potencial de litigiosidade que lhe é inerente.

No plano fiscal igualmente problemática é a sucessão no tempo de diplomas que não preveem a revogação expressa da regulamentação anterior. Um exemplo recente é o da isenção do Imposto sobre as Transações Onerosas de Imóveis (IMT) aplicável à aquisição de imóveis por fundos de investimento. A problemática centrava-se na questão de saber se a isenção de IMT, introduzida no artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) pela Lei que aprovou o Orçamento do estado para 2007 teria, ou não, revogado a isenção de Sisa (IMT) constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, e, se sim, se essa revogação teria sido expressa ou tácita. A pertinência da questão em apreço decorre, desde logo, do facto de nos termos do artigo 7.º, n.º 1 do Código Civil, a regra geral em matéria de cessação da vigência da lei prever que “quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei”. Chamado a pronunciar-se sobre esta questão, no Processo n.º 544/2016-T o Tribunal Arbitral concluiu que o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, não continha qualquer indicação de que o seu artigo 1.º pretendia ter uma vigência temporária e que as sucessivas alterações ao Código do IMT não previam a sua revogação expressa, transferindo-se para o aplicador do Direito a tarefa da aferição de uma revogação tácita, que entendeu não ser o caso nos autos em apreço. No caso dos autos, como em toda a matéria fiscal e aduaneira, a “existência de regras de reconhecimento, orientadas para a identificação clara e precisa das normas que se encontram em vigor no ordenamento jurídico e das que já foram expressa ou tacitamente revogadas, reveste-se do maior significado, desde logo do ponto de vista do princípio da legalidade, designadamente na sua dimensão de legalidade tributária, afirmando a exigência de segurança jurídica e proteção da confiança ínsita no princípio constitucionalmente estruturante do Estado de direito. Os cidadãos, os agentes económicos e os operadores jurídicos devem poder saber com certeza quais as normas que estão e quais as que não estão em vigor no ordenamento jurídico. O artigo 7.º do Código Civil estabelece então três critérios alternativos de revogação, cujo preenchimento ou não tem relevantes implicações no caso concreto” (Decisão Arbitral do Processo Arbitral n.º 544/2016-T).

VI. O fenómeno e os desafios das designadas normas fiscais interpretativas

O fenómeno da inflação legislativa não é alheio à proliferação das designadas normas fiscais interpretativas em que o legislador, confrontado com a aplicação da norma num sentido que não corresponde à intenção legislativa originária, porventura imperfeitamente expressa, entende dever fixar o entendimento normativo pretendido. No quadro particular do Direito tributário, a proliferação destas normas coloca questões sensíveis no plano da segurança jurídica, em particular da proibição da retroatividade fiscal prevista nos termos da Constituição. Mais se refira que a necessidade de previsão de normas interpretativas é a tradução de uma técnica legislativa que se mostrou incapaz de garantir a prossecução dos fins que lhe foram cometidos.

³⁶ Neste sentido cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu*, Universidade Católica Editora, 2020, p. 51.

A aplicabilidade do princípio da retroatividade fiscal às normas interpretativas não reúne consenso doutrinário e jurisprudencial, com um elevado potencial de litigiosidade. Para SALDANHA SANCHES, citado na decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 421/2018-T³⁷, “antes da revisão constitucional era admissível, em tese, a retroatividade das leis verdadeiramente interpretativas, a apurar com recurso a uma ponderação da gravidade da lesão da confiança e dos valores visados e subjacentes à lei interpretativa. Para tal conclusão, militava a circunstância de a Constituição não impor qualquer proibição generalizada de retroatividade, mas somente aquela que violasse de modo inadmissível, a confiança e a segurança jurídica. A situação modificou-se com a revisão constitucional de 1997, alteração que, na sua ótica, mesmo quando estejamos perante uma lei verdadeiramente interpretativa, a hipótese encontra-se abrangida pela proibição constitucional de retroatividade”. Em sentido oposto, outro setor da doutrina entende que “as leis interpretativas não violam *ipso facto* o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, tudo depende da ponderação que se efetue entre a proteção da confiança dos contribuintes e a imperiosidade na obtenção de receitas fiscais”. No entendimento de DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, «As normas interpretativas não são verdadeiras normas jurídicas, mas antes regras de caráter “pedagógico”. Pergunta-se se a interpretação feita pelo legislador de uma norma anterior é válida para as situações de facto anteriores à publicação de tal interpretação. Em princípio, será válida: não se está perante uma norma jurídica em sentido próprio; e a norma aplicável é a interpretada, não a interpretativa. Mas só assim será, se a norma interpretativa se limitar a fixar o sentido dominante que era atribuído à norma interpretada. Caso contrário, estar-se-á, a coberto de uma *pseudo-interpretação*, a criar uma norma com caráter retroativo»”. A nível jurisprudencial, no Processo n.º 421/2018-T, o Tribunal Arbitral entendeu que “o cerne da questão de constitucionalidade aqui suscitada consiste, antes, no saber se as leis interpretativas que vinculem retroativamente o intérprete contendem com a retroatividade proibida na Constituição. Ora, os fundamentos de proibição da retroatividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afetada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham que o ser. Mas tal segurança também é afetada onde o seja a vinculação do Estado pelo Direito que criou, através de alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente. Desta sorte, se é verdade que as leis autenticamente interpretativas, não abalam, verdadeiramente, as expectativas concretas anteriores dos destinatários das mesmas, no caso de a interpretação tornada vinculativa já ser conhecida e tiver sido mesmo aplicada (...), todavia, mesmo nesses casos, a vinculação interpretativa que tais leis comportam, ao tornar-se critério jurídico exclusivo da aplicação do texto anterior da lei, modifica a relação do Estado, emitente de normas, com os seus destinatários. A exclusão pela lei interpretativa de outras interpretações propugnadas e já aplicadas noutros casos (como acontece na situação presente) leva a que o Estado possa a posteriori impedir que o Direito que criou funcione através da sua lógica intrínseca comunicável aos destinatários das normas, permitindo que interfira na interpretação jurídica um poder imperativo e imediato que altera o quadro dos elementos relevantes da interpretação jurídica. Nesta medida, poder-se-á entender que a lei interpretativa, ainda que autêntica, ao pretender vigorar para o período anterior à sua emissão, nos termos do artigo 13.º do Código Civil, altera o contexto de auto vinculação dos órgãos de aplicação do Direito ao Direito e, consequentemente, afeta a segurança dos destinatários das normas protegida por uma proibição (constitucional) de retroatividade. Haverá, consequentemente, nesta última situação, uma garantia de segurança mais forte inerente à proibição de retroatividade».

VII. A importância do papel uniformizador da jurisprudência

SUZANA TAVARES DA SILVA defende que “a eficiência da justiça tributária (e, consequentemente, a performance funcional dos respetivos tribunais) enfrenta (...) desafios que são específicos dos litígios tributários”³⁸. De entre os desafios identificados a autora identifica “a produção pela Administração Tributária de um volume massificado de atos que podem dar origem a impugnações judiciais; atos que se repetem periodicamente enquanto a questão de base (a interpretação da norma que lhe serve de pressuposto fundamentador ou a sua conformidade com o direito constitucional, europeu ou internacional, que são seus parâmetros de controlo) não alcança uma solução definitiva (seja por declaração de inconstitucionalidade da norma, seja por decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia que fixe uma interpretação em conformidade com o direito europeu, seja por alteração legislativa)”. A importância da jurisprudência como fonte mediata de Direito e, em particular, da uniformização de jurisprudência, deverá ser igualmente sublinhada no desenho das vias de recurso e na publicação tempestiva das decisões dos Tribunais. A atual *falta de sintonia* entre a jurisprudência e a legislação tributária, fruto das longas pendências dos processos, vem contribuindo para a diminuição da relevância prática da jurisprudência enquanto

³⁷ Cf. <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=38&id=4029> (consultado em 28-09-2021).

³⁸ SUZANA TAVARES DA SILVA, “O combate à morosidade da justiça tributária: do cometimento de pendências para a arbitragem tributária à criação de ADR”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 10, janeiro 2019, p. 46.

fonte mediata de Direito no plano da prevenção de litígios tributários, com custos não despreciables.³⁹ JOÃO TABORDA DA GAMA alerta ainda para o facto de que a “inadmissível demora da decisão na primeira instância fiscal é acompanhada da não publicação das suas decisões. Isto quer dizer que as primeiras decisões publicitadas são as dos TCAs ou do STA – na prática, temos decisões sobre normas que estavam em vigor há mais de dez anos. Dito de outro modo, aconselham-se clientes, formam-se magistrados, advogados ou consultores fiscais, sem o apoio imprescindível da jurisprudência fiscal”. Outro efeito positivo encontra-se na possibilidade da administração tributária poder “emendar à mão” e alterar procedimentos e/ou entendimentos, sustentando a emissão de novos atos desconformes com jurisprudência entretanto firmada, ou corrigindo/decidindo os processos pendentes em favor do sujeito passivo. A título de exemplo vejam-se os casos da tributação no âmbito da verba 28 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo (TGIS), da isenção do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) no âmbito dos processos de insolvência ou da tributação em IVA de peças de próteses dentárias, decididos, em primeira instância, nos Tribunais Arbitrais. No primeiro caso a Autoridade Tributária determinou que fosse proferido despacho favorável ao contribuinte nos procedimentos administrativos pendentes de decisão ou, sendo o caso, se procedesse à revisão oficiosa da liquidação que se encontrasse pendente nos Tribunais e que não fosse apresentado recurso nos processos judiciais decididos em primeira instância⁴⁰. De acordo com os dados divulgados pela AT⁴¹, no caso da verba 28 da TGIS foram retirados dos Tribunais 240 processos. A orientação fixada nos Despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 6/2017-XXI, de 13 de janeiro, e n.º 14/2017-XXI, de 26 de janeiro, que fundamentou a retirada de um elevado número de processos dos Tribunais, relativamente aos quais já havia sido firmada jurisprudência constante no sentido oposto ao entendimento propugnado pela AT, deve passar a ser entendida como um procedimento regra, a seguir, a mais breve trecho, e como uma exceção, de resposta tardia, como consequência da pressão mediática. A celeridade da resposta jurisdicional também permite a adaptação e alteração de procedimentos pelo próprio contribuinte em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada.

A segurança e previsibilidade do conteúdo dos atos que se repetem periodicamente proporcionada pela uniformização jurisprudencial da interpretação da norma que lhe serve de pressuposto fundamentador ou a sua conformidade com o Direito constitucional, europeu ou internacional, que são seus parâmetros de controlo, não foi alheia à mais recente alteração do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) que previu a possibilidade de um recurso direto da decisão do Tribunal Arbitral quando esteja em oposição com outra decisão de um Tribunal Superior ou de outro Tribunal Arbitral. Até à revisão do RJAT de 2019, na prática, e relativamente a matérias novas, eram publicadas decisões arbitrais sem que a questão ainda tivesse sido apreciada nos Tribunais superiores. Esse foi o caso, designadamente, da aplicação da cláusula geral anti-abuso em sede de IRS que, após uma década de previsão legal relativamente inócua, passou a ser objeto de aplicação frequente pela AT. Quando esta questão era apreciada pelos Tribunais superiores, já os Tribunais Arbitrais haviam proferido inúmeras decisões em sentido não inteiramente coincidente⁴². A possibilidade de recurso direto para o STA permite obviar à manutenção na ordem jurídica de interpretações e decisões contraditórias, com importantes ganhos de certeza e segurança jurídica.

À arbitragem tributária deve, assim, ser igualmente reconhecido o mérito de contribuir para um “efeito preventivo na eclosão de litígios”, no sentido em que a celeridade na prolação e publicação das decisões arbitrais assegura a tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, que recupera o seu papel de verdadeira fonte mediata de Direito, com efeitos a montante na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes. Uma opção que poderá, porventura, ser estendida à oposição entre decisões dos tribunais administrativos e fiscais cuja urgência só não será maior em virtude do incumprimento reiterado da prescrição da publicação tempestiva das sentenças destes tribunais o que não se compreende num Estado de Direito Democrático. Apelando uma vez mais, às palavras de JOÃO TABORDA DA GAMA, que se subscrevem, sem reservas, “[é] sempre ilógico que a decisão de um Tribunal, judicial ou arbitral, seja secreta. É, além disso, democrática e constitucionalmente ilegítimo o segredo de atos arbitrais que, no âmbito da função jurisdicional, dirimam um litígio em que, direta ou indiretamente, esteja em causa o interesse público ou, o que é dizer quase o mesmo por outras palavras, o dinheiro dos contribuintes. Julgar de modo secreto não é julgar. Julgar tem a sua razão de ser, causa e legitimidade no espaço público, na possibilidade de controlo pela comunidade do conteúdo material da decisão, da independência do julgador e do comportamento da parte. Quando a Constituição manda que se administre a justiça em nome do povo

³⁹ JOÃO TABORDA DA GAMA, “As Virtudes Escondidas da Arbitragem Fiscal”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 1, 2014, p. 13.

⁴⁰ Cf. os Despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 6/2017-XXI, de 13 de janeiro, e n.º 14/2017-XXI, de 26 de janeiro (que alterou o ponto II da Circular n.º 10/2015), os Processos Arbitrais n.º 769/2016-T, e 4/2017-T, 26/2017-T e os recursos para o TCA-Sul n.º 09741/16 e n.º 8994/15, em que a AT apresentou um requerimento de desistência.

⁴¹ Cf. intervenção da Dra. Cristina Bicho, Subdiretora-geral da área da Justiça Tributária e Aduaneira, na conferência “Pacto para a justiça fiscal” promovida pelo CAAD e pela Nova Direito, disponível <https://www.youtube.com/watch?v=tTZYe9lFdTI> (consultado em 28-09-2021).

⁴² Para mais desenvolvimentos cf. Mónica Ferreira, “A cláusula geral anti-abuso na jurisprudência do CAAD”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 5, junho, 2016, pp. 42-49.

não pode querer significar outra coisa que não inclua a possibilidade desse mesmo povo saber quem julga, o que julga e como julga”⁴³. Os Tribunais aplicam o Direito em nome do povo que sem o acesso às suas sentenças fica privado da compreensão da respetiva aplicação, devendo por isso ser garantida a publicidade obrigatória, de acesso livre, de todas as sentenças dos Tribunais Tributários, eventualmente expurgadas dos elementos de identificação das partes. Ainda no quadro da arbitragem tributária, igualmente positiva é a possibilidade de acesso direto ao Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia, especialmente no quadro dos impostos harmonizados a nível europeu, como é o caso do IVA⁴⁴. Os dados publicados nos relatórios do TJ ao longo dos anos vêm demonstrando que os Tribunais Tributários de primeira instância só muito raramente optam por apresentar um pedido de reenvio prejudicial facultativo, na medida em que estão em causa Tribunais de cujas decisões cabe recurso. Em sentido oposto, tendo em consideração o princípio geral de irrecorribilidade, os Tribunais Arbitrais têm optado por apresentar um pedido de reenvio sempre que esteja em causa a interpretação de uma norma de Direito Europeu. Desde a entrada em vigor do RJAT, e até à data em que se escreve, os TAT apresentaram, no total, 24 pedidos de reenvio prejudicial, 11 dos quais em matéria de IVA⁴⁵. Ao decidirem em primeira e, por regra, em última instância, num prazo geral inferior a cinco meses, os Tribunais Arbitrais Tributários apresentam-se hoje como uma das vias de acesso ao TJ mais céleres da União, com vantagens não despidiendas ao nível da uniformização da interpretação e aplicação do Direito Europeu, resolvendo a questão logo em primeira instância.

A evolução do Direito europeu em geral, e da harmonização fiscal em particular, tem sido fruto de algum voluntarismo do TJ, com especial impulso do mecanismo do reenvio prejudicial, que potencia um verdadeiro diálogo jurisprudencial com os Tribunais dos diversos Estados Membros⁴⁶. O acesso direto dos Tribunais Arbitrais Tributários ao TJ, num prazo inferior a seis meses após a apresentação do pedido, apresenta-se como uma vantagem adicional do regime que vem contribuindo, de forma significativa, para a uniformização da interpretação do Direito Europeu⁴⁷. A celeridade da resposta também contribui para uma adaptação de procedimentos por parte da AT e dos próprios operadores económicos, com reflexos ao nível da eficiência da gestão, da previsibilidade e do nível de litigiosidade. De sublinhar ainda que, em alguns casos, a decisão de reenvio do TAT determinou a suspensão da instância de recurso nos Tribunais Superiores e determinou a inflexão de jurisprudência nacional aparentemente consolidada. A título de exemplo, no processo n.º 0157/14, que corria termos no STA, o Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de dever ser suspensa a instância até ser conhecida a decisão a proferir pelo TJ quanto às questões suscitadas no Processo Arbitral n.º 96/2013-T, o que veio a ser determinado pelo Tribunal. O mesmo entendimento foi igualmente seguido processo n.º 01866/13. Neste último aresto, decidido o reenvio apresentado pelo TAT e publicada a respetiva decisão, o STA considerou que “[t]endo em conta a interpretação dada pelo TJ no Processo n.º C-256/14, de 11/06/2015, incide Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (TOS) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela fornecedora às entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais”, pondo termo a uma querela que se arrastava nos Tribunais pelo menos desde 2013, a julgar pela data das decisões recorridas identificadas pelo Tribunal de recurso. Mais se refira que, nos casos em apreço, a opção pela suspensão da instância até à prolação da decisão do TJ também permitiu evitar a eventual prolação de decisões contraditórias, penalizadoras da certeza e segurança jurídica, penalizadora do investimento.

Em face do exposto, uma opção legislativa que passe por tornar mais claro o sentido das normas e a revisão das orientações genéricas e dos procedimentos do aplicador do Direito, em concordância com a jurisprudência consolidada existente diminuirá o potencial de litigiosidade e, consequentemente, do recurso aos Tribunais.

⁴³ JOÃO TABORDA DA GAMA, “As Virtudes Escondidas da Arbitragem Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 13 e ss.

⁴⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Contributo dos Tribunais Arbitrais Tributários para a uniformização da interpretação do regime comum do IVA”, *Estudos de Conciliação, Mediação e Arbitragem*, AEUM, coordenação de Isabel Celeste Fonseca, pp. 47-71.

⁴⁵ O número de reenvios apresentados pelos Tribunais Estaduais portugueses não consta dos dados oficiais publicados pela DGPJ. Para uma análise da evolução do número de reenvios apresentados pelos Tribunais nacionais cf. NUNO PIÇARRA E FRANCISCO PEREIRA COUTINHO, “A Europeização dos Tribunais Portugueses”, *Working Paper*, n.º 18, Instituto Português de Relações Internacionais, Universidade Nova de Lisboa, 2006; e RENATA CHAMBEL MARGARIDO, “O Pedido de decisão prejudicial e o princípio da cooperação jurisdicional”, *Working Papers da FDUNL*, n.º 8/99, 1999, disponíveis em www.fd.unl.pt (consultado em 28-09-2021).

⁴⁶ NUNO PIÇARRA E FRANCISCO PEREIRA COUTINHO, “A Europeização dos Tribunais Portugueses”, *Working Paper*, n.º 18, *ob. cit.* Os dados estatísticos citados estão disponíveis em https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-06/ra_2016_pt_web.pdf (consultado em 28-09-2021).

⁴⁷ Sobre a questão do IVA cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Contributo dos Tribunais Arbitrais Tributários para a uniformização da interpretação do regime comum do IVA”, *ob. cit.*, pp. 47-71.

Considerações finais

O congestionamento dos Tribunais administrativos e tributários de primeira instância e a consequente morosidade das decisões é hoje assumido, a nível interno e internacional⁴⁸, como uma das principais patologias no funcionamento do sistema de Justiça português, caracterizado pela incapacidade de resposta face ao crescimento do número de litígios, com refrações negativas no plano individual, dos contribuintes, e no plano coletivo, do erário público e da competitividade da economia nacional. Em 2013, o Relatório Final da Comissão de Reforma do IRC deixava patente que “o mau funcionamento da justiça foi sistematicamente identificado pelo universo das empresas inquiridas como aquele que mais dissuade o investimento em Portugal (em 2011, apenas ultrapassado pela carga fiscal incidente sobre os sujeitos passivos)”⁴⁹. Dois anos mais tarde, o *European Tax Survey*⁵⁰, divulgado pela consultora *Deloitte*, em 2015, demonstrava que “97% dos inquiridos portugueses considera existir um elevado grau de instabilidade fiscal”, acentuando a importância da “certeza, estabilidade e simplificação” da legislação Tributária.

A tradicional análise do problema das pendências sob o *ângulo da procura* evidenciou a relação de causalidade necessária entre, por um lado, a instabilidade ou irrequietude da legislação tributária, corolário da inflação legislativa, e o fenómeno da litigância. A instabilidade em torno da legislação tributária condiciona a racionalidade das opções de investimento de pessoas e empresas e potencia o incumprimento pelo desconhecimento, penalizando, sobretudo, os pequenos contribuintes, esmagados pelo automatismo das liquidações e sem possibilidade económica de consultarem escritórios de advogados ou consultoras. Dir-se-á, todavia, que em certo *nível de instabilidade normativa*, aqui entendido como a adaptação da legislação à dinâmica social, da evolução tecnológica e científica e do comércio internacional, deverá ser assumida como consequência inevitável num contexto em que as transformações se seguem a um ritmo sem precedentes na história da humanidade. Uma constatação fática que será deveras evidente nos domínios, por exemplo, da tributação aduaneira e da luta contra a fraude e a evasão fiscal, corrosiva da base tributária dos Estados e altamente lesiva da concorrência leal. A determinação do nível ideal de instabilidade ou de produção e alteração, ou revisão, normativa não será de fácil determinação, nem se antevê a possibilidade de criação de um padrão único transponível para todas as categorias ou tributários. Em todo o caso, assumindo a *estabilidade legislativa* como um valor em si mesmo, com refrações positivas no plano individual e coletivo e como pressuposto dos princípios da celeridade, da certeza e da segurança jurídica, ínsitos num Estado de Direito, qualquer alteração legislativa deve ser justificada em função dos fins do sistema fiscal, abrindo o debate à comunidade. No plano normativo, as alterações da legislação tributária podem assentar em motivações financeiras, terem em vista a consolidação orçamental ou a correção de desequilíbrios orçamentais herdados do passado. Por outro lado, as motivações contra cíclicas que justificam o recurso a medidas fiscais para estabilizar a economia num contexto de crise também não são estranhas ao ordenamento nacional⁵¹. No caso português, MANUEL COUTINHO PEREIRA e LARA WEMANS consideram que “a principal motivação para as alterações legislativas com incidência nos impostos em Portugal ao longo da última década foi o cumprimento das regras do Pacto de Estabilidade e Crescimento”⁵². Numa nota mais positiva, as alterações tributárias podem contribuir para o aumento do potencial de crescimento da economia, como será o caso, em nossa opinião, da reforma da legislação aduaneira de fonte interna. Neste âmbito, mais do que uma revisão pontual, em Portugal, a regulação aduaneira deixada na esfera dos Estados Membros carece de uma reforma profunda que passe, em primeiro lugar, pela identificação de todos os diplomas e normas, alguns da década de 40, que estejam em vigor e aplicação e, num segundo momento, pela aprovação de um corpo normativo único, sistemático e coerente, que recolha contributos da academia, das ordens e associações profissionais e dos operadores jurídicos em geral. Os ganhos de eficiência para as administrações aduaneiras e para os operadores económicos há muito que o justificam, como fator necessário de competitividade da economia nacional e atração de investimento externo.

A resposta ao problema de desequilíbrio identificado entre oferta e procura de justiça nos Tribunais tributários poderá assentar em políticas que atuem do lado da oferta - baseadas na vertente dos recursos humanos ou materiais - conjugadas com políticas que permitam atuar do lado da procura, relativamente negligenciado. De referir,

⁴⁸ Neste sentido veja-se a posição da Comissão Europeia, expressa no Capítulo dedicado a *Portugal* no relatório anual de 2021 sobre o Estado de direito na União Europeia, disponível em [https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/upholding-rule-law/rule-law/rule-law-mechanism/2021-rule-law-report-t/2021-rule-law-report-communication-and-country-chapters](https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/upholding-rule-law/rule-law/rule-law-mechanism/2021-rule-law-report/t/2021-rule-law-report-communication-and-country-chapters) (consultado em 28-09-2021).

⁴⁹ Versão integral disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf> (consultado em 28-09-2021).

⁵⁰ <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/empresas-procuram.html> (consultado em 28-09-2021).

⁵¹ Cf. Plano Europeu de Recuperação Económica de 2009.

⁵² Boletim Económico do Banco de Portugal de outubro de 2013, disponível em https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab201312_p.pdf (consultado em 28-09-2021).

todavia, que ao propormos que se recentre a discussão do lado da procura não se ignora que o ponto mais alto das pendências resultou da combinação entre um *sub-investimento público* nos Tribunais Tributários e um aumento exponencial de litigância, fomentado por opções legislativas questionáveis ao nível do alargamento artificial deste âmbito de jurisdição. A atuação do lado da procura, numa fase preventiva em face da eclosão do litígio, deverá passar, em primeira linha, por uma aposta na formação e na especialização de todos os intervenientes no procedimento legislativo, começando num primeiro momento pela oferta de formação nos cursos de direito, gestão, contabilidade, finanças e economia e nas mais diversas ordens profissionais. Num segundo momento, dever-se-á apostar na criação, promoção ou incentivo de programas de formação específica em legística na área especial do Direito tributário ao nível do Parlamento, da Presidência do Conselho de Ministros e da DGPIJ, em parceria com universidades e organizações da sociedade civil, que permitam diagnosticar a especificidade do modo de elaboração de leis em matéria tributária. A especificidade e especialidade do Direito tributário e os impactos das políticas públicas em matéria tributária no erário público, nas opções empresariais de investimento e na própria definição individual de aforro, justificam a necessidade de se garantir, que o legislador, enquanto ente coletivo, esteja capacitado para compreender as diferentes decisões e influências que ditam o desenho do sistema tributário, como um todo, e dos diversos tributos que os compõem. Para o efeito, muito contribuirá a tomada em consideração, em cada alteração da legislação, da arquitetura do sistema no seu todo e da função particularizada que cada tributo desempenha neste desenho global, tendo presente a necessidade de conhecimento multidisciplinar que permita equacionar a necessidade de reformas e/ou desenho de novas soluções. O legislador deverá ainda demonstrar a intencionalidade de uma eventual “revisão silenciosa” ou por remissão, que funcionam hoje como um verdadeiro alçapão jurídico e um importante foco de litigiosidade.

Um último ponto, que nos permite concluir com uma nota positiva, assenta no reconhecimento de que, não obstante o atual nível de pendências ainda ser elevado, nos últimos cinco anos, se verificou uma tendência consistente de melhoria do problema. Com efeito, a capacidade de resposta dos Tribunais tributários tem conseguido acompanhar o crescimento de litígios nesta área, com taxas de resolução processual superiores aos 100%. A grande dificuldade estará, neste âmbito, no *stock* acumulado e na aplicação, nos processos mais antigos, de legislação que, não raras vezes, já foi objeto de múltiplas alterações, transformando o trabalho do juiz num verdadeiro exercício de arqueologia jurídica. Para os bons resultados dos últimos anos ao nível das taxas de resolução processual terá contribuído o regime de arbitragem tributária, com potencial e capacidade para acolher um número crescente de processos, se essa for a vontade do legislador, mediante o esclarecimento normativo da arbitrabilidade das designadas contribuições especiais e extraordinária e dos impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, designadamente o IVA.

PARTE 5

CAPÍTULO VI

**A contínua reforma
do contencioso tributário
(ou: o contribuinte em
primeiro lugar)**

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

A contínua reforma do contencioso tributário (ou: o Contribuinte em primeiro lugar)

(i) Introdução

É seguro afirmar que o contencioso tributário sempre se pautou por especificidades próprias, albergando em si uma dualidade de regimes que se consubstancia hoje num compromisso entre o procedimento administrativo e o processo civil.

Apesar de ser expectável que um processo que tem como “contraparte” uma entidade pública seja, em tudo, semelhante ao regime que decorre do Código do Procedimento Administrativo e do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, é possível identificar, ao longo da legislação procedimental e processual tributária (quer na Lei Geral Tributária, quer no Código de Procedimento e de Processo Tributário) inúmeras semelhanças com o que vem disposto no âmbito do procedimento administrativo e do processo civil e remissões diretas para o Código Civil e para o Código de Processo Civil.

É nesta oscilação entre um contencioso de matriz privada e um contencioso de matriz pública que tem vindo a evoluir e a ser aplicado o contencioso tributário. E tem sido também, neste contexto que o legislador tem vindo a projetar e a efetuar diversas alterações aos regimes e institutos existentes, numa tentativa de harmonizar e simplificar a relação litigiosa entre os sujeitos passivos e a Administração tributária, numa tentativa de minimizar os litígios e de permitir uma mais rápida e eficaz resolução daqueles que venham a ocorrer.

Foi neste contexto que surgiu, em 2009, o Grupo de Trabalho que elaborou o Relatório para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf) e, mais recentemente, o Grupo de Trabalho para melhorar a relação entre a Administração tributária e os contribuintes (Despacho 4223/2018, 2018-04-26 - DRE), onde tive o privilégio de trabalhar com¹ António Carlos dos Santos no Relatório do Grupo de Trabalho para o estudo da política fiscal – competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, enquanto coordenador do sub-grupo do “Procedimento, Processo e Relações entre administração tributária e os Contribuintes” (em relatório de 834 páginas, que estas matérias ocupam cerca de 200)

Dos estudos aí efetuados resultaram diversas sugestões de alteração ao processo e ao procedimento tributários, algumas das quais foram já sendo aprovadas, designadamente a aproximação do regime dos recursos ao do processo administrativo, a criação de um (novo) defensor do contribuinte ou a alteração de alguns prazos. Porém, muitas outras propostas ficaram por concretizar, continuando, tanto quanto nos parece, a ser fonte necessária para uma reforma continua do Contencioso Tributário que, não sendo profunda, nem estrutural (como se afigura importante) permita imprimir, ao procedimento e ao processo tributários, maior coerência e mais segurança, na perspetiva, a que se destina, das garantias dos contribuintes, recolocando em primeiro lugar.

Dos diversos estudos e avaliações que o legislador foi efetuando ao longo destes anos resultaram diversas medidas e sugestões com vista a resolver os problemas que foram sendo detetado, mormente pela Administração tributárias, e que se julga estarem na origem de alguns dos litígios que estão em curso, quer junto da Administração tributária, na fase de procedimento administrativo, quer nos tribunais judiciais e, mais recentemente, arbitrais.

Nesta curta reflexão com algumas notas avulsas sobre o contencioso tributário, propomo-nos percorrer algumas das medidas que não foram implementadas, tentando demonstrar a sua importância e o impacto positivo que a sua concretização poderia propiciar.

(ii) As dificuldades de interpretação e aplicação das leis fiscais

São apontadas dificuldades **várias** na interpretação e aplicação das leis do contencioso tributário, especialmente em matéria de execuções fiscais, atenta a dificuldade em harmonizar o disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário e o Código de Processo Civil.

Considerando que isso aumentaria a transparência e evitaria litígios, as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário deveriam remeter, direta e expressamente, tanto quanto fosse possível, para as normas, concretas, do Código Processo Civil, que aí também se aplicam, de forma a limitar o recurso a outras normas, subsidiárias e aplicáveis nos “casos omissos” previstos pelo artigo 2.º do **Código de Procedimento e de Processo Tributário** e com vista à aplicação, em especial, das normas do processo executivo comum que, pelas diferenças com o processo de execução fiscal, tornam a tramitação deste último, no mínimo, confusa.

Seria, ainda, de considerar critérios próprios e bem mais claros sobre o que deve ser regulado pela Lei Geral Tributária e pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, assim como noutros institutos da legislação

¹ Em homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos.

especificamente tributária dos vários impostos, eliminando a tendência dos últimos anos para incluir, nos Códigos tributários, normas que pelas suas características, têm lugar pré-destinado na legislação tributária, como é o exemplo da caducidade do direito de liquidação, que, tratando-se de uma norma de carácter mais geral, deveria somente figurar na Lei Geral Tributária.

Em termos gerais, a Lei Geral Tributária – não tendo, como deveria, também, valor jurídico reforçado – deveria mesmo circunscrever-se aos respetivos Títulos I e II, na medida em que a maioria das normas constantes dos seus Títulos III e IV são tautológicas relativamente ao disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário. Com efeito, tal “duplicação” de base legal acaba por criar mais inconvenientes do que proporcionar vantagens.

Nessa medida, sistematicamente, faria mais sentido que todas as normas presentes nos identificados Títulos III e IV da Lei Geral Tributária, que tivessem o seu “espelho” no Código de Procedimento e de Processo Tributário, fossem retiradas e que todas as normas que, não estando duplicadas, devessem pertencer, dado o seu carácter procedimental ou processual, ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, neste fossem incluídas. Sendo que, neste campo, se poderia, novamente, ainda ir mais longe e avançar para a atribuição de valor reforçado à Lei Geral Tributária, numa próxima revisão constitucional.

(iii) A simplificação dos meios de defesa

No mesmo sentido, tem vindo, também, a ser salientada, pelos diversos operadores, o facto de o nosso modelo procedimental e processual ser confuso e com excesso de garantias impugnatórias (reclamação graciosa, pedido de revisão oficiosa, impugnação judicial, pronúncia arbitral, a que acresce o recurso hierárquico da decisão de indeferimento, tácita ou expressa, da reclamação), havendo a necessidade de (re) visitar a sua melhor articulação nomeadamente em termos de prazos, com vista não tanto a tornar mais eficiente a cobrança de impostos, mas, principalmente, a descomplicar os meios de defesa ao dispor dos contribuintes, devendo procurar-se o modelo mais simples de acesso à justiça tributária e, sem prejuízo dos direitos e garantias dos contribuintes, que obste à apreciação sucessiva e reiterada de pedido idênticos.

Tendo, em consideração que, recentemente, o legislador, alterou o regime de recurso das decisões proferidas pelos tribunais tributários e, também, pelos tribunais arbitrais (através Leis n.º 118/2019, de 17 de Setembro, e n.º 119/2019, de 18 de Setembro) parece que poderá ir mais longe e aproveitar para proceder a uma revisão dos meios de reação existentes, sem com isso perder a especificidade que caracteriza a contestação dos atos tributários.

Assim, será de ponderar a existência de um modelo que privilegie os meios administrativos, melhorados, agilizados e mais participados e informatizados, limitando, com respeito pela Constituição, o recurso aos tribunais, com o intuito da diminuição das pendências judiciais e dos custos do acesso à justiça tributária. Claro que, tal só será eficaz se a apreciação, por parte da Administração tributária, for pautada por uma estrita observância e investigação da verdade material, uma vez que a disparidade que hoje existe entre as decisões administrativas favoráveis aos contribuintes e as decisões, sobre as mesmas matérias, judiciais ou arbitrais, que lhes são favoráveis é elevada, direcionando os contribuintes para o caminho oposto àquele que se pretende e que é o de privilegiar o recurso aos meios administrativos em detrimento dos judiciais e arbitrais.

Nesse novo modelo, a impugnação administrativa poderia mesmo ter um único grau — reclamação graciosa ou recurso hierárquico, consoante se tratasse de um ato tributário ou de um ato administrativo em matéria tributária — impugnando-se, só depois, pela via arbitral ou judicial, o seu indeferimento, expresso ou tácito.

(iv) Os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributário em geral

A regra do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com a Lei Geral Tributária indica que os prazos são contínuos e que a sua contagem é feita nos termos do Código Civil. Diferentemente se passa no procedimento administrativo onde há prazos que se suspendem em sábados, domingos e dias feriados.

A consagração de regras diferentes em matéria de prazos é uma questão recorrentemente apontada como criticável, pelas perturbações que causa em termos de certeza e segurança. E compreende-se mal (gera dificuldades) a fixação de diferentes regras díspares em matéria de prazos no procedimento e no processo administrativo e tributário. Veja-se, desde logo, essa diferença na contestação de um ato de liquidação de impostos e na contestação de um ato de liquidação de contribuições para a segurança social, que, na parte administrativa, segue o Código de Procedimento Administrativo.

A solução destes problemas dependente, apenas, de opções legislativas, sendo de considerar a vantagem em tornar uniformes e mais gerais algumas regras, designadamente, sobre os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributários concerne.

(v) Os prazos de reclamação graciosa dos atos da autoliquidação

O alargamento do prazo da Reclamação Graciosa nos casos de autoliquidação, tendo sido apontado como forma de garantir que a reclamação seja possível, por exemplo, quando a Administração tributária possa efetivar, no limite do prazo de caducidade do direito à liquidação, correções à matéria tributável de um determinado exercício, entendendo que determinado custo não deveria ser aceite nesse exercício, mas apenas no seguinte, ou no anterior. Uma vez que o sujeito passivo dispõe, agora, de, apenas, dois anos para apresentar reclamação graciosa contra atos de autoliquidação, pode ficar impedido de corrigir a declaração de rendimentos do exercício em que a própria Administração tributária admite que um determinado custo seria aceite para efeitos de determinação da matéria coletável.

A solução poderá passar, por esse alargamento do prazo de reclamação, referido, esclarecendo-se que a situação de correções com impacto noutros exercícios configura um facto superveniente relevante para efeitos de início da contagem dos prazos de interposição de reclamação graciosa (ou de impugnação judicial ou de pedido de pronuncia arbitral), importando que os competentes serviços da Administração tributária assegurem, perante correções a um exercício com impacto em exercícios anteriores ou subsequentes, que os mesmos sejam corrigidos, até, oficiosamente.

(vi) A suspensão com prestação de garantia na petição de reclamação graciosa, impugnação judicial e pronuncia arbitral

O pedido de prestação de garantia deveria suspender, mesmo, a superveniente instauração da execução fiscal, assim não sendo prejudicado o efeito útil das normas, inicialmente incluídas no Código Procedimento e de Processo Tributário, e que era, justamente, (na nossa opinião), a de possibilitar que o reclamante ou o impugnante (ou, agora, o requerente no pedido de pronuncia arbitral) **não se sujeitasse** à execução fiscal, não figura-se, sequer, como executado, com eventuais danos de imagem, incluindo reflexos negativos na sua relação com os seus bancos financiadores, fornecedores e clientes.

O sistema informático poderia, pois, facilmente, ser adaptado, de modo a ser efetivamente impedor de diligências de cobrança da **dívida** executiva que tivesse **já sido** objecto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial ou de pedido de pronuncia arbitral, desde que **aí, desde logo**, pudesse ser requerida e prestada a garantia, ou requerida a sua dispensa, assim se evitando a extração do título executivo e a própria instauração da execução fiscal.

Com efeito (nos os artigos 69º, alínea f), e 103º, nº 4, do Código de Procedimento e do Processo Tributário) foi construído com o propósito inicial de evitar, ao contribuinte que pretenda a prestação antecipada de garantia, o incómodo e os prejuízos decorrentes da sujeição a um processo de execução fiscal. Simplesmente, a maior celeridade e eficácia do sistema de justiça tributária têm conduzido a que, frequentemente, quando a reclamação, por exemplo, **é apresentada, o processo de execução fiscal já está instaurado**. Porém, quando o processo de execução fiscal **não existe** ainda, parece que resulta da lei que o pedido de prestação da garantia (nos termos dos citados artigos) tem o efeito impeditivo da instauração ulterior de processo de execução fiscal, mas os sistemas informáticos e os funcionários não estão ainda adaptados para que esse objetivo possa ser alcançado.

A questão coloca-se ainda com maior acuidade na impugnação judicial (ou, agora, também, no pedido de pronuncia arbitral), por o regime-regra ser, aparentemente, o de a garantia ter de ser prestada no próprio tribunal (o que não é possível), mas, aqui, o objetivo de evitar a instauração do processo de execução fiscal apenas pode ser eficazmente alcançado se se impuser ao impugnante o ónus de comunicar à Administração tributária e de comprovar o pedido de apresentação da garantia e, posteriormente, a prestação desta no prazo legal.

Obviamente, se e aquando da reclamação ou da impugnação, o processo de execução fiscal já tiver sido instaurado, não é, por definição, viável a não sujeição de reclamante ou impugnante ao processo de execução fiscal. Mas é o que acontece na esmagadora maioria dos casos, em que a complexidade do assunto obriga ao esgotamento, pelo reclamante ou impugnante, dos prazos gerais de reclamação ou impugnação.

Neste cenário, deverá ponderar-se a existência de mecanismo, legal e/ou informático, que permita a não instauração de execução fiscal em caso de pedido de suspensão da execução, contra a prestação de garantia idónea, na reclamação graciosa ou na impugnação judicial (ou no pedido de pronuncia arbitral), parecendo que a única hipótese, em tal circunstância, que se vislumbra para obviar à instauração do processo de execução fiscal será a de o reclamante ou impugnante antecipar a prestação da garantia à efetiva dedução da reclamação ou impugnação, sendo que tal garantia não surtiria tal efeito suspensivo se, findos os prazos de reclamação ou impugnação, estes meios de defesa não tivessem sido acionados pelo contribuinte. Tal possibilidade já terá sido atentada num caso ou noutro caso pela jurisprudência. Eventualmente, a antecipação de garantia que não fosse seguida de reclamação graciosa ou de impugnação judicial poderia ser sancionada, por exemplo, com a aplicação de juros moratórios a partir do termo do prazo de pagamento voluntário.

(vii) O procedimento de correção de erros da Administração tributária

A Lei do Orçamento de Estado para 2009 aditou ao Código de Procedimento e do Processo Tributário um Capítulo (VIII) sobre “procedimento de correção de erros da Administração tributária” (artigos 95º-A e seguintes), cujo objetivo foi, limitadamente, o de permitir ao contribuinte, ou a qualquer outro interessado, por via simplificada, a reparação de eventuais “erros materiais ou manifestos” praticados pela Administração tributária e ocorridos no procedimento tributário ou, mesmo, na tramitação do processo de execução fiscal.

Este novo meio de defesa do contribuinte teve em vista a simplificação do procedimento e uma mais **rápida solução dos erros mais evidentes. Todavia, apesar da intenção do legislador ser a da celeridade e da simplificação** na resolução desses erros, a verdade é que, este procedimento revela-se desnecessário, repetitivo e, até, restritivo de direitos existentes, pois a correção dos mesmos, quando ocorridos no procedimento tributário, já se encontrava acautelada através do acionamento, por parte do contribuinte, do procedimento de revisão oficiosa (artigo 78.º, n.º 1, segunda parte), da Lei Geral Tributária.

Com efeito, e sempre que, por erro imputável aos serviços - e aqui estão todos os tipos de erro - sejam prejudicados, no procedimento, direitos dos contribuintes, podem estes lançar mão do disposto na segunda parte do citado artigo e, assim, solicitar à Administração tributária a correção do erro em causa.

Ora, se se permitir a utilização destes dois meios, sairá prejudicada a celeridade e a simplificação no procedimento administrativo, que se visa, pois, por uma mesma situação, permitir-se-á a utilização de dois meios de defesa equivalentes, com o mesmo objetivo, ou que vão produzir o mesmo efeito, e que é a correção desse erro incorrido pela Administração tributária.

Assim, à primeira vista, dever-se-á pelo menos excluir do novo procedimento de correção de erros, em conformidade, a reparação das lesões causadas ao contribuinte no próprio procedimento tributário.

(viii) O momento a partir do qual são impugnáveis as providências cautelares da Administração tributária

Em causa estão as providências cautelares adotadas pela Administração tributária para garantia dos créditos tributários, e não pelos tribunais (as quais se encontram previstas no artigo 51º da Lei Geral Tributária) e, bem assim, a selagem de instalações (prevista no artigo 34º, n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º 363/78, de 28 de novembro, e no artigo 30º, n.ºs 3 e 4, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária).

Como termo inicial da contagem do prazo de impugnação de tais providências, prevê-se a realização da diligência ou o seu efetivo conhecimento pelo interessado, quando posterior.

De acordo com a Constituição (artigo 268º, n.º 3, e nos termos do artigo 77º, n.º 6 da Lei Geral Tributária), a eficácia dos atos da Administração tributária relativamente aos particulares depende da sua notificação. Ora, em face da atual redação no (atual n.º 1 do artigo 144º do) Código de Procedimento e de Processo Tributário, tem-se colocado a dúvida sobre a possibilidade de a adoção de medidas cautelares por parte da Administração tributária poder ser executada antes de ser efectuada a respetiva notificação.

A redação do preceito em causa deve, pois, explicitar a possibilidade de o interessado poder impugnar a medida cautelar executada antes de a notificação da decisão correspondente ocorrer, sem prejuízo do direito de impugnação a partir da data da notificação.

(ix) A exclusão da prova testemunhal no recurso da derrogação fiscal do sigilo bancário

O Tribunal Constitucional (por acórdão de 28 de Novembro de 2006, proferido no processo n.º 748/2006, da 3ª Secção), julgou inconstitucional (por violação dos artigos 20º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18º, n.º 1, ambos da Constituição), a norma (parte final do n.º 3 do artigo 146º-B) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando aplicável, na medida em que exclua em absoluto a produção de prova testemunhal, e nos casos em que esta seja, em geral, admissível.

Torna-se, assim, importante proceder, em conformidade com a jurisprudência constitucional, à eliminação dessa referência à limitação dos meios de prova à prova documental.

(x) A retenção das oposições e das reclamações judiciais das decisões do órgão da execução fiscal

A oposição judicial e a reclamação judicial dos atos do órgão da execução fiscal têm a sua tramitação no Código de Procedimento e do Processo Tributário, onde estão devidamente previstos os termos da sua subida a tribunal.

Estes processos, porém, podem não ter de subir ao tribunal tributário, caso o órgão da execução fiscal ou outra autoridade da Administração tributária proceda à revogação do ato que constitui o seu fundamento e a reclamação

dos atos do órgão da execução fiscal tem como regime-regra o da subida a final (n.º 1 do artigo 276.º do **Código de Procedimento e do Processo Tributário**) existindo, no entanto, situações em que a subida da reclamação a tribunal deve ser imediata.

Contudo, existem queixas (de advogados) relativamente a oposições à execução fiscal e a reclamações judiciais que deviam subir imediatamente ao tribunal e que ficam “retidas” nos serviços de finanças, onde têm (necessariamente) de ser entregues, muito para além dos prazos legais de envio ao tribunal.

Não obstante a advertência dos tribunais para a ilegalidade dessas retenções, os órgãos de execução continuam a praticá-las não existindo na lei consequência para tal retenção indevida.

Ponderando as várias soluções possíveis de minorar o problema (entrega direta no tribunal ou cominação sancionatória), poder-se-á criar um mecanismo legal expedido que permita dirigir ao tribunal um requerimento, entregue no próprio tribunal, motivando o juiz a avocar o processo para obter tutela efetiva e plena dos interesses do contribuinte.

A este respeito, poderá mesmo ser pensada uma alternativa semelhante a que foi implementada no Regime Jurídico da Arbitragem tributária (artigo 13.º) e que contém um mecanismo que permite, à Administração tributária, a revogação ou alteração do ato tributário contestado, sem que a petição tenha que dar entrada nos serviços. Mas a inclusão de uma cominação quanto à retenção da reclamação, sempre que seja invocado o “prejuízo irreparável”, por parte do reclamante, também se afigura adequada.

Tem sido mesmo recorrente a retenção por prazos superiores a um ano de reclamações apresentadas com base de urgência, sendo que é ao Tribunal - e não ao órgão reclamado - a quem cabe a apreciação da adequação de tal invocação. Será de ponderar assim, ainda, a previsão de um regime de deferimento tácito da reclamação em caso de não remessa do processo ao Tribunal no prazo legalmente estabelecido para o efeito. Perante a ausência de cominação legal, os tribunais, mesmo que advirtam o órgão de execução, nada têm feito também para sancionar a “não remessa” imediata da reclamação, que tantos prejuízos acarreta ao contribuinte (note-se que este é o meio procedimental para reagir às penhoras ilegais).

O prazo para a apresentação da reclamação por parte do interessado é de 10 dias após a notificação de decisão (conforme estabelecido no n.º 1 do art. 277º do **Código de Procedimento e Processo Tributário**), prevendo, por sua vez, o n.º 2 desta norma legal, que o órgão da execução fiscal poderá, em prazo idêntico, revogar o ato.

Tratando-se de reclamação em que seja invocado prejuízo irreparável, o órgão da execução fá-la-á subir a Tribunal no prazo de 8 dias, sendo também de 8 dias o prazo para o representante da Fazenda Pública e o representante do Ministério Público se pronunciarem. Com efeito, atenta a natureza urgente deste processo compreende-se a vontade do legislador ao fixar este prazo de 8 dias. É, na verdade, o prazo processual mais curto fixado no **Código de Procedimento e do Processo Tributário**.

Todavia, diz a experiência, que este prazo, para pronúncia por parte da Fazenda Pública, revela-se muito curto para o efeito, atendendo a que são muitas vezes necessárias diligências probatórias e instrutórias nem sempre obtidas em tempo útil.

Por outro lado, para processos de idêntica natureza, como por exemplo o processo especial de derrogação de sigilo bancário, encontra-se estabelecido um prazo de 10 dias, quer para o recorrente quer para o recorrido e não se vislumbram motivos para esta dualidade de prazos (de 8 e de 10 dias), quer na vertente dos intervenientes processuais, quer quanto a processos de idêntica natureza.

(xi) A extinção do processo de execução fiscal pelo pagamento coercivo

O (artigo 261.º do) **Código de Procedimento e Processo Tributário** prevê a extinção da execução fiscal se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução.

Ora, por forma a que os direitos dos executados não sejam coartados, poderá ser prevista uma exceção à extinção e ao arquivamento da execução fiscal quando estejam pendentes oposição judicial à execução e/ou reclamação judicial de decisão do órgão da execução fiscal motivadas por penhoras de vencimentos, créditos ou de contas bancárias, bem como em caso de contestação à compensação de dívidas, por iniciativa da Administração tributária (efetuada nos termos do artigo 89.º do **Código do Procedimento e Processo Tributário**).

Com efeito, não obstante a execução fiscal se suspender caso o executado tenha deduzido oposição e a jurisprudência apontar para a impossibilidade de extinção da execução fiscal quando o pagamento da dívida exequenda seja concretizado de forma coerciva, parece poder evitar-se esta indefinição.

(xii) O prazo de caducidade em caso de inquérito criminal

O alargamento do prazo do exercício do direito de liquidação quando instaurado processo de inquérito, que consta (do n.º 5 do artigo. 45.º) da Lei Geral Tributária e abrange o ano posterior ao arquivamento ou trânsito em julgado da decisão, impede a aplicação do regime de dispensa da pena regulado no (artigo 22.º) do Regime Geral

Infrações Tributárias e não permite ao contribuinte um exercício eficaz do seu direito de defesa em processo penal. É, além disso, de duvidosa constitucionalidade por ser aplicável aos factos tributários anteriores à entrada em vigor dessa alteração legislativa.

Na verdade, porque o imposto ainda não está apurado, o condenado pode ficar impossibilitado de beneficiar da aplicação do regime da dispensa da pena, quando pretenda regularizar a sua situação tributária antes do termo do processo.

Por outro lado, o facto de os contribuintes pretenderem beneficiar da dispensa da pena não é incompatível com a possibilidade de o contribuinte reclamar ou impugnar judicialmente o apuramento do imposto. Dada a informalidade da referida liquidação provisória resultante da manifestação da intenção da regularização da situação tributária do infrator antes da decisão judicial, o arguido fica impossibilitado de perante ela reagir administrativa ou judicialmente (o que parece incompatível com o artigo 9.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária).

Do regime atual e da multiplicidade das vias de recurso existentes, incluindo para o Tribunal Constitucional, resulta o direito à liquidação do imposto acabar por ser diferido para as “calendas gregas”, eventualmente para um momento em que o condenado já não dispõem de qualquer património, se não forem tomadas as providências cautelares adequadas.

Tanto quanto parece deverá prever-se a possibilidade de garantir a liquidação do imposto prévia à dedução de acusação por crimes tributários e, simultaneamente, a atribuição de um carácter urgente aos processos de impugnação judicial em que se discutam factos objecto de processo penal tributário.

(xiii) Os factos interruptivos da prescrição do direito à liquidação das taxas locais

Cumpra ainda registar, no que respeita ao regime da prescrição das dívidas por taxas locais (artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro), que o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais manteve o prazo geral de oito anos, pouco mais acrescentando ao já previsto na Lei Geral Tributária (artigo 49.º), mas suscitou, desde logo, a questão da admissibilidade dos pedidos de revisão oficiosa em sede de liquidação das taxas das autarquias locais, que parecem, não obstante, admissíveis, muito embora aí não expressamente previstos nesse Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (por aplicação subsidiária da Lei Geral Tributária).

Com efeito, encontra-se prevista neste regime a aplicação subsidiária - e sucessiva -, nestas matérias, designadamente, da Lei Geral Tributária e do Código do Procedimento e Processo Tributário, onde se insere o instituto da revisão oficiosa, ao que parece em relação a tributos em geral, incluindo, portanto, as taxas das autarquias locais. Mas, ao contrário do que foi, entretanto, previsto para esses outros tributos, tal pedido de revisão oficiosa - a ser, como parece, admissível em sede de taxas das autarquias locais - não terá efeitos interruptivos da prescrição.

Mais ainda: este regime de prescrição especial previsto no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (que, com - pequenas - diferenças, corresponde ao previsto na Lei Geral Tributária), produz efeitos desde o dia 1 de Janeiro de 2007, precisamente o dia em que também produz efeitos o novo regime de prescrição das obrigações tributárias da Lei Geral Tributária que, pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - em termos, aliás, de duvidosa constitucionalidade, assim permitindo a não prescrição de dívidas tributárias, objecto de reclamação ou impugnação, até decisão definitiva ou trânsito em julgado, com prestação ou dispensa de garantia que suspenda a execução fiscal e que não se aplicará às taxas das autarquias locais).

(xiv) A necessidade da criação de um Provedor do contribuinte independente da Administração tributária

A informatização dos serviços e dos procedimentos e processos tributários e várias das alterações que foram sendo promovidas pelo legislador nos últimos anos requerem com urgência, um novo defensor do contribuinte, independente da Administração tributária, já que as idiossincrasias que a função do Provedor de Justiça traduz não são adequadas à especialização que a complexidade das relações tributárias exigem, necessidade esta que, no futuro, e mormente em fase do pós-pandémica, (em que os Estados necessitarão de receitas adicionais, com o consequente endurecimento da atuação da Administração tributária), se tornará ainda mais premente.

A instituição do Subdiretor-Geral da Área da Relação com o Contribuinte, complementado com a criação de uma nova direção de serviços, parece corresponder à recuperação, em certa medida, do papel anteriormente desempenhado pela figura do “Defensor do Contribuinte” – em tudo, semelhante a um Provedor (ombudsman) do contribuinte -, a qual foi criada em 1996 e posteriormente extinta em 2002.

Certamente que os altos funcionários nomeados para estes importantes novos cargos procurarão desempenhar as suas funções e exercer as suas competências com zelo, diligência, empenho e de acordo com a lei, mas, certamente, também que melhor as desempenharão, eles próprios, quanto mais o seu estatuto for de verdadeira independência (e, assim, de imparcialidade), que só a situação legal de um verdadeiro provedor do contribuinte lhes atribuiria. Para mais quando é fundamental, em momento de informatização acelerada de procedimentos, de relação

telemática acrescida, incluindo com os contribuintes, e de défices acrescidos - em que a obtenção de novas receitas tributárias se tornará crucial para assegurar despesas públicas novas e significativas - que os contribuintes possam, efetivamente, ser (re)colocados no centro do sistema fiscal e, mesmo, em primeiro lugar assegurando-se todos os meios ao seu dispor para poder reagir contra eventuais incapacidades praticadas pelas Administrações tributárias.

(xv) As alterações da tramitação eletrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal

Sem beliscar os méritos de reformas e de alterações que vieram conferir maior transparência e mais celeridade na tramitação dos processos da jurisdição administrativa e fiscal - com ganhos evidentes no que respeita à redução de custos, burocracia e impacto ambiental -, certo é que permanecem arestas bem relevantes (e algumas armadilhas) por limar, do ponto de vista prático, no que respeita à utilização, por parte dos profissionais da área, do sistema informático de suporte à atividade dos tribunais administrativos e fiscais.

A título de exemplo, o regime em vigor prevê, por exemplo, que, nos casos em que a parte disponha de mais do que um mandatário ou representante em juízo - como é o caso das procurações forenses conjuntas tão frequentes entre os advogados -, apenas um deles poderá proceder ao envio da peça processual por tramitação eletrónica de dados, através da plataforma SITAF.

Todavia, a legislação em vigor é, nestes casos, omissa quanto à obrigatoriedade de os atos processuais serem notificados a todos os mandatários da parte, - e, pelo menos, àquele que submeteu a peça processual eletronicamente -, podendo, aparentemente, a secretaria judicial escolher notificar, discricionariamente, qualquer um deles em detrimento dos restantes. Isto causa, naturalmente graves constrangimentos, no acompanhamento e na gestão dos processos por parte dos mandatários em questão, perturbando a defesa dos contribuintes.

Ora, não parece fazer qualquer sentido que, sendo indicados vários mandatários que representam em juízo a mesma parte, nem todos sejam notificados, da mesma forma, dos atos processuais cuja notificação às partes seja obrigatória ou, menos ainda, que a secretaria dos tribunais escolha um deles, discricionariamente e em detrimento de todos os demais mandatários, com vista à sua notificação via SITAF. Mesmo que não fosse possível a notificação de todos os mandatários, sempre se imporá a definição de um critério relativamente aos mandatários a notificar, (sendo, por hipótese, obrigatoriamente notificado o mandatário que efetivamente tenha submetido a primeira peça processual, partindo-se do princípio que o mesmo será o responsável pela gestão do processo e que, tendo submetido uma peça processual através do “seu” SITAF, espera ser notificado da resposta à mesma pela mesma via i.e., através de notificação eletrónica para o “seu” SITAF).

Só assim se evitará que as secretarias judiciais possam proceder à notificação de um qualquer mandatário que, sim, conste da procuração, mas que pode não gerir diretamente o processo, dando conhecimento de desenvolvimentos processuais a uns - muitas vezes, aliás, já ausentes das sociedades de advogados que instruíram as peças e que acompanham o processo -, e não a outros, tal como se encontra a suceder ainda a presente data.

(xvi) As alterações ao regime da prescrição das dívidas tributárias

No que respeita às alterações operadas no regime da prescrição das obrigações tributárias, o legislador bem que poderia já ter aproveitado para encetar uma revisão mais profunda ao instituto da prescrição das dívidas tributárias, incluindo a interpretação jurisprudencial que hoje dele se faz e que impede, indefinidamente, a prescrição das obrigações tributárias por atrasos que só à Administração tributária ou aos próprios Tribunais são imputáveis. Melhor seria, a manter as alterações já incluídas nesse instituto, que se aditasse uma norma, final, no sentido de a prescrição ocorrer (como se verifica no processo penal e contraordenacional) quando decorra o prazo geral, acrescido de metade, promovendo, desta forma, certeza e segurança nas situações tributárias.

(xvii) A suspensão de liquidações corretivas subsequentes

Uma disfuncionalidade que é também possível identificar no procedimento tributário e que representa, muitas vezes, um enorme ónus e encargo para os contribuintes, está relacionada com o efeito das correções (aqui chamadas de primárias) que são efetuadas pela Administração tributária no âmbito de determinados impostos e exercícios, e que dão origem a outras correções e liquidações (aqui consequentes).

Identifica-se, concretamente, como exemplo, as correções no âmbito de prejuízos fiscais reportáveis, que, sendo efetuadas num exercício podem ter repercussões em exercícios subsequentes, mas, também, correções em sede de Impostos Especiais sobre o Consumo que implicam liquidações em sede de IVA.

Nestas situações, não obstante o contribuinte contestar as correções primárias e as correspondentes liquidações de imposto, a Administração tributária considera tais correções e liquidações como estabilizadas para, com base

nelas, fazer repercutir os seus efeitos noutros exercícios e noutros impostos, não obstante existir uma evidente relação de prejudicialidade entre umas e outras.

Tendo presente a proteção legal que o legislador confere às dívidas tributárias (em que a contestação da sua legalidade, apenas suspende o seu pagamento quando, por regra, seja prestada garantia), a repercussão dos efeitos das correções e liquidações primárias noutros exercícios e noutros impostos podem representar, para os contribuintes, contingências fiscais de valor elevado e, relacionadas com a necessidade de serem prestadas garantias, onerosas, e que limitam a sua atividade económica e a sua vida pessoal e profissional (vg. hipotecas e garantias bancárias) e, mesmo, situações em que não conseguem obter garantias nem suspender os correspondentes processos de execução fiscal. Além disso, obriga os contribuintes a replicar a defesa em diversos procedimentos e processos, com todos os custos inerentes, quando é certo que caindo as correções e as liquidações primárias, as subsequentes deverão, fatalmente, ser anuladas.

Parece, que, evidente que, deverá ficar legalmente suspensa a decisão das correções subsequentes até à decisão daquelas.

(xviii) O prazo de caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes

O prazo de caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes para suspensão do processo de execução fiscal e fundadas na apresentação de reclamação graciosa é de um ano. Sucede, porém, que o prazo legal concedido à Administração tributária para decidir é de, apenas, quatro meses (cfr. art. 57.º da Lei Geral Tributária).

Assim sendo, neste caso, parece lógico e em maior harmonia com o quadro legal em vigor que o prazo de caducidade destas garantias seja igual ao prazo de que a Administração tributária dispõe para proferir decisão sobre as reclamações graciosas, o que permitirá, também, uma maior responsabilização da Administração tributária pelo respeito do prazo legal de decisão das reclamações graciosas.

(xix) O prazo da impugnação com fundamento no indeferimento tácito

Formada a presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa, decorrido que esteja totalmente o prazo (de quatro meses, como vimos), concedido à Administração tributária para proferir decisão, o contribuinte dispõe de, apenas, três meses a contar do indeferimento tácito para, querendo, impugnar judicialmente a correspondente decisão, tácita, de indeferimento.

Daqui resulta que, caso o contribuinte não apresente esta impugnação judicial dentro do prazo de três meses e não pretenda continuar a aguardar, indefinidamente, que a Administração tributária se pronuncie, terá que recorrer a uma ação de intimação judicial para que tal decisão seja tomada e, em caso de indeferimento, abrir prazo para a impugnação judicial.

Tal situação origina, evidentemente, a interposição de ações judiciais cujo exclusivo propósito é, somente, o da abertura de prazo para a apresentação de impugnação judicial, mas que obriga a dispêndio de recursos, por parte do contribuinte, da Administração tributária e dos tribunais.

Assim sendo, quando se verifique a presunção do indeferimento tácito da reclamação graciosa, o prazo de impugnação judicial poderia manter-se aberto até à notificação do projeto de decisão da reclamação graciosa, sendo que esta medida tem a virtualidade de retirar dos tribunais muitas das referidas ações judiciais de intimação e de, por outro lado, reforçar as garantias impugnatórias dos contribuintes, com diminuição de custos e adequado acesso a controlo judicial efetivo.

(xx) Uma reforma por cumprir e encetar

Sem prejuízo das alterações que têm vindo a ser efetuadas no processo e no procedimento tributário, em especial, as resultantes das Leis 118/2019 e 119/2019 e, bem assim, mais recentemente, da Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, ainda existem áreas do contencioso tributário que necessitam de alterações.

À semelhança do que aconteceu já com o contencioso administrativo, o processo e o procedimento tributários merecem uma reforma mais estrutural, que possa uniformizar termos, prazos, e meios de defesa do contribuinte e que possam facilitar a interação entre sujeitos passivos e a Administração tributária.

Na realidade, estamos em crer que a bondade das medidas implementadas até aqui, acaba por ficar ofuscada por dificuldade de coordenação das mesmas com regimes preexistentes e que já careciam, pelos mesmos, também, de revisão.

Há muito que existe a necessidade de rever os regimes de processo e procedimento como um todo, de modo a torná-los num conjunto de normas independente e que não careça de abundante remissão para as leis de processo civil ou do processo e procedimento administrativo e que consiga oferecer soluções, específicas, às divergências

que surgem de uma relação tão *sui generis* como a que se estabelece entre contribuintes e a Administração tributária.

Em síntese, e sem prejuízo do mérito das alterações que foram sendo implementadas, o Contencioso Tributário, merece, em nome da celeridade e da eficiência, uma reforma mais estrutural que permita adaptá-lo aos desafios de uma sociedade pós-pandémica, na qual, parece-nos, a preocupação com a arrecadação de receita tributária será uma constante dos Orçamentos futuros e, conseqüentemente, um motivo adicional para o aumento da litigiosidade, havendo necessidade destas e de outras alterações que coloquem o contribuinte em primeiro lugar.

Lisboa, Outubro de 2021

PARTE 5

CAPÍTULO VII

Reforma Fiscal - Uma Proposta para o Contencioso Administrativo

SERENA CABRITA NETO¹

¹ Advogada, Sócia Coordenadora da Área Fiscal da PLMJ Advogados e Docente Convidada da Universidade Católica Portuguesa.

Reforma Fiscal - Uma Proposta para o Contencioso Administrativo

Introdução

No âmbito do direito processual fiscal, em particular na área tutelar administrativa, proliferam vários mecanismos de reação à disposição do particular que, embora funcionando como uma primeira linha de defesa contra a atuação da Administração Tributária, constituem entre si uma verdadeira teia jurídica, com prazos, tramitação e termos próprios, espalhados por vários diplomas - em particular a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário - que frequentemente acaba por prejudicar os administrados no seu acesso à justiça. Esta panóplia de mecanismos de defesa administrativos é, na verdade, oriunda daquela que foi a inevitável fusão entre a herança dos institutos tutelares advenientes do direito administrativo comum, como a reclamação e o recurso hierárquico, com a necessidade de os adaptar as especificidades do direito fiscal, como sucedeu com o pedido de revisão do ato tributário e as modificações ao instituto da reclamação que, em sede tributária, vem assumir o papel primordial no sistema tutelar.

Noutra perspetiva, este intrincado sistema tutelar, seja na vertente administrativa, seja na vertente judicial (de que aqui não nos ocuparemos), impõe ao Estado um enorme esforço de gestão de recursos, financeiros e humanos, que encarece de sobremaneira a realização da justiça mas, sobretudo, impõe-lhe atrasos, num contencioso que se quer célere. Esta realidade particularmente constatável no âmbito do procedimento tributário, onde prolifera uma multiplicidade de mecanismos de defesa à disposição dos contribuintes e em que, não raras vezes, se duplica a apreciação de questões que, na verdade, não acrescenta nada de relevante ao sistema tutelar dos cidadãos e das empresas.

Perante cada um destes regimes, não chocará que um contribuinte menos informado ou com menos possibilidades financeiras desconheça o expediente que se mostra mais adequado à tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal.

O que nos propomos, pois, neste texto, é abordar - numa lógica de contributo para a discussão em sede de uma futura reforma fiscal abrangente - algumas possibilidades de ajustamento ao sistema tutelar administrativo. Para tal, vejamos, num primeiro momento, os traços característicos dos regimes do pedido de revisão do ato tributário e da reclamação graciosa para, de seguida, colocar o regime do recurso hierárquico sob escrutínio - todos institutos que, sob prismas diferentes, denotam uma sobreposição (parcial) ou duplicação de tutelas e que, por isso, denunciam hipóteses de ajustamento. Em suma, propomo-nos efetuar esta análise no sentido de se perceber se a autonomização destes meios gratuitos se justifica ou, se pelo contrário, seria desejável que estes mecanismos de reação fossem polarizados em menos ou num único instituto.

1. Revisão por iniciativa do sujeito passivo e erro imputável aos serviços

Começamos, então, pelo pedido de revisão dos atos tributários previsto no n.º 1 do, artigo 78.º da Lei Geral Tributária, meio gracioso de carácter excecional e subsidiário por comparação com a reclamação, que assume o papel ordinário, e onde, no imediato, se retira a existência de seis diferenças assinaláveis em comparação com o regime legal aplicável ao pedido de reclamação graciosa.

Quanto à iniciativa

O pedido de revisão pode ser espoletado pelo contribuinte, bem como através do autocontrolo exercido pela Autoridade Tributária, ou seja, a iniciativa para se lançar mão deste expediente é partilhada pelos dois atores do procedimento, assumindo-se aliás como o mecanismo à disposição da administração sempre que esta pretenda corrigir um ato tributário, fora dos casos de revogação. Em sentido contrastante, a iniciativa para o pedido de reclamação graciosa depende unicamente da manifestação da vontade do contribuinte, sem a qual não se iniciará o respetivo procedimento.

O contribuinte tem o direito de apresentar um pedido de revisão do ato tributário com fundamento em qualquer ilegalidade, no prazo da reclamação graciosa¹, sendo que a Autoridade Tributária tem o dever jurídico de reapre-

² Discute-se na doutrina se esta referência respeita à reclamação administrativa (veja-se JORGE LOPES DE SOUSA, in *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, 2012, pág. 708) ou à reclamação graciosa prevista no artigo 68.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (veja-se o que escrevemos com CARLA CASTELO TRINDADE in *Contencioso Tributário*, Almedina, Coimbra, Vol. I, pág. 602).

ciação do ato tributário, no prazo de 4 anos, nos casos em que seja detetada uma ilegalidade corporizada num “*erro imputável aos serviços*”³ (cfr. n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária).

Este poder-dever a cargo da Autoridade Tributária justifica-se por apelo a um conjunto de princípios que informam o sistema fiscal, nomeadamente, o princípio da verdade material e o princípio da justiça, os quais impõem que seja corrigido o erro do qual resultou a arrecadação de tributo em montante superior ao que seria legalmente devido.

Se é certo que a iniciativa do contribuinte para desencadear o procedimento de revisão dos atos tributários está limitada ao caso previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, não deixa por isso de ser revelador o facto do órgão judicial de cúpula da jurisdição administrativa já ter esclarecido, por diversas vezes, até em decorrência das interpretações jurisprudenciais tecidas em torno do tema, que à luz do princípio da colaboração recíproca que vincula a Administração e os particulares, o contribuinte poderá sempre solicitar à Autoridade Tributária a revisão (oficiosa) nos prazos estabelecidos por lei.

Ou seja, nas situações mais gravosas, designadamente nos casos de “*erro imputável aos serviços*” ou, em situações excepcionais, como nos casos de “*injustiça grave ou notória*”, o contribuinte tem a faculdade de impulso procedimental da revisão do ato ou da matéria tributável, conforme os casos, sem prejuízo da iniciativa do procedimento constituir, no plano teórico, uma prerrogativa da Autoridade Tributária. Esta compatibilidade entre, por um lado, o impulso procedimental do contribuinte e, por outro, a iniciativa da Autoridade Tributária justifica-se na medida em que assegura a concretização do objetivo inerente ao instituto constante do artigo 78.º da Lei Geral Tributária – a reposição da legalidade.

Constata-se, assim, que na vasta maioria dos casos, o procedimento de revisão oficiosa é desencadeado pelo próprio contribuinte, o impulso procedimental deste sobrepondo-se à iniciativa da Autoridade Tributária que raras vezes espolia este mecanismo de reação. Ou seja, revelada na prática, não se descortina diferença assinalável entre, por um lado, o instituto da revisão dos atos tributários e, por outro, o instituto da reclamação graciosa, no que diz respeito à iniciativa do procedimento.⁴

Quanto ao objeto

Apesar de referir a “revisão”, este instituto tem em vista, na prática, a anulação total ou parcial do ato tributário, pressupondo sempre uma ação, uma conduta positiva por parte da Administração ou do contribuinte, no sentido de eliminar os efeitos de determinado ato da ordem jurídica, tendo aliás sido declarado em diversos acórdãos dos tribunais superiores como constituindo uma “verdadeira reclamação”. O *ato tributário em sentido estrito* constitui assim o objeto do procedimento de revisão consagrado no artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Além da liquidação administrativa, a autoliquidação⁵, bem como a retenção na fonte encontram-se abrangidas por este instituto visto que estão em causa realidades que se assemelham a um ato de liquidação de imposto, merecendo as mesmas garantias de defesa do contribuinte.

Por sua vez, a reclamação graciosa tem em vista a produção dos mesmos efeitos jurídicos, tendo por objeto primordial o *ato tributário em sentido estrito*, à semelhança do pedido de revisão oficiosa. A este nível, a possibilidade de a reclamação graciosa ter por objeto uma omissão constitui a única diferença assinalável em comparação com o instituto da revisão dos atos tributários.

Quanto ao fundamento

No âmbito do procedimento de revisão dos atos tributários, o fundamento para apresentação do pedido pode ser

³ “*Erro imputável aos serviços*” é um conceito que tem sido objeto de diversas qualificações pela doutrina e pela jurisprudência, até porque a atribuição de juros indemnizatórios depende da verificação deste erro. Em termos jurisprudenciais, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 3 de junho de 2020, proferido no âmbito do processo 018/10.5BELRS 095/18, onde se reafirmou – por remissão a jurisprudência passada – que o recebimento de juros indemnizatórios “[pressupõe], nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, que no processo se determine que na liquidação «houve erro imputável aos serviços», entendido este como o «erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal» (...) sendo de concluir que o uso daquela expressão “erro”, tem um alcance restritivo do tipo de vícios a que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios [i.e. os vícios do procedimento encontram-se excluídos].”

⁴ Cfr. PAULO DE MELO DA SILVA JESUS, in *O Procedimento Tributário Gracioso – A independência e a imparcialidade da decisão*, in *Congresso dos TOC, 20 anos*, 2015, pág. 15. “[o] dever de proceder (Saldanha Sanches, 1987), à revisão do ato tributário decorre, tal como sucede com os princípios fundamentais do processo fiscal, do dever de imparcialidade e de estrita conformação com a lei que domina todo o processo fiscal (...) [m]as se através do reexame desta ou daquela liquidação pode a Administração constatar que violou direitos dos contribuintes, a tendência normal será para a ausência de reexame dos atos tributários, uma vez praticados; desde a estabilidade que se procura obter para os pronunciamentos da Administração até à tendência para a inércia que acompanha a atividade burocrática, tudo se conjuga para tornar a revisão dos atos tributários a exceção e não a regra”.

⁵ Pese embora desde 2016, o n.º 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, que equiparava expressamente a autoliquidação aos atos tributários, ter sido eliminado, o que implica um exercício de justificação da revisão dos atos de autoliquidação muito mais difícil, desde logo porque deixou de existir a presunção que conferia acesso direto à revisão nestes casos.

mais ou menos restrito consoante a iniciativa do procedimento caiba ao contribuinte ou à Autoridade Tributária. Com efeito, quando a iniciativa para apresentação do pedido for do contribuinte, este poderá ser fundamentado em qualquer ilegalidade. Por outra parte, se essa iniciativa couber à Autoridade Tributária, o pedido terá de ser exclusivamente fundamentado em “*erro imputável aos serviços*”.

O “*erro imputável aos serviços*” concretiza qualquer ilegalidade relevante que seja imputável à conduta negligente da Autoridade Tributária. Ou seja, sempre que a errada aplicação da lei não decorra de elementos apresentados pelo contribuinte, haverá então lugar a esse erro, podendo consubstanciar um erro de direito ou um erro material. Haverá também “*erro imputável aos serviços*” mesmo que a liquidação tenha sido efetuada com base na declaração do contribuinte na medida em que, se o contribuinte apresentar a sua declaração em conformidade com orientações genéricas emitidas pelos serviços tributários, estas tendo sido objeto de publicação mas encontrando-se concomitantemente viciadas, o erro daí decorrente pode ser imputado aos serviços tributários. Ou seja, ocorrendo o cumprimento deficiente do princípio da colaboração recíproca, manifestado em orientações genéricas contrárias à lei, a conduta negligente deve ser imputada à Autoridade Tributária.

Seja como for, nem todos os erros resvalam no âmbito de aplicação do instituto da revisão oficiosa, sendo apenas considerados aqueles que cumulativamente preencherem as seguintes condições:

- (i) sejam relevantes, no sentido em que tenham causado prejuízo efetivo na esfera do contribuinte ou para o erário público;
- (ii) tenham conduzido ao errado apuramento da situação tributária do contribuinte e;
- (iii) tenham causado prejuízo efetivo suficientemente relevante para que seja anulado, total ou parcialmente, o ato tributário em causa.

Serão de excluir também, neste contexto, os vícios formais que não enformam a relação jurídico-tributária, ou seja, dos quais não resulta a definição da obrigação tributária e do sujeito passivo. Por exemplo, a ausência de audição prévia, a falta de fundamentação ou ainda a incompetência da entidade que praticou o ato.

No âmbito da reclamação graciosa, em contraponto (e como adiante melhor se verá), os fundamentos previstos para apresentação do pedido são coincidentes com aqueles estabelecidos para a impugnação judicial, prevendo a lei fiscal a esse respeito uma enumeração meramente exemplificativa. Na ausência de um elenco fechado, conclui-se assim que o pedido de reclamação graciosa poderá ser apresentado com fundamento em “*qualquer ilegalidade*” de que enferme o ato tributário.

Quanto aos efeitos

Relativamente ao pedido de revisão do ato tributário, por iniciativa do contribuinte (cfr. 1.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT), os efeitos são idênticos aqueles resultantes do deferimento do pedido de reclamação graciosa.

Desde que se prove a existência de “*erro imputável aos serviços*”, não só se deverá proceder à restituição da quantia indevidamente paga, como deverá ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, *i.e.*, desde a data do pagamento indevido à data da emissão da nota de crédito. Em acréscimo, contanto que seja prestada garantia adequada, a apresentação do pedido, quando efetuada no prazo da reclamação⁶, é motivo bastante para a suspensão do processo de execução fiscal.

De forma contrastante, quando o pedido seja efetuado pelo contribuinte fora do prazo da reclamação graciosa, os juros indemnizatórios serão apenas devidos na eventualidade de a Autoridade Tributária ultrapassar o prazo de 1 ano para efetuar a revisão, por referência à apresentação do pedido.

Quanto ao prazo

Relativamente ao n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, ainda no âmbito da revisão dos atos tributários, divisa-se a existência de três prazos distintos cuja respetiva pretensão aplicativa varia consoante: (i) o fundamento invocado para o pedido; (ii) a circunstância do tributo já se encontrar pago.

Se o contribuinte apresentar o pedido com fundamento em qualquer ilegalidade, ou seja, quando o procedimento é desencadeado por sua iniciativa, o competente pedido terá de ser apresentado no prazo da “*reclamação administrativa*”⁷, *rectius*, no prazo de 120 dias.

⁶ Esta restrição decorre da interpretação jurisprudencial do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária combinado com o disposto no artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, assente na doutrina de JORGE LOPES DE SOUSA (*ibidem*), pág. 718, que nos merece as maiores dúvidas pois não se descortina que outro interesse se quer salvaguardar para além do de garantir a cobrança do crédito tributário, quando a suspensão depende sempre da prestação de garantia, nos termos gerais.

⁷ Cfr. nota de rodapé 2 *supra*.

Se o contribuinte solicitar a revisão do ato junto da Autoridade Tributária, com fundamento em “*erro imputável aos serviços*”, tendo esta entidade a iniciativa para desencadear o respetivo procedimento, o competente pedido terá de ser apresentado no prazo de 4 anos, caso o tributo já tenha sido pago, ou a todo o tempo, se o pagamento do tributo ainda se encontrar pendente. Assume pois, este meio tutelar, uma amplitude de aplicação temporal única no panorama administrativo, estendendo-se até ao termo do prazo de prescrição, em teoria.

No que diz respeito ao pedido de reclamação graciosa, como referido, o regime regra determina que o pedido seja apresentado no prazo de 120 dias a contar dos factos relevantes enunciados no n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento de Processo Tributário. No entanto, a lei fiscal prevê três prazos especiais no que se refere aos casos de reclamação necessária⁸.

Em caso de erro na autoliquidação, a reclamação deverá ser apresentada no prazo de dois anos após a apresentação da declaração. O mesmo prazo é aplicável em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido (estando em causa atos de retenção na fonte a título definitivo), embora contado a partir do termo do ano em que tenha ocorrido a retenção.

Finalmente, no que respeita a erros sobre os pressupostos da existência ou do montante do ato de pagamento por conta, a reclamação necessária deverá ser apresentada no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.

Quanto à entidade decisória

A entidade competente para decidir o procedimento de revisão dos atos tributários é a entidade que pratica o ato, o que, em teoria, há de corresponder ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária, sem prejuízo de eventual delegação de poderes para os seus subalternos.

De forma contrastante, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a entidade decisória competente corresponde ao dirigente do órgão periférico regional, ou seja, ao Diretor de Finanças, sem prejuízo de eventual delegação de poderes.

Constata-se assim que, relativamente ao mesmo ato tributário, a sua reapreciação com os mesmos fundamentos e visando a produção dos mesmos efeitos jurídicos pode ser decidida por órgãos diferentes (de patamar hierárquico distinto) consoante a denominação que for atribuída à peça elaborada pelo contribuinte.

2. Injustiça grave ou notória e duplicação de coleta

Importa relevar agora a possibilidade de o contribuinte pedir, a título excecional, a revisão do ato tributário com fundamento em “*injustiça grave e notória*” e por motivo de “*duplicação de coleta*”.

À exceção das matérias relativas ao fundamento e ao prazo, valem aqui as considerações atrás tecidas sobre o pedido de revisão (oficiosa) por iniciativa da Autoridade Tributária, para efeitos da análise e comparação do respetivo regime legal com o instituto da reclamação graciosa.

Injustiça grave ou notória

O ato tributário poderá ser revisto com fundamento em injustiça grave e notória, desde que o erro não seja imputável ao comportamento negligente do contribuinte. Conforme se retira diretamente da lei, será considerada, por um lado, - grave - a injustiça resultante em tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional e, por outro - notória - a injustiça ostensiva e inequívoca. Por se tratar de conceitos vagos e ambíguos, a doutrina e a jurisprudência prestam-se como auxiliares na densificação do sentido que deve ser imputado a cada um destes termos.

Em síntese, dir-se-á que os casos de injustiça grave são aqueles em que, independentemente dos valores em causa, se constate a existência de uma diferença relevante entre aquilo que era efetivamente devido e o que se pagou (ou que um contribuinte se veria a pagar). Por outro lado, os casos de injustiça notória serão aqueles cuja prova não levante dúvidas quanto à injustiça da liquidação.

Para ambos os casos, o prazo para apresentação do pedido é de 3 anos.

Duplicação de coleta

O contribuinte também poderá solicitar a revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta.

Tal qual resulta da lei, a duplicação ocorrerá quando se exigir um tributo respeitante a um facto tributário e a

⁸ São os casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, previstos nos artigos 131.º, 132.º e 133.º do Código de Procedimento de Processo Tributário.

um período temporal, relativamente aos quais já tenha sido pago por inteiro tributo de igual natureza, independentemente da pessoa a quem for dirigida a liquidação.

De resto, o pedido pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, desde que seja apresentado no prazo de 4 anos.

3. Recurso hierárquico

Outro dos meios tutelares gratuitos a que o contribuinte pode recorrer para fazer valer os seus direitos é o recurso hierárquico.

O recurso hierárquico apresenta-se como a única forma, em primeira instância administrativa, de o contribuinte contestar gratuitamente a legalidade dos atos em matéria tributária (em sentido estrito) e de sindicar a legalidade de atos de segundo grau que tenham como objeto mediato um ato tributário, ou seja, que já foram apreciados por um outro órgão da administração (hierarquicamente inferior), numa fase ainda pré-contenciosa. Este mecanismo constitui assim uma garantia em benefício do contribuinte através da qual se poderá peticionar a anulação de um ato lesivo numa lógica de hierarquia administrativa tendo, portanto, uma dupla vertente, a de servir para atacar atos em matéria tributária, sendo o único meio gratuito para o efeito e, ainda, a anulação de atos já apreciados pela administração, num segundo grau de decisão.

Relativamente aos atos tributários, o recurso hierárquico apresenta-se como um “filtro administrativo” que, na génese, procura obviar o recurso direto à impugnação judicial através da possibilidade de o superior hierárquico revogar o acto do inferior hierárquico. O recurso hierárquico será necessário ou facultativo consoante seja indispensável para atingir a via contenciosa, assumindo, porém, em regra, a natureza facultativa.

Como o próprio nome indica, este meio de reacção é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto que será a entidade com competência para reapreciar o acto recorrido (*i.e.* o Ministro das Finanças ou a entidade a quem for delegada essa competência).

Dito isto, questiona-se, o desencadeamento deste procedimento tem um efeito útil na defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes quando revelado na prática. Ou seja, pode realisticamente o contribuinte esperar um desfecho diferente a seu favor no âmbito da reapreciação efectuada pelo mais elevado superior hierárquico do autor do ato? Julgamos que a resposta é, na esmagadora maioria dos casos, negativa.

Desde logo, constata-se a existência de um relativo grau de uniformidade na atuação da Autoridade Tributária que tendencialmente obsta a que uma eventual decisão, em fase de recurso hierárquico, assumia uma posição diferente daquela adotada num primeiro momento.

Na vasta maioria dos casos, como revela a prática e a estatística, as decisões que se pronunciam sobre atos de segundo grau culminam com a confirmação do ato recorrido e, neste contexto, a vinculação dos Serviços às orientações genéricas desempenha um papel não menosprezível para a manutenção deste estado de coisas.

A emissão de orientações genéricas - que constituem uma directriz traçada superiormente que promove a uniformização e a harmonização na interpretação e aplicação das normas tributárias - é da exclusiva competência do Director-Geral da Autoridade Tributária ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. Por via de regra, as orientações genéricas devem constar de circulares mas, se forem veiculadas através de instrumentos normativos idênticos (*p.e.* um regulamento ou despacho ministerial), não deixam por isso de ser vinculativos para os serviços da Administração. Por deixarem uma mínima ou inexistente margem para o órgão decisor, afiguram-se estas circulares uma das razões que justificam a perda de importância do recurso hierárquico sempre que se trate de matéria regulada por esta via.

Com efeito, estes são, portanto, atos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, corporizados em circulares interpretativas, *i.e.*, instruções de carácter geral dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos, relativamente ao sentido imputado às normas e aos princípios jurídicos que estes devam aplicar - assumindo carácter vinculativo - no desempenho das tarefas que lhes são atribuídos. Ou seja, sempre que a Autoridade Tributária considerar que uma determinada questão jurídica carece de uma interpretação uniforme emitirá a correspondente orientação genérica, a qual terá um efeito vinculativo sobre os seus agentes.⁹

O objetivo visado com a emissão de orientações genéricas é assim o de evitar disparidades interpretativas, assegurando-se uma decisão rápida, dentro de um tempo útil, que corresponda ao sentido e vá de encontro aos fins

⁹ A este respeito, veja-se LOPES DE SOUSA, in *Código de Procedimento e de processo Tributário*, Vol. I, Anotado e Comentado, 6.ª Edição, Lisboa, 2011, p.492, onde se assume que “esta vinculação implica que, mesmo que a Administração Tributária venha a considerar ilegal uma determinada interpretação da lei, tem de aplicá-la aos casos concretos que ocorram durante o período de tempo em que ela vigorava por força de uma orientação genérica.”

da lei fiscal mas que, concomitantemente, seja consonante com a vontade funcional efetiva da Administração.¹⁰

¹¹ E se já se alcança esta uniformização por via do direito circular, menos margem se deixa ao decisor do recurso hierárquico, nestas matérias, como antes antevimos.

Com base nos dados disponibilizados pela Autoridade Tributária, verifica-se que, até à presente data¹², foram aprovados, entre outros:

- 492 circulares;
- em matéria de cobrança, 27 ofícios-circulados;
- em matéria de IRS, 99 ofícios-circulados;
- em matéria de IRC, 153 ofícios-circulados; e
- em matéria de IVA, 383 ofícios-circulados.

A proliferação de comandos normativos que enformam o direito circular no seio da Autoridade Tributária leva a que, pelo menos em matérias fiscais abrangidas por instruções internas, o risco de coexistirem decisões administrativas contraditórias seja reduzido.

Confirma-se que esta forma de atuação padronizada não deixa, portanto, de ter um reflexo direto nas probabilidades de sucesso de um eventual recurso hierárquico visto que nesses casos, presumivelmente, o subalterno não adotará interpretação diferente daquela que seria eventualmente ensaiada pelo seu superior hierárquico por ocasião da reapreciação do ato recorrido.¹³

Os últimos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais¹⁴ confirmam este entendimento visto que, por referência aos 4.032 processos hierárquicos extintos no ano de 2019, constata-se a seguinte factualidade relevante:

- 41% dos processos (1.637) resultaram numa decisão de mérito desfavorável ao contribuinte;
- 28% dos processos (1.111) resultaram numa decisão de mérito favorável ao contribuinte;
- 16% dos processos (662) foram objeto de apensação em impugnação; revogação por decisão administrativa; transferência e anulação;
- 8% dos processos foram arquivados;
- 4% dos processos foram objeto de revogação;
- 3% dos processos culminaram com decisão de mérito parcialmente favorável ao contribuinte;
- 0,5% dos processos foram objeto de desistência;

Perante estas probabilidades, é perceptível a razão pela qual, na esmagadora maioria dos casos, os contribuintes acabem por optar diretamente pela via contenciosa ou arbitral para fazerem valer os seus direitos, em detrimento do recurso a esta segunda instância administrativa.

Aliás, esta tendência terá mais eco em matérias onde o contribuinte já sabe que a interpretação levada a cabo pela Autoridade Tributária quanto a uma determinada norma será mantida em segundo grau, mesmo que essa interpretação já tenha sido sindicada junto do Tribunal de Justiça da União Europeia ou junto das mais altas instâncias judiciais nacionais e, nesse contexto, tenha sido considerada desconforme com o direito da união europeia, ilegal ou mesmo inconstitucional.

A este respeito, veja-se, a título de exemplo, o ocorrido nos processos *Brisal e Hollmann*, ambos iniciados em sede nacional e decididos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia ('TJUE'), no âmbito de pedidos de reenvio prejudicial que foram suscitados em litígios que opunham os contribuintes à Autoridade Tributária.

No Acórdão *Brisal*, foi examinada a compatibilidade do regime de tributação das instituições financeiras não residentes com a liberdade de prestação de serviços, então prevista no artigo 49.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia (CEE). O Tribunal considerou que a circunstância da *KBC Finance Ireland* – instituição bancária com sede na Irlanda – ser tributada com base nos montantes ilíquidos recebidos pelos empréstimos

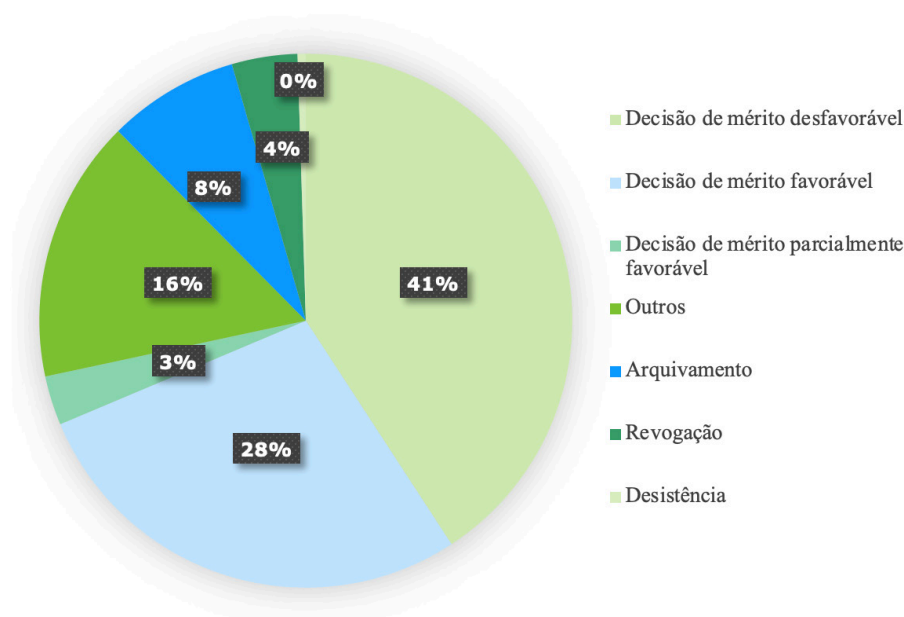
¹⁰ Sobre este ponto, veja-se SALDANHA SANCHES, in *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa*, Lex, Lisboa, 2000, onde o autor refere que “a função que desempenham, dentro da organização global da actividade da Administração Fiscal é (...) conseguir uma resolução rápida e uniforme de questões que se anunciam como repetitivas, visando as situações que se consideram não ter particularidades juridicamente relevantes, segunda uma linha – ou uma directiva formulada em termos gerais – que é traçada superiormente.”

¹¹ Acompanhando este entendimento, veja-se a decisão do CAAD, datada de 28 de fevereiro de 2019, proferida no âmbito do processo n.º 443/2018-T, onde se refere que “[e]mbora não exista uma solução perfeita para resolver o problema da inconsistência na aplicação da lei fiscal de uma forma que também garanta um mecanismo de certeza absoluta do contribuinte, as circulares administrativas portadoras de orientações genéricas fornecem um veículo para uma solução quase perfeita. As circulares da AT contêm em muitos casos padrões e critérios através dos quais a AT aborda os factos tributários e as normas tributárias”.

¹² Informação disponibilizada em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>

¹³ Cfr. PAULO DE MELO DA SILVA JESUS (*ibidem*), p. 16, onde o autor aborda esta temática ao afirmar que “[m]esmo ao nível do recurso hierárquico, sabendo o contribuinte que o mesmo será analisado pela mesma instituição, concebida como uma estrutura hierárquica, possibilitando assim o respetivo recurso, a probabilidade de uma decisão diversa da decisão proferida anteriormente em sede de reclamação graciosa, impele o contribuinte, ou a desistir do processo, ou recorrer de imediato a uma impugnação judicial, agora sim., uma instituição totalmente independente da Autoridade Tributária, oferecendo esta, uma real legitimidade ao conceito e princípio de imparcialidade”

¹⁴ Informação disponibilizada em <https://www.portugal.gov.pt>



concedidos, sem possibilidade de dedução dos custos de financiamento e das despesas profissionais com relação económica direta com a atividade em questão, constituía uma restrição à liberdade de prestação de serviços.

Vaticinou-se naquele aresto que a referida entidade deveria ter beneficiado de um reembolso de parte do imposto retido na fonte na medida em que se encontrava numa situação comparável às instituições financeiras residentes, as quais eram tributadas após dedução de despesas. Enquanto não fossem consideradas as despesas que estivessem diretamente relacionadas com a obtenção daqueles rendimentos em território português, a legislação interna estava em desconformidade com o direito da União Europeia.

Na sequência da posição adotada pelo TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo ('STA') declarou que era incompetente para determinar as despesas que deveriam ter sido deduzidas pela *KBC Finance Ireland*. O órgão de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal reiterou, ainda, que os poderes de revisão dos atos de retenção na fonte se incluíam dentro das atribuições exclusivas da Autoridade Tributária visto que se tratava de uma competência que lhe era reservada por lei. Ou seja, o tribunal "limitou-se" a condenar a Fazenda Pública ao reembolso integral dos montantes que tinham sido retidos de forma indevida à *KBC Finance Ireland*, afastando, por essa via, o tratamento discriminatório decorrente da aplicação do regime de tributação das instituições financeiras não residentes, conforme se encontra (ainda hoje) plasmado no Código do IRC, esperando que a revisão dos atos decorrentes desta interpretação fosse levada a cabo pela administração. Na prática, tal não sucedeu e, não obstante a pronúncia do TJUE e a confirmação do STA, é revelador o facto de só no ano de 2020, a Autoridade Tributária ter sido condenada ao reembolso de mais de sete milhões de Euros (a que acrescem, naturalmente, juros indemnizatórios e custas processuais) por ter enveredado pela mesma via interpretativa já apreciada e votada à ilegalidade pelos referidos tribunais.¹⁵

Outro *case study* com contornos semelhantes é o entendimento propugnado pela Autoridade Tributária relativamente à tributação das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes, em sede de IRS, depois do TJUE já se ter pronunciado acerca da compatibilidade desse regime com a liberdade de circulação de capitais. No Acórdão *Hollman*, o TJUE asseverou se a legislação interna, mais concretamente, o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, violava a livre circulação de capitais na medida em que estabelecia (e prevê ainda hoje) uma carga fiscal superior, se atentarmos à base tributável, para os não residentes, no que respeita aos rendimentos de mais valias imobiliárias.

Enquanto o saldo das mais-valias imobiliárias auferidas por residentes era considerado apenas em 50% e daí ficaria sujeito a tributação pela aplicação de taxas progressivas, os não residentes eram tributados, por sua vez, através da aplicação de uma taxa especial de tributação autónoma, a qual incidia sobre a totalidade dos rendimentos associados às mais-valias imobiliárias.

No âmbito desse aresto, o Tribunal sentenciou que a referida disposição do Código do IRS era incompatível com a livre circulação de capitais na medida em que os residentes e não residentes se encontravam numa situação objetivamente comparável relativamente às mais-valias imobiliárias obtidas, não se vislumbrando nenhuma razão

¹⁵ Cfr. Decisão proferida pelo CAAD, datada de 10 de julho de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 952/2019-T; a decisão do CAAD, datada de 18 de setembro de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 951/2019-T; a decisão do CAAD, data de 16 de abril de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 535/2019-T; a Decisão do CAAD, datada de 20 de outubro de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 877/2019-T.

imperiosa de interesse geral que pudesse justificar este tratamento diferenciado.¹⁶

Não deixa de ser surpreendente que no rescaldo da pronúncia do TJUE relativamente a esta matéria, uma vez mais a Autoridade Tributária tenha mantido a mesma linha interpretativa, o que explica, por seu turno que, neste ano, já tenha sido condenada ao reembolso de significantes quantias a favor de não residentes (a que acrescem, naturalmente, juros indemnizatórios e custas processuais).¹⁷

Percebe-se também, por via destes meros dois exemplos (de entre muitos outros que se poderiam trazer à tona), a razão pela qual o contribuinte não se sentirá tentado em lançar mão do recurso hierárquico em matérias controversas que são alvo de grande litigiosidade entre a Administração e o particular. As garantias oferecidas por este mecanismo, designadamente, a possibilidade de a pretensão ser analisada num patamar hierárquico superior não revela utilidade prática. Isto é especialmente visível nos processos que aqui são referidos, os quais foram decididos na sequência do entendimento propugnado pelo TJUE. De facto, só se vislumbra a existência de um caso em que tenha sido apresentado recurso hierárquico.

4. Proposta e conclusões

Percorrida esta miríade de particularidades dos principais meios gratuitos previstos no sistema tutelar tributário, não se descortina outra solução que não seja a simplificação do sistema. O procedimento tributário português assim o exige.

De facto, no que diz respeito ao pedido de revisão por iniciativa do sujeito passivo mostra-se quase evidente a sua possibilidade de assimilação ao regime-regra da reclamação graciosa – e a sua inclusão sistemática no Código de Procedimento e de Processo Tributário –, claro está, com a criação de prazos e fundamentos específicos, que não eliminem a tutela excecional que o pedido de revisão confere, enquanto válvula de escape do sistema procedimental. À exceção da entidade decisória competente, não se vislumbra nenhuma diferença que justifique a sua autonomização, pelo que a sua inclusão no regime da reclamação traria evidentes ganhos do ponto de vista da gestão de recursos por parte do Estado, com a consequente aceleração dos tempos de decisão.

Relativamente a este pedido de revisão oficiosa, seja este apresentado com fundamento em “*erro imputável aos serviços*”, “*injustiça grave ou notória*” ou por “*duplicação de coleta*”, não se consegue retirar nenhuma justificação atendível que explique a necessidade de se estabelecerem prazos diferentes entre si, como atualmente ocorre. Aliás, uma simplificação do sistema passaria pela necessária uniformização de prazos desta “reclamação excecional”, que abarcasse estes três casos, por exemplo fixando o prazo de quatro anos para todos e eliminando a necessidade de provar o erro imputável aos serviços, votando os fundamentos para a existência de um erro, independentemente de quem o originou, *in fine*, visando a reposição da justiça material.

Igual simplificação – e reposição de uma regra que é de elementar justiça, num sistema que faz da autoliquidação / atos praticados pelo sujeito passivo mecanismos cada vez mais frequentes (e benéficos) – passaria, na ótica do âmbito deste meio processual, pela inclusão nesta reclamação extraordinária de todos os atos tributários, sem qualquer tipo de exclusão.

Finalmente, quanto ao recurso hierárquico, tudo indica que este meio gratuito demonstra pouca utilidade, quer porque em matérias abrangidas por orientações genéricas, seja qual for a forma de que se revestem, a vinculação administrativa constituirá obstáculo a uma efetiva reapreciação do ato tributário, quer porque a probabilidade de um recurso hierárquico alterar uma decisão anterior é diminuta, tal como comprovado pelas estatísticas oficiais. A eliminação deste duplo grau de decisão quando falamos de atos tributários seria, a nosso ver, uma segunda oportunidade de simplificação do sistema, eventualmente mantendo a possibilidade de recurso hierárquico para os atos em matéria tributária, que não comportam a verificação mediata da legalidade de um ato tributário (outra possibilidade seria o de usar, também para estes atos, a reclamação graciosa).

¹⁶ Este entendimento seria confirmado, mais tarde, no âmbito do processo *Patrício Teixeira* e através do Acórdão datado de 18 de março de 2021, proferido no âmbito do processo n.º C-388/19. Quanto a este último, o TJUE declarou que a existência de um regime opcional de englobamento para os não residentes não era suficiente para afastar o tratamento discriminatório inculcado pelo n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS.

¹⁷ Cfr. Decisão do CAAD, datada de 25 de janeiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 267/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 29 de janeiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 541/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 10 de fevereiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 369/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 22 de fevereiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 537/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 23 de fevereiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 424/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 23 de março de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 600/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 31 de março de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 525/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 17 de abril de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 582/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 20 de abril de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 465/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 10 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 435/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 10 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 531/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 14 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 524/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 20 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 441/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 26 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 517/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 31 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 520/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 7 de junho de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 594/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 7 de junho de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 595/2020-T;

E não haja dúvidas que o acervo atual de meios gratuitos dificulta o acesso à justiça pré-contenciosa por parte dos contribuintes e aumenta injustificadamente o volume de trabalho a cargo dos agentes da Autoridade Tributária, custando ao Estado recursos que este pode canalizar para outras necessidades. Por um lado, o espartilhamento dos meios gratuitos por vários diplomas (CPPT e LGT) e a existência de diferentes prazos, torna o sistema prolixo e prejudica a clareza, inteligibilidade e a coerência das regras que enformam o procedimento tributário, as quais, acima de tudo, se querem simples para os contribuintes. Por outro lado, a previsão do recurso hierárquico, quando revelada na prática, demonstra que a Autoridade Tributária, na maioria dos casos, gasta tempo e recursos humanos para confirmar a decisão que já tomou. Tudo isto, naturalmente, em claro prejuízo das exigências impostas pelo princípio da segurança jurídica, na vertente objetiva, e da eficiência da máquina administrativa.

Perante este quadro, vaticinamos que a solução poderá consistir, em suma, na reformulação do regime legal da reclamação gratuita, tornando-a o centro da tutela administrativa tributária e assimilando a miríade de regras que atrás analisámos.

Assim, a par da eliminação do instituto do recurso hierárquico, o pedido de revisão por iniciativa do sujeito passivo seria eliminado, por via da assimilação ao instituto da reclamação, tendo em conta a sua inegável semelhança com o regime-regra da reclamação gratuita e a distinção de prazos no âmbito revisão oficiosa seria eliminada através do estabelecimento de um prazo único extraordinário (p.e. 4 anos), transpondo-se, de igual modo, os vários fundamentos que a acompanhavam para o âmbito do regime-legal da reclamação gratuita.

É esta a proposta que deixamos para uma reforma fiscal que queira olhar também para o sistema tutelar à disposição dos particulares.

PARTE 6

CAPÍTULO I

Reforma do Sistema Fiscal: Tributação da Nova Economia

MIGUEL TORRES

ANA MOREIRA DA SILVA

SARA BRITO CARDOSO

Reforma do Sistema Fiscal: Tributação da Nova Economia

“The world’s largest taxi firm, Uber, owns no cars. The world’s most popular media company, Facebook, creates no content. The world’s most valuable retailer, Alibaba, carries no stock. And the world’s largest accommodation provider, Airbnb, owns no property. Something big is going on.”

Tom Goodwin, março de 2015

1. A economia digital

1.1. Introdução ao conceito e principais características

Nas últimas décadas, temos assistido a uma revolução tecnológica sem precedência na História da Humanidade.

De facto, e em particular nos últimos 30 anos com a alavancagem da *Internet*, a forma como o Homem vive e faz trocas comerciais tem vindo a alterar-se quase diariamente, levando os agentes económicos a alterar os tradicionais modelos de negócio, ao mesmo tempo que lhes permite alcançar maiores quotas de mercado, não só a nível local, mas também a nível global. Não obstante, *“a digitalização da economia não é algo novo, mas antes, é a evolução de modelos de negócio já existentes, produtos e serviços, é o resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação desencadeado pelo desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação (“TIC”), levando a que estas se tenham tornado mais baratas, mais poderosas e amplamente padronizadas.”*¹

Com efeito, a economia digital é o resultado do desenvolvimento das TIC, tendo implicações que vão para além do setor das tecnologias da informação e comunicação, somando impactos em todos os setores da economia, como o retalho, transporte, serviços financeiros, manufatura, educação, saúde, média, etc., permitindo a todos estes setores conceber e partilhar ideias, criar novos mercados, novas oportunidades e novos conteúdos, permitindo abrir portas à inovação, ao desenvolvimento económico e à criação de novos empregos².

De acordo com o relatório publicado pela Comissão Europeia³, definir a economia digital poderá ser problemático; porém, são três as principais características da economia digital: a mobilidade, os efeitos na rede e a utilização de dados.

No que concerne à mobilidade, a digitalização da economia permitiu um nível de mobilidade sem precedentes, dando preponderância aos ativos intangíveis ao invés da produção física, reduzindo, assim, os custos do negócio em si mesmo⁴, aumentando a mobilidade dos produtos, ao mesmo tempo que se reduzem os custos de transporte e de armazenamento⁵. Acresce que, segundo LUÍS AIRES, a mobilidade tem também a sua origem nos próprios utilizadores, já que, através das TIC, estes desenvolvem os seus negócios remotamente, tornando difícil a sua identificação e localização⁶.

Por sua vez, no que respeita aos efeitos na rede, a digitalização da economia promove a redução dos custos marginais dos produtos, o crescimento rápido a larga escala, através da redução das barreiras físicas entre os países, tornando os agentes económicos mais rentáveis a curto prazo, fomentando, simultaneamente, a competitividade ao nível da qualidade e utilidade dos produtos, tudo isto facilitando o surgimento de monopólios, ainda que altamente voláteis, dado que a inovação subjacente à economia digital é capaz de os pôr em causa⁷.

¹ AIRES, LUÍS, “O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal”, Julgar, 2019.

² European Commission, “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, European Union, 2014.

³ European Commission (2014), *op. cit.*

⁴ “Factors of production are more mobile; ICT driven cost reductions enable firms to outsource many corporate functions to territories with lower costs. Digitalisation enables firms to benefit from lower workforce costs per unit of value because many processes can be automated”, European Commission (2014), *op. cit.*

⁵ “The geographic mobility of products has greatly increased since the cost of storing and transporting digital products is virtually zero. This enables companies to operate in markets anywhere in the world, exposing local markets and firms to additional competition. Tax authorities may see a reduction in tax receipts because indirect taxes are difficult to collect and the foreign producer does not have a presence for direct tax. Digitalisation has enhanced mobility between products; analogue versions are losing market share to digitised products (e.g. media content, 3D printing). The migration from ICT hardware ownership towards cloud-based ICT services has enhanced the mobility between goods and services. Consumers are increasingly able to access and utilise services for a limited period rather than buying outright. This blurring of the distinction between the producer and consumer (the “prosumer”) could cause challenges for tax authorities since identifying producers becomes more difficult”, European Commission (2014), *op. cit.*

⁶ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

⁷ “New digital companies engage in a fierce race to innovate in order to create better or new product lines; small differences in quality can cause millions of consumers to switch, translating into potentially huge profit differences. This winner-takes-all model - where companies compete dynamically for the market (i.e. defining new markets through innovative products) rather than in the market (i.e. increasing market share) - creates monopolies and high volatility since these monopolies are highly contestable through innovation. The ‘winner-takes-it-all’ model is particularly visible in the creation of dominant platforms through network effects, whereby consumers enjoy more utility from a product the more other people use that product”, European Commission (2014), *op. cit.*

Por fim, no que à utilização e à importância dos dados diz respeito, é de referir que as TIC têm na sua base a busca incessante de recolha, armazenamento e análise de dados. Tudo isto, como refere o relatório da Comissão Europeia⁸, ajudou não só à redução de custos de transação, tornando as transações mais praticáveis do que antes, como reduziu os custos dos próprios utilizadores, em termos de custos *per se* e de escolha. Acresce que o comportamento do consumidor – através das suas pesquisas *online*, compras e vendas ou, até, através das suas interações nas redes sociais – contribuiu para a acumulação de uma grande quantidade de informação, sendo esta a força motriz por detrás da cadeia de valor da economia digital⁹.

1.2. Os principais desafios fiscais que se colocam à economia digital

Atendendo às características da nova economia, a mesma tem-se assumido como uma força que acelera o crescimento económico, a inovação e a criação de valor, sendo por demais evidentes os efeitos que a mesma tem na economia como um todo, bem como os seus impactos no futuro¹⁰.

Efetivamente, a transformação da economia numa economia digital¹¹, para além de colocar desafios à teoria económica, exige a adaptação urgente dos sistemas fiscais às transações digitais¹². De facto, a digitalização da economia, assente sobretudo na atribuição de um cada vez maior relevo aos ativos intangíveis, que tem vindo a facilitar e fomentar as vendas remotas entre diferentes jurisdições, chama cada vez mais a atenção dos agentes políticos e, ao nível da tributação internacional, intensifica-se o debate à volta das questões que se levantam ao nível do como e quando é que os países poderão sujeitar a tributação as empresas, sobretudo as multinacionais, altamente digitalizadas¹³, criando pressões no sistema fiscal internacional¹⁴.

Efetivamente, em contexto de concorrência fiscal, os novos modelos deixam à mostra as fragilidades do sistema fiscal internacional, assente como já referido, no conceito de presença física, o qual funciona como fator atributivo de competência tributária a um determinado país. De entre os diversos modelos de negócio que emergiram da economia digital, destacam-se os seguintes: (i) o comércio eletrónico; (ii) serviços de pagamento; (iii) lojas de aplicações (*app stores*); (iv) publicidade online; (v) computação em nuvem e (vi) plataformas de rede participativas.

Feitas estas notas, importa referir que o primeiro dos problemas relativos à economia digital está associado à venda/prestação de serviços remota entre diversas jurisdições, a qual provoca o desajustamento entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, acabando por dispensar a presença física (e, naturalmente, económica) dos agentes de mercado, colocando em causa o conceito tradicional de estabelecimento estável – o qual, como é sabido, assenta no pressuposto de uma presença física que garante aos Estados a possibilidade de sujeitar determinada realidade à tributação. Já o segundo problema respeita aos ativos intangíveis, os quais assumem um papel preponderante na nova economia. De facto, a maior fatia de valor das empresas mais digitalizadas (em particular, os gigantes digitais internacionais) resulta da propriedade intelectual, a qual é facilmente transacionada entre jurisdições e de difícil avaliação para efeitos das políticas de preços de transferência – o que, devido à falta de comparáveis, tem colocado em causa o princípio da plena concorrência e facilitado a transferência de lucros^{15/16}. O último dos problemas que é, regularmente, apontado à economia digital resulta do facto de os utilizadores destes serviços digitalizados estarem, conforme mencionado, por detrás do valor associado aos serviços digitais, enquanto fonte do próprio rendimento tributável de tais serviços (embora, atualmente, não sejam reconhecidos enquanto tal).

Face ao exposto, o pagamento mínimo de impostos por parte dos gigantes tecnológicos (e, bem assim, pelos principais *players* dos serviços digitais) levam os Estados a questionar a adequação dos atuais sistemas econó-

⁸ European Commission (2014), *op. cit.*

⁹ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB, “Taxing the digital economy”, in “Corporate Income Taxes Under Pressure – Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed”, International Monetary Fund, 2021.

¹⁰ European Commission (2014), *op. cit.*

¹¹ BRAUNER, YARIV, “Taxing the digital economy post-BEPS, Seriously”, Intertax, Vol. 46, Issue 6 & 7, 2018.

¹² BRAUNER, YARIV (2018), *op. cit.*

¹³ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB (2021), *op. cit.*

¹⁴ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB (2021), *op. cit.*

¹⁵ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB (2021), *op. cit.*

¹⁶ “The current tax framework does not fit with modern realities. The tax rules in place today were designed for the traditional economy and cannot capture activities which are increasingly based on intangible assets and data.”, European Commission, “Taxation: Commission sets out path towards fair taxation of the Digital Economy”, European Commission – Press release, 2017.

micos, não só ao nível da adequação da tributação dos serviços altamente digitalizados, mas também ao nível da distribuição apropriada entre os países das receitas de tributação.

2. A necessária adaptação dos sistemas fiscais à nova economia digital

O contexto económico globalizado, agudizado pelas TIC, deixou visível o desajustamento dos sistemas tributários tradicionais – patente, sobretudo, ao nível da tributação dos rendimentos e, em particular, a nível internacional –, já que, embora os países tentem promover a manutenção das bases tributáveis, assim como a competitividade do seu sistema fiscal de modo a atrair mais investimento, ainda assim as lacunas existentes em termos das regras de tributação internacional dos rendimentos acabam por pôr em causa essa mesma tributação^{17/18}. Como tal, torna-se fundamental garantir que os Estados tributam os rendimentos gerados na economia digital, sem, contudo, porem em causa os princípios que subjazem à tributação e cooperação internacionais.

Acresce que, como refere o autor LUÍS AIRES, “*o crescimento de impostos de equalização/compensação (equilibration levies) proporciona um maior grau de incerteza associado também a elevados encargos burocráticos por parte dos contribuintes ao mesmo tempo que fragiliza o sistema de acordos fiscais entre os diversos Estados.*”¹⁹ Ora, como é bom de ver, a digitalização da economia só irá exacerbar estes problemas, dado que, por um lado, possibilita a criação de estabelecimentos em diversas jurisdições e, por outro lado, facilita a transferência de lucros para territórios com uma tributação mais favorável e, bem assim, permite operar em diversos países com pouca, ou até nenhuma, presença física²⁰.

Fácil fica de ver que a mobilidade intrínseca associada à digitalização da economia veio promover uma concorrência fiscal severa entre os países e fomentar a deslocalização das empresas, comportando consequências nefastas para os Estados e um impacto negativo na justiça social e redistributiva, sem descuidar a possibilidade de, devido às consequentes distorções de concorrência, poder conduzir a uma fragmentação do mercado interno²¹.

Com vista a fazer face aos sérios desafios colocados pela digitalização da economia, em setembro de 2013, a OCDE²², a pedido dos líderes do G20²³, elaborou um plano de ação para fazer face à erosão da base tributável e transferência de lucros – o Plano BEPS²⁴ –, o qual procurou adaptar as regras fiscais à nova realidade económica, prevendo mecanismos para evitar a erosão da base fiscal no contexto internacional²⁵. Neste âmbito, entre outras regras, previram-se instrumentos para tributar adequadamente os serviços digitais, através da conceção do teste da presença digital significativa e da criação de um imposto de equalização²⁶.

3. A experiência internacional

3.1. OCDE

A incapacidade de resposta dos sistemas fiscais atuais à nova globalização – e, consequentemente, à digitalização que lhe está associada – foi já identificada pelas autoridades fiscais dos diversos Estados (quer integrantes da UE²⁷, quer aqueles comumente designados como Estados terceiros).

¹⁷ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

¹⁸ DEVEREUX, M. P. & J. VELLA, “Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century?”, *Fiscal Stud.*, Vol. 449, 2014.

¹⁹ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

²⁰ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

²¹ RIBEIRO, INÊS, “O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital “Em especial, as Propostas da Comissão Europeia”, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Faculdade de Direito, Escola do Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2019.

²² Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

²³ Grupo constituído pelos líderes das 20 maiores economias mundiais.

²⁴ *Base Erosion and Profit Shifting*.

²⁵ RIBEIRO, INÊS (2019), *op. cit.*

²⁶ O imposto sobre os serviços digitais.

²⁷ União Europeia.

De facto, o assunto foi trazido pela primeira vez à discussão (pelo menos, de forma mediática, tendo então captado a atenção dos media²⁸) com a Ação 1 do Plano BEPS desenvolvido pela OCDE²⁹, que identificou, ainda na década passada, a digitalização como o grande obstáculo à distribuição de competência entre os Estados a um nível macro.³⁰

Em suma, o relatório da Ação 1, publicado em outubro de 2015³¹, concluiu que a falta de presença física associada aos negócios digitais, para além de potenciar e agravar a possibilidade de as empresas multinacionais erodirem a respetiva base tributável (por tornar relativamente simples alocar lucros e gastos a jurisdições com menor carga fiscal³²), impede, desde logo, que estes poderes tributários possam ser atribuídos no caso de rendimentos provenientes de atividades e relações comerciais transfronteiriças (apanágio dos serviços digitais).

Devido às dificuldades sentidas na sua aplicação (que se deveram, em larga medida, à falta de consenso político), os problemas identificados na Ação 1 do Plano BEPS nunca foram objeto de resolução prática. O mesmo deve ser referido a propósito do Relatório Intercalar, publicado pela OCDE, a 16 de março de 2018³³ (que se focou, sobretudo, na revisão das regras de atribuição de competência para tributação dos lucros das empresas ao abrigo da Convenção Modelo da OCDE), que não colheu consenso político.

Todavia, a prática recente parece abrir um novo caminho – o Plano BEPS 2.0. No passado dia 1 de julho de 2021, 132 das 139 jurisdições pertencentes ao BEPS Inclusive Framework da OCDE/G20^{34/35} chegaram a um acordo preliminar que visa adotar soluções no âmbito da fiscalidade internacional face aos desafios decorrentes da digitalização e globalização. Este novo programa está dividido em dois pilares distintos, a saber:

- i) Por um lado, o Pilar I tem como objetivo implementar mecanismos homogéneos que permitam distribuir a competência tributária internacional em função da localização do utilizador ou cliente final, independentemente da existência de estabelecimento estável nessa jurisdição (conceito que, como já *supra* referido, está atualmente desadequado);
- ii) Por outro lado, o Pilar II visa assegurar que os lucros de grandes grupos multinacionais são sujeitos a um nível mínimo de tributação efetiva, não inferior a 15%. Este Pilar tem como objetivo surtir alterações quer a nível doméstico (através da implementação do modelo Global Anti-Erosion Base [“GloBE”], prevendo a tributação de rendimentos não tributados ou o seu agravamento para rendimentos sujeitos a uma tributação reduzida no Estado da fonte), quer a nível internacional (através do aumento das taxas de retenção na fonte atualmente em vigor para determinadas categorias de rendimento que, regra geral, estão sujeitas a um regime fiscal mais favorável).

Em suma, atingido um acordo que, até então, parecia impraticável, espera-se que “o acordo [agora] alcançado pela OCDE/G20 venha permitir um mundo de negócios melhor e fiscalmente mais justo com uma sólida tributação mínima global e, idealmente, um impacto reduzido sobre as multinacionais que desenvolvem atividades económicas com substância.”³⁶

3.2. UE

Ainda em março de 2018, a Comissão Europeia veio apresentar duas propostas de Diretiva sobre a tributação das atividades e empresas digitais:

²⁸ Todavia, não foi de todo a primeira vez que a temática veio à discussão – a identificação dos problemas derivados da conceção do sistema fiscal à margem da digitalização foram abordadas pela primeira vez na década de noventa – OCDE (2003), “Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions”, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>.

²⁹ Programa que resultou, em larga medida, de uma reunião dos Ministros das Finanças dos Estados-membros do G20, realizada em julho de 2013.

³⁰ Conforme, aliás, resulta da própria designação que lhe foi atribuída – “Address the tax challenges of the digital economy”.

³¹ Que pode ser consultado em <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

³² Fenómeno comumente designado “Profit Shifting”.

³³ Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1631724401&id=id&accname=guest&checksum=24349A43DA3D15-96DD95625ABD997858>.

³⁴ Até 31 de agosto de 2021, o número de jurisdições em acordo aumentou para 134.

³⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy”, 2021, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

³⁶ “O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócios melhor!”, in Jornal Económico, 2021, disponível em <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um-mundo-de-negocios-melhor-768602>.

- i) Por um lado, a primeira iniciativa, que almejava ser uma solução a longo prazo, tinha como objetivo alterar as regras de tributação das sociedades por forma a atribuir competência primordial ao Estado onde a interação com os utilizadores por via digital fosse mais significativa. Visava, por conseguinte, alargar o conceito de estabelecimento estável a situações de presença digital significativa;³⁷
- ii) Por outro lado, a segunda iniciativa, cujo propósito seria apenas provisório, desenhou um imposto que abrangia as principais atividades digitais então fora do escopo de tributação no seio da UE – o Imposto sobre os Serviços Digitais (“ISD”).³⁸

Até à data, contudo, as propostas de Diretiva não lograram acolhimento entre os vários Estados-membros, sem prejuízo de o tema não ter sido conduzido ao esquecimento e alvo de um recente debate no seio do Conselho Europeu.

“Salientamos a necessidade de dar urgentemente resposta aos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, a fim de assegurar que todos os operadores paguem a sua justa quota-parte de impostos.”

Conselho Europeu, Declaração de membros do Conselho Europeu de 25 de março de 2021³⁹

3.3. Medidas unilaterais

Face à inexistência de uniformização internacional nesta matéria, conjugada com o elevado nível de receita perdida anualmente, é natural que os Estados optem por adotar medidas unilaterais de tributação desta que é a Nova Economia. Todavia, sempre deverá ter-se em conta o elevado nível de *compliance* que, regra geral, está associada a estas práticas unilaterais, bem como a potencial criação de vazios similares àqueles verificados atualmente.

O Estado-membro pioneiro na introdução de um imposto sobre os serviços digitais foi França. Efetivamente, ainda em 2019 e perante a falta de consenso a nível da UE, França aprovou a aplicação da taxa de 3% sobre determinados serviços digitais nos quais a interação com o utilizador é essencial na criação de valor. O imposto aplica-se a todas as sociedades, quer residentes, quer não residentes, que obtenham receitas de serviços abrangidos superiores a 750 milhões de euros a nível mundial e superiores a 25 milhões de euros em França.⁴⁰

Para além disso, e ainda a título de exemplo, também o Reino Unido introduziu, com efeitos a partir de abril de 2020, um imposto sobre os serviços digitais. Neste caso, a taxa prevista é de 2% e aplica-se aos rendimentos gerados por atividades específicas conexas com a utilização de residentes britânicos, isto é, motores de busca, plataformas de redes sociais e mercados online, desde que ligados à participação de utilizadores situados no território do Reino Unido. À semelhança do regime francês, também o Reino Unido previu limites quantitativos: o imposto aplica-se a todas as sociedades, quer residentes, quer não residentes, que obtenham receitas de serviços abrangidos superiores a 500 milhões GBP⁴¹ a nível mundial e superiores a 25 milhões GBP no Reino Unido.

De referir, contudo, que sem prejuízo da aplicação unilateral, os Estados manifestam a sua preferência por uma solução global. De facto, *“the UK government has previously indicated that it would disapply DST if an appropriate global solution could be agreed and implemented. On 1 July 2021, 130 of the 139 jurisdictions of the OECD Inclusive Framework approved the OECD’s BEPS 2.0 proposals. These proposals would include considerable reform to, inter alia, the taxation of digital services. Subject to further technical work on the BEPS 2.0 proposals and securing the necessary approvals, this may pave the way for the removal of the UK DST.”*⁴²

³⁷ COM(2018) 147 final, disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/pt/pdf>. A este respeito, entendeu a Comissão Europeia, na sua exposição de motivos, que *“As atuais regras de tributação das sociedades assentam no princípio de que os lucros devem ser tributados no local onde o valor é criado. No entanto, estas regras foram inicialmente concebidas no início do século XX para empresas «físicas» tradicionais e definem o que desencadeia um direito a tributar num país («onde tributar») e quanto imposto sobre o rendimento das sociedades é imputado a um país («quanto tributar») baseando-se, em grande medida numa presença física nesse país, não refletindo o valor criado pela participação dos utilizadores nessa jurisdição”*.

³⁸ COM(2018) 148 final, disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>. Neste âmbito, a Comissão Europeia, na sua exposição de motivos, esclareceu que *“Embora estejam em vigor medidas unilaterais ou estas estejam concretamente previstas em 10 Estados-Membros para resolver este problema de forma limitada, (...) as medidas adotadas são muito diferentes em termos de âmbito de aplicação e da respetiva justificação. Essas medidas descoordenadas tomadas individualmente pelos Estados-Membros representam um risco ainda maior de fragmentação do Mercado Único e de distorção da concorrência, constituindo um obstáculo ao desenvolvimento de novas soluções digitais e à competitividade da União no seu conjunto. Por conseguinte, é necessário que a Comissão aja e proponha uma abordagem harmonizada sobre uma solução provisória que resolva este problema de forma específica.”*

³⁹ Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/media/49020/250321-vtc-euco-statement-pt.pdf>.

⁴⁰ International Bureau of Fiscal Documentation, French Corporate Taxation Guide, 14.6.4.1., 2021.

⁴¹ Great Britain Pounds.

⁴² International Bureau of Fiscal Documentation, UK Corporate Taxation Guide, 14.6.4.1., 2021.

4. A necessidade de adaptação do sistema fiscal Português aos desafios da economia digital

Portugal não ficou, naturalmente, excluído da revolução digital que tem vindo a acontecer na economia mundial, usufruindo dos seus evidentes benefícios – inovação tecnológica, criação de novos empregos e criação de novos modelos de negócio –, não tendo ficado, contudo, imune aos seus problemas.

O sistema de tributação português, à semelhança do que acontece com outros Estados-Membros, assenta, no caso particular dos rendimentos das empresas, na tributação do seu rendimento real⁴³, pressupondo uma ligação física ao território português enquanto fonte dos rendimentos gerados. Com efeito, o IRC⁴⁴ tem um cariz pessoal, dado que incide sobre todas as pessoas coletivas (públicas ou privadas) ou entidades equiparadas, que tenham sede ou direção efetiva em território português⁴⁵. Por outro lado, o IRC tem também associada uma natureza física, decorrente da própria ligação com o território português, que permite ao Estado português sujeitar os rendimentos a tributação no seu território. De facto, a extensão da obrigação de pagamento do imposto depende da localização da sede ou direção efetiva do sujeito passivo, sendo que, caso estas se localizem no estrangeiro, está previsto um conjunto de elementos de conexão que, ainda assim, atraem a tributação para Portugal na qualidade de Estado da fonte, designadamente a natureza dos rendimentos, a situação e interesses neste território. Neste sentido, Portugal adotou um conceito amplo de estabelecimento estável que tem subjacente o princípio da atração do estabelecimento estável^{46, 47}.

De facto, no que respeita ao conceito de estabelecimento estável⁴⁸, o mesmo há de corresponder a qualquer instalação fixa através da qual se exerça uma atividade comercial, industrial ou agrícola, incluindo-se naquele conceito um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, poço de petróleo e de gás, pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais localizado em território português. O conceito português de estabelecimento estável, em tudo semelhante ao conceito previsto na Convenção Modelo da OCDE⁴⁹, assenta, desde logo, na existência de uma instalação física, através da qual é exercida a atividade da empresa, exigindo-se que a mesma tenha um certo grau de permanência e, bem assim, que da mesma decorram elementos suficientes que demonstrem um controlo ou uma ligação com a atividade levada a cabo pela empresa.

À luz do acima exposto quanto ao conceito de estabelecimento estável na qualidade de elemento de conexão, parece evidente a impossibilidade de enquadrar uma atividade de prestação de serviços digitais no âmbito de uma instalação física.

Não obstante, inspirado na Ação 7 do Plano BEPS de 2015, o Legislador fiscal português introduziu limitações à amplitude das atividades de carácter preparatório ou auxiliar (as quais estão excluídas do conceito de estabelecimento estável), deixando de fora daquelas atividades as instalações e depósitos utilizados pelas empresas para entregas de bens⁵⁰. Esta alteração, que entrou em vigor com o Orçamento do Estado para 2021, teve desde logo um impacto nas atividades de *e-commerce*, através da possibilidade de alargar o conceito de estabelecimento estável a entidades que disponham em Portugal, por exemplo, de centros de logística para distribuição dos seus produtos.

⁴³ Conforme decorre do artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”

⁴⁴ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

⁴⁵ Artigo 2.º do Código do IRC.

⁴⁶ Preâmbulo do Código do IRC.

⁴⁷ Naturalmente que, ao abrigo dos tratados internacionais concluídos por Portugal, há uma série de outros requisitos de atração de competência que, pese embora relevantes, não estão a ser considerados nesta sede.

⁴⁸ Previsto no artigo 5.º do Código do IRC.

⁴⁹ Artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE.

⁵⁰ “Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar ou expor mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar ou expor;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.” –Artigo 5.º, n.º 8 do Código do IRC.

Ademais, e ainda quanto ao conceito de estabelecimento estável (alargado, conforme referido, com o Orçamento do Estado para 2021), em harmonia com o Plano BEPS e com a MLI⁵¹, passaram a incluir-se naquele conceito *“as atividades de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que tais atividades sejam exercidas durante um período ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa”*⁵².

Com esta alteração, o conceito de agente dependente passou a incluir as seguintes situações⁵³:

- i) O agente que atue em território português por conta de uma empresa, vinculando-a;
- ii) O agente que exerça habitualmente um papel determinante para a celebração de contratos pela empresa, fazendo-o de forma rotineira e sem alterações substanciais; ou
- iii) O agente que mantenha em Portugal um depósito de bens e mercadorias para a entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias, nem tenha qualquer intervenção na celebração desses negócios.

Por fim, passaram a excluir-se do conceito de estabelecimento estável, enquanto atividades de carácter preparatório ou auxiliar, as instalações fixas ou depósitos de bens ou mercadorias que sejam utilizados ou mantidos por uma empresa quando esta (isoladamente ou com outra empresa com a qual esteja estreitamente relacionada) exerça uma atividade complementar que forme um conjunto coerente de atividades de natureza empresarial, no mesmo local ou em locais distintos do território português, sempre que:

- iv) A instalação ou depósito constitua um estabelecimento estável dessa empresa ou de uma outra empresa com ela estreitamente relacionada; ou
- v) O conjunto da atividade resultante da combinação das atividades exercidas por duas ou mais empresas estreitamente relacionadas num mesmo local, ou pela mesma empresa ou por empresas estreitamente relacionadas em locais distintos, não tenha carácter preparatório ou auxiliar.

Ora, sem prejuízo das alterações levadas a cabo ao conceito de estabelecimento estável, o mesmo não está, ainda assim, apto a (nem é suficiente para) abarcar devidamente todas as vicissitudes e realidades subjacentes à economia digital, na medida em que, não obstante as inovações implementadas, o conceito mantém a exigência de um *link* físico, com um certo grau de permanência, ao território português.

Como tal, e tendo em vista o sistema normativo de tributação português, urge adaptá-lo à digitalização da economia, ainda que, numa fase inicial, e em face à inexistência de normas fiscais internacionais, o mesmo tenha que vir a ser concretizado através de medidas unilaterais, designadamente através da criação de um *imposto digital* – tal como sucedeu, por exemplo, com França e o Reino Unido.

Contudo, de modo a evitar situações de distorção de concorrência que serão prejudiciais para a arrecadação de receita, é fundamental garantir que, simultaneamente com a adoção e adaptação do sistema fiscal português à economia digital, que sejam criadas medidas fiscais e parafiscais que impulsionem a competitividade da economia, designadamente através do reforço e ampliação de benefícios fiscais (de apoio ao investimento, à investigação e desenvolvimento tecnológico e científico e, bem assim, ao emprego); da redução da carga fiscal das empresas (desde logo através da eliminação da derrama estadual e da redução da taxa de IRC, por forma a fomentar a competitividade internacional, nomeadamente com os 10 países, maioritariamente de Leste europeu, que entraram na UE apenas em 2004); da redução dos custos de contexto; e, bem assim, da economia verde.

5. Como tornar a economia mais competitiva

5.1. Reforço e ampliação dos benefícios fiscais

Como é sabido, a competitividade fiscal de um país, a par de outras medidas parafiscais, é definida, na sua essência, através das taxas de imposto reduzidas, pelas deduções e pelos incentivos fiscais estabelecidas na legislação e, sobretudo, pela estabilidade da legislação fiscal.

No que em particular concerne aos benefícios fiscais, os mesmos são frequentemente utilizados pelas empresas não só como mecanismo de redução da sua carga fiscal, mas, também, como forma de potenciar os seus investimentos, até porque, atendendo ao atual contexto global, cada vez mais as empresas estão sujeitas a concorrência

⁵¹ Convenção Multilateral para a Aplicação de Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros.

⁵² Artigo 5.º, n.º 3, al. c) do Código do IRC.

⁵³ Artigo 5.º, n.º 6 do Código do IRC.

internacional (para além da nacional), sendo, por isso, os investimentos planeados de acordo com o regime fiscal mais favorável. Como tal, é inevitável afirmar-se que o investimento estrangeiro está intrinsecamente relacionado com a competitividade fiscal que o país apresenta.

Os incentivos e benefícios fiscais são, por isso, uma forma de promover o investimento nos mais diversificados setores da economia e, com isso, gerar riqueza para o país, considerando-se, então, enquanto tal, “*as medidas de carácter excecional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.*”⁵⁴. São, por isso, benefícios fiscais “*as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outaras medidas fiscais*”.⁵⁵

Atualmente, as empresas poderão usufruir de benefícios fiscais através dos seguintes programas (identificados a título meramente exemplificativo): o RFAI⁵⁶; o SIFIDE⁵⁷; a DLRR⁵⁸; os benefícios fiscais de apoio ao investimento produtivo (todos estes benefícios previstos no Código Fiscal do Investimento), bem como a remuneração convencional do capital social e os benefícios fiscais relativos à instalação de empresas no interior (estes últimos, previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais).

A grande vantagem dos benefícios fiscais identificados é, sobretudo, traduzirem-se numa concreta redução da taxa de imposto efetiva das empresas, redução essa que representa uma vantagem fiscal que permite planear, de forma mais eficiente, a gestão de tesouraria do contribuinte. Porém, todos estes benefícios estão sujeitos a uma legislação nem sempre clara, altamente volátil, e a procedimentos declarativos e de *compliance* complexos, o que exige um acompanhamento constante por parte dos vários agentes económicos, o que naturalmente implica custos elevados para os potenciais beneficiários.

Assim, no caso concreto daqueles benefícios fiscais, importaria desde logo simplificar os procedimentos declarativos e de *compliance* que lhes estão associados, promover uma clarificação de conceitos quanto às aplicações relevantes que lhes estão subjacentes e, bem assim, promover uma atuação da AT⁵⁹, face à aplicação daqueles benefícios fiscais, consentânea com a jurisprudência dos Tribunais Superiores (de modo a obstar a entendimentos mais restritivos de aplicação daqueles benefícios e que não têm, não raras vezes, qualquer adesão à letra da lei). Ademais, e embora os benefícios aqui elencados já se apresentem com uma natureza diversificada, parte deles estão limitados, quer quanto ao âmbito subjetivo de aplicação (aplicando-se apenas a PME⁶⁰, como é o caso do benefício fiscal da DLRR), quer quanto ao âmbito objetivo de aplicação (encontrando-se limitados a concretas atividades empresariais) e, ainda, quer no que concerne ao *quantum* dos benefícios (estando dependentes da área geográfica de atuação das empresas, tendo uma majoração superior em zonas geográficas desfavorecidas). Como tal, de modo a fomentar o âmbito de aplicação destes benefícios fiscais, seria relevante equacionar-se a ampliação da sua aplicação em termos objetivos e subjetivos, promovendo um aumento do período de reporte dos benefícios fiscais para potenciar ao máximo o aproveitamento para potenciar ao máximo o seu aproveitamento para os casos em que as empresas não estão localizadas em zonas desfavorecidas.⁶¹

Acresce que, atualmente, não existe qualquer benefício fiscal de apoio à criação líquida de emprego, o qual, decorrente de experiências passadas, se mostrou profícuo a potenciar o aumento de contratações por parte das empresas. Como tal, e de modo a acelerar e a promover o desenvolvimento tecnológico e científico, importa fomentar e apoiar a contratação de pessoal altamente especializado, quer através de específicas deduções ao lucro tributável ou à coleta do IRC, quer através da ampliação daquelas contratações como sendo elegíveis para reduções – ou até mesmo isenções – das taxas de contribuição e de quotização à Segurança Social durante um período pré-determinado de tempo, sem, contudo, implicar quaisquer penalizações dos benefícios atribuídos, designadamente ao nível da reforma.

Por fim, importa referir que, devido à elevada volatilidade do sistema fiscal português, que cria grandes incer-

⁵⁴ Artigo 2.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁵⁵ Artigo 2.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁵⁶ Regime Fiscal de Apoio ao Investimento. Este benefício fiscal é um auxílio com finalidade regional, que tem como objetivo promover o investimento e a criação de postos de trabalho. Este benefício apenas é aplicável a determinados setores de atividade, estando dependente da realização de um investimento inicial relevante que promova a criação de, pelo menos, um posto de trabalho.

⁵⁷ Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial. O SIFIDE é um benefício fiscal que visa aumentar a competitividade das empresas, através da promoção à investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial. Este benefício materializa-se numa dedução à coleta do IRC de uma percentagem das respetivas despesas de I&D.

⁵⁸ Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos. A DLRR é um benefício fiscal que permite a dedução à coleta de IRC de 10% dos lucros retidos que tenham sido reinvestidos em aplicações relevantes, traduzindo-se numa medida de incentivo às PME de apoio ao investimento produtivo.

⁵⁹ Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁶⁰ Micro, Pequenas e Médias Empresas.

⁶¹ Naturalmente respeitando os limites de *minimis* resultados da legislação comunitária.

tezas aos agentes económicos na hora da tomada de decisão de realizar investimentos em Portugal, seria de grande pertinência criar um regime legal que assegurasse a manutenção do direito adquirido por uma empresa, durante um determinado período de tempo, de ser tributada nos mesmos termos daqueles que existiam à data de realização do seu investimento.

Naturalmente que as propostas acima identificadas – bem como as que se seguem – não têm, na sua base, uma análise custo-benefício ao nível da perda de coleta. Todavia, sendo previsível que o alargamento de benefícios provoque uma redução de receita a curto-médio prazo, também previsível é o efeito do aumento de competitividade do sistema fiscal português na arrecadação de coleta a longo prazo, através da captação e manutenção de investimento (quer nacional, quer estrangeiro).

5.2. Redução dos custos de contexto

*“Os custos de contexto correspondem a efeitos negativos decorrentes de regras, procedimentos, ações e/ou omissões que prejudicam a atividade das empresas e que não são imputáveis ao investidor, ao seu negócio ou à sua organização.”*⁶² Sem prejuízo de serem custos necessários – uma vez que o cumprimento das obrigações fiscais implica, necessariamente, um custo acrescido (seja de tempo, de dinheiro ou de *know how*) para os sujeitos passivos –, deverão ser mantidos tão reduzidos quanto possível.⁶³

Já em 2015, o sistema fiscal foi identificado pelo INE⁶⁴ como um dos maiores obstáculos à atividade das empresas em Portugal. De facto, não só a carga fiscal a que as empresas estão sujeitas consubstancia uma barreira ao profícuo desenvolvimento do mercado, como a problemática se faz sobretudo sentir juntos do tecido de PME, entidades com uma estrutura menos equipada para fazer face às diversas obrigações fiscais que devem cumprir.⁶⁵

Atualmente, são várias as obrigações fiscais a cargo das empresas, cumprindo-nos destacar apenas algumas (que não esgotam, de forma alguma, o leque de opções disponíveis). Desde logo, será de referir a obrigação de retenção na fonte em sede de IRS⁶⁶ sobre os rendimentos do trabalho dependente pagos aos trabalhadores⁶⁷ (obrigação extensível às contribuições para a Segurança Social). Ainda, breve referência à liquidação e cobrança do IVA⁶⁸ sobre vendas e prestações de serviços⁶⁹ e aos pagamentos por conta em sede de IRC⁷⁰.

Para além destas obrigações de atuação (cuja inobservância pode conduzir, inclusive, a responsabilização criminal⁷¹), as empresas ficam, ainda, obrigadas ao cumprimento de uma série de obrigações declarativas acessórias, seja a comunicação, à AT, dos rendimentos pagos aos trabalhadores⁷², a entrega das declarações periódicas de IVA⁷³ ou, ainda, a entrega da Declaração Modelo 22 e da IES em sede de IRC⁷⁴.

⁶² Instituto Nacional de Estatística, “Custos de contexto: a perspetiva das empresas”, 2015, disponível em file:///C:/Users/scardoso/Downloads/CustosContexto_2015.pdf.

⁶³ *“The costs of administration and compliance are a necessary feature of taxes. It is clearly a reasonable aim for a tax system that such costs should be kept to a minimum, whether the tax is domestic or international.”* European Commission (2014), *op. cit.*

⁶⁴ Instituto Nacional de Estatística.

⁶⁵ Instituto Nacional de Estatística (2015), *op. cit.*

⁶⁶ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

⁶⁷ Artigos 98.º e seguintes do Código do IRS.

⁶⁸ Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁶⁹ A título de exemplo, artigos 7.º e 29.º, n.º 1, alínea b) relativos ao facto gerador e à obrigação de emissão de fatura e artigos 27.º e 41.º no âmbito do pagamento do imposto, todas as disposições do Código do IVA.

⁷⁰ Artigos 104.º e seguintes do Código do IRC.

⁷¹ Com potencial preenchimento do tipo legal do crime de abuso de confiança pela retenção de importâncias cuja titularidade não lhes pertence – artigo 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

⁷² Seja através da entrega da Declaração Mensal de Remunerações (“DMR”), da Declaração Modelo 10 ou da Declaração Modelo 30. A este respeito, artigo 119.º do Código do IRS.

⁷³ Artigo 29.º do Código do IVA.

⁷⁴ Artigo 117.º do Código do IRC.

⁷⁵ Programa que, tendo surgido em 2006, visou, de forma sucinta, avançar com uma primeira desburocratização e simplificação da interação dos sujeitos passivos com a Administração. As medidas podem ser consultadas em <https://www.simplex.gov.pt/medidas>.

Ora, como é bom de ver, e sem prejuízo das medidas introduzidas pelo Programa SIMPLEX⁷⁵, os custos associados ao cumprimento das obrigações que decorrem do sistema fiscal atual continuam a ter um peso negativo no investimento (nomeadamente, no IED⁷⁶), especialmente quando associados à efetiva carga de imposto a que as empresas estão sujeitas em Portugal e à instabilidade fiscal que, não poucas vezes, obriga as empresas a ajustamentos que, de outra forma, não seriam necessários.

Neste sentido, urge aproveitar a digitalização – e, neste caso, as vantagens tecnológicas que lhe estão associadas – em prol das empresas. Efetivamente, fazemos nossas as palavras dos autores BIRGITTE RINGSTAD, JOÃO AMADOR E SÓNIA CABRAL, ao considerarem que *“uma vez que os custos de contexto afetam as decisões das empresas, os decisores de política devem elaborar legislação que minimize os efeitos negativos, mas garantindo que os objetivos públicos são alcançados. A implementação das melhores práticas internacionais pode ser uma boa abordagem, mas apenas se estas forem adaptadas à realidade doméstica. Adicionalmente, mudanças frequentes no enquadramento institucional impõem um custo às empresas, dado que estas consomem recursos no processo de ajustamento.”*⁷⁷

Sem prejuízo de outras medidas adicionais que deverão ser tomadas – como a necessária estabilização do sistema fiscal, por forma a adquirir atratividade internacional (não descurando, naturalmente, o papel do investimento interno) e captar e manter investimento –, deverá procurar-se, desde logo, reduzir o peso que o cumprimento das obrigações declarativas acessórias comporta para as empresas, privilegiando o automatismo na troca de informação e evitando a duplicação de procedimentos.

A este respeito, e a título de exemplo, o cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRS associadas ao pagamento de rendimentos do trabalho poderá, potencialmente, ser eliminado. Efetivamente, constituindo as declarações de comunicação dos rendimentos pagos duplicações do processamento salarial internamente levado a cabo pelas empresas, deverá procurar-se estabelecer um mecanismo que permita a comunicação automática à AT da informação mensalmente processada, sem, contudo, conceder à AT o livre (e desproporcional) acesso à contabilidade das empresas. Este processamento, desde que balizado pelas regras do bom senso no acesso à informação, não colocando em causa o necessário cruzamento de informação – já que a AT continuaria a ter, em seu dispor, os valores comunicados pela entidade empregadora –, evitaria um procedimento acrescido que, em bom rigor, poderá concluir-se ser desnecessário.

Para além disso, no que diz respeito a obrigações declarativas em sede de IRC (também de forma meramente exemplificativa), deverá procurar-se um agregar da informação no menor número de interações possível – à semelhança do processo adotado em 2007, a propósito da IES⁷⁸ – evitando, por conseguinte, a concorrência agreste de prazos e a sujeição a coimas associadas a um eventual não cumprimento.

Naturalmente que o alcançar destes objetivos está dependente da adequação do sistema da AT, bem como da abertura para a sua previsível reformulação e da necessária proteção dos direitos dos sujeitos passivos. Contudo, é inegável a urgência de pôr em prática soluções que, de forma gradual, venham a resolver o efeito negativo que os elevados custos de contexto têm na atividade das empresas em Portugal.

5.3. Potencial reestruturação do sistema fiscal

Dúvidas não há de que o sistema fiscal, conforme atualmente desenhado, não acompanha o crescimento galopante da globalização e digitalização, deixando escapar realidades que não só podem, como devem, estar sujeitas a tributação.

À semelhança dos restantes Estados-Membros, também Portugal poderá equacionar a introdução de um ISD de forma unilateral (pelo menos, até haver consenso internacional na matéria). Para o efeito, poderão tomar-se como pontos de referência as propostas de Diretiva da Comissão Europeia (com base nas quais, aliás, os diversos Estados-Membros foram desenhando os seus impostos domésticos), por forma a facilitar uma futura e previsível transição para um sistema de tributação sobre os serviços digitais à escala global.

Neste âmbito, propõe-se que a base tributável do ISD seja dada pelo montante de rendimento (com exclusão do IVA) resultante da prestação dos serviços digitais definidos como tal, devendo o imposto ser cobrado no momento da prestação do serviço ou, alternativamente, no momento de adiantamento do preço. A taxa estabelecida poderá ser, inicialmente, de 1% e o fator de conexão com o território português deverá ser a localização do utilizador⁷⁹.

⁷⁶ Investimento estrangeiro direto.

⁷⁷ BIRGITTE RINGSTAD, JOÃO AMADOR E SÓNIA CABRAL, “Custos de contexto e desempenho das empresas portuguesas”, in Revista de Estudos Económicos, disponível em https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/re201910_p.pdf.

⁷⁸ Neste âmbito, importa referir que, com a introdução da IES, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais passou a ser transmitida por via eletrónica, num único momento e apenas a uma única entidade.

⁷⁹ À semelhança, aliás, do sistema previsto nas Propostas de Diretiva da Comissão Europeia.

Ademais, deverá ser estabelecido um montante quantitativo a partir do qual as empresas ficam sujeitas ao ISD, estabelecendo, a este respeito, dois limites de âmbito distinto:

- i) Um limite consolidado, em função do volume de negócios mundial; e
- ii) Um limite doméstico, em função do volume de negócios nacional.⁸⁰

Para além disso, será importante preencher o conceito de serviços digitais, podendo, neste âmbito, beber-se da experiência internacional:

- i) Poderão incluir-se, aqui, serviços relacionados com a atividade dos utilizadores em interfaces digitais, motores de busca, retalhistas online, publicidade online, etc.
- ii) Deverão, contudo, estar devidamente excluídas situações como as vendas em linha de bens ou serviços adquiridos através do website do fornecedor que não atua na qualidade de intermediário ou a prestação de serviços financeiros regulamentados e serviços de transmissão de dados efetuados por entidades financeiras regulamentadas.⁸¹

Sem prejuízo da requerida refinação, a experiência internacional permite que hoje sejam adotadas medidas conscientes com uma base de trabalho relativamente sólida como ponto de partida.

Alternativamente à criação de um imposto sobre a prestação de serviços digitais, poderá equacionar-se a criação de um imposto sobre a aquisição de serviços digitais, portanto, na ótica do consumidor, a uma taxa de tributação residual.

A criação de um imposto digital *sobre o consumo* teria a virtualidade de afastar o encargo de tributação dos agentes económicos, funcionando como uma medida de incentivo e atração do investimento das empresas digitais para Portugal. Por outro lado, pese embora a vantagem que esta tributação sobre o consumo apresenta ao nível dos agentes económicos, ainda assim, a mesma poderá retrair – ainda que de forma meramente teórica – o consumo por parte dos utilizadores dos serviços digitais e incentivar a poupança.

Posto isto, independentemente da natureza que o imposto em causa possa assumir – isto é, a natureza de imposto direto ou de imposto sobre o consumo –, fundamental é que Portugal não deixe de adaptar o seu sistema fiscal à nova economia, ainda que através de medidas unilaterais de tributação, de modo a garantir a obtenção de receita pelos rendimentos que no seu território tenham origem. Porém, como contrapeso, e até que se verifique a adoção de medidas internacionais harmonizadas, o Estado português não poderá deixar de assegurar a adoção de medidas fiscais e parafiscais que garantam e potenciem a competitividade do sistema fiscal e, simultaneamente, da economia, de modo a fazer face às naturais distorções de concorrência que venham a surgir com a implementação de medidas unilaterais de tributação dos serviços digitais.

Claro está que a introdução de um ISD, a tributar realidades que, atualmente, se encontram excluídas do escopo da legislação fiscal, poderá, a longo prazo, conduzir a um alívio da tributação direta atualmente em vigor.

Como nota final, importa ainda referir que, em termos do IVA, poucas são as medidas que possam ser adotadas unilateralmente por Portugal, quando tais medidas não estejam previstas na regulamentação comunitária aplicável. Porém, é de referir que a UE já começou a ter em consideração os impactos que a economia digital poderá ter em sede de IVA, bem como o papel de relevo que este imposto poderá assumir ao nível da obtenção de receita fiscal decorrente da economia digital. Com efeito, de acordo com o relatório da Comissão Europeia⁸², a Comissão entende que, no que à tributação indireta da economia digital respeita, deverá ser adotado o princípio da tributação no local do destino/consumo dos bens/serviços prestados, o qual só poderá ser alcançado através do *One Stop Shop*. Este procedimento comportará, em si, a possibilidade de reduzir os custos administrativos e permitir às PME beneficiar do mercado comum. A este propósito, a Comissão Europeia não deixou de reconhecer que o princípio da neutralidade fiscal do imposto deverá manter-se como a *pedra de toque* da tributação indireta dos serviços digitais⁸³.

⁸⁰ Conforme geralmente previsto, quer nas propostas europeias, quer nos sistemas adotados de forma unilateral. Remetemos para os Capítulos 3.2. e 3.2. De referir, ainda, que o ISD deverá visar tributar os gigantes tecnológicos e não os pequenos *players* de mercado, sob pena de consubstanciar, em si mesmo, um fator de grande distorção do mercado ao qual estarão necessariamente associados elevados custos administrativos.

⁸¹ Tomando, neste caso, como referência a recente experiência espanhola, em vigor a partir de janeiro de 2021. International Bureau of Fiscal Documentation, Spain Corporate Taxation Guide, ponto 14.6.4.1., 2021.

⁸² European Commission (2014), *op. cit.*

⁸³ “It is recognised that while VAT is an EU tax, the VAT receipts accrue to each Member State and any amendments to the EU VAT Directive requires agreement by unanimity. It is also recognised that a full destination-based VAT system underpinned by a One Stop Shop requires trust between Member States, trust of parliaments and citizens, and the trust of the business community to be acceptable. The Group supports the Commission in taking an incremental approach by building gradually to a full destination based VAT system through a series of initiatives, each carefully implemented and reviewed.”, European Commission (2014), *op. cit.*

PARTE 6

CAPÍTULO II

A Tributação do Carbono na Nova Economia

JOÃO SILVA LOPES

A Tributação do Carbono na Nova Economia

1. Contextualização

Na senda dos Objectivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), as Nações Unidas têm sublinhado uma diferença crescente entre a redução das emissões de gases e as obrigações assumidas pelos estados aderentes ao Acordo de Paris de 2015, adoptado na 21ª sessão da Conferência das Partes (COP 21) na Convenção-Quadro sobre as alterações climáticas (CQNUAC), como ficou plenamente demonstrado na COP26.

De acordo com o estudo “Global Climate Change” da NASA, a temperatura média da superfície da terra aumentou de forma expressiva desde o final do século XIX:

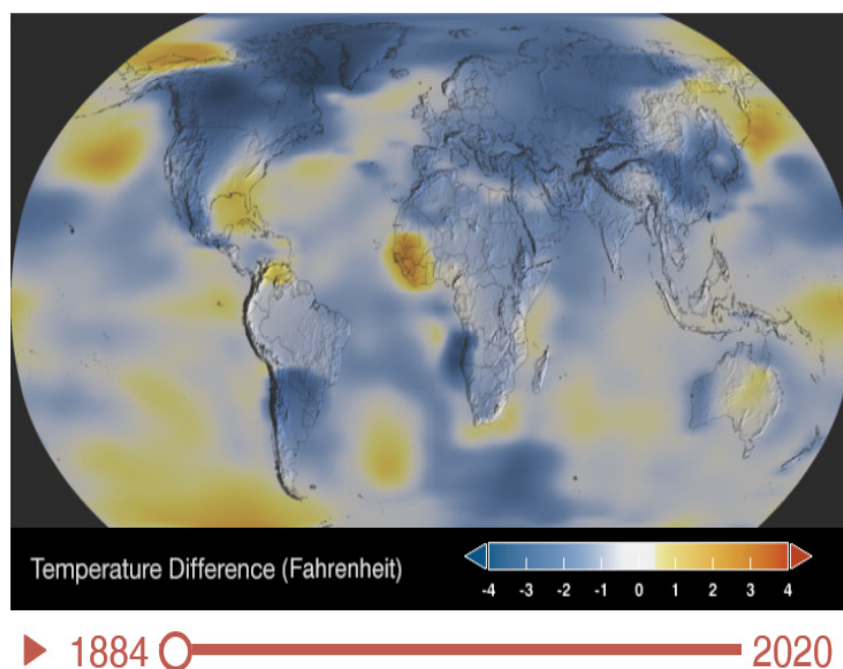
Figura 1

TIME SERIES: 1884 TO 2020

Data source: NASA/GISS

Credit: NASA Scientific Visualization Studio

1884



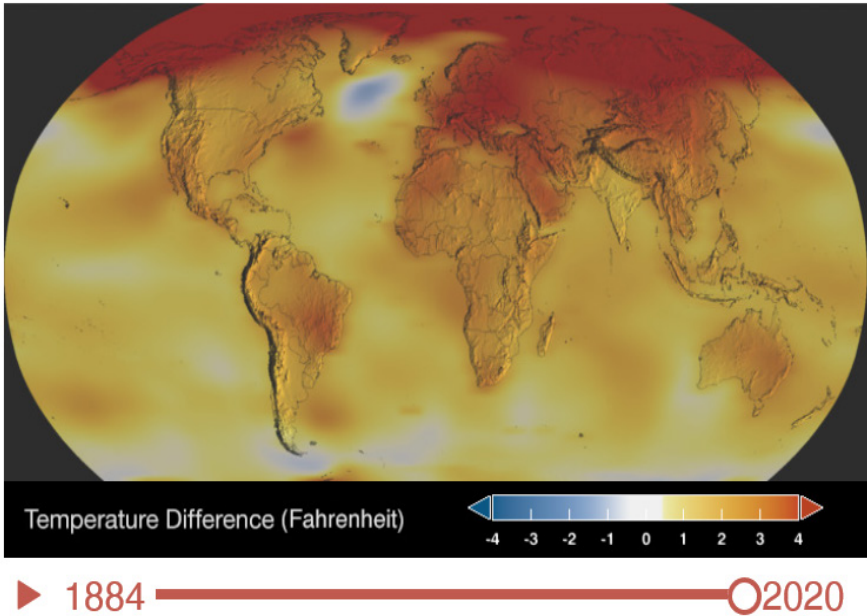
Fonte: NASA (climate.nasa.gov)

Figura 2

TIME SERIES: 1884 TO 2020

Data source: NASA/GISS
Credit: NASA Scientific Visualization Studio

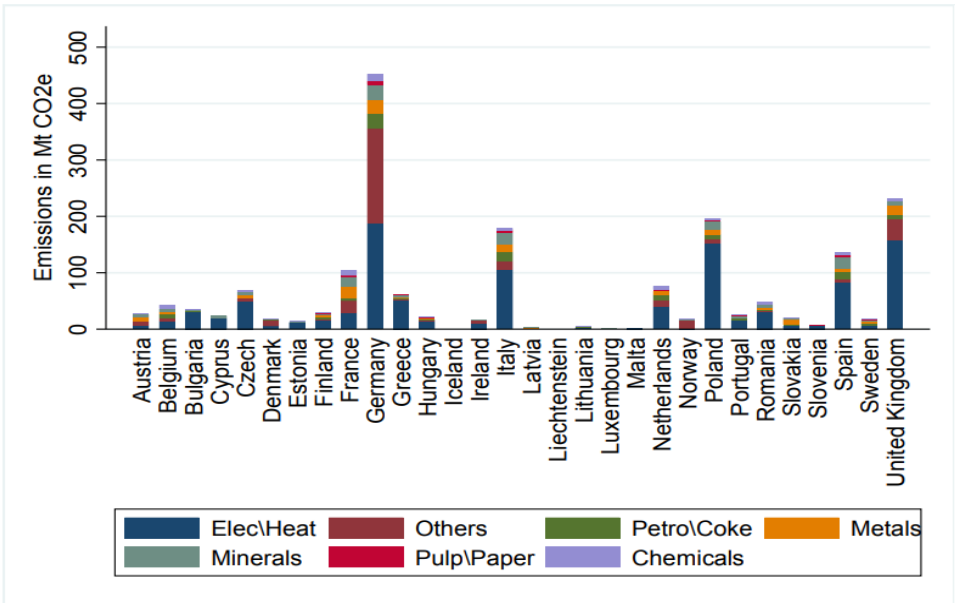
2020



Fonte: NASA (climate.nasa.gov)

Em Portugal, tal como em toda a Europa, a energia é o sector da indústria que mais contribui para a emissão de CO2 através da utilização dos combustíveis fósseis, razão principal do aquecimento global.

Figura 3 - CO2 emissions by sector and country



Fonte: OCDE (oecd-ilibrary.org)

No sector não industrial, os transportes ocupam um lugar destacado na emissão de CO₂, tendo a União Europeia (UE) decidido, oportunamente, participar *ab initio* da fase voluntária no regime de compensação e de redução das emissões de carbono para a aviação internacional (CORSIA), obrigando os operadores a monitorizar as emissões de gases de efeito de estufa (GEE) em todas as rotas internacionais e a compensar as emissões através da compra de licenças de emissão. A aviação e os transportes marítimos, para além de terem forte impacto nos ecossistemas, contribuem substancialmente para a emissão de GEE. Neste sentido, o pacote do clima da UE prevê o alargamento a estes sectores do regime de comércio europeu de licenças de emissão (CELE).

Principal impulsionadora da resposta internacional à crise climática, a UE estabelece na Comunicação sobre o Pacto Verde Europeu de Dezembro de 2019 (cuja finalidade é ser o primeiro continente climaticamente neutro em 2050), bem como na Estratégia Europeia de Descarbonização até 2050, a par do Regulamento n.º 2018/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de Dezembro de 2018, o quadro para a acção climática, visando assegurar o cumprimento dos objectivos da UE, em particular as metas do quadro político para o clima e energia para 2030 e do Acordo de Paris sobre as alterações climáticas.

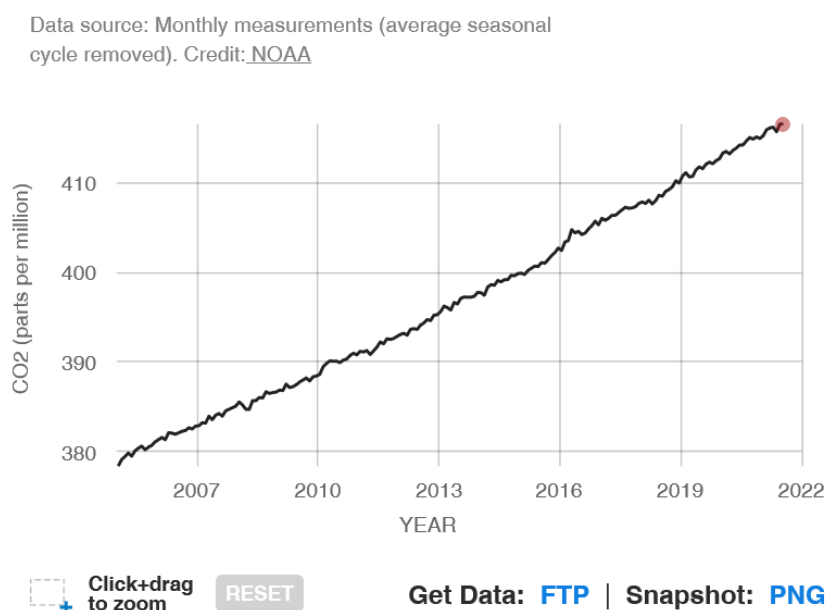
Refira-se, ainda, o Relatório Especial do Painel Intergovernamental sobre mudanças climáticas (IPCC) publicado a 8 de Outubro de 2018, relativo aos impactos de um aquecimento global de 1,5°C.

Importa, por último, mencionar a iniciativa da Comissão Europeia (CE) da Lei do Clima, a qual fixa o quadro institucional para atingir a neutralidade climática em 2050, estabelecendo um processo transparente, em conformidade com os períodos de revisão do Acordo de Paris, meta que em Portugal foi antecipada para 2045 pela Lei de Bases do Clima, que reconhece o Clima Estável como Património Comum da Humanidade. Em conformidade com o artigo 191º do TFUE, o combate às alterações climáticas é um objectivo explícito da política ambiental europeia.

Este esforço a nível internacional será, no entanto, ineficaz se não for acompanhado pelo investimento em investigação e inovação, com interacção entre a academia e o tecido empresarial, com vista ao desenvolvimento das tecnologias de captura e armazenamento de CO₂ (CAC) bem como da sua captura e utilização (CUC).

Dúvidas não subsistem de que o aquecimento global continuará a ocorrer caso apenas se apliquem medidas administrativas ou fiscais e não se cuide de retirar o CO₂ existente da atmosfera.

Figura 4 - Carbon Dioxide Direct Measurements: 2005 - Present



Fonte: NASA (climate.nasa.gov)

Neste sentido, reveste-se de particular relevância o papel das políticas de gestão de solos e de preservação e promoção de sumidouros naturais, com o sector florestal a ocupar lugar de destaque no nosso país.

Não tenhamos dúvidas de que Portugal é um dos países da UE que mais será afectado pelos efeitos das alterações climáticas: na erosão costeira, no risco da subida do nível das águas do mar, de desertificação e incêndios florestais, importando que se adoptem políticas públicas consistentes e duradouras, capazes de assegurar a transversalidade destas áreas.

2. Instrumentos de Políticas Públicas

Na área ambiental, as políticas públicas devem ter por fito a indução de comportamentos sustentáveis nos indivíduos, nas famílias, nas empresas e no próprio estado. Em particular no que concerne às medidas de carácter fiscal, mais do que constituírem fontes de receita, os tributos com relevância ambiental devem apresentar-se como instrumentos que moldam a acção dos agentes na sociedade.

Esta acção pode traduzir-se em externalidades negativas (*i.e.* custos sociais decorrentes das actividades, designadamente com impacto ambiental) e/ou positivas (*i.e.* vantagens resultantes dessas mesmas actividades) que devem ser oneradas e incentivadas, respectivamente. Essa “monetização” das externalidades é alcançada através da tributação das externalidades negativas (pela criação de tributos com relevância ambiental) e pela subsidiação das externalidades positivas (pela criação, nomeadamente, de benefícios fiscais).

Uma vez que estas externalidades têm, tendencialmente, um impacto global, o “preço” atribuído às externalidades, para ser eficaz e produzir os efeitos desejados, deve ser equitativo e universal em todos os países. Só uma abordagem global e compreensível para a maioria dos cidadãos possibilitará um acolhimento favorável e evitará a sua contestação, como movimentos sociais recentes provaram. A aceitação social das medidas ambientais na área fiscal depende pois, em larga medida, da percepção clara dos seus objectivos numa perspectiva de justa repartição dos encargos. (*Attitudes towards carbon taxes across Europe: the role of perceived uncertainty and self-interest*, 2020).

Colocando na “balança” os tributos e os subsídios, advoga-se que estes deverão ser (ligeiramente) superiores àqueles com vista a dar um sinal à comunidade, uma vez que a aceitação social de medidas de apoio à inovação tecnológica indutoras de externalidades positivas é mais facilmente alcançável face a medidas de limitação e redução das actividades já instaladas, com impacto, a curto prazo, no emprego e no PIB.

Nesta linha, o recente Mecanismo de Ajustamento das Emissões de Carbono nas Fronteiras (CBAM), que integra o pacote do clima da UE, traduz-se num instrumento regulador sobre o carbono, aplicado às importações de determinados bens provenientes de fora do espaço europeu, na linha de estudos anteriores (*Border adjustment for European emissions trading: Competitiveness and carbon leakage*, 2010). Este mecanismo complementará o CELE e visará a mitigação das distorções provocadas pela transferência da produção mundial para jurisdições menos exigentes do ponto de vista ambiental.

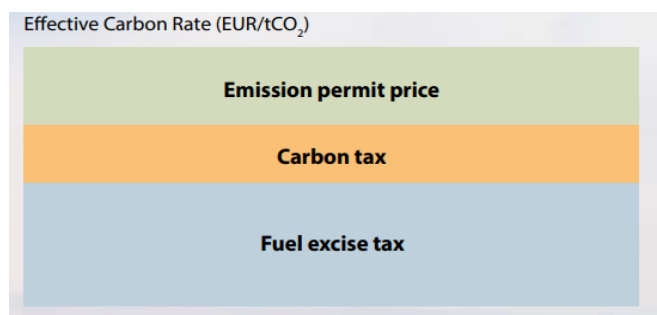
Paralelamente, o objectivo de “reindustrialização” da Europa com *onshoring* e *insourcing* das cadeias de produção - que resultaram da crise pandémica da COVID-19 - também concorrerá para um maior controlo das emissões a nível global.

A OCDE estima (*Effective carbon rates*, 2021) que por cada 1€/ton. de CO₂ as emissões reduzem, em média, 0,73%. A título de exemplo, entre 2018 e 2019, os preços das licenças no CELE aumentaram 8,90€/ton. (*i.e.* de 16€ para 25,3€). Simultaneamente, as emissões globais diminuíram 8,9%.

Instrumento de políticas públicas alternativo a esta “monetização” das externalidades, a fixação de um preço mínimo do carbono por via administrativa deverá também ser considerada como uma ferramenta de combate às alterações climáticas - caso os mecanismos mais tradicionais e que abordaremos em detalhe a seguir não sejam eficazes -, não obstante a sua natureza mais intrusiva. Aliás, a nível interno, a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro que introduziu a Reforma da Fiscalidade Verde (RFV) prevê a possibilidade do Governo fixar um valor mínimo do carbono, actualizado periodicamente, de acordo com a evolução dos preços do mercado.

Comumente, a “monetização” das externalidades relativamente ao carbono faz-se através de 3 formas distintas, a saber, (i) preço das licenças de emissão, (ii) taxa de carbono e (iii) impostos sobre os combustíveis (quando estes aparecem dissociados da taxa de carbono, o que não se verifica em Portugal) no pressuposto claro de que a plena descarbonização não se fará apenas com base nas medidas sobre o preço do carbono (*Carbon pricing and deep decarbonisation*, 2018).

Figura 5 - Components of effective carbon rates



Fonte: OCDE (Effective carbon rates, 2021)

3. Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE)

Previsto no âmbito do Protocolo de Kyoto (que foi o primeiro tratado internacional que explicitamente pretendeu limitar as emissões de gases de efeito de estufa), o regime de comércio de licenças de emissão foi criado em 2005 pela UE e constitui o primeiro instrumento económico de política ambiental à escala global, sendo actualmente constituído por todos os estados-membros, Noruega, Islândia e Liechtenstein.

O CELE baseia-se nos princípios da “limitação” e “comércio”, de acordo com os quais estão previstos limites máximos de emissão por instalações incluídas no regime, podendo as empresas abrangidas negociar as licenças, em livre concorrência, de acordo com as respectivas necessidades específicas. Este limite foi sendo reduzido ao longo do tempo de molde a permitir a redução gradual das emissões.

Este mercado tem vindo a ser, no entanto, desvirtuado por práticas comerciais agressivas por parte de empresas que adquirem licenças acima das suas necessidades para posteriormente as venderem com as mais-valias daí decorrentes. Para além desta questão, de acordo com o previsto no Pacto Verde Europeu, a CE irá rever os diversos instrumentos políticos existentes, designadamente o CELE com vista a alarga-lo a novos sectores (*e.g.* aviação e transporte marítimo) e às metas dos estados-membros na redução de emissões em sectores não abrangidos.

A isto acresce o risco - a que já se assiste actualmente - do aumento do custo das licenças de emissão se repercutir nos preços da electricidade, com a perda de competitividade de alguns sectores de actividade ou a repercussão desses custos nos consumidores. Com vista à mitigação desses efeitos, está prevista a possibilidade dos estados-membros adoptarem medidas especiais de concessão de auxílios de estado que devem ser atribuídos com base em dois pressupostos, a saber: (i) a redução de emissão de GEE deve ser superior à que ocorreria sem essas ajudas estatais (cumprindo-se, dessa forma, o objectivo ambiental que presidiu à criação do CELE) e (ii) os efeitos económicos positivos devem ser superiores aos efeitos negativos (*e.g.* sejam evitadas distorções de concorrência no mercado interno).

Não obstante, deve ter-se em atenção que estes auxílios estatais, para além de limitados temporalmente, não devem desonerar os sectores beneficiados da totalidade dos custos das emissões pois isso constituiria um efeito perverso do apoio prestado e um desincentivo à eficiência e à inovação tecnológica indispensáveis para atingir a neutralidade carbónica.

Para ser inteiramente eficaz, e uma vez que as emissões têm um impacto mundial, o CELE deve ser acompanhado por regimes de comércio de licenças nas restantes partes do globo. Nesta linha, estão já em vigor ou em fase de lançamento, mecanismos semelhantes nos EUA, China e Japão.

4. Tributação do carbono

Desde o final do século XIX que se consolidou a opção política entre impostos directos e indirectos como uma questão de política fiscal de maior importância. Alguns estudos, (*Taxation and Economic Growth*, 2008 e *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, 2014), procuram demonstrar a vantagem de alterar o *mix* fiscal, favorecendo o aumento dos impostos sobre o consumo, em prol de uma redução dos impostos sobre o rendimento e sobre o trabalho.

Assim, advoga-se a promoção de tributos que possam contribuir para induzir padrões de produção e de consumo mais saudáveis e sustentáveis e para a internalização de externalidades negativas, como constituiu exemplo a RFV, permitindo, ao mesmo tempo, reduzir outros impostos.

Diga-se que a criação de tributos associados a externalidades negativas não é recente, remontando ao princípio do século passado quando Arthur Pigou teve a ideia de criar um imposto sobre a poluição com vista a compensar as populações pelos danos causados.

De acordo com a OCDE (*Tax Policy Reforms*, 2020), os impostos com relevância ambiental contribuem com 6,7% da receita fiscal global dos países. Em Portugal, e conforme dados do Eurostat de Fevereiro de 2020, os tributos com relevância ambiental incidem sobretudo nos produtos petrolíferos e energéticos (ISP, 67,3%), mas também nos veículos (ISV, 14,9%) e na circulação (IUC, 12,3%), sendo que já correspondem a 7,4% do total de impostos cobrados. Dentro destes impostos, os da energia representam 72,1% da receita, os impostos sobre os transportes 27,2% e os sobre a poluição e recursos apenas 0,7%.

Ainda em conformidade com a estimativa da OCDE (*Estudo Económico sobre Portugal*, 2019), o impacto total do aumento das taxas ambientais (conjugado com alterações à regulação dos mercados de energia, transportes e comunicações) poderia significar um aumento anual de receitas fiscais de 2,6% do PIB.

A estrutura dos impostos por ramo de actividade evidencia, no entanto, uma incongruência pelo facto de as indústrias que menos contribuem para a receita fiscal serem as que, por um lado, mais capacidade teriam para pagar (actividades financeiras e seguros, com 0,5%) e as que, por outro, mais se espera que no futuro possam vir a contribuir para emitir gases de efeito de estufa (informação e comunicações, com 0,3%), de acordo com dados do Instituto Nacional de Estatística (INE).

Note-se que todas as opções de política fiscal, designadamente no que respeita ao aumento dos impostos indirectos, devem ser antecedidas de um estudo aprofundado do impacto em termos económicos, designadamente no emprego, PIB e rácio dívida pública/PIB, bem como a sua repercussão na própria receita dos impostos directos, devido à potencial contracção no consumo, não sendo também negligenciáveis os custos de contexto e a desigualdade tributária gerada por este tipo de tributos decorrente da sua regressividade (*Environmental taxation and unemployment: some evidence on the ‘double dividend hypothesis’ in Europe*, 1996).

A tributação do carbono actua com base no princípio poluidor-pagador (*i.e.* internalizando as externalidades negativas), com repercussão em toda a cadeia até ao consumidor final. Modelos alternativos de tributação consistem na tributação no final da cadeia, com base no volume de emissões do consumidor final, com evidente maior complexidade e dificuldade de aplicação por parte da administração fiscal e incremento dos custos de contexto.

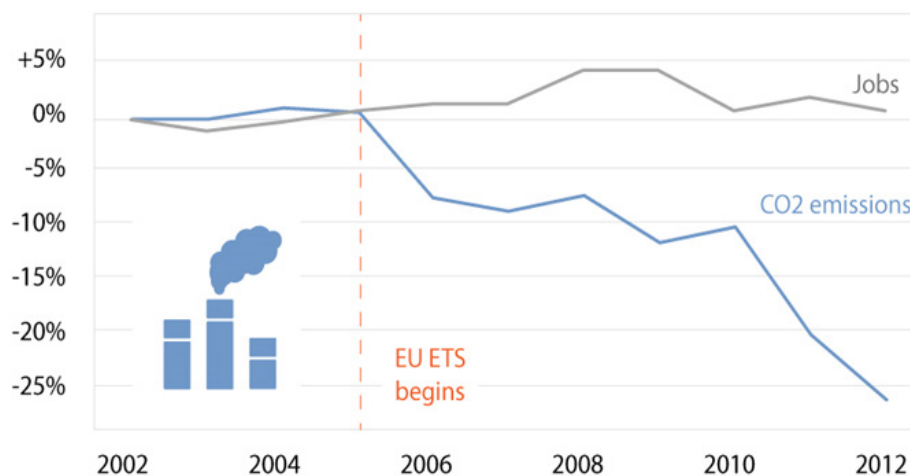
A redução efectiva das emissões só se consegue através do efeito combinado do “factor preço” da taxa de carbono, aliado à redução do consumo de carbono nas escolhas individuais (*Why hate carbon taxes? Machine learning evidence on the roles of personal responsibility, trust, revenue recycling, and other factors across 23 European countries*, 2021).

A tributação do carbono deve ser vista como complementar ao comércio de licenças de emissão explanado no ponto anterior e tem impactos directos e indirectos, não negligenciáveis, em todo o sistema económico. Num estudo elaborado em 2019, Marvão Pereira estimou que em Portugal uma taxa do carbono de 114 €/ton. reduziria as emissões de CO₂ em cerca de 36% e a dívida pública em 12,66%, mas, ao invés, também implicaria uma queda de 2,71% no emprego e a redução de 5,21% do PIB.

Curiosamente, este valor é próximo do valor da taxa de carbono mais alta actualmente praticada na UE (Suécia com 116 €/ton), tendo com isso conseguido alcançar uma redução de emissões de CO₂ de 23% nos últimos 30 anos. O exemplo da Suécia não deve, no entanto, servir de paradigma no que concerne à avaliação dos potenciais impactos no emprego (atendendo ao regime de protecção social existente naquele país), uma vez que a transição energética em sectores como os transportes e indústria pode provocar custos sociais assinaláveis em países como Portugal, como revela o estudo de Marvão Pereira anteriormente referido. Neste contexto, medidas complementares na área do trabalho e formação profissional poderão ser importantes na mitigação destes impactos.

De acordo com a OCDE (*The joint impact of the European Union emissions trading system on carbon emissions and economic performance*, 2018) é possível reduzir as emissões até 10% sem prejudicar o emprego e os resultados financeiros das empresas designadamente pelo efeito positivo na competitividade e inovação das empresas.

Figura 6 - Impact of EU ETS on jobs and CO2 emissions



Fonte: OCDE (oecd.org/economy/greeneco/can-we-reduce-emissions-without-hurting-jobs/)

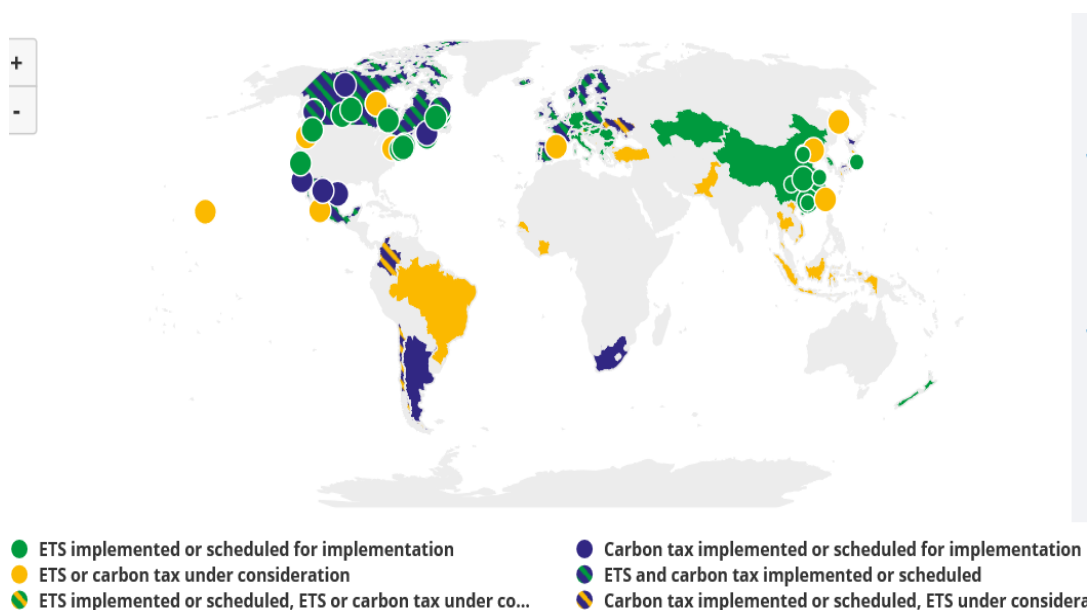
Chama-se a atenção para o facto de esta evolução virtuosa do nível de emissões não se verificar a curto prazo, uma vez que a rigidez da procura e o processo de inovação tecnológica inerente faz com que o aumento das taxas de carbono não produza um efeito imediato nos comportamentos de substituição de famílias, empresas e até do próprio estado.

Tal como no CBAM, as taxas de carbono praticadas nos diversos estados-membros deveriam ser, idealmente, uniformes de molde a mitigar as distorções provocadas no mercado europeu, assegurar a proporcionalidade aos danos causados e possibilitar uma redução efectiva das emissões, conforme recomendado pela OCDE e pelo FMI. No entanto, as particularidades económicas, políticas e até sociais de cada país tornam tal desígnio difícil de alcançar a curto prazo.

A Finlândia foi o primeiro país a nível mundial a criar uma taxa de carbono em 1990, seguida, no ano seguinte, pela Noruega e em 1992 pela Dinamarca, constituindo-se os países nórdicos como os actores de primeira geração dos tributos sobre o CO₂.

O mapa seguinte identifica o processo de implementação actual de taxas de carbono nas diversas jurisdições:

Figura 7 - Summary map of regional, national and subnational carbon pricing initiatives

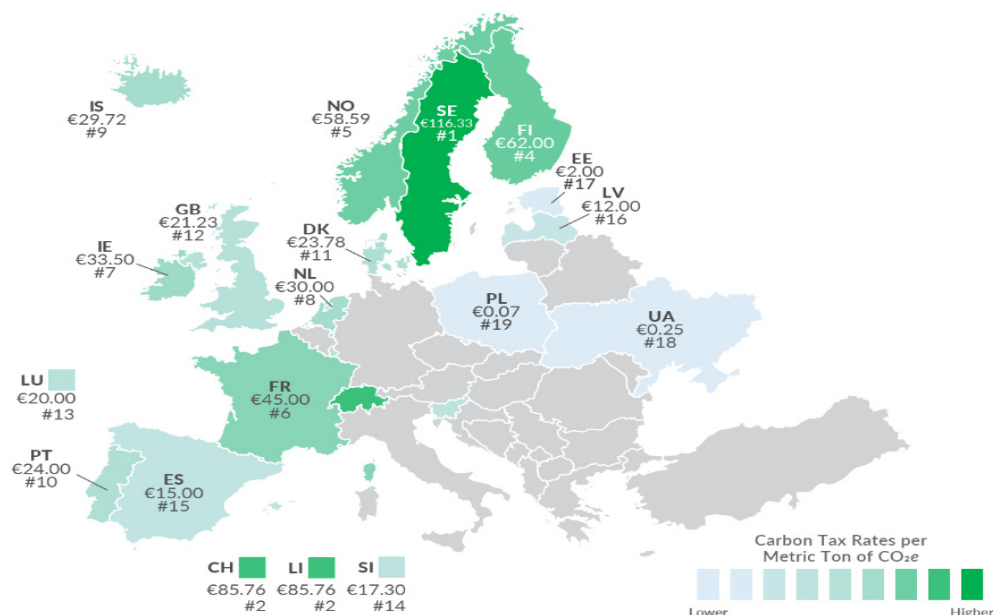


Fonte: Banco Mundial ("Carbon Pricing Dashboard")

Em Portugal, a taxa de carbono foi introduzida no âmbito da RFV em 2015 e traduziu-se na criação de um adicional de tributação do CO₂ em sede de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) correspondente ao valor da média aritmética do preço resultante dos leilões de licenças de emissão no ano anterior. Os produtos utilizados em instalações abrangidas pelo CELE não estão sujeitos ao adicional sobre as emissões de CO₂.

Figura 8 - Carbon Taxes in Europe

Carbon Tax Rates per Metric Ton of CO₂e, as of April 1, 2021



Fonte: Banco Mundial (“Carbon Pricing Dashboard”)

Não olvidando as discussões existentes sobre o cenário alternativo da criação de um tributo sobre o carbono independente do ISP (*A New Carbon Tax in Portugal: A Missed Opportunity to Achieve the Triple Dividend?*, 2015), são indiscutíveis os méritos deste adicional ao ISP criado no âmbito da RFV, pelo seu carácter inovador no nosso país, e pelos efeitos já produzidos, onde se contam designadamente, o contributo que deu (a par de outras razões) para o encerramento das centrais a carvão. O alargamento da sua base tributável desde 2018 e a previsão do seu reforço na Lei de Bases do Clima, recentemente aprovada com largo consenso parlamentar, atestam, igualmente, a pertinência da sua criação e a robustez da sua configuração.

No entanto, caso não seja acompanhada pela redução de outros impostos (“reciclagem” da receita), a taxa de carbono corre o risco de não ser compreendida pela população (como se verificou nos protestos dos “gilets jaunes” em França e, embora em menor escala, também já em Portugal). Perante a inevitabilidade do aumento do custo das licenças de emissão registado no corrente ano se reflectir no preço dos combustíveis a partir de Janeiro de 2022, a “suspensão” da aplicação da taxa de carbono - mesmo que por tempo limitado -, surge como uma medida in extremis que pode dar uma percepção de sinal contraditório face ao desígnio do combate às alterações climáticas plasmado no Roteiro para a Neutralidade Carbónica 2050 e às metas apresentadas na COP26. O “amortecedor” do aumento do preço das matérias-primas que tem provocado uma escalada do preço dos combustíveis deveria ser, ao invés e exclusivamente, o mecanismo criado em 2016 através da Portaria n.º 24-A, de 11 de Fevereiro, de acordo com o qual o ISP seria reduzido caso o barril de petróleo valorizasse e aumentado caso o mesmo diminuísse - e que até já foi aplicado com a redução de 2 centimos por litro na gasolina e 1 centimo por litro no gasóleo, através da Portaria n.º 208-A/2021, de 15 de Outubro.

Acresce, igualmente, a confundibilidade com a “taxa de carbono” que incide sobre as viagens marítimas e aéreas nos voos internacionais e domésticos (com excepção dos voos realizados com origem e destino nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores). Esta nova “taxa” enferma também da questão controvertida de natureza legal de saber se é uma verdadeira taxa ou, ao invés, um imposto, uma vez que o eventual aproveitamento da prestação administrativa que os passageiros dos aviões e cruzeiros usufruirão pelo seu pagamento é de natureza duvidosa.

4. “Reciclagem” da receita fiscal e do CELE

As receitas dos leilões das licenças de emissão são destinadas ao Fundo Ambiental, o qual deve ser utilizado em fins concretos de combate às alterações climáticas, designadamente medidas de promoção da mobilidade sustentável (*e.g.* aumento da frequência, articulação e qualidade dos transportes públicos e incentivos à mobilidade suave).

A aplicação das taxas de carbono de molde a gerar um “triplo dividendo” (*i.e.* ambiental, económico e orçamental) depende, em larga medida, da reciclagem da receita originada, ou seja, do modo como a receita é utilizada. Esta visão integradora do “triplo dividendo” não se verificou, por exemplo, no Canadá (em que prevaleceram objectivos ambientais), nos países nórdicos (em que prevaleceram objectivos económicos de promoção do emprego através da redução dos impostos sobre o trabalho) ou na Irlanda (em que prevaleceram objectivos orçamentais de obtenção de receita fiscal).

Em Portugal, a Comissão para a RFV projectou da seguinte forma, num cenário de neutralidade fiscal (*i.e.* a receita obtida é usada para a redução de outros tributos), o impacto nas emissões e em diferentes variáveis macroeconómicas a preços constantes de carbono de 35€/ton. (atente-se que o carbono já superou, no corrente ano, o preço de 60 €/ton.):

Figura 9

€35 / t CO₂

			Carbon Dioxide Emissions		Employment		GDP		Foreign Debt /GDP		Public Debt /GDP	
CFI Share	TSU Share	IRS Share	2030	2050	2030	2050	2030	2050	2030	2050	2030	2050
No Additional Energy Efficiency Gains												
0.50	0.00	0.50	-12.02	-10.28	0.23	0.32	0.27	0.52	2.60	3.66	1.30	3.38
0.50	0.50	0.00	-12.11	-10.41	0.11	0.17	0.15	0.34	2.14	2.70	-0.07	-0.13
0.50	0.25	0.25	-12.07	-10.34	0.17	0.25	0.21	0.43	2.37	3.18	0.61	1.62
Additional Energy Efficiency Gain of 0.25%												
0.50	0.00	0.50	-13.15	-11.34	0.21	0.32	0.33	0.62	2.94	4.11	1.04	2.75
0.50	0.50	0.00	-13.23	-11.47	0.10	0.18	0.21	0.45	2.49	3.18	-0.31	-0.72
0.50	0.25	0.25	-13.19	-11.41	0.16	0.25	0.27	0.54	2.72	3.65	0.36	1.02
Additional Energy Efficiency Gain of 0.5%												
0.50	0.00	0.50	-14.23	-12.37	0.20	0.33	0.39	0.72	3.27	4.55	0.79	2.14
0.50	0.50	0.00	-14.31	-12.49	0.09	0.18	0.28	0.55	2.83	3.63	-0.55	-1.28
0.50	0.25	0.25	-14.27	-12.43	0.15	0.26	0.33	0.64	3.05	4.09	0.12	0.43
Additional Energy Efficiency Gain of 1.0%												
0.50	0.00	0.50	-16.27	-14.31	0.18	0.33	0.50	0.91	3.88	5.36	0.32	1.00
0.50	0.50	0.00	-16.35	-14.42	0.07	0.19	0.39	0.74	3.45	4.48	-1.00	-2.34
0.50	0.25	0.25	-16.31	-14.36	0.13	0.26	0.45	0.82	3.66	4.92	-0.34	-0.67

NB – Strong realizations of the second and third dividends are highlighted in boldface.

Fonte: Projecto de RFV (historico.portugal.gov.pt)

Os efeitos perversos acima enunciados no emprego, PIB e rácio dívida pública/PIB podem verificar-se caso a receita fiscal não seja criteriosa e diligentemente usada ou, “pura e simplesmente” não seja “reciclada”, ou seja, utilizada para a redução de outros tributos.

A RFV previu que a receita obtida (incluindo a que resultou da taxa de carbono) devesse permitir reduzir outros impostos (*e.g.* IRS e IRC) e alavancar os benefícios em projectos de eficiência energética à luz do princípio da neutralidade fiscal. Este *mix* fiscal permite uma alteração dos custos de produção da economia, redução dos custos do factor trabalho e aumento da competitividade.

Foram, neste contexto, avaliadas diversas estratégias de reciclagem da receita e estimados os respectivos impactos:

Figura 10 - Impacto da reforma da fiscalidade verde considerando diferentes estratégias simples de “reciclagem” (variação percentual face ao cenário de referência)

	Carbon Dioxide Emissions		Employment		GDP		Public Debt /GDP	
	2030	2050	2030	2050	2030	2050	2030	2050
No Additional Energy Efficiency Gains								
Lump Sum	-5.46	-5.02	-0.15	-0.23	-0.34	-0.54	0.78	1.83
Value Added	-5.38	-5.02	0.03	-0.09	-0.25	-0.53	0.37	-0.28
Personal Income Tax	-5.20	-4.64	0.22	0.21	-0.03	-0.05	0.27	1.03
Social Security Contributions	-5.28	-4.76	0.11	0.07	-0.12	-0.21	-0.35	-1.36
Investment Tax Credit	-5.11	-4.06	-0.14	0.10	0.08	0.67	0.21	1.11

Fonte: Projecto de RFV (historico.portugal.gov.pt)

Não obstante, e ao contrário do previsto na própria lei, esta “reciclagem” da receita nunca foi suficientemente clara, não tendo, desde 2016, servido para reduzir a carga fiscal nas famílias e empresas.

Em alternativa, e de molde a cumprir o “contrato social” intergeracional, pilar do estado social, as receitas da taxa de carbono poderiam também ser usadas para financiar a segurança social, o que seria, eventualmente, melhor percebido em termos sociais do que por exemplo a alocação da receita do adicional do IMI para a Segurança Social que atingiu cerca de 300€ milhões em 2020.

5. Perspectivas da Fiscalidade Verde

A Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro que implementou a RFV foi considerada como um exemplo internacional pelas Nações Unidas, Banco Mundial, *Green Budget Europe* e a Fundação *Ellen Mac Arthur*. No Relatório da CE sobre a avaliação da aplicação da legislação ambiental da UE em Portugal, foi salientada a excelência desta iniciativa, considerando que esta reforma deveria ser seguida por outros países.

Todavia, e como qualquer reforma estrutural que seja implementada, a RFV necessita de ser prosseguida, acompanhando a própria evolução tecnológica e o contexto económico e financeiro do país, sendo que a sua avaliação por parte das estruturas institucionais é determinante para uma maior percepção do estado ambiental.

Neste sentido, propõe-se um conjunto de medidas com vista a cumprir e/ou desenvolver os objectivos previstos na RFV, a saber:

- a Fiscalidade Verde deve permitir reduzir outros impostos e alavancar os benefícios em projectos de eficiência energética à luz do princípio da neutralidade fiscal, contribuindo para simplificar e reduzir os custos de contexto;
- a Fiscalidade Verde deverá contribuir para a revolução tecnológica e para o crescimento sustentável, permitindo harmonizar o crescimento económico, a protecção ambiental e a coesão social (“crescimento verde inclusivo”);
- avaliação e monitorização *ex post* do impacto económico e ambiental das medidas;
- promoção de medidas que induzam, do ponto de vista fiscal, o consumo de bens sustentáveis através da implementação de um sistema de “Certificação Climática”, da responsabilidade do produtor, que classifique o desempenho em termos de “pegada de carbono” da generalidade dos produtos, objecto de regulação e fiscalização pela Agência Portuguesa do Ambiente (APA). Esta diferenciação do ponto de vista fiscal que permitiria distinguir bens ecológicos (promovendo o respectivo consumo e produção), poderia ser alcançada através do alargamento da base de incidência de impostos já existentes que tributam bens com impacto ambiental negativo ou através da majoração ou autonomização das deduções de despesas com alguns destes bens em sede de IRS e de IRC;
- a Fiscalidade Verde deverá estar em consonância com os objectivos financeiros e ambientais da UE (*e.g.* novas taxas europeias) bem como com os compromissos internacionais assumidos por Portugal;
- a Fiscalidade Verde deverá promover a utilização eficiente dos recursos naturais e a ocupação sustentável do solo e do território;

- a Fiscalidade Verde deverá ser conjugada com outros instrumentos económicos, financeiros e regulatórios que permitam modelar a forma como os produtos e serviços são consumidos;
- a Fiscalidade Verde deverá ter por objectivo corrigir incentivos desadequados, ainda existentes, a fontes de energia poluidoras e a promoção da eficiência energética.

PARTE 7

CAPÍTULO I

A Reforma da Tributação sobre o Imobiliário: Algumas Notas

CARLOS BAPTISTA LOBO

Professor da Faculdade de Direito da UL

Lobo, Vasques e Associados, Sociedade de Advogados

A Reforma da Tributação sobre o Imobiliário: Algumas Notas¹

1. O Princípio da Equivalência na Tributação do Imobiliário

O mundo da equivalência ampla tem como limite, actualmente, a própria dimensão planetária. Não é por acaso que um dos temas mais discutidos da actualidade é precisamente o do financiamento dos denominados bens públicos globais², como o ambiente. Vamos direccionar a nossa atenção para a sua vertente mais local.

No mundo de hoje, a vertente local pode coincidir com o território nacional. De facto, enquanto os Estados europeus detêm (aparentemente) a sua soberania fiscal, poderá entender-se que a relação tributária subjacente tem inerente a consequente devolução dos montantes cobrados em utilidades públicas numa perspectiva reflexa e indissociável de um beneficiário em concreto. Esta relação de cidadania implica, igualmente, um grau de equivalência, mas num grau muito amplo e reflexo, insuficiente para sustentar qualquer juízo de propriedade individual ou de direito prestacional à prestação pública.

A tributação, a política de solos e o desenvolvimento económico-social constituem realidades indissociáveis. Revestindo infra-estruturas físicas, o conteúdo relacional torna-se mais tangível, concretizando-se os elementos instrumentais necessários para a divisibilidade da prestação e a identificação do beneficiário.

Constitui tarefa praticamente impossível a definição de uma política de gestão de solos sem a indagação concomitante da sua viabilidade económica e das suas consequências financeiras e fiscais. Por sua vez, atendendo ao relevo das receitas tributárias provenientes da tributação estática e dinâmica do património imobiliário nas suas diversas modalidades (impostos, contribuições especiais e taxas), estas tornam-se essenciais para uma qualquer análise do sistema fiscal nacional, ainda mais num momento em que as transferências decorrentes dos restantes impostos para as autarquias sofrem um significativo constrangimento.

Contudo, a vertente reditícia da actividade urbanística faz esquecer o essencial: o ordenamento urbanístico é, efectivamente, uma das funções essenciais de um crescimento que se pretende sustentável. O sistema fiscal nacional nunca tomou em devida consideração os impostos sobre a propriedade imobiliária e a sua importância para o ordenamento e regulação do mercado fundiário e urbanístico.

Um dos grandes problemas actuais do nosso sistema financeiro (e consequentemente do nosso sistema fiscal) radica precisamente na esquizofrenia conceptual que envolve a generalidade dos impostos e das contribuições relacionadas com a gestão territorial e urbanística.

É curioso que nenhum dos tributos actualmente existente se encontra minimamente conformado com um modelo causal eficiente e justo.

2. O IMI (Urbano)

Efectivamente, a Contribuição Autárquica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, foi unanimemente considerada o «parente pobre» da Reforma Fiscal de 1988/89.

Nesse âmbito, a inovação essencial da Contribuição Autárquica residiu na definição da sua incidência objectiva que englobava o valor patrimonial dos prédios e já não o seu rendimento (artigo 1.º do Código da Contribuição Autárquica)³. Todavia, o processo de gestação dos métodos de definição desse valor patrimonial, previstos no n.º 1 do artigo 7.º do Código, foi de tal forma atribulado que o ansiado Código das Avaliações nunca chegou a ver a luz do dia⁴. Tal documento, essencial para a aplicação efectiva da Contribuição Autárquica, nunca foi homologado, questionando-se mesmo se alguma vez foi efectivamente concebido⁵. Por essa razão, e durante todo o seu período de vigência, a Contribuição Autárquica teve de se socorrer das regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Industrial Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de Julho de 1963 para a definição

¹ Cf. LOBO, Carlos – *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, Almedina, 2019.

² Cf. ARAÚJO, Fernando – *Introdução à Economia*, cit., 2014, p. 580; FERRONI, Marco [editor]; MODY, Ashoka [editor]; MORRISSEY, Oliver; VELDE, Dirk Willem te; HEWITT, Adrian; BARRETT, Scott; SANDLER, Todd. – *International Public Goods: Incentives, Measurement, and Financing (English)*. Washington DC, World Bank, 2002 [disponível em <http://documents.worldbank.org/curated/en/138101468327354525/International-public-goods-incentives-measurement-and-financing>]

³ MORAIS, Rui – *A Tributação e a Avaliação Prediais: situação e perspectivas em Portugal*, CCRC/OCDE, 1987; Idem, – *Do Código da Contribuição Predial ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*, in 15 anos da Reforma Fiscal de 1988/1898 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Coimbra, Almedina, 2006

⁴ Chegou a existir uma autorização legislativa para a aprovação do Código das Avaliações na Lei n.º 2/92, de 9 de Março (LOE/1992). Essa autorização foi, no entanto, julgada inconstitucional por no preceito em causa não se determinar o sentido da autorização (Cf. acórdão do Tribunal Constitucional publicado no Diário da República, 1.ª Série A, de 26 de Janeiro de 2003).

⁵ Cf. *Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos*, cit., p. 192. Cf.

da sua matéria colectável. O valor patrimonial dos imóveis continuou a ser determinado ou por avaliação cadastral tendo como base o rendimento predial susceptível de ser apurado ou por avaliação directa realizada pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos. Assim, o valor da renda determinava o valor do capital, sendo este sucessivamente actualizado através de factores de correcção, obtendo-se um resultado final totalmente arbitrário e variável consoante o procedimento de avaliação adoptado (directa ou cadastral), a perfeição da matriz predial e o ano da sua realização.

Todas estas distorções ao nível da tributação estática da propriedade imobiliária decorreram da manutenção em vigor de um regime obsoleto e tiveram como efeito a instalação de um elevado nível de injustiça no sistema fiscal. A carga tributária encontrava-se distribuída em termos totalmente equívocos, não obedecendo a qualquer critério de racionalidade fiscal, urbanística ou, numa perspectiva mais ampla, de justiça social.

Perante este estado caótico ao nível da fundamentação do imposto, foram esquecidas algumas referências hodiernas e que orientavam este tipo tributário. A concepção de tributação pela renda permitia alcançar um nível de tributação eficiente, já que o prédio era tributado de acordo com uma «exploração normal» fundiária. Neste quadro, o abandono do solo ou a sua subexploração era efectivamente onerada, alcançando-se um relativo propósito ordenador e incentivador do investimento.

Por sua vez, a tributação dinâmica, corporizada no Imposto Municipal de Sisa, manteve-se inalterada até 2003. Comparativamente à Contribuição Autárquica, as suas distorções eram ainda mais acentuadas, tendo-se estabelecido um costume assente num elevado nível de fraude e evasão, que decorria naturalmente da obsolescência do sistema de tributação. Existiam duas razões para essa situação de extrema iniquidade: em primeiro lugar, na ausência do Código das Avaliações, a matéria colectável era determinada por método autodeclarativo, havendo um interesse comum das partes envolvidas no negócio no sentido da minimização do preço da transacção; em segundo lugar, a administração fiscal nunca se preocupou verdadeiramente em fiscalizar as práticas dos contribuintes neste imposto — só o fazendo curiosamente a partir da data de entrada em vigor do IMT — já que a receita era dos municípios, e estes, por sua vez, não dispoñendo de quaisquer instrumentos fiscalizadores, satisfaziam-se com a receita apurada.

Em finais de 2002 e no início de 2003, entraram em vigor o IMI e o IMT. Estes dois impostos, que substituíram, respectivamente, a Contribuição Autárquica e o Imposto Municipal de Sisa, tiveram como principal mérito o estabelecimento de critérios objectivos para a determinação do valor patrimonial dos imóveis. No entanto, as filosofias de tributação são exactamente idênticas às dos impostos que revogaram, tendo unicamente ultrapassado o ónus da existência do Código das Avaliações, que foi superado através do estabelecimento de indicadores objectivos de avaliação traduzido no Valor Patrimonial Tributário. Também no campo da tributação da propriedade imobiliária a tentação do legislador na utilização de indicadores de normalidade superou qualquer possibilidade de determinação real e efectiva do valor dos bens.

Todas as restantes alterações ao nível da estrutura dos dois impostos são meramente cosméticas, não influenciando significativamente o sistema de tributação.

Não tendo ocorrido qualquer alteração radical no sistema tributário relativo à propriedade imobiliária, mas unicamente uma redistribuição da carga tributária ao nível do IMI entre proprietários dos imóveis mais antigos e proprietários dos imóveis mais recentes, a verdade é que o sistema mantém os padrões genéticos de ineficiência e de injustiça. Aliás, e atendendo à evolução da receita anual deste imposto (crescimento médio de 12% ao ano) facilmente se poderá antever uma nova (mini) reforma tendo em vista a atenuação do agravamento exponencial da carga tributária a este efeito⁶.

Especialmente grave é a filosofia única de tributação que actualmente conforma o IMI. A este respeito poder-se-ia optar por uma de três vias: i) a via do valor especulativo ou de mercado; ii) a via da equivalência ou do benefício; iii) a via do valor de base territorial.

O IMI e, consequentemente, o IMT optaram indiscutivelmente pela primeira via e, nestas circunstâncias, cometem o mesmo erro que já havia sido cometido aquando da Contribuição Autárquica e do Imposto Municipal de Sisa, uma vez que, sendo tipicamente tributos que se deveriam legitimar no princípio da equivalência, fogem totalmente para a vertente da capacidade contributiva.

De facto, e nos termos previstos no seu regime legal, o valor patrimonial tributário dos prédios é determinado com base numa avaliação. Essa avaliação, de acordo com a filosofia de base, deverá aproximar-se do «valor de mercado». Porém, face às especiais características da propriedade imobiliária, a definição do método de avaliação não constitui uma tarefa fácil.

⁶ Cf. Ministério das Finanças, *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, 2009, pp. 337 e ss. Aí se refere explicitamente que «a concepção de um modelo de tributação do património imobiliário tem implicações com os regimes do arrendamento urbano, agrícola e florestal, com a legislação relativa aos instrumentos de gestão territorial, que deve integrar a Lei dos Solos, com o sistema de financiamento dos Municípios e com outros diplomas legais cujos conteúdos reclamem uma articulação lógica com a configuração das prerrogativas da propriedade privada deste tipo de bens» [disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFFinal.pdf]

Não é por acaso que a doutrina tem discutido intensamente os termos que deverão definir o valor da propriedade imobiliária⁷. Desde Ricardo, com a introdução do conceito de renda diferencial para a definição do valor da propriedade agrícola⁸, a Walras, com a indexação do preço da propriedade fundiária da renda que ela proporciona e do ritmo previsional do seu crescimento em comparação com o rendimento do capital financeiro⁹, a Hotelling, segundo o qual o preço dos recursos naturais não-renováveis tende a variar proporcionalmente à taxa de juro real, dado que o seu preço presente não é mais do que a representação presente do preço futuro esperado desses recursos em períodos subsequentes¹⁰, a Marshall, para quem o valor do solo urbano incorporava um custo de oportunidade decorrente da sua utilização agrícola, sendo que o valor da localização, que se adiciona ao valor agrícola decorreria da disposição em pagar por parte dos utilizadores finais, expresso num leilão de potenciais compradores do qual emerge o preço do solo urbano¹¹, que múltiplos autores têm discutido, de forma alargada e séria esta questão, que como se vê, é de difícil solução.

Por conseguinte, e por melhores metodologias de avaliação que se adoptem, o valor de mercado é aquele que for alcançado no mercado em concreto. Tudo o resto são meras projecções de valor, suficientes para a orientação do mercado, mas nunca para o substituir. Os gostos subjectivos, o conteúdo finito dos bens imobiliários, a definição jurídica dos direitos inerentes à propriedade concreta, as opções de base à realização do investimento (rendimento ou fruição própria), os critérios de microlocalização (e. g., custos de promoção imobiliária — características do solo e subsolo, a dimensão, a forma, a topografia, o declive, a inserção fundiária no tecido urbano local — características do produto final — conforto, vistas, exposição solar, tipologias, envolvente próxima — e o risco do investimento — estado de conservação, imagem, risco de reabilitação ou construção nova), os critérios de macrolocalização (características intrínsecas da zona envolvente — qualidade ambiental, qualidade e quantidade dos equipamentos urbanos envolventes de suporte à propriedade imobiliária, acessibilidades -, direitos de construção), a fertilidade dos solos e o tipo de clima sem esquecer o ambiente de evolução geral (e. g., fluxos demográficos, ciclo económico, taxas de juro, eficiência administrativa) são alguns dos constrangimentos que dificultam a realização de uma ponderação de valor do bem imóvel, urbano ou rústico.

Ora, o conceito de Valor Patrimonial Tributário previsto no artigo 38.º do CIMI parece esquecer toda esta problemática e vem determinar autoritariamente o valor fiscal do imóvel. Essa determinação é efectuada tomando como base uma série de índices que, aparentemente, visam aproximar o VPT do valor de mercado.

Afastando qualquer pretensão de competência teórica, insusceptível de prossecução por via legislativa, o que o legislador pretendeu com a aprovação da fórmula de VPT constante do IMI foi a redistribuição dos encargos fiscais entre os prédios novos e os prédios antigos.

Quem paga actualmente IMI em Portugal não tem a mínima noção dos custos que as autarquias sustentam com o suporte urbanístico dos imóveis dos particulares. Neste quadro, não existe equivalência ou benefício que sustente a pretensão tributária dos sujeitos activos. É necessário, portanto, que o IMI seja integralmente revisto, tornando-o mais transparente e compreensível. Se os proprietários tiverem essa percepção, como os condóminos têm no seu condomínio, a discussão sobre os limites da tributação será bem mais simples e concreta: a contribuição de cada um dependerá da despesa que for realizada a esse propósito.

Um município com três piscinas terá necessariamente um IMI mais alto do que um outro em que essa infra-estrutura não exista. Esta é a base do princípio da equivalência que regula o postulado da igualdade num imposto como o IMI. E onde entra a redistribuição? Essa é uma questão sensível. Um imposto sobre o património fundamentado na capacidade contributiva e não na equivalência é necessariamente controverso. O que está em causa não é o rendimento do sujeito — que é tributado em sede própria — nem o seu património acumulado. Se cruzarmos capacidade contributiva com tributação do imobiliário, abrir-se-á uma caixa de Pandora. Os problemas irão suceder-se: o património imobiliário não é mais do que rendimento acumulado já tributado (problema da dupla tributação económica); o investimento em imobiliário será tratado de forma diferenciada do investimento mobiliário (discriminação injustificável); o limite da tributação será meramente o confisco e não o recebimento, ainda que meramente reflexo, de utilidades públicas (o que será uma questão quando o nosso Tribunal Constitucional considerou que uma tributação à taxa de 75% não era inconstitucional — o caso da sobretaxa das pensões); será exigido um montante discricionário assente na pretensa capacidade contributiva a quem, no momento concreto, não tiver liquidez disponível

⁷ Para uma síntese, Cf. CARVALHO, João Manuel — *Planeamento Urbano e Valor Imobiliário*. Principia, 2005, pp. 42–47

⁸ Cf. RICARDO, David — *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Cambridge University Press, 1962 (1.ª edição 1817).

⁹ Cf. WALRAS, Léon — *Théorie Mathématique du Prix des Terres et de Leur Achat par L'État*. Mémoire à la Société Vaudoise des Sciences Naturelles, Lausanne, 1880.

¹⁰ Cf. HOTELLING, Harold — «The Economics of Exhaustible Resources». In *Journal of Political Economy*, 39,2, 1931, pp.137–175.

¹¹ Cf. MARSHALL, Alfred — *Principles of Economics*. 8ª edition. London: Macmillan, 1890.

para sustentar o encargo (ao contrário dos impostos sobre o rendimento ou sobre a despesa, o que poderá levar, numa situação limite, à necessidade de alienação do imóvel para a sustentação do encargo do imposto, corporizando-se uma situação extrema de perda absoluta de bem-estar).

A tributação territorial, uma vez que tem essencialmente numa base de incidência fixa ou imóvel — a propriedade imobiliária —, padece de patologias potenciais ainda mais graves.

A discussão recente sobre a tributação do património imobiliário em Portugal é saudável e enriquecedora. O problema é que todos aparentam ter razão a este respeito: i) quem pretende alargar a base tributária; ii) quem pretende uma legitimação acrescida desta tributação; iii) quem pretende manter a atractividade do investimento imobiliário; iv) quem acha que já paga impostos a mais sobre os seus imóveis; v) quem pretende que os proprietários dos imóveis contribuam de alguma forma para um modelo de redistribuição económica.

Quando todos têm razão, a discussão sobre o modelo de tributação do imobiliário pode adquirir uma particular violência. Neste enquadramento, o melhor será dar um passo atrás e recordar o papel do Estado na ordenação do mercado imobiliário. E aqui temos um primeiro ponto de apoio. Sendo o mercado imobiliário imperfeito, caberá ao Estado a sua regulação de forma a suprir as suas falhas. E que falhas são essas? Entre muitas salientamos a necessidade de prestação de bens públicos de suporte urbanístico, tal como será analisado *infra*. O problema reside na evidente falta de legitimidade na tributação decorrente do enviesamento conceptual subjacente.

Ora, a única forma que temos de ultrapassar estas dificuldades passa pela adopção de um modelo de regulação correctiva do mercado imobiliário face às suas falhas sistémicas. Aqui, a tributação deverá ser uma muleta do mercado. E, neste enquadramento, essa tributação deverá ser mais agravada se a propriedade em causa estiver devoluta (ou não utilizada — função social da propriedade) ou, em caso extremo, em ruína. Nestas situações, a redistribuição poderá entrar em campo, fomentando a colocação de activos no mercado — fomentando a mobilidade de bens escassos e a inacção especulativa — ou interiorizando as exterioridades negativas da existência de prédios degradados nas áreas da sua vizinhança. Este é um modelo redistributivo regulador e fomentador da eficiência no mercado. Então quando é que se perde a razão nesta discussão? Precisamente no ponto em que esquecemos a função reguladora da tributação do património imobiliário e o consideramos referencial de riqueza. Se avançarmos por esse caminho, tudo o que baseia a correcta filosofia da tributação imobiliária cai por terra. Na óptica da eficiência, a lógica da tributação do rendimento acréscimo fica destruída. Na perspectiva da igualdade, é incompreensível um imposto que tribute património imobiliário e não tribute o mobiliário.

Mais uma vez nos colocamos no dilema que os pensadores liberais do século XIX problematizaram. Quando tudo foge, o Estado centrará o seu poder tributário naquilo que fica: trabalhadores dependentes e imobiliário. Neste quadro, de subjugação inevitável, uma protecção constitucional adicional poderá ser considerada necessária.

Neste quadro, no sector fundiário, o princípio da equivalência enquanto concretizador do princípio da igualdade fiscal adquire uma relevância excepcional. Os critérios para a sua aferição serão necessariamente muito mais exigentes do que o que decorre de uma simples enunciação do princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*). Perante o impacto que a actividade prestacional pública tem no valor da propriedade, a intensidade contributiva deve ser modulada tendo em consideração esta lógica relacional reflexa e não de acordo com a capacidade contributiva individual do sujeito. Assim, e a título de exemplo, se Bill Gates for proprietário de um T1 com 100 m² no centro de Lisboa e, ao lado, existir um palácio com 2000 m², propriedade de um marquês falido, a imposição do encargo devido pela detenção da propriedade deverá atender aos benefícios diferenciados que as duas propriedades obtêm da actividade prestativa pública e não da capacidade contributiva individual dos sujeitos passivos. E, neste caso, a propriedade do marquês deveria, obviamente, ser bastante mais onerada comparativamente com o T1 do homem com a maior capacidade contributiva do mundo.

Tal não significa que a capacidade contributiva deva ser totalmente ignorada neste juízo. De facto, já demonstrámos que os limites extremos são aplicáveis (proibição do excesso e salvaguarda do mínimo de existência). Por outro lado, existe ainda a possibilidade de tributação pelo valor de renda normal que uma utilização mediantemente eficiente do solo permitiria obter. Esta tributação — do tipo valor de base fundiário — possibilitaria, numa perspectiva de eficiência, promover a utilização eficiente do solo, onerando comportamentos especulativos de expectativa ou, numa configuração agravada — por via da incorporação das externalidades negativas em presença —, tributar de forma agravada prédios em ruínas desocupados ou terrenos em abandono total¹².

Neste contexto, é essencial que o legislador ordinário respeite integralmente o comando orientador da política fiscal a este propósito que consta da Lei de Bases Gerais das Políticas Públicas de Solos, de Ordenamento do

¹² Esta tributação agravada ficaria integralmente legitimada na existência de mercados de arrendamento urbano e rural eficientes que retirariam qualquer justificação a este tipo de comportamentos.

Território e do Urbanismo, que no n.º 1 do seu artigo 63.º refere explicitamente que: «a tributação do património imobiliário urbano respeita o princípio da equivalência ou do benefício, atendendo ao investimento realizado em habitação com fins sociais, infraestruturas territoriais, equipamentos de utilização colectiva, acções de regeneração e reabilitação urbana, preservação e qualificação ambientais [...]».

O mandamento desta lei de valor reforçado é claro. Não se pretendendo colocar em causa a legitimidade do IMI, esta norma obriga a uma ponderação futura dos propósitos essenciais de regulação urbanística na sua filosofia de base. Porém, vinculará já quaisquer dúvidas interpretativas a este propósito, nomeadamente em sede de definição de taxas de impostos e definições de matéria colectável.

O princípio da equivalência prevalece, assim, sobre o princípio da capacidade contributiva (na óptica patrimonial). Esta é a conclusão teórica, que coincide com o mandamento legal. É, portanto, essencial que se ampliem as capacidades dos municípios na definição do encargo tributário correspondente, numa perspectiva de equivalência funcional, permitindo a modulação do encargo contributivo ao do que efectivamente os seus munícipes (identificados numa óptica de grupo) beneficiam em sede de utilidades indivisíveis individualmente, mas divisíveis na perspectiva do grupo, prestadas pelo município. Assim, a lógica do benefício ou da equivalência, que se encontra parcialmente ignorada, deverá, a prazo, adquirir a preponderância.

Não se poderá esquecer, ainda, que existe toda uma multiplicidade de tributos susceptíveis de aplicação à actividade urbanística e que têm sido totalmente ignorados, quer pela doutrina, quer pelas instâncias políticas. É o caso das diversas taxas de urbanização e de contribuição para a construção de infra-estruturas urbanísticas e das diversas contribuições especiais *stricto sensu* vigentes.

Neste nível, encontramos relações tributárias subjacentes à prestação específica de utilidades urbanísticas e que, por essa via, valorizam a propriedade imobiliária. Neste caso, que se suporta na geração de mais-valias reflexas por parte dos organismos públicos, será credor do imposto (*in casu*, uma contribuição especial) a entidade que prestar utilidades urbanísticas de suporte à propriedade imobiliária privada. Assim, na lógica constitucional portuguesa, e nos termos do princípio da descentralização, detendo as autarquias locais, principalmente os municípios, as competências de construção, manutenção e amortização de equipamentos e da prestação de serviços de apoio urbanísticos, será uma consequência natural a sua qualificação enquanto sujeito tributário activo nos termos da Lei das Finanças Locais.

O sujeito tributário passivo será o proprietário do bem imóvel beneficiário das prestações urbanísticas públicas. A intensidade da tributação deverá depender não da sua capacidade contributiva geral, mas sim do benefício que a sua propriedade obtém da actividade prestativa pública — óptica do benefício. Adoptando uma outra perspectiva — a óptica do custo — a contribuição do proprietário do imóvel dependerá da quota-parte de custos decorrentes da actividade urbanística que lhe competirão atendendo às características físicas da sua propriedade.

É nesta perspectiva abrangente e global que deverá ser entendido o sistema tributário urbanístico municipal. O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) deverá assentar numa lógica de equivalência ampla, constituindo-se, além de imposto regulador geral na perspectiva do valor de base fundiário, como uma «Contribuição de Condomínio»¹³, tendo em vista a repartição dos custos sustentados com utilidades fornecidas a proprietários imobiliários daquela zona (o «clube») a beneficiários individualmente indeterminados, mas identificáveis no seio desse «clube». Os proprietários dos imóveis constituem-se como sujeitos passivos, sustentando a este título todos os custos com a manutenção e amortização de infra-estruturas existentes ou com a criação de novas utilidades que beneficiam o clube com destinatário determinado ou determinável nesse seio¹⁴. O seu dever contributivo será definido pela sua «permilagem» determinada pelo VPT considerando o valor total da área de cálculo.

Um sistema com esta configuração colocaria, invariavelmente, o IMI no campo da equivalência, cumprindo os mandamentos teóricos, dogmáticos e, pasme-se, os legais constantes da Lei de Bases de Políticas Públicas de Solos, do Ordenamento do Território e do Urbanismo, aumentando exponencialmente a sua legitimidade e transparência (ainda mais quando nos encontramos no alvor da introdução do novo SNC-AP e da Reforma das Finanças Públicas), evitando-se discussões sobre a sua inserção como Imposto sobre o Património (que não é!), e decorrentes controvérsias: i) dupla tributação do rendimento (imóvel é rendimento aplicado); ii) desigualdade perante a não tributação de capitais móveis; iii) efeito distorcivo decorrente da inexistência de liquidez para o pagamento da prestação tributária, originando situações de «fardo excessivo».

A configuração do IMI enquanto «contribuição do condomínio alargado» correspondente ao clube municipal é totalmente coincidente com a sua natureza enquanto imposto local. Um imposto sobre o património, logo, baseado

¹³ Só assim se justificam os poderes de determinação das taxas do imposto pelas Assembleias Municipais. Um município que pretenda fornecer e manter infra-estruturas gerais de boa qualidade deverá aplicar uma taxa superior. Pelo contrário, um município que pretenda manter a taxa mais reduzida não poderá prestar o mesmo tipo de utilidades.

¹⁴ Por sua vez, os Impostos sobre o Rendimento (IRS e IRC) tributarão as mais-valias imobiliárias realizadas e os rendimentos prediais, de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

no princípio da capacidade contributiva, terá invariavelmente um âmbito nacional: esse é o local de exercício das decisões de redistribuição. E esse lugar foi curiosamente ocupado pelo denominado «adicional do IMI», tributo esse totalmente desalinhado com qualquer preocupação de eficiência ou de redistribuição e, consequentemente, inconstitucional.

3. IMI (rústico)

O sistema actual do IMI rústico é, igualmente, avesso ao princípio da eficiência e da igualdade, resultando de uma paralisação legislativa ante uma economia em mudança. Por outras palavras, o actual IMI rústico constitui um instrumento tributário do século XVIII em pleno século XXI.

O mesmo se diga relativamente à lógica, actualmente adormecida, do valor de base territorial. Esta lógica é essencial para a concretização de modelos de desenvolvimento económico, por via do fornecimento de incentivos à utilização eficiente dos recursos, premiando utilizações eficientes e penalizando o abandono e a subexploração fundiária no campo agrícola, florestal e urbano¹⁵.

Historicamente, Portugal é um país com fortes raízes agrícolas e, não há muito tempo, uma grande percentagem da população exercia actividades de exploração primária. Com o desenvolvimento dos sectores secundário e terciário e com a renovação de gerações que, naturalmente, têm interesses diferentes dos seus antecessores, a actividade agrícola tem vindo a ser vítima de um gradual desinteresse e desinvestimento (veja-se o caso da actividade silvícola em que grassa o abandono). Uma política fiscal eficiente e justa é, portanto, essencial.

A reforma do IMI rústico consubstancia uma das medidas legislativas com maior potencial de impacto na aceleração das dinâmicas e das iniciativas de investimento e gestão florestal que se pretende promover.

A necessidade de proceder à reforma do Código do IMI, no que se refere aos prédios rústicos, decorre do divórcio das atuais regras face ao determinado nas condicionantes dos instrumentos de ordenamento do território, bem como, das disparidades que resultam na avaliação dos prédios face aos seus valores de rendimento e de mercado. Numa outra perspetiva, visa responder à necessidade de proceder a uma rápida reavaliação geral dos prédios rústicos, da qual resulte uma aplicação justa e equitativa do seu valor, com critérios simples e aplicáveis em todo o País. Deste modo, pretende-se contribuir para a acelerar a identificação cadastral dos prédios e consequente atualização do registo predial, tornando-se o instrumento fundamental para incorporar as actividades rurais na economia real.

Uma revisão do IMI rústico neste sentido, com a inerente atualização cadastral e do registo predial, terá um efeito dinamizador muito relevante na agilização dos mercados fundiários e da disponibilização da terra para as ocupações e usos que os planos determinam como mais ajustados ao interesse público e dos seus proprietários em geral.

A Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de Maio vem esclarecer definitivamente quando no .º 2 do artigo 63.º refere explicitamente que a *“tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo o efectivo aproveitamento do mesmo”*.

A tributação em sede de IMI sobre os prédios rústicos assenta numa base de VPT destes prédios o qual pode igualmente ser apurado com referência ao *“rendimento real ou presumido do prédio”*. Como tal, os prédios com melhor construção, melhor conservados e com mais rendimento fundiário têm, à partida, uma carga de imposto superior. O método perfilhado pelo Código do IMI para o apuramento do VPT dos prédios rústicos assenta assim numa ótica de rendimento, cuja adoção remonta ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola¹⁶. Neste quadro, solos com melhor aptidão agrícola ou florestal deverão contribuir mais do que solos com menor aptidão.

A agilização dos processos fundiários é, como alertamos atrás, um dos factores mais relevantes para a viabilização económica do investimento e da gestão florestal e a retoma do desejado crescimento da floresta e do uso ajustado dos demais espaços florestais.

Para o que ora nos importa, é, assim, fundamental a noção de prédio rústico. Segundo o artigo 3.º do Código do IMI, são prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como

¹⁵ Neste sentido, e ao contrário dos princípios que norteiam o conceito de Valor Patrimonial Tributário, é urgente a instituição do denominado Valor de Base Territorial. É essencial estabilizar a base de tributação patrimonial imobiliária. Tal só é possível se a tributação incidir sobre o valor intrínseco do solo, independentemente de qualquer transformação, melhoramentos ou benfeitorias. Este conceito é totalmente neutro, dependendo unicamente do terreno fundiário, considerando a sua dimensão, localização, usos, desenvolvimentos e utilizações autorizadas. Assim, não contempla no seu âmbito qualquer valor resultante dos desenvolvimentos promovidos pelo proprietário e cujos rendimentos serão abrangidos pelos impostos sobre o rendimento. O Valor de Base Territorial assenta, portanto, num princípio do benefício ou da equivalência alargado tomando em consideração um conceito social de propriedade. A sua aplicação permitiria uma regulação efectiva do mercado imobiliário, desmotivando a detenção de propriedades devolutas, subexploradas ou em mau estado de conservação.

¹⁶ Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de julho de 1963.

terrenos para construção [Cf. Artigo 6.º, n.º 3], desde que:

- Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares [Cf. artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRS];
- Não tendo a afectação indicada imediatamente antes, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor [Cf. artigo 3.º, n.º 1];
- Por força de disposição legal aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação, considerando-se como aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 metros do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 metros da última edificação, no sentido dos arruamentos [Cf. artigo 3.º, n.º 2 e n.º 4];
- Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos anteriormente referidos [Cf. artigo 3.º, n.º 3, alínea a)];
- As águas e plantações nas situações acima mencionadas [Cf. artigo 3.º, n.º 3, alínea b)].¹⁷

No que respeita às regras relativas ao aspecto quantitativo e valorativo destes prédios rústicos para efeitos de tributação do IMI, as mesmas estão estabelecidas no artigo 17.º, n.º 1, do Código do IMI. Assim, «relativamente aos prédios rústicos, o valor patrimonial tributário corresponde, segundo o art. 17.º do CIMI, ao produto do seu rendimento fundiário pelo factor 20, rendimento fundiário que, por seu lado, corresponde ao saldo de uma conta de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos da exploração»¹⁸.

No que concerne a reforma da tributação dos impostos sobre o Património recentemente proposta no contexto da actual Reforma do Sector Florestal, são introduzidas alterações ao regime do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo (IS). Estranhamente, o IMI não seria considerado na estruturação da Reforma, não obstante se entender a significativa relevância do mesmo. A tributação em sede de IMI sobre os prédios rústicos assenta numa base de VPT destes prédios, que pode igualmente ser apurado com referência ao «rendimento real ou presumido do prédio».

Como tal, os prédios com melhor construção, mais bem conservados e com mais rendimento fundiário têm, à partida, uma carga de imposto superior. O método perfilhado pelo Código do IMI para o apuramento do VPT dos prédios rústicos baseia-se assim numa óptica de rendimento, cuja adopção remonta ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola¹⁹.

A tragédia é inevitável:

- i) A inexistência de cadastro impede a correcta definição do sujeito passivo e a efectiva determinação da matéria colectável;
- ii) O valor patrimonial tributário aumenta em função da utilização efectiva do solo, diminuindo à medida do seu abandono, o que desincentiva a produção e fomenta a expectância;
- iii) Quem arrenda ou cede a exploração a outrem é penalizado fiscalmente tendo em consideração a metodologia de tributação da renda.
- iv) Quem não explora tem um tratamento fiscal privilegiado.
- v) A aplicação sintética do método do arrendamento gera uma inequívoca identidade com o Imposto sobre o Rendimento Pessoal. Efectivamente, o conceito de VPT rústico consiste precisamente numa metodologia simplificada de determinação do lucro real de exploração.
- vi) Os conceitos utilizados são próprios do século XIX, esquecendo as novas possibilidades na definição dos valores agrícolas;
- vii) O regime florestal, pelo seu ciclo produtivo, não é eficientemente acolhido pela actual lógica do IMI.

O modelo de incentivo está totalmente invertido. O actual apuramento do VPT dos prédios rústicos constitui um desincentivo quanto à prossecução de actividades agrícolas e/ou florestais, uma vez que o respectivo apuramento leva a que os terrenos com maior margem operacional tenham um VPT superior, do qual resulta uma maior carga fiscal em sede de IMI.

Ora, tal contribui para uma desoneração (e até desresponsabilização), por parte dos titulares de prédios rústicos, facilitando situações de abandono e mau estado de conservação. Numa lógica de «custo de oportunidade», tal diminui a potencialidade de tais prédios rústicos poderem ser usados para obter rendimentos quer agrícolas, quer

¹⁷ Cf. PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2017, ob. cit., pp. 737–738.

¹⁸ Cf. NABAIS, Casalta – *«Direito Fiscal»*. 10.ª ed. Coimbra: Almedina, 2017, ob. cit., p. 572.

¹⁹ Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de Julho de 1963.

de outra natureza, uma vez que a sua não disponibilidade não é onerada.

Esta é a total negação do modelo de exploração eficiente de um recurso comum com a tipologia do solo.

É imprescindível uma total inversão de política fiscal a este respeito. O incentivo deve apoiar-se na exploração eficiente do solo. O desincentivo no seu abandono.

Com efeito, desde sempre foram utilizados «critérios de avaliação dos prédios rústicos em função dos seus graus de produtividade [...] e dos rendimentos por cada qualidade e classe referidos a um hectare de terreno ou a uma única árvore»²⁰, porquanto tal constitui um princípio regulatório de base.

Desta forma, «o conjunto de factores e de coeficientes considerados na avaliação fiscal clássica é equacionado na perspectiva da determinação do valor de rendimento do prédio e, em resultado deste critério, prédios idênticos ao nível da sua dimensão, localização e direitos de construção e de utilização podem ter valores fiscais significativamente diferentes caso um esteja em estado de degradação e de abandono (valor fiscal reduzido) e o outro esteja em bom estado de conservação e em normal fruição (valor fiscal mais elevado)»²¹.

Ora, ao contrário do que acontece com outros bens, o solo não pode ser visto como uma «manifestação de riqueza», mas como um recurso comum que importa explorar de forma eficiente. Assim, e no que respeita às empresas agrícolas e florestais que investem na sua propriedade, ao nível da respectiva construção, conservação e posterior exploração, a tributação em sede de IMI deveria adoptar uma lógica de incremento da eficiência económica.

Simultaneamente, nos casos em que exista uma «clara situação de ruína ou abandono da propriedade»²², a tributação em sede de IMI sofreria um agravamento. Entende-se que, em sentido convergente ao que atrás se referiu, deveria configurar-se uma nova lógica de apuramento do VPT dos prédios rústicos, que deveria assentar num modelo que permitisse recompensar os produtores e/ou agricultores que melhor utilizassem os seus prédios rústicos, e «penalizar» aqueles titulares que procedem ao seu abandono e má conservação, não retirando proveitos dos terrenos.

Desta forma, entende-se que o legislador deveria beneficiar os produtores individuais ou as empresas florestais ou agrícolas, rejeitando-se o sentido do regime actual, uma vez que, quanto mais um determinado proprietário investir na sua propriedade, mais o valor do VPT sobe, o que se revela um contra-senso, e despromove o desenvolvimento e o incentivo a produzir.

Assim, a esquematização e ideologia do IMI rústico deveriam ser totalmente reconfiguradas e modeladas, beneficiando os produtores que obtêm um maior rendimento das suas terras em relação àqueles que não produzem ou têm as suas terras abandonadas. A reconfiguração do IMI apenas será possível caso sejam dados passos largos quanto à sistematização cadastral das terras.

Deste modo, seria mais fácil controlar quer os mecanismos de cobrança do imposto, quer a identificação dos respectivos proprietários. Em relação às terras que se encontram abandonadas, o aumento de IMI para as mesmas poderá ser favorável para os seus proprietários, na medida em que acabaria por promover a alteração de comportamentos.

Por outras palavras, um proprietário, mesmo que não produza nada nas suas terras, o que acarretará uma maior cobrança de imposto, poderá obter um benefício do mesmo, caso opte por arrendar os seus prédios a outros proprietários, de forma a rentabilizar ao máximo a propriedade.

A tributação em sede de IMI sobre os prédios rústicos assenta numa base de VPT destes prédios o qual pode igualmente ser apurado com referência ao “*rendimento real ou presumido do prédio*”. Como tal, os prédios com melhor construção, melhor conservados e com mais rendimento fundiário têm, à partida, uma carga de imposto superior. O método perfilhado pelo Código do IMI para o apuramento do VPT dos prédios rústicos assenta assim numa ótica de rendimento, cuja adoção remonta ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola²³. Neste quadro, solos com melhor aptidão agrícola ou florestal deverão contribuir mais do que solos com menor aptidão.

A este respeito, salientamos os aspetos essenciais a serem assegurados com a reforma do IMI rústico, enquanto modelo preferencial defendido pelas entidades representativas do setor:

- “o valor patrimonial tributário dos prédios deverá ser calculado em função do valor de rendimento potencial do uso da terra (e não em função do seu uso atual e das culturas ainda aí instaladas como o atual Código do IMI prevê)”. A concretização dos fatores a ter em conta assentará naturalmente na realização dos respetivos ensaios, pelos quais se permita uma avaliação quantitativa quanto ao impacto na receita fiscal e garantia de justiça fiscal no modelo.

²⁰ Cf. *Revisão dos Impostos sobre o Património*, Coordenação de Sidónio Pardoal, ob. cit., p. 94.

²¹ Cf. *Tributação do Património, Relatório Final*, Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Setembro 2009, p. 7 [disponível em http://www.sidoniopardoal.com/0_relatoriofinalsubgrupo3.pdf]

²² Cf. «*Revisão dos Impostos sobre o Património*», Coordenação de Sidónio Pardoal, ob. cit., p. 134.

²³ Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de julho de 1963.

- Previsão de isenção ou quase total redução do imposto para quem faça a gestão da terra ou quem a disponibilize para arrendamento, através das formas previstas na lei.
- Agravamento do IMI inerente aos prédios rústicos em estado de não uso e gestão, agroflorestal ou ambiental, de acordo com os instrumentos de ordenamento territorial, ficando estes sujeitos a uma coleta mínima (o que corresponde a estender as todos os solos rurais o que a Lei n.º 21/2006, de 23 de junho estipulou para os prédios rústicos em áreas florestais)”.

A aplicação conjunta destes princípios contribuirá para uma acelerada identificação cadastral dos prédios, bem como, para “*induzir uma dinâmica de disponibilização de terras subaproveitadas ou abandonadas, que as explorações em expansão, os produtores ou investidores florestais (ativos) poderão aproveitar, trazendo assim um conjunto de contributos estimuladores para a gestão rural e para a minimização de riscos*”²⁴.

O modelo proposto pelo ISA contém os elementos necessários para proceder a essa avaliação preliminar, estabelecendo-se um valor patrimonial médio em função da tipologia de solos prevalecente numa freguesia (a unidade de agregação das cadernetas prediais).

Entende-se que, em sentido convergente ao que atrás se referiu, deveria configurar-se uma nova lógica de apuramento do VPT dos prédios rústicos, que deveria assentar num modelo que permitisse recompensar os produtores e/ou agricultores, que melhor utilizassem os seus prédios rústicos, e “*penalizar*” aqueles titulares que procedem ao seu abandono e má conservação, não retirando proveitos dos terrenos.

Em relação às terras que se encontram abandonadas, o aumento de IMI para as mesmas poderá ser favorável para os seus proprietários, na medida em que acabaria por promover a alteração de comportamentos reduzindo os riscos e os efeitos externos prejudiciais (e.g. incêndios). Por outras palavras, um proprietário, mesmo que não produza nada nas suas terras, o que acarretará uma maior cobrança de imposto, poderá obter um benefício do mesmo, caso opte por arrendar os seus prédios a outros proprietários, de forma a rentabilizar ao máximo a propriedade.

A fórmula de cálculo poderia ter a seguinte composição:

$$VT = RF * R_{r/m2} = (RB - EE) * R_{r/m2}$$

VT	—	Valor	Tributável
RF	—	Rendimento	fundiário
RB	—	Rendimento	bruto
EE	—	Encargos com a exploração	
$R_{r/m2}$	—	Rácio rendimento por m ²	

Só assim o legislador ordinário cumpriria o mandamento que consta da Lei de Bases das Políticas Públicas de Solos, do Ordenamento do Território e do Urbanismo, que, no n.º 2 do artigo 63.º refere explicitamente que: «a tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo o efectivo aproveitamento do mesmo». Assim, a referência ao princípio da capacidade contributiva legitima o acesso ao critério de avaliação com base no rendimento, no entanto, com a obrigação de um modelo de incentivo à utilização óptimo do recurso comum que, actualmente, não existe.

Ora, não obstante a recente opção política quanto ao Banco de Terras, consideramos dever manter expresso o nosso entendimento no sentido de incentivar ao nível fiscal a disponibilização de terras. Assim, justifica-se a introdução de uma dedução do IMI, caso se disponibilizasse o prédio rústico para arrendamento ou para a inclusão em Bolsa de Terras, conforme já prevê a Lei n.º 63/2012, de 10 de Dezembro²⁵.

Através do modelo proposto, apenas seriam penalizados terrenos com vocação produtiva, não explorados e não disponibilizados para arrendamento ou Bolsa de Terras, não se afectando solos pretensamente não produtivos (mas que o poderiam ser eventualmente usando uma qualquer nova tecnologia).

É neste contexto que se entende dever ser implementado um modelo de tributação que efetivamente considere a potencialidade económica das propriedades rústicas, contemplando as seguintes características adicionais:

²⁴ Cfr. SARMENTO DE BEIRES, Rodrigo (2013), “O Cadastro e a Propriedade Rústica em Portugal”, p. 219.

²⁵ Disponível para consulta em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/190576/details/normal?q=Lei+n.%C2%BA%2063%2F2012%2C%20de+10+de+dezembro>

i) Dedução dos montantes pagos a título de IMI em sede de IRS e IRC

A reformulação da proposta de tributação dos prédios rústicos em sede de IMI, assente numa lógica de incentivo à exploração agroflorestal, determina uma compreensível articulação em sede de IRS e IRC.

Recorde-se que o IMI rústico assenta numa ótica intensamente assente na lógica do rendimento, torna-se necessário conciliar estas orientações, desde logo, com o princípio da unicidade em sede de Impostos sobre o Rendimento.

A título de exemplo, poderá ser proposto um abatimento à matéria coletável em sede de IRS e de IRC, na esfera daqueles proprietários rurais, dos montantes pagos em sede de IMI rústico. Neste quadro conceptual, quem produz e paga impostos sobre o rendimento não será penalizado em sede de IMI. Ao invés, quem não produz (bens ou serviços comercializáveis ou ambientais, gerindo a terra), terá de pagar o IMI, não beneficiando da dedução em sede de impostos sobre o rendimento.

Ao nível dos produtores de menor dimensão, será habitual que a gestão da produção gere prejuízos durante vários anos consecutivos, para só mais tarde gerar lucro (ou, por vezes, nem gerar, em face da insuficiente diluição dos elevados custos da manutenção das terras).

Nas referidas situações, propõe-se a possibilidade de concessão do direito de reporte da dedução à coleta durante um prazo mais ou menos extenso, a definir em função dos ciclos de produção.

ii) Criação de isenções a quem disponibilizasse terras para Bolsa de Terras ou Arrendamento

No que em concreto respeita à possibilidade legal de disponibilização de terras por parte de proprietários que não tenham condições de explorar o seu terreno, salienta-se o disposto na Lei n.º 63/2012, de 10 de dezembro.

Nos termos do referido diploma, encontra-se previsto um conjunto de benefícios fiscais aplicáveis à utilização das terras agrícolas, florestais e silvopastoris e à dinamização da “Bolsa de Terras”. Para o efeito, o n.º 1 do artigo 2.º prevê especificamente a redução obrigatória entre 50% a 100% da taxa de IMI aplicável a prédios rústicos (alínea a) do n.º 1 do artigo 112.º do Código do IMI) que estejam a ser utilizados para fins agrícolas, florestais ou silvopastoris. Acresce que o n.º 1 do artigo 3.º prevê a mesma redução da taxa de IMI para prédios rústicos que sejam disponibilizados na bolsa de terras nos termos da lei que cria a «Bolsa de terras». Nos termos do n.º 2 do presente artigo, este benefício fiscal «é de carácter automático, operando mediante comunicação anual da disponibilização do prédio na bolsa de terras por referência a 31 de dezembro, a efetuar pela entidade gestora da bolsa de terras à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao final do mês de fevereiro de cada ano».

Através do modelo proposto, apenas seriam penalizados terrenos com vocação produtiva, não explorados e não disponibilizados para arrendamento ou Bolsa de Terras.

iii) Elaboração do cadastro predial rústico

Neste quadro, a elaboração do cadastro predial pode ser realizada por via da sobreposição sucessiva das diversas fontes de informação disponíveis (matrizes, digitalização, IFAP, BUPI, e outras) mas igualmente pelo próprio sujeito passivo que terá todo o interesse em afinar a sua tributação à apetência produtiva concreta da sua parcela. Assim, fixando-se a taxa do imposto em função do valor médio da freguesia, o sujeito passivo que veja que a sua parcela tem limitações produtivas (vertentes, solo de inferior qualidade, servidões) poderá solicitar a consideração das mesmas por via da delimitação geométrica do polígono da sua propriedade, em interface gráfico adequado (desenhe a sua propriedade) ou através de um app especial de delimitação de extremas por via da definição do coordenadas (geocatching cadastral), o que permitiria acelerar exponencialmente o modelo do BUPI.

Num primeiro momento tal aplicar-se-ia às propriedades com uma área em caderneta superior a 50 hectares, e sequencialmente às restantes de uma forma progressiva atenta a dimensão das parcelas.

4. IMT

No respeitante ao IMT, sucessor ineludível do Imposto Municipal de Sisa, deve referir-se que os elementos de irracionalidade então existentes mantêm-se actualmente em toda a sua plenitude. Efectivamente, a viscosidade do mercado imobiliário não permite a introdução de elementos de distorção adicionais no processo decisório. A mobilidade dos factores, essencial para uma concorrência que se pretende perfeita, ou aproximada, é liminarmente prejudicada por um encargo adicional criador de uma sobrecarga tributária excessiva (*excess burden*) e de perdas absolutas de bem-estar (*deadweight losses*).

Esta falência deveu-se, claramente, à total ignorância dogmática sobre a causa e a finalidade do tributo que, infelizmente, ainda hoje se mantém. Assim, a expressão do actual Secretário-geral das Nações Unidas mantém a sua acuidade: «a Sisa (IMT) é o imposto mais estúpido do Mundo».

Neste prisma, um imposto sobre transacções imobiliárias deveria consistir num imposto de registo como é o Imposto do Selo, servindo para financiar aquilo para o qual foi criado e nunca concretizado: o cadastro territorial.

De facto, chega a ser irónico: o imposto que deveria servir para financiar o cadastro territorial foi criado num modelo de total sobrecarga tributária, que no limite ultrapassou em 500% (quando era aplicável a taxa de 10%) uma taxa eficiente de 2%. Apesar disso, nem assim se procedeu à concretização do cadastro, que é o grau 0 de uma regulação territorial.

Importa salientar a deficiente e incompleta base cadastral dos prédios rústicos, impondo o desconhecimento quer das autoridades nacionais, quer dos eventuais interessados na sua disponibilização ou arrendamento, dos proprietários dos prédios rústicos e das suas dimensões em concreto. Actualmente, somente cerca de dois milhões de prédios rústicos, totalizando 12% do total de prédios rústicos a nível nacional, estão identificados nas operações cadastrais realizadas²⁶. Contudo, e conforme salientam as entidades representativas do sector, os prédios cadastrados concentram-se, na grande maioria, em zonas de latifúndio, situadas na metade sul do país, sendo escassos nas zonas de propriedade dispersa e pequena, ou seja, onde o cadastro é mais necessário. A falta de um sistema cadastral da estrutura fundiária impede o desenvolvimento de uma qualquer política regulatória.

Assim, o regime financeiro do ordenamento do território e do urbanismo deve garantir que as relações entre o sistema tributário e a actividade urbanística excedem a dimensão puramente reditícia. Uma política urbanística equilibrada e justa depende de uma infra-estrutura financeira eficiente e equitativa. Sem recursos financeiros públicos não se torna possível o desenvolvimento urbanístico das colectividades; sem uma tributação do património imobiliário equitativa acentuar-se-ão as desigualdades sociais; sem a redistribuição equitativa dos custos e dos benefícios dos instrumentos de planeamento entre os particulares afectados, uma política urbanística será inevitavelmente injusta e propiciadora de actividades especulativas; sem uma redistribuição perequativa dos encargos resultantes da existência de áreas de reserva ou de protecção situadas em determinadas áreas territoriais entre todos os municípios acentuar-se-ão as assimetrias regionais, colocando-se em causa a coesão socioeconómica no território nacional. O urbanismo tem, pois, uma vertente financeira importante, que não pode ser ignorada nem analisada parcial ou sectorialmente.

A aprovação do IMI e do IMT deverá ser tomada como uma simples parcela (inacabada) de um edifício em construção. E, note-se, o legislador fiscal não é livre nas opções a tomar. O mercado urbanístico é fértil em incapacidades genéticas, nomeadamente ao nível das exterioridades, competindo ao decisor financeiro a sua correcção. Por outro lado, as limitações administrativas podem ser fonte de entorses ao mercado que, no caso de não serem devidamente compensadas, poderão gerar injustiças redistributivas, sobrecarga urbanística e propensão para o desenvolvimento de actividades especulativas. Compete ao regime financeiro do solo construir um enquadramento de princípios que obstem a esta situação e auxiliem o legislador fiscal ordinário na construção futura dos impostos. Efectivamente, não se pode exigir à Administração Fiscal que tome consciência por si dos problemas de ordenamento fundiário. Um enquadramento mais vasto, transversal e compreensivo é fundamental para a concretização de um ordenamento fundiário e urbanístico eficiente.

Aliás, mesmo impostos que assentam tradicionalmente na óptica estrita da capacidade contributiva têm vindo a sofrer evoluções recentes que os aproximam cada vez mais da perspectiva da equivalência. Referimo-nos expressamente ao IRS, e à participação variável a favor dos municípios e, numa intensidade superior, à derrama municipal.

²⁶ Cf. Resolução do Conselho de Ministros n.º 56/2012, de 5 de Julho.

