

NOTA À 7.ª EDIÇÃO

Esgotada a 6.ª edição, incluindo a sua reimpressão, justifica-se a publicação de uma nova edição, que mantendo a sua estrutura expositiva inalterada, se centra sobretudo na actualização, sempre inacabada, das referências normativas, jurisprudenciais e bibliográficas.

Nas actualizações efectuadas destacam-se as relativas à evolução do direito comunitário com incidência fiscal, em especial no que se refere à evolução para um regime definitivo do IVA nas operações intracomunitárias, à cooperação administrativa sobre troca e recolha de informações e ao combate ao planeamento fiscal agressivo e à evasão e fraude fiscais, sendo ainda de referir os trabalhos da OCDE na sequência do projecto BEPS, sob a designação de “*Inclusive Framework on BEPS*”, reunindo mais de 135 países, sobre os desafios fiscais da digitalização da economia, os chamados Pilares 1 e 2. De realçar são ainda alguns desenvolvimentos em alguns capítulos, em especial relativamente ao conceito de estabelecimento estável e a preços de transferência. Acresce a habitual revisão do capítulo consagrado ao nível de fiscalidade, esforço fiscal e estrutura fiscal para integrar os mais recentes dados estatísticos disponíveis.

Cumprе agradecer mais uma vez o interesse que as comunidades académica e profissional têm dedicado a esta publicação e também os comentários e sugestões recebidos de alguns Amigos e Colegas, que constituíram um poderoso estímulo para levar a cabo esta nova edição.

Lisboa, Setembro de 2022

NOTA PRÉVIA

O texto que agora se publica de forma impressa corresponde, no essencial, aos elementos que preparámos, nos últimos anos, para apoio aos alunos da disciplina de “*Fiscalidade*” da Licenciatura em Gestão, do Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG) da Universidade Técnica de Lisboa e que circularam como “folhas” em sucessivos anos-lectivos.

O Programa da disciplina comporta uma Parte Geral, destinada a identificar os princípios e conceitos básicos da fiscalidade nas suas diversas vertentes, e uma Parte Especial, que corresponde ao estudo sistemático e numa vertente teórico-prática, ilustrada com exemplos da realidade empresarial, do IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), do IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) e das Contribuições para a Segurança Social. Estas lições respeitam apenas à Parte Geral.

Numa disciplina como a de “*Fiscalidade*” o estudo dos impostos é feito sob várias ópticas, com relevo para a economia, a contabilidade, a gestão e o direito. Neste último caso, dado que se trata de lições a alunos de um Curso de Gestão, justifica-se que se tratem de forma mais extensa algumas noções de base necessárias para a compreensão do direito fiscal. O último capítulo dedicado à “gestão fiscal” tem como único objectivo apresentar o tema nos seus aspectos fundamentais, fazendo como que uma “ponte” para uma outra disciplina, que também leccionamos no ISEG – denominada precisamente “Gestão Fiscal” – e onde essas matérias são objecto de adequado desenvolvimento.

Elaborado com finalidade didáctica, o presente texto mantém essa matriz, sendo necessariamente condicionado por ela. Procurou-se ser claro, sem nunca perder de vista o rigor, e conciso – o leitor ajuizará se o conseguimos ou não.

Mas, isso não impediu, aqui e ali, a apresentação de um acervo de informações que podem ser úteis a quem desejar aprofundar algumas matérias. Incluem-se neste âmbito as referências bibliográficas, que são, não obstante, reduzidas ao que se considera essencial e, regra geral, restritas a autores portugueses.

Ao longo do tempo em que foram elaboradas as “folhas” que servem de suporte a este livro, foram muitos e diversificados os comentários e sugestões recebidos e bem assim os incentivos e pedidos para que o publicasse. Cumprimo-me agradecer esses contributos e incentivos, destacando em especial os dos colegas que comigo têm colaborado na docência da “*Fiscalidade*” no ISEG e, em particular, os de Maria dos Prazeres Lousa, Paulo Moita de Macedo, Fernando Pinto Marques e José Rato Rainha.

Lisboa, Maio de 2005

ÍNDICE GERAL

NOTA À 7. ^a EDIÇÃO	7
NOTA PRÉVIA	9
ABREVIATURAS E SIGLAS	11
I. TEORIA GERAL DO IMPOSTO	15
1. NOÇÃO DE IMPOSTO	17
2. O IMPOSTO E ALGUMAS DENOMINADAS FIGURAS AFINS	23
2.1. Contribuição especial	23
2.2. Taxa	24
2.3. Contribuições financeiras	27
2.4. Empréstimo público forçado	29
2.5. Contribuições para a segurança social	29
3. ESTRUTURA E DINÂMICA DO IMPOSTO	33
3.1. Facto gerador do imposto. A incidência de um imposto	33
3.2. Matéria colectável, taxas e colecta	40
3.3. As operações de lançamento, liquidação e cobrança	46
4. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS	55
4.1. Impostos directos e impostos indirectos	55
4.2. Impostos reais e impostos pessoais	59
4.3. Impostos de quota fixa e impostos de quota variável	60
4.4. Impostos periódicos e impostos de obrigação única	62

4.5.	Impostos principais, impostos acessórios e impostos dependentes	62
4.6.	Impostos estaduais e impostos não estaduais	65
4.7.	Impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre o consumo	66
5.	SISTEMAS FISCAIS E PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO	71
5.1.	Noção de sistema fiscal	71
5.2.	Classificação dos sistemas fiscais	73
5.3.	Princípios de tributação e sistema fiscal	75
5.3.1.	Equidade	76
5.3.2.	Eficiência económica	79
5.3.3.	Simplicidade	86
6.	A DEFINIÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL – ALGUNS PROBLEMAS	89
6.1.	Impostos sobre o rendimento	89
6.1.1.	O conceito fiscal de rendimento	89
6.1.2.	O lucro tributável das empresas	92
6.1.3.	A tributação unitária do rendimento	99
6.1.4.	O problema da unidade familiar	103
6.1.5.	Imposto linear sobre o rendimento	108
6.1.6.	A tributação das sociedades – a questão da dupla tributação económica	111
6.2.	Impostos sobre o património	120
6.2.1.	Tipologia dos impostos sobre o património	120
6.2.2.	O imposto geral e periódico sobre a fortuna	121
6.2.3.	O imposto sucessório	124
6.2.4.	Os impostos analíticos sobre o património	126
6.3.	Impostos sobre a despesa	135
6.3.1.	Classificação dos impostos sobre a despesa	135
6.3.2.	Tipologia dos impostos gerais sobre as transacções	136
6.3.3.	O imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	138
6.3.3.1.	Caracterização geral	138
6.3.3.2.	O IVA e as operações de comércio internacional	141
6.3.4.	Os impostos especiais de consumo	145
II.	DIREITO FISCAL	149
7.	ÂMBITO E NATUREZA DO DIREITO FISCAL	151
7.1.	Os impostos e a actividade financeira do Estado	151

7.2.	Noção e âmbito do Direito Fiscal	154
7.3.	Natureza do Direito Fiscal	155
7.4.	Relações do Direito Fiscal com outros ramos do direito	156
7.4.1.	Direito Fiscal e Direito Constitucional	156
7.4.2.	Direito Fiscal e Direito Administrativo	157
7.4.3.	Direito Fiscal e Direito Privado	158
7.4.4.	Direito Fiscal e Direito Penal	160
7.4.5.	Direito Fiscal e Direito Processual	162
7.4.6.	Direito Fiscal e Direito Comunitário	162
7.4.7.	Direito Fiscal e Direito Internacional	164
8.	FONTES DE DIREITO FISCAL	167
8.1.	Noção e modalidades de fontes de direito	167
8.2.	Lei constitucional	168
8.2.1.	Princípio da legalidade	169
8.2.2.	Princípio da igualdade	175
8.2.3.	Princípio da não retroactividade da lei fiscal	177
8.3.	Direito comunitário	180
8.3.1.	Enquadramento geral	180
8.3.2.	Direito comunitário originário	182
8.3.3.	Direito comunitário derivado	186
	8.3.3.1. Tributação directa	188
	8.3.3.2. Tributação indirecta	199
8.4.	Tratados internacionais	210
8.5.	Lei e Decreto-Lei	220
8.6.	Decreto Legislativo Regional	223
8.7.	Regulamento	226
8.8.	A codificação fiscal	228
9.	INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI FISCAL	233
9.1.	Interpretação da lei fiscal	233
9.1.1.	A interpretação das leis em geral	233
9.1.2.	Teorias sobre a interpretação das leis fiscais	237
	a) O princípio “ <i>in dubio contra fisco</i> ”	237
	b) O princípio “ <i>in dubio pro fisco</i> ”	238
	c) Interpretação literal das leis fiscais	238
	d) Aplicação às leis fiscais dos princípios gerais de interpretação	240
	e) Interpretação económica	241
	f) Interpretação funcional	242
9.1.3.	Posição consagrada em Portugal na Lei Geral Tributária	242

9.1.4.	Significado dos termos usados próprios de outros ramos de direito	245
9.2.	Integração das lacunas da lei fiscal	246
9.2.1.	Regime geral de integração das lacunas da lei	246
9.2.2.	Regime aplicável em direito fiscal	248
10.	APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO TEMPO	251
10.1.	Início de vigência	251
10.2.	Termo de vigência	252
10.3.	O problema da não retroactividade das leis fiscais	254
11.	APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO ESPAÇO	263
11.1.	Princípio da territorialidade	263
11.2.	Elementos de conexão de territorialidade	264
11.2.1.	Impostos sobre o rendimento	265
11.2.1.1.	Regras gerais	265
11.2.1.2.	Conceito de estabelecimento estável	269
11.2.2.	Impostos sobre o património	277
11.2.3.	Impostos sobre a despesa	277
11.3.	Dupla tributação internacional	283
11.3.1.	Enunciado do problema	283
11.3.2.	Medidas para evitar a dupla tributação internacional	285
11.3.3.	Métodos para evitar a dupla tributação internacional	301
12.	RELAÇÃO JURÍDICO-FISCAL	309
12.1.	Generalidades	309
12.1.1.	Âmbito e natureza da relação jurídico-fiscal	309
12.1.2.	As obrigações fiscais acessórias	312
12.1.3.	Elementos da relação jurídico-fiscal	322
12.2.	Sujeitos da obrigação fiscal	324
12.2.1.	Sujeito activo	324
a)	Poder tributário, capacidade tributária activa, competência tributária e titularidade da receita fiscal	324
b)	A administração fiscal do Estado	326
12.2.2.	Sujeito passivo	329
a)	Conceito usado na Lei Geral Tributária	329
b)	Contribuinte, devedor do imposto e sujeito passivo	329
c)	Substituição fiscal	332
d)	A responsabilidade fiscal	336
12.2.3.	Transmissão da obrigação fiscal	341
a)	Sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública	342

<i>b)</i> Sucessão fiscal	342
12.3. Extinção da obrigação fiscal	344
12.3.1. Cumprimento	344
12.3.2. Formas de extinção diferentes do cumprimento	345
<i>a)</i> Prescrição	346
<i>b)</i> Dação em cumprimento	346
<i>c)</i> Compensação	347
12.4. Garantias de cumprimento da obrigação fiscal	349
12.4.1. Garantia geral	349
12.4.2. Garantias especiais	350
12.4.2.1. Garantias pessoais	350
12.4.2.2. Garantias reais	351
<i>a)</i> Privilégios creditórios	351
<i>b)</i> Penhor e hipoteca	354
<i>c)</i> Pestação de caução	355
12.4.3. Providências cautelares	355
13. GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES	357
13.1. Noção	357
13.2. Garantias dos contribuintes e Constituição da República	358
13.3. Garantias materiais dos contribuintes	359
13.3.1. Direito à informação	360
13.3.2. Direito à avaliação da situação fiscal. As inspecções a pedido do sujeito passivo ou de terceiro	366
13.3.3. Direito à fundamentação e notificação	368
13.3.4. Direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto	371
13.3.5. Direito a juros indemnizatórios ou juros moratórios	372
13.3.6. Direito à dispensa ou redução das coimas	374
13.3.7. Direito à caducidade da liquidação, à prescrição da obrigação tributária e à prescrição do procedimento contra-ordenacional e do procedimento criminal	375
13.3.8. Direito à confidencialidade fiscal	380
13.4. Garantias adjectivo-processuais dos contribuintes	381
13.4.1. Audição prévia	383
13.4.2. Revisão da matéria colectável	385
13.4.3. Recurso hierárquico	386
13.4.4. Pedido de correcção de erros da administração tributária	387
13.4.5. Reclamação graciosa	388
13.4.5.1. Regime geral	388
13.4.5.2. Especificidades de regime relativamente ao IRS, IRC e IVA	391

13.4.6. Impugnação judicial	392
13.4.6.1. Regime geral	392
13.4.6.2. Impugnação nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta	393
14. PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO	395
14.1. Procedimento tributário	395
14.1.1. Noção, âmbito e forma	395
14.1.2. Fases do procedimento tributário	397
a) Início do procedimento	397
b) Instrução	397
c) Decisão	398
14.1.3. Princípios do procedimento tributário	399
14.1.4. Procedimento de liquidação	402
14.1.5. Procedimento de inspeção	404
14.1.5.1. Âmbito e objectivos	405
14.1.5.2. Princípios do procedimento de inspeção	406
14.1.5.3. Modalidades	408
14.1.5.4. Competência para os actos de inspeção	410
14.1.5.5. Selecção dos obrigados tributários a inspecionar	410
14.1.5.6. Desenvolvimento do procedimento de inspeção	411
14.1.5.6.1. Início e prazo do procedimento de inspeção	411
14.1.5.6.2. Actos do procedimento de inspeção	413
14.1.5.6.3. Conclusão do procedimento de inspeção	418
14.2. Processo tributário	421
14.2.1. Noção e âmbito	421
14.2.2. Princípios do processo tributário	422
14.3. Processo de execução fiscal	424
14.3.1. Âmbito do processo	424
14.3.2. Natureza do processo e competências	425
14.3.3. Tramitação da execução fiscal	426
14.3.3.1. Instauração da execução	426
14.3.3.2. Citação do executado	426
14.3.3.3. Reacção do executado. A oposição à execução fiscal	427
14.3.3.4. Apreensão dos bens – penhora	430
14.3.3.5. Embargos de terceiro	434
14.3.3.6. Convocação de credores e verificação e graduação dos créditos	434

14.3.3.7. Venda dos bens	436
14.3.3.8. Extinção da execução fiscal	438
14.3.3.9. Declaração em falhas	440
III. OS IMPOSTOS, A ECONOMIA E A GESTÃO	443
15. NÍVEL DE FISCALIDADE, ESFORÇO FISCAL E ESTRUTURA FISCAL	445
15.1. Nível de fiscalidade	445
15.1.1. Noção de nível de fiscalidade	445
15.1.2. Questões metodológicas	448
15.1.3. Nível de fiscalidade em Portugal e noutros países da OCDE	449
15.2. Esforço fiscal	456
15.2.1. Noção de capacidade tributária. Factores explicativos	456
15.2.2. Noção de esforço fiscal	458
15.2.3. Modelos de esforço fiscal	460
15.2.3.1. Modelos de LOTZ e MORSS	461
15.2.3.2. Modelos de BAHL	464
15.2.4. O esforço fiscal em Portugal	467
15.3. Estrutura fiscal	471
15.3.1. Noção de estrutura fiscal. Tendências recentes	471
15.3.2. Estrutura fiscal portuguesa	473
16. POLÍTICA FISCAL – NOÇÃO E OBJECTIVOS. OS BENEFÍCIOS FISCAIS	483
16.1. Conceito de política fiscal	483
16.2. Objectivos da política fiscal	484
16.2.1. Redistribuição do rendimento e da riqueza	484
16.2.2. Estabilização económica ou regulação conjuntural	488
16.2.3. Desenvolvimento económico	493
16.3. Benefícios fiscais	498
16.3.1. Conceito de benefício fiscal. As despesas fiscais	498
16.3.2. Benefícios fiscais e regras internacionais sobre auxílios de Estado	506
16.3.2.1. Organização Mundial do Comércio	506
16.3.2.2. União Europeia	508
16.3.3. Tipos de benefícios fiscais	522
16.3.3.1. Considerações gerais	522
16.3.3.2. Isenções	523
16.3.3.3. Reduções de taxa	525
16.3.3.4. Deduções à matéria colectável	526

16.3.3.5.	Deduções à colecta	527
16.3.3.6.	Depreciações e amortizações aceleradas	528
16.3.3.7.	Regimes especiais de dedução de prejuízos fiscais	529
16.3.4.	Objectivos dos benefícios fiscais	531
16.3.4.1.	Investimento	532
16.3.4.2.	Emprego	536
16.3.4.3.	Reestruturação empresarial	538
17.	GESTÃO FISCAL, EVASÃO FISCAL E FRAUDE FISCAL	541
17.1.	Considerações gerais	541
17.2.	Gestão fiscal	544
17.2.1.	Noção e principais modalidades	544
17.2.2.	As alternativas fiscais	546
17.2.2.1.	Forma de realização das operações ou actividades	546
17.2.2.2.	Local de realização das operações ou actividades	553
17.2.2.3.	Momento de tributação	559
17.2.2.4.	Categoria e tipo de rendimentos	564
17.3.	Evasão e fraude fiscais	567
17.3.1.	Causas	568
17.3.1.1.	Causas políticas	569
17.3.1.2.	Causas económicas	569
17.3.1.3.	Causas psicológicas	570
17.3.1.4.	Causas técnicas	570
17.3.2.	Modalidades	571
17.3.2.1.	Evasão fiscal	571
17.3.2.2.	Fraude fiscal	580
17.3.3.	Consequências	583
17.3.4.	Projecto OCDE/G20 BEPS – <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosão das Bases Tributáveis e Transferência de Lucros)	584
17.3.4.1.	Acções realizadas	584
17.3.4.2.	Desafios fiscais da digitalização da economia: Pilares 1 e 2	588
17.3.5.	Medidas antiabuso	591
17.3.5.1.	Cláusulas a nível europeu	592
17.3.5.2.	Cláusulas a nível convencional	596
17.3.5.3.	Cláusulas a nível interno	600
17.3.6.	Planeamento fiscal abusivo	606
17.4.	Preços de transferência	611
17.4.1.	Enquadramento geral	611
17.4.2.	Aplicação do princípio da plena concorrência	615

17.4.3. O conceito de “relações especiais”	619
17.4.4. Condições e factores de comparabilidade	623
17.4.5. Métodos para a determinação dos preços de transferência	627
17.4.5.1. Método do preço comparável de mercado (<i>Compared Uncontrolled Price Method</i>)	629
17.4.5.2. Método do preço de revenda minorado (<i>Resale Price Method</i>)	630
17.4.5.3. Método do custo majorado (<i>Cost Plus Method</i>)	632
17.4.5.4. Método do fraccionamento do lucro (<i>Profit Split Method</i>)	633
17.4.5.5. Método da margem líquida da operação (<i>Transactional Net Margin Method</i>)	635
17.4.6. Ajustamento correlativo	636
17.4.7. Acordos prévios	640
17.4.8. Documentação	643
 BIBLIOGRAFIA CITADA	 647
 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA	 673
 ÍNDICE REMISSIVO	 679

