

FISCALIDADE

JOÃO CANEDO (jpcanedo@iseg.ulisboa.pt)

adaptado por

TIAGO DIOGO (tiagodiego@iseg.ulisboa.pt)

ANTÓNIO ROCHA (arocha@iseg.ulisboa.pt)



PROGRAMA

- 1 Introdução. Enquadramento disciplinar da fiscalidade. Importância da fiscalidade
 - 2 O imposto
 - 3 Direito fiscal**
 - 4 A fiscalidade, a economia e a gestão
 - 5 O sistema fiscal português
 - 6 Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)
 - 7 Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)
 - 8 Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)
 - 9 Contribuições para a Segurança Social
-

Códigos fiscais referenciados neste capítulo

- Lei Geral Tributária (LGT) - aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro
- Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) - aprovado pelo Decreto-lei n.º 433/99, de 26 de Outubro
- Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) – aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho

Enquadramento

- Finanças Públicas
 - Estudo da aquisição e utilização de meios financeiros pelas coletividades públicas (dotadas em maior ou menor grau de poder de *imperium*): Estado, Autarquias Locais, Segurança Social, etc...

Aspecto fundamental é o espírito não empresarial: satisfação de necessidades coletivas – defesa do território, educação e saúde

- Atividade Financeira do Estado
 - Atividade do Estado com vista à satisfação de necessidades coletivas, concretizadas na obtenção de RECEITAS e realização de Despesas

Conceitos básicos

- Fiscalidade

- Engloba o complexo de impostos vigentes em determinado espaço territorial, e o sistema de leis e regulamentos administrativos que disciplinam o imposto nas suas várias fases

- Sistema Fiscal

- Existência de uma coordenação racional e coerente entre as várias espécies de impostos tendentes à prossecução dos objetivos da atividade financeira do Estado

- Estrutura Fiscal

- Composição interna de um sistema fiscal, isto é, o conjunto de impostos que formam o sistema e o seu posicionamento relativo

Regime Fiscal

- Conjunto de normas jurídico-fiscais que definem o modo de obtenção de receitas financeiras por via de impostos

Atividade financeira do Estado

- Receitas

- Receitas patrimoniais – preços contratualmente estabelecidos em vendas ou prestações de serviços
- Taxas – preços autoritariamente fixados que recebe em contrapartida de prestação de serviços, utilização de bens públicos ou remoção de limites à atividade de particulares
- Impostos – receitas coativas, obtidas definitiva e unilateralmente
- Empréstimos – receitas não definitivas sujeitas a reembolso

- Despesas públicas, através do processo orçamental

- Administração e gestão financeira

Atividade financeira do Estado



Direito Financeiro

Direito Tributário

Direito Fiscal

Conjunto das normas jurídicas que disciplinam e coordenam a actividade do Estado, consubstanciada na obtenção de receitas e realização de despesas).

Conjunto das normas jurídicas que disciplinam a actividade do Estado relativamente à cobrança das receitas que coactivamente impõe aos cidadãos, no seu poder de *imperium*: os impostos e as taxas.

Conjunto das normas reguladoras do nascimento, desenvolvimento e extinção das relações jurídicas originadas pela percepção do imposto, ou seja, que respeitam à incidência, lançamento, liquidação e cobrança dos impostos.

Atividade financeira do Estado

Ramos do direito financeiro

- No âmbito das receitas
 - Direito patrimonial
 - Direito tributário (onde se inclui autonomamente o direito fiscal)
 - Direito do crédito público
- No âmbito das despesas
 - Direito orçamental

Direito fiscal

O direito fiscal

Noção de direito fiscal

Ramo do direito que disciplina os impostos, tendo por objeto as normas que regulam o nascimento, o desenvolvimento e a extinção das relações jurídicas suscitadas pela percepção do imposto

O direito fiscal

Âmbito do direito fiscal

- Normas de soberania fiscal – direito constitucional
- Normas relativas ao nascimento, desenvolvimento e extinção da obrigação fiscal
- Normas relativas a obrigações acessórias impostas ao contribuinte ou a terceiros
- Normas de sanção fiscal
- Normas relativas ao processo fiscal

Relações do direito fiscal com outros ramos do direito

Autonomia e relações

- Direito constitucional (CRP)
- Direito administrativo (C P Administrativo)
- Direito privado (civil, comercial e contabilidade)
- Direito penal (C. Penal)
- Direito processual (C P Civil e C P Penal)
- Direito comunitário (tratados)
- Direito internacional (convenções ou tratados internacionais)

Fontes de direito fiscal

Noção e modalidades de fontes de direito

- Modos ou processos da formação e revelação do direito objetivo, isto é, os diversos processo de gestação das normas jurídicas reguladoras da incidência, lançamento, liquidação e cobrança dos impostos
 - A lei
 - O costume
 - A jurisprudência
 - A doutrina

Fontes de direito fiscal

Lei Constitucional

- Define os princípios tributários fundamentais que devem enquadrar o sistema fiscal
 - Princípio da legalidade
 - Princípio da igualdade
 - Princípio da não retroactividade da lei fiscal

Fontes de direito fiscal

Princípio da legalidade - CRP, artº 165º, nº 1

- “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado*”
- Aspectos doutrinários relativos ao princípio da legalidade:
 - Preeminência da lei
 - só a lei pode legitimar qualquer actividade tributária e esta tem de ser conforme à lei
 - Reserva absoluta da lei formal
 - Só uma lei formal pode criar impostos, cabendo determinar a incidência, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes
 - Tipicidade fechada
 - Para um facto ser qualificado como facto gerador de imposto, tem de corresponder a um dos tipos de incidência inseridos pelo legislador

Fontes de direito fiscal

Princípio da igualdade CRP, artº 13º, nº1

- *“todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei” e nº 2 “ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão da ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social”*
- Generalidade dos impostos – todos os cidadãos estão obrigados ao pagamento de impostos
- Uniformidade na tributação – a repartição dos impostos pelos cidadãos deve seguir o mesmo critério para todos (igualdade horizontal e igualdade vertical - princípio da equidade)
 - Critério do benefício, que “... os impostos devem incidir sobre as pessoas em proporção dos benefícios ou vantagens que estas retiram das despesas públicas.”
 - Critério da capacidade contributiva (ability to pay). Este critério tem em conta, além do rendimento/riqueza/consumo, os condicionalismos pessoais de cada contribuinte (por exemplo o número de dependentes).

Fontes de direito fiscal

Princípio da princípio da não retroatividade da lei fiscal, CRP, artº 103º, nº3

*“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, **que tenham a natureza retroativa** ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*

- O princípio da proteção da confiança não exclui em absoluto a possibilidade de leis fiscais retroativas – exceto retroatividade intolerável que afete de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas dos cidadãos (Acórdão do T.C. 11/83)
- Cabe à jurisprudência apreciar caso a caso a retroatividade das normas constitucionais

Fontes de direito fiscal

Direito Comunitário

- CRP, artº 8º, nº 3

“as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respetivos tratados constitutivos”

- Direito comunitário primário ou originário – o que consta dos próprios tratados (originariamente CECA, CE, CEEA e UE, atualmente Tratado de Lisboa)
- Direito comunitário secundário ou derivado – o que deriva das instituições comunitárias e adotados pelos E.M. (regulamentos, diretivas, decisões, recomendações e pareceres)

Fontes de direito fiscal

Direito Comunitário (de acordo com o TFUE, artº 228º)

- Regulamento tem carácter geral, é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados Membros
- Diretiva vincula o Estado membro destinatário quanto aos resultados a alcançar, deixando contudo às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios
- Decisão, obrigatória em todos os seus elementos para os destinatários que ela designar
- Recomendação e Parecer - não são vinculativos

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

Fontes de direito fiscal

Direito Comunitário

por exemplo:

- Regulamento (CE) 1606/2002

- obriga a aplicação das normas internacionais de contabilidade às sociedades regidas pela legislação de um Estado-Membro que apresentem contas consolidadas e os seus valores mobiliários estiverem submetidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro

Fontes de direito fiscal

Direito Comunitário

por exemplo:

- Diretivas - Fiscalidade indireta
 - Diretiva do IVA Diretiva do Conselho (2006/112/CEE) - base tributável uniforme em termos de IVA (substituiu a 6ª Diretiva)
 - Diretiva 2008/8/CEE – estabelece o regime regra para o lugar das prestações de serviços a sujeitos passivos de IVA

Fontes de direito fiscal

Direito Comunitário

por exemplo:

- Diretivas - Fiscalidade direta
 - Diretiva do Conselho (90/434/CEE) – fusões, cisões, entradas de ativos
 - Diretiva do Conselho (2011/96/UE) – regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas
- Diretivas - Impostos especiais de consumo
 - Diretiva do Conselho (2003/96/CE) – reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade

Fontes de direito fiscal

Tratados ou convenções internacionais

- São fonte de direito na medida em que vigorem na ordem interna – chamado direito internacional particular
- A sua eficácia interna está condicionada à sua aprovação ou ratificação e à publicação oficial do respetivo texto
- Podem ser aprovados pela Assembleia da República (quando respeitem a quaisquer elementos essenciais do imposto) ou pelo Governo (nos restantes casos)
- Princípio da receção automática (CRP, artº 8º)

Fontes de direito fiscal

Lei

- A constituição da República reserva à lei e ao decreto-lei como fontes de direito fiscal
- Só através de lei da Assembleia da República é possível criar impostos e definir ou alterar a sua incidência, os benefícios fiscais, as taxas dos impostos, as garantias dos contribuintes e as infrações fiscais

Decreto-Lei

- Só pode desenvolver ou complementar os princípios ou bases definidos por lei ou disciplinar os restantes aspectos da relação jurídica do imposto

Fontes de direito fiscal

Decreto Legislativo Regional

- De acordo com a C.R.P., art.º 227.º, n.º 1, al.) i entre os poderes das Regiões Autónomas está

“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”

- as Regiões Autónomas podem, mediante decreto legislativo das respetivas assembleias legislativas:
 - Criar impostos regionais
 - Lançar adicionais
 - Adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais

Fontes de direito fiscal

Regulamento

- são normas gerais e abstratas emanadas do poder executivo, no desempenho da atividade administrativa, para boa execução das leis (CRP, art.º 199.º , alínea c))
- devem sempre indicar expressamente as leis que visam regulamentar ou que definem a competência subjetiva e objetiva para a sua emissão
- podem ser
 - internos (emanados da administração tributária: p. ex.º: despachos, instruções, circulares, ofícios-circulados)
 - externos (emanados do Governo: decreto-regulamentar ou Membros do Governo: portaria ou despacho normativo)

Fontes de direito fiscal

Regulamento

▪ Internos

- vinculam apenas os agentes administrativos a quem são dirigidos, dentro da disciplina hierárquica a que os mesmos estão obrigados
- não são fonte de direito fiscal e não obrigam particulares, nem têm que ser tomados em consideração pelos tribunais

▪ Externos

- vinculam os particulares, no âmbito dos poderes executivos conferidos à administração por uma lei
- podem ser fonte de direito fiscal

Fontes de direito fiscal

A codificação fiscal

- integração em códigos tributários da legislação fiscal aplicável, de acordo com princípios globais coerentes e que permitam dar alguma unidade aos normativos legais
- exemplos:
 - Lei Geral Tributária
 - Código do IRS
 - Código do IRC
 - Código do IVA
 - Código do IMI

Direito fiscal

Fontes de direito fiscal

A hierarquia das leis



Interpretação da lei fiscal

Das leis em geral

- as leis aplicam-se aos casos concretos que visam regular pelo que terá sempre de se determinar o seu exato sentido e alcance
- fontes interpretativas
 - Interpretação autêntica – efetuada pelo órgão que elaborou a lei (tem carácter retroativo)
 - Interpretação jurisprudencial – efetuada pelos tribunais
 - Interpretação doutrinária – efetuada por especialistas
 - Interpretação administrativa – efetuada pela administração tributária

Interpretação da lei fiscal

Regras gerais sobre interpretação das leis (Código Civil, artº 9º)

- Interpretação literal e espírito da lei
- Formas de interpretação
 - Declarativa, restritiva e extensiva
 - Corretiva e ab-rogante

Interpretação da lei fiscal

- Formas de interpretação

- Autêntica → tarefa de interpretação pelo próprio legislador quando após a publicação de uma lei se publica outra com o objetivo de fixar o sentido e alcance da primeira, de modo a eliminar eventuais dúvidas que na sua aplicação tenham surgido
- Jurisprudencial → tarefa feita pelos tribunais
- Doutrinária → tarefa feita pelos especialistas
- Administrativa → tarefa consubstanciada em resoluções administrativas (circulares e ofícios circulados) emanados pela DGCI e que se dirigem aos funcionários fixando critérios uniformes de aplicação de um determinado dispositivo legal (ver artº 68º nº 4 LGT)

Interpretação da lei fiscal

- Formas de interpretação

- Literal → tarefa de interpretação feita com base na sua letra
- Declarativa → o sentido e alcance da lei (espírito da lei) está em conformidade com o seu respetivo texto
- Restritiva → o espírito da lei não está em conformidade com o seu respetivo texto e a letra é mais ampla que o espírito
- Extensiva → o espírito da lei não está em conformidade com o seu respetivo texto e a letra é menos ampla que o espírito
- Corretiva → justifica-se quando, em resultado da atividade de interpretação, esta tem um sentido nefasto
- Ab-rogante → verifica-se quando uma dada lei, devido a uma contradição insanável no regime legal aplicável, não tem sentido, é ineficaz ou inútil

Interpretação da lei fiscal

Algumas teorias doutrinárias

- O princípio “*in dubio contra fiscum*”
- O princípio “*in dubio pro fisco*”
- Interpretação literal das leis fiscais
- Aplicação às leis fiscais dos princípios gerais de interpretação
- Interpretação económica
- Interpretação funcional

Interpretação da lei fiscal

Conforme a Lei Geral Tributária

- artº 11º, nº 1

“Na determinação dos sentidos das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”

- artº 11º, nº 3

“persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”

Interpretação da lei fiscal

Significado dos termos usados próprios de outros ramos de direito

- Lei Geral Tributária, artº 11º, nº 2

“sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”

por exemplo:

quando se utilizam termos com “instituição financeira”, “sujeito passivo casado” ou “sociedade comercial”, o seu significado tem de ser encontrado nos ramos do direito de onde os mesmos provêm

Integração da lei fiscal

Lacunas da lei fiscal - regime geral

- existem casos em que se conclui que perante uma dada situação concreta não existe qualquer norma que lhe seja aplicável - chamada lacuna da lei
- os tribunais devem integrar as lacunas da lei, não se podendo abster de julgar com o argumento de que não existe lei aplicável
- a integração tem o seu ponto de partida na constatação de que não existe norma diretamente aplicável – nem na letra, nem no espírito da lei

Integração da lei fiscal

Lacunas da lei fiscal - regime geral

- Código Civil, artº 10º estabelece:

“1. Os casos que a lei não preveja são regulados segundo a norma aplicável aos casos análogos”

“2. Há analogia sempre que nos casos omissos procedam as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei”

“3. Na falta de caso análogo, a situação é resolvida segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema”

- Código Civil, art.º 11.º acrescenta:

“As normas excepcionais não comportam aplicação analógica mas admitem interpretação extensiva”

Integração da lei fiscal

Lacunas da lei fiscal - regime aplicável em direito fiscal

- Lei Geral Tributária, art.º 11º, nº 4

“as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”

- não é permitida a integração analógica e, por maioria de razão, a criação de “norma” específica na ausência de caso análogo
- assim, as matérias reservadas à lei em sentido formal – incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes – e normas fiscais de sanção não são suscetíveis de aplicação da integração
- restantes normas fiscais – lançamento, liquidação e cobrança – são suscetíveis de aplicação das regras gerais sobre integração

Aplicação da lei fiscal no tempo

A eficácia da lei fiscal incide sobre três aspectos base que devem ser considerados:

- Início da vigência
- Termo da vigência
- Determinação dos factos ou situações a que a lei se aplica

Aplicação da lei fiscal no tempo

Início da vigência

- Os diplomas entram em vigor no dia neles fixado ou, na falta de fixação, quer em todo o território nacional quer no estrangeiro, no quinto dia após a sua publicação no Diário da República (prazos normais de *vacatio legis*) – Lei 74/98, de 11/11
- Data de publicação, entende-se a data em que o Diário da República se torna disponível no sítio da *internet* – *Imprensa Nacional-casa da Moeda* <http://www.dre.pt>

Aplicação da lei fiscal no tempo

Termo da vigência

- Código Civil, art.º 7.º dispõe:

- “1. Quando não se destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se revogada por outra lei.*
- 2. A revogação pode resultar de declaração expressa, de incompatibilidade entre as suas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.*
- 3. A lei geral não revoga a lei especial, exceto se outra for a intenção inequívoca do legislador.*
- 4. A revogação da lei revogatória não importa o renascimento da lei que esta revogara.”*

Aplicação da lei fiscal no tempo

Termo da vigência

- se a norma tiver um prazo definido – cessa por caducidade
- se tiver um prazo indefinido - cessa por revogação
 - expressa
 - tácita
 - global
- se for declarada a sua inconstitucionalidade

Aplicação da lei fiscal no tempo

Suspensão da vigência

- Interrupção temporária da sua aplicação
- Afeta a sua eficácia durante um determinado período de tempo, mas não a sua existência

Aplicação da lei fiscal no tempo

Não retroatividade das lei fiscais

- Código Civil, artº 12º, nº 1

“A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroativa, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular”

- Questão de fundo a saber

– quando entra em vigor uma lei, aplica-se apenas a situações que se constituírem após a sua entrada em vigor ou também a factos que se constituíram anteriormente, mas persistem nessa data?

Aplicação da lei fiscal no tempo – a questão da não retroatividade das leis fiscais

- **Retroatividade máxima ou de 1.º grau**

aplicar uma lei fiscal a factos que se verificaram por inteiro no domínio da lei antiga, tendo-se já produzido todos os efeitos

(p. ex.º: facto gerador, liquidação e cobrança já ocorreram)

- **Retroatividade de 2.º grau**

aplicar uma lei fiscal a factos que ocorreram no domínio da lei antiga, não se tendo ainda produzido os seus efeitos na totalidade

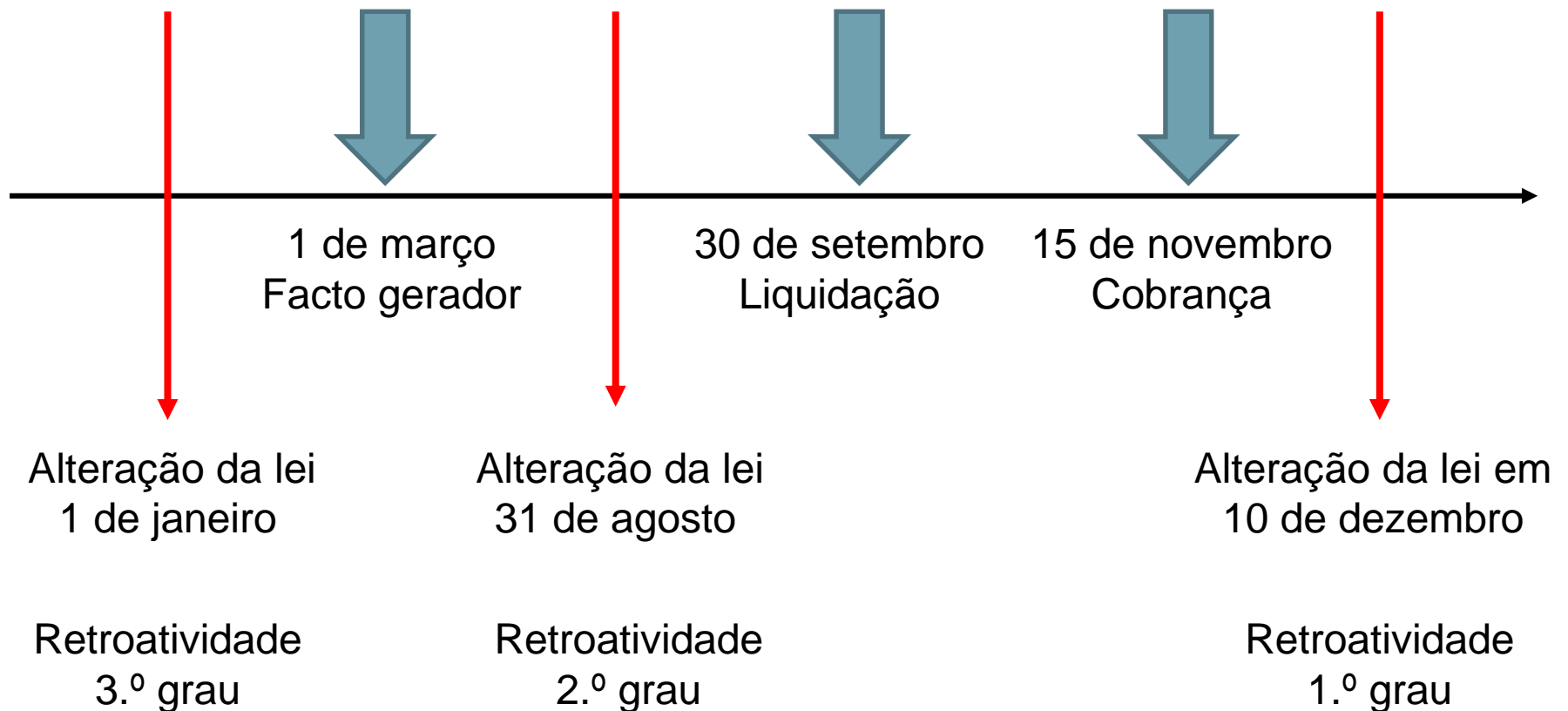
(p. ex.º: liquidação e cobrança ainda não ocorreram)

- **Retroatividade de 3.º grau**

aplicar uma lei fiscal a factos que não se verificaram por inteiro no domínio da lei antiga, prolongando-se a sua produção já com a lei nova em vigor

(p. ex.º: facto gerador, liquidação e cobrança ainda não ocorreram)

Aplicação da lei fiscal no tempo – a questão da não retroatividade das leis fiscais



Aplicação da lei fiscal no tempo

Não retroatividade das lei fiscais

- LGT, art.º 12.º

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

“4 - As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”

- esta norma afasta a aplicação aos elementos cobertos pela reserva de lei formal

Aplicação da lei fiscal no tempo

Não retroatividade das lei fiscais - resumo

- Elementos cobertos pela reserva de lei formal – aplicam-se a factos posteriores à sua entrada em vigor
- Prazos de cumprimento da obrigação de imposto – reguladas pela lei que se encontrar a vigorar na data da ocorrência dos respetivos factos geradores
- Restantes normas fiscais que não sejam de natureza sancionatória, são de aplicação imediata
- Normas fiscais de sanção – aplicam-se retroativamente quando essa aplicação seja mais favorável aos infratores
- Leis fiscais interpretativas – retroagem os seus efeitos à data das leis interpretadas, com a limitação dos efeitos já abrangidos por caso julgado

Aplicação da lei fiscal no espaço

Princípio da territorialidade

- as leis tributárias de um Estado são as únicas que se aplicam no território desse Estado e só se aplicam nesse território
- é necessário definir elementos de conexão relevantes para esse efeito
 - elementos pessoais ou subjetivos conjuntamente ou em substituição de
 - elementos reais ou objetivos

Aplicação da lei fiscal no espaço

Elementos de conexão de territorialidade – nos impostos sobre o rendimento

- de carácter pessoal
 - nacionalidade
 - residência (elemento determinante)
- de carácter real:
 - origem ou fonte de rendimentos (quando não opera o elemento residência)

Aplicação da lei fiscal no espaço

Elementos de conexão de territorialidade – conceito de estabelecimento estável

- integra qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

–p. ex.^o: sucursal, escritório, oficina, etc..

(CIRC, art.^o 5.^o)

Aplicação da lei fiscal no espaço

Elementos de conexão de territorialidade – nos impostos sobre o património

- elementos geralmente de carácter geral, ligadas ao local em que se situam os bens ou direitos objeto de tributação – corresponde à localização dos bens de incidência da tributação

Aplicação da lei fiscal no espaço

Elementos de conexão de territorialidade – nos impostos sobre a despesa

- tem a ver com a localização das operações tributáveis
- nas transmissões de bens: a regra geral - a tributação no local de início de transporte ou expedição
- nas prestações de serviços – regras gerais
 - efetuadas a sujeitos passivos de IVA - tributação no local onde o adquirente tem a sede, estabelecimento estável ou domicílio
 - efetuadas a não sujeitos passivos do IVA - tributação no local onde o prestador do serviço tem a sede, estabelecimento estável ou domicílio

Aplicação da lei fiscal no espaço

Dupla tributação internacional

- Problema – elementos de conexão com mais de um país
 - residência ou origem dos rendimentos
 - Dupla tributação jurídica e dupla tributação económica
- Medidas para evitar a dupla tributação internacional
 - legislativas tomadas pelos estados no seu próprio ordenamento: unilaterais
 - tratados internacionais: bilaterais ou multilaterais

Aplicação da lei fiscal no espaço

Dupla tributação internacional

- Convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal
 - atualmente com 79 países (2 esperam entrada em vigor)
- Relevância predominante nas taxas aplicáveis a determinados tipos de rendimentos
 - dividendos
 - juros
 - *royalties*

Aplicação da lei fiscal no espaço

Dupla tributação internacional – Convenção Modelo da OCDE

Estrutura

- Âmbito e aplicação
- Definições
- Tributação
- Métodos para eliminar a dupla tributação
- Disposições especiais
- Disposições finais

Exemplos de rendimentos abrangidos

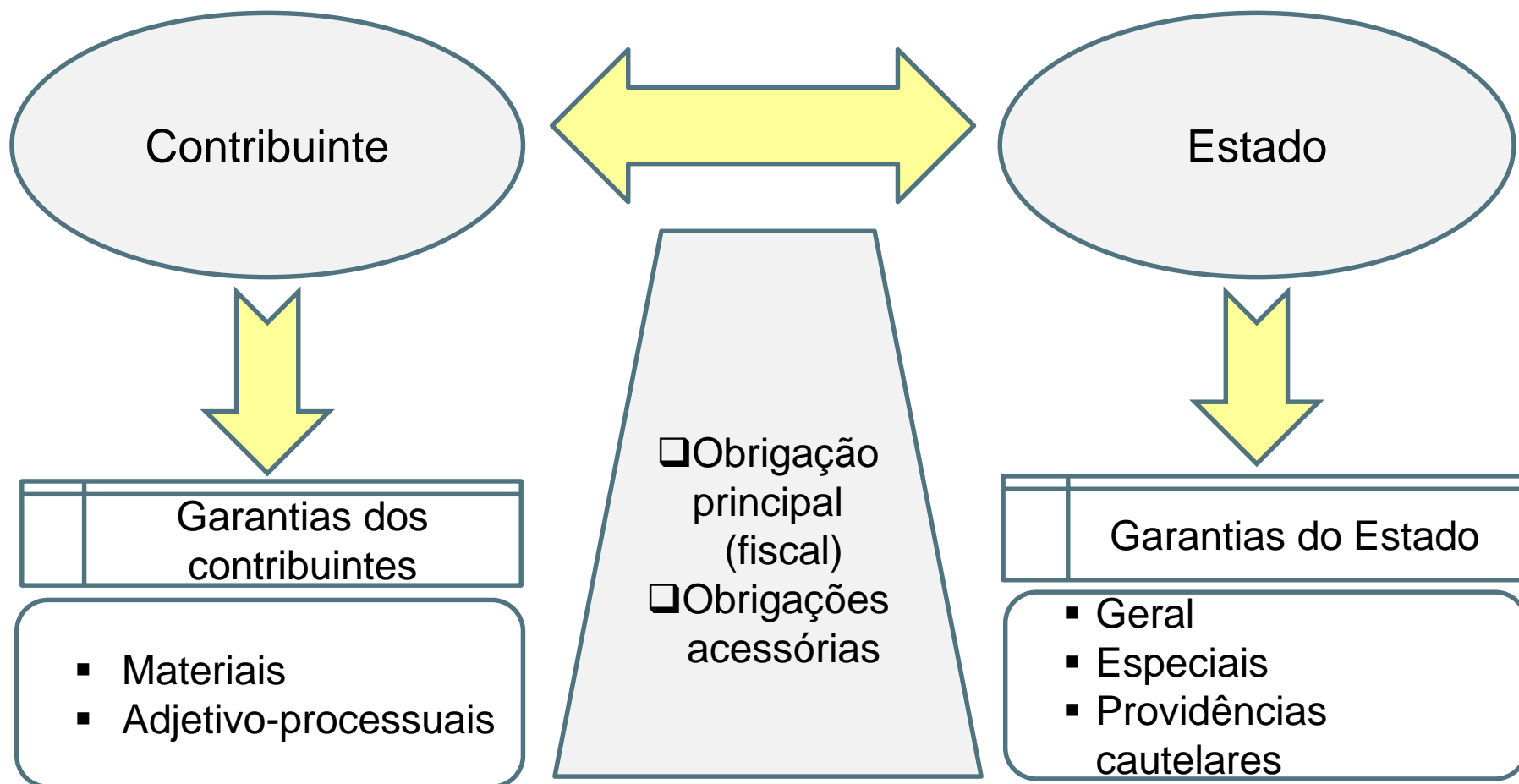
- Rendimentos imobiliários
- Lucros de empresas
- Navegação aérea, interior e marítima
- Empresas associadas
- Dividendos (taxas aplicáveis)
- Juros e royalties (taxas aplicáveis)
- Ganhos de capital (mais-valias)
- Rendimentos do emprego

Aplicação da lei fiscal no espaço

Métodos para evitar a dupla tributação internacional – Convenção Modelo da OCDE

Método da isenção - renúncia por Estado à tributação - geralmente o Estado da residência	Isenção Integral	O rendimento não é considerado para nenhum efeito
	Isenção com progressividade	O rendimento isento é considerado para efeito da taxa
Método da imputação - tributação é efetuada no Estado de residência – deduz-se o imposto pago no Estado fonte	Imputação integral	Deduz a totalidade do imposto
	Imputação normal	Dedução limitada à fração do seu próprio imposto

Relação jurídico-fiscal



Relação jurídico-fiscal



▪ Obrigação fiscal

- relação jurídica estabelecida entre duas partes originada pela verificação do facto gerador do imposto

▪ Obrigações acessórias

- decorre acessoriamente da obrigação fiscal principal e corresponde à obrigação de apresentar declarações e documentos justificativos, possuir contabilidade organizada, emitir faturas, etc.

Obrigação fiscal

Características

  uma obriga o legal – não depende da vontade das partes, mas decorre da ocorrência do facto tributário

-   indisponível e irrenunciável
-   uma obriga o executiva e especialmente garantida

Obrigações acessórias

Características

- visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações
- correspondem a deveres públicos de colaboração no exercício de uma função estadual e constituem a parte substancial dos chamados “custos de cumprimento”
- constituem o principal fator que permite qualificar a complexidade de um sistema fiscal

Obrigações acessórias

Algumas mais frequentes no âmbito empresarial

Obrigações declarativas	De início de actividade, de alterações ou de cessação
	Declarações periódicas
Obrigações contabilísticas	Organização, prazo de conservação, local
Obrigações de escrituração	Quando não existe obrigação de contabilidade organizada
Obrigações de documentação	Dossier fiscal, dossier de preços de transferência
Obrigações relacionadas com o procedimento de inspecção: permitir acesso a instalações, ao exame de livros, registos contabilísticos, sistemas informáticos	
Obrigações de informação das instituições de crédito e sociedades financeiras	

Elementos da relação jurídico-fiscal

- Sujeitos
 - ativo (titular do correspondente direito subjetivo)
 - passivo (sobre quem recai o correspondente dever)
- Objeto – aquilo sobre que incide o direito subjetivo, aquilo a que tem direito o sujeito ativo da relação jurídica (a prestação pecuniária)
- Facto jurídico – facto da vida real que tem consequências jurídicas, facto gerador do imposto
- Garantia – conjunto de meios ao dispor do credor para fazer valer o seu direito no caso do devedor não cumprir a obrigação

Sujeitos da obrigação fiscal

Sujeito ativo

- poder tributário – poder constitucionalmente conferido ao legislador para a criação de imposto
- capacidade tributária ativa – titular do direito de crédito em que a relação fiscal se substancia
- competência tributária – administração dos impostos, ou seja, dos poderes instrumentais de lançamento, liquidação e cobrança
- titularidade da receita fiscal – direito ao crédito do titular da receita fiscal relativamente à entidade que tem a seu cargo a gestão ou administração dos impostos

Sujeitos da obrigação fiscal

Sujeito passivo

- pessoa singular ou coletiva ou qualquer outra entidade a quem a lei impõe a obrigação de efetuar a prestação de imposto
- figuras relacionadas - contribuinte, devedor de imposto e sujeito passivo
- substituição fiscal - verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte
 - substituição total
 - substituição parcial

Sujeitos da obrigação fiscal

Sujeito passivo

- Responsabilidade tributária - pela dívida tributária, juros e demais encargos é em primeira linha do sujeito passivo originário
- Responsabilidade solidária – quando existe uma pluralidade de sujeitos passivos relativamente a um determinado facto tributário
- Responsabilidade subsidiária – administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, exerçam funções de administração ou gestão e ainda os membros dos órgãos de fiscalização são subsidiariamente responsáveis em relação à entidade e solidariamente entre si (efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal)

(LGT, art^os 22.^o a 24.^o)

Transmissão da obrigação fiscal

- Créditos fiscais e obrigações fiscais não são transmissíveis, salvo disposição legal em contrário
- Exceções:
 - sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública – o pagamento das dívidas tributárias pode ser realizado por terceiro: quando tiver terminado o prazo para pagamento voluntário, tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e tenha obtido autorização do devedor ou prove interesse legítimo
 - sucessão fiscal – as dívidas de imposto, uma vez verificado o facto gerador antes da morte do seu titular, transmitem-se aos seus sucessores – mas não as penas por infração fiscal

Extinção da obrigação fiscal

Cumprimento

- a forma de extinção da obrigação fiscal é o seu pagamento, que pode ser voluntário ou coercivo
 - pagamento voluntário – ocorre quando efetuado dentro dos prazos legais
 - pagamento coercivo – ocorre na falta do pagamento voluntário depois de instaurado o respetivo processo de execução fiscal
- a falta de pagamento dentro do prazo legal dá lugar a juros de mora
- é admitido o pagamento em prestações quando o devedor não possa cumprir integralmente e de uma só vez a dívida tributária

Extinção da obrigação fiscal

Formas de extinção diferentes do cumprimento

- Prescrição – ocorre passados 8 anos contados - nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu
- Dação em cumprimento – entrega de bens para pagamento da dívida, depende do consentimento do credor e só é possível nos casos expressamente previstos na lei
- Compensação – quando um crédito derivado de uma outra relação de imposto possa solver total ou parcialmente a sua dívida fiscal só admitida em casos expressamente previstos na lei

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

- Garantia geral – património do devedor, em caso de incumprimento é executado o seu património
- Garantias especiais
 - Garantias pessoais - património de outras pessoas fica vinculado ao cumprimento da obrigação tributária
 - Garantias reais – correspondem a bens patrimoniais que asseguram o cumprimento da obrigação fiscal

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

Garantias pessoais - fiança

Garantia prestada por alguém com o seu património do cumprimento de uma obrigação alheia, ficando pessoalmente obrigado perante o credor

- Fiança legal – resulta diretamente da lei
- Fiança voluntária – quando a lei o admita

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

Garantias reais

- privilégios creditórios - pagamento preferencial relativamente a outros credores
- penhora - corresponde à atividade prévia à venda ou à realização de uma prestação e destina-se a individualizar os bens móveis ou imóveis e direitos que respondem pelo cumprimento da obrigação pecuniária através da ação executiva
- hipoteca – corresponde ao direito real que o devedor confere ao credor, sobre um bem imóvel de sua propriedade ou de outrem, para que o mesmo responda pelo resgate da dívida

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

Garantias reais

- prestação de caução
 - em reembolsos de IVA
 - para efeito suspensivo da reclamação graciosa, suspensão do processo executivo em processo de impugnação judicial e suspensão de execução
 - pagamento em prestações

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

Providências cautelares

- aplicam-se em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança, ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e consistem, nomeadamente na:
 - apreensão de bens, direitos ou documentos
 - retenção, até à sua satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito

(LGT, artº 51º e CPPT, artºs 135º a 142º)

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

Providências cautelares - arresto

- apreensão judicial de bens destinada a garantir a cobrança dos créditos tributários, decretado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal a pedido da Administração Tributária
- pressupõe a identificação em concreto dos bens a arrestar, com menção de todos os elementos indispensáveis à sua identificação localização e valor, que deve constar de auto de arresto
- os bens apreendidos entregues a um fiel depositário e averbados na conservatória

(CPPT, artºs 136º a 139º)

Garantias do cumprimento da obrigação fiscal

Providências cautelares - arrolamento

- tem por finalidade garantir a conservação dos bens ou documentos conexos com as obrigações tributárias
- pode ser requerido por qualquer pessoa ou entidade que tenha interesse na conservação dos bens ou documentos ao Tribunal Administrativo e Fiscal
- processa-se através de um auto arrolamento e os documentos (bens) são entregues a um fiel depositário

(CPPT, art^{os} 140^o a 142^o)

Garantias dos contribuintes

Noção

- quaisquer direitos que tutelem o contribuinte, enquanto tal e face ao fisco, e que sejam vinculativos para a atuação deste - são direitos de proteção ou defesa
- principal garantia dos contribuintes – princípio da legalidade
 - C.R.P. artºs 103º, nº 2, e artº 165º, nº 1, alínea i)
- apenas a Assembleia da República ou o Governo, mediante autorização desta, podem legislar sobre os chamados elementos essenciais dos impostos – incidência, taxas, benefícios fiscais e as próprias garantias dos contribuintes

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à informação

- o contribuinte tem direito à informação sobre
 - a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão
 - existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor
 - a sua concreta situação tributária
- Informações vinculativas (PIV)
 - sobre a sua situação tributária, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais (pedido por via eletrónica e resposta nos prazos de 60 ou 90 dias)

(LGT, art^{os} 67^o e 68^o)

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à avaliação da situação fiscal

- avaliação de bens e direitos
- inspeções a pedido do contribuinte ou de terceiro
- sancionamento das conclusões dos relatórios de inspeção

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à fundamentação e notificação

- as decisões que digam respeito à matéria tributária devem ser sempre fundamentados por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram
- situações especiais que exigem uma fundamentação especificada na lei
 - relações especiais preços de transferência
 - métodos indiretos da determinação da matéria coletável
- A eficácia da decisão depende da notificação
(LGT, artº 77º)

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto

- CIRS, artº 96º - restituição da diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenções na fonte ou pagamentos por conta
- CIRC, artº 104º - há lugar a reembolso quando o valor apurado na declaração for negativo ou, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta
- CIVA, artº 22º - sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis o sujeito passivo pode solicitar o reembolso, mediante determinadas condições

(LGT, artº 30º, nº 1, al. c))

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito a juros indemnizatórios

são devidos quando

- em reclamação graciosa ou impugnação judicial se determine que houve erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao devido
- não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos
- em caso de anulação do ato tributário por iniciativa da administração tributária, tenham passado 30 dias após a decisão sem que tenha sido processada a nota de crédito
- a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido

Direito fiscal

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito a juros moratórios

são devidos quando

–quando uma sentença judicial implicar a restituição de tributo pago



Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à redução das coimas

- Em caso de contraordenação fiscal, o infrator tem direito à redução da coima devida caso assuma a sua responsabilidade e tome a iniciativa de regularizar a sua situação tributária
 - redução para 25% do mínimo - se pedido em 30 dias posteriores à prática da infração
 - redução para 50% do mínimo - se o pedido se efetuar antes de levantamento de auto de notícia, participação, denúncia ou do início de inspeção
 - redução para 75% do mínimo – se o pedido se efetuar até ao termo da inspeção

(RGIT, art^{os} 29^o e 30^o)

Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à caducidade da liquidação

- insere-se num objetivo de certeza e segurança para ambas as partes, em especial para o contribuinte
- o direito de liquidar impostos caduca se não for validamente notificado ao contribuinte no prazo de 4 anos
- contados nos impostos periódicos a partir do termo ao ano em que se verificou o facto e nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto IVA e retenções na fonte a título definitivo em que ocorre a partir do início do ano seguinte aquele em que se verificou a exigibilidade do imposto ou o facto tributário

(LGT, artº 45º a artº 47º)

Garantias dos contribuintes - materiais

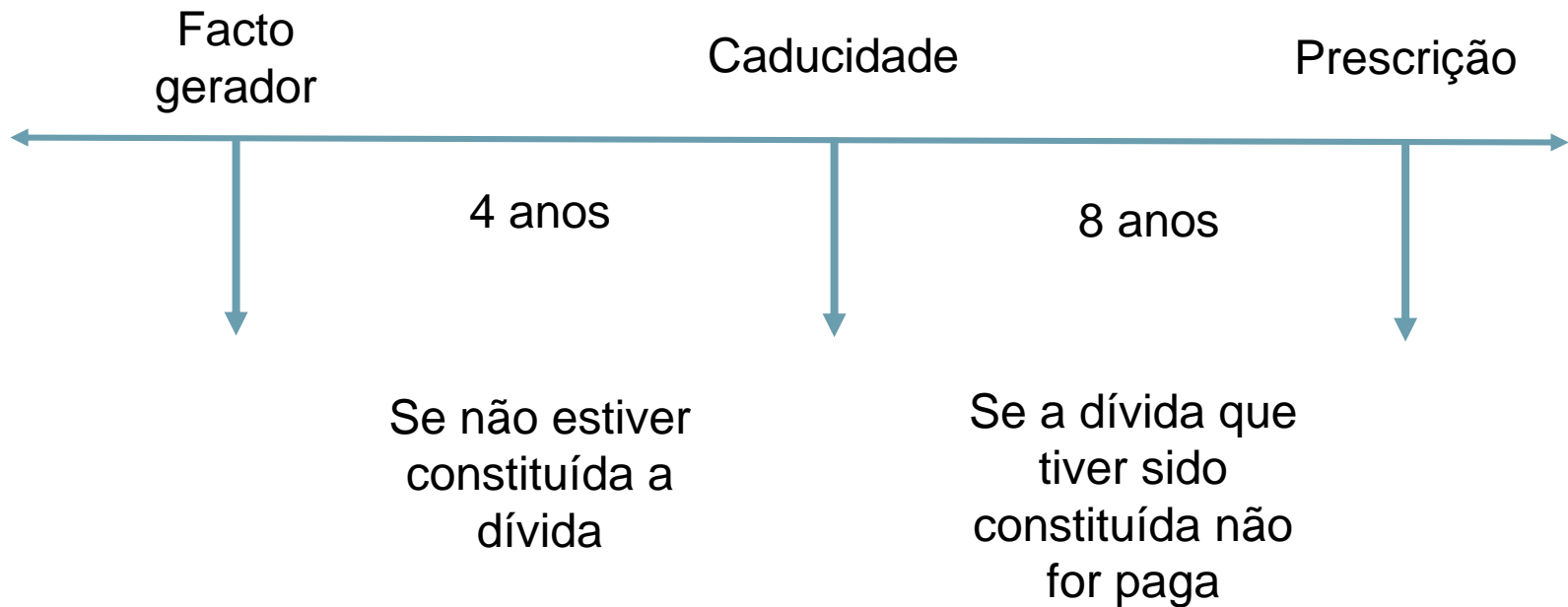
Direito à prescrição

- insere-se num objetivo de certeza e segurança para ambas as partes, em especial para o contribuinte
- corresponde à extinção de uma obrigação vencida em consequência do decurso de um prazo legal
- consiste na extinção do direito do credor tributário poder exigir o cumprimento da obrigação tributária já constituída (diferente da constatação da existência do facto tributário e de liquidar o montante do imposto devido)

(LGT, art.º 48.º e 49.º)

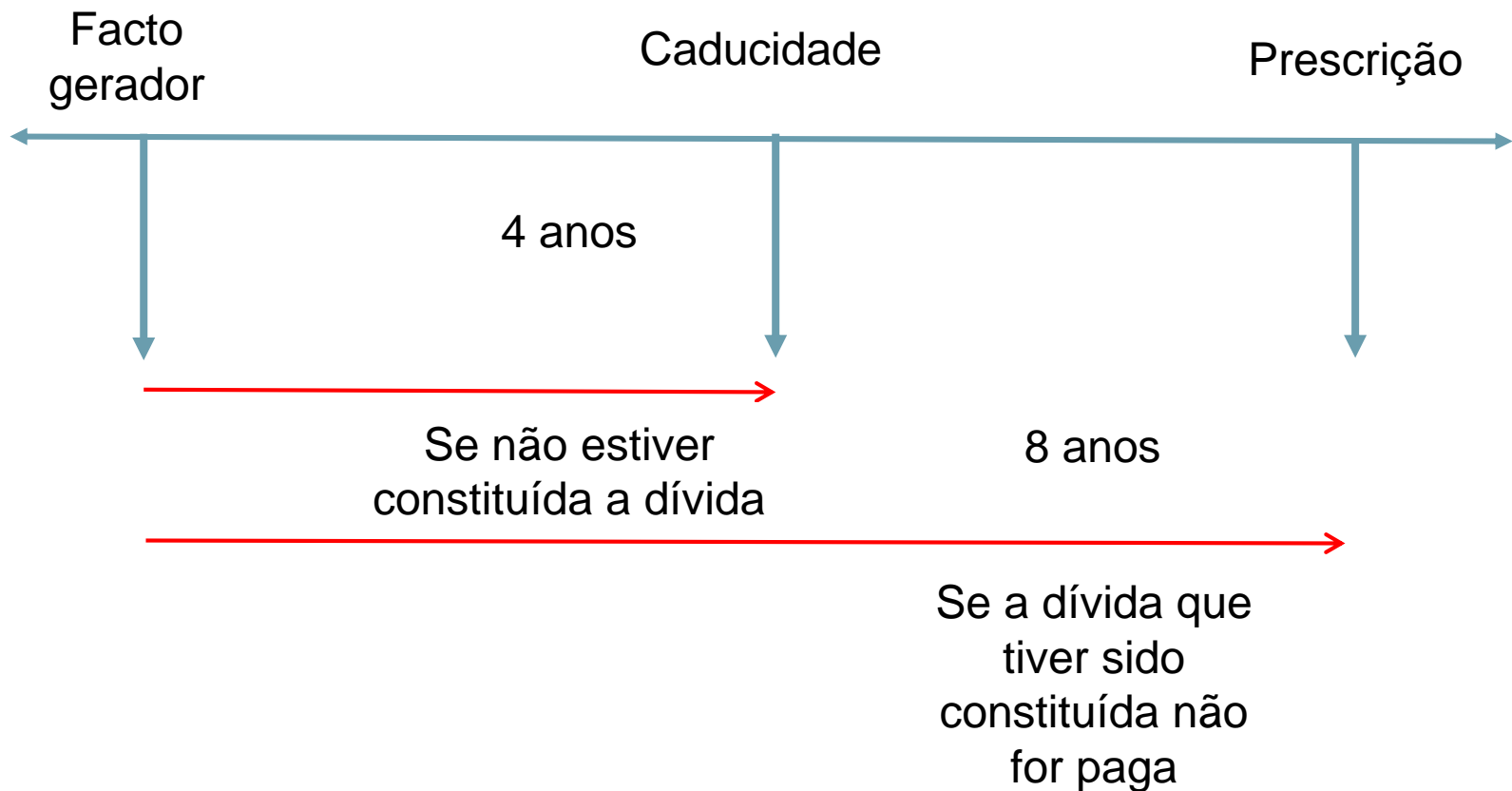
Garantias dos contribuintes - materiais

Caducidade *versus* prescrição



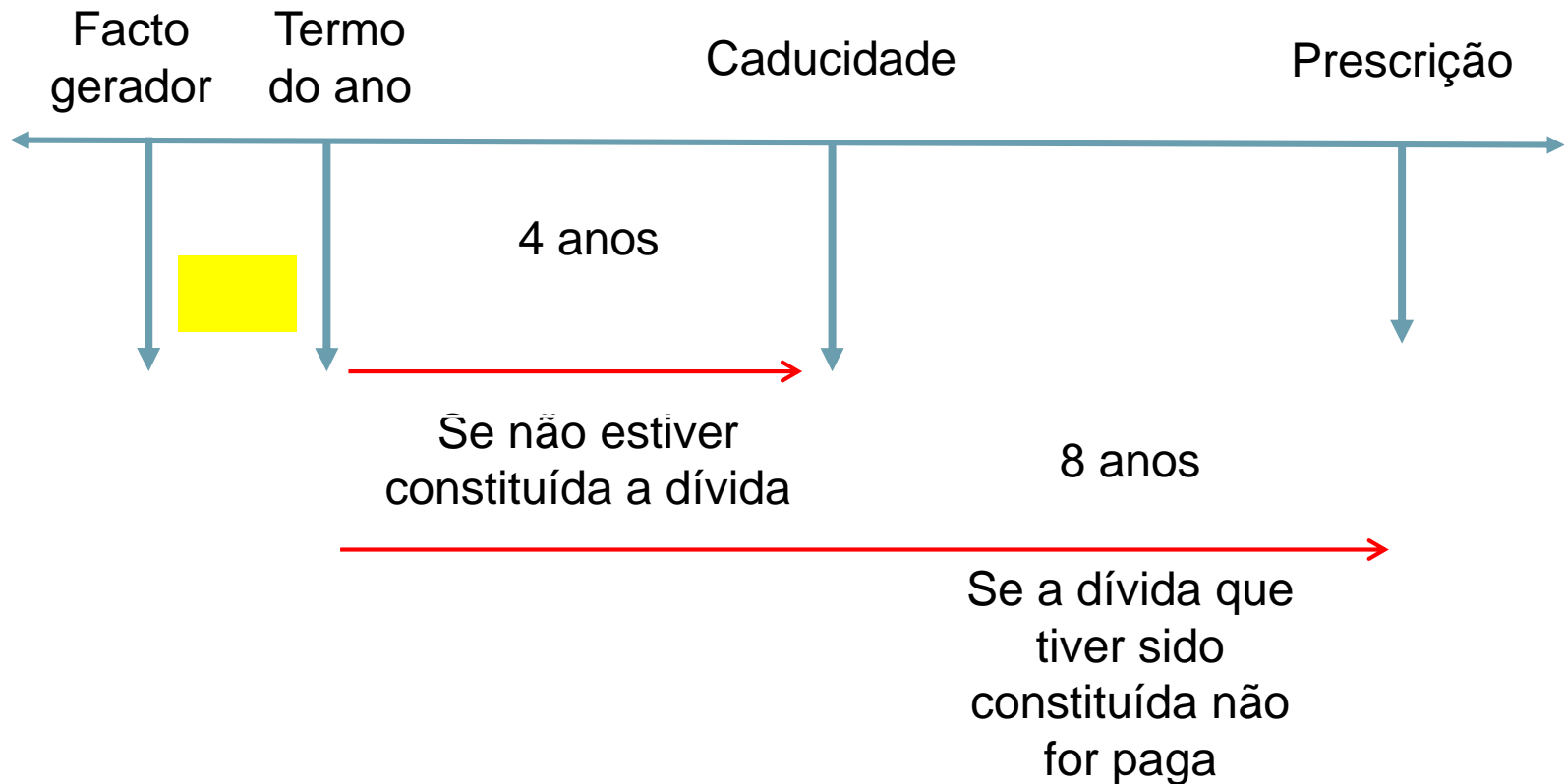
Direito à prescrição

Caducidade *versus* prescrição – no caso de impostos de formação única



Caducidade

Caducidade *versus* prescrição – no caso de impostos de formação sucessiva e complexa



Garantias dos contribuintes - materiais

Direito à confidencialidade fiscal

- a informação disponibilizada à administração tributária pelos contribuintes ou terceiros (patrimonial e financeira) está sujeita a confidencialidade fiscal
- contudo, é permitido
 - acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros que sejam comprovadamente necessários para fundamentar processos, desde que expurgados que possibilitem a identificação
 - divulgação de listas de devedores
 - publicação de rendimentos declarados

(LGT, art.º 64.º)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Audição prévia

- o contribuinte tem o direito de ser ouvido antes de ser tomada uma decisão por parte da administração tributária que afete os seus interesses – princípio da participação
 - antes da liquidação do imposto
 - antes do diferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições
 - antes da revogação de qualquer benefício fiscal
 - antes da aplicação de métodos indiretos (quando não haja lugar a relatório de inspeção)
 - antes da conclusão do relatório da inspeção tributária

(LGT, artº 60º)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Revisão da matéria coletável

- aplicável no caso de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos
- tem efeito suspensivo da liquidação e deve ser apresentado no prazo de 30 dias
- consiste num debate contraditório entre um perito indicado pelo contribuinte e o perito indicado pela administração tributária (podem ainda ser nomeados peritos independentes)

(LGT, art^os 91.^o a 94.^o)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Recurso hierárquico

- as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interpostos no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato tributário
- tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo (não suspende a execução do ato tributário recorrido)

(LGT, art.º 80.º e CPP, artºs 66.º e 67.º)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Pedido de correção de erros da administração tributária

- dispensa de formalidades essenciais e simplicidade de termos, visando reparar erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal

(CPPT, art^{os} 95.^o-A a 95.^o-C)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Reclamação graciosa

- visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo nos termos da lei os substitutos e responsáveis
- fundamentos da reclamação
 - errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários
 - incompetência
 - ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida
 - preterição de outras formalidades legais

(CPPT, art^{os} 68^o a 77^o)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Reclamação graciosa

- Regras fundamentais

- simplicidade de termos, brevidade das resoluções, dispensa de formalidade legais, inexistência do caso decidido ou resolvido, isenção de custas, limitação dos meios probatórios à forma documental e inexistência de efeito suspensivo, salvo se houver prestação de garantia

- Prazo

- 120 dias contados a partir dos factos notificados relativamente aos quais o contribuinte reage (faz interromper o prazo de prescrição)

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Reclamação graciosa

- Indeferimento pode dar lugar a:
 - Recurso hierárquico – no prazo de 30 dias
 - Impugnação judicial – no prazo de 15 dias, a contar da notificação do indeferimento expresso da reclamação ou de 90 dias a contar do indeferimento tácito da reclamação

Garantias dos contribuintes – adjetivo processuais

Reclamação graciosa

- Casos especiais em termos de prazos
 - IRS: na retenção na fonte por impossibilidade de correção e substituição tributária – prazo conta-se a partir de 20 de janeiro
 - IRC: prazo de 2 anos na autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta - quando tenham carácter definitivo
 - IVA: não admissão de reclamação da liquidação do IVA quando os erros forem ainda suscetíveis de correção nos termos do artº 78º ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação – prazo de 2 anos

Garantias dos contribuintes

