

LEGISLAÇÃO FISCAL



Ficha Técnica



| | |
|----------------------------------|--|
| Colecção | MANUAIS PARA APOIO À FORMAÇÃO EM CIÊNCIAS EMPRESARIAIS |
| Título | Legislação Fiscal |
| Suporte Didáctico | Guia do Formando |
| Coordenação e Revisão Pedagógica | IEFP – Instituto do Emprego e Formação Profissional - Departamento de Formação Profissional |
| Coordenação e Revisão Técnica | ISG – Instituto Superior de Gestão |
| Autor | Silvério Mateus/ISG |
| Capa | IEFP |
| Maquetagem | ISG |
| Montagem | ISG |
| Impressão e Acabamento | ISG |
| Propriedade | Instituto do Emprego e Formação Profissional, Av. José Malhoa, 11 1099-018 Lisboa |
| Edição | Portugal, Lisboa, Dezembro de 2004 |
| Tiragem | 1000 exemplares |

Copyright, 2004

Todos os direitos reservados ao IEFP

Nenhuma parte deste título pode ser reproduzido ou transmitido,
por qualquer forma ou processo sem o conhecimento prévio, por escrito, do IEFP

Índice Geral

| | |
|--|-----------|
| I. O DIREITO FISCAL | 1 |
| 1. Conceito de Direito Fiscal | 4 |
| 2. Fontes de Direito Fiscal | 9 |
| 3. Aplicação das Leis Fiscais no Tempo e no Espaço | 17 |
| • Resumo | 24 |
| • Questões e Exercícios | 26 |
| • Resoluções | 27 |
| II. O IMPOSTO | 29 |
| 1. Conceito de Imposto | 32 |
| 2. Classificação dos Impostos | 35 |
| 3. Fases do Imposto | 39 |
| • Resumo | 54 |
| • Questões e Exercícios | 56 |
| • Resoluções | 57 |
| III. IRS – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES..... | 59 |
| 1. Estrutura e Regras Gerais | 62 |
| 2. Incidência do IRS | 68 |
| 3. O Trabalho por Conta de Outrem | 73 |
| 4. Os Pagamentos por CONTA | 105 |
| 5. Retenção na Fonte..... | 107 |
| 6. Não Residentes | 115 |
| • Resumo | 118 |
| • Questões e Exercícios | 130 |
| • Resoluções | 131 |

IV. IRC – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS.....133

| | |
|--|-----|
| 1. Incidência do IRC (ARTº 1º)..... | 136 |
| 2. Isenções..... | 146 |
| 3. Determinação da Matéria Colectável (ARTº15º e segts.) | 149 |
| 4. Determinação do Lucro Tributável das Entidades Residentes que Exerçam, a Título Principal, Actividade Comercial, Industrial ou Agrícola (artºs 17º a 46º) | 151 |
| 5. Determinação da Matéria Colectável das Entidades Residentes que não Exercem a Título Principal Actividades de Natureza Comercial, Industrial ou Agrícola..... | 185 |
| 6. Determinação da Matéria Colectável das Entidades não Residentes em Território Português (artºs 50º e 51º)..... | 187 |
| 7. Taxas | 188 |
| 8. Liquidação (artº 82º a 95º)..... | 193 |
| 9. Pagamento (artºs 96º a 108º)..... | 208 |
| 10. Obrigações Acessórias (artºs 109º a 123º)..... | 212 |
| 11. Medidas Anti-Abuso (artºs 57º a 57º-C) | 219 |
| 12. Regimes Especiais..... | 221 |
| • Resumo..... | 234 |
| • Questões e Exercícios | 248 |
| • Resoluções | 250 |

V.O CÓDIGO DO IVA.....253

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução. Características Gerais do Imposto sobre o Valor Acrescentado | 256 |
| 2. Incidência. | 257 |
| 3. Regras de Territorialidade. | 265 |
| 4. Facto Gerador e Exigibilidade do Imposto..... | 271 |
| 5. Isenções..... | 273 |
| 6. Valor Tributável..... | 282 |
| 7. Taxas (art.º 18.º)..... | 284 |
| 8. Liquidação do Imposto | 285 |
| 9. Obrigações dos Sujeitos Passivos de IVA..... | 296 |
| 10. Regimes Especiais..... | 302 |
| 11. Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) | 307 |
| • Resumo..... | 323 |
| • Questões e Exercícios | 329 |
| • Resoluções | 330 |

VI. A CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA.....333

| | |
|---|-----|
| 1. Incidência | 336 |
| 2. Início da Sujeição(vd. artigos 10.º e 11º)..... | 338 |
| 3. Valor Tributável (vd. Artº 7º)..... | 339 |
| 4. Taxas (Artºs 16º e 17º)..... | 340 |
| 5. Obrigações Declarativas(vd. Artº 14º)..... | 341 |
| 6. Liquidação e Pagamento (Artºs 18º a 24º)..... | 342 |
| 7. Prédios Habitacionais. Isenção Temporária (EBF, artº 42º)..... | 343 |
| 8. Garantias dos Contribuintes..... | 344 |
| • Resumo..... | 345 |
| • Questões e Exercícios | 346 |
| • Resoluções | 347 |

VII. O IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA.....349

| | |
|---|-----|
| 1. Incidência Real (Artºs 1º e 2º) | 352 |
| 2. Incidência Pessoal (Artº 7º) | 359 |
| 3. Base Tributável (Artºs 19º e 31º)..... | 360 |
| 4. Taxas (Art.º33.º) | 364 |
| 5. Compra de Prédios para Revenda | 366 |
| 6. Obrigações Declarativas e de Pagamento | 367 |
| • Resumo..... | 368 |
| • Questões e Exercícios | 370 |
| • Resoluções | 371 |

VIII. IMPOSTOS RODOVIÁRIOS: IMSV, ICA E ICI.....373

| | |
|---|-----|
| 1. Imposto Municipal sobre Veículos (IMSV)..... | 376 |
| 2. Impostos de Circulação e de Camionagem (Ici e Ica) | 384 |
| • Resumo..... | 390 |
| • Questões e Exercícios | 393 |
| • Resoluções | 394 |

IX. REGIME CONTRIBUTIVO PARA A SEGURANÇA SOCIAL395

| | |
|--|-----|
| 1. Incidência Pessoal do Regime Contributivo. Os contribuintes | 398 |
| 2. O Registo ou Inscrição dos Contribuintes. | 399 |
| 3. Obrigações Declarativas das Remunerações | 400 |
| 4. Taxas | 401 |
| 5. Pagamento das Contribuições | 404 |
| • Resumo | 405 |
| • Questões e Exercícios | 406 |
| • Resoluções | 407 |

X.O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS.....409

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução . Enquadramento Normativo | 412 |
| 2. Conceito de Procedimento Tributário..... | 413 |
| 3. Pressupostos ou Requisitos do Procedimento Tributário | 414 |
| 4. Tipos de Procedimentos Tributários Quanto à Iniciativa..... | 417 |
| 5. Instrução do Procedimento Tributário | 418 |
| 6. Decisão do Procedimento Tributário. Fundamentação e Notificação..... | 420 |
| 7. Espécies de Procedimentos Tributários | 421 |
| • Resumo | 430 |
| • Questões e Exercícios | 432 |
| • Resoluções | 433 |

XI. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL435

| | |
|---|-----|
| 1. Objecto do Processo de Execução Fiscal | 438 |
| 2. Natureza do Processo de Execução Fiscal | 439 |
| 3. Os Pressupostos do Processo de Execução Fiscal | 440 |
| 4. Base do Processo de Execução Fiscal. O Título Executivo | 441 |
| 5. Nulidades Processuais. | 442 |
| 6. Incidentes | 443 |
| 7. Suspensão e Extinção do Processo de Execução Fiscal | 444 |
| 8. Fases do Processo de Execução | 445 |
| 9. Prosseguimento da Execução..... | 449 |
| 10. Reclamação das Decisões Administrativas Proferidas no Processo de Execução Fiscal. | 450 |
| • Resumo..... | 451 |
| • Questões e Exercícios | 453 |
| • Resoluções | 454 |

XII. O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO.....455

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução. Direito Fundamental de Acesso à Justiça..... | 458 |
| 2. Tipos de Processo Judicial Tributário | 459 |
| 3. Princípios do Processo Judicial Tributário..... | 461 |
| 4. Nulidades no Processo Judicial Tributário..... | 463 |
| 5. Pressupostos do Processo Judicial Tributário | 464 |
| 6. O processo da Impugnação Judicial | 467 |
| • Resumo..... | 471 |
| • Questões e Exercícios | 473 |
| • Resoluções | 474 |

XIII. O SISTEMA SANCIONATÓRIO FISCAL E DA SEGURANÇA SOCIAL475

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução | 478 |
| 2. Sistema Sancionatório Fiscal e da Segurança Social. Aspectos Comuns..... | 479 |
| 3. O tipo de Sanções Aplicáveis | 483 |
| 4. Isenção e Atenuação das Penas | 485 |
| 5. Prescrição | 487 |
| 6. Tipos de SANÇÕES Tributárias | 489 |
| • Resumo | 506 |
| • Questões e Exercícios | 509 |
| • Resoluções | 510 |

XIV. O PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIA511

| | |
|--|-----|
| 1. Âmbito de Aplicação do Processo de Contra-Ordenação | 514 |
| 2. Princípios do Processo de Contra-Ordenação..... | 515 |
| 3. Pressupostos do Processo de Contra-Ordenação | 517 |
| 4. Extinção do Procedimento e da Contra-Ordenação..... | 518 |
| 5. Nulidades no Processo de Contra-Ordenação | 519 |
| 6. Fases do Processo de Contra-Ordenação | 520 |
| 7. Fase Judicial do Processo de Contra-Ordenação | 522 |
| • Resumo..... | 523 |
| • Questões e Exercícios | 524 |
| • Resoluções | 525 |

XV. O PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO DO REGIME DA SEGURANÇA SOCIAL527

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução | 530 |
| 2. Os Princípios que Caracterizam este Processo..... | 531 |
| 3. Pressupostos do Processo de Contra-Ordenação | 532 |
| 4. Fases do Processo de Contra-Ordenação | 533 |
| • Resumo..... | 536 |
| • Questões e Exercícios | 537 |
| • Resoluções | 538 |
| • Bibliografia | 538 |
| • Glossário de Abreviaturas | 539 |

I. O DIREITO FISCAL

LEGISLAÇÃO
FISCAL

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar a actividade financeira do Estado enquanto actividade que visa a arrecadação das receitas necessárias à satisfação das despesas públicas;
- Distinguir o direito fiscal dos demais ramos do direito;
- Identificar o direito fiscal como conjunto de leis – códigos - reguladoras da obtenção das receitas, fiscais (impostos e taxas) e parafiscais (contribuições para a segurança social), do Estado;
- Descrever os princípios fundamentais da criação, modificação e extinção das leis fiscais;
- Descrever os principais instrumentos legislativos utilizados em direito fiscal: leis e regulamentos;
- Compreender a importância da doutrina administrativa e jurisprudência dos tribunais na interpretação e aplicação da lei fiscal;
- Identificar as restrições à aplicação da lei fiscal em razão do tempo e do território.

Temas

Conceito de Direito Fiscal;

Fontes de Direito Fiscal;

Aplicação das Leis Fiscais no tempo e no espaço;

- Resumo;
- Questões e Exercícios;
- Resoluções.

1. CONCEITO DE DIREITO FISCAL

Introdução

Em sentido muito amplo podemos definir o conceito de direito fiscal como o direito dos impostos.

Sendo o imposto a mais importante receita do Estado foi-se construindo à sua volta todo um conjunto de princípios e de normas, com conteúdo e sentido próprios, que foram ganhando autonomia dentro do direito público em geral e que correntemente se designa por direito fiscal.

Porém, os impostos não são a única receita do Estado e, ao seu lado, existem outras receitas de natureza semelhante como, por exemplo, as taxas, as contribuições especiais, as contribuições para a segurança social, entre outras.

Os impostos e todas estas receitas são genericamente designadas por tributos a que se aplicam alguns princípios e normas que integram o conjunto de diplomas que fazem parte do Direito Tributário.

Daí que, modernamente, haja uma certa tendência para designar o ramo do direito público que trata dos impostos e de outros tributos como direito tributário, reservando-se a expressão direito fiscal para o conjunto das normas que regem a matéria dos impostos.

Porém, estas duas expressões são geralmente usadas indistintamente, quer pela doutrina quer pela própria legislação, sem que lhes seja atribuída qualquer diferença conceptual relevante¹.

O direito fiscal ou direito tributário como sub-ramo do direito financeiro

Uma das principais funções do Estado é a de satisfazer as necessidades públicas de que poderemos destacar, a saúde, a defesa, a educação, entre outras. Para fazer face a estas necessidades o Estado necessita de receitas.

E as **principais receitas** do Estado são:

- **Receitas patrimoniais.** Estas receitas podem derivar, por exemplo, do arrendamento de imóveis do Estado ou da sua própria venda, da aplicação de capitais na compra de acções que rendem dividendos, entre outras fontes.
- **Receitas de empréstimos públicos.** Estas receitas têm a designação de dívida pública, assumindo formas diversas (títulos do tesouro, empréstimos no exterior, etc);

¹ Ao longo deste texto utilizaremos também estas duas expressões no mesmo sentido do ramo do direito que trata dos impostos e dos outros tributos.

- Receitas derivadas **da prestação de serviços e venda de bens**. Os organismos do Estado prestam serviços de várias ordens, pelos quais cobram a respectiva contrapartida, como, por exemplo, as portagens de pontes e auto-estradas, a venda de equipamentos, etc;
- Receitas tributárias. São as receitas a que já fizemos referência e onde os impostos representam, de longe, a maior fatia, não só do conjunto das receitas tributárias mas de todas as receitas do Estado.

É através de todas as receitas que o Estado satisfaz as necessidades públicas. E, como bem se compreende, quer a obtenção das receitas, quer a sua aplicação na satisfação das necessidades públicas, não são levadas a cabo em função da vontade aleatória dos organismos públicos. Estas duas funções, também designadas por **actividade financeira do Estado**, são regidas por um vasto conjunto de normas legais que se designa por **direito financeiro**.

O **direito financeiro** é pois um conjunto de normas que disciplinam a obtenção das **receitas públicas** e a realização das **despesas públicas**, e onde também cabe a organização e o funcionamento dos órgãos públicos que levam a cabo estas funções.

O direito fiscal ou direito tributário, ao tratar de uma parcela das receitas públicas – as receitas tributárias – é assim um **sub-ramo do direito financeiro**, ainda que dotado de regras e princípios próprios que o autonomizam daquele ramo do direito público.

O Direito Fiscal como direito autónomo de outros ramos do direito público

a) Como já referimos o direito fiscal, também designado por direito tributário, tem por objecto os impostos e outras receitas de natureza tributária.

Este ramo do direito (que por simplificação passaremos a designar por direito fiscal) é composto por princípios e normas de diversos tipos de que se podem destacar:

- **Princípios gerais** do direito fiscal, que se encontram consagrados na Constituição da República;
- Normas fiscais de **natureza substantiva** ou **material** que regulam os elementos essenciais do imposto (incidência, determinação da matéria colectável, os benefícios fiscais, as regras de territorialidade, etc);
- Normas fiscais de **natureza adjectiva** ou **processual**, relativas ao procedimento tributário e ao processo judicial tributário;
- Normas fiscais **sancionatórias**, relativas ao direito fiscal sancionatório, de natureza contra-ordenacional e de natureza criminal;
- Normas relativas à organização dos serviços públicos fiscais;
- Normas de direito fiscal internacional (tratados, convenções, etc).

b) O direito fiscal como direito público.

O direito fiscal disciplina as relações que se estabelecem entre os agentes económicos e os órgãos do Estado que têm competência para liquidar e cobrar os impostos.

É o caso, por exemplo, da relação que se estabelece entre uma pessoa que obtém rendimentos do trabalho e, por esse facto, é devedor de IRS ao Estado². O devedor do IRS é o sujeito passivo do imposto e o Estado é o sujeito activo ou credor desse mesmo imposto.

Porém, estas relações são designadas de **relações de interesse público**, porque dizem respeito à cobrança dos impostos. Por outro lado, o sujeito activo é o Estado, que é **uma pessoa colectiva de direito público** e que, ao cobrar os impostos, actua com o seu **poder de soberania**, também denominado “*jus imperii*”. É por estas razões que o direito fiscal é considerado como direito público.

c) Autonomia do direito fiscal

A maioria da doutrina aceita a autonomia do direito fiscal face aos outros ramos do direito público, nomeadamente face ao direito administrativo e ao direito financeiro.

Esta autonomia manifesta-se na vertente **legislativa**, face à existência de um vasto leque de legislação fiscal, na vertente **científica**, uma vez que o direito fiscal se caracteriza por princípios e regras próprias, diferentes do direito administrativo em geral, e mesmo na vertente **didáctica**, traduzida no estudo da matéria, tradicionalmente objecto de uma disciplina nos cursos de direito.

Relações entre o direito fiscal e outros ramos do direito

Embora autónomo o direito fiscal não “vive” isolado dos restantes ramos do direito. Ao contrário, relaciona-se com os diversos ramos do direito público e do direito privado em vários sentidos.

Por exemplo, contendo a Constituição da República normas de direito fiscal este tem que relacionar-se com o direito constitucional.

Noutros casos ainda, o direito fiscal não contém a regulamentação de todas as questões que lhe são colocadas e tem que aplicar normas previstas noutros ramos de direito. Assim:

a) O Direito Fiscal e o Direito Constitucional

A Constituição da República consagra aos impostos um conjunto de princípios, com consagração expressa ou de natureza suprapositiva³, bem como diversas normas do seu articulado, uns e outras com decisiva influência na configuração do sistema fiscal e na actuação do legislador ordinário nesta matéria.

² O IRS, ou imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, incide sobre o rendimento das pessoas singulares, incide sobre a globalidade dos seus rendimentos, como adiante estudaremos.

³ Princípios de natureza suprapositiva são princípios que estão acima da própria Constituição e que permanecem mesmo em caso de revisão da Constituição. É o caso do direito à vida, do direito à propriedade privada, etc.

Quanto aos princípios consagrados na Constituição podemos referir, a título de exemplo, os princípios da legalidade e da igualdade, e em matéria de normas, os artigos 67.º 2, f), 103.º, 104.º, 106.º g), 165.º 1, i), 227.º, 1, i, e j), 238.º, 4 e 254.º que, entre outras, integram a denominada **Constituição fiscal**.

b) Direito Fiscal e Direito Administrativo

O direito fiscal tem uma grande proximidade com o direito administrativo, acolhendo algumas das suas normas e princípios, para além da aplicação supletiva de diversos diplomas do direito administrativo ao direito fiscal.

Além disso, não deve deixar de se ter em conta que os órgãos administrativos que aplicam os impostos integram a Administração Pública e regem-se por diplomas comuns a outros órgãos administrativos.

c) Direito Fiscal e Direito Penal

O Direito sancionatório é um conjunto de regras jurídicas que tem por objecto a matéria da violação das normas fiscais e que estabelece sanções ou penalidades de diversa natureza, a saber, juros, coimas, multas penais e penas de prisão.

O direito sancionatório fiscal, quer na vertente das contra-ordenações ⁴, quer na vertente criminal remete, em grande medida, para o regime geral das contra-ordenações e para o Código Penal.

d) Direito Fiscal e Direito Processual

O Direito fiscal compõe-se de normas de natureza material e de normas de natureza **processual** ou **adjectiva**.

As normas de natureza processual ou adjectivas têm a ver com o procedimento tributário⁵ e com o processo judicial tributário. Além de diplomas próprios para regular esta matéria, como são algumas normas da Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário, por vezes aplicam-se subsidiariamente alguns preceitos do Processo Civil, do Processo Administrativo e do Processo Penal.

e) Direito Fiscal e Direito Internacional

Além de normas internas destinadas a delimitar a aplicação espacial das leis portuguesas relativamente a factos ou situações que se relacionam com espaços fiscais estrangeiros - normas sobre territorialidade constantes nos códigos fiscais - o direito fiscal tem também por fonte normas de direito tributário internacional, como sejam, por exemplo, os Tratados da União Europeia e as convenções para evitar a dupla tributação internacional.

⁴ Contra-ordenações são as infracções à lei fiscal que são puníveis apenas com multas pecuniárias.

Porém, algumas infracções às leis fiscais são considerados crimes e, nestes casos, podem ser punidas com penas de prisão.

⁵ O procedimento tributário é o conjunto de actos e formalidades através dos quais são tomadas as decisões da Administração Tributária. Por exemplo, quando a Administração liquida um imposto tem que praticar determinados actos e formalidades através das quais fundamente essa liquidação.

f) Direito Fiscal e Direito Privado

Os impostos incidem sobre factos da vida real - contratos, factos jurídicos, actividade económica etc - regulados nos vários ramos do direito privado (civil, comercial, trabalho, etc). Logo, o direito fiscal, para além de construir conceitos próprios, acolhe figuras e institutos previstos nesses ramos de direito cujos efeitos respeita inteiramente.

É o caso, por exemplo, do contrato de arrendamento, do contrato de trabalho, dos regimes de bens adoptados pelas pessoas casadas, cujos efeitos se repercutem directamente na tributação.

O conceito de direito fiscal. Conclusões

1. Depois do que se escreveu é já possível tirar conclusões mais completas sobre o conceito de direito fiscal. Assim:

2. O direito fiscal é, tradicionalmente, o direito dos impostos. A expressão direito tributário utiliza-se quando, de forma mais abrangente, se pretende abranger a matéria dos impostos e dos outros tributos. Porém, estas duas expressões são geralmente utilizadas indistintamente que pela doutrina quer pela própria legislação;

3. O direito fiscal é um sub-ramo do direito financeiro, na medida em que trata de um conjunto de receitas – as receitas tributárias - que são uma espécie das várias receitas públicas com que o Estado satisfaz as necessidades públicas;

4. O direito fiscal, ainda que tenha por objecto a disciplina das relações que se estabelecem entre os agentes económicos e o Estado, os primeiros como devedores dos impostos e o segundo como seu credor, é considerado como integrando o direito público na medida em que o Estado é uma pessoa de direito público, prossegue interesses públicos e que actua nessas relações com o seu poder de soberania;

5. O direito fiscal é um direito dotado de significativa autonomia na medida em que tem princípios e normas próprias que o diferenciam dos restantes ramos do direito;

6. O direito Fiscal tem, no entanto, uma ampla ligação aos demais ramos do direito público e do direito privado uma vez que aplica subsidiariamente algumas das suas normas e porque, incidindo sobre relações económicas disciplinadas pelo direito privado, acolhe, muitas vezes, a forma como essas relações aí se encontram disciplinadas

7. Em resumo podemos pois afirmar que o direito fiscal se define como um sistema normativo de direito público, dotado de autonomia, cujo objecto são as relações jurídicas tributárias estabelecidas entre os contribuintes e o Estado.

2. FONTES DE DIREITO FISCAL

A criação de impostos é uma das concretizações do poder de soberania do Estado.

Porém, **os actos de criação do imposto** manifestam-se através de diversas espécies de normas que, por sua vez, estão subordinadas a princípios ou limites a que o próprio legislador está vinculado.

Analisaremos sucintamente toda esta problemática através do tema “Fontes de Direito Fiscal”.

A doutrina mais recente divide as fontes de direito fiscal em fontes não intencionais de direito fiscal e fontes intencionais de direito fiscal.

Fontes não intencionais de direito fiscal

Algumas fontes de direito fiscal dizem-se fontes não intencionais porque a sua consagração não implica um acto normativo intencional e concreto para a criação de normas fiscais, sendo antes constituídas por princípios ou realidades jurídicas que são prévias e estão acima do legislador ordinário.

As principais fontes não intencionais de direito fiscal são os princípios gerais de direito fiscal que analisaremos a seguir.

Princípios gerais de direito fiscal

Trata-se de um conjunto de princípios **específicos do direito fiscal** com **consagração expressa na Constituição**. Constituem a fonte ordenada do sistema fiscal, vinculando o legislador ordinário a actuar de acordo com esses princípios.

- **Princípio da Legalidade**

Este princípio, com origem muito antiga (Magna Carta Inglesa, de 1215), fundamenta-se na ideia de que **os impostos devem ser consentidos por aqueles que têm de os suportar**, sendo esse consentimento dado pelos seus representantes nas Assembleias ou Parlamentos.

O princípio da legalidade, também designado por princípio da autotributação, tem consagração expressa na C.R. – Art.º103.º n.º2 e 3, Art.º165.º n.º1 i) e n.ºs 2 a 4 e também no art.º198.º. Face a estes preceitos diz-se que a Constituição prevê uma **reserva de lei formal** no sentido de que a lei fiscal relativa aos **elementos essenciais do imposto**, a saber, a **incidência**, a **taxa**, os **benefícios fiscais** e as **garantias** dos contribuintes, deve ser aprovada pela Assembleia da República, podendo o Governo fazê-lo apenas quando devidamente autorizado.

Analisemos de seguida cada um dos elementos essenciais do imposto acima referidos. Assim:

Incidência

O conceito de incidência deve ser entendido como abrangendo a incidência pessoal e a incidência real dos impostos.

As normas de incidência pessoal são as que têm a ver com a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, incluindo os substitutos e os responsáveis.

Assim, temos:

- **Sujeito passivo.** Regra geral o **sujeito passivo**, também designado por **contribuinte**, é o devedor do imposto e de outras obrigações que, como adiante veremos, lhe são impostos nas leis fiscais.
- **Substituto.** Em certos casos, nomeadamente nos casos de **retenção na fonte**, a lei impõe à entidade pagadora de rendimentos a obrigação de reter o imposto aos rendimentos que paga (Vd. art. 20.º da LGT), ficando na posição de fiel depositária das quantias que retém, com a obrigação de as entregar ao Estado. É a figura da **substituição tributária** em que o **substituto é o sujeito passivo** e o substituído a pessoa em que se verificou o facto tributário (obtenção de rendimentos).
- **Responsáveis.** A responsabilidade tributária (Vd. art.º 22.º da LGT) traduz-se no facto de, em caso de não pagamento da dívida tributária, por parte do devedor originário, haver um terceiro que responde por essa dívida.

A incidência real é constituída pelo conjunto de normas que definem os **pressupostos de facto da incidência** ou, por outras palavras, os **factos da vida real** (obtenção de rendimentos, titularidade de bens, etc) que se encontram abrangidos pelos diversos impostos.

Taxa

A taxa é um elemento de quantificação do imposto que se traduz na aplicação de um determinado factor à matéria colectável.

Em matéria de taxas coloca-se a questão de saber se a reserva de lei formal impõe que a lei da Assembleia da República fixe o quantitativo da taxa dos impostos ou se bastará a fixação de limites deixando ao Governo o poder de fixar a taxa efectiva. A resposta é no sentido de considerar que, nos impostos estaduais, é obrigatório que a lei proceda à fixação efectiva da taxa.

Apenas nos **impostos locais** é permitido, face ao **poder tributário próprio** dos municípios, que a lei conceda a faculdade de fixar por acto posterior a taxa efectiva, como acontece com a **derrama** sobre a colecta do IRC (o município pode lançar ou não derrama e pode fixar a taxa efectiva até 10%) e com a **contribuição autárquica** (o município pode fixar a taxa entre 0,8% e 1%).

Benefícios Fiscais.

São medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação⁶.

Trata-se de factos impeditivos do nascimento da obrigação fiscal, embora os beneficiários desta medida excepcional preencham os pressupostos da tributação.

Em certa medida, os benefícios fiscais são contrários (contradizem) o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos devem pagar impostos em função da sua capacidade contributiva, bem como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Porém, eles são constitucionalmente justificados porque prosseguem fins do Estado (desenvolvimento económico, etc) que a Constituição também tutela.

Garantias dos contribuintes

Trata-se das garantias de acesso à via administrativa e à via contenciosa para que os contribuintes defendam os seus direitos e os seus legítimos interesses em matéria tributária.

Englobam, entre outras, a reclamação administrativa, o recurso hierárquico, o direito de audição e o direito de impugnação dos actos tributários.

Outras matérias abrangidas pelo princípio da legalidade

O princípio da legalidade fiscal não se esgota nas matérias cobertas pela reserva da lei formal acabadas de descrever.

Estão também abrangidas pela mesma reserva outras matérias de natureza fiscal, a saber:

- Definição dos crimes fiscais, das penas de natureza criminal, medidas de segurança e respectivos pressupostos (art.º165.º, 1 c) da C.R.);
- Regime geral das contra-ordenações fiscais incluindo o respectivo processo (art.º165.º1, d) da C.R.);
- Regime geral das taxas (art.º165.º 1, i));
- Regime geral das Contribuições financeiras a favor das entidades públicas (art.º165.º 1 i));

Sobre as matérias abrangidas pelo princípio da legalidade deve também consultar-se o art.º 8.º da Lei Geral Tributária.

⁶ Quando é necessário utilizar o sistema fiscal para, por exemplo, atrair investimento estrangeiro, desenvolver certas regiões, incentivar a cultura e arte, concedem-se benefícios fiscais como forma de o fazer. Nestes casos, diz-se que este tipo de objectivos são mais importantes do que a cobrança de receitas.

O princípio da legalidade, as taxas e a parafiscalidade

Com a recente revisão constitucional – 4.^a revisão constitucional aprovada pela lei 1/97, de 20/9 – o princípio da legalidade foi alargado à matéria do regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (art.º 165.º 1, i))

A CRP veio, pois, determinar que o regime geral das taxas e demais contribuições deve ser criado por lei da Assembleia da República ou pelo Governo depois de autorizado, deixando o Governo e os outros organismos públicos de ter a possibilidade de criar estes tributos.

O Princípio da tipicidade como corolário do princípio da legalidade

Um dos corolários do princípio da legalidade é o da **tipicidade** dos impostos que consiste no facto de **não poderem ser cobrados impostos** para além dos que forem criados por lei e, **dentro** de cada imposto, só ser possível considerar as **situações expressamente abrangidas pelo campo de incidência**.

Assim, se nem a letra nem o espírito da lei fiscal previrem certo facto ou situação como sendo susceptível de tributação, decorre do princípio da legalidade que esses factos ou situações não podem ser tributados.

Conclusões. Recorte jurídico-constitucional do princípio da legalidade

1. O princípio da legalidade fiscal tem o seu primeiro fundamento no princípio da auto-tributação, segundo o qual os impostos devem emanar das assembleias representativas (parlamentos) dos cidadãos que os pagam.

É com este fundamento que se consagrou a reserva orgânica conferida à Assembleia da República para legislar sobre os elementos essenciais dos impostos.

Ao atribuir esta função ao Parlamento permite-se, no processo da criação dos impostos, um amplo debate que em geral extravasa as suas próprias fronteiras, permitindo a participação dos parceiros sociais e de outras entidades representativas dos interesses sócio-económicos que conferem uma maior legitimidade e uma maior base de apoio às leis fiscais.

Este princípio de autotributação não exclui a possibilidade de atribuir alguns poderes tributários a outros entes públicos, nomeadamente, como sucede entre nós, às Regiões Autónomas e às autarquias locais, poder esse que, de resto, é exercido no âmbito de leis emanadas da própria Assembleia.

2. Princípio da Tipicidade

Este princípio, corolário de princípio da legalidade, concretiza-se nas seguintes vertentes:

- Só podem ser cobrados os impostos criados por lei.
- Dentro de cada imposto só os factos que couberem nas normas de incidência é que estão sujeitos a tributação.

Como consequência, deve considerar-se excluída qualquer forma de actuação discricionária, por parte dos órgãos aplicadores da lei fiscal, incluindo a proibição de renúncia, de perdão ou de moratórias dos créditos fiscais (indisponibilidade dos créditos fiscais).

3. Proeminência da lei.

Não podem ser exigidos impostos que não tenham sido criados por lei prévia a definir os pressupostos da sua incidência e da sua quantificação e a permitir a sua liquidação e cobrança.

4. Proibição da integração de lacunas com recurso à analogia.

Face a este corolário do princípio da legalidade defende-se, geralmente, que é legítimo que os contribuintes procedam ao planeamento fiscal da sua actividade económica, com aproveitamento das omissões ou lacunas da lei, sem que o seu autor possa por isso ser censurado/sancionado.

5. Proibição da aplicação retroactiva das leis fiscais

Agora com consagração na C.R. este princípio revê-se no princípio geral de direito de que as leis só se aplicam para o futuro.

- **Princípio da Capacidade Produtiva**

Face ao princípio da generalidade da tributação só devem pagar impostos os que têm capacidade contributiva e todos devem pagar na medida da sua capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva tem pois duas funções essenciais:

Função garantística – Só devem pagar os que o podem fazer, os que têm capacidade para tal. É por essa razão que em determinados Códigos do sistema fiscal se consagram isenções de base, como é o caso do IVA (vd. art.º 53.º do CIVA), ou os mínimos de existência, como acontece no IRS⁷.

Função solidarista – no sentido de que todos devem contribuir para as despesas públicas na medida da sua capacidade.

A progressividade das taxas, que devem aumentar à medida que aumenta a riqueza ou o rendimento, é também uma concretização do princípio da capacidade contributiva.

- **Princípio da Igualdade**

O princípio da igualdade jurídica encontra-se consagrado na Constituição da República, no sentido de que todos os cidadãos são iguais perante a lei (vd. art.º13.º CR).

Em termos tributários, este princípio significa, no essencial, o seguinte:

- Proibição de todos os privilégios fiscais;
- Proibição de discriminações arbitrárias. Seriam inconstitucionais as leis fiscais que tributassem ou isentassem certos cidadãos em função da raça, da nacionalidade, da religião, etc.
- Todos devem ser tributados – Princípio da generalidade da tributação
- Todos devem ser tributados de forma justa – Princípio da uniformidade na tributação

⁷ Como veremos no estudo destes impostos, os respectivos códigos prevêem que até determinados limites mínimos não haja lugar à tributação.

Corolários do princípio da igualdade:

- **Princípio da generalidade da tributação**

Todos os que têm capacidade contributiva devem pagar impostos, sem prejuízo da consagração de certos benefícios e desagravamentos fiscais previstos na lei que, no entanto, visam fins de interesse geral, de valor superior aos interesses financeiros do Estado.

- **Princípio da uniformidade na tributação. A progressividade dos impostos**

Tem a ver com a igualdade de sacrifícios. E, igualdade de sacrifícios não significa que todos devam pagar o mesmo, ou que os impostos devem ser proporcionais ao rendimento ou riqueza de cada um.

Ao contrário, a igualdade de sacrifícios atinge-se apenas pela regra da progressividade.

O que significa este conceito?

Significa que as taxas dos impostos devem aumentar à medida que aumenta o rendimento ou a riqueza e assenta na teoria da utilidade marginal segundo a qual à medida que as necessidades dos agentes económicos vão sendo satisfeitas a utilidade dos bens vai diminuindo.

Assim, também a concretização da igualdade de sacrifícios passa pelo pagamento de montantes tanto maiores quanto maior for a riqueza ou o rendimento.

O Prof. J.J. Teixeira Ribeiro (Lições de Finanças Públicas, Coimbra Editora, 1977) explica a progressividade da tributação nos seguintes termos:

A sociedade atribui uma importância cada vez menor às necessidades que normalmente vão sendo satisfeitas pelos indivíduos com os sucessivos escalões do seu rendimento.

Assim, as primeiras doses do rendimento aplicam-se a necessidades cuja satisfação a sociedade considera indispensável (mínimo de existência); as doses seguintes, a necessidades cuja satisfação é apenas reputada de útil; as doses ulteriores, a necessidades cuja satisfação já é tida por supérflua.

Consequentemente, o primeiro escalão de 500 contos, por exemplo, não deve ser tributado, ao contrário do segundo escalão de 500 contos que já deve ser tributado mas menos que o terceiro escalão. Segundo o mesmo autor, trata-se de premissas que não são demonstráveis mas que o comum das pessoas considera verdadeiras.

A ilustração pode fazer-se através do seguinte quadro:

| Rendimento | Taxa | Imposto |
|-----------------------|------|---------|
| Até 2 494 € | 0 | 0 |
| De 2 494 € a 4 988 € | 5 | 25 |
| De 4 988 € a 7 482 € | 10 | 50 |
| De 7 482 € a 9 976 € | 15 | 75 |
| De 9 976 € a 12 470 € | 20 | 100 |

Fontes intencionais de direito fiscal

Constituição

A constituição é uma lei, a lei de mais elevada hierarquia.

Contém normas não especificamente fiscais mas que têm relevância para o direito fiscal, a saber, normas sobre a igualdade jurídica; normas sobre direitos, liberdades e garantias, normas sobre a validade interna do direito internacional, etc.

Contém também normas que integram a chamada constituição fiscal a que fizemos referência no âmbito do estudo dos princípios gerais de direito fiscal.

Leis da Assembleia da República

Compete à Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias:

- Criação de impostos e sistema fiscal (elementos essenciais do imposto);
- Regime geral das taxas;
- Regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas;
- Regime geral das contra-ordenações (ilícitos de mera ordenação social) e do processo de contra-ordenação;
- Definição dos crimes, penas e medidas de segurança;
- Estrutura do processo criminal.

Decretos-Lei do Governo

O Governo legisla através de Decretos-Lei numa dupla qualidade (Art.º198.º C.R.):

a) No exercício de competências próprias.

Em matéria fiscal temos:

Todas as matérias do sistema fiscal não reservadas à Assembleia da República (Normas de liquidação e cobrança, processo, etc);

Regulamentação das leis fiscais.

b) No exercício de autorizações da Assembleia da República em matérias fiscais que lhe são reservadas.

Os Decretos-Lei publicados no âmbito de autorização da Assembleia da República devem mencionar expressamente a lei de autorização.

Resoluções da Assembleia da República (art.º166.º CR)

As resoluções são uma forma frequente de aprovar actos da **Assembleia da República**. Em matéria fiscal é através da **Resolução que são aprovados os tratados internacionais** (que versam matérias fiscais e outras matérias).

Decretos Regionais

Os Estatutos das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, em consonância com o art.º232.º 1 da CR, atribuem à **Assembleia Legislativa Regional** o poder de, mediante **decretos legislativos regionais, legislar sobre impostos e taxas vigentes apenas nas Regiões e adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais**.

Estes poderes são exercidos de acordo **com a previsão constitucional do art.º227.º da CR, onde se fixam os poderes das Regiões Autónomas**.

Este art.º227.º 1 i) da CR consagra pois um **poder tributário próprio**, no que concerne a criação de impostos vigentes apenas nas Regiões e a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, englobando este poder o **poder de criar e regular** esses impostos (O DLR n.º2/99/A, in D.R., I série, de 20/1, procedeu à adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais da R.A dos Açores).

Regulamentos

Os regulamentos são **actos normativos secundários**, que geralmente dão execução a uma lei da Assembleia da República ou a um Decreto-Lei emanado do Governo.

Face à complexidade de legislação fiscal, em que não seria possível ou até desejável prever minuciosamente todos os aspectos necessários à sua aplicação, a própria legislação fiscal emanada da Assembleia da República confere ao Governo a possibilidade de publicar **decretos regulamentares** tendo em vista o desenvolvimento de normas genericamente definidas nessa legislação.

Noutros casos, a mesma legislação atribui ao Ministro das Finanças a competência para aprovar **portarias ou despachos** que desenvolvam e tornem exequíveis determinados preceitos constantes nessa legislação, para publicar despachos normativos, aprovar declarações fiscais, entre outras situações.

Por outro lado, uma vez que a interpretação da lei fiscal nem sempre é clara e porque se vão levantando dúvidas quanto ao seu conteúdo, a administração fiscal emite instruções administrativas, que assumem a forma de **circulares, ofícios circulares ou ofícios circulados**, com o objectivo de aclarar a lei.

Refira-se, porém, que estas instruções administrativas revelam apenas a posição da Administração perante determinadas dúvidas interpretativas, são destinadas aos seus próprios serviços e **não vinculam nem os contribuintes nem os Tribunais**, que poderão ter entendimento diferente daquele que é veiculado por tais instruções administrativas.

3. APLICAÇÃO DAS LEIS FISCAIS NO TEMPO E NO ESPAÇO

Aplicação das leis fiscais no tempo

Início da vigência das Leis

Publicação das leis como condição de eficácia.

As normas que tenham eficácia externa só entram em vigor depois de publicadas no Diário da República:

É o que se determina no art.º 119.º da C.R..

O art.º 5.º n.º1 do C.Civil estabelece que a lei tem força obrigatória depois de publicada no jornal oficial.

A lei 74/98, de 11/11, (art.º1.º) estabelece que a eficácia jurídica de qualquer diploma legal depende da sua publicação.

Vacatio legis

Entre a data da publicação de uma lei e a data do início da sua vigência deverá, regra geral, decorrer um **determinado lapso de tempo**: É a “**vacatio legis**” (art.º5º 2 C.Civil).

Face à lei 74/98, os diplomas entram em vigor :

- No dia fixado no próprio diploma ou, na falta de fixação,
- No quinto dia após a publicação, no Continente;
- No décimo quinto dia após a publicação, nos Açores e na Madeira;
- No trigésimo dia após a publicação, no estrangeiro.

Problema **de não coincidência** entre a **data da publicação** do D.R. e a data da sua **distribuição**.

É muito frequente esta situação, nomeadamente com os **suplementos**, embora a Lei 74/98 disponha que o **Diário da República deve ser distribuído no dia correspondente ao da sua data**.

A Jurisprudência do STA determinou que a data da publicação de uma lei deve ser, não **a data que figura no D.R.**, mas aquela em que esse **jornal oficial é posto à disposição do público**. (No mesmo sentido foi o Parecer da P.G.R. publicado no D.R. 2.ª série, n.º214, de 30.5.1979).

Perante a **dúvida da data da colocação à disposição do público tem-se entendido que é a data em que se inicia a sua venda aos balcões da Casa da Moeda, em Lisboa**.

Cessação da vigência das leis

O regime de cessação das leis está previsto no art.º 7.º do C.Civil Assim:

| | |
|--|--|
| As leis podem ser revogadas | Por outra leis (art.º7.º 1 C.Civil) Por desuso (não aplicação continuada) Por declaração de inconstitucionalidade (vd. art.º282.º C.R.) |
| Formas de revogação (art.º7.º 2 C.C.) | A revogação pode ser expressa ou por declaração tácita. A revogação pode resultar da incompatibilidade com novas normas; A revogação pode dar-se por substituição do sistema normativo anterior . |

Sucessão das leis no tempo. Proibição da aplicação retroactiva das leis fiscais.

A última revisão constitucional consagrou expressamente a regra de que **ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroactiva** (art.º103.º, n.º3, da C.R.) (Vd. também art.º 12.º, n.º 1, da LGT).

Isto depois de uma **longa polémica** entre diversos autores e a própria jurisprudência do T. Constitucional em que se defenderam **várias teses**, a saber e em resumo:

- Que na falta de disposição constitucional expressa a lei **poderia criar impostos retroactivos** desde que não fosse violado o princípio supra positivo da protecção da confiança. Foi o que aconteceu em 1983 com a criação de impostos extraordinários abrangendo os rendimentos de 1982.
- Outros defendiam a irretroactividade das leis fiscais com a invocação do art.º18.º n.º3 da C.R. que proíbe a retroactividade das leis que afectem os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.
- Havia quem defendesse que estava consagrada constitucionalmente, de **forma implícita**, a não retroactividade de todas as **leis desfavoráveis**.
- A maioria defendia que o princípio da não retroactividade das leis fiscais decorria implicitamente do **princípio da legalidade**, como **corolário** desse princípio.

A questão que se coloca é a de saber **qual o alcance** do art.º103.º, n.º3, da C.R., com a redacção que lhe foi dada pela última revisão constitucional.

Será uma irretroactividade aplicável apenas à criação de impostos?

Ou abrangerá todos e quaisquer normas fiscais ?

Quanto às **normas que não se incluírem nos elementos essenciais do imposto** – Incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias – não são abrangidas pelo princípio da legalidade consagrado no art.º 103.º da C.R. pelo que poderão ser aplicadas retroactivamente, salvo se forem mais desfavoráveis aos destinatários. É o princípio da aplicação imediata consagrado no art.º 12.º, n.º 3, da LGT.

Quanto às normas referentes aos **elementos essenciais** do imposto, há que distinguir entre:

- **Impostos de obrigação única**

Não há quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à aplicação da lei nova só aos factos surgidos após a sua publicação.

Exemplos – Sisa, Imp. Suc., IVA, etc.

- **Impostos Periódicos**

Nos impostos periódicos, em que o facto tributário é de formação sucessiva ao longo de 1 ano, como sucede nos impostos sobre o rendimento e na C. Autárquica, é que poderá haver alguns problemas.

Regra geral, as leis do orçamento são votadas e executadas anualmente, de acordo com o art.º 106.º n.º1 da C.R., procedem directamente à criação ou à modificação dos elementos essenciais do imposto, ou autorizam o Governo a fazê-lo, e são, regra geral, publicadas até ao final de cada ano para vigorarem no ano seguinte.

Quando isso acontece não há qualquer problema de retroactividade na medida em que a lei estará em vigor no início do ano a que os rendimentos dizem respeito e, no ano seguinte, quando o imposto é liquidado, aplicam-se as taxas em vigor no ano da obtenção dos rendimentos.

Porém, há alguns anos em que a lei do Orçamento se atrasa: Foi o que aconteceu, por exemplo, em 1996 em que a lei do OE/96 foi publicada apenas em Março desse ano (Lei 10-B/96, de 23.3).

A questão aqui colocada é a de saber se em 1997, quando se proceder à liquidação dos impostos periódicos cujos pressupostos nasceram ao longo de todo o ano de 1996, será possível aplicar as taxas aprovadas pela Lei do OE/96 a todo o rendimento do ano ou se, pelo contrário, haverá necessidade de fraccionar os rendimentos e aplicar as taxas em vigor até à entrada em vigor da Lei OE/96, que eram as taxas de 1995, aplicando as taxas criadas por essa lei apenas aos rendimentos obtidos depois de 23 de Março.

A resposta a esta questão é a seguinte:

Até à publicação da lei de Revisão 1/97, que consagrou expressamente a irretroactividade:

A maioria da doutrina, mesmo a que defendia a irretroactividade das leis fiscais com base no princípio da legalidade, entendia que a lei nova (neste caso a lei OE/96) deveria ser aplicável a todo o ano de 1996.

Tratava-se de uma retroactividade aceitável, que não ofendia os princípios gerais de direito da estabilidade e segurança jurídicas e não punha em causa o princípio de os cidadãos conhecerem previamente os efeitos dos actos jurídicos que praticam.

Por outro lado, o facto tributário só existe no final do ano, pelo que as leis que entrem em vigor durante o período anual se aplicam ao rendimento de todo o ano.

Havia também quem, como Alberto Xavier, defendesse a fragmentação do rendimento: E, neste caso, a lei publicada durante o período fiscal deveria aplicar-se à parcela do rendimento correspondente ao tempo que faltava até final do ano, aplicando-se a lei antiga à parte do rendimento desde o início do ano até à publicação da nova lei.

Esta última tese deve considerar-se de difícil exequibilidade e não imposta pelo princípio da legalidade e dos seus corolários, nem pelo princípio da estabilidade e de segurança jurídica.

E como deverão ser as coisas **após a lei de revisão constitucional** ?

Será necessário alterar a posição dominante na doutrina ?

A resposta é dada pelo art.º 12.º n.º2 da Lei Geral Tributária segundo a qual “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”. Assim, face a esta disposição legal, se a lei nova for publicada já no decurso de um determinado ano ela só se aplicará aos rendimentos obtidos no ano seguinte.

Aplicação no tempo das normas fiscais sancionatórias

Às normas **punitivas**, isto é as que punem **infracções fiscais** (não estando incluídas outras situações de violação das leis fiscais como, por exemplo, o não pagamento atempado de um imposto que é sancionado apenas com juros de mora) são-lhe **aplicáveis os princípios gerais do direito criminal**, de que se salienta o **princípio da aplicação imediata da lei penal mais favorável**⁸.

Assim:

Se uma lei nova deixar de qualificar a violação de uma norma como infracção fiscal, essa lei aplica-se retroactivamente aos factos passados, mesmo que a condenação já se tenha tornado definitiva (condenação pela Administração Fiscal) ou que já tenha transitado em julgado (condenação pelo tribunal) – art.º 2.º n.º2 do C.Penal;

Se a lei nova alterar as sanções punitivas, há que distinguir (art.º2.º, n.º4 C.Penal):

- Se o infractor já foi condenado, a lei nova não se lhe aplica, mesmo que seja mais favorável;
- Se o infractor ainda não foi condenado, aplica-se a lei mais favorável (nova ou antiga);

⁸ Segundo este princípio se uma lei nova vem reduzir os anos de uma pena de prisão, o montante de uma multa, ou se deixa de penalizar determinada infracção, aplica-se mesmo às situações ocorridas antes dessa lei.

São também de aplicação rectroactiva as leis novas que estabeleçam circunstâncias atenuantes.

Aplicação das normas fiscais no espaço

Enunciação geral do problema

Em regra, os factos sujeitos aos impostos vigentes em Portugal ocorrem no território nacional e os sujeitos passivos desses impostos são residentes em Portugal (Vd. art.º 13.º da LGT).

Quando isso acontece não se coloca nenhum problema de territorialidade com outros países, na medida em que a nossa lei interna se aplica a situações totalmente ocorridas dentro dos territórios nacionais.

Porém, noutros casos, cada vez mais frequentes com a **internacionalização da economia**, há situações em que pessoas residentes noutros Estados obtêm rendimentos em Portugal, adquirem imóveis e também adquirem outros bens e serviços, verificando-se também o inverso, isto é, pessoas residentes em Portugal obtêm rendimentos e fazem aquisições de diversos bens no estrangeiro.

Quando tal acontece podemos estar perante **duas ou mais legislações fiscais a aplicar-se à mesma situação de incidência tributária ou, no extremo oposto, não lhe ser aplicável qualquer legislação.**

Ora, nestes casos, é necessário que cada sistema fiscal defina os termos em que a legislação fiscal interna é aplicável unilateralmente a uma determinada situação que tenha ligação com outros países e, como consequência, que haja tratados internacionais destinados a eliminar ou a atenuar a dupla tributação internacional que resulta do facto de cada país ter as suas próprias soluções.

O princípio da territorialidade

Este princípio significa que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território nacional e significa, por outro lado, que as leis fiscais portuguesas se aplicam em Portugal mesmo aos cidadãos não nacionais.

O **sistema fiscal português**, tal como os outros sistemas fiscais, contêm algumas **normas internas** cujo objecto é determinar a **sujeição a imposto em Portugal** sempre que uma dada situação se relacione com outra soberania tributária, isto é, com outro país. Estas normas são normas sobre a **territorialidade dos impostos**.

São **exemplo** deste tipo de normas:

- **Art.º 15.º do Código do IRS.**

Segundo este preceito, no caso das pessoas residentes em território português o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território. Porém, tratando-se de não residentes, o IRS já só incide sobre os rendimentos obtidos em território português.

- **Art.º4.º do Código do IRC**

As pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português estão sujeitas a IRC pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal.

Quanto às que não tiverem sede ou direcção efectiva em Portugal, a sujeição já abrange apenas os rendimentos aqui obtidos.

- **Art.º 6.º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações**

A sujeição a estes impostos verifica-se sempre que haja transmissão de bens situados em Portugal. Trata-se de um critério de localização dos bens, sendo irrelevante que o adquirente resida ou não em Portugal.

Dupla tributação internacional

- **Conceito de dupla tributação internacional**

Existe dupla tributação internacional sempre que o mesmo facto é abrangido por normas de incidência tributária de Países diferentes.

E isto acontece, porque os sistemas fiscais adoptam **elementos de conexão** territorial distintos, como seja, um país considerar a **residência** do credor dos rendimentos e outro considerar a **fonte ou local de produção** desses rendimentos.

Vejamos as normas que acima apresentámos sobre a territorialidade do IRS e do IRC.

Uma vez que o sistema fiscal português tributa um residente em Portugal pelos rendimentos que obtiver no estrangeiro, fácil é compreender que pode ficar sujeito a dupla tributação se o país onde obteve o rendimento consagrar o critério da fonte ou local de produção dos rendimentos e aí tributar esse rendimento, o qual será novamente tributado em Portugal, face ao critério da residência. E a situação inversa dá origem ao mesmo fenómeno.

Nesses casos, estamos pois perante um **cúmulo de pretensões tributárias** sobre o mesmo rendimento, com reflexos negativos sobre os movimentos internacionais de capitais e, consequentemente, no desenvolvimento económico dos países, sobretudo dos menos evoluídos.

É por essa razão que os sistemas fiscais consagram regras unilaterais para eliminar ou atenuar estas situações de dupla tributação internacional ou, noutros casos, celebram tratados com esse mesmo objectivo.

- **Métodos para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, nos impostos sobre o rendimento**

Método da isenção

Segundo este método o país da residência isenta de impostos os rendimentos obtidos de fonte estrangeira.

A isenção pode ser integral, quando o rendimento de fonte estrangeira não tem qualquer relevância tributária no país da residência, ou pode ser isenção com progressividade, quando esse rendimento é adicionado aos rendimentos obtidos internamente para efeitos de determinar a taxa progressiva aplicada depois ao rendimento interno.

Método da imputação

Neste caso o rendimento de fonte estrangeira é sujeito a tributação no país da residência conjuntamente com o rendimento obtido internamente. Porém, do montante de imposto assim apurado é deduzido o imposto pago no país de origem. Este método designa-se por imputação integral.

Noutros casos, a dedução é apenas equivalente ao imposto que o contribuinte pagaria se o rendimento obtido no estrangeiro fosse obtido no país da residência. Este método tem a designação de imputação ordinária, significando que se abate o menor dos quantitativos entre o que foi pago no estrangeiro e o que resulte da aplicação das regras internas do país da residência.

- **Método para evitar a dupla tributação internacional nos impostos indirectos. O caso do IVA**

Quanto aos impostos indirectos a dupla tributação internacional evita-se, no caso das **exportações** e das **transmissões** para a União Europeia, atribuindo **isenção** à saída das mercadorias e **reembolsando** o operador económico do imposto suportado a montante com a aquisição dos bens destinados ao exterior.

No caso da **aquisição** de mercadorias vindas do **estrangeiro** há que distinguir consoante a sua proveniência seja a União Europeia ou de países terceiros. No primeiro caso o **imposto** é **liquidado** e **deduzido** na mesma declaração, não havendo desse modo qualquer oneração tributária efectiva pela aquisição. No caso das **importações** de bens de países terceiros o importador suporta o imposto no acto da importação, mas pode deduzi-lo no segundo mês seguinte ao do seu pagamento nas Alfândegas, tendo consequentemente apenas um encargo financeiro com a antecipação do pagamento do imposto.

Resumo

1. Conceito de direito Fiscal

- O direito fiscal como direito dos impostos e dos outros tributos;
- O direito fiscal como sub-ramo do direito financeiro;
- O direito fiscal como direito público dotado de autonomia.

2. Principais receitas públicas:

- Receitas patrimoniais
- Empréstimos públicos
- Receitas de prestação de serviços e de venda de bens
- Receitas tributárias

3. O direito fiscal, embora autónomo, relaciona-se com os demais ramos de direito, a saber:

- Com o direito constitucional
- Com o direito administrativo
- Com o direito penal
- Com o direito processual
- Com o direito internacional
- Com o direito privado

4. Fontes do direito fiscal

As fontes de direito fiscal podem apresentar-se como fontes não intencionais e como fontes intencionais.

| | |
|---------------------------------------|---|
| <p>Fontes não Intencionais</p> | <p>Princípios gerais de direito fiscal Princípio da legalidade e seus corolários Princípio da igualdade e seus corolários Princípio da capacidade contributiva e seus corolários</p> |
| | <p>A lei</p> |
| | <p>Constituição da República</p> |
| | <p>Leis da Assembleia da República</p> |
| <p>Fontes Intencionais</p> | <p>As Resoluções da Assembleia da República</p> |
| | <p>Os Decretos-Lei do Governo</p> |
| | <p>Os Decretos Regionais</p> |
| | <p>O Direito Regulamentar</p> |

5. Aplicação das leis fiscais no tempo e no espaço

| | |
|--|---|
| <p>Aplicação das leis Fiscais no tempo</p> | <ul style="list-style-type: none"> • A publicação das leis fiscais é condição da sua eficácia • A “vacatio legis” é o tempo que medeia entre a data da publicação de uma lei e a da sua entrada em vigor • As leis fiscais não podem aplicar-se retroactivamente • Nas normas fiscais sancionatórias aplica-se o princípio da lei mais favorável • Á mesma situação fiscal pode aplicar-se mais do que um sistema fiscal, provocando situações de dupla tributação internacional |
| <p>Aplicação das leis Fiscais no espaço</p> | <ul style="list-style-type: none"> • A dupla tributação internacional evita-se através de: • Normas internas • Tratados ou convenções celebradas entre Portugal e outros países • Os métodos para evitar a dupla tributação internacional são: Método da isenção; Método da imputação |

Questões e Exercícios

1. O que é o direito fiscal ?
2. Quais são as principais receitas públicas ?
3. De que tipo são as fontes de direito fiscal ?
4. O que são os princípios gerais de direito fiscal ?
5. O que é o princípio da legalidade ?
6. Além dos elementos essenciais do imposto que outras normas devem ser aprovadas pela Assembleia da República ?
7. O que é o princípio da capacidade contributiva ?
8. O que é o princípio da igualdade ?
9. Quais são as principais fontes intencionais de direito fiscal ?
- 10 Qual é a principal condição de eficácia das leis fiscais ?
11. O que é a “vacatio legis” ?
12. Como podem as leis deixar de vigorar ?
13. Existem leis que podem ser aplicadas retroactivamente ?
14. O que é a dupla tributação internacional ?
15. De que forma se evita ou atenua a dupla tributação internacional ?

Resoluções

1. O direito fiscal é o ramo do direito que trata dos impostos e dos outros tributos. Há quem utilize a expressão direito fiscal para referir apenas a matéria dos impostos e a expressão direito tributário para abranger os impostos e os outros tributos.

Independentemente da questão terminológica, uma definição mais completa de direito fiscal determina que este se qualifique como o ramo do direito público, dotado de autonomia, que tem por objecto as relações jurídico tributárias estabelecidas entre os contribuintes e o Estado.

2. São as receitas patrimoniais, os empréstimos, as receitas de prestações de serviços e venda de bens e as receitas tributárias. Cada uma destas receitas não tem o mesmo peso no conjunto das receitas do Estado. A receita dos impostos é, de longe, a que mais contribui para a satisfação das necessidades públicas.
3. A criação dos impostos faz-se através de normas emanadas dos órgãos competentes. Neste caso estamos perante as fontes intencionais do direito fiscal .

Porém, a criação das normas está subordinada a determinados princípios, que limitam o poder tributário do próprio Estado.

Neste caso estamos perante as fontes não intencionais do direito fiscal.

4. Os princípios gerais de direito fiscal são realidades jurídicas posicionadas acima do legislador fiscal e que decorrem implícita ou explicitamente da Constituição da República.
5. O princípio da legalidade determina que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos representativos dos cidadãos que os pagam.

É por isso que a Constituição da República prevê que os elementos essenciais do imposto, a saber, a incidência , a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes devem ser aprovados pela Assembleia da República ou pelo Governo mas, neste caso, com autorização daquela.

Outra decorrência do princípio da legalidade traduz-se na proibição de integrar as lacunas da lei com recurso à analogia.

6. Estão também abrangidas pela reserva de lei formal, a definição dos crimes fiscais e das respectivas penas, o regime geral das contra-ordenações fiscais, o regime das taxas e o regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas.
7. Face a este princípio o imposto é uma prestação que deve ser paga por todos os que têm capacidade para o fazer e apenas na medida dessa capacidade. É por isso que os sistemas fiscais consagram isenções de base, isto é, limites mínimos de rendimento abaixo dos quais se considera que não deve haver lugar ao pagamento de imposto.

- 8.** Segundo este princípio deve haver uma igualdade de sacrifícios em matéria de pagamentos dos impostos.

Esta igualdade de sacrifícios não é concretizável através da aplicação generalizada de taxas proporcionais.

Ao contrário, devem consagrar-se o mais possível taxas progressivas, isto é, que aumentam à medida que aumenta o rendimento disponível.

- 9.** A Constituição da República, as leis da Assembleia da República, os Decretos-Lei do Governo, os Decretos Regionais e os Regulamentos.

- 10.** As leis fiscais só são eficazes, isto é, só entram em vigor, após a sua publicação no Diário da República.

- 11.** É o prazo que decorre entre a publicação de um diploma legal e a sua entrada em vigor.

- 12.** As leis podem ser revogadas e, nesse caso, deixam de existir.

A revogação pode fazer-se através de outra lei, como acontece na generalidade dos casos, mas pode também ser revogada por declaração de inconstitucionalidade ou até por desuso.

- 13.** Sim, salvo quanto às leis que tenham por objecto os elementos essenciais do imposto que, como se viu, só podem aplicar-se para o futuro, as outras normas fiscais podem aplicar-se retroactivamente.

Estão nesta situação, por exemplo, as normas sobre a liquidação e a cobrança dos impostos, bem como as normas processuais desde que, em qualquer dos casos, não ponham em causa garantias dos contribuintes.

Às normas sancionatórias aplica-se o princípio da lei mais favorável. Significa este princípio que quando uma nova lei vem fixar penas mais leves ou melhorar a posição do arguido ela se aplica a casos ocorridos na vigência da lei anterior. Caso contrário, estas normas também se aplicam apenas para o futuro.

- 14.** É a situação em que determinado facto tributário pode estar sujeito a imposto em mais do que um País.

Isto acontece porque os diversos países adoptam critérios diferentes na consagração do princípio da territorialidade.

Com efeito, uns consideram como elemento territorial determinante a residência do contribuinte e outros consideram relevante o país da fonte dos rendimentos, independentemente da residência do seu titular.

- 15.** Os países celebram tratados para evitar ou, pelo menos, atenuar, este tipo de situações.

Nos casos dos impostos sobre o rendimento, os métodos mais utilizados são o método da isenção e o método da imputação.

Na caso dos impostos indirectos está cada vez mais generalizada a isenção das exportações, tributando-se as importações com as mesmas taxas aplicáveis aos produtos internos de cada país.

II. O IMPOSTO

LEGISLAÇÃO
FISCAL

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Noção de Imposto;
- Critérios de classificação dos impostos: jurídicos; jurídico-económicos e económicos;
- Impostos sobre o rendimento; impostos sobre o consumo ; impostos sobre o património;
- Fases do imposto e âmbito de cada fase;
- O facto tributário e os seus elementos subjectivo e objectivo;
- A relação jurídica de imposto: constituição, modificação e extinção.

Temas

1. Conceito de Imposto;
2. Classificação dos Impostos;
3. Fases do Imposto;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. CONCEITO DE IMPOSTO

Prestação patrimonial, definitiva e unilateral, estabelecida por lei, a favor de entidades que exercem funções públicas e para satisfação de fins públicos, sem natureza sancionatória

Noção

Pode definir-se imposto como a prestação patrimonial, definitiva e unilateral, estabelecida por lei, a favor de entidades que exercem funções públicas e para satisfação de fins públicos, sem natureza sancionatória.

Os **elementos** desta definição são:

- 1 - Prestação patrimonial
- 2 - Definitiva
- 3 - Unilateral
- 4 - Estabelecida por lei
- 5 - A favor de entes públicos
- 6 - Para satisfação de fins públicos
- 7 - Sem a natureza de sanção

1. Prestação patrimonial

Regra geral o imposto é uma prestação pecuniária, isto é, traduz-se na entrega de uma determinada quantia em dinheiro.

Porém, pode haver situações em que os impostos não são pagos em dinheiro mas em géneros. Era o que acontecia, por exemplo, com o imposto de prestação de trabalho, actualmente abolido, que se traduzia na contribuição de um dia de trabalho por ano que os municípios prestavam às Câmaras Municipais.

2. O imposto como prestação definitiva

Tem esta qualificação porque não confere a quem pagou o direito a qualquer indemnização ou à sua restituição.

3. O imposto é uma prestação unilateral

O devedor não pode exigir do credor qualquer contrapartida pelo que paga. Por esta razão diz-se que o imposto é uma obrigação não sinalagmática.

4. O imposto é sempre estabelecido por lei

A obrigação tributária não decorre de um acto de vontade ou de um acordo entre devedor e credor. Ao contrário, é através da lei que o imposto é criado e a sua quantificação resulta igualmente de critérios estabelecidos na lei.

5. O imposto é sempre devido a entidades que exercem funções públicas.

Em geral, o imposto é devido ao Estado. Mas pode também ser estabelecido a favor de outros entes públicos. É o caso, por exemplo, da taxa de radiodifusão que é paga à Radiodifusão Portuguesa.

6. O imposto destina-se à satisfação de fins públicos.

A função principal do imposto é o financiamento das despesas públicas. Porém, os impostos têm também outros fins públicos, designados fins extra-fiscais, de que é exemplo a concessão de benefícios fiscais para atrair o investimento estrangeiro.

7. O imposto não tem natureza sancionatória.

Distingue-se claramente das multas ou coimas que têm natureza sancionatória, isto é, que têm por finalidade punir determinadas infracções à lei fiscal.

O imposto e as figuras afins

A par dos impostos existem outras figuras tributárias, das quais se diferenciam, que têm a designação corrente de taxas, mas que por vezes são designadas por proprinas, emolumentos, portagens, licenças, etc.

Os impostos e as taxas

Ao contrário do imposto que, como se viu, é uma prestação unilateral e não sinalagmática, as taxas têm um carácter bilateral e sinalagmático (Vd. art.º 4.º, números 1 e 2 da LGT).

Significa isto que, regra geral, quando se paga uma taxa existe uma relação entre aquilo que o cidadão paga a título de taxa e as contrapartidas que obtém pelo pagamento dessa quantia.

É o caso, por exemplo, das **propinas** pagas nos estabelecimentos de ensino, dos **emolumentos** pagos nos serviços públicos para obter uma certidão, entre outras situações.

Ainda que estes pagamentos tenham a designação de propinas e de emolumentos têm a natureza de taxas, porque o particular paga uma certa quantia mas obtém, por força desse pagamento, uma determinada vantagem ou um determinado serviço por parte do órgão administrativo a quem o pagamento é feito.

As **licenças** são outra designação que por vezes as taxas também assumem. É o caso, por exemplo, da licença de caça, da licença de pesca, de licença de uso e porte de arma, entre outras. As licenças têm geralmente por função obter uma autorização para desenvolver uma certa actividade que o Estado sujeita a determinados requisitos, entre os quais o de pagar uma quantia, para que essa autorização seja concedida.

Os impostos e contribuições especiais

As contribuições especiais são outra espécie tributária com características **não coincidentes** com os **impostos** nem com as **taxas**.

Algumas obras públicas da área das infra-estruturas, como, por exemplo, determinadas **vias de comunicação e pontes**, sendo obras de interesse colectivo têm também como consequência a **valorização acentuada** dos terrenos que passam a servir.

Devido a este facto são lançadas **contribuições especiais** sobre os proprietários dos terrenos beneficiados. Tal sucedeu entre nós, por exemplo, com a abertura das pontes sobre o Tejo e também com a execução de outras infra-estruturas rodoviárias e ferroviárias.

Estas contribuições **não são taxas**, porque a contrapartida obtida pelo sujeito passivo não está directamente ligado ao pagamento e também não são impostos do ponto de vista económico-financeiro, uma vez que existe ainda algum benefício real ou potencial para os seus devedores. (vd. D.Lei 51/95, de 20.3; D.Lei 54/95, de 22.3; D. Lei 27/97, de 23.1 e D. Lei 43/98, de 3.3).

Observa-se, porém, que as contribuições especiais são hoje consideradas como impostos face ao disposto no art.º 4.º, n.º 3, da LGT.

Os impostos e as contribuições para a segurança social

Estas contribuições, também denominadas receitas parafiscais, são receitas públicas de grande expressão que se destinam a financiar a segurança social e são pagas pelas **entidades patronais** e pelos **trabalhadores**, sendo calculadas sobre as **remunerações**.

Natureza Jurídica

Há quem considere que são verdadeiros **impostos** e há quem defenda que são **taxas**

Porém, a verdade é que não reúnem as **características** destas figuras tributárias. Com efeito, só a parte paga pela entidade patronal se aproxima do conceito de imposto e só a parte paga pelo trabalhador se aproxima do conceito de taxa.

Parece-nos preferível considerar que a parte paga pela **entidade patronal** é um verdadeiro imposto e que a parte paga pelos **trabalhadores** é um prémio de seguro obrigatório de direito público, porque tem a **contrapartida** do recebimento da pensão de reforma.

2. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Existem diversas classificações de impostos. Vamos referir apenas as mais importantes.

Impostos estaduais e não estaduais

A distinção tem por base o critério da natureza do sujeito activo da obrigação do imposto, sendo estaduais aqueles em que esse sujeito é o Estado e não estaduais aqueles em que o sujeito activo é outra pessoa colectiva de direito público como, por exemplo, as Regiões Autónomas e as autarquias locais.

O poder tributário das Regiões Autónomas

A Constituição da República confere amplos poderes tributários às Regiões Autónomas, ainda reforçados com a última revisão constitucional (Lei Constitucional n.º 1/97, de 20/9). O art.º 227.º da C.R. confere-lhes poder tributário próprio, com a faculdade de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais (art.º 227.º, 1, i)), a possibilidade de dispor das receitas fiscais nelas cobradas e de participarem nas receitas tributárias do Estado (art.º 227.º, 1, j)) e ainda de participar na definição e execução da política fiscal que lhe diga respeito (art.º 227.º, 1, r)).

Na mesma linha da C.R., os Estatutos Politico-Administrativos da Madeira e dos Açores determinam que as R. Autónomas são os sujeitos activos dos impostos aí cobrados (vd. Lei 39/80, de 5.8, com as alterações da Lei 9/87, de 26.3 e da Lei 61/98, de 27.8, referente ao Estatuto Politico-Administrativo da R. Autónoma dos Açores; e Lei 13/91, de 5.6, que aprovou o Estatuto Politico-Administrativo da R. Autónoma da Madeira).

Mais recentemente, a Lei 13/98, de 24.2, que aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, fixou os critérios que hão-de presidir à entrega às R. Autónomas das receitas fiscais que lhe pertencem, bem como o regime da adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais.

O poder tributário das autarquias locais

Quanto às autarquias locais constata-se que são sujeitos activos de alguns impostos a saber, **contribuição autárquica, imposto municipal de sisa e imposto municipal sobre os veículos**, liquidados e cobrados pelo Estado, que os transfere para os municípios, em sua representação legal. Os municípios podem também lançar derramas, que incidem sobre a colecta do IRC cobrada na área de cada município e não podendo a taxa exceder 10% do imposto liquidado.

Além dos já referidos, as autarquias locais podem ainda liquidar e cobrar outras receitas tributárias a saber, taxas por licenças concedidas e encargos de mais-valias (vd. Lei n.º 42/98, de 6.8 – Lei das Finanças Locais).

Refira-se, finalmente, que o poder tributário a que se refere o art.º 238.º n.º 4 da C.R. se manifesta e concretiza em alguns dos impostos acima referidos como, por exemplo, quando a autarquia pode fixar a taxa da contribuição autárquica dentro de determinados limites ou quando pode ou não lançar a derrama sobre a colecta do IRC.

Impostos directos e impostos indirectos

Uma das classificações mais tradicionais dos impostos é a que os agrupa em directos e indirectos. Esta classificação reveste-se de algum interesse prático e obedece a vários critérios de distinção. Assim:

Classificação segundo critérios económicos:

a) São directos os impostos **não repercutíveis** (IRS, IRC) e são indirectos aqueles em que o sujeito passivo pode **transferir** (ou repercutir) o encargo fiscal para terceiros (IVA)

Crítica a este critério: Trata-se de um critério discutível uma vez que qualquer imposto pode ser repercutido para outros sujeitos económicos.

b) Há também quem defenda que os impostos directos e indirectos se devem distinguir em função da permanência ou intermitência da fonte geradora do imposto. Assim, seriam directos os impostos sobre o rendimento e sobre o património (IRS, IRC, CA etc) e seriam indirectos os impostos sobre o consumo e sobre aquisição de bens (IVA, SISA, etc).

Crítica a este critério: Trata-se de um critério insuficiente em que se confunde impostos periódicos com impostos directos e impostos de obrigação única com impostos indirectos.

Classificação segundo critérios jurídicos

Segundo um destes critérios são directos os impostos que assentam na individualização prévia dos contribuintes através de um rol nominativo (Ex: IRS, IRC, CA), sendo indirectos aqueles impostos em que o rol não pode existir (SISA, Imp. Sucessório, IVA, Selo, etc).

Crítica a este critério: Trata-se de um critério pouco consistente, uma vez que a existência de rol nominativo varia de imposto para imposto e não é totalmente seguro fazer a distinção com base nessa distinção.

Classificação proposta

Parece-nos preferível uma classificação com base num critério económico segundo o qual:

- São **directos** os impostos que incidem **sobre manifestações directas e imediatas da capacidade contributiva** dos contribuintes, como sejam os impostos sobre o rendimento, sobre o capital e sobre o património;

- São **indirectos** aqueles em que esta capacidade se manifesta apenas de forma **indirecta ou mediata**, como acontece com os impostos sobre o consumo e sobre a aquisição de bens.

Importância prática face às leis orçamentais e ao Código Civil

Várias disposições legais fazem referência a impostos directos e a impostos indirectos sem que se assuma claramente um critério de diferenciação e sem que deixem de se constatar classificações nem sempre coincidentes. Assim:

- Segundo as leis Orçamentais são impostos directos, o IRS, o IRC, a CA, a Sisa, o imposto sobre as sucessões e doações, e são indirectos o IVA, os impostos especiais sobre o consumo (bebidas alcoólicas, o imposto sobre os produtos petrolíferos, etc), o imposto do selo e os direitos aduaneiros.
- Por sua vez, o Código Civil faz-lhe referência, por exemplo, no art.º 736.º do C. Civil, ao prever que o Estado e as autarquias locais têm privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano da penhora e nos dois anos anteriores.

Neste caso o critério assumido parecer ser o do rol dos contribuintes juntamente com o que tem a ver com a periodicidade dos impostos.

Impostos Periódicos e impostos de obrigação única.

Impostos Periódicos

Estes impostos caracterizam-se por:

- Os seus pressupostos renovam-se em sucessivos períodos de tributação, normalmente o ano;
- Cada período de tributação dá origem a uma obrigação tributária independente da anterior e da subsequente (Ex: IRS/IRC/CA).

Impostos de Obrigação Única

Tributam actos ou factos isolados que dão origem a uma única obrigação tributária. Exemplos: Sisa, Imposto Sucessório, impostos sobre o consumo, imposto de selo.

Impostos proporcionais, progressivos, degressivos e regressivos.

Nos impostos proporcionais a **taxa é fixa** seja qual for a base tributável. É, por exemplo, o caso da contribuição autárquica em que a taxa é a mesma (ainda que seja diferente para prédios rústicos e para prédios urbanos).

Nos **impostos progressivos** a taxa aumenta à medida que aumenta a matéria colectável. A progressividade pode ser **global** ou por **escalões** consoante a solução seja aplicar taxas progressivas à totalidade da matéria colectável ou aumentar a taxa de escalão para escalão.

No primeiro caso temos o exemplo do antigo imposto profissional e no segundo o actual IRS.

Nos **impostos degressivos** a taxa é proporcional a partir de determinado montante, aplicando-se taxas menores para valores inferiores. Exemplo: Taxas da **sis**a na compra de prédios para habitação.

Os impostos regressivos caracterizam-se pela diminuição da taxa à medida que aumente a matéria colectável. Não temos nenhum imposto com estas características no nosso sistema fiscal.

Impostos gerais e impostos especiais

A diferença tem a ver com a abrangência da incidência destes impostos. No primeiro caso temos, por exemplo, o IVA que tendencialmente abrange todo o consumo, e no segundo os impostos especiais sobre o consumo como é o caso do imposto s/ o álcool.

Impostos ordinários e extraordinários

Ao contrário dos impostos ordinários, que se repetem no tempo, os impostos extraordinários estão geralmente associados a situações ou acontecimentos anormais como seja, por exemplo, crises económicas, guerras, despesas extraordinárias do Estado, entre outras situações similares.

Impostos sobre o património, o rendimento e a despesa

Esta classificação, de carácter económico, faz-se em função da base dos impostos do sistema fiscal.

Impostos sobre o Património

Incidem sobre a riqueza já adquirida ou em acto de aquisição.

No primeiro caso a riqueza é vista de uma forma estática. É o que acontece, por exemplo, com a Contribuição Autárquica, em que os proprietários de imóveis estão sujeitos a este imposto.

No segundo caso numa perspectiva dinâmica. É o caso da **sis**a e do imposto sobre as sucessões e doações que incidem sobre as transmissões de bens, no momento em que elas ocorrem.

Impostos sobre o Rendimento

O rendimento é um fluxo de bens imputável a uma determinada fonte. É o caso dos rendimentos do trabalho e do património (rendas, juros). Por vezes a fonte resulta da combinação entre as duas anteriores (actividade industrial, comercial ou agrícola). Ex: IRS E IRC.

Impostos sobre a Despesa

Estes impostos atingem a despesa que é a riqueza gasta na aquisição de bens e serviços.

Estes impostos podem revestir a forma de impostos gerais s/ a despesa (IVA) ou de impostos especiais s/ certas despesas (tabaco, cerveja, bebidas alcoólicas, álcool, Imposto automóvel e imposto sobre os produtos petrolíferos).

3. FASES DO IMPOSTO

A Incidência

Como acima se referiu (vd. Unidade Temática I, ponto 2.1.1.1) a incidência dos impostos pode desdobrar-se em incidência pessoal e incidência real.

A incidência pessoal tem a ver com a determinação dos sujeitos passivos e de outros obrigados tributários.

A incidência real inclui o conjunto das normas que definem os factos que, uma vez verificados, estão sujeitos a tributação.

Vamos pois estudar a incidência abordando as duas vertentes enunciadas.

Incidência pessoal

- **O sujeito passivo ou contribuinte**

As expressões sujeito passivo, contribuinte e devedor do imposto são geralmente utilizadas indistintamente para assinalar os devedores dos impostos, isto é, aqueles sobre quem impende a obrigação de pagar a dívida fiscal.

Porém, estas expressões nem sempre têm a mesma amplitude tornando-se necessário explicitar mais desenvolvidamente o seu significado.

Em primeiro lugar deve referir-se que as obrigações do sujeito passivo ou contribuinte não são apenas o dever de pagar a prestação do imposto. A lei fiscal atribuí-lhe outro tipo de obrigações como sejam, por exemplo, a de possuir escrita ou contabilidade, a de apresentar declarações, a de ficar sujeito a exames e fiscalizações.

É também necessário distinguir entre **contribuinte de facto** e **contribuinte de direito**.

É o que se passa, por exemplo, no imposto sobre o valor acrescentado em que o contribuinte de direito ou sujeito passivo é o operador económico que liquida o imposto e tem obrigação de o entregar ao Estado, mas é o consumidor dos bens e dos serviços que o suporta ao adquirir esses bens e serviços. Daí a sua denominação de contribuinte de facto que, no entanto, não é sujeito passivo (vd. art.º18.º 4, a), da LGT).

Podem ser sujeitos passivos as pessoas físicas, as pessoas colectivas (sociedades comerciais e outras pessoas colectivas), e também determinadas entidades sem personalidade jurídica, os denominados “entes de facto” desde que levem a cabo actividades económicas sujeitas a imposto (é o que se passa, por exemplo, com uma sociedade irregular não constituída segundo as regras da lei comercial).

A Lei Geral Tributária (vd. art.º18.º 3) dá-nos a seguinte definição de sujeito passivo que resume o que acabámos de referir:

“Sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”.

- **A substituição tributária**

A substituição tributária verifica-se quando a lei determina que um dado sujeito passivo se substitui àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário, ocupando o seu lugar na obrigação de pagar o imposto (vd. art.º20.º da LGT).

É o que se verifica nas situações geralmente designadas por **retenção na fonte**.

Nestes casos, a entidade pagadora dos rendimentos (Exemplo: entidade patronal que paga os salários aos seus trabalhadores) é obrigada a reter o imposto aos rendimentos que paga aos seus titulares, ficando fiel depositária dessas quantias, com a obrigação de as entregar ao Estado (vd. artigos 98.º e segs. CIRS).

A entidade pagadora dos rendimentos é designada como **substituto**, sendo ela o sujeito passivo do imposto, e quem auferes os rendimentos é designado por **substituído**.

As legislações fiscais “**inventaram**” esta solução para beneficiar das vantagens de comodidade, segurança e economia que esta técnica lhes faculta.

Com efeito, a substituição tributária reduz muito significativamente o número de contribuintes a controlar e, por outro lado, é uma forma de o Estado receber mais cedo parte significativa dos impostos que vão entrando nos seus cofres ao longo do ano e à medida que o pagamento dos rendimentos vai tendo lugar⁹.

- **Os responsáveis tributários**

Em determinadas situações a lei impõe a obrigação de pagar o imposto não ao próprio sujeito passivo, mas a pessoa diferente a que a lei imputa essa responsabilidade (vd. art.º22.º da LGT).

A responsabilidade tributária pode ser **solidária** ou **subsidiária**.

É **solidária** quando duas ou mais pessoas respondem em simultâneo pela dívida tributária, podendo o Estado credor exigir o imposto a qualquer delas¹⁰.

É **subsidiária** quando o responsável é chamado a pagar o imposto depois de o devedor principal já não possuir bens para o seu pagamento.

Regra geral, a responsabilidade tributária é subsidiária (vd. art.º22.º 3 da LGT). Porém, a responsabilidade dos responsáveis subsidiários é solidária entre eles.

⁹ O estudo aplicado desta figura será feito adiante no âmbito do IRS.

¹⁰ Um dos casos de responsabilidade solidária tem lugar em relação aos representantes de pessoas não residentes em Portugal, que podem também ser chamadas a pagar os impostos devidos por estes (vd. art.º27.º LGT).

A responsabilidade subsidiária concretiza-se no processo de execução fiscal quando, depois de se concluir que o devedor principal não tem bens para pagar, se procede à **reversão da execução** fiscal contra os responsáveis (vd. art.º23.º 1 e 2 da LGT).

Alguns casos de responsabilidade subsidiária:

O caso mais frequente de responsabilidade subsidiária verifica-se por parte dos administradores, directores e gerentes das empresas (empresas públicas, cooperativas, sociedades comerciais e outras pessoas colectivas) (vd. art.º24.º, 1 da LGT).

Para que haja lugar à responsabilidade destas pessoas torna-se necessária a verificação simultânea dos seguintes requisitos:

1.º Que a empresa, devedora originária do imposto, já não tenha bens para pagar, conforme já foi referido.

É neste sentido que se diz que os responsáveis subsidiários têm direito ao benefício da excussão prévia.

2.º Que o responsável (administrador, director ou gerente) tenha exercido o seu cargo na empresa, de facto ou de direito. Isto é, se foi nomeado de acordo com os estatutos ou, mesmo não sendo o caso, se exerceu esse cargo efectivamente, isto é, “de facto”.

3.º Que o responsável tenha tido culpa pelo não pagamento do imposto por parte da empresa que administrou ou geriu.

Os revisores oficiais de contas e os técnicos oficiais de contas podem também responder subsidiariamente pelas dívidas das empresas em que exercem as suas funções, se o não pagamento dos impostos resultar da violação culposa dos seus deveres funcionais (vd. art.º24.º 2 e 3 da LGT)¹¹.

A incidência real

- **Conceito**

A incidência real é constituída pelo conjunto das normas que, em cada lei tributária, define os factos ou situações da vida real que estão sujeitos a imposto. Estes factos são também denominados como pressupostos de **facto** ou **factos geradores** do imposto. Fazem ainda parte da incidência real as normas que quantificam os factos geradores do imposto e as normas de territorialidade.

Vamos explicitar este conceito com algumas situações que se enquadram na incidência real dos impostos do nosso sistema fiscal. Assim:

- **Incidência real do IVA.** Estão sujeitos a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal (vd. art.º1.º 1, a), do CIVA).

¹¹ Para maior desenvolvimento sobre esta matéria devem consultar-se os artigos 23.º e seguintes da LGT, quer sobre os pressupostos da responsabilidade, quer sobre outros tipos de responsabilidade, cujo desenvolvimento não cabe no âmbito deste curso. Isto sem prejuízo de esta matéria ser retomada no estudo do processo de execução fiscal.

Deixando agora de lado a referência aos sujeitos passivos (matéria que vimos no ponto anterior), constata-se que este imposto incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional a título oneroso. É, pois, esta uma das situações que integra a incidência real do IVA¹².

- **Incidência real dos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC).**

A obtenção de rendimentos é genericamente a realidade sobre a qual incidem o IRS e o IRC (vd. art.º 1.º do CIRS e art.º 1.º do CIRC).

A distinção entre a incidência real dos dois impostos é feita, por um lado, entre o tipo de pessoas singulares no caso do IRS e as pessoas colectivas no caso do IRC.

Por outro lado existem rendimentos, como é o caso dos rendimentos do trabalho dependente, que só as pessoas singulares podem obter (Esta matéria será também mais desenvolvida na análise dos dois impostos)

Um outro requisito para que se verifique a incidência real destes impostos é que os rendimentos sejam obtidos por pessoas com residência ou sede em Portugal ou, se não for o caso, que sejam auferidos em Portugal, isto é, cuja fonte geradora aqui esteja situada (vd. art.º 18.º, 1 do CIRS e art.º 4.º, 2 e 3 do CIRC).

- **Contribuição Autárquica**

A contribuição autárquica incide sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município, dividindo-se, de harmonia com a classificação dos prédios, em rústica e urbana (vd. art.º 1.º do CCA).

- **Extensão do conceito de incidência real**

As normas de incidência real dos impostos encontram-se, regra geral, inseridas no capítulo da incidência dos vários Códigos.

Porém, nem sempre estas normas se encontram confinadas a este capítulo. Com efeito, existem normas noutros capítulos dos Códigos, nomeadamente no capítulo da determinação da matéria colectável e da liquidação, que são consideradas normas de incidência.

Atentemos nos exemplos referidos no ponto anterior.

Encontramos aqui expressões como sejam, entre outras, “título oneroso”, “rendimento” e “valor tributável dos prédios”, cujo conteúdo é também determinado por outras tantas normas dispersas ao longo dos vários Códigos.

¹² Existem outros factos que integram esta incidência, cujo estudo será retomado e desenvolvido mais adiante no âmbito da análise do Código do IVA.

Nos exemplos que apresentámos verifica-se que, no caso do IVA o conceito de onerosidade ou de valor tributável está definido no capítulo III do respectivo Código (vd. art.º 16.º CIVA), no caso do IRS e do IRC o apuramento do rendimento tributável pressupõe um conjunto de operações também desenvolvidas nos capítulos da determinação do rendimento colectável e da liquidação (vs. Artigos 22.º e seguintes do CIRS e 15.º e seguintes do CIRC).

No caso da contribuição autárquica, o valor tributável é definido no art.º 7.º do respectivo Código.

Estas observações permitem tirar as seguintes conclusões:

- A de que as normas de incidência real se encontram dispersas ao longo dos Códigos, embora predominem no capítulo da incidência;
- A de que as normas que têm a ver com a quantificação da base do imposto devem também ser qualificadas como de incidência.

As normas de territorialidade

Este tipo de normas delimitam o espaço fiscal dentro do qual os factos tributários ficam sujeitos a tributação.

Nos exemplos que demos é feita referência, por exemplo, a residência ou sede e a território nacional. Trata-se de normas de territorialidade cujo conteúdo também se encontra definido na lei fiscal e que fazem igualmente parte da incidência real dos impostos (vd. art.º 1.º, 2, a) do CIVA, artigos 16.º e 18.º do CIRS e 4.º e 5.º do CIRC).

O lançamento e a liquidação dos impostos

Doutrina clássica

A doutrina clássica costumava distinguir o conceito de lançamento e de liquidação nos seguintes termos:

- O lançamento seria composto pelo conjunto das operações que levam ao apuramento da matéria colectável de um imposto;
- A liquidação traduzia-se no apuramento do montante do imposto a pagar através da aplicação da taxa à matéria colectável

Outros autores, que inserimos também na concepção clássica, atribuem ao conceito de **lançamento** um sentido amplo que se traduz num processo administrativo dirigido à identificação do sujeito passivo, ao cálculo da matéria colectável e ao apuramento da colecta do imposto ou liquidação.

Doutrina actual

Esta distinção é hoje considerada algo artificial e, em geral, a lei fiscal não prevê quaisquer critérios que permitam distinguir o lançamento e a liquidação de um imposto, em moldes de atribuir autonomia e relevância jurídica a cada uma destas figuras isoladamente.

É certo que as expressões lançamento e liquidação continuam a ser utilizadas e, muitas vezes, o termo liquidação ainda é entendido como a aplicação da taxa à matéria colectável.

Porém, ao contrário da doutrina clássica, tem-se hoje uma visão mais unitária da aplicação da norma ao facto tributário, mormente em todos os casos em que o contribuinte é chamado a um papel mais activo, atribuindo-lhe a lei um conjunto de obrigações acessórias, que vão desde os deveres de colaboração de natureza contabilística e declarativa, até ao apuramento e pagamento do imposto.

Isto acontece, nomeadamente, nos casos em que a lei fiscal prevê o sistema de autoliquidação do imposto, caso em que o papel da Administração se limita a controlar a verdade dos elementos declarados e a intervir quando constata qualquer infracção à lei tributária ¹³.

Autoliquidação

Como a própria expressão indica, a autoliquidação é a liquidação do imposto pelo próprio contribuinte que procede ao apuramento da matéria colectável, calcula o imposto a pagar e entrega-o nos cofres do Estado.

A autoliquidação pode ser **obrigatória** ou **facultativa**, consoante seja ou não imposta por lei.

Regra geral, a autoliquidação dos impostos concretiza-se através do preenchimento e entrega de uma declaração, estruturada para conter os elementos necessários à determinação da matéria colectável e ao apuramento do imposto a pagar.

Uma vez preenchida a declaração o contribuinte deve proceder à sua entrega aos serviços da Administração Fiscal e, em simultâneo, ao pagamento do imposto que ele próprio apurou.

Tomemos o exemplo do IVA que é um dos casos em que a autoliquidação é obrigatória.

Neste imposto é o contribuinte que preenche uma declaração cujos campos permitem evidenciar, entre outros dados, o volume de negócios sujeito a imposto correspondente a um determinado período de tributação, que pode ser mensal ou trimestral, o imposto liquidado correspondente e o imposto dedutível, bem como o imposto a pagar ¹⁴.

Esta declaração deve ser entregue em determinados prazos previstos na lei e, em simultâneo, o imposto calculado a favor do Estado.

¹³ Esta matéria será retomada no estudo do procedimento tributário.

¹⁴ No estudo do código do IVA retomaremos mais desenvolvidamente esta matéria.

Antes da autoliquidação a lei impõe todo um conjunto de obrigações acessórias aos contribuintes, como a obrigação de emitir facturas, de possuir facturas e outros documentos que lhe conferem o direito à dedução do imposto suportado nas suas compras, de organizar contabilidade e outros elementos de escrita, que faz com que toda a actividade de apuramento do imposto esteja a cargo do próprio contribuinte, sem qualquer intervenção da Administração.

- **Relevância jurídica da autoliquidação**

Tem-se discutido na doutrina se a autoliquidação tem ou não relevância jurídica, isto é, se se pode ou não considerar como uma verdadeira liquidação ou se, ao contrário, não passa de uma mera operação aritmética que só passa a constituir um acto jurídico se se concretizar o respectivo pagamento.

Parte da doutrina nega relevância jurídica à autoliquidação que configuraria apenas como operação preparatória tendente ao cumprimento da obrigação de pagar o imposto, sendo apenas este cumprimento (ou incumprimento) o único acto com autonomia e relevância.

Outros autores, ainda que na mesma linha de pensamento, consideram que a autoliquidação não tendo embora relevância jurídica só por si é validada pela Administração fiscal que, no exercício dos seus poderes de controle, verifica “a posteriori” o pontual cumprimento da obrigação, homologando deste modo o acto do contribuinte.

Todas estas concepções consideram que só com o acto tributário, praticado pela Administração, é que nasceria a obrigação do imposto. Este acto tanto podia ser expresso, como acontece com a liquidação feita pela Administração, como poderia ser tácito, na medida em que a Administração poderá actuar “a posteriori”, homologando a liquidação feita pelo próprio contribuinte.

Não deixando de reconhecer alguma validade às concepções apresentadas, considerando o sistema fiscal vigente no momento em que foram desenvolvidas, a verdade é que, tal como acontece em muitas áreas do direito fiscal, também aqui temos assistido a uma evolução significativa.

A doutrina mais moderna e actualizada considera a obrigação fiscal como uma obrigação que decorre directamente da lei, sempre que algum operador económico preenche os respectivos pressupostos. É o que se denomina uma obrigação “ex lege”, cujos efeitos se projectam imediatamente no mundo jurídico sem necessidade de ser praticado qualquer acto administrativo.

E são várias as situações que podem ilustrar este entendimento. Tomemos apenas alguns exemplos. Assim:

- **Código do IVA**

Quando um contribuinte, sujeito ao regime da autoliquidação, procede à entrega de uma declaração em que apurou a sua dívida tributária e não procede ao pagamento do imposto juntamente com a entrega dessa declaração (vd. art.º 26.º n.º 1, do CIVA), é imediatamente extraída uma certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal (vd. art.º 26.º, n.º 5, do CIVA).

Ora, nem sempre foi esta a consequência resultante do não pagamento do imposto autoliquidado.

Na verdade, antes da redacção dada ao art.º 87.º do CIVA, pelo art.º 1.º do D.Lei 100/95, quando o contribuinte não procedia à entrega do imposto, juntamente com a entrega da declaração, a Administração fiscal procedia à liquidação oficiosa desse mesmo imposto, utilizando os dados apresentados na declaração, e notificava o devedor para pagar, sob pena de posterior cobrança coerciva.

Este é, pois, um bom exemplo que vem demonstrar a evolução recentemente verificada no sentido de conferir relevância jurídica à autoliquidação.

- **Código do IRC**

Este Código prevê que o facto gerador do imposto se considera verificado no último dia do período de tributação (vd. art.º 8.º, n.º 7 do CIRC).

Tal significa que o nascimento da obrigação ocorre com o decurso do período temporal durante o qual foram praticados os factos sujeitos a tributação, isto é, a obtenção do rendimento, sem que se torne necessária a prática de qualquer acto tributário.

O art.º 101.º do mesmo Código determina que em caso de falta de entrega do imposto autoliquidado, até ao termo do respectivo prazo, começam a correr imediatamente juros compensatórios e procede-se desde logo à cobrança da dívida.

- **Código de Procedimento e de Processo Tributário**

Este Código veio permitir que os interessados possam impugnar a autoliquidação, a substituição tributária e o pagamento por conta (vd. artigos 131.º a 133.º) o que claramente demonstra que a eficácia da autoliquidação não depende de posterior verificação e confirmação pelos serviços da Administração fiscal.

E nem o facto de o mesmo Código condicionar a impugnação a uma reclamação prévia para o órgão periférico regional da administração tributária (o director distrital de finanças, no caso dos impostos Administrados pela DGCI), cujo objectivo é o de evitar a subida de litígios a tribunal sempre que os mesmos possam ser resolvidos em sede administrativa, vem alterar a relevância jurídica conferida à autoliquidação.

- **Lei Geral tributária**

São diversos os preceitos da LGT que podem ser invocados para ilustrar a relevância conferida à autoliquidação. Assim:

- Além de se prever que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário (vd. art.º 36.º 1), esta nova lei atribui expressamente competência ao sujeito passivo para proceder à avaliação directa da matéria tributável, nos casos de autoliquidação (vd. art.º 82.º, 1).
- Por outro lado, a mesma LGT prevê a impugnação directa dos actos de autoliquidação (vd. art.º 95.º 1 e 2, alínea a)). O que, observa-se, não é incompatível com o CPPT, em que, como vimos, a impugnação da autoliquidação deve ser precedida de reclamação para o director distrital de finanças.
- Prevê-se, ainda, a possibilidade de revisão da autoliquidação, a efectuar pela própria Administração, com base em erros nela praticados (vd. art.º 78.º números 1 e 2).

- **Os poderes de intervenção da Administração nos casos de autoliquidação**

Tudo o que acaba de referir-se não significa que a Administração tributária esteja excluída de intervir e exercer a sua acção fiscalizadora sobre as autoliquidações efectuadas pelos próprios contribuintes (vd. art.º 63.º da LGT).

Com efeito, aquela pode não só rectificar as declarações dos contribuintes em casos de erros de cálculo ou escrita (vd. art.º 79.º, 2, da LGT), como poderá proceder à avaliação indirecta da matéria tributável, sobrepondo-a à avaliação efectuada pelo próprio sujeito passivo, sempre que a sua contabilidade ou escrita não se encontrem organizadas de acordo com a legislação comercial ou fiscal (vd. art.º 75.º, da LGT).

Nestes casos haverá geralmente lugar a liquidações adicionais ao imposto apurado pelo próprio contribuinte, através de um acto tributário praticado pela Administração.

O que pode concluir-se com segurança é que o sistema fiscal actual deixou de exigir a prática de um acto tributário, ainda que de mera homologação, para legitimar e conferir relevância jurídica à autoliquidação, ao contrário do que defendia a doutrina clássica a que se fez referência.

A liquidação pela Administração

Ainda que a autoliquidação seja cada vez mais a solução preferida pelo legislador fiscal, desde as situações mais simples como seja, por exemplo, o simples acto de adquirir um selo fiscal e de o colar num documento, até aquelas de maior complexidade em que é necessário proceder a registos contabilísticos, preenchimento de declarações e apuramento da matéria colectável e do próprio imposto, como acontece nos casos do IVA e do IRC, encontramos também diversas situações em que a liquidação do imposto implica uma maior intervenção da Administração Fiscal.

Podemos distinguir três tipos de situações em que a liquidação é imputada à Administração:

- Quando, no âmbito do dever de controlar os casos de autoliquidação, se verificam situações em que há lugar a liquidações correctivas, geralmente associadas a erros e omissões declarativas;
- Quando é a própria lei fiscal que impõe ao contribuinte apenas um dever declarativo de fornecer os elementos à Administração, competindo-lhe a ela organizar um procedimento de liquidação, tendo em vista a determinação da matéria colectável e o apuramento do montante do imposto a pagar.
- Quando há lugar a liquidação adicional a liquidações anteriores, quer estas tenham sido autoliquidações, como se referiu, quer tenham sido liquidações efectuadas pela Administração.

Estas situações podem acontecer ou porque a Administração cometeu erros em liquidações anteriores ou porque são os próprios contribuintes que autodenunciam erros e omissões por eles praticados.

Deve esclarecer-se que esta distinção tem, sobretudo, efeitos metodológicos de apresentação da matéria na medida em que, do ponto de vista da contraposição entre autoliquidação e liquidação a cargo da Administração, estamos sempre, nestas situações, perante a prática de um acto tributário de liquidação levado a cabo pela Administração.

A arrumação que pode ser feita prende-se com a forma como é desencadeado o procedimento da liquidação.

Nalguns casos a instauração é feita por iniciativa da própria Administração tratando-se portanto de uma **instauração oficiosa**. Noutros casos o procedimento é instaurado por **iniciativa do contribuinte**, no cumprimento de deveres declarativos ou porque autodenuncia erros ou omissões por si praticados ¹⁵.

- **Liquidações a cargo da Administração Fiscal**

As liquidações adicionais

Nos diversos códigos do nosso sistema fiscal encontramos uma ou mais normas com a epígrafe “liquidação adicional” cuja formulação, com redacções adaptadas à estrutura de cada imposto, está geralmente associada à correcção de liquidações anteriores face às acções de controle levadas a cabo pela Administração com um dos seguintes fundamentos ¹⁶ :

Ou porque foram cometidos erros ou omissões por parte dos contribuintes ou dos próprios serviços;

Ou porque houve a detecção de novos elementos não considerados na liquidação a corrigir;

Ou porque houve lugar à aplicação de métodos indiciários ¹⁷.

As liquidações oficiosas

Nalguns casos a lei fiscal prevê que na ausência da autoliquidação seja a Administração a proceder à liquidação oficiosa do imposto. É o que se verifica, por exemplo, no caso do IVA em que os serviços devem proceder à liquidação do imposto se o contribuinte não apresentar a declaração de autoliquidação desse imposto (vd. art.º 83.º do CIVA) ¹⁸.

- **Liquidações feitas pela Administração com iniciativa do contribuinte ou de terceiros**

As liquidações ainda que a cargo da Administração podem ser desencadeadas pelos contribuintes, em duas situações principais.

Uma delas é quando a lei impõe um dever declarativo ao contribuinte para apresentar os elementos à Administração, procedendo esta à instauração do procedimento da liquidação onde apura a matéria colectável e efectua o cálculo do imposto.

É o que se verifica, por exemplo, no caso da sisa, em que o adquirente de um bem imóvel se dirige aos serviços da Administração fiscal fornecendo os elementos para efeitos da liquidação (vd. artigos 47.º a 49.º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações).

¹⁵ O procedimento da liquidação será desenvolvido mais adiante na unidade temática dedicada ao procedimento e ao processo fiscal ou tributário.

¹⁶ Vd., entre outros, artigos 89.º do CIRS, 91.º do CIRC e 82.º do CIVA.

¹⁷ Podem ainda encontrar-se outros fundamentos de maior especificidade cuja análise não cabe nesta unidade temática. A matéria da aplicação dos métodos indiciários será estudada no procedimento tributário.

¹⁸ Observa-se que, neste caso, a liquidação oficiosa tem natureza provisória, uma vez que a mesma ficará sem efeito se for apresentada a declaração até determinado limite temporal (vd. art.º 83.º 4 CIVA).

Noutras situações a liquidação é também desencadeada pelo próprio contribuinte quando este autodenuncia erros por si praticados em declarações anteriores ou mesmo quando dá conta de factos sujeitos a imposto que não foram atempadamente declarados¹⁹.

Existe ainda outra situação em que a Administração deve proceder à liquidação do imposto sempre que um terceiro denunciar infracções às leis fiscais que impliquem também a existência de imposto em falta (vd. art.º 60.º, n.º 2, do RGIT).

- **Os requisitos da liquidação**

A notificação

A liquidação é, em muitos casos, um acto receptício. Isto significa que a mesma só produz os seus efeitos depois de dada a conhecer ao seu destinatário através da notificação (vd. art.º 36.º, n.º 1, do CPPT)²⁰.

As notificações devem conter determinados elementos, a saber, os dados referente ao imposto liquidado, quem foi o autor da liquidação, a fundamentação e os meios de defesa do contribuinte para reagir contra o acto notificado (vd. art.º 36.º, n.º 2, do CPPT).

Quanto à forma como devem ser feitas as notificações há a salientar:

- Por carta registada com aviso de recepção quando altera a situação tributária do contribuinte (vd. art.º 38.º, n.º 1, do CPPT). Isto acontece, por exemplo, nas liquidações adicionais por iniciativa da Administração fiscal em que o contribuinte desconhece as razões dessa liquidação;
- Por carta registada nos casos não abrangidos na situação anterior, isto é, quando a liquidação é feita pela Administração mas foi de iniciativa do contribuinte (vd. art.º 38.º, n.º 2, do CPPT);
- Quando se tratar de liquidações efectuadas nos prazos previstos nos Códigos Fiscais não há lugar a notificação, embora a Administração deva enviar os dados da liquidação por simples aviso postal (vd. art.º 38.º, n.º 4, do CPPT).

As notificações feitas através dos Serviços Postais (CTT), nas duas primeiras situações acima referidas, só se consideram efectuadas nos seguintes termos:

- Quando feitas por carta registada com aviso de recepção, na data em que o aviso for assinado pelo destinatário (vd. art.º 39.º, n.º 3, do CPPT);
- Quando feita por carta registada, no terceiro dia posterior ao do registo (vd. art.º 39.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT)²¹.

¹⁹ Os artigos 29.º e seguintes do Regime Geral das Infrações Tributárias prevêm um incentivo à autodenúncia, relativamente a omissões praticadas ou a ausências de declaração, que se traduz na redução das penalidades aplicáveis a estas infracções.

²⁰ Os casos em que deve haver lugar a notificação estão previstos nos Códigos Fiscais (vd., por exemplo, artigo 27.º 1 e 74.º do CIVA, art.º 104.º do CIRS e art.º 102.º do CIRC).

²¹ A matéria das notificações, para situações mais específicas, está regulada nos artigos 40.º e seguintes do CPPT.

A fundamentação

O acto da liquidação deve ser fundamentado, isto é, deve conter os factos sujeitos a tributação e as normas que lhe serviram de enquadramento (vd. art.º 77.º LGT).

O grau de fundamentação varia em função do tipo de liquidação e da sua complexidade. Deve ser mais sumária quando se trata de liquidações feitas com base em elementos declarados pelo próprio contribuinte e deve ser mais completa quando resulta de factos apurados pela Administração ou quando tenha na base a utilização de métodos indirectos.

Quando a notificação não contiver a fundamentação da liquidação o contribuinte pode requerer que esta lhe seja dada a conhecer. Neste caso, o prazo para reclamar ou impugnar só se contam a partir da resposta da Administração (vd. art.º 37.º, do CPPT).

Refira-se, finalmente, que a ausência de fundamentação é considerada uma ilegalidade que pode levar à anulação do acto pelo Tribunal.

A caducidade do direito à liquidação

A Administração tem um determinado prazo para proceder à liquidação dos impostos, sob pena de já não o poder fazer. É o que se designa por prazo de caducidade.

O direito de liquidar os impostos caduca se a liquidação não for feita e notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos (vd. art.º 45.º, n.º 1, da LGT).

Este prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos como, por exemplo, no IRS e IRC, a partir do termo do ano em que se verificou o facto sujeito a imposto, e nos impostos de obrigação única como, por exemplo, no caso da sisa, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (vd. art.º 45.º 2 LGT).

O novo prazo de caducidade aplica-se apenas aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998 (vd. art.º 5.º, n.º 6, do D.Lei 398/98, de 17.2 que aprovou a LGT). Quanto aos factos ocorridos antes daquela data aplica-se o prazo de 5 anos previsto no art.º 33.º do CPT.

Há ainda a ter em conta que a caducidade se suspende em determinadas situações, nomeadamente quando se inicia uma inspecção externa ao contribuinte. O prazo máximo de suspensão é de 6 meses mesmo que a inspecção se prolongue para lá desse limite (vd. art.º 46.º, n.º 1, da LGT).

Juros compensatórios

Os juros compensatórios são devidos quando, por facto imputável ao contribuinte, houver retardamento de uma liquidação.

Esta situação verifica-se, por exemplo, quando a lei determinar um certo prazo para apresentação de uma declaração que não é cumprido pelo contribuinte.

Se a liquidação dependia dessa declaração verifica-se consequentemente o seu retardamento por facto imputável ao contribuinte. Logo haverá lugar à liquidação de juros compensatórios (vd. art.º 35.º 1 LGT).

Estes juros contam-se desde o termo do prazo para a apresentação da declaração até à data em que a falta for suprida, que tanto pode ser a entrega da declaração como o levantamento do auto de notícia por parte da Administração (vd. art.º 35.º, 2 a 4 LGT).

A lei prevê limites para a contagem dos juros compensatórios. Assim, se o retardamento da liquidação resultar de um erro que seja evidenciado numa declaração, estes juros são contados pelo prazo máximo de 180 dias. Se a falta for apurada em acção de fiscalização, os juros são contados até 90 dias posteriores à conclusão dessa acção (vd. art.º 35.º 7 LGT).

A cobrança dos impostos ²²

Os impostos podem ser pagos voluntariamente ou, não sendo o caso, através da via coerciva no processo de execução fiscal.

Pagamento voluntário

O pagamento é voluntário quando feitos nos termos e prazos previstos nos Códigos, variando de imposto para imposto²³.

Nos casos em que não esteja previsto qualquer prazo, aplica-se supletivamente o art.º 85.º, n.º 2, do CPPT, que prevê 30 dias após a notificação para pagar.

Mesmo já depois de decorrido o prazo para pagamento voluntário e antes da extracção da certidão de dívida podem fazer-se pagamentos por conta, caso tenha sido deduzida reclamação graciosa ou impugnação judicial, em relação à parte da dívida que não tiver sido reclamada ou impugnada (vd. art.º 86.º, 4 a 6, do CPPT).

Em determinados casos previstos nas leis tributárias pode requerer-se o pagamento em prestações (vd., por exemplo, artigos 29.º e seguintes do D.Lei 492/88, de 30.12, relativo ao IRS e IRC). Esta possibilidade é afastada relativamente a impostos retidos na fonte (Exemplo: IRS retido pela entidade patronal aos seus trabalhadores), a impostos legalmente repercutidos a terceiros (Exemplo: IVA repercutido pelo sujeito passivo ao seu cliente) e a impostos cujo pagamento seja condição da transmissão do bem (Exemplo: sisa devida pela transmissão onerosa de imóveis (em relação à matéria do pagamento em prestações vd. art.º 42.º LGT).

A **dação em pagamento** é também uma das formas de cumprimento voluntário das dívidas fiscais, antes da instauração do processo de execução fiscal, no âmbito de acordos de recuperação de dívidas ao Estado, embora subordinada à condição de aceitação dos bens apresentados pelo devedor para esse efeito (vd. art.º 87.º, do CPPT).

²² A cobrança e o pagamento significam a mesma realidade isto é, o cumprimento da prestação do imposto. Em geral utiliza-se a expressão “pagamento” quando se atende à perspectiva do contribuinte e utiliza-se a expressão “cobrança” vista a mesma realidade do lado da Administração.

²³ Vd., por exemplo, artigos 26.º e seguintes do CIVA; artigos 97.º e seguintes do CIRS e artigos 96.º e seguintes do CIRC.

Terminado o prazo de pagamento voluntário sem que a dívida tenha sido paga, os serviços competentes da administração tributária deverão extrair certidão de dívida para, de seguida, proceder à instauração do processo de execução fiscal^{24 25}.

Meios e locais de pagamento

Quanto aos meios de pagamento pode utilizar-se a moeda corrente, o cheque, o vale postal, a transferência bancária, ou outros meios autorizados na lei (vd. art.º 40.º da LGT).

O pagamento pode ser feitos nas Tesourarias da Fazenda Pública, nas Caixas do Tesouro (Por exemplo, nos Serviços do IVA, quanto ao IVA autoliquidado), através do sistema bancário, através do sistema multibanco e nos CTT (vd. art.º 15.º do D.Lei 191/99, de 5.6 e art.º 4.º do D.Lei 229/95, de 11.9)²⁶.

O Documento único de cobrança (DUC)

O documento único de cobrança (DUC) é o título que exprime a obrigação pecuniária decorrente da relação entre o Estado e o devedor do imposto (vd. art.º 11.º, 1 do D.Lei 191/99, de 5.6, que aprovou o Regime da Tesouraria do Estado).

Este documento foi criado tendo em vista uniformizar os procedimentos de cobrança e o alargamento da respectiva rede, prevendo-se a substituição gradual pelo DUC dos documentos de cobrança que ainda não obedecem aos seus requisitos (vd. art.º 47.º do D.Lei 191/99 e Portarias 1411/95, de 24.11, e 79/97, de 3.2).

O DUC deve conter um conjunto de elementos a saber, identificação do serviço emissor, o período a que respeita, número, identificação do devedor, tipo de receita e respectivo montante, bem como a data limite de pagamento.

Nos casos de autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta o DUC é preenchido pelo devedor. Refira-se que as declarações em vigor utilizadas para estes pagamentos continuam a ser utilizadas até que sejam totalmente adaptadas à estrutura do DUC.

No acto do pagamento a entidade cobradora deve dar quitação no próprio DUC, através de validação informática ou por aposição de um selo de validação (vd. art.º 18.º do D.Lei 191/99). O documento de quitação deve ser guardado pelo devedor durante o prazo de prescrição da dívida.

São considerados nulos os pagamentos que não permitam a cobrança da receita devido a vícios que afectem o meio de pagamento utilizado.

Neste caso o devedor fica em mora desde a data limite prevista para o pagamento.

Se for utilizado cheque que não seja pago pela instituição bancária por falta de provisão ou por falta dos requisitos formais, além da mora o devedor fica sujeito às penas do crime de burla e às restrições do uso de cheques (vd. art.º 19.º do D.Lei 191/99 e D.Lei 454/91, de 28.12).

²⁴ Vd. por exemplo, art.º 27.º 2 do CIVA, art.º 108.º CIRS.

²⁵ O Processo de execução fiscal será objecto de análise em unidade temática subsequente.

²⁶ O pagamento através do sistema bancário, dos CTT e de outras entidades autorizadas, é feito no âmbito de protocolos celebrados entre a Direcção Geral do Tesouro e essas entidades (vd. art.º 8.º do D.Lei 191/99, de 5 de Junho).

Atraso no pagamento. Juros de mora.

O não pagamento voluntário das dívidas tributárias nos prazos legalmente fixados determina a mora do devedor e a consequente liquidação dos respectivos juros (vd. art.º 44.º 1 da LGT), sem prejuízo da emissão da certidão de dívida ou de relaxe para cobrança coerciva.

O prazo máximo de contagem de juros de mora é de três anos, salvo quando a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros são contados até ao termo do pagamento, com o limite de 5 anos (vd. art.º 44.º 2 LGT) (sobre o regime dos juros de mora vd. D. Lei n.º 73/99, de 16 de Março).

Indisponibilidade dos créditos fiscais

As dívidas tributárias são indisponíveis, o que significa que a Administração fiscal não pode conceder perdões nem moratórias, salvo nos casos previstos na lei (vd. art.º 85.º 3 CPPT e art.º 36.º 3 LGT).

Prescrição da dívida tributária

As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos (vd. art.º 48.º 1 LGT).

Ao contrário do prazo de caducidade, que é o limite temporal para que a Administração Fiscal liquide os seus créditos tributários, a prescrição é uma figura jurídica que estabelece o prazo para a cobrança dos referidos créditos.

O prazo de prescrição conta-se a partir do final do ano em que se verificou o facto tributário, no caso dos impostos periódicos, e a partir da data em que o facto ocorreu, no caso dos impostos de obrigação única.

Juros indemnizatórios a favor do contribuinte

Em nome do princípio da equidade, o Estado deve também pagar juros a favor do contribuinte, designados por juros indemnizatórios, sempre que por erro dos serviços sejam feitos pagamentos indevidos, bem como nos casos em que o Estado não devolver atempadamente os montantes tributários de que é devedor (vd. art.º 43.º LGT e 61.º CPPT).

O erro imputável aos serviços determina-se na reclamação graciosa ou na impugnação judicial, devendo o contribuinte formular pedido nesse sentido (vd. art.º 43.º 1 LGT).

São também devidos juros indemnizatórios (vd. art.º 43.º 3 LGT):

- Se não for cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos;
- Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração a partir do 30.º dia após a decisão;
- Quando o contribuinte pedir a revisão do acto tributário e esta demorar mais de 1 ano após o pedido.
- A taxa dos juros indemnizatórios é igual à dos juros compensatórios a favor do Estado (vd. art.º 43.º LGT).

Resumo

1. Conceito de imposto

Prestação patrimonial, definitiva, unilateral, estabelecida por lei a favor de entes públicos para satisfação dos seus fins e sem carácter de sanção.

2. O imposto e as figuras afins

- Os impostos e as taxas;
- Os impostos e as contribuições especiais;
- Os impostos e as contribuições para a segurança social.

3. Classificação dos impostos

- Impostos .Estaduais e não estaduais
 - O poder tributário das Regiões Autónomas
 - O poder tributário das autarquias locais
- Impostos. Directos e indirectos
 - Critérios de classificação;
 - Importância prática da classificação.
- Impostos periódicos e de obrigação única
- Imposto proporcionais, progressivos e regressivos
- Impostos gerais e impostos especiais
- Impostos ordinários e extraordinários
- Imposto sobre o património, o rendimento e a despesa

4. Fases do imposto

A incidência

- A incidência pessoal. É o conjunto de normas que determinam o sujeito passivo da relação do imposto.
- O sujeito passivo pode também assumir a designação de contribuinte e de devedor do imposto.

- O lado passivo da relação tributária pode ainda apresentar os substitutos e os responsáveis tributários.
- Incidência real. São os factos geradores do imposto, como seja, por exemplo, a obtenção de um rendimento, a aquisição de um imóvel, entre outros.

O lançamento e a liquidação do imposto

O lançamento e a liquidação correspondiam na doutrina clássica, já em desuso, respectivamente, à fase do apuramento da matéria colectável e à fase de aplicação da taxa para determinar o imposto a pagar.

Tipos de liquidação. Doutrina actual

- A autoliquidação
- A liquidação pela Administração

A autoliquidação

Liquidação pelo próprio contribuinte que apura a matéria colectável, calcula o montante a pagar e entrega-o nos cofres do Estado.

Neste caso, a intervenção da Administração traduz-se no seu controlo, “a posteriori”, podendo corrigir os elementos considerados nesta forma de liquidação, através da prática de um acto de liquidação adicional.

A liquidação pela Administração fiscal

- Liquidações adicionais
- Liquidações oficiosas
- Liquidações desencadeadas por declaração dos contribuintes

Os requisitos da liquidação

- A notificação
- A fundamentação
- Caducidade do direito à liquidação
- retardamento da liquidação. Juros compensatórios

A cobrança

- Pagamento voluntário;
- Meios e locais de pagamento;
- Documento único de cobrança;
- Juros de mora;
- Indisponibilidade dos créditos fiscais;
- Prescrição da dívida tributária;
- Cobrança indevida. Juros indemnizatórios.

Questões e Exercícios

1. O que é o imposto ?
2. Qual é a diferença entre o imposto e a taxa ?
3. Quais são os critérios que podem invocar-se para a classificação dos impostos ?
4. Quem são os sujeitos passivos dos impostos ?
5. Há sempre coincidência entre o sujeito passivo da relação tributária e o que paga efectivamente o imposto ?
6. O que é a substituição tributária ?
7. Os sujeitos passivos têm como única obrigação o pagamento do imposto ?
8. O que é a responsabilidade tributária ?
9. Qual é a natureza da responsabilidade tributária ?
10. O que é a autoliquidação dos impostos ?
11. Em que casos a liquidação é feita pela Administração ?
12. Quais os requisitos a que deve obedecer uma liquidação ?
13. O que é a caducidade e a prescrição dos impostos ?
14. O que são e quando são devidos os juros compensatórios ?
15. O que são juros de mora ?

Resoluções

1. O imposto é uma prestação patrimonial, definitiva e unilateral, estabelecida por lei, a favor de entes públicos e para satisfação dos seus fins, sem natureza de sanção.
2. Enquanto os impostos não determinam qualquer vantagem ou contrapartida directa para quem paga, as taxas pressupõem a obtenção de uma contraprestação que se pode traduzir num serviço, na concessão de uma autorização ou de qualquer outra vantagem directa.
3. Os impostos podem ser classificados em função do seu sujeito activo, em função da forma directa ou indirecta como se manifesta a capacidade contributiva, em função da sua periodicidade, em função do tipo de taxas, em função da sua abrangência, em função do seu carácter temporal, em função da base sobre que incidem.

4. A expressão sujeito passivo é a fórmula mais generalizada para indicar a incidência pessoal dos impostos.

No entanto, as leis e a doutrina tributária utilizam também as expressões contribuinte e devedor do imposto em sentido equivalente.

5. Não, é frequente a lei atribuir a qualidade de sujeito passivo a uma determinada pessoa e impor a obrigação de suportar efectivamente o imposto a outra pessoa.

É o que se passa, por exemplo, com os impostos retidos na fonte.

6. A substituição tributária é exactamente o que acontece nos impostos de retenção na fonte.

O sujeito passivo ou substituto é a entidade pagadora dos rendimentos na medida em que retenha o imposto correspondente. O substituído suporta o imposto, que é descontado nos seus rendimentos.

7. Não, além do pagamento, os sujeitos passivos têm outras obrigações de natureza acessória, como seja a organização da escrita ou contabilidade e obrigações declarativas.

8. A responsabilidade tributária é de natureza civil e consiste em determinadas pessoas serem chamadas a responder pelo pagamento dos impostos se o devedor originário o não fizer e se não tiver meios para pagar.

9. A responsabilidade tributária é, regra geral, subsidiária. Isto é, o responsável só é chamado a pagar se o devedor originário não tiver bens.

Porém, havendo mais do que um responsável, a responsabilidade entre eles é solidária, isto é, o Estado pode exigir a dívida de qualquer deles.

10. A autoliquidação é a liquidação do imposto pelo próprio contribuinte.

Uma vez que o contribuinte proceda á entrega do imposto autoliquidado a obrigação fica cumprida, embora a administração fiscal a possa corrigir posteriormente, se verificar que o montante pago ficou àquem do que era devido.

11. Além da liquidação correctiva às autoliquidações e a outras liquidações anteriores, a Administração liquida os impostos em que a lei impõe a apresentação prévia de uma declaração de rendimentos ou de valores por parte do contribuinte ou de terceiro, bem como nos casos das liquidações oficiosas.

12. A liquidação deve ser dada a conhecer ao destinatário, através da notificação, e deve ser fundamentada.

13. A caducidade é a extinção do direito de liquidar o imposto, o que acontece passado um determinado prazo previsto na lei. O prazo geral de caducidade é de 4 anos.

A prescrição é a extinção do direito de cobrar a dívida tributária caso o devedor a não pague voluntariamente nos prazos legais. O prazo geral de prescrição é de 8 anos.

14. Os juros compensatórios têm por função indemnizar o credor tributário quando haja retardamento da liquidação do imposto por motivos imputáveis ao contribuinte..

Os juros compensatórios são devidos desde o termo do prazo para cumprir uma obrigação de cujo cumprimento dependa o conhecimento dos dados para a liquidação, até à data em que a falta for suprida.

Em determinados casos a lei impõe limites para a contagem de juros compensatórios. É o que acontece se os erros forem evidenciados nas declarações, em que só podem ser contados 180 dias destes juros, é o caso de faltas apuradas em acções de fiscalização, em que o limite são 90 dias.

15. Os juros de mora visam ressarcir o credor, quando haja atraso na cobrança de dívidas já liquidadas. O limite para a sua contagem é de 3 anos, salvo quando a dívida esteja a ser paga em prestações, em que esse limite é de 5 anos.

III. IRS - IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Saber a estrutura do Código do IRS e do Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- Saber enquadrar as situações sujeitas a imposto;
- Saber proceder à retenção na fonte;
- Saber a estrutura de apuramento e liquidação do imposto;
- Saber preencher os impressos e declarações do imposto.

Temas

1. Estrutura e Regras Gerais;
2. Incidência do IRS;
3. O Trabalho por conta de Outrem;
4. Os Pagamentos por conta;
5. Retenção na Fonte;
6. Não Residentes;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. ESTRUTURA E REGRAS GERAIS

O IRS é um imposto estadual, directo e progressivo, incidente sobre o rendimento obtido pelas pessoas singulares, ou físicas, num período anual, correspondente ao ano civil.

Ainda que no âmbito deste curso a matéria relativa a este imposto se centre nos aspectos do IRS relevantes para a vida das empresas, importa que, previamente ao seu estudo mais detalhado, se retenha uma ideia geral da forma como este imposto se encontra estruturado e de como funcionam as regras essenciais de apuramento da matéria colectável e do imposto devido a final pelos respectivos sujeitos passivos.

Sem prejuízo das regras de **tributação liberatória** e de **tributação autónoma** de determinados rendimentos, adiante referidas, o apuramento do imposto devido em cada ano é calculado pelos serviços da administração fiscal, em regra com base nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos.²⁷

Não se trata, porém, de uma operação única ou mesmo da consideração, à partida, de um rendimento único resultante do somatório de todos os rendimentos englobados pelos sujeitos passivos.

De facto, a determinação do rendimento único sobre que irão recair as taxas de tributação, passa por diversas fases prévias, cada uma delas sujeita a regras específicas:

- **A evidenciação dos rendimentos ilíquidos** sujeitos a imposto no âmbito de cada uma das categorias em que se encontram agrupados, seguida do apuramento do correspondente **rendimento líquido** por abatimento das respectivas **deduções específicas**;
- **O apuramento do rendimento líquido total (ou global)**, correspondente ao somatório dos rendimentos líquidos das diversas categorias englobados pelos sujeitos passivos. A partir desta fase o apuramento do imposto deixa de ser cedular (por cédulas ou categorias específicas de rendimentos) passando a efectuar-se sobre um rendimento único;
- **A determinação do rendimento colectável**, por dedução ao rendimento líquido total, de **abatimentos legais** (encargos com pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado) e de **benefícios fiscais** que se concretizem por essa forma e, se for o caso, de **perdas reportadas** de anos anteriores;
- **A determinação da matéria colectável**, pela dedução ao rendimento colectável de **benefícios fiscais** que operem por essa forma, depois de, se for o caso, lhe serem acrescidos os rendimentos isentos cujo valor deva relevar para efeitos de determinação das taxas aplicáveis aos restantes.

²⁷ O artigo 75º da Lei Geral Tributária consagra o princípio da verdade declarativa, estabelecendo a presunção de que se consideram verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes. Esta presunção não se verifica apenas nos casos em que se revelem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que as declarações não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Determinada a matéria colectável, há ainda que aplicar o **quociente conjugal** - divisão da matéria colectável por 2 - se os rendimentos respeitarem a sujeitos passivos casados ou a sujeitos passivos unidos de facto que tenham optado por tributação conjunta dos respectivos rendimentos.

À matéria colectável, aplicam-se as taxas correspondentes. No caso de sujeitos passivos casados ou de unidos de facto, a que tenha sido aplicado o quociente conjugal, as taxas a aplicar são as que correspondam ao valor obtido naquela divisão.

O montante obtido pela aplicação das taxas à matéria colectável constitui a **colecta** que, no caso de ter havido aplicação do quociente conjugal, é o produto por 2 do resultado obtido.

Mas **a colecta não é, ainda, o montante de imposto devido**. À colecta são efectuadas deduções, determinadas por diversos factores de que se destacam a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos e do tipo dos rendimentos englobados.

Assim, à colecta do IRS deduzem-se, nalguns casos dentro de determinados limites:

- As deduções personalizantes;²⁸
- Crédito fiscal por dupla tributação económica de lucro distribuídos;
- Crédito fiscal por dupla tributação internacional;
- As despesas de saúde;
- As despesas de educação e formação;
- Encargos com lares de terceira idade;
- Encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis;
- Encargos relativos a prémios de seguros;
- Despesas com aconselhamento jurídico e patrocínio judiciário;
- Benefícios fiscais, que operem por esta forma.

Ao **imposto devido**, depois de efectuadas as deduções, são deduzidos os **pagamentos antecipados** (retenção na fonte e pagamentos por conta), determinando-se, finalmente, o **IRS a recuperar ou a pagar**, consoante aqueles pagamentos antecipados excedam ou não o imposto devido.

²⁸ Valores atribuídos anualmente por cada sujeito passivo e seus descendentes bem como, em certos casos, ascendentes. Esse valores beneficiam de majorações específicas, no caso de deficientes.

Tributação Liberatória e Tributação Autónoma²⁹

A par da tributação por englobamento de rendimentos referida no ponto anterior, estão sujeitos a tributação liberatória, **por retenção na fonte a título definitivo**:

- alguns rendimentos da **categoria E (capitais)**. Porém, estes rendimentos podem ser englobados para tributação conjunta com outros rendimentos por opção expressa dos sujeitos passivos. No entanto, **quando auferidos no âmbito de actividades empresariais e profissionais, estes rendimentos integram a categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) caso em que a retenção não tem natureza liberatória** sendo, por conseguinte, os respectivos rendimentos considerados como proveitos para determinação do rendimento da empresa (artº 71º, nºs 1 e 6³⁰ e D.Lei nº 42/91, de 22.1. artº 11º;

Exemplo:

“A” é um empresário individual que dispõe de duas constas de depósito no Banco “X”: a sua conta pessoal e a conta do seu estabelecimento comercial. Aos rendimentos produzidos por essas contas bancárias (juros), o Banco “X” efectua a retenção na fonte pela taxa de 20%.

A retenção sobre o rendimento da conta pessoal “A” tem natureza liberatória, significando isto que o senhor “A” apenas mencionará na sua declaração esses rendimentos se assim o entender. O imposto devido ficou logo pago através da retenção;

A retenção sobre o rendimento da conta do seu estabelecimento comercial efectua-se pela mesma taxa mas esse rendimento tem de ser sempre considerado no apuramento do rendimento da empresa. Neste caso, no apuramento do imposto devido a final, o senhor “A” irá deduzir à colecta o montante que lhe foi retido na fonte.

- Os **prémios de quaisquer lotarias, rifas e apostas mútuas, totoloto, jogos do loto e bingo e, em geral, os atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos (Categoria G – Incrementos patrimoniais)**. Sem possibilidade de opção por englobamento, a tributação destes rendimentos efectua-se logo por retenção na fonte, pela taxa liberatória de 25% ou de 35%, consoante for o caso (CIRS, artº 71º, nº2, als.b) e f).

²⁹ Uma distinção essencial entre estas duas modalidades de tributação consiste no facto de nas tributações liberatórias não haver obrigatoriedade de entrega de declaração relativa aos rendimentos a elas sujeitos e nas tributações autónomas subsistir essa obrigação.

³⁰ O Código do IRS passará a designar-se por CIRS, sendo-lhe reportados os artigos sem indicação a qualquer outro diploma.

Por outro lado, são passíveis de tributação autónoma, isto é de forma individualizada e autonomizada em relação a outros rendimentos do sujeito passivo:

- Os rendimentos directamente provenientes da actividade desportiva – categorias A e B, por opção dos respectivos sujeitos passivos (DL n.º 442-A/88, de 30.11, art.º 3.º-A);
- As **gratificações não atribuídas pela entidade patronal** – categoria A, que são tributadas autonomamente à taxa de 10% (art.º 72.º, n.º2).
- Reembolso, total ou parcial, de PPRs, em que a tributação recai, autonomamente, sobre um quinto do rendimento, à taxa de 20% (EBF, art.º 21.º, n.º4).

A anualidade

O IRS é devido com referência aos rendimentos obtidos pelos respectivos titulares no decurso de cada ano fiscal, coincidente com o ano civil (art.ºs 1.º e 143.º), sem prejuízo das situações referidas nos pontos seguintes.

Rendimentos de anos anteriores

Quando se trate de rendimentos do trabalho dependente (Categoria A) ou de pensões (Categoria H) produzidos em anos anteriores àquele em que forem pagos ou colocados à disposição dos seus titulares podem, por opção destes, ser o seu montante dividido pelo número de anos ou fracção a que respeitem, com o máximo de quatro. Neste caso a taxa aplicável à globalidade dos rendimentos é a que corresponder ao somatório daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano (vd. art.º 74.º).

Rendimentos litigiosos

Nos casos em haja **litígio judicial sobre a titularidade ou o valor dos rendimentos**, a obrigatoriedade do respectivo englobamento nas declarações anuais dos sujeitos passivos só ocorre depois de a respectiva sentença se tornar definitiva³¹. Neste caso, o englobamento opera-se na declaração de rendimentos do ano em que tal facto ocorra (art.º 62.º).

Rendimentos e encargos em moeda sem curso legal em Portugal

Sempre que sejam auferidos **rendimentos, ou suportados encargos, expressos em moeda sem curso legal em Portugal**, deverão os mesmos ser convertidos em escudos, de acordo com as seguintes regras (art.º 23.º):

- Tratando-se de rendimentos transferidos para o estrangeiro, aplica-se o câmbio de venda na data da efectiva transferência ou, se for o caso, da data da retenção na fonte;

³¹ A sentença torna-se definitiva, ou “transita em julgado” quando já não pode ser objecto de recurso para um tribunal superior, designadamente por decurso do prazo em que tal seria possível.

- No caso de rendimentos provenientes do estrangeiro, aplica-se o câmbio de compra na data do pagamento ou da colocação à disposição do sujeito passivo em Portugal;
- Tratando-se de rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro, que não sejam transferidos para Portugal até ao fim do ano, aplica-se o câmbio de compra da data em que os mesmos forem pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo;
- Tratando-se de encargos, aplica-se o câmbio de venda à data da efectiva transferência;
- Finalmente, se não for possível a comprovação do câmbio em qualquer das datas referidas, aplica-se o câmbio de 31 de Dezembro do ano a que respeitam os rendimentos ou os encargos. Se não houver câmbio nessas datas, aplicar-se-á o da última cotação que lhes seja anterior.

Porém, quando a determinação do rendimento colectável for efectuada com base na contabilidade, deverá observar-se, nesta matéria, as regras legais aplicáveis, designadamente o critério de valorimetria fixado nos pontos 5.1 e 5.2 do capítulo 5º do Plano Oficial de Contabilidade³², segundo qual as operações de moeda estrangeira são reportadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade.

Rendimentos em espécie

Quando se trate de rendimentos em espécie, devem os mesmos ser convertidos em escudos, efectuando-se a respectiva conversão por recurso aos seguintes elementos, de aplicação sucessiva (artº 24º):

- Preço tabelado oficialmente;
- Cotação oficial de compra;
- Cotação de compra na bolsa de mercadorias de Lisboa, quanto a géneros. No caso de esta cotação não existir, deverão utilizar-se os elementos constantes da estiva camarária, considerando-se o preço médio respectivo ou o do último ano que se encontre determinado;
- Preço dos bens ou serviços homólogos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística;
- Valor de mercado, em condições concorrenciais.

O Código do IRS contém, ainda, regras relativas à determinação do valor de **uso de habitação**, de **empréstimos sem juros, ou com juros a taxa reduzida**, e de **planos de opções** sobre valores mobiliários concedidos pelas entidades patronais aos seus empregados, nos termos que se assinalam na parte deste texto relativa aos rendimentos do trabalho dependente.

³² Aprovado pelo Dec.Lei nº 410/89, de 21 de Novembro.

O Englobamento de Rendimentos

Os rendimentos auferidos em cada ano pelos sujeitos passivos e, se for o caso, pelos membros do seu agregado familiar, devem ser mencionados nas respectivas declarações de rendimentos, salvo se se tratar de rendimentos sujeitos a tributação liberatória ³³ e não se pretenda exercer a opção pelo seu englobamento.

O IRS e as empresas

As empresas e profissionais individuais são sujeitos a IRS pela Categoria B, cujos rendimentos, salvaguardadas algumas especificidades, são apurados de acordo com as regras do Código do IRC. Esta matéria será objecto de mais detalhado estudo no ponto 3. deste capítulo.

Para além deste aspecto, refere-se que sobre as empresas, individuais e colectivas, com residência, sede ou direcção efectiva em território português, recaem obrigações relacionadas com o IRS, no âmbito da **substituição tributária** (retenção na fonte).

Assim, as pessoas singulares, agindo no quadro de uma actividade empresarial ou profissional, e as pessoas colectivas e entidades equiparadas, que paguem ou coloquem à disposição rendimentos sujeitos a IRS, estão obrigadas a efectuar a retenção na fonte sobre esses rendimentos, nos termos referidos no ponto **5. Retenção na fonte**.

Essa obrigação determina, também para as empresas a sujeição a um conjunto de obrigações de natureza contabilística e declarativa, conexas com a obrigação de retenção, a que se fará detalhada referência na parte relativa a essa matéria no ponto acima referido.

Nesta medida se abordarão aspectos relativos à caracterização dos rendimentos do trabalho dependente que devem ser do conhecimento das empresas empregadoras obrigadas a, sobre eles, efectuar retenção a título de IRS devido pelos trabalhadores. Abordar-se-ão, também, as regras relativas aos rendimentos de capitais e prediais que, obtidos por empresas individuais, integram a categoria B. Deixar-se-á, assim, de lado os rendimentos qualificados de pensões – Cat. H - e os incrementos patrimoniais – Cat-G, que pouco ou nada terão a ver com a vida das empresas, bem como, em geral, todas os aspectos normativos que têm a ver apenas com os sujeitos passivos titulares de rendimentos sujeitos a este imposto.

³³ Salvo dividendos auferidos por residentes em território nacional, que são sempre englobados para efeito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

2. INCIDÊNCIA DO IRS

Feita esta referência, necessariamente esquemática, a alguns aspectos gerais do regime do IRS que importa reter para compreensão das obrigações que incumbem às empresas na área deste imposto, iremos agora analisar, com alguma extensão, outros aspectos que, também na perspectiva das empresas, se mostram particularmente relevantes.

Importa, assim, começar-se por uma referência à incidência subjectiva, salientando-se os conceitos a ela inerentes, a extensão da obrigação de imposto e, finalmente, a inventariação e caracterização dos rendimentos abrangidos pelo âmbito objectivo da incidência.

Ainda que se trate de elementos que, em primeira linha, interessarão aos próprios sujeitos passivos titulares dos rendimentos abrangidos pela tributação, a sua clarificação não deixa, também, de ser mais ou menos relevante no tocante ao cumprimento das obrigações que, no quadro da substituição tributária (retenção na fonte), cabem às empresas.

Incidência pessoal (artº 13º)

São **sujeitos passivos** de IRS as pessoas singulares residentes em território português bem como as que não residindo neste território aqui obtenham rendimentos.³⁴

A **extensão da obrigação de imposto** é determinada em função da residência das pessoas que obtêm os rendimentos (artº 15º). Assim,

- **As pessoas residentes** em território português, são sujeitas a tributação sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro (obrigação pessoal);
- Quanto **aos não residentes** em território português, a tributação recai apenas sobre os rendimentos que se consideram aqui obtidos (obrigação real).

Considerando as particularidades que reveste, a tributação dos não residentes será objecto de análise em separado (vd. 6. Não residentes).

Salienta-se que as entidades residentes que obtenham rendimentos em países estrangeiros que os tenham tributado têm direito a deduzir à colecta do IRS o imposto aí pago ou o montante do IRS correspondente a esses rendimentos se aquele imposto for superior a este (artº 81º). O montante do crédito de imposto deve ser adicionado ao conjunto de rendimentos (artº 22º, nº6, al. b)

³⁴ São também sujeitos passivos de IRS as pessoas, singulares e colectivas, sobre as quais recaia a obrigação de efectuar a **retenção na fonte** (substituição tributária) sobre rendimentos sujeitos a IRS (vd. LGT, artºs 18º, nº3 e 20º), perspectiva que será analisada com maior detalhe no ponto 5. - **Retenção na fonte**

Agregado Familiar

No caso de existir agregado familiar, a tributação recai sobre o rendimento das pessoas que o constituem.

Esta solução não confere, porém, personalidade tributária à família, considerando-se como **sujeitos passivos as pessoas a quem incumbe a sua direcção**.³⁵

- O agregado familiar é constituído pelos seguintes elementos:
- Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e seus dependentes.³⁶
- Por cada um dos cônjuges e dependentes a cargo, nos casos de separação judicial de pessoas e bens;
- Por cada um dos ex-cônjuges e dos dependentes a cargo, nos casos de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento;
- O pai e a mãe solteiros e os dependentes a cargo;
- O adoptante solteiro e os dependentes a cargo.

Dependentes

Não podendo fazer parte simultaneamente de mais de um agregado familiar, consideram-se dependentes:

- Os **filhos, adoptados e enteados, menores** (menos de 18 anos) não emancipados;
- Os **filhos, adoptados e enteados, maiores** que, não tendo mais de 25 anos, nem auferiram anualmente rendimentos superiores ao salário mínimo nacional³⁷, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita o 11º ou o 12º ano de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior ou cumprido serviço militar ou serviço cívico;
- Os **filhos, adoptados e enteados, maiores, inaptos** para o trabalho e para angariar meios de subsistência, desde que não auferiram rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado;
- Os **menores sob tutela** que não auferam quaisquer rendimentos.³⁸

³⁵ De acordo com o nº2 do artigo 1671º do Código Civil, a direcção da família incumbe a ambos os cônjuges.

³⁶ Não obstante, os cônjuges separados de facto podem optar por tributação separada, nos termos do artigo 59º, nº2 do CIRS, através da entrega de declarações anuais em que cada um declara os seus próprios rendimentos e os dos dependentes a seu cargo.

³⁷ Em 2001 o valor anual do salário mínimo nacional é de 938 000\$. Salienta-se que, para efeitos de IRS, o valor anual do salário mínimo nacional é igual a catorze vezes o maior salário mínimo mensal (vd. Lei nº 196/88, de 17.9, artº16º)..

³⁸ Se auferirem rendimentos, os menores sob tutela são tributados autonomamente, independentemente da sua idade.

Refira-se que existindo agregado familiar, numa das fórmulas descritas, **o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos dos membros desse agregado**, incluindo os obtidos fora do território português.

A tributação será, porém, **autónoma**, em relação aos **dependentes** – que passam a ser considerados **sujeitos passivos autónomos** - caso tenham obtido rendimentos:

- Superiores ao ordenado mínimo nacional, se os dependentes forem de maior idade;
- Cuja administração lhes pertença na totalidade, como é o caso das remunerações do trabalho³⁹ auferidas por menores de 18 e maiores de 16 anos.

A **data relevante** para determinar a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nomeadamente para se saber do seu estado civil ou se alguém deve ou não fazer parte do agregado familiar, é o **dia 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita**, salvo no caso de falecimento de um dos cônjuges em que há lugar a fraccionamento de rendimentos (artº 13º, nº7).

União de facto

As pessoas, de sexo diferente ou do mesmo sexo, que vivam em **união de facto há mais de dois anos** têm direito à aplicação do regime do IRS nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens (vd. artº 14º-A e Lei nº 7/2001, de 11 de Maio)

Residentes em território português (artº 16º)

Dada a relevância que a residência das pessoas assume no âmbito da incidência pessoal, o Código do IRS contém normas que estabelecem as condições que permitem aferir essa qualidade.

Assim, consideram-se **residentes** as pessoas que, **no ano a que respeitam os rendimentos**:

- Tenham permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- Tendo permanecido por menos tempo, aqui disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;

Em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou de aviões ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português;

- Se encontrem deslocados no estrangeiro em funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Estes requisitos são alternativos, bastando que se verifique um deles para que a pessoa seja considerada residente em Portugal.

³⁹ Face ao artº 127º do C.Civil, os maiores de 16 anos têm direito à administração dos bens adquiridos pelo seu trabalho.

São, ainda, consideradas residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aqui resida qualquer das pessoas a quem incumbe a sua direcção.

- **Residentes em Região Autónoma (artº 17º)**

No quadro da adaptação do sistema fiscal às especificidades regionais, a Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei nº 13/98, de 24 de Fevereiro) atribui às assembleias regionais competências normativas em diversas matérias relacionadas elementos do IRS, designadamente a de diminuir as taxas nacionais até ao limite de 30%. Tendo sido utilizada esta competência e sendo as taxas regionais aplicáveis apenas aos residentes das referidas Regiões, houve necessidade de ser fixado na lei um conjunto de requisitos que permitem determinar a residência nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Assim, considera-se que no ano a que respeitam os rendimentos as pessoas residentes no território português são residentes numa Região Autónoma quando **permaneçam no respectivo território por mais de 183 dias**, exigindo-se, para o efeito, que aí tenham a sua residência habitual e aí estejam registadas para efeitos fiscais.

Não sendo possível determinar a residência em Região Autónoma por recurso a estes critérios, consideram-se residentes numa Região Autónoma as pessoas que aí tenham o seu principal **centro de interesses**, considerando-se como tal o local onde se obtenha a maior parte da base tributável determinada nos seguintes termos:

- Os rendimentos do trabalho consideram obtidos no local onde é prestada a actividade;
- Os rendimentos empresariais e profissionais consideram-se obtidos no local do estabelecimento ou do exercício habitual da profissão;
- Os rendimentos de capitais consideram-se obtidos no local do estabelecimento a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos prediais e incrementos patrimoniais provenientes de imóveis consideram-se obtidos no local onde estes se situam;
- Os rendimentos de pensões consideram-se obtidos no local onde são pagas ou colocadas à disposição.

São, ainda, consideradas residentes numa Região Autónoma as pessoas que constituem o agregado familiar desde que aí se situe o principal centro de interesses.

Incidência real (artº 1º)

O IRS incide sobre o **valor anual dos rendimentos**, em dinheiro ou em espécie, **obtidos pelas pessoas singulares**, qualquer que seja o local onde se obtenham, a moeda ou a forma por que sejam auferidos.

Esses rendimentos, **são divididos em 6 categorias**, em função da sua natureza ou por afinidades.

Essa divisão por categorias tem em atenção a aplicação, a cada uma delas, de regras específicas tendentes à determinação do respectivo rendimento líquido.

As categorias de rendimentos sujeitos a IRS são, assim, as seguintes:

| Categoria | Tipo de rendimentos |
|------------------|--|
| A | Trabalho dependente |
| B | Rendimentos empresariais e profissionais |
| E | Rendimentos de capitais |
| F | Rendas prediais |
| G | Incrementos patrimoniais |
| H | Pensões |

Dado que este curso se centra no estudo do IRS na perspectiva das empresas, considera-se, consequentemente, que a análise dos aspectos essenciais de cada categoria de rendimentos se deverá orientar nessa perspectiva

Assim, no que respeita à categoria A (trabalho dependente), o estudo limitar-se-á à caracterização dos rendimentos que a integram, considerando-se que, do ponto de vista das empresas, essa caracterização é essencial no que concerne à aplicação das regras decorrentes da substituição tributária (retenção na fonte).

Já no que concerne às categorias B (rendimentos empresariais e profissionais) a análise será mais detalhada, abrangendo os aspectos relativos à determinação do rendimento líquido e as obrigações acessórias, dado tratar de rendimentos obtidos no âmbito empresarial e, como tal, abrangidas pelo objecto do curso. Com a alguma extensão serão igualmente tratadas as categorias E (rendimentos de capitais) e F (rendimentos prediais), salientando-se que estes rendimentos, quando imputáveis às empresas individuais, são integrados como proveitos da Categoria B.

Assim, por delimitação do próprio objecto do curso, deixam-se de lado os aspectos do IRS que têm a ver com as pensões (Categoria H) e os incrementos patrimoniais (Categoria G) – com excepção dos prémios atribuídos em sorteios e concursos – bem como todos os que tenham exclusivamente a ver com a acção do próprio sujeito passivo titular dos rendimentos, como sejam os aspectos relativos ao englobamento de rendimentos – incluindo acréscimos patrimoniais não justificados -, à liquidação e obrigações acessórias, salvo quando estas se situem no âmbito empresarial, por sujeição passiva directa ou no quadro da substituição tributária.

Nesta perspectiva, abordam-se nos pontos seguintes os aspectos mais relevantes relativos às diversas categorias de rendimentos

3. O TRABALHO POR CONTA DE OUTREM

Do ponto de vista das obrigações das empresas a caracterização dos rendimentos dos trabalhadores que são sujeitos a tributação em IRS é da maior relevância, mormente no que concerne à obrigação de retenção na fonte que recai sobre a entidade empregadora e obrigações acessórias de natureza contabilística e declarativa que lhe são inerentes.

O Código do IRS elenca, no seu artigo 2º, de forma relativamente complexa, os rendimentos provenientes do trabalho por conta de outrem, ou trabalho dependente, sobre que incide o imposto.

A qualificação ali estabelecida não se reconduz meramente ao salário, como retribuição do trabalho prestado. Nela se contêm outras formas de remuneração, directa ou indirectamente decorrentes da relação de trabalho, de que importa analisar, detalhadamente, os aspectos mais relevantes na incidência tributária.

Rendimentos do trabalho dependente – Categoria A

Constituem rendimentos do **trabalho dependente**, integrando a categoria A do IRS, quaisquer rendimentos, em dinheiro ou em espécie, **pagos ou postos à disposição** das pessoas que a eles tenham direito, no quadro de uma relação jurídica de **trabalho subordinado** ou de uma **situação que, para efeitos fiscais, lhe seja expressamente equiparada** (artº 2º).

São, pois, integrados nesta categoria de rendimentos não só as remunerações que constituem a retribuição dos trabalhadores por conta de outrem, como também as importâncias atribuídas a outros títulos pela entidade patronal e, ainda, remunerações e rendimentos obtidos de situações que não se reconduzem, no plano jurídico, a uma relação de trabalho subordinado ainda que, no plano económico, se lhe assemelhem.

Remunerações

As remunerações são as importâncias que, nos termos do contrato de trabalho, constituem a retribuição devida ao trabalhador como contrapartida do seu trabalho.

Qualquer que seja a designação que se lhes atribua – salários, ordenados, vencimentos, gratificações, participações, comissões, subsídios, prémios, etc. – são rendimentos do trabalho dependente as remunerações provenientes de:

- **contrato individual de trabalho** ou outro legalmente equiparado;⁴⁰
- **contrato de prestação de serviços**, desde que o trabalho seja prestado sob a autoridade e direcção efectiva do empregador.⁴¹

⁴⁰O contrato de trabalho não está sujeito a qualquer formalidade, caracterizando-se pela prestação de trabalho sob a autoridade e direcção de uma entidade patronal, com dependência económica e subordinação jurídica do trabalhador ao empregador.

⁴¹ Se esta condição não se verificar, os rendimentos derivados de contratos de serviços integram-se na categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).

- **exercício de funções públicas** (funcionários, agentes da administração pública, militares, titulares de cargos políticos);
- **situações de pré-reforma⁴², pré-aposentação ou de reserva;**
- **prestações atribuídas** a qualquer título pela entidade patronal, ou entidade que a substitua, **antes de verificados os requisitos para a passagem à situação de reforma.**

Rendimentos fiscalmente equiparados

Embora obtidos fora do âmbito de uma relação jurídica de trabalho subordinado, são como tal considerados, para efeitos de IRS, os seguintes rendimentos:

- **As remunerações dos membros dos órgãos estatutários** (gerência, conselho de administração, conselho fiscal, etc.) **das pessoas colectivas e entidade equiparadas**, com excepção dos que neles participem como revisores oficiais de contas (artº 2º, nº3, al. a);
- **A quota-parte**, acrescida dos descontos para a Segurança Social que constituam encargo do beneficiário, **devida a título de participação nas companhias de pesca**, aos pescadores que limitem a sua actuação à prestação de trabalho (artº 2º, nº3, al. f);
- **Gratificações auferidas** pela prestação de trabalho ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, designadamente as importâncias auferidas pelos profissionais de banca nos casinos que lhes são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos (artº 2º, nº3, al. g) e nº 10);
- **Serviços prestados, em regime de trabalho independente** a uma única entidade, por opção do sujeito passivo. Esta opção, uma vez exercida, deve ser mantida por um período de três anos (artº 28º, nº8).

Prestações acessórias

Na delimitação do âmbito de incidência desta categoria de rendimentos, a lei refere-se a outras situações que, muito embora enquadradas no conceito geral de rendimentos do trabalho dependente, carecem de clarificação ou de delimitação dos respectivos quantitativos.

São, assim, considerados rendimentos do trabalho dependente as **remunerações acessórias**, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário (o trabalhador bem como qualquer pessoa do seu agregado familiar ou que a ele esteja ligada por vínculo de parentesco ou afinidade – vd. artº 2º, nº 11) uma vantagem económica, designadamente :

⁴² Nos termos do artº 2º do Dec.Lei nº 25/98, de 19.2, as pré-reformas atribuídas nos termos do Dec.Lei nº 261/91, de 25 de Julho, que estabelece o respectivo regime legal, eram qualificadas como pensões. Revogada esta aquela disposição, as pré-reformas passaram a ser tributadas como rendimentos do trabalho dependente. No entanto, o novo regime de tributação só é aplicável às pré-reformas contratadas após 31 de Dezembro de 2001 ou, tendo sido contratadas anteriormente, o pagamento só se tenha iniciado após esta data (vd. Circular nº 8/2001, de 9 de Abril de 2001 e artº 3º, nº 7 da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, na redacção dada pela Lei nº 85/2001, de 4 de Agosto. As pré-reformas já contratadas e em pagamento à data de 31 de Dezembro de 2000 continuam a ser consideradas pensões, enquadradas na Categoria H.

- **Prestações familiares (Abonos de família e prestações complementares)** - Na parte em que excedam os montantes legais anualmente fixados por Portaria (artº 2º, nº2, al.b) nº1 e nº 14);
- **Subsídios de refeição** – Na parte em que excedam 50% do limite legal estabelecido anualmente para os funcionários públicos⁴³. Esta percentagem poderá elevar-se para 70% se o subsídio for pago em vales de refeição (artº 2º, nº3, al.b) nº2 e nº14);

Salienta-se que, conforme entendimento da administração tributária, o valor excluído da incidência deve ser calculado com referência a dias de trabalho efectivo.

Exemplo:

No mês de Maio de 2001, “A” prestou 15 dias de trabalho efectivo para a empresa que, a título de subsídio de refeição lhe atribuiu, em dinheiro, a importância de 150 Euros. Qual a importância sujeita a imposto e, consequentemente sujeita a retenção pela empresa?

Cálculo da parte do subsídio excluída da tributação:

Valor do subsídio de refeição em 2001: 3,4 €

Valor excluído da tributação em IRS: $3,4 \text{ €} + (3,4 \times 0,50) = 5,1 \text{ €}$

Valor excluído com referência aos dias de trabalho efectivo: $5,1 \text{ €} \times 15 = 76 \text{ €}$

Valor sujeito a tributação (e a retenção na fonte): $150 \text{ €} - 76 \text{ €} = 74 \text{ €}$

- **Seguros e segurança social complementar - As importâncias despendidas pelas entidades patronais** com seguros de vida, com fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou outros regimes complementares de segurança social em benefício dos seus trabalhadores, são consideradas como rendimentos do trabalho dependente dos respectivos beneficiários de forma diversa, consoante constituam ou não “direitos adquiridos” (artº 2º, nº3, al.b nº3 e nº 9).

Assim,

Se essas contribuições constituírem “direitos adquiridos e individualizados do trabalhador - entendendo-se como tal aqueles cujo exercício não dependa da manutenção do vínculo laboral - ficam as mesmas imediatamente sujeitas a tributação nesta categoria de rendimentos.

Estão neste caso a constituição de seguros ou aquisição de certificados de participação em fundos de poupança-reforma ou outros instrumentos idênticos em nome e a favor de determinados trabalhadores.

⁴³ Para 2001, o valor do subsídio de refeição atribuído aos funcionários públicos foi fixado em 3,4 Euros pela Portaria nº 80/2001, de 8 de Fevereiro.

Exemplo:

A empresa “A” constituiu um plano de poupança-reforma em nome e em benefício do trabalhador “X”. No ano de 2001 entregou para esse plano a importância de 1 995 Euros.

Neste caso, como o PPR constitui um direito adquirido e individualizado do trabalhador, aquela entrega constitui rendimento do trabalho dependente de X”.

Esta importância está sujeita a retenção na fonte, no mês em que for efectuada a sua entrega

Estas contribuições podem, porém, beneficiar de isenção no ano em que forem efectuadas, desde que respeitem a contratos que garantam exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência e, cumulativamente, reúnem os seguintes requisitos (EBF, artº 15º):

- Tratar-se de benefícios estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores da empresa;
- Serem estabelecidas segundo um critério objectivo e idêntico para todos o trabalhadores;
- Serem efectivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços do benefício em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
- Serem observadas, no tocante ao pagamento dos benefícios, as disposições legais da pré-reforma e do regime geral de segurança social ou constantes de instrumentos de contratação colectiva;
- A gestão e disposição das importâncias não pertençam à própria empresa, os contratos de seguro sejam celebrados com empresas seguradoras consideradas residentes em Portugal ou, tratando-se de fundos de pensões ou equiparáveis, estes tenham sido constituídos de acordo com a legislação nacional.
- Não excedam 15% ou 25% da remuneração anual líquida do trabalhador, consoante este tenha ou não direito a pensão da segurança social.

Exemplo:

Considerando o exemplo supra, suponha-se que aquele benefício, ainda que atribuído de forma individualizada e constituindo um direito adquirido do respectivo beneficiário havia sido atribuído não apenas ao senhor “X”, mas à generalidade dos trabalhadores da empresa.

Neste caso, deste que se verificassem os requisitos acima referidos, o benefício, não obstante manter a natureza de rendimento do trabalho dependente e ficasse desde logo sujeito a tributação, beneficiaria de isenção ao abrigo do artigo 15º do EBF. Porque isento, não deveria ser sujeito a retenção na fonte.

Salienta-se, no entanto, que **a inobservância de qualquer das condições acima referidas determina a perda da isenção**, com as seguintes consequências:

- **Para o trabalhador** – Obrigatoriedade de inclusão como rendimento da categoria A do ano em que ocorrer o facto determinante da perda do benefício da totalidade das importâncias que anteriormente tenham beneficiado de isenção, acrescidas de 10% por cada ano ou fracção decorrido desde a data em que as respectivas contribuições tiverem sido efectuadas;
- **Para a empresa** – Tributação autónoma à taxa de 40% no exercício do incumprimento das contribuições que no exercício, bem como nos dois exercícios anteriores, beneficiaram do regime de isenção ⁴⁴.

Se as importâncias despendidas pela entidades patronais naqueles seguros e outros instrumentos de segurança social complementarem situações em que se não se verifique a existência de direitos adquiridos e individualizados, como será o caso de seguros de grupo ou de contribuições para fundos de pensões em que os benefícios apenas possam ser auferidos depois de passagem à situação de reforma dos trabalhadores beneficiários, só constituirão rendimentos do trabalho dependente destes se forem objecto de antecipação ou de resgate em capital, mesmo que se encontrem reunidos os requisitos legais aplicáveis à passagem à situação de reforma ou esta se tenha já verificado. Salienta-se que, neste caso, há lugar a isenção de IRS ⁴⁵ até um limite que tem vindo a ser objecto de actualização anual. ⁴⁶

Observa-se que se os rendimentos vierem a ser auferidos sob a forma de rendas, são tratados como rendimentos da categoria H (Pensões).

Não são, porém, sujeitas a tributação as contribuições efectuadas pelas entidades patronais para regime obrigatório de segurança social, ainda que natureza privada, desde que estes visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência. – É o caso, por exemplo, do regime das instituições bancárias.

- **Subsídios de residência ou fornecimento de casa de habitação, concedidos pela entidade patronal** - Estes subsídios, ou outros equivalentes, bem como a atribuição de casa de residência pela entidade patronal, são considerados rendimentos do trabalho dependente (artºs 2º, nº3, al. b) nº 4 e 24º, nº 2).

Para o efeito, considera-se que o **valor do uso de habitação** é constituído:

- Pela renda suportada em substituição do beneficiário;
- Não havendo renda, pela renda que seria possível obter no mercado local de arrendamento, não podendo porém esse valor exceder 1/6 do total das remunerações auferidas pelo beneficiário;

⁴⁴ Observa-se que estas contribuições, sendo consideradas como rendimentos da categoria A do trabalhador são aceites como custo fiscal da empresa, nos termos do artº 23º, nº4, do CIRC.

⁴⁵ Esta isenção não dispensa a obrigtoriedade de englobamento na declaração anual de rendimentos do trabalhador das importâncias a que se reporta.

⁴⁶ Com referência ao ano de 2001 este limite encontra-se fixado em 11 168 Euros.

- Quando para a situação em causa estiver fixado na lei subsídio de residência ou equivalente quando não é fornecida habitação, o valor do uso não pode exceder o montante legalmente fixado.

Estes rendimentos não são sujeitos a retenção na fonte (artº 99º, nº1).

- **Empréstimos concedidos ou suportados pela entidade patronal, sem juros ou com juros a taxa reduzida** – Os empréstimos sem juro ou com juro a taxa reduzida concedidos ou efectivamente disponibilizados pela entidade patronal e utilizados pelo trabalhador são considerados rendimentos do trabalho dependente deste.

Neste caso, o rendimento sujeito a imposto é determinado por aplicação ao capital da diferença entre a taxa de juro de referência para o tipo de operação que estiver em causa, publicada anualmente por portaria do Ministro das Finanças, e a taxa de juro que eventualmente seja suportada pelo beneficiário (artº 2º, nº 3, al. b) nº 5).

Dado não ter sido até agora (2001) publicada a portaria referida, esta norma de incidência tributária, criada em 1995, não tem aplicação prática.

- As importâncias despendidas pelas entidade patronal com **viagens e estadas**, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade (artº 2º, nº 3, al. b) nº 6);
- Os ganhos derivados de **planos de opções**, de subscrição ou outros de efeito equivalente sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, criados em benefícios de trabalhadores ou membros de órgão sociais, incluindo os resultantes da alienação das opções ou direitos ou de renúncia onerosa do seu exercício a favor da entidade patronal e, bem assim, os resultantes de recompra, pela entidade patronal daqueles valores ou direitos (artºs 2º, nº 3, al. b) nº 7). O nº 4 do artigo 24º fixa o momento em que, nestes casos, ocorre a obrigação de imposto (facto gerador) bem como as respectivas regras de quantificação.

Estes rendimentos não são sujeitos a retenção na fonte (artº 99º, nº1).

Os ganhos resultantes da **utilização pessoal** pelo trabalhador ou membro de órgão social, de **viatura automóvel** que gere encargos para a entidade patronal, **quando exista acordo escrito** entre o trabalhador ou membro do órgão social sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel. Nestes casos, o rendimento anual do beneficiário corresponde ao produto de 0,75% do custo de aquisição da viatura pelo número de meses de utilização da mesma (artºs 2º, nº 3, al. b) nº 8 e 24º, nº5).

Estes rendimentos não são sujeitos a retenção na fonte (artº 99º, nº1).

- **Aquisição pelo trabalhador ou membro de órgão social, por preço inferior ao valor de mercado, de qualquer viatura que tenham gerado encargos para a entidade patronal.** Neste caso, o rendimento corresponde à diferença positiva entre o valor médio de mercado considerado pelas associações do sector automóvel e o somatório dos rendimentos anuais tributados como rendimentos da atribuição do uso da viatura com a importância paga a título de preço da aquisição (artºs 2º, nº 3, al. b) e 24º. Nº 6) . Presume-se que a viatura foi adquirida pelo trabalhador quando seja registada em seu nome, no de qualquer pessoa que integre o seu agregado familiar ou no de outrem por si indicada, no prazo de 2 anos a contar do exercício em que a mesma deixou de originar encargos para a entidade patronal.

Estes rendimentos não são sujeitos a retenção na fonte (artº 99º, nº1).

- **Abonos para falhas** - Estes abonos, atribuídos às pessoas que, no seu trabalho, movimentam numerário, apenas estão sujeitos a IRS na parte em que excedam 5% da remuneração fixa (artº 2º, nº3, al. d).
- **Ajudas de custo , despesas de representação e de deslocação** - As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, só estão sujeitas a tributação na parte em que excedam os limites atribuídos aos funcionários do Estado ou quando não sejam os pressupostos da sua atribuição aos funcionários públicos .⁴⁷

De acordo com entendimento da administração tributária, não se considera ao serviço da entidade patronal a utilização de automóvel próprio nas deslocações de e para o local normal de trabalho.

Por seu lado, as importâncias atribuídas para despesas de deslocação, viagens e representação, só estão sujeitas a imposto se não forem prestadas contas pelo beneficiário até ao termo do exercício.

Indemnizações

Por regra, o IRS não incide sobre os rendimentos que tenham a natureza de indemnização. Só assim não será no caso de indemnizações relativas a rendimentos que devam ser considerados no âmbito do lucro das empresas ou quando a lei expressamente o determine.

É o que sucede, no âmbito desta categoria de rendimentos, relativamente às **importâncias pagas a título de indemnização** – ou a qualquer outro título – em consequência de:

- **Constituição, extinção ou modificação** de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao **incumprimento das condições contratuais** ou sejam devidas pela **mudança do local de trabalho** – As importâncias atribuídas por este motivo, ainda que a título de indemnização, são sujeitas a imposto – e consequentemente a retenção na fonte – pela sua totalidade, salvo quanto relativas a rescisão de contratos, caso em que a sujeição a imposto é limitada a uma parcela da indemnização, conforma a seguir se refere (artº 2º, nº3, al.e).
- **Rescisão do contrato de trabalho ou do exercício de funções** - Neste caso as indemnizações só estão sujeitas a tributação na parte em que excedam o valor correspondente ao da remuneração correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeita a imposto auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número anos, ou fracção, de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora (artº2º nº 4)

O cálculo do valor abrangido pela incidência do imposto pode ser determinado por recurso à seguinte fórmula:

⁴⁷ Por entendimento administrativo, difundido pela Circular nº 12/91, da DGCI, de 29.4.1991, aos membros dos órgãos sociais das empresas e trabalhadores com funções e/ou remunerações não equiparáveis às dos funcionários públicos, o limite das ajudas de custo a considerar para efeitos de sujeição a IRS é o valor das atribuídas a membros do Governo. Nos restantes casos o limite para os trabalhadores em geral é o da ajuda de custo mais elevada que estiver fixada para os funcionários públicos. Quanto aos pressupostos legais a que deve obedecer a sua atribuição vd. D.Lei nº 192/95, de 28 de Julho (deslocações ao estrangeiro) e D.Lei nº 106/98, de 24 de Abril (deslocações no território nacional). O valor das ajudas de custo e subsídios de transporte atribuídos aos funcionários públicos, relativamente a 2001, consta da Portaria nº 80/2001, de 8 de Fevereiro.

$$\text{Valor Excluído} = I - 1,5 \times n \times \frac{(\text{Somatório da Rmf dos últimos 12 meses} \times 14)}{12}$$

Em que

- I = Valor da indemnização
- n = Número de anos ou fracção ao serviço da empresa
- Rmf = Remuneração mensal fixa sujeita a imposto

Exemplo:

Em 2001, “A” recebeu da empresa “X”, em consequência de rescisão do contrato de trabalho a importância de 39 904 Euros. Havia trabalhado para a empresa durante 8 anos e 3 meses. A sua remuneração mensal fixa, nos últimos 12 meses foi de 1 496 Euros (5 meses) e 1 746 € (7 meses).

Valor excluído da tributação:

$$39\,904 \text{ €} - 1,5 \times 9 \times \frac{(1\,496 \text{ €} \times 5) + (1\,746 \text{ €} \times 7) \times 14}{12} =$$

$$= 25\,860 \text{ Euros}$$

A retenção na fonte incidirá, neste caso, sobre a importância de 14 044 €, que, para o efeito, deverá acrescer a outros rendimentos que no mesmo mês sejam pagos ou postos à disposição de “A”, designadamente a remuneração correspondente ao mês da cessação e subsídios de férias e de Natal..

Não há, porém, lugar a exclusão da tributação – sendo, portanto sujeita a tributação a totalidade de importância atribuída a título de indemnização:

- Se for criado novo vínculo profissional ou empresarial, qualquer que seja a sua natureza, com a mesma entidade ou outra do mesmo grupo nos 24 meses seguintes (vd. artº 2º, nº 5);
- O destinatário da indemnização tiver beneficiado, nos últimos cinco anos, da não tributação, total ou parcial, de rendimentos da mesma natureza e com base na mesma disposição legal. Segundo entendimento da administração tributária, a entidade empregadora, sempre que não possa verificar este facto directamente, deverá exigir, no momento do pagamento, uma declaração do beneficiário de que esta condição de encontra preenchida.

Entidade patronal

Considera-se entidade patronal, para efeitos de IRS, toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimentos do trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, **independentemente da respectiva localização geográfica** (artº 2º, nº 10).

Rendimentos excluídos da incidência

Para além dos rendimentos excluídos da incidência por não excederem determinados limites nos termos referidos nos números anteriores, são também excluídos da sujeição a imposto os que a seguir se indicam.

- **Por expressa disposição legal**

São excluídos da incidência do IRS, por força de norma legal expressa:

- Prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, ainda que de natureza privada, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência (artº 2º, nº 8, al, a);
- Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal (creches, lactários, jardins de infância, cantinas, bibliotecas, etc), nas condições previstas no artigo 40º do CIRC, incluindo a atribuição de “vales sociais” nos termos do D.Lei nº 26/99, de 28 de Janeiro (artº 2º, nº 8, al, b);

Prestações relacionadas com acções de formação profissional dos trabalhadores (artº 2º, nº8, al. c);

- Os rendimentos auferidos em território português por profissionais de espectáculos ou desportistas, nos casos em que esses rendimentos, porque obtidos através da interposição de uma sociedade, sejam tributados em IRC (artº 12º, nº3);
- Os prémios atribuídos a praticantes de alta competição, bem como aos respectivos treinadores, obtidos em provas de elevado prestígio e nível competitivo, nomeadamente jogos olímpicos, campeonatos do mundo e da Europa (artº 12º, nº5).

- **Por não se encontrarem previstos na incidência**

Para além dos rendimentos expressamente excluídos do âmbito da incidência também não estão sujeitos a imposto os rendimentos que não constem das normas de incidência.

Estão neste caso, designadamente, os seguintes:

- A compensação atribuída a bombeiros voluntários, pelas respectivas associações, pelo tempo perdido;
- O subsídio de desemprego;

- Os subsídios para assistência médica, pagos pelas empresas aos trabalhadores, mediante entrega àquelas dos correspondentes documentos de despesas;
- Os subsídios de doença provenientes da Segurança Social;
- As bolsas de estudo, desde que atribuídas por entidade diversa do empregador.

- **Benefícios fiscais**

No Estatuto dos Benefícios Fiscais e em legislação avulsa encontram-se consagradas diversas isenções, totais ou parciais, aplicáveis aos rendimentos do trabalho dependente, nomeadamente:

- Às pessoas portadoras de deficiência (EBF, artº 16º);
- Aos diplomatas, funcionários diplomáticos e pessoal ao serviço de organizações internacionais (EBF, artº 35º);
- Aos militares e elementos das forças de segurança em missão no estrangeiro (EBF, artº 36º)
- Aos cooperantes e outras pessoas deslocadas no estrangeiro (EBF, artº 37º)
- Aos tripulantes de navios registados na Zona Franca da Madeira (EBF, artº 33, nºs 8 e 9)
- Pessoal ao serviço das instituições da Comunidade Europeia (Protocolo CE);
- Eclesiásticos (Concordata com a Santa Sé, artº VIII)

Não há lugar a retenção na fonte sobre os rendimentos isentos, desde que seja feita prova perante a entidade que os deva pagar da isenção de que o beneficiário aproveita. Se se tratar de rendimentos parcialmente isentos – é o caso dos deficientes - a retenção efectua-se apenas sobre a parte sujeita, por aplicação da respectiva tabela de retenção sobre a totalidade das respectiva remunerações.

Obrigações imputáveis às empresas

No que respeita às obrigações imputáveis às empresas na área do IRS relativo aos rendimentos do trabalho dependente, assinala-se, apenas, as que se prendem com a obrigação de retenção e entrega do imposto retido e inerentes obrigações, de natureza contabilística e declarativa, conforme detalhadamente se evidencia no ponto **5. Retenção na fonte**

Rendimentos empresariais e profissionais – Categoria B (artºs 3º e 4º)

48

Integram a Categoria B os rendimentos empresariais e profissionais, considerando-se como tal:

- Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

⁴⁸ Esta categoria de rendimentos, introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro (Lei da reforma da tributação do rendimento), integra os rendimentos que, anteriormente, se encontravam dispersos pelas Categorias B (trabalho independente), C (rendimentos comerciais e industriais) e D (rendimentos agrícolas).

- Os auferidos, no exercício por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer daquelas actividades;
- Os provenientes da propriedade intelectual (direitos de autor e direitos conexos) ou industrial (royalties) ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida do sector industrial, comercial ou científico (*know how*), quando auferidos pelo titular originário.⁴⁹

São, ainda, considerados rendimentos desta categoria:

- Os rendimentos prediais e de capitais imputáveis a actividades empresariais e profissionais;
- As mais-valias apuradas no âmbito de actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa;
- As indemnizações conexas com a actividade exercida, nomeadamente as que se relacionem com a redução, suspensão e cessação da actividade, bem como pela mudança do local do seu exercício;
- As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola;
- Os subsídios e subvenções relativos à actividade exercida (compreende tanto os subsídios à exploração e como os de equipamento).

Rendimentos profissionais e empresariais: relevância da distinção

Ainda que se integrem na mesma categoria rendimentos provenientes do exercício, por conta própria, de actividades de prestação de serviços (rendimentos profissionais), de actividades de natureza comercial e industrial e da actividade agrícola, ficam os mesmos, em grande extensão, sujeitos a um regime fiscal essencialmente idêntico, verificam-se, contudo, algumas especificidades que importa acentuar.

Assim, a mais relevante distinção fiscal entre rendimentos profissionais e empresariais centra-se no facto de os primeiros estarem sujeitos a retenção na fonte, sempre que a entidade devedora possua ou seja obrigada a possuir contabilidade organizada, enquanto tal obrigação não existe quanto aos rendimentos empresariais (vd. artº 101, nº 1).

Por outro lado, e dentro dos rendimentos empresariais, importa distinguir entre os rendimentos de actividades comerciais e industriais e os rendimentos agrícolas, silvícolas ou pecuários, dado que estes não são sujeitos a tributação sempre que não atinjam um determinado valor e, mesmo que o atinjam, são, em termos transitórios, tributados apenas por uma parcela do seu valor, conforme adiante se verá.

São, pois, estas especificidades que determinam a relevância da distinção entre os rendimentos de umas e outras actividades.

⁴⁹ Estes rendimentos, quando auferidos por outrem que não o titular originário configuram-se como rendimentos de capitais (Cat. E) se resultantes da cedência temporária destes direitos ou como mais-valias (Cat.G), se resultantes da sua cedência definitiva (artº 5º, nº2, al. m) e artº 10º, nº 1, al.c).

- **Actividades comerciais e industriais (artº 4º, nºs 1 a 3)**

Consideram-se actividades comerciais e industriais, designadamente, as seguintes:

- Compra e venda;
- Fabricação;
- Pesca;⁵⁰
- Explorações mineiras e outras indústrias extractivas;
- Transportes;
- Construção civil;⁵¹
- Urbanísticas e de exploração de loteamentos;⁵²
- Actividades hoteleiras e similares⁵³, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica;
- Agências de viagens e de turismo;
- Artesanato;
- Actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório o que se considera verificado quando os respectivos custos directos⁵⁴ sejam inferiores a 25% dos custos totais do conjunto da actividade exercida;
- Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial, considerando-se que tal ocorre os produtos daquelas se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor nestas actividades.

⁵⁰ Observa-se que no regime de companhia, os rendimentos que constituem a quota parte dos pescadores companheiros cuja participação se limita a uma prestação de trabalho integram a categoria A (trabalho dependente) – vd. artº 2º, nº 3, al. f).

⁵¹ Segundo entendimento da Administração Tributária, apenas são consideradas comerciais ou industriais as prestações de serviços praticadas no âmbito das actividades de “Empreiteiro de Obras Públicas” ou de “Industrial de Construção Civil”, para a qual o contribuinte se encontre habilitado com o respectivo certificado válido a que se refere o D.Lei nº 61/99, de 2 de Março. As prestações de serviços de construção civil que não se encontrem nessas condições configuram-se como actividades profissionais – vd. Circular nº 5/2001, de 12.3.2001.

⁵² A venda de terrenos para construção, precedida de operação de loteamento, configura-se como acto, ou actos, de natureza comercial ou industrial, integrados na Categoria C do IRS, havendo sujeição a este imposto ainda que anteriormente tenha sido suportado encargo de mais-valia – vd. Circular nº 16/92, de 14.9.1992, da DGCI.

⁵³ Compreende, designadamente, a exploração de hotéis, pensões, pousadas, estalagens, hotéis-apartamentos, aldeamentos turísticos e casas de hóspedes. São similares de actividades hoteleiras, qualquer que seja a sua denominação, as destinadas a proporcionar ao público, mediante remuneração, alimentos ou bebidas para consumo no próprio estabelecimento (restaurantes, bares, etc.). Incluem-se nesta categoria os rendimentos das actividades de turismo de habitação, agro-turismo e turismo rural. Não se considera, porém, exercício da indústria hoteleira a aceitação de hóspedes em casa particular com carácter estável e até ao máximo de três. Assim, os rendimentos de contratos de hospedagem em casa particular não integrados nesta categoria de rendimentos integram a categoria F – Rendimentos prediais (vd. Ofício-Circular nº X-6/91, de 31.10.1991, da DGCI).

⁵⁴ Consideram-se custos directos os que contribuem de forma exclusiva e directa para a produção de bens provenientes das actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

- **Actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias (artº 4º, nº 4)**

São consideradas actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, designadamente, as seguintes:

- As comerciais e industriais meramente acessórias ou complementares de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, desde que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- A caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
- As explorações de marinhas de sal (salinas);
- As explorações apícolas;
- A investigação e obtenção de novas variedades animais de vegetais, dependentes de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

Actos isolados

Os rendimentos provenientes de actos isolados referentes a actividades comerciais, industriais ou agrícolas, bem como de prestações de serviços, integram-se na categoria B (artº 3º, nº 2, als. h) e i).

Para o efeito, são considerados rendimentos de actos isolados os que:

- não representem mais de 50% dos restantes rendimentos do sujeito, quando os houver; e
- não resultem de uma prática previsível ou reiterada.

(ver Ponto 3.7, relativo à determinação do rendimento líquido dos actos isolados e dos rendimentos acessórios)

Facto gerador

Os rendimentos empresariais e profissionais ficam sujeitos a tributação logo que pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares ou em conformidade com as regras da especialização dos exercícios para as entidades que determinem o rendimento com base na contabilidade (artº 3º, nº 6)

Rendimentos excluídos da incidência

Por delimitação legal expressa são excluídos da tributação os rendimentos provenientes de:

- **Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias**, cujo valor bruto seja inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado ⁵⁵, desde que não sejam auferidos outros rendimentos susceptíveis de enquadramento na Categoria B ou, sendo-o, não excedam aquele valor em conjunto dos rendimentos daquelas actividades (artº 3º, nº 4).

⁵⁵ Este valor, em 2001, é de 4 676 € (334 € x 14).

Estes rendimentos, quando não excluídos da tributação, são considerados, para efeitos de IRS, em 60%, 70%, 80% e 90% nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004 (artº 4º, nº 3, do D.Lei nº 442-A/88, de 30.11, red. da Lei nº 30-G/2000, de 29.12);

- **Os prémios literários, artísticos ou científicos**, caso não envolvam a cedência dos respectivos direitos de autor, atribuídos em concursos (artº 12º, nº2)
- Os rendimentos auferidos em território português por **profissionais de espectáculos ou desportistas**, nos casos em que esses rendimentos, porque obtidos através da interposição de uma sociedade, sejam tributados em IRC (artº 12º, nº3);
- As importâncias **recebidas dos centros regionais de segurança social, da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou de qualquer IPSS** (instituição particular de solidariedade social) no âmbito de prestações de acção social de acolhimento familiar e de apoio a idosos, pessoas com deficiência, crianças e jovens a título de subsídios para manutenção e para cobertura de despesas extraordinárias relativas à saúde e educação. Neste caso, os encargos correspondentes não são considerados custos da actividade (artº 12º, nº4);
- **Os prémios atribuídos a praticantes de alta competição**, bem como aos respectivos treinadores, obtidos em provas de elevado prestígio e nível competitivo, nomeadamente jogos olímpicos, campeonatos do mundo e da Europa (artº 12º, nº5).

Imputação de rendimentos e lucros

São imputados nesta categoria os rendimentos provenientes da aplicação do regime de transparência fiscal – previsto no artigo 6º do Código do IRC – , de lucros obtidos em “paraísos fiscais” – artigo 60º do Código do IRC - bem como os decorrentes do regime aplicável às importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, nos seguintes termos:

- **Transparência fiscal** - Constituem rendimentos do empresariais e profissionais, integrando-se no rendimento líquido da categoria B, os rendimentos imputáveis aos sócios das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal. No caso de pessoas singulares que sejam membros dos agrupamentos – ACE (Agrupamentos Complementares de Empresas) e AEIE (Agrupamentos Europeus de Interesse Económico, submetidos ao referido regime, são imputáveis aos respectivos membros, pessoas singulares ou colectivas, os lucros ou prejuízos apurados (artº 20, nºs 1 e 2);
- **Lucros de sociedades residentes em “paraísos fiscais”** - Independentemente de distribuição, os lucros obtidos por entidades residentes em território português através de sociedades residentes em países ou territórios onde estejam submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável que aqueles directa ou indirectamente controlem, são-lhes imputados para efeitos de IRS (artº 20º, nºs 3 e 4). Esta matéria, comum ao IRS e ao IRC, é detalhadamente abordada no ponto 15.3 do módulo relativo a este imposto.
- **Provisões, adiantamentos e reembolso de despesas** - Os prestadores de serviços são obrigados a emitir recibos, de modelo oficial, relativos a todas as importâncias que recebam dos seus clientes, mesmo que se trate de importâncias destinadas ao pagamento de despesas da conta destes ou de adiantamentos pelo serviço que irão prestar.

Assim, se se tratar de provisão para fazer face a encargos da responsabilidade dos clientes – mas suportadas em nome do profissional independente -, as importâncias recebidas devem ser escrituras em conta corrente e só são consideradas rendimento à medida que forem sendo utilizadas para essa finalidade. Porém, o saldo que se mantenha na conta corrente do cliente constituirá receita da actividade no ano civil seguinte àquele em que essas importâncias tenham

sido recebidas ou no momento da conclusão da prestação do serviço, se esta ocorrer antes desse prazo (artº 108º).

No caso de importâncias respeitantes a reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, aplica-se um regime diverso: desde que essas importâncias sejam devidamente documentadas e escrituradas em separado, não influenciam a determinação do rendimento ilíquido, não constituindo, portanto, receita da actividade (artº107º).

Exemplos:

1. “A”, advogado, recebeu de um seu cliente, em Fevereiro de 2001, a importância de 2 484 Euros, a título de provisão para despesas. Abriu uma conta corrente em nome do cliente, de que foi retirando, sucessivamente 249 €, 499 € e 748 € nos meses de Maio, Julho e Setembro do mesmo ano, para pagamento de despesas da responsabilidade do cliente mas pagas em nome de “A”, a favor de quem foram emitidos os respectivos comprovativos. Em 31 de Dezembro, essa conta apresentava um saldo de 998 Euros.

Neste caso, as importâncias de 249 €, 499 € e 748 € constituem receitas da actividade do ano de 2001 e, na mesma medida, encargos do mesmo ano. A importância de 998 € que constitui o saldo da conta em 31 de Dezembro de 2001 integra-se como receita do ano de 2002.

2. Supondo que, na hipótese referida, a importância de 2 494 € foi recebida por “A” como reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente “B” (caso em que os comprovativos são emitidos em nome deste), essa quantia, ainda que dela tenha sido passado recibo, não integra o rendimento do profissional independente, desde que se encontre escriturada em separado e devidamente documentada.

Benefícios fiscais

Com relevância nesta categoria de rendimentos, destacam-se os seguintes benefícios fiscais:

- Rendimentos auferidos por deficientes (EBF, artº 16º);
- Rendimentos derivados de obras e trabalhos realizados nas infraestruturas comuns NATO (EBF, artº 38º);
- Rendimentos derivados da propriedade intelectual (EBF, artº 56º);
- Rendimentos obtidos por cooperantes e pessoas deslocadas no estrangeiro (EBF, artº 37º);
- Rendimentos por actividades desenvolvidas nas Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria (EBF, artºs 33º e 34º);
- Rendimentos de acções admitidas à negociação dos mercados de bolsa ou adquiridas em processos de privatização (EBF, artºs 58º e 59º);
- Redução a 30% dos lucros obtidos na actividade de transportes marítimos (EBF, artº 48);

- Tributação autónoma, à taxa de 10%, dos rendimentos líquidos de cada exercício relativos a contratos de futuros e opções celebrados em Bolsa de Valores ou redução percentual desses rendimentos (EBF, artº 62º).

Determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (artº 28º, nº 1)

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais efectua-se:

- Através de um regime simplificado;
- Com base na contabilidade.

Quando, porém, se trate de **actos isolados** (vd. Ponto 3.2.2), a determinação do respectivo rendimento obedece a uma regra própria: ao rendimento bruto deduzem-se as despesas necessárias à sua obtenção devidamente comprovadas, com as limitações aplicáveis aos sujeitos passivos que determinem o seu rendimento com base na contabilidade (artº 33º). Os sujeitos passivos, pela prática destes actos, não estão obrigados a emitir recibo de modelo oficial ou factura, devendo, apenas, emitir recibo de quitação das importâncias recebidas (artº 115º, nº 3) não sendo, igualmente, obrigados a dispor de livros de registo das operações que efectuem (artº 116º, nº 5).

As regras de determinação dos rendimentos dos actos isolados são extensivas aos **rendimentos acessórios**, isto é, aos rendimentos da categoria B auferidos por pessoas que auferam também rendimentos de outras categorias objecto de englobamento desde que os rendimentos da categoria B não excedam metade do valor dos restantes rendimentos brutos englobados nem qualquer dos seguintes limites (artº 31º, nº6):

- Metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, quando se trate de prestações de serviços;
- O valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se de vendas, isoladamente ou em conjunto com outros rendimentos da mesma categoria.

Refira-se, ainda, que nos casos em que os rendimentos obtidos resultem de **serviços prestados a uma única entidade** o sujeito passivo pode optar tributação de acordo com as regras da Categoria A (Trabalho dependente). Esta opção mantém-se pelo período de 3 anos (artº 28º, nº8)

Regime simplificado (artº 31º)

O regime simplificado de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais consiste na aplicação de **indicadores objectivos** de base técnico-científica fixados por Portaria do Ministro das Finanças para os diferentes sectores de actividade. Tais indicadores não foram ainda aprovados. Contudo, até à data em que o venham a ser são substituídos, para todos os sectores de actividade, por **coeficientes** aplicáveis ao valor das vendas e dos restantes rendimentos da categoria B.

Os coeficientes aplicáveis para determinação do rendimento no ano de 2001 são os seguintes:

- **0,20** ao volume de vendas de mercadorias e de produtos, bem como sobre as prestações de serviços de actividades hoteleiras e similares, restauração (cafés, pastelarias, snacks, leitarias, etc) e bebidas;

- **0,65** aos restantes rendimentos desta categoria, excluindo a variação de produção e os trabalhos para a própria empresa

Se da aplicação dos coeficientes resultar valor inferior a metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, é este o rendimento considerado.⁵⁶

O rendimento apurado por este regime é englobado como rendimento da Categoria B e sujeito a tributação nos termos gerais.

Salienta-se, no entanto, que ao rendimento líquido da categoria podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores àquele em que se tenha iniciado a aplicação do regime simplificado, nas condições previstas no nº 1 do artigo 47º do Código do IRC, não podem, porém, resultar dessa dedução um rendimento tributável inferior a metade de valor anual do salário mínimo nacional.

Os valores de vendas e/ou de outros proveitos apurados pelos sujeitos passivos são passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos por recurso a métodos indirectos de avaliação (artº 28º, nº7).

- **Âmbito de aplicação do regime simplificado (artº 28º, nºs e 3)**

Ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do rendimento os sujeitos passivos que:⁵⁷

- No ano imediatamente anterior não tenham atingido, na sua actividade, um valor superior a qualquer dos seguintes limites:⁵⁸

Volume de vendas - 149 639 Euros.

Valor ilíquido dos restantes rendimentos da categoria B – 99 760 Euros.

- Não optem pelo regime de contabilidade organizada.

Ficam, no entanto, excluídos do regime simplificado:

- Os sujeitos passivos que, por exigência legal,⁵⁹ sejam obrigados a possuir contabilidade organizada;
- Os sujeitos passivos que sejam sócios ou membros de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6º do Código do IRC relativamente aos respectivos rendimentos;
- Os sujeitos passivos que pratiquem actos isolados, bem como os sujeitos passivos titulares de

⁵⁶ Assim, em 2001, o rendimento mínimo desta categoria, apurado de acordo com o regime simplificado, será de 2 338 Euros. (334 € x 14:2)

⁵⁷ Os sujeitos passivos com actividade empresarial ou profissional suspensa, não se encontrarão abrangidos pelo regime simplificado, se no ano de 2001 continuarem a não exercer qualquer actividade e desde que participem a cessação até 30 de Abril de 2002 – Vd. Circular nº 3/2001, de 14.2.2001.

⁵⁸ No ano de 2001 são considerados, para este efeito, os valores apurados nas anteriores Categoria B, C ou D no ano de 2000 – vd. artº 3º, nº8, da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

⁵⁹ Será o caso do Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (E.I.R.L.).

rendimentos acessórios (vd. Ponto 3.7).⁶⁰

- **Opção pela contabilidade organizada**

A opção pela contabilidade organizada deve ser formalizada:

- Na declaração de início de actividade;
- Em declaração de alterações, até ao final do Março do ano em que o sujeito passivo pretenda utilizar a contabilidade como forma de determinação do rendimento.⁶¹
- **Período mínimo de permanência (artº 28º, nº 5)**

Os sujeitos passivos que, no início de actividade ou que através de declaração de alterações não optem pelo regime de contabilidade organizada ficam, obrigatoriamente, enquadrados no regime simplificado por um **período mínimo de 5 anos, automaticamente prorrogável** por iguais períodos.

Decorrido o primeiro período mínimo de 5 anos, deve o sujeito passivo que queira optar pelo regime de contabilidade organizada apresentar declaração de alterações, nesse sentido, até ao fim do mês de Março do ano seguinte a esse período. Se o não fizer, inicia-se, por prorrogação automática, um novo período mínimo de 5 anos.

- **Tributação autónoma**

Os sujeitos passivos enquadrados neste regime **não estão** sujeitos à tributação autónoma incidente sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, previstas no nº 2 do artigo 73 do Código do IRC.

No entanto, segundo entendimento da Administração Tributária divulgado através da Circular nº 3/2001, de 14 de Fevereiro, estes sujeitos passivos **estão sujeitos** a tributação autónoma quanto a despesas confidenciais ou não documentadas e com referência a importâncias pagas ou devidas a entidades residentes em “paraísos fiscais”.

- **Cessaçã o da aplicação do regime**

A aplicação do regime simplificado cessa quando:

- For ultrapassado qualquer dos valores limite referidos em **3, durante dois anos consecutivos**; ou
- **Num único período**, qualquer dos referidos limites seja excedido em montante superior a 25% (total das vendas superior a 187 049 Euros ou o total dos restantes rendimentos superior a 124 699 Euros).

A partir do início do ano seguinte ao da ocorrência de qualquer destes factos, o sujeito passivo ficará sujeito ao regime de contabilidade organizada.

⁶⁰ Conforme Circulares nºs 3/2001, de 14.2.2001 e 7/2001, de 14.3.2001.

⁶¹ No ano de 2001 este prazo foi prorrogado até ao fim de Junho.

Regime de contabilidade organizada

Ficam enquadrados no regime de contabilidade organizada os sujeitos passivos cujos rendimentos empresariais e profissionais excederem os limites determinantes da aplicação do regime simplificado, que sejam obrigados a dispor de contabilidade por força de uma qualquer disposição legal e, ainda os que, passíveis de enquadramento no regime simplificado tenham exercido opção pelo regime de contabilidade.

Os sujeitos passivos que possuam contabilidade organizada são obrigados a dispor de um **técnico oficial de contas** (TOC) que, nessa qualidade, deverá assinar as respectivas declarações fiscais (Dec.Lei nº 452/99, de 5 de Novembro).

Determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (artº 32º)

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade organizada efectua-se de acordo com as regras estabelecidas no Código do IRC para a determinação do lucro tributável das empresas colectivas, com as adaptações que a seguir se referem.

Assim, para a determinação do rendimento relevam apenas os proveitos e custos relativos a bens ou valores que integrem o activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades empresariais ou profissionais por ele desenvolvidas (artº 29º, nº1).

Afectação de bens à actividade empresarial (artº 29º, nºs 2 e 3)

Aos bens, móveis ou imóveis, do património particular que os sujeitos passivos afectem à sua actividade empresarial e profissional deve ser atribuído o valor de mercado à data da afectação. Da mesma forma, se os bens forem transferidos do património empresarial e profissional para o património particular do empresário ou profissionais deverá ser atribuído o valor de mercado à data da transferência.

A afectação de bens do património particular dos sujeitos passivos às suas actividades empresariais e profissionais determina um rendimento, positivo ou negativo (mais-valias ou menos-valias) dado pela diferença entre o valor de aquisição de bens e o valor de realização que, neste caso, será o valor de mercado atribuído no momento da afectação. Estas mais-valias ou menos-valias integram a Categoria G ficando a sua tributação suspensa até que os bens a que respeitam sejam alienados ou transferidos, de novo, para o património pessoal (artº 10º, nº 3, al. b).⁶²

Na empresa, as mais-valias (ou menos-valias) inerentes a estas operações ou, em geral, relativas à transmissão onerosa dos bens que se lhe encontrem afectos (activo imobilizado) bem como a sua afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, são determinadas de acordo com as regras do Código do IRC.

⁶² No caso de imóveis há que ter em atenção o facto de se encontrarem excluídos da tributação as mais-valias (Categoria G) relativas a terrenos para construção adquiridos antes de 9 de Junho de 1965 ou relativas a outros prédios, urbanos ou rústicos, adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989 (vd. artº 5º do D.Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro)

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artº 33º)

Para além dos encargos que não dedutíveis para determinação do lucro tributável das empresas colectivas, nos termos do Código do IRC, não são dedutíveis, para efeitos de determinação do rendimento da categoria B, os seguintes encargos:

- **50%** da totalidade dos **encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos** utilizados no exercício da actividade empresarial ou profissional, com excepção das que estejam afectas à exploração de serviço público de transporte (táxis) ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo (rent-a-car). Estes encargos são, designadamente, amortizações e reintegrações, rendas ou alugueres, encargos financeiros, seguros, combustíveis, manutenção, conservação e imposto municipal sobre veículos. Estas despesas são sujeitas a tributação autónoma.

Através da **Portaria nº 1041/2001**, do Ministro das Finanças, de 28 de Agosto, foram estabelecidas limitações quanto ao número de veículos ligeiros de passageiros afectos às actividades empresariais e profissionais para efeitos de dedução dos respectivos encargos. Segundo esta portaria, aplicável aos rendimentos de 2001 e anos seguintes, é limitada a **1 unidade por titular** de rendimentos empresariais ou profissionais e **por trabalhador** ao seu serviço, o número desse tipo de veículos, **desde que comprovada a sua indispensabilidade**. Esta limitação é extensiva às sociedades de profissionais abrangidas pelo regime de transparência fiscal, considerando-se 1 unidade por cada sócio e por cada trabalhador;

- **Despesas de representação e de valorização profissional** do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalhem, na parte que, no seu conjunto, exceder 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de IRS. As despesas de representação são, ainda, sujeitas a tributação autónoma, nos termos adiante referidos;
- **Despesas de deslocações, viagens e estadas** do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalhem, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos deste imposto.

Para além destas limitações, os custos relativos aos itens acima referidos não podem, ainda, exceder, no seu conjunto, 25% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de imposto.

Se o sujeito passivo afectar à sua actividade parte da sua habitação, os encargos relativos a esta não podem exceder 25% das respectivas despesas devidamente comprovadas (amortizações do imóvel, rendas, energia, água e telefone fixo).

Por outro lado, são expressamente excluídas da consideração como custos fiscais, as remunerações contabilizadas a favor dos empresariais ou profissionais titulares dos rendimentos, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, bem como outras prestações de natureza similar (ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço a empresa, subsídio de refeição, etc.).

Actividade exercida em conjunto

Sempre que a actividade seja exercida em conjunto por diversos profissionais, os encargos dedutíveis são rateados entre eles de acordo com a respectiva utilização ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos (artº 33º, nº6).

Dedução de prejuízos fiscais (artº 37º)

A dedução de prejuízos fiscais reportados de exercícios anteriores por pessoa diferente daquela que os suportou, só opera em caso de sucessão por morte.

Subsídios à agricultura e pesca (artº 36º)

Os subsídios de exploração atribuídos às empresa agrícola, silvícolas ou pecuárias e de pesca, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono da actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos podem, na parte em que excedam os custos ou perdas, ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante 5 exercício, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Dedução de perdas (artº 54º)

As perdas verificadas nas actividades comerciais ou industriais e profissionais, exercidas conjuntamente, são intercomunicáveis. Porém, nos casos em que sejam exercidas actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias conjuntamente com outras actividades empresariais ou profissionais, as perdas sofridas naquelas actividades não são comunicáveis a estas, devendo os sujeitos passivos assegurar os procedimentos contabilísticos adequados para separar as perdas de umas e outras actividades.

O resultado líquido negativo apurado nesta categoria de rendimentos pode ser **reportado aos cinco anos seguintes** àquele a que respeitam.

Tributação autónoma (artº 75º)

No âmbito das actividades empresariais e profissionais subsistem diversas despesas e encargos que são sujeitos a tributação autónoma.

Estão neste caso as seguintes:

- **Despesas confidenciais ou não documentadas** – Estas despesas são autonomamente tributadas à taxa de 50%;
- **Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação** – Estes encargos são autonomamente tributados a uma taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada do IRC (Em 2001 será: $20\% \times 32\% = 6,4\%$). Salienta-se que apenas são tributados os encargos na parte em que forem dedutíveis para efeitos fiscais. São, para o efeito, consideradas despesas de representação, entre outros, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes, fornecedores bem como a quaisquer outras pessoas.

- **Encargos dedutíveis relativos a viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos** – Estes encargos, na parte em que forem dedutíveis para efeitos fiscais, são tributados autonomamente a uma taxa correspondente a 10% da taxa normal mais elevada do IRC (Em 2001 será: $10\% \times 32\% = 3,2\%$). Os encargos aqui referidos são, nomeadamente, as re integrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas de manutenção e de conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a posse ou utilização dos veículos. Salienta-se que estes encargos não são sujeitas a tributação autónoma quando os veículos se encontrem afectos à exploração do serviço público de transportes ou se destinem a aluguer no exercício da actividade normal do sujeito passivo. São, igualmente, excluídas desta tributação, as re integrações (apenas estas) relativas a veículos atribuídos a trabalhadores, em condições de o respectivo uso gerar rendimentos do trabalho dependente na esfera destes.
- **Importâncias pagas ou devidas a entidades residentes em “paraísos fiscais”** – Estas importâncias, salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, são autonomamente tributadas à taxa de 35%.

Disposições comuns

Não obstante os rendimentos empresariais e profissionais poderem ser determinados através de dois regimes que se acabou de caracterizar, estão os respectivos sujeitos passivos vinculados a um conjunto de regras comuns, e por vezes diferenciadas, como a seguir se assinala.

Pagamentos por conta

Independentemente de ficarem abrangidos pelo regime simplificado ou pelo regime de contabilidade organizada, os sujeitos passivos que desenvolvam actividades empresariais ou profissionais estão obrigados a efectuar pagamentos por conta. Porém, o pagamento especial por conta, é obrigatório apenas para os sujeitos passivos que disponham, ou devam dispor, de contabilidade organizada (Vd. exposição mais detalhada no ponto 4 deste capítulo).

Retenção na fonte

Os sujeitos passivos enquadrados nesta categoria estão, qualquer que seja o regime de determinação do rendimento líquido, obrigados a efectuar retenção sobre os rendimentos de trabalho dependente que paguem. Quanto a outros rendimentos pagos por estes sujeitos passivos, a obrigação de retenção subsiste apenas para aqueles que disponham, ou devam dispor, de contabilidade organizada. (Esta matéria é objecto de mais detalhada análise no ponto 5 deste capítulo).

Obrigações acessórias

Os empresários e profissionais, no âmbito do dever de colaboração com a administração tributária, estão sujeitos a obrigações acessórias de natureza declarativa e contabilística.

- **Obrigações declarativas**

Estes sujeitos passivos, qualquer que seja o seu enquadramento, devem apresentar as seguintes declarações ⁶³

- **Declaração de início de actividade** – A sua entrega, em qualquer serviço de finanças, deve ser efectuada antes de iniciar a actividade (artº 112º, nº 1);
- **Declaração de alterações** – A entregar em qualquer serviço de finanças, no prazo de 15 dias a contar data em que ocorra alteração de qualquer elemento constante da declaração de início de actividade (artº 112º, nº2);
- **Declaração de cessação da actividade** – A entregar em qualquer serviço de finanças até 30 dias após a cessação da actividade (artº 112, º 3º).

Estas declarações são de modelo oficial ⁶⁴. Podem, porém, ser recolhidas verbalmente nos serviços de finanças que disponham dos adequados meios informáticos.

- **Declaração anual de rendimentos** – Esta declaração deve integrar os anexo declarativos mencionados na portaria que aprove o respectivo modelo oficial. ⁶⁵ A entrega efectua-se entre 16 de Março a 30 de Abril do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam (artºs 57º e 60º). Estas declaração é entregue em suporte de papel em qualquer serviço de finanças, remetida por correio para o serviço de finanças ou direcção de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo ou remetidas para os serviços centrais da DGCI pela Internet.
- **Declaração anual de informação contabilística e fiscal** – Esta declaração, de modelo oficial, comporta diversos anexos, e deve ser entregue, até 30 de Junho, pelos sujeitos passivos que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada. Os sujeitos passivos do regime simplificado ficam obrigados à sua entrega se tiverem efectuado retenções na fonte ou, se for o caso, por força de normas do Código do IVA (artº 113º). ⁶⁶
- **Emissão de recibos e facturas (artº 115º)**

Os titulares de rendimentos da categoria B devem:

- **Emitir recibo de modelo oficial** ⁶⁷ - de todas as importâncias que recebam dos seus clientes, designadamente as que respeitem a adiantamentos, provisões ou reembolso de despesas (artº 115º, nº1, al. a); ou

⁶³ Estão, ainda, obrigados a entregar declarações relativas a retenção na fonte, se for o caso, nos termos referidos no ponto 5.

⁶⁴ Os modelos oficiais de declarações de início de actividade, de alterações e de cessação, e respectivas instruções de preenchimento, em vigor no ano 2001, foram aprovados pela Portaria nº 236/2001, do Ministro das Finanças, de 20 de Março.

⁶⁵ Os modelos de impressos declarativos – declaração modelo 3 e anexos – destinados a declarar os rendimentos respeitantes a 2000 a anos anteriores, foram aprovados pela Portaria nº 45-A/2001, do Ministro das Finanças, de 22 de Janeiro.

⁶⁶ vd. mais detalhada informação sobre esta declaração no capítulo relativo ao IRC.

⁶⁷ Trata-se do recibo modelo 6 (“recibo verde”). O modelo actualmente em vigor, aprovado pela Portaria nº 1035/2001, de 23 de Agosto. Este recibo, em cadernetas, é adquirido em qualquer tesouraria de finanças.

- **Emitir factura ou documento equivalente** – por cada transmissão de bens, ou prestação de serviços ou outras operações efectuadas, caso em que deverá ser emitido o recibo de quitação das importâncias recebidas (artº 115º, nº 1, al, b); ou, ainda, se for o caso,
- **Emitir talão de venda** – quando se trate de comerciantes retalhistas dispensados de emitir factura nos termos do artigo 39º do Código do IVA (artº 115º, nº 2).

As pessoas que paguem estes rendimentos estão obrigadas a exigir os respectivos recibos e a conservar os recibos ou facturas durante os 5 anos seguintes ao da emissão, salvo se tiverem de lhes dar outro destino devidamente justificado.

- **Obrigações contabilísticas e de escrituração**

Os sujeitos passivos que não estejam abrangidos pelo regime simplificado estão obrigados a dispor de **contabilidade organizada** nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do rendimento apurado, aplicando-se-lhe as disposições previstas no Código do IRC.

Os sujeitos passivos que possuam, ou sejam obrigados a possuir, contabilidade organizada são obrigados a dispor de um **técnico oficial de contas (TOC)** que deverá, nessa qualidade, assinar as respectivas declarações fiscais (Dec.Lei nº 452/99, de 5 de Novembro).

Os sujeitos passivos enquadrados no **regime simplificado** são obrigados a possuir os seguintes livros (artº 116º, nº 1):

- Livro de registo de compras de mercadorias e/ou livro de registo de matérias primas e de consumo;
- Livro de registo de vendas e/ou livro de registo de produtos fabricados;
- Livro de registo de serviços prestados.

Os sujeitos passivos que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, devem, ainda dispor dos seguintes livros (artº 116º, nº 2):

- Livro de registo de movimento de produtos, gado e materiais;
- Livro de registo de imobilizações.

Estes livros são, porém, dispensados quando os agricultores tenham optado pelo sistema da Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do sistema GESTAGRO – Contabilidade de Gestão Agropecuária, independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados naquela rede.

Na escrituração dos livros de registo deverá observar-se as seguintes regras:

- As receitas e despesas devem ser lançadas num prazo máximo de 30 dias, não podendo ultrapassar o dia 15 de Janeiro do ano imediato. Porém, tratando-se de sujeitos passivos do IVA obrigados à entrega de declaração periódica, o lançamento deve ser efectuado até à data da apresentação desta.

- As importâncias recebidas dos clientes para custear despesas em nome e por conta destes devem ser evidenciadas em separado no livro de registo de serviços prestados;
- Os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos.

- **Centralização, arquivo e conservação de livros e documentos**

Os livros de contabilidade ou de escrituração, bem como os respectivos documentos de suporte, devem ser centralizados na área do domicílio fiscal dos sujeitos passivos ou em instalação ou estabelecimento estável situado em território português, devendo ser indicado na declaração de início de actividade ou em declaração de alterações

Conforme entendimento da administração tributária, os livros e outros documentos contabilísticos podem estar na posse dos técnicos de contas ou de empresas de contabilidade durante o exercício a que respeitam os serviços por eles prestados, desde que sejam apresentados sempre que tal for solicitado.

É obrigatória a conservação dos livros e documentos de suporte por um período de 10 anos.

- **Processo de documentação fiscal (artº 129º)**

Os sujeitos passivos que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilizada organizada devem constituir, até ao termo do prazo para entrega da declaração anual (último dia útil do mês de Junho) um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício. Este processo mais não é do que um dossier onde devem ser arquivados determinados documentos com relevância fiscal que devem, assim, estar organizados por forma a serem facultados aos serviços de inspecção tributária sempre que por estes sejam solicitados.

Os documentos que assim devem ser arquivados constam da Portaria nº 359/2000, do Ministro das Finanças, de 20 de Junho.

Transformação de empresa individual em sociedade comercial

A transformação de empresas individuais em sociedades comerciais beneficia de um regime de neutralidade fiscal, isto é, não implica consequências em termos de tributação das operações inerentes à transferência patrimonial desde que sejam observados determinados condicionalismos na empresa individual e na sociedade (artº 36º-A).

Os requisitos, condicionalismos e demais aspectos inerentes à aplicação deste regime são tratados no ponto 16. do capítulo relativo ao IRC, para cuja leitura se remete.

Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

O rendimento das empresas e profissionais individuais é determinado em face da contabilidade ou dos livros de escrita dos sujeitos passivos, consoantes estes sejam ou não obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial.

A tributação poderá, porém, efectuar-se por recurso a métodos indirectos, nos termos previstos na Código do IRC e Lei Geral Tributária.

Os rendimentos de capitais

Integram a categoria E do IRS os rendimentos provenientes da aplicação de capitais (num sentido muito amplo), qualquer que seja a forma que a respectiva remuneração assuma.

Estes rendimentos, quando auferidos no âmbito de actividades empresariais e profissionais integram-se, como proveitos, na categoria B. Neste caso, a retenção na fonte não assume natureza liberatória.

Rendimentos de capitais – Categoria E (artºs 5º a 7º)

Estão sujeitos a IRS como proveitos a integrar na determinação do rendimento da categoria B, os rendimentos resultantes da aplicação de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais (artº 3º, nº2, al. a), designadamente:

- **Juros e outras formas de remuneração**, provenientes de contratos de mútuo⁶⁸ e de abertura de crédito⁶⁹, de depósitos bancários, de títulos de crédito negociáveis e de outros instrumentos de aplicação financeira (obrigações, títulos de dívida pública, títulos de participação,⁷⁰ etc.), bem como de suprimentos e de outros abonos e adiantamentos de capital feitos pelos sócios às sociedades e, em geral, de resultantes de dilação do vencimento ou de mora no pagamento⁷¹ ou apurados em quaisquer contas correntes (artº 5º, nº2, als. a) a g);
- **Lucros** colocados à disposição dos titulares por pessoas colectivas ou equiparadas sujeitas a IRC, incluindo adiantamentos por conta de lucros (artº 5º, nº2, al. h);
- **Valor atribuído na partilha** de sociedades ou outras pessoas colectivas, que seja considerado rendimento de capitais⁷² bem como o valor atribuído aos associados na **amortização de partes sociais, sem redução de capital** (artº 5º, nº2, al. i);
- **Rendimentos de unidades de participação** em fundos de investimento, mobiliário e imobiliário (artº 5º, nº2, al. j);
- Rendimentos de **contratos de associação à quota e de associação em participação**⁷³ (artº 5º, nº2, al. l);

⁶⁸ Mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro, ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e quantidade – vd. C.Civil, artº 1142º.

⁶⁹ Trata-se de um contrato não particularmente previsto e regulado na lei (contrato atípico) que consiste na obrigação que alguém assume, mediante documento, de fornecedor a outra pessoa dinheiro, mercadorias ou outros valores para esta utilizar em Portugal ou no estrangeiro. A abertura de crédito bancário é uma operação mediante a qual o banco se obriga a pôr dinheiro à disposição do cliente por um período de tempo determinado, podendo este utilizar, ou não, esse crédito.

⁷⁰ Títulos representativos de empréstimos efectuados às sociedades e a outras entidades. Quando respeitam a empresas públicas, designam-se de títulos de participação.

⁷¹ Excluem-se os juros compensatórios e de mora devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer impostos ou taxas.

⁷² Sobre esta matéria, ver ponto 16.6.2. – Resultado da Partilha, no módulo IRC.

⁷³ Trata-se de contratos regulados pelo DL nº 231/81, de 28 de Julho.

- Rendimentos da **propriedade intelectual, industrial e know-how**, quando não envolvam cedência definitiva de direitos e não sejam auferidos pelo titular originário, bem como os derivados de **assistência técnica e uso ou concessão do uso de equipamento** agrícola ou industrial, comercial ou científico que não constituam rendimentos de prediais (artº 6º, nº2, als. m) e n);

Ganhos de operações de **swaps e de operações cambiais a prazo** (artº 5, nº2, al.q) e nºs 6 e 7);

Rendimentos de aplicações em **seguros e operações do ramo vida** e em aplicações em **regimes complementares de segurança social** (artº 6º, nº3).

Rendimentos excluídos da incidência

São total ou parcialmente excluídos da tributação os rendimentos provenientes de contratos de **seguro e de regimes complementares de segurança social**, desde que os prémios ou as contribuições pagas na primeira metade da vigência dos contratos representem pelo menos 35% da totalidade daqueles (artº 5º, nº3).

O regime de exclusão da tributação apresenta-se diverso, consoante a data em que tenham sido celebrados os respectivos contratos, nos seguintes termos:

- **Contratos celebrados até 31 de Dezembro de 1990** – Os respectivos rendimentos não são sujeitos a IRS;
- **Contratos celebrados entre 1 de Janeiro de 1991 e 31 de Dezembro de 1994** – Desde que se verifique o requisito da percentagem dos prémios ou contribuições pagos na primeira metade do contrato, é excluído da tributação o montante correspondente a metade do rendimento obtido no momento do resgate, vencimento ou adiantamento, se estes factos ocorrerem entre os 5 e os 7 primeiros anos de vigência do contrato. A exclusão será total se os mesmos tiverem lugar após 7 anos de vigência do contrato;
- **Contratos celebrados a partir de 1 de Janeiro de 1995** – Desde que verificado aquele requisito da percentagem, é excluído da tributação o montante correspondente a dois quintos do rendimento se o resgate, vencimento ou adiantamento ocorrer entre 5 e 8 anos de vigência do contrato. O montante do rendimento excluído da tributação eleva-se para quatro quintos se esses factos ocorrerem após oito anos de vigência do contrato.
- **Contratos celebrados a partir de 1 de Janeiro de 2001** - Verificado o requisito da percentagem, é excluído da tributação o montante correspondente a um quinto do rendimento se o resgate, vencimento ou adiantamento ocorrer entre 5 e 8 anos de vigência do contrato. O montante do rendimento excluído da tributação eleva-se para três quintos se esses factos ocorrerem após oito anos de vigência do contrato.

Benefícios fiscais

Relativamente a este tipo de rendimentos, e no que respeita a aplicações que possam ser integradas na categoria B, destacam-se os seguintes benefícios:

- Os dividendos de acções admitidas a negociação em mercados de bolsa são tributados em apenas 80% do seu montante no ano de 2001 (EBF, artº 58º);
- Os dividendos de acções adquiridas em processos de privatização são, líquidos de outros benefícios, tributados por 50% do seu valor, desde a data em que forem adquiridos até decorridos 5 anos sobre a finalização do processo de reprivatização (EBF, artº 59º);

Presunções legais

Nesta categoria prevalecem algumas presunções⁷⁴ legais de rendimentos que, contudo, podem ser afastadas por decisão judicial, por acto administrativo⁷⁵ ou por declaração do Banco de Portugal (artº 7º).

Assim:

- Presume-se que as **letras e as livranças** resultam de contratos de mútuo, salvo se estiverem relacionadas com transacções comerciais. Presume-se que não se relacionam com transacções comerciais quando o credor inicial não for um comerciante;
- Presume-se que os **mútuos e as aberturas de crédito são remuneradas** à taxa de juro legal⁷⁶, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada. Presume-se, também, nos mútuos e nas aberturas de crédito os juros começam a vencer-se a partir da data do contrato, nos mútuos, ou a partir da sua utilização, no caso das aberturas de crédito;
- Presumem-se mutuados (emprestados) os capitais entregues em depósito, excluindo os depósitos em instituições financeiras, se a sua restituição for garantida por qualquer forma;
- Os lançamentos em contas correntes dos sócios das sociedades comerciais presumem-se feitos a título de lucros, salvo se resultarem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

Regime do juro decorrido

Os ganhos realizados com a alienação onerosa de títulos de dívida negociáveis (obrigações, títulos da dívida pública, letras, livranças, etc.) não constituem, na sua totalidade, mais-valias.

Estes ganhos comportam uma parcela qualificada como rendimento de capitais, correspondente aos juros contáveis (ou “juro decorrido”) desde a data do último vencimento ou da emissão do título, primeira colocação ou endosso se ainda não houver decorrido qualquer vencimento, até à data em que ocorra alguma transmissão desses títulos (DL 42/91, de 22.1, artº 12º-A).

No caso de títulos cuja remuneração seja constituída total ou parcialmente pela diferença entre o valor de reembolso e o preço da emissão é esta diferença integralmente qualificada como rendimento de capitais.

⁷⁴ Segundo a noção constante do artº 349º do C.Civil, “presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.” As presunções podem ou não admitir prova em contrário. As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário (vd. artº 73º da LGT).

⁷⁵ O artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece o procedimento relativo à ilisão (prova em contrário) das presunções legais em matéria tributária.

⁷⁶ Vd. artº 559º do Código Civil e Portaria nº 263/99, de 12 de Abril.

O quantitativo dos “juros decorridos” está sujeito a retenção na fonte, devendo os sujeitos passivos de IRS quando estejam a agir no âmbito de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, proceder à respectiva retenção.

Crédito de imposto por dupla tributação económica

Os lucros distribuídos por entidades residentes em território nacional a pessoas singulares que nelas detenham participações sociais são sujeitos a uma **dupla tributação**, primeiramente na entidade onde os lucros foram gerados e, em seguida, na entidade a quem foram distribuídos. A eliminação deste fenómeno é obtido através do **método da dedução à colecta, traduzido na atribuição de um crédito de imposto** equivalente à 60% do IRC correspondente aos lucros distribuídos (artºs 21º, nº6 e 80º, nº3)

O crédito de imposto por dupla tributação económica é extensivo aos valores atribuídos **na partilha de sociedades** comerciais, ou outras pessoas colectivas, que sejam qualificados como rendimento de capitais, bem como aos rendimentos obtidos pelo associado nos **contratos de associação em participação ou da associação à quota** desde que, nestes últimos casos, os rendimentos distribuídos tiverem sido efectivamente tributados.

(Esta matéria encontra-se desenvolvida e exemplificada no ponto 12. Dupla tributação económica de lucros distribuídos, do módulo do IRC, sendo aplicável, em idênticos termos, à determinação do rendimentos das empresas individuais).

Retenção na fonte

Os rendimentos de capitais encontram-se, em geral sujeitos a retenção na fonte, ficando sujeitos a tributação a partir do vencimento, da presunção do vencimento, da colocação à disposição, da data da liquidação ou do apuramento do respectivo seu quantitativo, nos termos referidos no ponto 5.

Os Rendimentos Prediais

Consideram-se rendimentos prediais as rendas e outras prestações derivadas do uso ou da concessão do uso de prédios urbanos, rústicos e mistos.

Quando relativos a imóveis afectos ao activo de empresas individuais, estes rendimentos integram-se como proveitos do exercício, nas Categorias B.

Rendimentos prediais – Categoria F

Integram esta categoria de rendimentos as rendas prediais, pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares (artº 8º).

Para este efeito, **são consideradas rendas prediais:**

- As importâncias recebidas como contrapartida da cedência do uso de um prédio ou de parte dele e de serviços com a mesma relacionados;
- Os montantes recebidos pelo aluguer de maquinismos e outros móveis instalados no prédio arrendado;

- A diferença entre a renda recebida do subarrendatário e a renda paga ao senhorio, no caso de sublocação;
- As contrapartidas recebidas pela instalação de publicidade, ou por outros fins especiais, em imóveis;
- As importâncias recebidas pela cedência do uso de partes comuns dos prédios em regime de propriedade horizontal;
- As importâncias recebidas da constituição de direitos reais temporários, ainda que vitalícios, sobre bens imóveis⁷⁷.

Conceito de prédio

Para efeitos de IRS, considera-se:

- **prédio rústico**, uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica;
- **prédio urbano**, qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logradouro;
- **prémio misto**, o prédio constituído por uma parte urbana e por uma parte rústica.

Este conceito económico determina que um bem móvel assente no mesmo local por um período superior a 12 meses é também considerado prédio para este efeito.

Rendimentos excluídos da incidência

Estão excluídas da incidência as indemnizações recebidas por denúncia ou resolução dos contratos de arrendamento (artº 12º, nº1)

Benefícios Fiscais

Operando por dedução ao rendimento líquido total dos sujeitos passivos assinalam-se, nesta categoria de rendimentos, os benefícios, temporários, previstos no artigo 4º do D.Lei nº 35/98, de 10 de Fevereiro.

⁷⁷ É o caso da constituição de direitos de usufruto ou de uso e habitação que, em termos meramente económicos, equivalem a situações de arrendamento.

Deduções específicas (artº 41º)

Aos rendimentos prediais são dedutíveis as despesas de conservação e de manutenção efectivamente suportadas e documentadas, bem como a colecta da contribuição autárquica relativa aos prédios arrendados. No caso de sublocação não é admitida qualquer dedução à diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a renda por este paga ao senhorio.

No caso de fracções autónomas de prédios submetidos ao regime de propriedade horizontal são dedutíveis os encargos de conservação, de fruição e outros que, nos termos da lei civil, devam ser obrigatoriamente suportados pelo condómino e sejam por este efectivamente suportados.

Retenção na fonte

Estes rendimentos são sujeitos a retenção na fonte sempre que a entidade devedora disponha ou deva dispor de contabilidade organizada (vd. ponto 5.)

Os prémios

Os prémios, ainda que constituam rendimento do respectivo beneficiário, determinam obrigações, em especial, para as empresas ou entidades que os atribuem.

A sua tributação efectua-se, **exclusivamente**, por retenção na fonte, de que é responsável a entidade promotora do concurso.

Prémios de jogos, sorteios e concursos

Compreendem-se na categoria G do IRS (Incrementos patrimoniais) os prémios, pagos ou postos à disposição provenientes de lotarias, rifas, apostas mútuas, jogos do loto e do bingo, bem como, em geral, as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos (artº 9º, nº 2).

Base tributável

A base do imposto é o **valor líquido do prémio**, sobre o qual não incidem quaisquer deduções (artº 42º).

Se se tratar de **prémio atribuído em espécie** o respectivo valor deve ser convertido em escudos de acordo com as regras de equivalência referidas no ponto 1.4.- Rendimentos em espécie.

Segundo entendimento da administração fiscal, divulgado através do ofício-circulado nº 8/92, de 16 de Abril, os prémios, em dinheiro ou em espécie, devem ser anunciados pelo seu valor líquido do imposto que sobre eles recai por retenção na fonte a título definitivo.

O valor ilíquido do prémio pode ser determinado por recurso à seguinte fórmula:

$$VI = \frac{VL}{1 - t}$$

Em que:

- VI = Valor ilíquido
- VL = Valor líquido
- t = taxa de retenção

Exemplo:

A empresa “A” decidiu sortear um prémio aos seus clientes, cujo valor, determinado com as regras previstas no código do IRS relativamente aos bens em espécie, é de 4 988 Euros. Estando este prémio sujeito a retenção, à taxa de 35%, o prémio deve ser anunciado pelo valor de 3 242 Euros.

Por seu lado, o beneficiário do prémio pode calcular o valor ilíquido deste, através da fórmula acima referida: 3 242 Euros: 0,65 = 4 988 Euros

Retenção na fonte

A tributação destes rendimentos efectua-se, exclusivamente, por via da retenção na fonte, à taxa de 25% , no caso de prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo ou de 35% , nos restantes casos (artº 71, nº2, als. b) e f).

Benefícios Fiscais

Os prémios de apostas mútuas hípcas são isentos de IRS a partir da concessão e nos cinco anos posteriores (Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro, artº 29º).

4. OS PAGAMENTOS POR CONTA

São vários os regime de pagamento deste imposto. Nuns casos, são as entidades pagadoras de rendimentos que são obrigadas à retenção do imposto e à sua entrega no cofres Estado, como é o caso da substituição tributária, ou retenção na fonte, que se analisará no ponto seguinte. Noutros casos, a lei impõe pagamentos antecipados, da obrigação dos próprios sujeitos passivos titulares dos rendimentos. Trata-se, neste caso, também de pagamentos por conta do imposto que virá a ser apurado no final do ano e, tal como as retenções, são dedutíveis à respectiva colecta.

A obrigação de efectuar pagamentos por conta não é extensiva a todos os sujeitos passivos do IRS. Apenas os titulares de rendimentos empresariais e profissionais – Categoria B - estão obrigados a efectuar, no ano a que os rendimentos respeitam, três pagamentos por conta do imposto que virá ser devido a final (artº 102º).

Estes pagamentos devem ser efectuados até ao dia 20 de cada um dos meses de Julho, Outubro e Dezembro do próprio ano a que o imposto respeita, sendo a sua totalidade igual a 85% do montante apurado de acordo com a seguinte fórmula, arredondado para o milhar de escudos imediatamente superior:

| |
|---------------------------|
| $C \times (RLB: RLT) - R$ |
|---------------------------|

Em que:

C = colecta do penúltimo ano, líquida de deduções, excepto as relativas às duplas tributações e aos benefícios fiscais;

RLB = Rendimento líquido positivo do penúltimo ano da categoria B;

RLT = Rendimento líquido total do penúltimo ano;

R = Total das retenções efectuadas no penúltimo ano sobre rendimentos da categoria B.

O montante de cada pagamento por conta, calculado de acordo com a fórmula supra, é comunicado aos sujeitos passivos na nota demonstrativa da liquidação relativa ao penúltimo ano e através de aviso enviado pelos serviços da DGCI no decurso do mês de Maio do ano em que devam ser efectuados. Não é exigível qualquer pagamento se o montante apurado for inferior a 50 Euros.

Os pagamentos efectuem-se através de guias de modelo oficial⁷⁸, preenchidas pelos sujeitos passivos, nas tesourarias de finanças, estações dos CTT ou em quaisquer outras entidades autorizadas a efectuar a cobrança, designadamente através dos postos “Multibanco”.

⁷⁸ Os modelos de impressos destinados a utilizar em pagamentos de IRS e de IRC foram aprovados pela Portaria nº 18/99, de 14 de Janeiro.

Suspensão e Redução dos Pagamentos

Os pagamentos por conta poderão ser suspensos sempre que o sujeito passivo verifique, em face dos elementos de que disponham, que os já efectuados, acrescidos das retenções na fonte que lhe tenham sido já feitas, são iguais ou superiores ao imposto que será devido a final.

Podem igualmente suspender-se os pagamentos se deixarem de ser auferidos rendimentos de todas as categorias que os tornam obrigatórios.

Os pagamentos podem, também, ser reduzidos quando os sujeitos passivos deixem de auferir rendimentos de alguma ou algumas daquelas categorias ou quando o pagamento a efectuar seja superior à diferença entre o imposto total que os sujeitos passivos julgarem devido e os pagamentos já feitos.

Porém, se da declaração de rendimentos do ano a que o imposto respeita vier a resultar uma diferença superior a 20% da que normalmente, deveria ter sido entregue, são devidos juros compensatórios, excepto se:

- A liquidação do imposto do penúltimo ano não tiver sido efectuada até 31 de Maio do ano em que os pagamentos por conta devam ser efectuados;
- O sujeito passivo não se mantenham integrado no mesmo agregado familiar.

5. RETENÇÃO NA FONTE

As entidades que devam rendimentos sujeitos a IRS estão, em regra, obrigadas a efectuar a retenção de uma percentagem desses rendimentos a título do imposto que será devido, a final, pelo respectivo titular⁷⁹.

Nisto consiste o fenómeno da substituição tributária (vd. LGT, artºs 20º e 34º): por expressa determinação legal, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do próprio contribuinte.

As entidades obrigadas à retenção – em especial as empresas individuais e colectivas – estão, assim, obrigadas a reter uma determinada percentagem dos rendimentos que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares que, posteriormente, entregarão nos cofres do Estado. Esta obrigação determina, por sua vez, outras obrigações de natureza contabilística e declarativa.

Analisa-se a seguir, os aspectos relativos à retenção na fonte, no que respeita aos aspectos gerais e aos específicos de cada categoria de rendimentos.

As retenções relativas a rendimentos pagos a não residentes são tratadas no ponto seguinte, relativo regime que lhes é especificamente aplicável.

Regras gerais

As retenções devem ser efectuadas em momentos diversos, consoante o tipo de rendimentos a que respeitam, conforme a seguir de referirá a propósito de cada um deles.

O imposto retido deve ser entregue nos cofres do Estado, através de guias de modelo oficial⁸⁰, nas tesourarias de finanças, estações dos CTT ou junto de quaisquer outras entidades autorizadas a efectuar a cobrança, designadamente, através dos postos “Multibanco”.

A entrega deverá ser efectuada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que as retenções tiverem sido efectuadas.

As retenções na fonte são relevadas nas declarações anuais dos sujeitos passivos que as suportam, sob a forma de dedução à colecta⁸¹.

⁷⁹ Salvo nos casos em que a retenção é definitiva e tem natureza liberatória, situação que, em regra, não se verifica quando os titulares do rendimento são empresas individuais ou colectivas residentes em território português.

⁸⁰ Os modelos de impressos destinados à entrega ao Estado as importâncias retidas a título de IRS e de IRC foram aprovados pela Portaria nº 18/99, de 14 de Janeiro.

⁸¹ Salvo se tiverem natureza liberatória e o titular dos rendimentos não optar pelo englobamento dos respectivos rendimentos. Salienta-se que as retenções efectuadas sobre rendimentos das empresas não têm essa natureza, assumindo a forma de pagamentos por conta, consequentemente, dedutíveis à colecta.

Responsabilidade

A responsabilidade originária pelo pagamento do imposto relativo a rendimentos sujeitos a retenção na fonte é, em regra, da entidade obrigada à retenção (artº 20º).⁸²

Porém, sempre que a retenção tenha a natureza de pagamento por conta do imposto devido afinal – situação que constitui a regra nos casos em que o titular dos rendimentos seja uma empresa individual residente em território português – a entidade obrigada à retenção constitui-se como devedor originário do imposto retido e não entregue nos cofres do Estado, ficando o respectivo titular (o substituído) desonerado de qualquer responsabilidade (artº 103º, nº1).

Se a retenção tiver aquela natureza e não for total ou parcialmente efectuada, a responsabilidade originária cabe ao titular dos rendimentos, ficando a entidade obrigada à retenção na posição de responsável subsidiário (artº 103º, nº 2).

Nos restantes casos, isto é, quando a retenção não tenha a natureza de imposto por conta, a responsabilidade originária cabe à entidade obrigada à retenção, ficando o titular dos rendimentos subsidiariamente responsável pela diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente foram (artº 103º, nº 3).

Rendimentos total ou parcialmente isentos

Não deverá ser efectuada retenção sobre rendimentos que beneficiem de isenção total de imposto.

No caso de isenção parcial, a retenção efectuar-se-á apenas sobre a parcelas dos rendimentos não abrangida pela isenção (D. Lei nº 42/91, de 22.1, artº 12º).

Retenção em excesso

Sempre que, por erro imputável à entidade devedora dos rendimentos, se verifiquem incorrecções nos montantes retidos, deve a mesma proceder à rectificação na primeira retenção que deva proceder depois da detecção do erro, sem que possa ser ultrapassado o último período de retenção anual (artº 98º, nº4).

Excedido aquele prazo, pode ainda a rectificação efectuar-se através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial (artº 140º).

Aspectos específicos

Para além das regras gerais acima referidas, há que atender-se a regras específicas, variáveis em função da categoria de rendimentos sobre que recaem, nomeadamente no que concerne ao momento em que deva ser efectuada a retenção e às taxas aplicáveis.

⁸² Vd. também, artº 28º da LGT.

Retenções sobre rendimentos do trabalho dependente

A obrigatoriedade de efectuar a retenção na fonte sobre os rendimentos do trabalho dependente (Categoria A) surge na data do seu **pagamento ou da colocação à disposição** dos respectivos titulares.

Na retenção de rendimentos desta categoria deverão ter-se em atenção os seguintes aspectos:

- **Remunerações fixas** – A retenção efectua-se sobre a remuneração mensal ⁸³, acrescida de quaisquer outras importâncias que constituam rendimentos do trabalho dependente, de acordo com a percentagem constante de tabelas aprovadas anualmente por despacho do Ministro das Finanças⁸⁴.

Os **subsídios de férias e de Natal** não são, no entanto, adicionados aos restantes rendimentos do mês em que forem pagos, sendo objecto de retenção separada pela percentagem que corresponder ao seu montante na tabela respectiva.

As tabelas de retenção são elaboradas, e aplicadas, tendo em atenção a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos (estado civil e número de dependentes), considerando-se, ainda, os casos em que os rendimentos são auferidos por trabalhadores dependentes beneficiários de isenção parcial de IRS. (vd. DL42/91, artº 3º e 4º).

Para esse efeito, o trabalhador deve fornecer à entidade patronal os elementos relativos à sua situação pessoal e familiar, sob pena de a retenção se efectuar pela tabela relativa a “não casado sem dependentes” (artº 99º, nº2, al. b) e DL 42/91, de 22.1, artº 6º).

- **Remunerações variáveis** – Nos casos em que o trabalhador dependente aufera exclusivamente remunerações variáveis, a retenção efectua-se de acordo com as taxas especialmente previstas no artigo 100º do Código do IRS.

Neste caso, a retenção efectua-se pela taxa correspondente ao rendimento anual que o trabalhador previsivelmente irá auferir. Se não for possível efectuar tal previsão, a retenção deve efectuar-se logo que seja atingido o montante correspondente ao primeiro escalão da referida tabela devendo, sempre que haja mudança de escalão fazer-se as necessárias correcções às retenções já efectuadas a taxas inferiores.

A retenção, não pode exceder 40% dos rendimentos pagos ou colocados à disposição do trabalhador no mesmo período.

⁸³ Para o efeito considera-se remuneração mensal o montante pago a título de remuneração fixa acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos do trabalho dependente e, a pedido do titular, gratificações atribuídas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando não atribuídas pela entidade patronal, pago ou colocado à disposição do titular no mesmo período, ainda que respeitante a períodos anteriores (Vd.DL 42/91, de 22.1, artº 3º, nº2).

⁸⁴ São publicadas anualmente três conjuntos de tabelas de retenção aplicáveis à retenção sobre rendimentos do trabalho dependente e de pensões auferidos por sujeitos passivos residentes no Continente, na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores. Nestas Regiões, as taxas do imposto são mais reduzidas que no Continente.

Não são sujeitos a retenção:

- Os rendimentos totalmente isentos;
- Os subsídios atribuídos a título de subsídio de residência ou equivalentes e os rendimentos correspondentes à atribuição de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;
- Os rendimentos resultantes de empréstimos sem juro ou a taxa de juros inferior à taxa de referência concedidos pela entidade patronal;
- Os ganhos derivados de planos de subscrição de acções e outros de idêntica natureza;
- Os rendimentos resultantes da utilização pessoal de viatura da empresa bem como os decorrentes da sua aquisição.

Retenções sobre rendimentos empresariais e profissionais

A obrigatoriedade de efectuar a retenção na fonte sobre os rendimentos empresariais e profissionais surge na data do **pagamento ou da colocação à disposição** dos respectivos titulares, mas apenas relativamente às prestações de serviços que não sejam, de acordo com o artigo 4º, consideradas actividades comerciais ou industriais.

Esta obrigação recai apenas sobre as entidades que possuam ou devam possuir contabilidade organizada (artº 101º, nº1)

No que respeita às retenções nesta categoria de rendimentos, destacam-se os seguintes aspectos:

- **Taxa de retenção** - A retenção efectua-se á taxa de 15% sempre que respeite a rendimentos da propriedade intelectual, industrial ou know-how auferidos por titulares originários ou à taxa de 20%, nos restantes casos.⁸⁵

A referida taxa incide sobre o valor ilíquido sujeito a retenção, antes da liquidação do IVA que, se for o caso, deva ser efectuada. A taxa aplicada e o montante da retenção devem ser mencionados no recibo de quitação de modelo oficial que o profissional está obrigado a emitir.

- **Dispensa de retenção** – Estão dispensados de retenção na fonte os rendimentos desta categoria quando os respectivos titulares prevejam auferir um volume de negócios não superior a 2 000 contos⁸⁶. Neste caso, assinalar no respectivo recibo a menção: “Sem retenção, nos termos do nº1 do artigo 9º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro”.

A dispensa de retenção é facultativa, não podendo ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de valor igual ou superior àquele limite e cessa no mês em que o mesmo for atingido.

⁸⁵ Ressalvadas as taxas específicas aplicáveis aos rendimentos de prediais e de capitais.

⁸⁶ Mais precisamente, a dispensa de retenção aplica-se aos sujeitos passivos que prevejam auferir “um montante anual inferior ao fixado no nº1 do artigo 53º do CIVA”, presentemente fixado em 9 976 Euros. (vd. DL 42/91, de 22.1, artº 9º., nº1, al. a).

Não há lugar a retenção no caso de emissão de recibos relativos a reembolso de despesas em nome e por conta do cliente, desde que estas sejam documentadas e imputadas a cada cliente.

Não há, também, lugar a retenção, sobre:

- Mais-valias apuradas no âmbito de actividades empresariais e profissionais;
- Indemnizações conexas com a actividade exercida;
- Importâncias relativas a cessão temporária de estabelecimento;
- Subsídios ou subvenções.
- Rendimentos que beneficiem de isenção total de imposto (Se os rendimentos beneficiarem de isenção parcial, a retenção recai apenas sobre a parte não isenta).
- **Retenção parcial** - Facultativamente, a retenção poderá ser efectuada apenas sobre 50% dos rendimentos, nos seguintes casos (DL 42/91, de 22.1., artº 10º):

Quando auferidos por médicos de patologia clínica, médicos radiologistas e farmacêuticos analistas clínicos;

Quando se trate de rendimentos provenientes da propriedade intelectual (direitos de autor e direitos conexos) abrangidos pela isenção prevista no artº 56º do EBF. Neste caso, se os rendimentos forem auferidos por titulares deficientes, a retenção poderá efectuar-se apenas sobre 25% dos rendimentos.

Quando os rendimentos sejam auferidos por pessoas deficientes, com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

Nestes casos, deve ser assinalado no recibo de modelo oficial, a disposição legal ao abrigo da qual se operou a retenção parcial.

Tratando-se de **rendimentos de aplicação de capitais**, a retenção efectua-se de acordo com as taxas previstas no âmbito da categoria E, como se a seguir se refere. Quanto a este tipo de rendimentos há sempre obrigatoriedade se ser efectuada retenção, independentemente de a entidade devedora dispor ou não de contabilidade organizada nos seguintes casos: depósitos, títulos de dívida, operações de reporte, cessões de crédito, swaps e operações cambiais a prazo, resgates e adiantamentos de seguros, antecipação ou resgate em regimes complementares de segurança social, dividendos (artº 101, nº2).

Salienta-se que, nestes casos, a retenção efectuada nunca tem natureza liberatória, constituindo sempre um pagamento por conta do imposto devido a final.

Rendimentos de capitais

Os rendimentos da aplicação de capitais – Categoria E – são, por via regra, sujeitos a retenção na fonte por taxas que variam de acordo com o tipo de aplicação.

Estas retenções assumem natureza liberatória quando os titulares dos rendimentos são pessoas singulares agindo fora do âmbito de uma actividade empresarial.

Porém, quando estes rendimentos são auferidos por empresas individuais, caso em que se irão integrar como proveitos para determinação rendimento empresarial ou profissional– Categorias B – as retenções sobre eles efectuadas têm a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

O momento da retenção varia consoante o tipo de rendimentos a ela sujeitos, nos seguintes termos (artº 7º, nº3):

- **No momento do vencimento, ainda que presumido:**

Juros, e rendimentos similares, provenientes mútuos, depósitos bancários, títulos de crédito negociáveis, suprimentos e outros abonos ou adiantamentos de capital feito pelos sócios às sociedades ou pelo facto de estes não levantarem os lucros, bem como, em geral, juros por dilação do vencimento ou mora no pagamento de quaisquer obrigações de natureza pecuniária;

- **No apuramento do quantitativo:**

Rendimentos de contratos de reporte, juros ou quaisquer outras formas de remuneração devidos pelo reembolso antecipado de depósitos, rendimentos da propriedade intelectual, industrial ou know-how auferidos por titulares não originário, rendimentos derivados de assistência técnica e do uso ou concessão do uso de equipamento, juros lançados em contas correntes assim como rendimentos não especificados derivados da simples aplicação de capitais;

- **No pagamento ou colocação à disposição:**

Lucros ou adiantamentos por conta de lucros, rendimentos da partilha da sociedades que sejam qualificados como rendimento de capitais, bem como rendimentos derivados de unidades de participação em fundos de investimento, de contratos de associação em participação e associação à quota, de seguros e operações do ramo vida, prestações pagas por fundos de pensões e outros regimes complementares da segurança social que não sejam qualificados como pensões.

- **Na transmissão:**

No caso de juros contáveis em operações de negociação de títulos de crédito;

- **Na liquidação das operações:**

No caso de swaps e de operações cambiais a prazo.

Relativamente aos rendimentos de capitais, a taxa de retenção varia, entre 15% e 25% consoante a origem dos rendimentos, de acordo com a seguinte tabela ⁸⁷:

| Tipo de rendimentos | Taxa aplicável |
|---|----------------|
| Rendimentos de acções (Dividendos) | 25% |
| Juros de depósitos bancários | 20% |
| Rendimentos de títulos de dívida, pública e privada ⁸⁸ | |
| Operações de reporte Cessões de créditos e similares | |
| Swaps e operações cambiais a prazo | |
| Resgate a adiantamento de seguros e operações do ramo vida | |
| Prestações antecipadas de regimes complementares de segurança social | |
| Rendimentos de títulos pagos por residentes por conta de não residentes | |
| Suprimentos ⁸⁹ | |
| Outros rendimentos | 15% |

Rendimentos prediais

Apenas estão obrigadas a efectuar retenções sobre rendimentos prediais as entidades que disponham, ou devam dispor, de contabilidade organizada.

A retenção efectua-se, no momento do pagamento ou colocação à disposição do titular do rendimento, pela taxa de 15%.

Prémios

Os prémios são sujeitos a retenção na fonte à taxa de 35% (rifas, totoloto, jogo do loto e, em geral, quaisquer sorteios ou concursos) ou à taxa de 25% (lotarias, apostas mútuas desportivas e jogo do bingo).

A retenção e entrega ao Estado é da responsabilidade da entidade que atribui os prémios.

⁸⁷ Recorda-se que neste ponto tratamos apenas de rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes em território português. No que respeita às taxas aplicáveis aos não residentes ver o ponto seguinte.

⁸⁸ Os rendimentos de títulos de dívida emitidos até 15 de Outubro de 1994, são sujeitos a retenção pela taxa de 25%. No caso da rendimentos da dívida pública, a retenção varia consoante a data de emissão dos respectivos títulos: até 3 de Maio de 1989, sem retenção; de 4 de Maio de 1989 até 1 de Fevereiro de 1991 a retenção efectua-se sobre 80% do rendimento, pela taxa de 25%; de 2 de Fevereiro de 1991 até 2 de Outubro de 1991, retenção sobre 100% à taxa de 25%; a partir dessa data, retenção sobre 100%, pela taxa de 20%.

⁸⁹ Nas condições expressamente previstas no artigo 5º do DL 25/98, de 10 de Fevereiro.

Obrigações acessórias

As entidades que efectuem retenções na fonte estão obrigadas ao cumprimento de obrigações acessórias com as mesmas relacionadas, de natureza contabilística e declarativa.

Obrigações contabilísticas

As pessoas devedoras de rendimentos sujeitos a retenção na fonte são obrigadas a possuir um registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido retenção, de que devem constar, além do valor de cada pagamento e respectiva retenção, bem como dos rendimentos em espécie que tenha sido atribuído, o respectivo nome e número de identificação fiscal.

Obrigações declarativas

As entidades que efectuem retenções, estão ainda obrigadas a entregar à administração fiscal uma declaração anual de informação contabilística e fiscal, de modelo oficial que integrará um anexo relativo aos rendimentos pagos ou postos à disposição dos respectivos titulares, devidamente identificados, bem como os montantes retidos, salvo no caso de rendimentos sujeitos a retenção a título definitivo.

A entrega desta declaração deve ser efectuada até ao último dia útil do mês de Junho do ano seguinte àquele a que a retenção respeita (artº 113º);

Estas entidades estão também obrigadas a entregar aos sujeitos passivos de IRC ou de IRS, até 20 de Janeiro de cada ano, uma declaração relativa aos rendimentos pagos ou postos à disposição no ano anterior, com indicação do montante de imposto retido (artº 119º, nº1, al. b).

No caso de entidades que efectuem pagamento de rendimentos sujeitos a taxa liberatória cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou estejam sujeitos a taxa reduzida, há, ainda, a obrigação de entregar à administração tributária, até 30 de Junho de cada ano, uma declaração, de modelo oficial (artº 120º)

6. NÃO RESIDENTES

Como oportunamente se referiu a propósito da delimitação do âmbito de incidência territorial do IRS, os não residentes estão sujeitos a este imposto apenas quanto aos rendimentos que obtenham em território português.

Rendimentos obtidos em Portugal

Os critérios de ligação ao território português são estabelecidos nalguns casos em função do local do exercício de uma actividade, noutros em função do facto de aqui se situar a residência ou sede das entidades pagadoras dos rendimentos ou, tratando-se de rendimentos de imóveis, do facto de aqui se situarem.

Para o efeito, consideram-se obtidos em Portugal (artº 18º):

- Os rendimentos do trabalho dependente, derivado de actividades exercidas em território português ou quando sejam pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- As remunerações dos membros dos órgãos estatutários de pessoas colectivas devidas por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português a que deve ser imputado o pagamento;
- Os rendimentos do trabalho prestado a bordo de navios ou aeronaves, desde que os titulares estejam ao serviço de entidades residentes em território português;
- Os rendimentos da propriedade intelectual e rendimentos similares, bem como os derivados de assistência técnica, quando devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português a que deve ser imputado o pagamento;
- Os rendimentos empresariais e profissionais obtidos através de estabelecimento estável aqui situado, bem como os provenientes na intermediação de quaisquer contratos, e, ainda, os derivados de prestações de serviços daquela realizadas ou utilizadas em Portugal e devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português a que deve ser imputado o pagamento (exceptuam-se os serviços de transportes, comunicações e actividades financeiras);
- Rendimentos de capitais devidos por entidades com residência, sede ou direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português a que devam imputar-se os pagamentos;
- Os rendimentos (rendas e mais-valias) de imóveis situados em território português;
- As mais-valias derivadas da transmissão onerosa de partes de capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português;

- As mais-valias resultantes da alienação onerosa da propriedade intelectual, royalties ou know-how, quando o transmitente não seja o seu titular originário, quando o respectivo registo, ou formalidade equivalente, tenha sido feito ou praticada em território português;
- Os rendimentos de pensões, de lotarias, apostas mútuas e outros jogos, sorteios ou concursos, devidos por entidades que tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português a que deve ser imputado o pagamento;
- Os rendimentos de actos isolados praticados em território português;
- Quaisquer outros incrementos patrimoniais desde que os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam se situem em território português.

O conceito de “estabelecimento estável” para efeitos de IRS é o que se encontra fixado no artigo 5º do Código do IRC.

Retenção na fonte

Em geral, os não residentes são tributados por retenção na fonte, a taxa liberatória. Apenas nos casos em que obtenham rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, prediais ou mais-valias, é que são tributados mediante declaração que devem apresentar para o efeito.

Os sujeitos passivos residentes que paguem ou coloquem rendimentos à disposição de não residentes são obrigados a efectuar retenção sobre os mesmos, de acordo com as seguintes taxas (artºs 71º e 101º):

| Taxa | Tipo de rendimentos |
|------|--|
| 35% | <ul style="list-style-type: none">• Prémios de rifas, totoloto, jogo do loto, sorteios ou concursos |
| 25% | <ul style="list-style-type: none">• Rendimentos de acções (dividendos)• Lucros e adiantamentos por conta de lucros• Trabalho dependente• Actividades profissionais, incluindo actos isolados, excepto comissões por intermediação e outras prestações de serviços;• Pensões• Lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo |

| Taxa | Tipo de rendimentos |
|-------------|--|
| 20% | <ul style="list-style-type: none"> • Depósitos bancários • Títulos de dívida • Operações de reporte • Cessões de créditos e operações similares • Swaps e operações cambiais a prazo; • Seguros e segurança social complementar • Rendimentos de capitais não expressamente sujeitos a taxa diferente |
| 15% | <ul style="list-style-type: none"> • Propriedade intelectual, industrial e know-how (obtidos por titulares originários) • Assistência técnica • Uso ou concessão do uso de equipamento • Comissões por intermediação; • Prestações de serviços realizadas ou utilizadas em Portugal (salvo transportes, comunicações e actividades financeiras) |

As entidades que paguem ou coloquem rendimentos à disposição de não residentes – haja ou não lugar a retenção na fonte – são obrigadas a enviar á DGCI uma Declaração modelo 130⁹⁰ até 31 de Maio do ano seguinte àquele em que os rendimentos forem pagos (artº 119º, nº 6).

Nomeação de representante

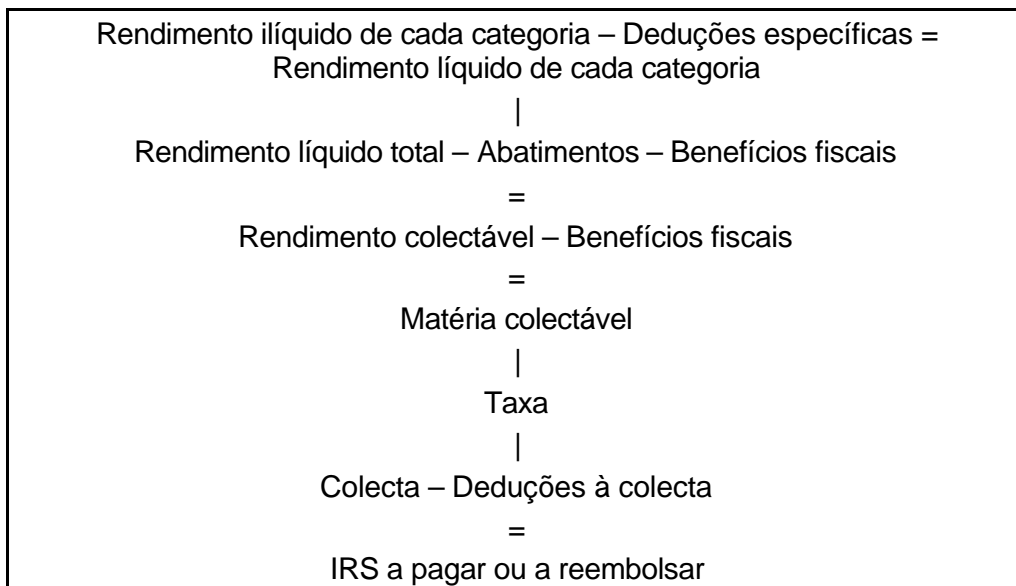
Os não residentes, bem como os residentes em território português que se ausentem por período superior a seis meses, devem nomear um representante que cumpra, em Portugal, as respectivas obrigações fiscais acessórias (artº 130º).

A designação do representante – e declaração de aceitação por parte deste – efectua-se nas declarações de início de actividade ou de alterações, no caso de estabelecimentos estáveis de não residentes, ou na declaração para obtenção do número de identificação fiscal do não residente.

⁹⁰ Os modelos de impressos em vigor foram aprovados pela Portaria nº 7/99, de 7 de Fevereiro (escudos) e pela Portaria nº 14/2000, de 15 de Janeiro (euros).

Resumo

1. As diversas fases de apuramento do IRS podem ser esquematizadas pela forma como se mostra no seguinte quadro:



| Regra geral | Anualidade | Ano fiscal coincidente com ano civil |
|-------------|--|---|
| Câmbios | Rendimentos transferidos para o estrangeiro | Câmbio de venda à data da transferência ou da retenção |
| | Rendimentos provenientes do estrangeiro | Câmbio de compra à data da transferência ou da colocação à disposição em Portugal |
| | Rendimentos obtido e pagos no estrangeiro não transferidos para Portugal até ao final do ano | Câmbio de compra da data em que forem pagos ou colocados à disposição |
| | Encargos | Câmbio de venda à data da transferência |

| Regra geral | Anualidade | Ano fiscal coincidente com ano civil |
|-------------------------------|------------------------|--|
| Câmbios | Regra supletiva | Se não for possível aplicar qualquer das regras referidas, considera-se: <ul style="list-style-type: none"> • Câmbio de 31 de Dezembro • Última cotação anterior |
| | Contabilidade | Regras contabilísticas constantes do Plano Oficial de Contas |
| Rendimentos em espécie | Conversão para escudos | Por aplicação sucessiva: <ul style="list-style-type: none"> • Preço tabelado • Cotação oficial de compra • Cotação de compra na bolsa de mercadorias ou estiva camarária • Publicação do INE • Valor no mercado |

2. Incidência pessoal

| | | |
|--------------------------|--|---|
| Sujeitos passivos | Pessoas singulares residentes | Pela totalidade dos seus rendimentos |
| | Pessoas singulares não residentes | Pelos rendimentos obtidos em Portugal |
| Agregado familiar | São sujeitos passivos as pessoas a quem incumbe a sua direcção (os cônjuges) | Composição: <ul style="list-style-type: none"> • Cônjuges e dependentes • Cada cônjuge e dependentes • Cada ex-cônjuge e dependentes • Pai solteiro e dependentes • Mãe solteira e dependentes • Adoptante solteiro e dependentes a cargo |
| Dependentes | Filhos, adoptados e enteados menores | |

| | | |
|--------------------|---|---|
| Dependentes | Filhos, adoptados e enteados maiores, até aos 25 anos | Não tenham rendimentos superiores ao salário mínimo nacional; Tenham frequentado 11º ou 12º ano de escolaridade, ensino médio ou superior Tenham cumprido serviço militar ou serviço cívico |
| | Filhos, adoptados e enteados, maiores | Não tenham rendimentos superiores ao salário mínimo nacional Sejam inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência |
| | Menores sob tutela | Quando não auferirem rendimentos |

3. Residentes em território português

| | |
|---|--|
| São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos | Tenham: <ul style="list-style-type: none"> • Permanecido em Portugal mais de 183 dias; • Tenham residência em condições de ser habitada; • Sejam tripulantes de navios ou aviões ao serviço de empresas portuguesas; • Estejam no estrangeiro ao serviço do Estado |
| Extensão da qualificação | As pessoas que constituem o agregado familiar, desde que resida em Portugal qualquer das pessoas a quem incumbe a sua direcção |
| São residentes em território de uma Região Autónoma as pessoas residentes em território português que, no ano a que respeitam os rendimentos: | Tenham: <ul style="list-style-type: none"> • Permanecido na Região Autónoma mais de 183 dias, tenham aí a sua residência habitual e aí se encontrem registados para efeitos fiscais. • Na falta destes requisitos, são consideradas residentes numa Região Autónoma as pessoas que aí tenham o seu centro principal de interesses. |
| Extensão da qualificação | As pessoas que constituem o agregado familiar, desde que resida Região Autónoma qualquer das pessoas a quem incumbe a sua direcção |

4. Trabalho dependente

| | | |
|-------------------|---|---|
| Incidência | Remunerações (salários, ordena-dos, vencimentos, prémios, participações, gratificações, etc.) | <ul style="list-style-type: none"> • Contrato individual de trabalho ou equiparado; • Contrato de prestação de serviços; • Funções públicas; • Pré-reforma, pré-aposentação, reserva. |
| | Rendimentos fiscalmente equiparados a remunerações do trabalho dependente | <ul style="list-style-type: none"> • Remunerações de membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas; • Quota parte nas companhias de pesca • Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (gorjetas) • Trabalho independente prestado a uma única entidade (por opção) |
| | Remunerações acessórias | <ul style="list-style-type: none"> • Prestações familiar, na parte em que excedam limite legal; • Subsídios de refeição, na parte que excedam em 50% o limite legal; • Seguros e segurança social complementar suportados pela empresa; • Subsídios de residência ou fornecimento de habitação; • Empréstimos sem juro ou a taxa reduzida; • Viagens e estadas não relacionadas com a actividade; • Planos de opções sobre valores mobiliários; • Utilização e aquisição de viaturas; • Abonos para falhas, na parte que exceda 5% da remuneração mensal fixa; • Ajudas de custo e utilização de automóvel, na parte em que excedam limites legais; • Despesas de deslocação, viagens e representação, se não forem prestadas contas até ao termo do exercício |

| | | |
|-------------------------------|---------------------------------|--|
| | Indemnizações | <ul style="list-style-type: none"> Resultantes da constituição ou modificação da relação jurídica de trabalho, designadamente por mudança do local de trabalho (na totalidade); Por rescisão do contrato (a partir de determinado limite) |
| Exclusão da incidência | Por disposição legal expressa | <ul style="list-style-type: none"> Prestações para regimes obrigatórios de segurança social; Prestações para realizações de utilidade social e de lazer; Prestações relacionadas com a formação profissional; Artistas e desportistas, quando sujeitos a IRC; Prémios na alta competição. |
| | Por não previstos na incidência | <p>A título exemplificativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> Compensação a bombeiros; Subsídio de desemprego; Subsídio para assistência médica; Subsídios de doença; Bolsas de estudo atribuídas por terceiros. |

5. Incidência

| | |
|--|---|
| <p>Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais</p> | <p>Comércio, indústria e agricultura</p> <p>Prestação de serviços, por conta própria</p> <p>Propriedade intelectual (Direito de autor e direitos conexos)</p> <p>Propriedade industrial (Royalties)</p> <p>Know-how</p> <p>Rendimentos prediais e de capitais imputáveis às actividades exercidas</p> <p>Mais-valias</p> <p>Indemnizações conexas com a actividade</p> <p>Cessão temporária de exploração de estabelecimento</p> <p>Subsídios relativos à actividade exercida</p> |
|--|---|

6. Exclusão da incidência

| | | |
|--------------------------------|---|---|
| Agricultura | Exclusão total se o rendimentos bruto for inferior ao valor anual do salário mínimo nacional | Quando não excluídos, tributação por: 60% - Em 2001 70% - Em 2002 80% - Em 2003 90% . Em 2004 |
| Prémios | Literários, artísticos ou científicos | Quando atribuídos em concursos públicos e não haja cedência de direitos |
| Artistas e desportistas | Quando os rendimentos sejam obtidos através de sociedade e, na esfera desta, tributados em IRC | |
| Acção social | Importâncias no âmbito de prestações sociais pagas por: Centros Regionais de Seg. Social Santa Casa da Misericórdia de Lisboa IPSS | |
| Desporto | Prémio atribuídos a praticantes de alta competição | |

7. Determinação dos rendimentos

| | |
|---------------------------------|---|
| Regime simplificado | <p>Sujeitos passivos que, no ano anterior, tenham:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vendas: Igual ou inferior a 30 000 contos • Outros rendimentos: Igual ou inferior a 20 000 contos <p>Aplicação de coeficientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 0,20 ao valor das vendas; • 0,65 aos restantes proveitos. |
| Contabilidade organizada | <p>Sempre que excedam os limites acima referidos Quando por lei seja obrigados a dispor de contabilidade Por opção.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rendimento apurados de acordo com as regras do IRC. • Encargos não dedutíveis (além dos que constam do Código do IRC): • 50% das despesas com automóveis ligeiros de passageiros, motos e motociclos (salvo transportes públicos ou aluguer); • Despesas de representação e valorização profissional que excedam 10% dos proveitos; • Despesas de deslocações, viagens e estadas que excedam 10% dos proveitos. <p>No conjunto, estas despesas não podem, ainda, exceder 25% dos proveitos.</p> |

8. Tributação autónoma

| | |
|---|--|
| Despesas confidenciais ou não documentadas | Taxa: 50% |
| Despesas de representação | Taxa: 6,4% , em 2001 (20% da taxa mais elevada do IRC) |
| Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos | Taxa: 3,2%, em 2001 (10% da taxa mais elevada do IRC) |
| Pagamentos e dívidas a residentes em “paraísos fiscais” | 35% (Salvo prova de que correspondem a operações efectivas e que se compreendem dentro de limites normais) |

9. Obrigações acessórias

| | | |
|------------------------|---|---|
| Declarativas | Início da actividade | Antes de iniciar a actividade |
| | Alterações | Sempre que se alterem elementos da declaração de início. Prazo: 15 dias |
| | Cessação | A entregar nos 30 dias seguintes à cessação da actividade |
| | Declaração anual de rendimentos | Entre 16 de Març o e 30 de Abril do ano seguinte ao da obtenção dos rendimentos |
| | Declaração anual de informação contabilística e fiscal | Até ao último dia do mês de Junho |
| Contabilísticas | Emissão de recibos, facturas ou talão de venda | |
| | Livros de contabilidade Livros de registo de operações | Consoante o rendimento seja determinado pela contabilidade ou de acordo com o regime simplificado |

10. Rendimentos de capitais

| | | |
|-------------------|--|--|
| Incidência | Juros e outras formas de remuneração de: | Mútuos Aberturas de crédito Contratos de reporte Depósitos bancários Títulos da d vida pública Obrigações Títulos de participação Suprimentos e outros abonos Quaisquer outros contratos e títulos de crédito Dilação do vencimento Mora |
|-------------------|--|--|

| | | |
|-------------------|--|---|
| Incidência | Lucros | Lucros Adiantamentos por conta de lucros |
| | Partilha de sociedades | Parcela que for considerada como rendimento de capitais |
| | Unidades de participação | Provenientes de fundos de investimento |
| | Associação à quota Associação em participação | |
| | Propriedade intelectual, industrial e know-how | Obtidos por titulares não originários |
| | Assistência técnica | |
| | Uso e concessão de uso de equipamento | Quando não devam ser considerados rendimentos prediais |
| | Swaps e operações cambiais a prazo | |
| | Seguros e outras aplicações | Podem beneficiar de exclusão total ou parcial da tributação |

11. Presunções legais

| | | |
|--|---|---|
| Letras e livranças | Presumem-se resultarem de contratos de mútuo | Salvo de resultarem de transacções comerciais |
| Mútuos e aberturas de crédito | Presumem-se remunerados | Presume-se remuneração mínima |
| Capitais entregues em depósito | Presumem-se remunerados, se a restituição for garantida | |
| Lançamentos em contas-correntes dos sócios | Presumem-se feitos a título de lucros | Salvo se resultarem de mútuos, de prestação de trabalho ou de exercício de cargos sociais |

12. Rendimentos prediais

| | | |
|-------------------------------|---|--|
| Incidência | Rendas de prédios urbanos, rústicos ou misto | Incluindo rendimentos de serviços conexos |
| | Situações equiparadas | <ul style="list-style-type: none"> • Aluguer de maquinismos e móveis instalados no prédio arrendado; • Diferença de rendas no caso de subarrendamento; • Cessão de exploração de estabelecimento; • Instalação de publicidade e outras finalidade nos prédios; • Cedência de partes comuns; • Constituição de direitos reais temporários (usufruto, uso e habitação) |
| Exclusão da incidência | Indemnizações por denúncia ou resolução dos contratos de arrendamento | |

13. Prémios

| | | |
|-------------------|--|---|
| Incidência | <ul style="list-style-type: none"> • Rifas • Totoloto • Loto • Sorteios • Concursos | Retenção liberatória à pela taxa de 35% |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Lotarias • Apostas mútuas desportivas • Bingo | Retenção liberatória à pela taxa de 25% |

14. Pagamentos por conta

| | | |
|--|---|--|
| Obrigatórios para os titulares de rendimentos da categoria B | Até ao dia 20 de cada um dos meses de: Julho Outubro Dezembro | Se o valor apurado for inferior a 10 contos não há lugar a qualquer pagamento |
| Suspensão dos pagamentos | <ul style="list-style-type: none"> Sempre que os montantes já entregues, acrescidos das retenções, excedem a dívida de imposto previsível Se deixarem de ser auferidos rendimentos das categorias B,C e D | Se em consequência da suspensão ou da redução deixar de ser entregue uma diferença superior em 20% ao imposto devido a final, poderão ser devidos juros compensatórios |
| Redução dos pagamentos | <ul style="list-style-type: none"> Até ao montante que previsivelmente será o imposto devido a final Se deixar de serem auferidos rendimentos de uma qualquer daquelas categorias | |

15. Retenção na fonte

| Tipo de rendimento | Momento da retenção | Observações |
|------------------------------------|-------------------------------------|---|
| Trabalho dependente | Pagamento ou colocação à disposição | Retenção de acordo com tabelas aprovadas anualmente por despacho ministerial. |
| Trabalho independente | | Taxas de 15% e 20% |
| Comércio, Indústria ou agricultura | | Taxa de 20% - Mas apenas no caso de comissões por intermediação |

| Tipo de rendimento | Momento da retenção | Observações |
|--------------------|---|---|
| Capitais | Consoante for o caso: Vencimento Pagamento ou colocação à disposição Apuramento do quantitativo Transmissão Liquidação da operação | Variáveis entre 15% e 25% |
| Prediais | Pagamento ou colocação à disposição | Taxa de 15% |
| Mais-valias | Não são sujeitos a retenção | |
| Pensões | Pagamento ou colocação à disposição | Retenção de acordo com tabelas aprovadas anualmente por despacho ministerial. |
| Prémios | | Taxas de 35% e 25% |

Questões e Exercícios

1. A empresa “X” paga mensalmente aos seus empregados, além dos respectivos salários, uma determinada importância a título de subsídio de refeição. Está esta importância sujeita a IRS? E, na hipótese afirmativa, qual a obrigação daí decorrente para a empresa?
2. O senhor “B” é um empresário em nome individual que, mensalmente, escreva uma determinada importância a título de remuneração do seu trabalho. Está esta importância sujeita a IRS?
3. Em que condições é que os rendimentos actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias estão excluídos da incidência do IRS?
4. A empresa “X” promoveu o sorteio de um prémio entre os seus clientes, cujo valor líquido é de 1000 contos. Quais as obrigações que, em matéria de IRS, recaem sobre a empresa?
5. Em que caso é que as empresas individuais estão obrigadas a efectuar retenção na fonte sobre rendas recebidas relativas a prédios que integram o seu activo?
6. Em que casos é que a empresa individual titular de rendimentos comerciais está obrigada a dispor de contabilidade organizada?
7. Quais os sujeitos passivos de IRS que estão obrigados a efectuar pagamentos por conta do imposto devido a final e quando é que esses pagamentos devem ser efectuados?

Resoluções

1. A importância paga a título de subsídio de refeição só está sujeita a IRS na parte que exceder 50% do limite legal estabelecido para os funcionários públicos, elevando-se este limite para 70% no caso de o subsídio ser paga através de “vales de refeição”. Sobre essa parte, que deve ser adicionada à remuneração mensal do trabalhador, a empresa está obrigada a efectuar retenção na fonte (artº 2º, nº 3, al. b) nº 3 e artº 99º, nº1).
2. As importâncias escrituradas pelos empresários individuais como remuneração do seu trabalho não estão sujeitas a IRS nem são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B (artº33º, nº 8);
3. Os rendimentos destas actividades são excluídos da incidência do IRS sempre que os respectivos proveitos brutos sejam inferiores ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (artº 3º, nº 4).
4. A empresa deve reter, no momento do pagamento ou da colocação do prémio à disposição do cliente, a importância correspondente a 35% do valor líquido do prémio. A entrega ao Estado do montante retido deve ser efectuada até ao dia 20 do mês seguinte ao da retenção.
5. A retenção na fonte de IRS relativo a rendas prediais só é obrigatória para as entidades que disponham, ou devem dispor, de contabilidade organizada.
6. Apenas estão sujeitas a essa obrigação as empresas que no ano imediatamente anterior tenha realizado um volume de vendas superior a 30 000 contos ou que, nesse período o valor líquido dos restantes rendimentos da categoria B seja superior a 20 000 contos. Estão também obrigados a dispor de contabilidade organizada os sujeitos passivos que, não tendo atingidos estes limites sejam a tal obrigados por quaisquer disposições legais ou por ela tenham optado (artº 28º, nº 2).
7. A obrigação de efectuar pagamentos por conta recai sobre os titulares de rendimentos empresariais ou profissionais – categoria B. Esses pagamentos devem ser efectuados até ao dia 20 de cada um dos meses de Julho, Outubro e Dezembro do próprio ano a que respeitam.

IV. IRC - IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Saber a estrutura do Código do IRC e os Benefícios Fiscais que se lhe aplicam;
- Saber enquadrar as situações sujeitas a imposto;
- Saber proceder à retenção na fonte;
- Saber a estrutura de apuramento e liquidação do imposto;
- Saber preencher os impressos e declarações do imposto.

Temas

1. Incidência do IRC;
2. Isenções;
3. Determinação da Matéria Colectável;
4. Determinação do Lucro Tributável das Entidades Residentes que exerçam, a título principal, a Actividade Comercial, Industrial ou Agrícola;
5. Determinação da Matéria Colectável das Entidades Residentes que não exercem a título principal Actividades de Natureza Comercial, Industrial ou Agrícola;
6. Determinação da Matéria Colectável das Entidades não Residentes em Território Português;
7. Taxas;
8. Liquidação;
9. Pagamento;
10. Obrigações Acessórias;
11. Medidas Anti-Abuso;
12. Regimes Especiais;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INCIDÊNCIA DO IRC (ARTº 1º⁹¹)

A incidência do IRC é condicionada à verificação cumulativa dos seguintes pressupostos:

- Sujeição passiva (elemento subjectivo);
- Obtenção de rendimentos (elemento objectivo);
- Período de tributação (elemento temporal).

Nos pontos seguintes analisam-se, de forma individualizada e com maior detalhe, cada um desses elementos essenciais do imposto.

Sujeitos passivos (artº 2º)

São sujeitos passivos de IRC as pessoas colectivas em geral, de direito privado ou de direito público, **residentes em Portugal**, que:

- **Sejam dotadas de personalidade jurídica:**

As sociedades comerciais;

As sociedades civis sob forma comercial;

As cooperativas;

As empresas públicas;

O Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, institutos públicos e, em geral, quaisquer pessoas colectivas de direito público e privado.

- **Sejam desprovidas de personalidade jurídica (entes de facto), cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRC ou IRS directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas:**

As heranças jacentes;

As pessoas colectivas em relação às quais tenha sido declarada a invalidade;

As associações e sociedades civis puras;

As sociedades irregulares;

Os fundos de investimento colectivo.

⁹¹ Sempre que se fizer indicação de artigos sem referência a qualquer diploma legal deve considerar-se reportada ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

São também sujeitos passivos de IRC as entidades, com ou sem personalidade jurídica, **não residentes em Portugal**, que aqui obtenham rendimentos desde que estes não sejam sujeitos a IRS.

Entidades com personalidade jurídica

A personalidade jurídica consiste na susceptibilidade de uma determinada pessoa, designadamente uma pessoa colectiva, ser sujeito de relações jurídicas, isto é, ser titular de direitos e sujeito de obrigações, no âmbito de uma individualidade própria diferente da dos seus membros ou associados.

As sociedades comerciais, as sociedades civis sob forma comercial, as cooperativas, o Estado, as Regiões Autónomas e as Autarquias são pessoas colectivas que, por força da legislação que lhes é especificamente aplicável, dispõem sempre de personalidade jurídica. Dispõem também de personalidade jurídica os ACE (Agrupamentos Complementares de Empresas) e os AEIE (Agrupamentos Europeus de Interesse Económico), as fundações e ainda as associações que tenham sido constituídas por escritura pública.

Desde que uma pessoa colectiva disponha de personalidade jurídica, no âmbito de direito público ou privado, configura-se como sujeito passivo de IRC.

Entidades sem personalidade jurídica

Preocupações de equidade e igualdade tributárias, de respeito pelo princípio da capacidade contributiva e com objectivos de não distorção das regras de concorrência entre as empresas, levaram o legislador a fazer prevalecer a substância económica sobre a forma jurídica dos agentes empresariais, qualificando determinados **entes de facto** como sujeitos passivos de IRC, ainda que estas entidades não disponham de personalidade jurídica.

Perante uma realidade económica equiparável à das pessoas colectivas personalizadas foram definidas, também nesta matéria, regras que visam travar o abuso da forma jurídica como meio de diminuir a tributação.

Encontram-se, assim, abrangidas por aquela qualificação, designadamente:

- As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, antes do registo definitivo (acto que lhes confere personalidade jurídica);
- As associações e sociedades civis sem personalidade jurídica;
- As pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade;

- As heranças jacentes⁹²;
- Os fundos colectivos de investimento (fundos de investimento mobiliário e imobiliário, de capital de risco, de pensões, de poupança em acções, que constituem valores pertencentes aos participantes, administrados por sociedades gestoras).

Acentua-se, porém, que a **qualificação das entidades sem personalidade jurídica como sujeitos passivos de IRC pressupõe que os seus rendimentos não sejam sujeitos a tributação directamente na titularidade das pessoas que as constituem**. Por falta deste requisito, **não são sujeitos passivos de IRC**, designadamente:

- As **heranças indivisas**, cujos rendimentos são directamente tributáveis na pessoa dos herdeiros na proporção das respectivas quotas hereditárias;
- Os **contratos de consórcio, associação à quota e associação em participação**, cujos rendimentos são directamente tributáveis em IRC ou IRS na pessoa dos consorciados, associados e associantes (vd. Dec.Lei nº 231/81, de 28 de Julho).

Não residentes

A qualificação dos não residentes como sujeitos passivos de IRC atende ao facto de os rendimentos obtidos em Portugal não serem sujeitos a tributação em IRS, sendo, assim, irrelevante qualquer distinção com base na personalidade jurídica.

• Residentes

Para efeitos deste imposto, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham **sede ou direcção efectiva em território português**, tendo-se em atenção que:

- A **sede das pessoas colectivas** é o local que os respectivos estatutos designem ou, na falta de designação, o lugar onde funciona a administração principal (C.Civil, artº 159);
- A **direcção efectiva** pode ser entendida como o local onde se concentram e funcionam os órgãos da administração e controlo superior da empresa considerada na sua universalidade, sendo aí localizado o órgão central de administração da empresa entendido este como o local onde se tomam as decisões finais e prevalentes⁹³.

⁹² Dizem-se “jacentes” as heranças abertas por morte de uma pessoa em relação às quais se não conhecem herdeiros que as aceitem. Durante o decurso do processo que visa determinar da existência desses herdeiros ou se conclua da sua não existência por forma a que a herança passe para o Estado, herança diz-se “jacente” (vd. C.Civil, artº 2046º). Esta situação não se confunde com a de heranças indivisas, isto é, que ainda não foram partilhadas, cujo rendimento, enquanto permanecer a indivisão, integra o rendimento dos herdeiros, na proporção das respectivas quotas hereditárias.

⁹³ Vd. Desp. do Secretário de Estado do Orçamento, de 65.02.17, in CFT nº 75, pp. 226 e de 65.03.12, in CTF nº 76, pp. 272.

- O **território português** compreende o território do Continente e das Regiões Autónomas, incluindo a zona económica exclusiva do mar envolvente.

Incidência real (artº 3º)

A base de tributação do IRC é estabelecida de forma distinta consoante os rendimentos que a vão integrar sejam obtidos por sujeitos passivos **residentes ou não residentes**.

Esta distinção fundamental comporta, por sua vez, outras diferenciações:

- **os residentes** são objecto de diferenciação entre os que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os que não exercem essas actividades ou o façam a título meramente acessório;
- **os não residentes** são diferenciados consoante disponham, ou não, de estabelecimento estável em território português, ao qual sejam imputáveis os rendimentos aqui obtidos.

Base tributável das entidades residentes

Os sujeitos passivos **residentes** em território português:

- que **exerçam a título principal** uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola - entendendo-se ser esse sempre o caso das sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas – são tributados com base no lucro (vd. artº3º, nº1, al. a);
- que **não exerçam a título principal** uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributados com base no **rendimento global** (vd. artº3º, nº1, al. b).

Para o efeito, **consideram-se de natureza comercial, industrial ou agrícola** todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços (vd. artº 3º, nº 4).

- **Lucro tributável**

O **conceito de lucro** encontra-se legalmente definido como a **diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação**, com as correcções estabelecidas no Código do IRC (vd. artº 3º, nº2).

Trata-se, aqui, da consagração legal da teoria do “**rendimento acréscimo**”, que defende que o **acrécimo do património líquido** constitui o melhor critério de avaliação da capacidade contributiva dos agentes económicos, independentemente do carácter fortuito da sua realização. Assim, ao resultado líquido do exercício –independentemente de outros ajustamentos de natureza meramente tributária – acrescem os ganhos de mais-valias, os subsídios, as indemnizações. Este conceito não é, porém, acolhido sem limitações, como acontece em relação à valorização e desvalorização de alguns bens (mais e menos-valias contabilísticas ou potenciais), bem como dos imóveis, na medida em que não produzam rendimentos, como adiante se verá.

- **Rendimento global**

O rendimento global corresponde à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias de rendimentos consideradas para efeitos do IRS obtidos no período de tributação (vd. artº 3º, nº1, al.b).

Base tributável das entidades não residentes

Os sujeitos passivos não residentes em território português:

- **que exerçam a sua actividade através de estabelecimento estável** localizado em Portugal, são tributados com base no lucro imputável a esse estabelecimento estável (vd. artº 3º, nº1, al.c);
- **que não possuam estabelecimento estável** em território português ou que, possuindo-o, obtenham rendimentos que lhe não sejam imputáveis, são tributados com base nos **rendimentos das diversas categorias, considerados para efeitos de IRS** (vd. artº 3º, nº1, al.d).
- **Conceito de “estabelecimento estável”**

Considera-se **estabelecimento estável** qualquer **instalação fixa ou representação permanente** através das quais seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nomeadamente, um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português (artº 5º, nºs 1 e 2). Porém, os **estaleiros de construção ou de montagem** só constituem estabelecimento estável nos casos em que a actividade desenvolvida exceda o prazo de 6 meses (artº 5º, nºs 3 a 5).

Não integram estes conceito a actividade através de **comissionistas ou de agentes independentes**, bem, com as chamadas **actividades preparatórias ou auxiliares** (vd. artº 5º, nºs 6 a 8).

Lucro tributável do estabelecimento estável

O conceito de lucro considerado como base de incidência do estabelecimento estável situado em território português tem um conteúdo idêntico ao das entidades residentes e é determinado de forma substancialmente idêntica.

O seu apuramento reporta-se aos rendimentos, de qualquer natureza, obtidos por intermédio do estabelecimento estável, abrangendo, ainda, os demais rendimentos obtidos em território português desde que provenientes de actividades idênticas ou similares às que sejam realizadas através desse estabelecimento - princípio da “força atractiva”⁹⁴ (vd. artº 3º, nºs 1, al.c), 2 e 3).

Quando uma entidade não residente disponha de vários estabelecimentos estáveis em Portugal o apuramento do lucro tributável é feito relativamente ao conjunto de operações realizadas por todos

⁹⁴ O princípio da força atractiva do estabelecimento estável acolhido no Código do IRC não foi consagrado nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, não sendo, assim, aplicável aos casos por elas abrangidos.

eles, à excepção das que não sejam imputáveis a qualquer deles, nos termos acima referidos (vd. artº 117º, nº1, al. b).

- **Rendimentos das diversas categorias do IRS**

No caso de entidades não residentes que não disponham de estabelecimento estável em território português, ou quando se trate de rendimentos que não sejam a este imputáveis, a tributação é feita operação a operação (tributação separada), em geral por via da substituição tributária (retenção na fonte pela entidade pagadora dos rendimentos), excepto quando se trate de rendimentos prediais e de mais-valias, casos em que a tributação se efectua mediante declaração a apresentar pelo representante fiscal do não residente (vd. artºs 51º e 112º, nºs 4 e 5).

Extensão da obrigação de imposto

A extensão da obrigação de imposto⁹⁵ dos residentes em território nacional não é a mesma dos não residentes:

Os residentes são sujeitos a imposto sobre a totalidade dos rendimentos que obtenham, tanto em Portugal como no estrangeiro - obrigação pessoal ou ilimitada (artº 4º, nº1) ;

Os não residentes são sujeitos a imposto apenas sobre os rendimentos obtidos em território português - obrigação real ou limitada (artº 4º, nº2).

Rendimentos obtidos em território português

Se no caso dos residentes, dada a amplitude da sujeição decorrente da obrigação pessoal, é irrelevante a origem territorial dos rendimentos – salvo no que concerne às medidas destinadas a evitar a dupla tributação internacional – já o mesmo não pode dizer-se quanto aos não residentes sujeitos a tributação apenas quanto aos rendimentos obtidos em território português.

Assim, o artº 4º do Código do IRC enumera, **de forma taxativa**, os rendimentos que se considera serem obtidos em território português.

De acordo com a referida disposição, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável situado nesse território – mesmo que provenientes do estrangeiro - bem como os que, não preenchendo essa condição, sejam:

- **Provenientes de imóveis** situados em território português, incluindo ganhos resultantes da sua transmissão onerosa (rendimentos prediais e mais-valias);

⁹⁵ Observa-se que as regras relativas à extensão de obrigação de imposto das entidades residentes e não residentes estabelecidas no Código do IRC devem ser entendidas como aplicáveis, na sua envolvente internacional, apenas no âmbito de relações com países com os quais o Estado Português não tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação do rendimento. Havendo convenção em vigor deverá atender-se às suas regras que, nos termos da Constituição, se sobrepõem às do direito interno. As convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, como adiante se verá, contêm normas que, designadamente, atribuem a um dos Estados contratantes o **poder exclusivo de tributar** determinados rendimentos.

- **Ganhos resultantes da alienação onerosa de partes sociais** (quotas, acções)⁹⁶ ou outros **valores mobiliários** de entidades residentes ou imputáveis a estabelecimento estável situado em território português;

- **Devidos por entidades residentes ou imputáveis a estabelecimento estável** situado em território português provenientes de:

Propriedade intelectual ou industrial (direitos de autor/royalties);

Prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (know-how);

Uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico (locação de equipamento);

Outros rendimentos derivados da aplicação de capitais;

Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;

Prémios de jogo, lotarias, rifas, apostas mútuas, bem como importâncias de prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;

Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;

Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português (com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras).

Estes rendimentos não se consideram obtidos em território português quando constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território e sejam relativos à actividade exercida por seu intermédio.

Mesmo nos casos em que não se verifiquem essas condições, os rendimentos referidos no último ponto não são considerados obtidos em Portugal se os serviços de que derivam forem realizados integralmente fora do território português, não respeitarem a bens situados neste território, nem se relacionem com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou de auditoria e serviços de consultadoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio (artº 4º, nº 4).

⁹⁶ Estes rendimentos beneficiam de isenção de IRC, desde que a entidade não residente não possua estabelecimento estável em território português, não seja detida, directa ou indirectamente, em mais de 25% , por entidades residentes em território português, as mais-valias não respeitem a participações qualificadas nem a partes sociais de sociedades residentes cujo activo seja constituído, principalmente, por imóveis situados em Portugal (vd. EBF, artº 26º, Lei nº 87-B/98, de 31.12, artº 42º e Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, artº 10º, nº4, na redacção dada pela Lei nº 85/2001, de 4 de Agosto).

Exemplo:

A sociedade comercial “X, Lda”, com sede em Portugal e estabelecimento estável em Angola efectua o pagamento de royalties a uma entidade “Y”, não residente e sem estabelecimento estável em Portugal.

Hipótese 1

O pagamento é efectuado pela sede da sociedade: O rendimento obtido por “Y” é localizado e, consequentemente, sujeito a tributação em Portugal;

Hipótese 2

O pagamento é efectuado pelo estabelecimento estável situado em Angola, de que constitui encargo, mas não se relaciona com a actividade por ele exercida: O rendimento é obtido em Portugal e, como tal, aqui tributado.

Hipótese 3

O pagamento é efectuado pelo estabelecimento estável situado em Angola, de que constitui encargo e relaciona-se com a actividade por ele exercida: O rendimento não é obtido em Portugal, não sendo, por isso, aqui tributado.

Consideram-se, ainda, obtidos em território português, os rendimentos derivados do exercício em território português da **actividade de profissionais de espectáculos ou de desportistas**, excepto quando for feita prova de que estes não controlam directa ou indirectamente a entidade que obtém o rendimento.⁹⁷

Período de tributação (artº 8º)

Ainda que a produção do rendimento se processe de forma contínua ao longo da vida das empresas, mostra-se necessário compartimentar esse fluxo em períodos de tempo limitados, tanto por necessidade de serem fornecidas informações aos sócios, gerentes, administradores, credores, etc., como para efeitos fiscais.

A regra da anualidade

A tributação do rendimento em IRC adopta a anualidade como regra para a periodização do imposto, fazendo corresponder o período de tributação ao ano civil.

⁹⁷ Esta sujeição ocorre nos casos em que o devedor dos rendimentos é um sujeito passivo de IRC ou quando os rendimentos pagos constituam encargo relativo a actividade empresarial de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade. É perante estas entidades que deverá ser feita a prova acima referida, como forma de evitar a devida retenção na fonte.

Não obstante, tanto a regra da anualidade como a da sua correspondência com o ano civil comporta excepções, conforme a seguir se refere.

- **Período anual não coincidente com o ano civil**

Podem adoptar um período anual de imposto não coincidente com o ano civil (por exemplo de 1 de Julho a 30 de Junho de cada ano) as entidades:

- **Não residentes com estabelecimento estável** em Portugal - A opção não carece de autorização da administração fiscal concretizando-se através da indicação na declaração de início de actividade do período anual de tributação que estas entidades desejam adoptar. O período escolhido deve ser mantido durante, pelo menos, os cinco exercícios imediatos (vd. artºs 8º, nº2 e 110º, nº4);
- **Residentes, mediante prévia autorização do Ministro das Finanças**, quando razões de interesse económico o justifiquem. (artº 8º, nº3)⁹⁸.
- **Período de tributação superior ou inferior ao ano civil**

Não obstante a regra da anualidade, pode o período de tributação ser inferior a um ano, nos seguintes casos (vd. artº 8º, nºs 4 e 6):

- No exercício do **início de tributação**, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que for iniciada a actividade ou se começaram a obter rendimentos que originam a sujeição a imposto e o fim do exercício;
- No exercício da **cessação da actividade**, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do exercício e a data da cessação da actividade;
- No caso de **as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo exercício**, em que é constituído pelo período efectivamente decorrido;
- No exercício em que seja **adoptado um período de tributação diferente** do que vinha sendo seguido nos termos gerais, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período.

O período de tributação pode ser superior a um ano no caso das sociedades ou outras entidades em liquidação, em que é constituído por todo o período de liquidação (artºs 8º, nº6 e 73º a 76º).

- **Cessação da actividade**

Para efeitos de IRC, designadamente do disposto no ponto anterior, considera-se que a **cessação da actividade** ocorre (vd. artº 8º, nº 5):

⁹⁸ Ainda que, nos termos do Código das Sociedades Comerciais as sociedades possam adoptar no contrato de sociedade um período de exercício anual diferente do ano civil, tal facto não se reflecte automaticamente na periodização tributária sendo necessária autorização expressa nesse sentido (vd. C.S.Com. artº 9º, nº1, al. i) e Circular nº 12/97, de 7.08.97, da DGCI.)

- Quanto aos **residentes**:

Na data do encerramento da liquidação⁹⁹;

Na data da fusão ou da cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas operações¹⁰⁰;

Na data em que a sede ou direcção efectiva deixe de se situar em território português;

Na data em que for aceite a herança jacente ou quando esta for declarada vaga a favor do Estado;

Na data em que deixem de verificar-se as condições de sujeição a imposto.

- Quanto aos **não residentes**:

Na data em que cessem totalmente o exercício da sua actividade em território português através de estabelecimento estável;

Na data em que deixem de obter rendimentos em território português.

Facto gerador (artº 8º, nºs 7 e 8)

Muito embora os rendimentos sejam gerados ao longo do período de tributação, o facto gerador do imposto reporta-se ao último dia desse período. Mesmo que o pagamento venha a efectuar-se em momento posterior ou se encontre já antecipadamente pago por via do sistema de retenções na fonte e de pagamentos por conta, o facto gerador define o momento em que se poderá determinar o montante da dívida e confere ao credor tributário o direito de exigir o seu cumprimento.

Esta regra não é aplicável aos rendimentos auferidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal. Quanto a estas, a ocorrência do facto gerador ocorre nos termos a seguir referidos:

- Quanto às **mais-valias** realizadas com a alienação de imóveis, de quotas, acções ou outros valores mobiliários, em que o imposto devido deverá ser pago no prazo de 30 dias após a transmissão dos bens, o facto gerador considera-se verificado na data da transmissão (artºs 8º, nº8, al.a), 100º, nº1 e 112º, nº5, al. b));
- Quanto aos **rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo** (por exemplo, rendimentos de capitais, ganhos de jogo, remunerações de órgãos estatutários, ganhos na intermediação de contratos), o facto gerador verifica-se na data em que ocorra a obrigação de efectuar a retenção (artºs 8º, nº8, al. b) e 88º).

Exclusões da incidência

São excluídos da incidência do IRC os rendimentos directamente derivados da actividade sujeita ao imposto sobre o jogo¹⁰¹ (artº 6º) bem como as quotas dos associados e os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários das associações (artº 48º, nº3).

⁹⁹ Vd. C.S.Com. artºs 146º a 165º

¹⁰⁰ Vd. C.S.Com. artºs 97º a 129º e CIRC artºs 67º a 72º.

¹⁰¹ A tributação dos rendimentos directamente resultantes da actividade sujeita ao imposto sobre o jogo é feita através de um imposto especial cuja matéria colectável é determinada em função de duas parcelas, sendo a primeira constituída por uma percentagem sobre o capital em giro inicial e a segunda por uma percentagem sobre os lucros brutos das bancas,

2. ISENÇÕES

Das isenções presentemente em vigor, assinalam-se as referidas nos números seguintes, chamando-se a atenção para o facto de, em qualquer dos casos, o seu âmbito, extensão, condicionalismos e processo de reconhecimento constarem de regimes legais que lhes são inerentes e que aqui não são objecto de aprofundamento por, manifestamente, se situarem fora do âmbito deste trabalho.

Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e segurança social (artº 9º)

O Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e quaisquer dos seus serviços e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com excepção das entidades públicas com natureza empresarial,¹⁰² bem como as associações e federações de municípios e as associações de freguesia, e as instituições da segurança social, beneficiam automaticamente de isenção de IRC, salvo quanto a rendimentos de capitais bem como quanto a determinados rendimentos dos estabelecimentos fabris as Forças Armadas.

Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social (artº 10º)

Estão isentas deste imposto as **pessoas** colectivas de utilidade pública administrativa, bem como as de mera utilidade pública que prossigam exclusiva ou predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência ou solidariedade social ou defesa do meio ambiente, bem como as **instituições particulares de solidariedade social** e entidades a estas equiparadas.

Estas isenções **dependem de reconhecimento** do Ministro das Finanças, mediante requerimento das entidades interessadas. O reconhecimento é objecto de publicação no *Diário da República* e definirá a amplitude da isenção concedida, isto é, elencará os rendimentos que por ela ficam abrangidos, tendo em atenção os objectivos prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização pelas entidades em causa e são subordinados a determinadas condicionalismos (vd. artº 10º, nºs 3 a 5 e Circular nº 13/2001, de 13.9.2001).

conforme estatui o artº 85º do Dec.Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, que regula o imposto especial sobre o jogo. Nos termos do artigo 84º do mencionado diploma, as empresas concessionárias das zonas de jogo ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo não lhes sendo exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos do contrato de concessão. Porém, o exercício por estas de quaisquer outras actividades fica sujeito ao regime tributário geral. Verificada esta circunstância, a empresa concessionária será tributada em imposto especial de jogo pelas actividades relacionadas com esta actividade e em IRC pelo exercício das restantes.

¹⁰² Sobre o respectivo conceito vd. Lei nº 58/98, de 18.8 e Dec.Lei nº 558/99, de 17.12.

Associações sem finalidade lucrativa (artº 11º)

São isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas cujos titulares sejam associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades, desde que, cumulativamente, preencham os seguintes requisitos:

- Não distribuam resultados;
- Os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;
- Disponha de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais.

Não são abrangidos pela isenção os rendimentos derivados de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com aquelas actividades, nomeadamente os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Estas colectividades podem, ainda, beneficiar de isenção, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação e não abrangidos pela isenção acima referida não exceda €7482 - (vd. EBF, artº 52º).

Empresas de navegação marítima e aérea (artº 13º)

Os lucros realizados pelas empresas de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves são isentos de imposto desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes em Portugal e essa reciprocidade seja reconhecida em despacho publicado no *Diário da República*.¹⁰³

Observa-se, porém, que os lucros realizados, no **tráfego internacional**, pelas empresas de navegação marítima e aérea residentes em países com os quais tenha sido celebrada convenção para evitar a dupla tributação não são sujeitos a tributação em Portugal dado que, de acordo com as normas convencionais, o poder de tributar esses rendimentos é atribuído, em exclusivo, ao Estado da residência ou da direcção efectiva da empresa.

Isenções resultantes de acordos internacionais (artº 14º, nºs 1 e 2)

As isenções resultantes de acordos internacionais vinculativos para o Estado Português são mantidas no IRC, com as necessárias adaptações, se for o caso. Estão nestas condições as isenções concedidas à Igreja Católica, ao abrigo das Convenções de Viena sobre relações diplomáticas e consulares, bem como aos empreiteiros e arrematantes de obras e trabalhos das infraestruturas comuns NATO e ao abrigo do acordo das Lajes celebrado com os Estados Unidos da América, entre outros.

¹⁰³ Ao abrigo desta norma foi reconhecida a isenção às empresas de navegação marítima e aérea residentes no Canadá (Desp. 95/90-XI, de 14.9), e às empresas de navegação aérea residentes na Grécia (Desp. 40/91-XI, de 7.5), países com os quais o Estado Português não celebrou convenção para evitar a dupla tributação.

Lucros distribuídos a residentes na União Europeia (artºs 14º, nºs 3 a 5 e 90º, nº2)

Os lucros distribuídos por entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2º da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, a outra entidade residente noutro Estado-membro da União Europeia, nas condições, que detenha no capital daquela uma participação igual ou superior a 25%, desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos.

Outras isenções

Para além das isenções referidas nos pontos anteriores, constantes do Código do IRC, assinala-se ainda um largo conjunto de benefícios disperso por diversas normas do Estatuto dos Benefícios Fiscais e em legislação avulsa, de que se destacam as mais relevantes para a generalidade das empresas:

- Cooperativas (vd. Estatuto Fiscal Cooperativo - Lei nº 85/98, de 16.12);
- Entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens (EBF, artº 50º);
- Dividendos de acções admitidas à negociação na bolsa – Isenção parcial e temporária (EBF, artº 58º);
- Aplicações financeiras a prazo (EBF, artº 23º);
- Dividendos de acções adquiridas em processos de privatização – Isenção parcial e temporária (EBF, artº 59º);
- Juros de empréstimos externos e rendas de locação, mediante despacho do Ministro das Finanças (EBF, artº 27º);
- Rendimentos de futuros e opções – Isenção parcial e temporária (EBF, artº 62º)
- Empresas da marinha mercante – Isenção parcial sobre os lucros (EBF, artº 48º);
- Zonas francas da Madeira e da ilha de Santa Maria (EBF, artº 33º)

Vigoram ainda outros incentivos fiscais, traduzidos em majoração de custos, deduções à colecta, bem como reduções de taxa, conforme se assinalará nos lugares próprios.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Podem, também, ser concedidos incentivos fiscais ao investimento em termos contratuais, tanto pelo Estado como pelas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, com base em legislação específica, de que se destaca o artº 39º do EBF.

3. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL (ARTº 15º E SEGTS.)

A matéria colectável constitui a base de quantificação do imposto e é determinada tendo em consideração **situações diferenciadas** consoante se reporte a sujeitos passivos residentes ou não residentes, ao tipo de actividade exercida por aqueles e à circunstância de estes últimos disporem ou não de estabelecimento estável em território português.

Entidades residentes em território português

No caso de entidades residentes em território português, a matéria colectável é apurada de forma diversa consoante exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Assim, quanto às entidades **que exerçam a título principal**¹⁰⁵ actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria tributável obtém-se através das seguintes operações (vd. artº 15º, nº1, al. a):

- Apuramento do **lucro tributável**, genericamente definido como a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação¹⁰⁶;
- Dedução a esse lucro dos **prejuízos fiscais**, havendo-os, de exercícios anteriores;
- Dedução de **benefícios fiscais** que operem por dedução ao lucro tributável.

No que respeita às **entidades que não exerçam a título principal** actividades dessa natureza, a matéria colectável obtém-se através das seguintes operações (vd. artº 15º, nº1, al. b):

- Apuramento do **rendimento global** que é genericamente formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das categorias de incidência real do IRS;
- Dedução a esse rendimento global dos custos que não tenham sido considerados nas categoria do IRS - **custos comuns** - e que tenham sido efectivamente suportados para a obtenção dos rendimentos;
- Dedução de **benefícios fiscais** que operem por dedução ao rendimento global.

¹⁰⁵ Observa-se que as entidades que exerçam a título acessório uma actividade desta natureza devem apurar o respectivo rendimento líquido em termos substancialmente idênticos àqueles que estão estabelecidos para as entidades que a exercem a título principal.

¹⁰⁶ O lucro tributável das pequenas empresas pode, em termos opcionais, efectuar-se através do regime simplificado adiante analisado no ponto 12.

Entidades não residentes em território português

No caso de entidades não residentes em território português, a matéria colectável é apurada de forma diversa, consoante os rendimentos obtidos sejam ou não imputáveis a estabelecimento estável situado nesse território.

Assim, se os **rendimentos forem imputáveis a estabelecimento estável**, a matéria colectável obtém-se através das seguintes operações (vd. artº 15º, nº1, al. c):

- Apuramento do **lucro tributável do estabelecimento estável**, em geral em termos idênticos aos aplicáveis aos residentes;
- Dedução dos **prejuízos fiscais** imputáveis ao estabelecimento estável;
- Dedução dos **benefícios fiscais** que operem por dedução ao lucro tributável.

Se a entidade não residente não tiver estabelecimento estável em território português ou se, tendo-o, os **rendimentos não lhe forem imputáveis**, a matéria colectável é constituída pelos rendimentos auferidos que se enquadrem nas categorias de incidência real do IRS, caso a caso. A tributação, em regra, efectua-se pelo sistema de retenção na fonte a título definitivo (artº 15º, nº1, al. d).

Métodos de determinação da matéria colectável (artº 16º)

Como regra geral, a determinação da matéria colectável é efectuada pelos próprios sujeitos passivos na declaração periódica de rendimentos (**avaliação directa**).

Pode, no entanto, haver lugar a **avaliação indirecta** pelos serviços da administração fiscal no caso de não ser entregue declaração periódica de rendimentos ou, em qualquer caso, quando se verifiquem os pressupostos legais determinante da quantificação da base tributável por **métodos indirectos**¹⁰⁷.

¹⁰⁷ A determinação da base tributável por métodos indirectos, comum aos vários impostos, é tratada nos artigos 81º a 94º da Lei Geral Tributária.

4. DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DAS ENTIDADES RESIDENTES QUE EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA (ARTºS 17º A 46º)

Conforme foi oportunamente assinalado, o **lucro tributável** constitui a base de determinação da matéria colectável das entidades residentes em que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Recorda-se que se considera ser sempre este o caso das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas.

Conceito de lucro tributável (artº 17º)

Como também já foi referido, o **conceito de lucro**, genericamente formulado em função da teoria do rendimento acréscimo, consiste na diferença **entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação**.

A concretização deste conceito, em termos de aplicabilidade prática, levou o legislador a definir o cálculo do **lucro tributável** como a soma algébrica do resultado líquido do exercício com as variações patrimoniais positivas a negativas verificadas no exercício e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC.

Periodização do lucro tributável (artº 18º)

Na determinação do lucro tributável é acolhido o princípio contabilístico da **especialização económica dos exercícios**, significando isto que o apuramento de resultados apenas deverá incluir os custos e os proveitos correspondentes a cada exercício económico, sendo este, por sua vez, estabelecido com base no **princípio da anualidade**¹⁰⁸. (vd. artº 18º, nº1)

De acordo com aquele princípio contabilístico, **os proveitos e os custos devem ser imputados ao período a que respeitam** independentemente do seu recebimento e pagamento, apenas podendo ser imputados a um exercício seguinte àquele a que digam respeito se na data do encerramento deste eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos (vd. artº 18º, nº2).

Na aplicação do princípio da especialização haverá que atender-se a determinadas regras contabilísticas (vd. artº 18º, nº3).

¹⁰⁸ Como adiante se verá, os efeitos da aplicação do princípio da especialização são atenuados através de medidas que contemplam a solidariedade dos exercícios, como seja a que prevê o reporte dos prejuízos.

- **Encargos de explorações silvícolas plurianuais (artº 18º, nº 6)**

Os custos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo de produção são imputáveis ao exercício da realização dos proveitos, com observância das seguintes regras:

- A imputação dos custos efectua-se na proporção da percentagem de extracção do produto efectuada no exercício relativamente à sua produção total;
- A parte dos custos a imputar ao exercício (ainda não considerada em exercício anterior) é actualizada por aplicação do coeficiente de correcção monetária¹⁰⁹.

Exemplo:

No exercício de 2000 a empresa “X” extraiu e vendeu a totalidade da cortiça da herdade que explora, cujo ciclo de produção de 9 anos foi iniciado em 1992, apurando 124 700 Euros de proveitos. Os custos totais foram de 34 916 Euros, sendo 9 976 relativos ao ciclo de produção e 24 949 à extracção, distribuídos da seguinte forma:

| | | | |
|-------------------------|-------------|-------------------------|--------------|
| Exercício de 1992 | 998 Euros | Exercício de 1997 | 998 Euros |
| Exercício de 1993 | 1 995 Euros | Exercício de 1998 ... | . 499 Euros |
| Exercício de 1994 | 499 Euros | Exercício de 1999 ... | .1 496 Euros |
| Exercício de 1995 | 499 Euros | Exercício de 2000 ... | 24 940 Euros |
| Exercício de 1996 | 2 993 Euros | | |

No exercício de 2000 a empresa “X” contabilizará como proveitos da venda da cortiça os 124 700 Euros e como correspondentes custos os 34 916 Euros. Mas, os 9 976 Euros respeitantes custos suportados no ciclo de produção são actualizados por aplicação dos correspondentes coeficientes de correcção monetária constantes da Portaria nº 390/2000, de 10 de Julho:

| | | | |
|-------------------------|-------------|----------|------------------------------------|
| Exercício de 1992 | 998 Euros | x 1.41 = | 2409 Euros (Acréscimo: 409 Euros) |
| Exercício de 1993 | 1 995 Euros | x 1.31 = | 2 614 Euros (Acréscimo: 619 Euros) |
| Exercício de 1994 | 499 Euros | x 1.21 = | 604 Euros (Acréscimo: 105 Euros) |
| Exercício de 1995 | 499 Euros | x 1.15 = | 574 Euros (Acréscimo: 75 Euros) |
| Exercício de 1996 | 2 993 Euros | x 1.11 = | 3 322 Euros (Acréscimo: 329 Euros) |
| Exercício de 1997 | 998 Euros | x 1.07 = | 1 067 Euros (Acréscimo: 70 Euros) |
| Exercício de 1998 | 499 Euros | x 1.05 = | 524 Euros (Acréscimo: 25 Euros) |
| Exercício de 1999 | 1 496 Euros | x 1.00 = | 1 496 Euros (Acréscimo nulo) |

Total do acréscimo: 1 631 Euros

Exercício de 2000

Assim, há a acrescer aos 9 976 Euros de custos do ciclo de produção a correspondente actualização no montante de 1 631 Euros. Este último valor é, para o efeito, inscrito, para dedução do rendimento líquido do exercício no campo especificamente assinalado do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos (Decl. Modelo 22).

¹⁰⁹ Estes coeficientes são os fixados anualmente para efeitos do apuramento das mais-valias. Os coeficientes de correcção monetária aplicáveis com referência a 2000 foram fixados pela Portaria nº 390/2000, de 10 de Julho.

- **Obras de carácter plurianual (artº 19º)**

Nas obras de carácter plurianual¹¹⁰ a determinação de resultados dos exercícios económicos pode ser efectuada de acordo com qualquer dos seguintes critérios (salvo nos casos de obrigatoriedade expressa, como a seguir se refere):

- **Critério da percentagem de acabamento** – Apuramento de resultados à medida em que a obra é efectuada.
- **Critério do encerramento da obra** – Apuramento de resultados no exercício em que a obra se considerar concluída, considerando-se que tal ocorre quando:

Estando estabelecido o preço no contrato ou seja conhecido o preço de venda, o grau de acabamento seja igual ou superior a 95%;

Tenha lugar a recepção provisórias das obras públicas em regime de empreitada.

É, porém, obrigatória a aplicação do critério da percentagem de acabamento nos seguintes casos¹¹¹:

- Empreitadas de obras públicas ou privadas – quando haja preço estabelecido, haja facturação parcelar e as obras tenham atingido o grau de acabamento correspondente ao montante facturado.
- Obras por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida em forem sendo concluídas e entregues aos respectivos adquirentes, desde que haja preço de venda estabelecido, ainda que não sejam conhecidos os custos totais das mesmas.

- **Subsídios não destinados à exploração (artº 22º)**

Os subsídios não destinados à exploração¹¹², designadamente os subsídios de equipamento, são componentes do lucro tributável ao qual deverão ser imputados de acordo com as seguintes regras:

- **Subsídios associados a activos reintegráveis ou amortizáveis¹¹³:**

É incluída no lucro tributável uma parte do subsídio na proporção da reintegração ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção (artº 22º, nº1, al. a);

É obrigatória uma imputação mínima correspondente à quota mínima de reintegração ou amortização dos activos a que respeitem (artº 22º, nº 2).

¹¹⁰ São obras de carácter plurianual aquelas cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano.

¹¹¹ Na aplicação do critério da percentagem de acabamento haverá que ter-se em atenção a orientação administrativa constante da Circular nº 5/90, da DGCI, de 90.01.17, relativa ao desenvolvimento técnico do respectivo regime legal, no tocante ao apuramento de resultados com referência a empreitadas e a obras efectuadas por conta própria e vendidas separadamente.

¹¹² Observa-se que os subsídios destinados à exploração são considerados como proveitos a incluir no resultado líquido do exercício em que são recebidos (vd. artº 20º, nº1, al. h).

¹¹³ A amortização ou reintegração de um bem de equipamento consiste em repartir o seu custo por vários exercícios económicos, como adiante se verá.

- **Subsídios não associados a activos reintegráveis ou amortizáveis:**

Se a concessão dos subsídios for subordinada à condição, legal ou contratual, de inalienabilidade dos elementos a que estejam associados, são incluídos no lucro tributável, em parcelas iguais, durante o número de anos por que deva vigorar aquela condição;

Não havendo condição de inalienabilidade, a imputação deverá ser efectuada, em parcelas iguais, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.(artº 22º, nº1, al. b).

Exemplo:

A empresa “A” adquiriu em 2000 uma máquina, que entrou em funcionamento nesse mesmo ano. O custo de aquisição da máquina foi de 99 760 Euros, sendo essa aquisição subsidiada em 49 880 Euros. A taxa máxima de amortização da máquina é de 20%.

Aplicando a estes elementos a regra acima referida, a empresa “A” levará a custos do exercício de 2000 e de cada um dos quatro exercícios seguintes a quota de amortização decorrente da taxa de 20%:

$9\,976 \text{ Euros} \times 20\% = 19\,952 \text{ Euros}$

O subsídio irá ser levado a proveitos na mesma proporção do custo (amortização):

$49\,880 \text{ Euros} \times 20\% = 9\,976 \text{ Euros}.$

Observa-se que, na hipótese, a empresa “A” utilizou a taxa máxima de amortização permitida para efeitos fiscais. Supondo-se que em 2000 a empresa optava por considerar uma taxa de amortização de 5% ter-se-ia como custo de aquisição, a amortizar nesse exercício, o montante de:

$99\,760 \text{ Euros} \times 5\% = 4\,988 \text{ Euros}$

Porém, o subsídio seria levado a proveitos em valor correspondente à quota mínima de amortização que, como adiante veremos, é metade da quota máxima permitida para efeitos fiscais. No caso concreto, a quota mínima é de 10%, pelo que o valor do subsídio a considerar como proveito daquele exercício seria:

$49\,880 \text{ Euros} \times 10\% = 4\,988 \text{ Euros}$

Valorimetria das existências (artºs 26º e 27º)

Em termos contabilísticos, são existências os artigos tangíveis que:

- Sejam detidos para venda no decurso regular das operações empresariais;
- Se encontrem no processo de produção para venda;
- Se destinem a ser consumidos no processo de produção de bens e serviços para venda.

A valorização das existências influencia directamente o apuramento dos resultados contabilísticos das empresas. Daí que o Plano Oficial de Contabilidade estabeleça regras de valorimetria, de acordo com os princípios contabilísticos da prudência, da uniformidade ou consistência e do custo histórico.

Os critérios valorimétricos acolhidos do Código do IRC são sensivelmente idênticos aos que constam daquele Plano Oficial (vd. artº 26º).

Salvo no caso de haver razões económicas ou técnicas que o justifiquem e tal seja aceite pela DGCI, os critérios adoptados para a valorimetria das existências deverão ser uniformemente seguidos nos sucessivos exercícios (artº 27º).

Determinação da matéria colectável

O processo de determinação da matéria colectável com base no lucro tributável pode ser esquematizado como se mostra no seguinte quadro:

| |
|----------------------------------|
| Resultado líquido do exercício |
| + |
| Variações patrimoniais positivas |
| - |
| Variações patrimoniais negativas |
| +/- |
| Correcções fiscais |
| = |
| Lucro tributável |
| - |
| Prejuízos fiscais |
| - |
| Benefícios fiscais |
| = |
| Matéria colectável |

Na base da determinação do lucro tributável encontra-se, assim, o resultado líquido do exercício determinado de acordo com as regras contabilísticas aplicáveis. A este resultado líquido contabilístico acrescem as variações patrimoniais que nele se não encontrem reflectidas e, após eventuais correcções determinadas por normas fiscais, obtém-se o **lucro tributável, que não é ainda a matéria colectável sobre que irá incidir a taxa de tributação**. Esta será encontrada após se deduzir a esse lucro eventuais prejuízos reportados de exercícios anteriores e benefícios fiscais, a que o sujeito passivo tenha direito, que actuem por essa forma.

Elementos relevantes para a determinação do lucro tributável

Tratando-se, como se extrai do quadro supra, de um processo complexo, importa analisar-se detalhadamente cada um dos elementos relevantes para a determinação do lucro tributável aí referidos.

- **Resultado líquido do exercício**

Esta componente do lucro tributável é determinada com base na **contabilidade**¹¹⁴ do sujeito passivo que, para o efeito, deve:

- Ser **organizada de acordo com as regras de normalização contabilística** e outras disposições legais em vigor para o sector de actividade em que o sujeito passivo se insere;
- **Reflectir todas as operações** realizadas pelo sujeito passivo;
- Ser **organizada** de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao **regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes** (caso de sujeitos passivos que exerçam actividades sujeitas e não sujeitas a IRC ou isentas ou não isentas deste imposto).

Sumariamente, pode afirmar-se que o **resultado líquido do exercício** se traduz na diferença entre os proveitos ou ganhos derivados do exercício da actividade e os custos que foi necessário suportar para a realização desses proveitos.

- **Proveitos ou ganhos (artº 20º)**

Como se vem referindo, o resultado líquido do exercício exprime uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e de elementos negativos (custos ou perdas).

Consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória. Não tipificando o que sejam proveitos, o Código do IRC estabelece, no seu artigo 20º, uma enumeração exemplificativa de factos económicos que como tal deverão ser considerados destacando os seguintes:

- Vendas e prestações de serviços
- Descontos, bónus e abatimentos obtidos
- Comissões e corretagens
- Rendimentos de imóveis
- Rendimentos financeiros (juros, dividendos, descontos, ágios, transferências e diferenças de câmbio favoráveis)

¹¹⁴ As sociedades comerciais, cooperativas, empresas públicas e demais entidades que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, para além de outros requisitos, permita o controlo do lucro tributável (artº17º, nº 3 e 115º, nº1).

- Rendimentos da propriedade industrial e outros análogos
- Prestações de carácter científico ou técnico
- Mais-valias realizadas
- Indemnizações auferidas
- Subsídios ou subvenções de exploração
- Subsídios ou subvenções não destinados à exploração

Nos contratos de **associação à quota não é considerado proveito ou ganho do associante** o rendimento auferido da sua participação social na parte correspondente ao valor da prestação por si devida ao associado¹¹⁵.

- **Custos ou perdas (artºs 23º, 33º e 42º)**

A componente negativa do resultado líquido do exercício é constituída pelos custos ou perdas que, **comprovadamente**, seja **indispensável** suportar para a realização dos proveitos ou ganhos e para a manutenção da fonte produtora.

Em termos exemplificativos, o artigo 23º do Código do IRC estabelece uma lista dos encargos que poderão ser considerados custos fiscais, estabelecendo desde logo que não serão aceites como tal as **despesas ilícitas**, designadamente a que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa ainda que efectuadas no estrangeiro¹¹⁶. Para além desta, e sem que tenha a ver com o requisito da ilicitude, os custos fiscalmente aceites são sujeitos a limitações de vária ordem, conforme a seguir se refere.

São, assim, considerados **custos ou perdas, desde que preencham os requisitos da indispensabilidade e se encontrem devidamente documentados**, os seguintes:¹¹⁷

- **Encargos relativos à produção ou aquisição** de quaisquer bens ou serviços (Designadamente: matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação¹¹⁸);

¹¹⁵ A associação à quota é um contrato entre um sócio de uma sociedade, designado de associante, e uma outra pessoa (designada de associado) pelo qual o primeiro se obriga a prestar à segunda uma parte convencionada ou a totalidade dos frutos futuros da quota de que é titular na sociedade, em contrapartida de uma prestação do associado. Este contrato não é objecto de regulamentação legal específica.

¹¹⁶ Como exemplo poderão considerar-se despesas ilícitas as que forem pagas a título de “luvas” a agentes políticos ou administrativos ainda que tenham lugar no estrangeiro. Observa-se que esta situação não se confundirá com a relativa a “despesas confidenciais” ou “não documentadas”, sujeitas a tributação autónoma.

¹¹⁷ Não são dedutíveis as importâncias pagas ou devidas a entidades estabelecidas em “paraísos fiscais”, salvo se for feita prova pelo sujeito passivo que tais encargos correspondem a operações efectivas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado (vd. adiante ponto 11).

¹¹⁸ No tocante a “grandes reparações” ver, adiante, ponto 4.

- **Encargos de distribuição e venda** (Compreendendo, designadamente, transportes, publicidade e colocação de mercadorias. Observa-se que os encargos com **campanhas publicitárias** – encargos de projecção económica plurianual – devem ser considerados custos em parcelas iguais em mais do que um exercício sendo essa repartição feita durante um período mínimo de 3 anos – vd. D.Reg. nº 2/90, de 12.1, artº 17º, nº4);
- **Encargos de natureza financeira** (Compreende, designadamente, juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio desfavoráveis, gastos com operações de crédito e cobrança de dívidas. As diferenças de câmbio relacionadas com o imobilizado correspondentes ao período anterior à sua entrada em funcionamento devem ser consideradas como custos, em partes iguais, em mais de um exercício, fazendo-se a sua repartição por um período mínimo de 3 anos – vd. D.Reg. nº 2/90, de 12.1, artº 17º, nº4).

Contudo, não são aceites como custos os juros e outras formas de suprimentos e, em geral, de quaisquer empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante.

- **Encargos de natureza administrativa:** Remunerações a empregados ¹¹⁹ e colaboradores, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, transportes e comunicações, rendas ¹²⁰, contencioso, bem como seguros em geral, contribuições para regimes complementares de segurança social que sejam considerados com rendimentos do trabalho dependente ou como realizações de utilidade social. Não são, porém, aceites como custos:

20% ou a totalidade das ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que não sejam facturadas a clientes a qualquer título, consoante a empresa disponha, ou não, de uma mapa que permita o controle das deslocações efectuadas, designadamente os locais, tempo de permanência e objectivo. Estes encargos são, contudo, aceites como custos da empresa na medida em que sejam objecto de tributação na pessoa do beneficiário (artº 42º, nº1, al. f).

- **Encargos com análises, racionalização, investigação ou consulta;**
- **Encargos fiscais e parafiscais**, com excepção dos seguintes (vd. artº 42º, nº1, als. a) a d):

O próprio IRC bem como quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros, como é, presentemente, o caso da derrama¹²¹;

A colecta da contribuição autárquica que seja dedutível (crédito de imposto)¹²²;

Os impostos e outros encargos incidentes sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar;

Multas e coimas pela prática de quaisquer infracções;

Juros compensatórios.

¹¹⁹ Os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens são majorados em 50% (Vd. EBF, artº 17º). A Lei nº 31/98, de 13 de Julho prevê, igualmente majoração de custos em caso de contratação de trabalhadores com deficiência (emprego domiciliário), em termos ainda a regulamentar.

¹²⁰ As rendas relativas a contratos de locação financeira apenas são dedutíveis na parte relativa aos juros, com as reduções aplicáveis no caso de veículos ligeiros de passageiros. Este regime é extensivo aos contratos de ALD (aluguer de longa duração) – vd. Directriz Contabilística nº 25 e Circular nº 24/91, de 19.12.1991, da DGCI.

¹²¹ A derrama é um tributo municipal cobrado conjuntamente com o IRC – vd. ponto 7.

¹²² Ver, adiante, ponto 8.

- **Reintegrações e amortizações**, não sendo aceites como custos fiscais as que (vd. artº 33º):

Respeitem a elementos do activo imobilizado não sujeitos a deprecimento;

Respeitem a bens imóveis, na parte correspondente ao valor do terreno ou na não sujeita a deprecimento;

Excedam os respectivos limites legais;

Forem praticadas para além do período máximo de vida útil dos elementos a que respeitam, salvo em casos especiais justificados e aceites pela DGCI;

Respeitem a viaturas ligeiras de passageiros de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição excedente a 29 928 Euros. Esta limitação não é aplicável se se tratar de veículos destinados a transportes públicos ou a aluguer no âmbito da actividade normal da empresa. Nas mesmas condições, não são aceites como custos fiscais as rendas devidas pelo aluguer sem condutor deste tipo de viaturas na parte correspondente ao valor de reintegração das mesmas (vd. artº 41º, nº1, al. h) ¹²³;

Respeitem a barcos de recreio e aviões de turismo, salvo se destinados a aluguer no âmbito da actividade normal da empresa.

- **Provisões**, tendo-se em atenção que apenas são fiscalmente dedutíveis as que se encontram taxativamente enumeradas no Código do IRC;
- **Menos-valias realizadas**;
- **Indemnizações**, apenas sendo aceites como custo fiscal as que resultem de eventos cujo risco não seja segurável (vd. artº 42º, nº1, al. e).

Para além dos já referidos, **não são também aceites como custos fiscais as despesas com combustíveis**, na parte em que o sujeitos passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação financeira e de que não são ultrapassados os consumos normais (artº 42º, nº1, al. i);

As **despesas confidenciais** (ou não documentadas) não são fiscalmente dedutíveis. Além de deverem acrescer ao resultado líquido do exercício, são sujeitas a tributação autónoma (vd. artº 41º, nº2, al.g) e artº 81º, nºs 1 e 2).

- **Variações patrimoniais (artºs 21º e 24º)**

As variações patrimoniais quantitativas, de sentido positivo ou negativo, que se não encontrem reflectidas no resultado do exercício, devem ser acrescidas ou diminuídas a este, respectivamente, para determinação do lucro tributável.

¹²³ Nos termos da Directriz Contabilística nº 25 (DR, 2ª, nº 109, de 11.5.2000) os contratos de aluguer de longa duração poderão ser considerados locação financeira, aplicando-lhes as correspondentes regras contabilísticas e fiscais. Se, porém, tais contratos não se subsumirem no âmbito daquela directriz, deverá aplicar-se o procedimento preconizado na Circular nº 24/91, da DGCI, de 19.12.1991.

Além das referidas nos pontos seguintes, são variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício, designadamente, os ganhos resultantes da alienação de quotas e acções próprias, os contabilizados em contas de reservas ou de resultados transitados. São variações patrimoniais negativas, entre outras, as eventuais perdas decorrentes da alienação de quotas e acções próprias.

Todavia, nem todas as variações patrimoniais quantitativas relevam para apuramento do lucro tributável, sendo exceptuadas dessa regra as que a seguir se referem.

Variações patrimoniais positivas (artº 21º)

Não concorrem para a formação do lucro tributável e, portanto, não acrescem ao resultado líquido do exercício, as seguintes variações patrimoniais positivas:

- **Entradas de capital**, incluindo prémios de emissão de acções, bem como as coberturas de prejuízos feitas pelos sócios;
- **Mais-valias potenciais** ou latentes (mais-valias nominais), incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas;
- **Acréscimos patrimoniais sujeitos a imposto sobre as sucessões e doações** (Doações, renúncia a direitos constituídos ou outras liberalidades).
- Contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito de contratos de **associação em participação e de associação à quota**.

Variações patrimoniais negativas (artº 24º)

Não concorrem para a formação do lucro tributável, não sendo, portanto, subtraídas ao resultado líquido do exercício, as seguintes:

- **Decréscimos patrimoniais** que consistam em liberalidades (doações, renúncia a direitos) ou que **não estejam relacionados** com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
- **Menos-valias potenciais** ou latentes (menos-valias nominais);
- **Saídas de capital**, em dinheiro ou em espécie, a favor dos sócios, a título de remuneração ou de redução do capital ou de partilha do património;
- **Prestações do associante** ao associado no âmbito de contrato de **associação em participação**.

São ainda **variações patrimoniais negativas** que poderão ou não concorrer para a formação do lucro tributável as importâncias atribuídas aos membros dos órgãos sociais e aos trabalhadores da empresa a título de **participação nos resultados (“gratificações de balanço”)**, nos seguintes termos:

- Concorrem para a formação do lucro tributável, por dedução ao resultado líquido do exercício a que respeita o resultado a que a participação respeita, se as respectivas importâncias forem pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte. Se tal não suceder, terá de adicionar-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das gratificações que não tiverem sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no referido prazo, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

- Não concorrem para a formação do lucro tributável (não sendo portanto deduzidas ao resultado líquido do exercício) as importâncias atribuídas a membros do órgão de administração da sociedade, a título de participação nos resultados, quando os beneficiários sejam titulares, de forma directa ou indirecta, de, pelo menos 1% do capital social e aquelas importâncias excedam o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam. A parte excedentária é assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos¹²⁴.

Regime fiscal das amortizações e reintegrações

Regime fiscal das amortizações e reintegrações (Artºs 28º a 33º e D.Reg. nº 2/90, de 12.1)

Como se viu no ponto anterior, as amortizações e reintegrações são custos fiscais dentro de determinados limites e condicionalismos. Vejamos, agora, com maior detalhe, em que consistem e qual o regime fiscal que lhes é aplicável.

As despesas relativas à aquisição de elementos do activo imobilizado das empresas, isto é, os bens necessários ao exercício da actividade empresarial mas que não são destinados a venda ou a transformação (instalações e equipamentos, tais como máquinas, viaturas, ferramentas) têm de ser objecto de reintegração ou de amortização.

Estas expressões que, em termos práticos, têm idêntico conteúdo, querem significar que os **custos de aquisição desses elementos devem ser repartidos** por vários exercícios ou anos. O número de anos por que essa divisão se fará encontra-se relacionado com o período de tempo previsto para a duração do elemento adquirido, com utilidade face ao fim a que se destina e ao uso que lhe seja normalmente dado.

A aceitação desses encargos como custos fiscais relevantes para a determinação do lucro tributável das empresas, depende da observância de um conjunto de regras contidas, essencialmente, na legislação fiscal em epígrafe, a seguir analisados.

Condicionalismos e regras gerais

Muito embora a contabilização das amortizações ou reintegrações não tenha, necessariamente, de obedecer ao regime fiscal que lhes é aplicável, a sua aceitação como custos fiscais depende da estrita observância das regras desse regime.

Elementos reintegráveis ou amortizáveis (artº 28º e D.Reg.2/90, artº 1º)

Apenas são reintegráveis ou amortizáveis os elementos do activo imobilizado, corpóreo ou incorpóreo, sujeitos a deprecimento, isto é, aqueles que com carácter repetitivo sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, de inovações tecnológicas ou de quaisquer outras causas.

Por não preencherem este requisito, não são reintegráveis os terrenos onde se encontram implantados os edifícios bem como quaisquer outros, com excepção dos terrenos de exploração em

¹²⁴ Sobre o conceito de remuneração média mensal e requalificação dos rendimentos ver Circular nº 8/2000, da DGCI, de 11.5.2000.

que se considera haver uma parte do respectivo valor sujeita a deperecimento, como será o caso de pedreiras, barreiros e outros locais de extracção de recursos naturais.

Início das reintegrações e amortizações (D.Reg. 2/90, artº 1º, nº2)

As reintegrações e amortizações, salvo razões devidamente justificadas e aceites pela DGCI, só podem iniciar-se a partir do momento em que seja dado uso aos elementos a que se reportam, nos seguintes termos:

- **Activo imobilizado corpóreo** – A partir da data da sua entrada em funcionamento. Porém, quando se trate de peças ou componentes de reserva, desde que sejam identificáveis e de utilização exclusiva em elementos do imobilizado, podem ser amortizadas a partir da data de entrada em funcionamento desses elementos ou, se forem adquiridas posteriormente a essa data, a partir da data da aquisição, durante o mesmo período de vida útil do elemento a que respeitam ou no decurso do seu próprio período de vida útil, determinado em função do número de anos de utilidade esperada, se este for menor do que aquele. Este regime não é, porém, aplicável a peças ou componentes que aumentem o valor ou a duração esperada dos elementos em que são integrados (vd. D. Reg. 2/90, de 12.1, artº 15º).
- **Activo imobilizado incorpóreo** – A partir da data de aquisição ou do início da actividade se este for posterior àquela, ou, ainda, a partir da sua utilização quando esta se encontre especificamente associada à obtenção de proveitos ou ganhos. São amortizáveis os seguintes activos incorpóreos:

Despesas de instalação;

Despesas de investigação e desenvolvimento;

Elementos da propriedade industrial (patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, etc.) quando adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período de tempo limitado.

Não são amortizáveis, salvo em caso de efectivo deperecimento devidamente documentado e aceite pela DGCI, os seguintes activos incorpóreos:

- Trespasses;
- Elementos de propriedade industrial, quando não se verifique o requisito supra referido.

Não obstante, podem ser levados a custos directos no exercício em que tenha lugar a sua aquisição, os elementos do activo imobilizado cujo valor unitário não exceda 40 000\$00 (€ 199,52) desde que não integrem um conjunto que deva ser reintegrado ou amortizado como um todo, verificando-se esta condição sempre que não possam ser avaliados e utilizados individualmente – artº 32º e D.Reg- 2/90, artº 20º.

Contabilização e homogeneidade (D.Reg. 2/90, artºs 1º, nºs 3 e 4)

As reintegrações ou amortizações só são consideradas para efeitos fiscais se forem contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam. A não contabilização no exercício tem como efeito a perda da quota mínima de reintegração que poderia ser praticada nesse exercício.

Com excepção de edifícios e outras construções e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, as reintegrações ou amortizações devem praticar-se por grupos homogêneos de elementos, entendendo-se como tais os conjuntos de elementos da mesma espécie cuja reintegração ou amortização, praticada por idêntico regime, se deva iniciar no mesmo ano.

Crítérios de valorimetria (D.Reg. 2/90, artº 2º)

O cálculo das reintegrações e amortizações deve efectuar-se sobre valores determinados, conforme o caso, de acordo com as seguintes regras:

- **Custo de aquisição** – Quanto estejam em causa elementos adquiridos a terceiros, a base de cálculo é o custo de aquisição, sendo este constituído pelo preço da compra acrescido dos gastos suportados até à data da sua entrada em funcionamento.

O **custo de aquisição inclui o IVA** que não for dedutível nos termos legais, designadamente por exclusão do direito a dedução. É o caso dos sujeitos passivos de IVA abrangidos por regimes de isenção sem direito a dedução e, ainda, de determinados tipos de bens, como, por exemplo, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas excluídas do direito à dedução do IVA, salvo se adquiridas por empresas que as comercializem ou por empresas de transportes públicos.

Não se incluem no custo de aquisição os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição do elemento ou devidos pelo diferimento do pagamento nem quaisquer diferenças de câmbio resultantes de pagamentos efectivos ou de actualizações à data do balanço.

- **Custo de produção** – O custo de produção de um elemento do activo imobilizado é constituído pelo custo de aquisição das matérias primas e de consumo e mão-de-obra que lhe sejam directamente imputáveis adicionado da parte dos custos indirectos respeitantes ao período de fabricação ou de construção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja imputável

Este custo **inclui o IVA não dedutível e exclui juros e diferenças de câmbio** em termos idênticos aos referidos no ponto anterior, podendo, contudo, incluir os juros de capitais alheios destinados especificamente ao financiamento do fabrico ou construção na medida em que respeitem ao período de fabricação ou construção e este não tenha uma duração inferior a 2 anos.

- **Valor de reavaliação** – Refere-se a valores de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação fiscal específica, caso em que o regime de aceitação fiscal das respectivas reintegrações e amortizações é o que constar dessa legislação (Em regra, não é aceite como custo fiscal o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações resultantes dessas reavaliações).

- **Valor de avaliação** – Trata-se do valor real dos elementos avaliados para efeitos de abertura de escrita, utilizável quando seja desconhecido o custo de aquisição ou de produção. O valor atribuído pela empresa é susceptível de correcção pela Administração Fiscal caso seja considerado excedido.

Período de vida útil: Quotas máxima e mínima

As reintegrações e amortizações efectuem-se por quotas anuais, correspondentes a uma percentagem do valor do bem a que respeitam fixada em tabelas anexas ao Dec.Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro.

As percentagens constantes dessas tabelas são estabelecidas tendo em conta o período de vida útil dos elementos do activo imobilizado a que se reportam, sendo aquele definido como o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente um bem, com exclusão, quando for o caso, do respectivo valor residual.

O período de vida útil de um elemento pode ser considerado como:

- **Período mínimo de vida útil** – O correspondente à divisão de 100 pela taxa de amortização correspondente. Ao período mínimo de vida útil corresponde a quota máxima de amortização;
- **Período máximo de vida útil** – O correspondente ao dobro do período mínimo de vida útil. Ao período máximo de vida útil corresponde a quota mínima de amortização.

Exemplo:

A taxa de amortização de um computador é de 25%, significando isto que pode ser anualmente reintegrado um máximo de 25% do valor de aquisição desse computador, repartindo-se assim o seu custo por 4 anos (período mínimo de vida útil). Pode, porém, a empresa, se assim o entender, reintegrar apenas uma percentagem anual de 12,5% daquele valor, repartindo assim o custo do bem por um período de 8 anos (período máximo de vida útil).

Assim, suponha-se que o computador foi adquirido e entrou em funcionamento em 2000, sendo 1 995 Euros o seu valor de aquisição. Conforme as regras acima referidas esse custo pode ser repartido – sendo aceite para efeitos fiscais - consoante a opção do sujeito passivo, dentro dos seguintes limites máximo e mínimo:

| Ano | Quota máxima (Euros) | Quota mínima (Euros) |
|------------|-----------------------------|-----------------------------|
| 2000 | 499 | 249 |
| 2001 | 499 | 249 |
| 2002 | 499 | 249 |
| 2003 | 499 | 249 |
| 2004 | | 249 |
| 2005 | | 249 |
| 2006 | | 249 |
| 2007 | | 249 |

Quotas perdidas (D. Reg. 2/90, artº19º)

As reintegrações e amortizações não são permitidas para além do período máximo de vida útil de um elemento. Deste regra decorre que se num dado exercício não for contabilizada como custo a quota mínima essa quota fica perdida – nunca poderá ser considerada como custo fiscal – já que não é possível, em caso algum, ser aceite uma quota de reintegração superior à quota máxima.

Retomando o caso do exemplo do quadro supra, seja qual for a opção, não é permitida, fiscalmente, qualquer reintegração em 2008. Assim, se em 2000 não for, pelo menos, contabilizada como custo a quota mínima, não é possível recuperá-la no futuro, uma vez que **há subordinação a um duplo limite: não podem ser excedidos nem a quota máxima anual nem o período máximo de vida útil.**

Taxas específicas e taxas genéricas

As percentagens para determinação das quotas de reintegração ou amortização encontram-se fixadas em duas tabelas, anexas ao Dec.Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro:

- **Tabela I - Taxas específicas** – Aplicáveis a bens do activo imobilizado de determinados sectores de actividade;
- **Tabela II – Taxas genéricas** – Aplicáveis aos bens e sectores de actividade não compreendidos na Tabela I.

Para determinar a quota máxima anual de reintegração ou amortização de um dado elemento, haverá que procurar-se na Tabela I a taxa específica que lhe corresponde e somente se não for encontrada aí qualquer previsão é que poderá passar-se à Tabela II. Se, por hipótese, não se encontrar aí fixada para um determinado elemento qualquer taxa, específica ou genérica, poderão as respectivas reintegrações ou amortizações ser praticadas tendo em conta o período de utilidade esperada desse elemento, embora neste caso a sua aceitação como custo dependa da consideração pela DGCI da respectiva razoabilidade.

As percentagens constantes das tabelas I e II equivalem à percentagem máxima do valor do bem correspondente que pode, anualmente, ser considerada como custo. Se, eventualmente, forem contabilizados valores superiores, o excesso não é aceite como custo fiscal (e, conseqüentemente, deve ser inscrito no campo 207 do quadro 07 da declaração modelo 22).

Métodos de cálculo

Como regra, o método de cálculo utilizável na determinação das reintegrações e amortizações é o designado por “**método das quotas constantes**”, que consiste na repartição uniforme dos custos pelo número de anos de vida útil do elemento. Podem, no entanto, os sujeitos passivos optar, nalguns casos, pelo “**método das quotas degressivas**”, acelerando as reintegrações nos primeiros anos.

Qualquer que seja o método escolhido, deve o mesmo ser mantido até à reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização do bem em relação ao qual começou a ser aplicado.

- **Método das quotas constantes** - Este método consiste na aplicação ao valor do bem das taxas das tabelas de reintegrações ou amortizações nas condições referidas no ponto anterior.

Porém, não há recurso à utilização das tabelas, devendo as taxas aplicáveis ser determinadas em função do número de anos de utilidade esperada, nos seguintes casos (Taxa = 100: nº de anos):

Bens adquiridos em estado de uso;

Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;

Grandes reparações e beneficiações¹²⁵; e

Obras em edifícios alheios¹²⁶;

O número de anos considerado pode, nestes casos, ser corrigido sempre que a DGCI considere que é inferior ao que objectivamente deveria ser estimado.

- **Método das quotas degressivas** – Este método consiste em majorar a taxa constante da tabela respectiva através dos seguintes coeficientes:

1,5 - se o período mínimo de vida útil do elemento for inferior a 5 anos;

2 - se o período mínimo de vida útil for de 5 ou 6 anos;

2,5 - se o período mínimo de vida útil for superior a 6 anos.

O **método das quotas degressivas só pode ser aplicado** a elementos do imobilizado corpóreo novos, adquiridos ou construídos pela empresa, com exclusão de:

Edifícios;

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (excepto quando afectas a empresas que explorem serviços de transporte ou se destinem a ser alugadas no âmbito da actividade normal da empresa);

Mobiliários e equipamentos sociais.

Na utilização deste método deverá ter-se em consideração que nos anos em que o quociente da divisão do valor ainda não reintegrado pelo número de anos que ainda falta decorrer for superior à quota de amortização ou reintegração decorrente da aplicação do método das quotas degressivas, deve ser considerado aquele valor ou o valor da quota mínima que seria aplicável em caso de utilização do método das quotas constantes se aquele valor for inferior a este (ver exemplo a seguir).

- **Outros métodos** – É permitida a utilização de quaisquer outros métodos, designadamente mantendo-se os actuais períodos mínimos e máximos de tempo para a reintegração dos activos corpóreos, através da variação da taxa desde metade até ao dobro da taxa fixada, desde que a

¹²⁵ Entende-se como tal as reparações ou beneficiações que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem.

¹²⁶ Obras que, tendo sido realizadas em edifícios de propriedade alheia e não sendo de manutenção ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.

natureza do deprecimento ou a actividade económica da empresa o justifique e seja obtido reconhecimento prévio da DGCI.

Exemplo:

A empresa “A” adquiriu, em 2000, uma máquina nova cujo valor de aquisição foi de 19 952 Euros. O respectivo período máximo de vida útil é de 4 anos: Taxa de reintegração – 25%.

Reintegração pelo método das quotas constantes

| Ano | Taxa de reintegração | Quota anual (Euros) |
|------|----------------------|---------------------|
| 1999 | 25% | 4 988 |
| 2000 | 25% | 4 988 |
| 2001 | 25% | 4 988 |
| 2002 | 25% | 4 988 |

Reintegração pelo método das quotas degressivas

| Ano | Valor não reintegrado | Taxa (25% \times 1,5) | Quota anual (Euros) | Quotas acumuladas | Valor líquido |
|------|-----------------------|-------------------------|---------------------|-------------------|---------------|
| 1999 | 19 952 € | 37,5% | 7 482 € | 7 482 € | 12 470 € |
| 2000 | 12 470 € | 37,5% | 4 676 € | 12 158 € | 7 794 € |
| 2001 | 7 794 € (a) | 37,5% | 3 897 € | 16 055 € | 3 897 € |
| 2002 | 3 897 € | - | 3 897 € | 19 952 € | - |

(a) 7 794 Euros \times 37,5% = 2 923 Euros

7 794 Euros : 2 = 3 897 Euros

Quota mínima = 2 494 Euros (Ver nota supra)

Laboração por turnos e desvalorizações excepcionais (D.Reg. 2/90, artºs 9º e 10º)

No caso de empresas em laboração por turnos é admitido um acréscimo percentual de 25% ou de 50% sobre a quota anual de amortização nos casos em que, por aquele facto, os elementos estejam sujeitos a um desgaste mais rápido do que o normal, podendo esse regime de majoração ser extensivo a outras situações de desgaste intensivo mediante reconhecimento prévio da DGCI.

Em caso de **desvalorizações excepcionais** dos elementos do activo imobilizado provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente as provocadas por fenómenos naturais e inovações tecnológicas excepcionalmente rápidas, pode ser aceite como custo fiscal, no ano em que essas causas ocorram, uma quota de reintegração ou amortização superior à que resulta do método que estiver a ser aplicado. Para esse efeito deve ser obtido o reconhecimento da DGCI, através de exposição devidamente fundamentada que deverá ser entregue:

- Até ao final do primeiro mês seguinte ao do ocorrência do facto determinante da desvalorização excepcional;
- Até ao fim do primeiro mês seguinte ao do termo do período de tributação em que aquele facto tenha ocorrido, em casos devidamente justificados e como tal reconhecidos por despacho do Ministro das Finanças.

Amortizações e reintegrações por duodécimos

Por regra, as quotas de amortização ou de reintegração respeitam a anos completos independentemente do mês em que tenham sido adquiridos ou produzidos os elementos a que se reportam.

Podem, contudo, efectuar-se amortizações ou reintegrações com referência ao número de meses contados da data de entrada em funcionamento dos elementos até final do ano respectivo, procedimento que deverá ser mantido no ano em que se verificar a inutilização ou o termo de vida útil desses elementos.

Exemplo:

Amortização por duodécimos de um bem adquirido em Fevereiro de 2000, cujo custo de aquisição foi de 2 993 Euros susceptível de amortização em 4 anos (taxa de 25%). Se se pretendesse efectuar a sua amortização por duodécimos e se se utilizasse o método das quotas constantes, o procedimento fiscalmente aceite seria:

| Ano | Quota de amortização |
|------|---|
| 2000 | $\frac{2\,993 \text{ €} \times 25\%}{12} \times 11 = 686 \text{ €}$ |
| 2001 | $2\,993 \text{ €} \times 25\% = 748 \text{ €}$ |
| 2002 | $2\,993 \text{ €} \times 25\% = 748 \text{ €}$ |
| 2003 | $2\,993 \text{ €} \times 25\% = 748 \text{ €}$ |
| 2004 | $\frac{2\,993 \text{ €} \times 25\%}{12} \times 1 = 62 \text{ €}$ |

Regime específicos: Imóveis e viaturas (D.Reg. 2/90, artºs 11º e 12º)

Estão sujeitos a regimes específicos de amortização ou reintegração os seguintes bens:

- **Imóveis** – Para cálculo das quotas de reintegração é excluído o valor do terreno, devendo ser evidenciados separadamente na contabilidade esse valor e o valor da construção.

O valor do terreno, quando os imóveis tenham sido adquiridos sem indicação expressa desse valor, será de 25% do valor global do imóvel, podendo o sujeito passivo estimar esse valor com base em cálculos fundamentados e aceites pela DGCI. No entanto, o valor a atribuir ao terreno não poderá ser inferior ao valor patrimonial por que esteja inscrito na matriz à data da aquisição ou a 25% ao valor patrimonial do imóvel no seu conjunto.

No caso de terrenos de exploração, é reintegrável apenas a parcela do valor sujeita a deprecimento.

- **Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas** – Não são aceites como custos fiscais as reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação que exceda 29 928 Euros¹²⁷, salvo se se tratar de veículos afectos a empresas exploradoras de transportes públicos ou que se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa proprietária.

Exemplos:

Amortização de veículo ligeiros de passageiros

Em 2000, a empresa “A” adquiriu, por 39 904 Euros, um veículo ligeiro de passageiros. Nesse exercício efectuou com referência a esse veículo uma amortização de 9 976 Euros. Como deverá proceder, no que respeita a esse veículo para apuramento do lucro tributável desse exercício?

Tendo em atenção que o valor máximo de amortização deste tipo de veículos é de 29 928 Euros e a respectiva taxa é de 25% (Tabela II – Código 2375), o montante a amortizar no exercício de 2000 será de:

$$29\,928 \text{ Euros} \times 25\% = 7\,482 \text{ Euros}$$

Como a empresa praticou uma amortização de 9 976 Euros, deverá acrescer, no campo 207 do quadro 07 da declaração periódica modelo 22 a importância de 2 494 Euros (reintegrações e amortizações não aceites como custos).

Amortização de um edifício comercial

Em 2000, a empresa “A” adquiriu, por 498 798 Euros, um edifício comercial. Como deverá proceder, no que respeita à sua reintegração, para efeitos fiscais?

Deverá ter-se em atenção que a taxa de amortização é de 2% (Tabela II – Código 2015) e que o valor do terreno onde o edifício se encontra não é susceptível de ser reintegrado ou amortizado. Assim, o montante a amortizar será de:

$$498\,798 \text{ Euros} \times 25\% = 124\,700 \text{ Euros}$$

$$498\,798 \text{ Euros} - 124\,700 \text{ Euros} = 374\,098 \text{ Euros}$$

$$374\,098 \text{ Euros} \times 2\% = 7\,482 \text{ Euros}$$

Se a amortização efectuada na contabilidade da empresa for superior a este valor, terá de ser acrescida ao resultado líquido do exercício a respectiva diferença, através da sua inscrição no campo 207 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos.

¹²⁷ Este valor limite refere-se a viaturas adquiridas a partir de 1 de Janeiro de 1996. Quanto a viaturas adquiridas anteriormente, o valor limite é de 19 952 €.

Não são aceites como custo as reintegrações de barcos de recreio e aviões de turismo, bem como de todos os encargos com eles relacionados, salvo se estes bens estiverem afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou se destinem a ser alugado no exercício normal da actividade da empresa sua proprietária.

Locação financeira (D.Reg.2/90, artº 14º)

A reintegração de bens adquiridos no âmbito de contratos de locação financeira (*leasing*)¹²⁸ é efectuada pelos locatários nos mesmos termos em que seria efectuada se tivessem optado por aquisição directa desses bens.

As rendas pagas à sociedade locadora devem ser divididas em duas parcelas: uma correspondente à amortização financeira (amortização do custo do bem locado) e outra correspondente aos encargos financeiros (juros). Da renda paga, só é aceite como custo fiscal, a parcela da renda relativa aos juros (vd. artº 23º, nº3).

Relocação financeira e venda com locação de retoma (artº 25º)

A entrega de um bem à sociedade de locação financeira seguida de relocação desse mesmo bem (*lease back*) não determina quaisquer consequências fiscais, continuando o locatário a amortizar esse bem de acordo com o regime seguido até aí.

Se o bem integrar as existências do locatário, também não há apuramento de resultado fiscal, devendo, neste caso o locatário registar o bem no seu activo imobilizado ao custo inicial de aquisição ou de produção e efectuar as amortizações com base nesse valor.

Regime das provisões (artºs 34º a 38º)

Uma das consequências do princípio da independência ou especialização dos exercícios é a de que os custos e ganhos são imputados ao exercício a que respeitam, independentemente do seu pagamento ou do seu recebimento se efectuar ou não nesse exercício.

Daí que as empresas devam proceder a estimativas que em cada ano poderão ser deduzidas devido a ganhos que não se efectivem e a custos ou encargos previsíveis, mas indeterminados.

Assim, pode ser constituído um vasto leque de provisões: provisões para aplicações financeiras, para cobranças duvidosas, para riscos e encargos, para impostos, para processos judiciais em curso, para garantias a clientes, para depreciação de existências, para investimentos financeiros, etc.

¹²⁸ O conceito relevante consta da Directriz Contabilística nº 25 – Locações, homologada por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 17.3.2000, publicada no *Diário da República*, 2ª Série, nº 109, de 11 de Maio de 2000.

Porém, apenas podem ser consideradas custos fiscais, nos termos e condições a seguir referidos, as provisões constituídas para:

- Créditos de cobrança duvidosa;
- Depreciação de existências;
- Encargos com processos judiciais em curso;
- Constituídas de acordo com a disciplina definida, em termos genéricos e abstractos, pelo Banco de Portugal e pelo Instituto de Seguros de Portugal, pelas instituições de crédito e seguradoras.
- Reconstituição de jazigos, na indústria extractiva do petróleo;
- Recuperação paisagística, nas indústrias extractivas

As provisões utilizadas indevidamente ou com base em pressupostos que não se vieram a verificar, como, por exemplo, quando um crédito considerado de cobrança duvidosa veio, afinal, a ser cobrado, deverão ser levadas a proveitos da empresa no exercício em que tal se verificar (artº 34º, nº2).

Provisões para créditos de cobrança duvidosa (artº 34º, nº1, al. a) e artº 35º)

Estas provisões destinam-se à cobertura de créditos resultantes da actividade normal da empresa¹²⁹ que, no fim do exercício, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

Para o efeito, apenas são considerados de cobrança duvidosa os créditos cujo risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, verificando-se estas circunstância nos seguintes casos:

- Quanto o devedor tenha pendente processo especial de recuperação da empresa, de execução ou de falência;
- Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;

¹²⁹ Na ausência de um critério legal, a administração fiscal tem considerado que os créditos resultantes da “actividade normal” da empresa são os que se compreendem nos saldos devedores de clientes e fornecedores constantes do balanço reportado a 31 de Dezembro de cada ano.

- Os créditos se encontrem em mora, desde que existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento, dentro dos seguintes limites, determinados em função do tempo decorrido desde a data do vencimento:

Mais de 6 meses até 12 meses 25%

Mais de 12 meses até 18 meses 50%

Mais de 18 meses até 24 meses 75%

Mais de 24 meses 100%

Porém, em caso algum são considerados de cobrança duvidosa os créditos:

- Sobre o Estado, Regiões Autónomas ou Autarquias ou em que estas entidades tenham prestado aval;
- Cobertos por seguro;
- Cobertos por qualquer espécie de garantia real (penhor, hipoteca, direito de retenção, etc.)

Exemplo:

A empresa “A” pretende, em 31.12.2000 constituir provisões dentro dos limites fiscalmente aceites para os seguintes créditos de cobrança duvidosa, existindo provas de que os créditos foram reclamados:

Clientes em contencioso

Com processo de execução..... 1 745 Euros

Clientes em mora

- Há mais de 6 meses até 12 meses 1 297 Euros
- Há mais de 12 meses até 18 meses 599 Euros
- Há mais de 18 meses até 24 meses 998 Euros
- Há mais de 24 meses 499 Euros

Constituição da provisão:

Clientes em contencioso (1 745 x 100%) 1 745 Euros

Clientes em mora:

- Há mais de 6 meses: (1 297 x 25%) 324 Euros
- Há mais de 12 meses: (599 x 50%) 299 Euros
- Há mais de 18 meses: (998 x 75%) 748 Euros
- Há mais de 24 meses: (499 x 100%) 499 Euros

Valor total da provisão: 3 616 Euros

Provisão para depreciação de existências (artº 34º, nº1, al.b) e 36º)

Esta provisão pode ser constituída no caso de se verificar, no balanço do fim de exercício, que o preço de aquisição ou de produção das existências é superior ao preço de mercado, entendido este como sendo o custo de reposição ou preço de venda, consoante se trate de bens adquiridos para a produção ou destinados a venda.

No caso de empresas que exerçam a actividade editorial a provisão corresponderá às perdas de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido 2 anos sobre a data da publicação, que se considera corresponder à data do depósito legal de cada edição.

Requisito importante a considerar é o de que estas provisões só podem ser utilizadas no exercício em que o prejuízo se torne efectivo. Assim, só com a venda dos bens a valores de mercado é que será possível calcular e constituir a provisão para os prejuízos sofridos.

Exemplo:

A empresa “A” pretende, em 31.12.2000 constituir uma provisão dentro dos limites fiscalmente aceites para perda de valor das seguintes existências:

- Unidades: 100
- Custo unitário de aquisição: 50 Euros
- Preço unitário de venda: 35 Euros

Constituição da provisão:

- Custo de aquisição (100 x 50) = 5 000 Euros
- Preço de venda (100 x 35) = 3 500 Euros

Valor total da provisão: 748 Euros

Encargos com processos judiciais em curso (artº 34º, nº 1, al.c)

Esta provisão tem como fim fazer face a custos e encargos com processos judiciais pendentes, em que a empresa seja interveniente ou interessada, custos esses que só serão conhecidos após a conclusão do processo (trânsito em julgado da decisão judicial).

A constituição da provisão, para cujo efeito a lei fiscal não estabelece critérios de quantificação, deve estar apoiada em dados objectivos referentes a cada ano e ser referente a custos aceites para efeitos fiscais. Assim, não devem provisionar-se custos com multas, coimas ou sanções por qualquer tipo de infracção, nem como indemnizações cujo risco seja segurável.

Instituições de crédito e empresas de seguros (artº 34º, nº1, al. d)

Trata-se de provisões que, de acordo com legislação específica, devem ser constituídas por este tipo de empresas no âmbito da respectiva actividade. São aceites como custos fiscais as que forem constituídas nos termos da legislação aplicável a estas empresas e sejam constituídas em cumprimento de normas, de carácter genérico e abstracto, impostas pelas entidades oficiais que supervisionam o sector.¹³⁰

Provisão para reconstituição de jazigos (artº 34º, nº1, al. e) e artº 37º)

Esta provisão é específica das empresas que exerçam a indústria extractiva do petróleo.

Provisão para a recuperação paisagística de terrenos (artº 34º, nº1, al.f) e artº 38º

A provisão para fazer face a este tipo de recuperações é calculada com base nos custos estimados com a recuperação paisagística e ambiental dos terrenos afectos à exploração, dividindo esses custos pelo número de anos previstos para a exploração.

A base de cálculo poderá, no entanto, ser diferente, nos casos em que não seja possível determinar a duração e a intensidade da exploração, para o que a empresa deverá apresentar plano de constituição da provisão à DGCI.

A justificação desta provisão reside no facto de as empresas extractivas, quando encerrada a exploração e, portanto, tenha cessado a obtenção de proveitos, serem obrigadas a suportar despesas com a recuperação paisagística e ambiental dos locais afectos à exploração. Trata-se, assim, de, por via da provisão, imputar esses custos a cada um dos exercícios em que decorre a exploração.

Esta provisão deve ser aplicada no fim a que se destina até ao termo do terceiro exercício seguinte ao do encerramento da exploração. A sua não utilização, total ou parcial, determina que a parte não aplicada seja considerada como proveito do terceiro exercício posterior ao do final da exploração.

Regime dos créditos incobráveis (artº 38º)

Os créditos incobráveis são aceites como custos desde que a sua incobrabilidade resulte de:

- Processo especial de recuperação de empresas;
- Processo de execução;
- Processo de falência ou insolvência.

Outro requisito é o de não ter havido provisão para esse efeito ou, tendo sido constituída, esta se mostre insuficiente¹³¹.

¹³⁰ Relativamente às instituições de crédito deixaram de ser dedutíveis as provisões para riscos gerais de crédito que venham a ser constituídas a partir de 1.1.2001, sendo, contudo, ainda aceites como custo fiscais, em 2001 e em 2002, 50% da dotação de cada um destes anos – vd. Lei nº 30-G/2000, de 29.12, artº 7º, nº6.

¹³¹ Sem dependência destes requisitos, é dedutível, como custo fiscal, o valor dos créditos que forem objecto de redução em providência de recuperação de empresas, devidamente homologada, nos termos do nº 3 do artº 119º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência.

Realizações de utilidade social (artº 40º)

Para além dos custos normais directamente relacionados com a actividade da empresa, são considerados custos do exercício os gastos suportados com realização de actividades de utilidade social, em benefício do pessoal da empresa e seus familiares e, eventualmente, outras pessoas, desde que:

- Tenham carácter geral, isto é, sejam acessíveis a todos os trabalhadores;
- Não revistam a natureza de remuneração;
- Não seja quantificável, de forma directa, o benefício auferido por cada beneficiário.

Estão neste caso, os gastos suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social, como tal reconhecidas pela DGCI.

Os gastos relativos a creches, lactários ou jardins-de-infância cujos beneficiários sejam trabalhadores da empresa, seus familiares ou outros, beneficiam, para efeitos de determinação do lucro tributável, de uma majoração de 40% ¹³² - Este valor deve ser deduzido no campo 235 do quadro 07 de declaração modelo 22.

São também considerados custos, até ao limite de 15% (ou 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social) das despesas com o pessoal escrituradas no exercício como remuneração, os gastos suportados pela entidade patronal a favor dos trabalhadores da empresa com:

- contratos de seguros de vida, de doença ou de acidentes pessoais;
- contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social que garantam exclusivamente o benefício da reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência.

A aceitação como custos fiscais destes encargos é, porém, dependente de um apertado conjunto de condicionalismos (vd. artº 40º, nº 4)

Estatuto do Mecenato (Dec.Lei nº 74/99, de 16 de Março)

Os donativos efectuados pelas empresas com destino a determinados fins ou entidades de reconhecida relevância social, cultural, científico, ambiental ou desportivo, podem ser considerados como custos, para efeitos fiscais, beneficiando, em geral, de significativa majoração.

¹³² Este benefício é extensivo às entregas efectuadas pelas empresas às entidades emittentes de “vales sociais” para pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários para filhos dos seus trabalhadores, nos termos do Dec.Lei nº 26/99, de 28 de Janeiro.

O respectivo regime fiscal, constante do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Dec.Lei nº 74/99, de 16 de Março¹³³, para cuja leitura se remete.

Regime fiscal das mais-valias (artºs 43º a 45º)

Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas (mais-valias e menos-valias fiscais) os ganhos ou perdas relativos a bens do activo imobilizado, decorrentes de:

- **transmissão onerosa** de elementos do activo imobilizado das empresa, qualquer que seja o título por que se opere;
- **sinistros** ocorridos nesses elementos;
- **afecção permanente** desses elementos a fins alheios à actividade exercida.

Os valores das mais-valias ou menos-valias contabilísticas e das mais-valias ou menos-valias fiscais não são, em regra, ser coincidentes, uma vez que se reportam a situações diversas de que releva o facto de apenas serem consideradas para efeitos fiscais as mais-valias e as menos-valias realizadas, isto é, efectivamente verificadas, ao passo que na contabilidade das empresas se evidenciam, igualmente, as mais-valias e as menos-valias potenciais, ou lactentes que, como já se referiu não são consideradas proveitos ou custos fiscais. Por outro lado, os métodos de cálculo de uma e outras são igualmente diversos.

Desta divergência resulta que, no apuramento da matéria colectável, o resultado líquido do exercício deve ser:

- acrescido das mais-valias fiscais e diminuído das mais-valias contabilísticas;
- diminuído das menos-valias fiscais e acrescido das menos-valias contabilísticas.

Para efectuar correctamente essas operações há que atender às regras estabelecidas no Código do IRC, enunciadas nos pontos seguintes.

Mais-valias fiscais e mais-valias contabilísticas (artºs 43º, nº2 e 44º)

Os valores das mais ou menos-valias contabilísticas e das mais ou menos-valias fiscais são apurados segundo regras diversas, conforme se evidencia no seguinte quadro:

¹³³ Para além das situações e entidades abrangidas pelo regime geral contido no Estatuto do Mecenato, existem diversas outras dispersas por legislação avulsa (fundações, organizações não governamentais, partidos políticos, etc).

| Mais-valias contabilísticas | Mais-valias fiscais |
|---|--|
| As mais-valias (ou menos-valias) contabilísticas são apuradas com base na seguinte fórmula: | As mais-valias (ou menos-valias) fiscais são apuradas com base na seguinte fórmula: |
| $MVc/mvc = VR - (VA/VP \text{ ou } Vr - Aac)$ | $MVf/mvf = (VR - E) - (VA/VP \text{ ou } Va - Aac) \times C$ |
| Em que: | Em que: |
| MVc = Mais-valias contabilísticas | MVf = Mais-valias fiscais |
| Mvc = Menos-valias contabilísticas | Mvf = Menos-valias fiscais |
| VR = Valor de realização | VR = Valor de realização |
| VP = Valor de produção | VA = Valor de aquisição |
| Vr = Valor de reavaliação | VP = Valor de produção |
| Aac = Amortizações acumuladas contabilizadas | E = Encargos suportados |
| | Aac = Amortizações contabilizadas, considerando-se para efeitos de cálculo que as quotas mínimas não contabilizadas imputáveis a determinado exercício não podem ser imputadas a exercícios diferentes |
| | C = Coeficiente de correcção monetária |

Na aplicação da fórmula de cálculo das mais ou menos-valias fiscais deverá ter-se presente os conceitos de **valores de aquisição, de produção e de reavaliação** referidos a propósito das amortizações e reintegrações e, ainda, os seguintes aspectos:

- **Valor de realização** – O valor de realização a considerar será diverso consoante a situação que determina a mais-valias ou a menos-valia. Assim,

Na venda – O valor da respectiva contraprestação (Preço da venda);

Na troca – O valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante for o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga. No caso de troca por bens futuros o valor de mercado é o que lhes corresponderia à data da troca;

Por **expropriação** ou por **sinistro** – O valor da correspondente indemnização;

Por **afecção permanente a fins alheios à actividade** – O valor de mercado.

No caso de **títulos de dívida** o valor de realização é o valor da transacção, líquido dos juros decorridos desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transacção, bem como da diferença pela parte correspondente a esses períodos entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença¹³⁴.

¹³⁴ Por outras palavras, o valor de realização relevante para apuramento da mais-valia (ou menos-valia) é, nestes a parcela do valor obtido na transacção que não corresponda a rendimentos de capitais. Assim, os juros decorridos (juros

Coeficiente de correcção monetária - Tendo em vista a exclusão das mais-valias meramente nominais decorrentes da desvalorização da moeda, é aplicável ao valor de aquisição, deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas, um coeficiente de correcção monetária, fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças¹³⁵, sempre que entre a data de aquisição e a da realização tenham decorrido pelo menos dois anos. Esta correcção é aplicável aos investimentos financeiros, salvo tratando-se de investimentos em imóveis e partes de capital.

Reinvestimento das mais-valias (artº 45º)

Sem prejuízo do regime transitório, que se analisa no ponto seguinte, às mais valias realizadas a partir de 1 de Janeiro de 2001, que sejam objecto de reinvestimento aplica-se o seguinte regime: É **diferida a tributação de 4/5** das mais-valias líquidas (diferença entre as mais-valias e as menos-valias) realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo, ou em consequência de indemnização por sinistro ocorrido nesses elementos, desde que:

- valor de realização correspondente à totalidade dos elementos alienados seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração da empresa;
- reinvestimento seja concretizado até ao termo do segundo exercício seguinte¹³⁶ ao da realização, podendo, contudo, o reinvestimento ter sido efectuado no exercício anterior ao da realização ou no próprio exercício desta.

Ou seja, verificados os respectivos pressupostos, as mais-valias líquidas reinvestidas são tributadas em 1/5 do seu valor no exercício da realização e por igual montante em cada um dos quatro exercícios posteriores.

No caso de reinvestimento parcial, a exclusão da tributação é limitada à parte proporcional das mais-valias líquidas reinvestidas.

A não concretização total ou parcial do reinvestimento dentro do prazo acima referido determina a consideração como proveito desse exercício da parte que não tenha ainda sido incluída no lucro tributável majorada em 15%.

A intenção de reinvestir deverá ser mencionada na declaração anual de informação contabilística e fiscal.

contáveis) apurados em transacções de títulos de dívida, constituem rendimentos de capitais. No caso de títulos sem cupão (cupão zero) toda a diferença entre o valor de reembolso e o preço da emissão constitui rendimento de capitais (vd. CIRS, artº 5º, nº5 e CIRC, artº 88º, nº1, al.c). Deste modo, só serão relevantes enquanto mais ou menos-valias os ganhos (ou perdas) que não sejam qualificados de rendimentos de capitais.

¹³⁵ Para actualização do valor de aquisição dos bens e direitos alienados em 2000 o coeficiente de correcção monetária aplicável é o que se encontra fixado na Portaria nº 390/2000, de 10 de Julho.

¹³⁶ Este prazo, no tocante às mais-valias líquidas realizadas em período de tributação iniciado em 2001 eleva-se para 3 anos – vd. Lei nº 30-G/2000, de 29.12, artº 7º, nº 7, al. c).

Exemplo:

Suponha-se que, no exercício de 2002 – considerando apenas valores relativos a elementos que haviam sido adquiridos no ano anterior e que neste exercício foram alienados – o valor das mais-valias líquidas (diferença entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no exercício) apurado por uma empresa foi de 2 494 Euros. O valor de realização dos bens foi de 4 988 Euros, sendo declarada a intenção de reinvestir a totalidade deste valor na aquisição de outros activos corpóreos.

Assim, o valor a incluir, como proveito será:

| | |
|---------------|-----------|
| Em 2002 | 499 Euros |
| Em 2003 | 499 Euros |
| Em 2004 | 499 Euros |
| Em 2005 | 499 Euros |
| Em 2006 | 499 Euros |

Recorda-se que o reinvestimento deverá ser efectuado até 2004, inclusive. Caso o não fosse, a empresa teria, neste exercício, de acrescer, como proveitos 1 496 Euros (valores que nesse exercício ainda não estariam incluídos no lucro tributável) acrescidos de 224 Euros (majoração de 15% sobre os 1 496 Euros)

- **Reinvestimento de mais-valias. Regime transitório (Lei nº 30-G/2000, de 29.12, artº 7º, nº7)**

No regime anterior ao introduzido pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, referido no ponto anterior, a tributação das mais-valias líquidas reinvestidas era diferida através do sistema de reintegrações: o bem em que fosse concretizado o reinvestimento era reintegrado com base no valor de aquisição (ou, sendo o caso, de produção) deduzido do valor correspondente às mais-valias líquidas reinvestidas. Isto é, se um dado bem fosse adquirido, por exemplo, por 49 880 Euros tendo-se utilizado na sua aquisição os valores de realização da venda de outros activos que se traduzissem numa mais valia líquida de 19 952 Euros, o valor de aquisição daquele bem seria, para efeitos da sua reintegração (fiscal), de 29 928. Numa eventual alienação futura desse bem, as respectivas mais-valias ou menos valias fiscais seriam calculadas tomando-se por base o valor de aquisição de 29 928 Euros. Assim, pela via da reintegração, a incorporação no lucro tributável da mais-valia reinvestida processar-se-ia ao longo de tantos anos quantos os que correspondessem ao período de amortização desse mesmo bem. Se se tratasse de bens não reintegráveis (como é o caso de terrenos ou, em especial, de partes sociais detidas por determinadas categorias de sociedades) as mais-valias reinvestidas só viriam a incorporar-se no lucro tributável quando estes bens fossem alienados sem que houvesse reinvestimento do valor de realização propiciador de novo diferimento.

A modificação deste regime, nos termos referidos no ponto anterior, implicava a necessidade de definição de um regime transitório que fizesse a ponte entre um e outro. Assim, o cálculo das **mais-valias (ou menos-valias) relativas a bens reintegráveis** ¹³⁷ em que, ao abrigo do regime

¹³⁷ No cálculo das mais-valias relativas a bens não reintegráveis deverão observar-se as regras estabelecidas na alínea b) do nº 7 do artigo 7º da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, segundo o qual as mais-valias realizadas antes de 2001, correspondentes ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens objecto de reinvestimento, serão incluídas no lucro tributável durante 10 anos a constar do da realização. Em caso de não reinvestimento, esses valores serão incluídos no lucro tributável do exercício da realização.

anterior, se tenha concretizado o reinvestimento dos valores de realização continua a efectuar-se ao nos termos previsto no mesmo regime, isto é, excluindo do valor de aquisição o valor das mais-valias líquidas que tenham sido objecto de reinvestimento nesse bem. As mais-valias líquidas assim apuradas serão, em caso de novo reinvestimento, consideradas na formação do lucro tributável por um quinto do seu valor no exercício da realização e em cada um dos quatro exercício seguintes.

Exemplos:

1. A empresa “A” vendeu, em 2000, uma máquina do seu activo imobilizado, adquirida em 1997. Relativamente a esta máquina consideram-se os seguintes elementos:

Valor de realização (VR) 24 940 Euros

Valor de aquisição (VA)¹³⁸ 49 880 Euros

Taxa de amortização 20%

Valor de reavaliação (Vr) 59 856 Euros

Amortizações acumuladas (AAC) 44 892 Euros

Cálculo da mais-valia contabilística:

$24\,949\text{ €} - (59\,856\text{ €} - 44\,892\text{ €}) = 9\,976\text{ Euros}$ (Este valor deve ser deduzido no campo 229 do quadro 07 de declaração modelo 22)

Cálculo da mais-valia fiscal:

$24\,949\text{ €} - (49\,880\text{ €} - 29\,928\text{ €}^{139}) \times 1,05 = 3\,990\text{ Euros}$ (Este valor deve ser acrescido no campo 216 do quadro 07 da declaração modelo 22, salvo se for declarada a intenção de reinvestir o valor de realização noutros activos)

¹³⁸ Supõe-se que o bem em causa não foi adquirido por via do reinvestimento de anteriores mais-valias. Caso o tivesse sido, deduzir-se-ia a parte correspondente às mais-valias reinvestidas que lhe tivessem sido imputadas.

¹³⁹ Amortizações aceites para efeitos fiscais – $49\,880 \times 20\% = 9\,976\text{ Euros}$, multiplicado pelo número de anos ($9\,976\text{ Euros} \times 3$).

2. Supondo que, ainda em 2000, a empresa reinvestia o valor realizado com a venda dessa máquina na aquisição de outra máquina cujo custo era de 74 820 Euros. Neste caso, declararia a intenção de reinvestir, não acrescia o valor das mais-valias fiscais no quadro 17 da declaração modelo 22 e deveria considerar, para efeitos de reintegração da máquina o valor de 14. 998 Euros ¹⁴⁰ (Preço de aquisição – 74 820 Euros – deduzido da mais-valia não tributada por reinvestimento – 3 990 Euros).

Porém, se a venda do bem e o reinvestimento das mais-valias, no caso do exemplo considerado viesse a ter lugar no **exercício de 2001**, o cálculo da mais-valias efectuar-se-ia nos precisos termos aí referidos (com aplicação do coeficiente de correcção monetária que tivesse sido fixado para esse ano). Porém, declarando-se a intenção de reinvestir, 1/5 da mais-valia assim apurada seria considerado como proveito do exercício de 2001 e os restantes 4/5 sê-lo-iam, em partes iguais, em cada um dos quatro exercícios seguintes.

Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos (artº 46º)

Os lucros distribuídos por empresas com sede ou direcção efectiva em território português, ou em qualquer outro Estado-membro da União Europeia, vão integrar-se, como proveitos, no resultado do exercício dos respectivos sócios e, assim, influenciar a base de tributação destes.

Gera-se, assim, uma dupla tributação desses rendimentos: em primeiro lugar sobre o lucro tributável da empresa que os gerou e, em seguida, sobre o lucro tributável da empresa associada.

Com vista a eliminar este fenómeno, o Código do IRC prevê dois métodos de eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos, aplicáveis em função da percentagem de participação da empresa associada no capital da empresa que distribui o lucros. Esses métodos são a dedução ao rendimento (artº 46º) ou a dedução à colecta - crédito de imposto (artº 84º) que será tratada na parte relativa à liquidação. A utilização de um ou de outro destes métodos baseia-se, principalmente, no facto de a participação social detida sobre a empresa que distribui ou lucros ser igual ou superior a 25% do capital ou inferior a esta percentagem.

¹⁴⁰ No caso de o valor (ou valores) de realização ser reinvestido em vários bens, a parte da diferença positiva entre as mais valias e as menos-valias que deverá ser deduzido ao custo de aquisição ou de produção desse bens, para cálculo das respectivas amortizações, poderá ser efectuado por recurso á seguinte fórmula:

$$\text{Coef.} = \frac{MV - mv}{VR}$$

em que

Coef = Coeficiente de distribuição da diferença positiva entre as mais mais-valias e as menos-valias pelos bens em que se efectuou o reinvestimento;

MV – mv = Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias

VR = Valores de realização dos bens alienados.

O método de eliminação da dupla tributação económica por dedução ao rendimento consiste na dedução ao rendimento líquido do exercício da totalidade dos lucros recebidos, sendo este método aplicável sempre que se verifiquem os seguintes requisitos:

- **Na entidade que distribui os lucros**

Tratar de uma pessoa colectiva sujeita e não isenta de IRC¹⁴¹ ou estar sujeita a imposto sobre o jogo;

Ter a sua sede ou direcção efectiva em território português ou noutro Estado-membro da União Europeia.

- **Na entidade que recebe os lucros**

Tratar-se de uma sociedade comercial ou civil sob forma comercial, de uma cooperativa ou de uma empresa pública com sede ou direcção efectiva em território nacional ou de uma pessoa colectiva constituída por forma equivalente com sede ou direcção efectiva noutro Estado-membro da União Europeia¹⁴²;

Deter, directamente, uma participação social no capital da sociedade que distribui lucros não inferior a 25%;

Essa participação tenha permanecido na sua titularidade de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data da colocação à disposição ou, se detida há menos tempo, desde que a mesma seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.¹⁴³

Neste último caso, se o período de detenção não for observado, a dedução que eventualmente tenha sido efectuada deverá ser corrigida, designadamente através da entrega ou envio de declaração de substituição, no prazo de 60 dias a contar do facto que a determinou se então tiver já decorrido o respectivo prazo de entrega, sem prejuízo da utilização do crédito de imposto por dupla tributação económica ou do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que haja lugar (vd. artºs 46º, nº7 e 112º, nº8).

¹⁴¹ Através da Circular nº 4/91, da DGCI, de 30.1.1991, foi esclarecido que entidade sujeita e não isenta de IRC se refere a entidade sujeita e não isenta subjectivamente de IRC de uma forma permanente e total.

¹⁴² Vd. artº 2º da Directiva nº 90/435/CEE, do Conselho, de 23.7.1990. Observa-se que no caso de lucros distribuídos por sociedades residentes em território português a sociedades residentes noutros Estados-membros da União Europeia, que naquelas detenham uma participação social não inferior a 25% durante um período ininterrupto de 2 anos, a eliminação da dupla tributação se efectua de modo diverso, consoante tenha ou não decorrido esse prazo no momento da distribuição dos lucros: se o prazo já tiver decorrido, não há lugar a retenção na fonte (artº 14º, nºs 3 a 5); se o período ainda não tiver decorrido, há lugar a retenção com possibilidade de posterior devolução depois de se completar aquele período (artº 89º).

¹⁴³ Não obstante, nos casos em que à data em que os lucros forem colocados à disposição não se encontrar completo o período de dois anos a entidade devedora, desde que residente em território português, deverá efectuar a retenção na fonte (vd. artºs 88º, nº 1, al.c) e 90º, nº 1, al. c).

Sem necessidade de verificação destes requisitos, este regime é sempre aplicável aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades e mútuas de seguros, bem como às seguintes entidades:

- Sociedades de capital de risco;
- Sociedades de desenvolvimento regional;
- Sociedades de fomento empresarial;
- Sociedades de investimento
- Sociedades financeiras de corretagem
- Sociedades gestoras de participações sociais

Esta mesma solução é aplicável na **associação em participação** ao associado (sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública com sede ou direcção efectiva em Portugal), independentemente do valor da sua contribuição, relativamente a rendimentos distribuídos por associantes residentes em território português, desde que aqueles tenham sido efectivamente tributados.

Benefícios fiscais

Existem benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento. Estão neste caso os incentivos que se traduzem em isenção parcial do rendimento, como sejam, designadamente, os rendimentos de aplicações financeiras a prazo (EBF, artº 23º), os dividendos de acções admitidas à negociação dos mercados de bolsa ou adquiridas em processos de privatização (vd. EBF, artºs 58º e 59º), rendimentos de alguns títulos da dívida pública interna (artº 2º do Dec.Lei nº 143-A/89, de 3 de Maio), rendimentos de contratos de futuros e opções celebrados em bolsa (EBF, artº 62º), etc.

Dedução de prejuízos fiscais (artº 47º)

Os prejuízos fiscais de um determinado exercício podem ser deduzidos ao lucro tributável de um ou mais dos seis exercícios posteriores, não contando, para este efeito, eventuais períodos de tributação cuja duração seja inferior a 6 meses, em consequência de adopção por período de tributação não coincidente com o ano civil.

Como já se referiu, o mecanismo do reporte de prejuízos, concretizador do princípio da solidariedade de exercícios, funciona como factor atenuante da periodização do lucro, conferindo assim um relativo acolhimento tributário à continuidade de laboração das empresas que a independência dos exercícios acaba por interromper algo artificialmente.

O Código do IRC acolheu a solução do reporte para a frente, com um limite de seis anos, solução esta que permite absorver os investimentos de actividade da fase inicial das empresas considerada em geral como a sua fase mais difícil.

Limites ao reporte

O reporte de prejuízos tem, para além daquele limite temporal, os seguintes limites de ordem material:

- **Apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos** – Nos exercícios em que o apuramento da matéria colectável se efectue por recurso a métodos indirectos (avaliação indirecta) não são dedutíveis os prejuízos fiscais reportados de anos anteriores, sem prejuízo da sua posterior dedução dentro do prazo referido no ponto anterior;
- **Actividades mistas** – Nos casos em que uma empresa beneficie de isenção ou redução da taxa para um determinado sector da sua actividade não pode deduzir os prejuízos fiscais relativos a esse sector do lucro tributável sujeito a tributação normal.

Requisitos para o reporte

Uma primeira condição para este efeito é a de que só tem direito a deduzir os prejuízos o sujeito passivo que os suportou. Isto é, em princípio, a **identidade jurídica** do sujeito passivo deve manter-se a mesma durante o período do reporte.

Este requisito sofre, porém, as seguintes **excepções**:

- **Transformação de sociedades** – No caso de transformação de sociedades os prejuízos fiscais anteriores são dedutíveis ao lucro tributável da sociedade resultante da transformação (artº 66º, nº 3);
- **Fusões e cisões** – Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas ou cindidas, que no acto se extinguam, podem transmitir-se para a nova sociedade ou para a sociedade incorporante mediante autorização do Ministro das Finanças (artº 69º).

Outro requisito é o que se prende com a condição de **não haver modificação do objecto social** do sujeito passivo nem alteração substancial da actividade exercida entre o exercício a que respeita o prejuízo e aquele a que se refere o lucro a beneficiar. Esta condição, com manifesto propósito anti-abuso, cede se, pelo Ministro das Finanças, for reconhecido o interesse económico da modificação ou alteração.

5. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL DAS ENTIDADES RESIDENTES QUE NÃO EXERCEM A TÍTULO PRINCIPAL ACTIVIDADES DE NATUREZA COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

A matéria colectável dos sujeitos passivos **residentes que não exerçam a título principal** actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, é obtida, por **dedução ao rendimento global**, dos seguintes montantes (vd. artº 15º, nº1, al. b):

- **Custos comuns** e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos;
- **Benefícios fiscais** que consistam em deduções àquele rendimento.

Rendimento global (artº 48º)

O rendimento global das entidades que não exercem a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola – como é o caso das associações e fundações sem fins lucrativos – é constituído pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias determinados nos termos do IRS.

Custos comuns (artº 49º)

Estas entidades, em regra, desenvolvem actividades sujeitas a IRC e actividades não sujeitas. Dos rendimentos obtidos, alguns estarão isentos de imposto, como é o caso provenientes de actividades culturais, desportivas ou recreativas e outros estarão sujeitos a imposto, como será, por exemplo, a exploração de um bar.

Os custos imputáveis às actividades não sujeitas ou isentas não são comunicáveis aos proveitos das actividades sujeitas e não isentas.

No entanto, podem ocorrer custos comuns ao conjunto de actividades desenvolvidas, insusceptíveis de ser considerados no âmbito de cada uma das categorias de rendimentos, cuja imputação deverá ser efectuada nos seguintes termos:

- Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos são deduzidos na totalidade ao rendimento global;
- Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos bem como de rendimentos não sujeitos ou isentos, são deduzidos ao rendimento global apenas na parte que proporcionalmente for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

Pode, contudo, ser utilizado outro método de imputação que se revele mais adequado, desde que aceite pela DGCI.

Observa-se que, a escrituração destas entidades deve ser organizada por forma a evidenciar os rendimentos das diversas categorias, bem como distinguir os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global. No caso de serem exercidas actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a título acessório, estas entidades devem dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal.

Exemplo:

Suponha-se que no ano 2000 uma associação recreativa obteve os seguintes rendimentos brutos:

- Sujeitos e não isentos 49 880 Euros
- Não sujeitos e isentos 99 760 Euros

O rendimento global determinado nos termos do artº 48º do CIRC foi de 29 928 Euros.

No mesmo ano, foram apurados os seguintes custos não considerados no apuramento do rendimento global:

Custos imputáveis a rendimentos sujeitos e não isentos 2 494 Euros

Custos imputáveis a rendimentos não sujeitos ou isentos 4 988 Euros

Custos comuns 9 976 Euros

Imputação dos custos comuns:

2 494

_____ x 9 976 = 3 322 Euros

2 494 + 4 988

Apuramento da matéria colectável: (Rendimento global – custos específicos – quota parte dos custos comuns):

29 928 – 2 494 – 3 322 = 24 112 Euros

6. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL DAS ENTIDADES NÃO RESIDENTES EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS (ARTºS 50º E 51º)

Como já foi referido, a sujeição a IRC das entidades não residentes em território nacional refere-se unicamente aos rendimentos obtidos em território português.

A determinação da matéria colectável destas entidades opera-se de forma diversa, consoante os rendimentos obtidos sejam ou não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português.

Não residentes com estabelecimento estável (artº 50º)

A determinação do lucro tributável respeitante aos rendimentos obtidos em território português através de estabelecimento estável de uma entidade não residente opera-se de acordo com as regras estabelecidas para as entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (artº 15º, nº1, al. c).

Estas entidades podem, no entanto, deduzir ao lucro tributável do estabelecimento estável os encargos gerais de administração que lhe sejam imputáveis.

Não residentes sem estabelecimento estável (artº 51º)

No caso de entidades não residentes sem estabelecimento estável ou que obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, a matéria colectável é apurada de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRC (artº 15º, nº1, al. d).

Por via de regra, estes rendimentos são sujeitos a tributação por retenção na fonte a título definitivo. Exceptuam-se os rendimentos prediais e as mais-valias (prediais ou de valores mobiliários).

7. TAXAS

As taxas do IRC, proporcionais à matéria colectável, variam consoante se apliquem à matéria colectável de sujeitos passivos residentes ou com estabelecimento estável em território português ou sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável no mesmo território.

Taxas gerais (Artº 80º) ¹⁴⁴

As taxas gerais de IRC, variáveis entre entidades residentes e não residentes, são as que se referem nos pontos seguintes.

Residentes e não residentes com estabelecimento estável (artº 80º, nºs 1, 3 e 4)

A taxa aplicável à matéria colectável das entidades residentes e não residentes com estabelecimento estável em território português é de:

- **32%** ¹⁴⁵ quanto se trate de sujeitos passivos que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industria ou agrícola (sociedades, empresas públicas, etc.);
- **20%**, no caso de entidades que não exerçam a título principal uma dessas actividades (associações, fundações) e de sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável.

Não residentes sem estabelecimento estável (artº 80º, nº2)

No caso de entidades não residentes que, em território português, obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável no mesmo situado, a taxa aplicável aos rendimentos brutos obtidos é, em regra, **de 25%**, com as excepções constantes do seguinte quadro:

¹⁴⁴ No EBF e em diplomas avulsas encontram-se previstos incentivos fiscais sob a forma de redução de taxas, acessíveis a determinadas entidades e situações.

¹⁴⁵ Aplicável aos rendimentos obtidos em períodos de tributação iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2000 – vd. artº 41º, nº3 da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril. Para os períodos de tributação que se iniciem a partir de 1 de Janeiro de 2002, a taxa do IRC é fixada em 30% - vd. Artº 20º da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

| Tipo de rendimentos | Taxa |
|---|------|
| Propriedade intelectual ou industrial (Royalties) | 15% |
| Prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (know-how) | 15% |
| Assistência técnica | 15% |
| Uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico (locação de equipamento) | 15% |
| Rendimentos de títulos de dívida e outros rendimentos de capitais (excepto lucros distribuídos) ¹⁴⁶ | 20% |
| Prémios de lotarias, rifas, apostas mútuas, jogo do loto ou do bingo, bem como de prémios atribuídos em sorteios ou concursos | 35% |
| Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de prestações de serviços realizados ou utilizados em território português (com excepção de transportes, comunicações e actividades financeiras) | 15% |

Os rendimentos referidos no quadro supra são sujeitos a retenção na fonte às taxas indicadas, que têm natureza liberatória, excepto no caso de rendimentos prediais em que a retenção assume a natureza de imposto por conta do que vier a ser apurado em face de declaração do sujeito passivo.

Observa-se, porém, que se os titulares dos rendimentos forem entidades residentes em países com os quais o Estado Português tenha celebrado Convenção para Evitar a Dupla Tributação as taxas aplicáveis aos rendimentos qualificados como dividendos, juros e royalties são as que resultarem da respectiva Convenção.

Região Autónoma dos Açores (DLR nº 2/99/A, de 20 de Janeiro)

As entidades com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores beneficiam de uma **redução de 30% sobre as taxas nacionais** do IRC.

Esta redução abrange, também, as pessoas colectivas residentes em território português que possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer outras formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais do que uma circunscrição. Quanto a estas, o IRC, determinado com base na taxa regional será calculado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações na Região Autónoma dos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício. Para o efeito, o volume de negócios corresponde ao valor total das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do IVA¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Aos rendimentos de títulos de dívida, excepto dívida pública, emitidos até 15 de Outubro de 1994, a taxa aplicável é de 25%. Observa-se, porém, que os rendimentos provenientes de alguns destes títulos, auferidos por não residentes, beneficiam de isenção – vd. Dec.Lei nº 88/94, de 2 de Abril

¹⁴⁷ Os sujeitos passivos que se encontrem nestas condições devem entregar, conjuntamente com a declaração periódica modelo 22 o Anexo A “Derrama e Regiões Autónomas”.

No caso de estabelecimentos estável de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputável à Região se o estabelecimento estável onde se centraliza a escrita se situar nos Açores.

Região Autónoma da Madeira (DLR nº 2/2001/M, de 20 de Fevereiro)

A taxa aplicável aos sujeitos passivos de IRC que, exercendo a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira é de **29%**. Esta taxa é aplicável aos períodos de tributação que se iniciem a partir de 1 de Janeiro de 2001.

Nos restantes casos são aplicáveis as taxas gerais, fixadas no Código do IRC.

Tributações autónomas (artº 81º)

A par das taxas gerais de tributação incidentes sobre o lucro tributável ou sobre o rendimento global dos sujeitos passivos, são sujeitos a tributação, em IRC, determinadas despesas e encargos, conforme a seguir se refere.

Despesas confidenciais ou não documentadas (artº 81º, nºs 1 e 2) ¹⁴⁸

As despesas confidenciais ou não documentadas, além de não serem fiscalmente dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (vd. artº42º, nº 1, al. g), são sujeitas a tributação autónoma em IRC a uma taxa de:

- **50%**, quando realizadas por sujeitos passivos que exerçam uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não sejam total ou parcialmente isentos;
- **70%**, quando realizadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. ¹⁴⁹

Despesas de representação, viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos (Artº 81º, nºs 3 a 6 e 8)

São objecto de tributação autónoma os encargos dedutíveis relativos a **despesas de representação** bem como os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos efectuados ou suportados por **sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola**.

¹⁴⁸ Anteriormente às alterações operadas pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, estas tributações encontravam-se previstas no artigo 4º do Dec. Lei nº 192/90, de 9 Junho.

¹⁴⁹ Estas taxas são aplicável aos períodos de tributação iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2001. Para os períodos anteriores, designadamente os iniciados em 2000, as taxas aplicáveis são, respectivamente, de 32% e 60%.

A taxa aplicável a estes encargos é a correspondente a **20% da taxa normal do IRC mais elevada**, que, relativamente aos períodos de tributação iniciados em 2000 e em 2001 será 6,4% (20% x 32%). Em 2002 será de 6% (20% x 30%).¹⁵⁰

Para o efeito consideram-se:

- **Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos** – Reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis, impostos sobre a sua posse ou utilização, etc.;
- **Despesas de representação** – Encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes, fornecedores ou quaisquer outras pessoas, bem como, nas mesmas condições, quaisquer encargos da mesma natureza.

São **excluídas** desta tributação autónoma:

- As despesas com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos que estejam afectas à exploração do serviço público de transportes (*táxis*) ou destinadas a serem alugados no âmbito da actividade normal do sujeito passivo (caso dos *rent-a-car*);
- As reintegrações de viaturas na parte em que não sejam aceites como custo fiscal;
- As reintegrações de viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado acordo de imputação da viatura ao trabalhador ou membro dos órgãos sociais da empresa, nos termos do nº 3, alínea b) nº 8 do artº 2º do Código do IRS.

Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado (Artº 81º, nº 7)

As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas não residentes fora do território português e aí submetidas a um regime claramente mais favorável¹⁵¹, além de não serem fiscalmente dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (vd. artº59º, nº 1), são sujeitas a tributação autónoma em IRC a uma taxa de:

- **35%**, quando realizadas por sujeitos passivos que exerçam uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não sejam total ou parcialmente isentos;
- **55%**, quando realizadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

¹⁵⁰ Quanto aos sujeitos passivos estabelecidos na Região Autónoma dos Açores a taxa aplicável será, em 2000 e 2001, 4,48%, tendo-se em atenção que, na Região, as taxas do IRC beneficiam de uma redução de 30% em relação às nacionais. A partir de 2001 a taxa mais elevada do IRC será, na Região Autónoma da Madeira, de 29%. Porém, o DLR 2/2001/M, de 20.2, diploma que a institui estabelece, no seu artigo 3º que “Todas as restantes taxas do IRC previstas, quer no artigo 69.º, quer em qualquer outra disposição do Código do IRC, permanecem inalteradas.”, sendo, assim de admitir que a tributação autónoma destes encargos se efectue por recurso à taxa nacional.

¹⁵¹ Sobre a qualificação de “regime fiscal claramente mais favorável” ver, adiante, ponto 11.

Esta tributação autónoma é, porém, afastada se o sujeito passivo puder provar que os esses encargos:

- Correspondem a operações efectivamente realizadas;
- Não têm carácter anormal;
- Não assumem um montante exagerado.

Derrama (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto)

Nos termos da Lei das Finanças Locais, os municípios podem lançar anualmente uma derrama até ao limite de 10% da colecta do IRC das pessoas colectivas que proporcionalmente corresponda ao rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A derrama é liquidada pelo sujeito passivo e paga conjuntamente com o IRC sobre que é calculada. No caso de sujeitos passivos cuja matéria colectável seja, no exercício, superior a 49 880 Euros e tenham estabelecimentos estáveis em mais de um municípios, o cálculo da derrama deve efectuar através do anexo A, obrigatoriamente apresentado com a declaração periódica de rendimentos.

8. LIQUIDAÇÃO (ARTº 82º A 95º)

A liquidação tributária, em sentido estrito, consiste na aplicação da taxa à matéria colectável obtendo-se um montante de imposto, designado por colecta. No caso do IRC a colecta não corresponde, porém, ao montante de imposto devido, havendo, ainda, que a ela deduzir-se determinadas importâncias, conforme a adiante se referirá.

Competência para a liquidação (artº 82º)

Em regra, a competência para efectuar o apuramento da matéria colectável e a liquidação é atribuída aos próprios sujeitos passivos – **princípio da autoliquidação** – nas suas declarações periódicas de rendimentos, incluindo declarações de substituição, desde que entregues no prazo legal.

Nos restantes casos, essa competência é atribuída à Direcção-Geral dos Impostos.

Em qualquer caso, a liquidação efectuada pode ser objecto de posterior correcção oficiosa, até ao termo do prazo de caducidade, designadamente em consequência de correcções fiscais às declarações, exame à contabilidade ou escrita dos sujeitos passivos ou determinação da matéria colectável por métodos indirectos.

Autoliquidação (artº 83º, nº1, al. a)

O apuramento da matéria colectável do IRC é efectuado pelos próprios sujeitos passivos nas suas declarações periódicas de rendimentos, desde que entregues dentro do prazo legal ou, se for o caso, em declaração de substituição.

São também os sujeitos passivos que efectuem a liquidação, tomando por base a matéria colectável apurada nessas declarações.

Liquidação pela DGCI (artº 83º, als. b) e c)

Na falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos, a liquidação é efectuada pela DGCI, com base na totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontrar determinada.

Deduções à colecta (artºs 83º, nº2 e 84º a 87º)

Ao montante apurado pelos sujeitos passivos nas suas declarações de rendimentos (autoliquidação) ou em liquidações efectuadas pela administração fiscal nos termos referidos no ponto anterior, são efectuadas, **pela ordem por que vão indicadas**, as seguintes deduções, relativas a:

- Dupla tributação económica de lucros distribuídos;
- Dupla tributação internacional;
- Colecta da contribuição autárquica;
- Benefícios fiscais;
- Pagamento especial por conta;
- Retenções na fonte, não susceptíveis de compensação ou reembolso.

Das deduções efectuadas, com excepção das duas últimas, que correspondem a pagamentos antecipados, não pode resultar um valor negativo.

Dupla tributação económica de lucros distribuídos (artºs 83º, nº2, al.a) e 84º)

Os lucros distribuídos por entidades residentes em território nacional a pessoas colectivas que nelas detenham participações sociais são sujeitos a uma **dupla tributação**, primeiramente na entidade onde os lucros foram gerados e, em seguida, na entidade a quem foram distribuídos. A eliminação deste fenómeno é obtido através de diversas soluções, de que se destacam, para além dos regimes especiais de tributação (transparência fiscal e regime especial dos grupos de sociedades) a dedução ao rendimento, nos termos e condições referidas no ponto , e a dedução à colecta.

O método da dedução à colecta, traduzido na atribuição de um crédito de imposto, é aplicável sempre que, havendo lucros distribuídos, se verifiquem os seguintes pressupostos:

- **Na entidade que distribui os lucros:**

Ser uma entidade residente em território português;

Sujeita a IRC e não isenta;

- **Na entidade que recebe os lucros:**

Ser uma entidade residente em território português;

Detenha uma participação inferior a 25% do capital social da que distribui os lucros.

A dedução consiste num **crédito de imposto de 60% do IRC**¹⁵² correspondente aos lucros distribuídos, incluídos na base tributável, e será efectuada até à concorrência da parte do montante de imposto apurado na liquidação que proporcionalmente corresponder àqueles lucros, depois de adicionado o montante desse crédito.

Para se efectuar o cálculo do crédito de imposto poderá utilizar-se a seguinte fórmula:

Conhecido o valor líquido dos lucros atribuídos (ilíquidos da retenção na fonte) haverá que determinar-se o seu valor “bruto”, isto é, o montante que lhe corresponde antes da tributação (teórica) em IRC na empresa que os gerou, através da aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{Crédito de imposto} = \frac{\text{Lucros distribuídos}^{153}}{1 - \text{Taxa do IRC}} \times \text{Taxa do IRC} \times 60\%,$$

O valor do crédito de imposto é deduzido à colecta do IRC mas tem de ser acrescido para apuramento da matéria colectável.

¹⁵² De acordo com o entendimento administrativo divulgado pela Circular nº 22/90, de 3.4.1990, “o crédito de imposto referido no artigo 72º do CIRC deverá ser aplicado independentemente do exercício de origem dos lucros e constituirá uma dedução “forfetária” calculada de acordo com a taxa normal do IRC. Não se terão, portanto, em consideração as correcções fiscais relativas ao apuramento do lucro tributável da entidade que distribui os lucros e aplica-se sempre que esta seja uma entidade, com sede ou direcção efectiva em território português, sujeita a IRC e não isenta.”

¹⁵³ Ilíquidos de retenção na fonte

Exemplo:

A empresa “A”, residente em Portugal, detém uma quota de 20% no capital social da empresa “B”, também residente em Portugal, sujeita a IRC e não isenta deste imposto. A sociedade “B” deliberou distribuir lucros relativos ao exercício de 2000, atribuindo à sociedade “A” um lucro ilíquido de 4 988 Euros sobre este lucro foi efectuada uma retenção de 748 Euros). Este lucro ingressou no resultado líquido do exercício de 2001 da empresa “B”.

Suponha-se que, relativamente a esse exercício, a empresa “B” apurou um resultado contabilístico de 24 940 Euros, em que se incluem os lucros recebidos da empresa “A”.

Apuramento do crédito de imposto:

4 988 €

_____ x 0,32 x 0,60 = 1 408 Euros

1 – 0,32

Lucro tributável¹⁵⁴

Resultado líquido do exercício 24 940 €

Matéria colectável (24 940 € + 1 408 €)¹⁵⁵ 26 348 €

Colecta (26 348 € x 32%) 8 431 €

Deduções à colecta:

Crédito de imposto 1 408 €

Retenção na fonte 748 €

IRC a entregar 6 275 €

O crédito de imposto por dupla tributação económica é extensivo aos valores atribuídos na **partilha de sociedades** comerciais, ou de outras pessoas colectivas, que sejam qualificados como rendimento de capitais, bem como aos rendimentos obtidos pelo associado nos **contratos de associação em participação ou da associação à quota** desde que, nestes últimos casos, os rendimentos distribuídos tiverem sido efectivamente tributados.

Dupla tributação internacional

Actualmente, os diversos países tendem a tributar, numa base mundial, os rendimentos obtidos pelos seus residentes, isto é, todos os rendimentos que os mesmos obtenham dentro e fora do país. Por outro lado, a tendência é, também, a de fazer recair a tributação, quanto aos não residentes, sobre os rendimentos que estes obtenham no país onde os mesmos são produzidos (país da fonte).

¹⁵⁴ Admitindo que não há outras correcções fiscais ao resultado contabilístico.

¹⁵⁵ Vd. Artº 62º, nº1, al. a),

Destas opções – que como se viu são acolhidas no ordenamento jurídico tributário português - resulta que uma mesma entidade, relativamente a rendimentos que obtenha em países que não sejam o da sua residência, pode ser duplamente tributada: no país da fonte quanto aos rendimentos aí obtidos e, novamente, no país da residência onde esses rendimentos vão integrar a sua matéria colectável para efeitos de tributação da globalidade do seu rendimento.

Para atenuar os efeitos desta dupla tributação, os países instituem na sua legislação interna normas nesse sentido, aplicáveis aos seus residentes, ou celebram convenções com outros países para, de forma concertada, obterem o mesmo resultado no que concerne a rendimentos obtidos pelos seus residentes num e noutro dos países contratantes.

- **Atenuação da dupla tributação internacional: lei interna (artºs 83º, n2, al. b) e 85º)**

Para atenuação da dupla tributação internacional das sociedades residentes em Portugal vigora o chamado “**método da imputação ordinária**”¹⁵⁶ e efectiva do imposto pago no estrangeiro.

Este método consiste em conceder um crédito de imposto (a deduzir à colecta do IRC) equivalente ao montante do imposto pago no estrangeiro que, contudo, não pode exceder a parcela do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados. Se esses rendimentos forem provenientes de um país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evita a dupla tributação, a dedução não pode exceder o montante de imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção.

De acordo com esta solução, as empresas portuguesas que obtenham rendimentos no estrangeiro poderão deduzir à sua colecta de IRC a totalidade ou parte do imposto pago no estrangeiro com referência a rendimentos aí obtidos, consoante a taxa a que tiverem sido sujeitos seja, respectivamente, mais baixa ou mais elevada que a vigente em Portugal.

O montante do crédito de imposto por dupla tributação internacional que não seja possível deduzir à colecta, por insuficiência desta no exercício em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na base tributável, pode ser deduzido até ao fim dos cinco exercícios seguintes.

Observa-se que os rendimentos obtidos no estrangeiro são considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro (vd. artº 62º, nº1, al. b), devendo estes ser acrescidos ao resultado líquido do exercício.

Assim, conhecido valor líquido do rendimento e a taxa que o mesmo foi sujeito, o valor ilíquido é determinado pela seguinte fórmula:

| |
|---|
| Valor líquido do rendimentos obtidos 1 – taxa suportada no estrangeiro |
|---|

¹⁵⁶ Existem outros métodos de atenuação ou eliminação da dupla tributação internacional, como sejam, designadamente, o método da isenção (os rendimentos obtidos no estrangeiro são isentos de imposto no Estado na residência) e o método da imputação integral (dedução da totalidade do imposto pago no estrangeiro).

Exemplo:

A sociedade “A” auferiu, em 2001, 29 928 Euros de dividendos (valor líquido) de uma participação que detém numa sociedade residente num país com o qual Portugal não celebrou convenção para evitar a dupla tributação. Considere-se que o resultado apurado, desse exercício, sem inclusão dos dividendos foi de 99 760 Euros.

Para exemplificar, no cálculo do crédito de imposto por dupla tributação internacional considerar-se-ão duas hipóteses. Numa, a taxa aplicada no estrangeiro foi inferior à taxa do IRC e noutra essa taxa foi superior.

Hipótese 1: Taxa aplicada no estrangeiro 20%

Hipótese 2: Taxa aplicada no estrangeiro 40%

Cálculo do crédito de imposto

Hipótese 1

Valor ilíquido dos dividendos:

29 928 €

$1 - 0,20 = 37\,410$ Euros

Montante do imposto pago no estrangeiro 7 482 Euros

Resultado (sem dividendos) 99 760 Euros

Resultado (com dividendos) 137 169 Euros

Considere-se que a matéria colectável é constituída pelos 137 169 €

Colecta ($137\,169 \text{ €} \times 32\%$) 43 894 Euros

Dedução à colecta(-) 7 482 Euros

IRC a pagar 36 412 Euros

(A parcela do IRC correspondente aos rendimentos obtidos no estrangeiro é inferior ao montante de imposto aí suportado: $37\,410 \text{ Euros} \times 32\% = 11\,971 \text{ Euros}$)

Hipótese 2

Valor ilíquido dos dividendos:

29 928

$1 - 0,40 = 49\,880$ Euros

Montante do imposto pago no estrangeiro 19 952 Euros

Resultado (sem dividendos) 99 760 Euros

Resultado (com dividendos) 149 639 Euros

Considere-se que a matéria colectável é constituída pelos 149 639 Euros:

Colecta ($149\,639 \text{ Euros} \times 32\%$) 47 884 Euros

Dedução à colecta(-) 15 962 Euros

IRC a pagar 31 923 Euros

(A parcela do IRC correspondente aos rendimentos obtidos no estrangeiro é superior ao montante de imposto aí suportado: $49\,880 \text{ Euros} \times 32\% = 15\,962 \text{ Euros}$)

- **Atenuação da dupla tributação internacional: Convenções**

Independentemente das soluções adoptadas unilateralmente pelos Estados para evitar a dupla tributação internacional dos seus residentes, a celebração de convenções bilaterais constitui uma solução mais adequada permitindo, em muitos casos, a eliminação total da dupla tributação através da atribuição do poder de tributar determinados rendimentos apenas a um dos Estados contratantes. Nos casos em que, nos termos das convenções, o poder de tributar é atribuído a ambos os Estados são acordadas normas destinadas a atenuar a dupla tributação dos mesmos rendimentos.

Face ao princípio constitucional da primazia dos tratados sobre a lei ordinária interna, devem sempre ser aplicadas, desde que haja convenção para eliminação da dupla tributação internacional, as normas dela constantes enquanto aquela vincular internacionalmente o Estado Português.

As convenções, depois de negociadas, rubricadas e regularmente aprovadas e publicadas no jornal oficial, entram em vigor, nos termos nelas consignados, após a troca dos respectivos instrumentos de ratificação.

O Estado Português celebrou ¹⁵⁷ os seguintes acordos para evitar a dupla tributação:

| País | Aprovação | Entrada em vigor |
|-----------------------|--|----------------------|
| Alemanha | Lei nº 12/82, de 3.6 | 8.10.1982 |
| Áustria | DL nº 70/71, de 8.3 | 1.1.1973 |
| Bélgica | DL nº 619/70, de 15.12 Convenção Adicional: RAR 82/2000 e DPR 78/2000, de 14.12 | 1.1.1972 5.4.2001 |
| Brasil ¹⁵⁸ | RAR 33/2001 e DPR 27/2001, de 27.4 | |
| Bulgária | RAR 14/96 e DPR 14/96, de 11.4 | 18.7.1996 |
| Cabo Verde | RAR 63/2000 e DPR 33/2000, de 12.7 | 15.12.2000 |
| Canadá | RAR 81/2000 e DPR 57/2000, de 6.12 | |
| China (Rep.Popular) | RAR 28/2000 e DPR 15/2000, de 30.3 | 8.6.2000 |
| Coreia | RAR 25/97 e DPR 22/97, de 8.5 | 21.12.1997 |
| Cuba | RAR 49/2001 e DPR35/2001, de 13.7 | |
| Espanha | RAR 6/95 e DPR 14/95, de 28.1 | 28.6.1995 |

¹⁵⁷ Esta lista encontra-se actualizada a 30 de Setembro de 2001.

¹⁵⁸ Anterior Convenção aprovada pelo DL nº 244/71, de 2.6, em vigor a partir de 1.1.1972 até à data da entrada em vigor da nova Convenção.

| País | Aprovação | Entrada em vigor |
|---------------------------|--------------------------------------|------------------|
| Estados Unidos da América | RAR 39/95 e DPR 73/95, de 12.10 | 1.1.1996 |
| Finlândia | DL nº 494/70, de 23.10 | 14.7.1971 |
| França | DL nº 105/71, de 26.3 | 1.1.1973 |
| Hungria | RAR 4/99 e DPR 63/99, de 28.1 | 8.5.2000 |
| Índia | RAR 20/2000 e DPR 8/2000, de 6.3 | 5.4.2000 |
| Irlanda | RAR 29/94 e DPR 47/94, de 24.6 | 11.7.1994 |
| Itália | Lei nº 10/82, de 1.6 | 15.1.1983 |
| Luxemburgo | RAR 56/2000 e DPR 29/2000, de 30.6 | 30.12.2000 |
| Macau | RAR 80-A/99 e DPR 225-D/99, de 16.12 | 1.1.1999 |
| Marrocos | RAR 69-A/98 e DPR 61-A/98, de 23.12 | 27.6.2000 |
| México | RAR 84/2000 e DPR 80/2000, de 15.12 | 9.1.2001 |
| Moçambique | RAR 36/92 e DPR 60/92, de 30.12 | 31.12.1993 |
| Noruega | DL nº 504/70, de 27.10 | 27.10.1970 |
| Países Baixos | RAR 62/2000 e DPR 32/2000, de 12.7 | 11.8.2000 |
| Polónia | RAR 57/97 e DPR 60/97, de 9.9 | 1.1.1999 |
| Reino Unido | DL nº 48497, de 24.7.68 | 1.1.1970 |
| República Checa | RAR 26/97 e DPR 23/97, de 9.5 | 1.10.1998 |
| Roménia | RAR 56/99 e DPR 164/99, de 10.7 | 14.7.1999 |
| Singapura | RAR 85/2000 e DPR 81/2000, de 15.12 | 16.3.2001 |
| Suíça | DL nº 716/74, de 12.12 | 1.1.1976 |
| Tunísia | RAR 33/2000 e DPR 20/2000, de 31.3 | 21.8.2000 |
| Venezuela | RAR 68/97 e DPR 71/97, de 5.11 | 8.1.1998 |

Crédito de imposto relativo à contribuição autárquica (artºs 83º, nº2, al. c) e 86º)

Sempre que na matéria colectável se incluam rendimentos de prédios sobre os quais tenha incidido contribuição autárquica, os sujeitos passivos têm direito a uma crédito de imposto correspondente à colecta daquela contribuição até à concorrência da parte da colecta do IRC que, proporcionalmente, corresponder àqueles rendimentos ¹⁵⁹.

Esta matéria foi objecto de esclarecimento por parte da administração fiscal através da circular nº 10/90, de 28 de Fevereiro, cujo conteúdo de seguirá de perto.

De acordo com a referida circular, a dedução à colecta do IRC de um crédito de imposto correspondente à colecta da contribuição autárquica até à concorrência do IRC que proporcionalmente corresponder aos rendimentos de prédios ou de parte de prédios, visa atenuar a carga fiscal que recai sobre estes prédios e que decorre da incidência cumulativa do IRC sobre os rendimentos e da contribuição autárquica sobre o valor patrimonial.

Assim, relativamente às entidades que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a colecta do IRC correspondente aos rendimentos de prédios deverá ser determinada tendo como base o correspondente rendimento líquido, isto é, as rendas deduzidas dos respectivos custos, designadamente de manutenção, de conservação e da contribuição autárquica. Não sendo custo fiscal ¹⁶⁰, deve ser algebricamente acrescida ao rendimento líquido a contribuição autárquica que for dedutível.

Assim, estas entidades deverão efectuar o cálculo do limite máximo da contribuição dedutível através da seguinte fórmula:

$$CD = \frac{RPL \times t}{1 - t}$$

em que:

- RPL = Rendimentos prediais líquidos
- CD = Limite da dedução à colecta do IRC relativo à Contribuição Autárquica
- t = Taxa do IRC

¹⁵⁹ Esta situação verifica-se apenas nos casos em que as empresas tenha prédios dados em arrendamento. A contribuição autárquica de outros prédios que integrem o activo das empresas é dedutível, como custo, nos termos gerais. Por outro lado, sempre que a colecta da contribuição autárquica relativa a prédios arrendados exceder o montante do crédito de imposto, a parte em excesso é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável.

¹⁶⁰ Em conformidade com o disposto no artigo 42º, nº1, al. b) do Código do IRC.

Sendo CD maior que a colecta da contribuição autárquica, o crédito de imposto será igual a esta e, sendo CD menor que a colecta da contribuição autárquica, está só é dedutível até ao valor equivalente a CD. A parte excedente é dedutível como custo do exercício.

No caso de entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola¹⁶¹ o limite da dedução (CD) resultará de uma mera multiplicação do rendimento líquido (RPL) pela taxa do IRC aplicável.

Exemplos¹⁶²:

Limite da dedução inferior ao montante da Contribuição Autárquica:

| | |
|--|----------------|
| Vendas | 2 494 € |
| Receitas | 25 € |
| Total dos proveitos | 2 519 € |
| Custos das vendas | 2 301 € |
| Custos referentes aos prédios arrendados | |
| • Despesas de manutenção | 6 € |
| • Despesas de conservação | 7.5 € |
| • Contribuição autárquica | 5 € |
| Total de custos | 2 319 € |
| Resultado líquido | 200 € |
| Correcções fiscais (Colecta da CA dedutível) | 3 € |
| Matéria colectável | 203 € |
| Taxa | 0,34 |
| Colecta | 69 € |
| Crédito de imposto (Colecta da CA) | 3 € |
| Imposto a pagar | 66 € |

Cálculo do limite do crédito de imposto:

$$\frac{(25 € - 6 € - 7.5 € - 5 €) \times 0,34}{1 - 0,34} = 3 €$$

¹⁶¹ A que não é aplicável o disposto no artigo 41º, nº2, al. b do Código do IRC.

¹⁶² Reproduzem-se aqui os exemplos contidos na circular nº 10/90, da DGCI, com as necessárias adaptações.

| | |
|---|---------|
| Limite da dedução superior ao montante da Contribuição Autárquica: | |
| Vendas | 2 494 € |
| Receitas | 25 € |
| Total dos proveitos | 2 519 € |
| Custos das vendas | 2 301 € |
| Custos referentes aos prédios arrendados | |
| Despesas de manutenção | 5 € |
| Despesas de conservação | 1.5 € |
| Contribuição autárquica | 5 € |
| Total de custos | 2 312 € |
| Resultado líquido | 207 € |
| Correcções fiscais (Colecta da CA) | 5 € |
| Matéria colectável | 212 € |
| Taxa | 0,34 |
| Colecta | 22 € |
| Crédito de imposto (Colecta da CA) | 5 € |
| Imposto a pagar | 67 € |
| Cálculo do limite do crédito de imposto: | |
| $\frac{(25 \text{ €} - 5 \text{ €} - 1.5 \text{ €} - 5 \text{ €}) \times 0,34}{1 - 0,34} = 7 \text{ €}$ | |

Benefícios fiscais (artº 83º, nº2, al. d)

Os benefícios fiscais de âmbito nacional que, relativamente aos períodos de tributação iniciados em 2001, operam por dedução à colecta (crédito fiscal) são além dos que podem ser casuisticamente concedidos em termos contratuais, ao abrigo do artigo 39º do EBF, os constantes do Dec.Lei nº 292/97, de 22 de Outubro (crédito fiscal por investigação e desenvolvimento), o Dec.Lei nº 477/98, de 9 de Novembro (investimento para protecção ambiental) e Lei nº 30-G/2000, de 29.12, artº 11º (crédito fiscal por investimento).

Pagamento especial por conta (artº 83º, nº2, al. e) artº 87º)

Após serem efectuadas as deduções referidas nos números anteriores, é igualmente dedutível à colecta o pagamento especial por conta a que estão sujeitas empresas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nos termos adiante referidos no ponto 9.

A parte do pagamento especial por conta que, por insuficiência de colecta, não for possível deduzir num dado exercício pode, ainda, ser deduzida até ao quarto exercício seguinte.

Só em caso de cessação da actividade pode ser reembolsada a parte do imposto especial por conta que não tenha sido possível deduzir à colecta, por insuficiência desta, através de requerimento dirigido ao chefe dos serviços de finanças da área fiscal da sede da empresa. Este requerimento deve ser apresentado no prazo de 90 dias a contar da data da cessação.

Retenção na fonte (artºs 88º, 89º, 90º e 62º, nº2)

São dedutíveis à colecta os montantes correspondentes a retenções na fonte efectuadas sobre rendimentos a elas sujeitos. Trata-se de retenções que têm a natureza de antecipação do imposto devido.

Estão obrigados a efectuar retenção no momento do pagamento, da colocação à disposição, do vencimento ou do apuramento do quantitativo, consoante for o caso, não só os sujeitos passivos de IRC como também os sujeitos passivos de IRS desde que, quanto a estes, se verifique a obrigação de dispor de contabilidade organizada.

A entrega ao Estado do imposto retido deve efectuar-se, através de guia de pagamento de modelo oficial, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que tenha sido efectuada a dedução.

• **Rendimentos sujeitos a retenção na fonte (artº 88º)**

Estão sujeitos a retenção na fonte, a título de IRC, os rendimentos a seguir referidos, de acordo com as taxas indicadas, salvo se se tratar de rendimentos dos tipos referidos no quadro constante do ponto seguinte quando atribuídos a entidades residentes nos países ali indicados.

| RENDIMENTOS SUJEITOS A RETENÇÃO | TAXAS DE RETENÇÃO | |
|--|-------------------|---|
| | Residentes | Não residentes (S/estab. estável) ¹⁶³ |
| Royalties (Propriedade intelectual, industrial e know-how) | 15% | 15% |
| Assistência técnica | 15% | 15% |
| Uso de equipamento | 15% | 15% |
| Comissões na intermediação em contratos | - | 15% |
| Prestações de serviços (salvo transportes, comunicações e actividades financeiras) | - | 15% |

¹⁶³ No caso de residentes em países com os quais o Estado Português tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação a taxa aplicável é a que constar dessa convenção.

| RENDIMENTOS SUJEITOS A RETENÇÃO | TAXAS DE RETENÇÃO | |
|--|-------------------|---|
| | Residentes | Não residentes (S/estab. estável) ¹⁶⁴ |
| Lucros | 15% | 25% |
| Dividendos | 25% | 25% |
| Juros | 20% | 20% |
| Juros e outras formas de remuneração de suprimentos | 15% | 20% |
| Rendimentos de Títulos da Dívida ¹⁶⁵ | 20% | 20% |
| Operações de reporte, contas de título com garantia de preço e operações similares | 20% | 20% |
| Resgate de seguros de vida | 20% | 20% |
| Outros rendimentos da capital | 15% | 20% |
| Rendimentos prediais | 15% | 15% |
| Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo | 25% | 35% |
| Rifas, totoloto, jogo do loto, sorteios e concursos | 35% | 35% |
| Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários | 20% | 25% |

A retenção efectuada aos sujeitos passivos **residentes** configura-se como um **pagamento por conta** do imposto devido a final e, consequentemente é dedutível à colecta do IRC, conferindo direito a reembolso se tiver atingido um montante superior a esta. No caso de entidades **não residentes**, salvo tratando de rendimentos prediais ou de mais-valias, a retenção efectua-se a **título definitivo**.

Salienta-se, porém, que os **lucros distribuídos** por uma entidade residente em território português a uma entidade **residente noutro Estado-membro da União Europeia**, desde que esta detenha directamente uma participação no capital social daquela não inferior a 25% e esta participação tenha permanecido na sua titularidade por um período ininterrupto de dois anos têm, no tocante à retenção na fonte, o seguinte tratamento: ¹⁶⁶

- Se, no momento da distribuição dos lucros o prazo de detenção se mostra completo, não há lugar a retenção, desde que feita prova, perante a entidade devedora, de que a beneficiária reúne os requisitos legais da isenção (artº 14º, nºs 3 a 5) – vd. ponto 2;

¹⁶⁴ No caso de residentes em países com os quais o Estado Português tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação a taxa aplicável é a que constar dessa convenção.

¹⁶⁵ Os rendimentos de títulos de dívida emitidos antes de 15 de Outubro de 1994 são sujeitos a retenção pela taxa de 25%.

¹⁶⁶ Trata-se de aplicação, no direito português, das normas da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23.7.1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes.

- Se, nesse momento, tal prazo não se mostrar ainda preenchido, há lugar a retenção, nos termos gerais, sem prejuízo de, completado aquele prazo, poder a entidade titular dos rendimentos solicitar à DGCI a restituição da importância retida, fazendo, então, prova da isenção de que beneficia (artº 90º, nºs 2 e 3).

- **Retenção na fonte e número de identificação fiscal (DL nº 463/79, de 30.11, artº 11º, nº1)**

Nos termos do Dec.Lei nº 463/79, de 30 de Novembro, que institui o número de identificação fiscal, os rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, ainda que isentos, não podem ser pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares sem que estes façam, perante a entidade devedora dos rendimentos, comprovação do respectivo número fiscal.

- **Dispensa de retenção de fonte (artº 90º)**

Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta¹⁶⁷ nos seguintes casos:

- Juros e outros rendimentos de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, ainda que isentas deste imposto;
- Juros de mora auferidos por entidades sujeitas a IRC, ainda que beneficiem de isenção deste imposto, relativos a vendas ou serviços prestados por entidades sujeitas a IRC, mesmo que dele isentas;
- Lucros obtidos por entidades a que seja aplicado o método de atenuação da dupla tributação por dedução ao rendimento;
- Rendimentos provenientes do uso ou concessão do uso de equipamento, da intermediação em contratos ou de serviços realizados ou utilizados em território português, obtidos por entidades sujeitas a IRC, ainda que isentas deste imposto;
- Rendimentos distribuídos entre sociedades a que seja aplicado o regime especial de tributação de grupos;
- Remunerações auferidas na qualidade de membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas por sociedades de revisores oficiais de contas;
- Rendimentos prediais auferidos por sociedades que tenham por objecto a gestão de imóveis próprios, desde que não sujeitas ao regime de transparência fiscal;

¹⁶⁷ O que se verifica sempre que os titulares sejam entidades residentes em território português ou estabelecimentos estáveis de não residentes salvo, no primeiro caso, se se tratar de rendimentos de capitais excluídos da isenção. Quanto rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável apenas têm esta natureza os rendimentos prediais.

- Rendimentos obtidos pelas sociedades gestoras de participações sociais das sociedades participadas em pelo menos 10%, durante o período mínimo de um ano, com direito de voto, provenientes de suprimentos ou de tomada de obrigações.

Para além das situações referidas, também não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte:

- quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total. No caso de isenção parcial, a retenção recairá apenas sobre a parcela dos rendimentos que não beneficie de isenção (artº 90º, nº 2);
- quando se trate de rendimentos auferidos por serviços financeiros de entidades públicas relativamente a financiamentos a empresas com recurso a fundos obtidos de empréstimo junto de instituições de crédito (EBF, artº 28º);
- **Retenção na fonte e juros compensatórios (artº 106º)**

A entidade sobre a qual recai a obrigação de efectuar a retenção fica sujeita a juros compensatórios sempre que a não efectuar ou, tendo-a efectuado, não entregue o imposto retido nos cofres do Estado dentro do prazo legal.

A extensão da obrigação de juros é diversa, consoante for o caso:

- **Retenção com natureza de imposto por conta** - Sempre que a retenção tenha a natureza de imposto por conta, isto é, seja relativa a rendimentos de que são titulares entidades residentes – salvo se se trate de entidades isentas com exclusão de rendimentos de capitais - ou com estabelecimento estável em território português, **os juros são devidos desde o dia imediato àquele em que o imposto retido deveria ter sido entregue nos cofres do Estado**, até:

Até à data do pagamento ou da liquidação, se tiver havido retenção e o imposto retido for entregue fora do prazo legal;

Até ao termo do prazo para a entrega da declaração periódica de rendimentos do sujeito passivo, quando a retenção não for feita.

Neste caso, a **entidade obrigada à retenção, é subsidiariamente responsável** pelo pagamento do imposto que vier a ser devido pelo sujeito passivo titular dos rendimentos, até à concorrência da diferença entre o imposto que tenha sido deduzido ou que deveria tê-lo sido.

- **Retenção com carácter definitivo** - Nos caso em que a retenção tenha carácter definitivo, ou seja, quando os titulares do rendimento forem entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ou entidades residentes isentas com exclusão de rendimentos de capitais, **os juros são devidos sobre as importâncias não retidas ou retidas mas não entregues, desde o dia imediato àquele em que deveriam ser entregues até à data do pagamento ou da liquidação**.

Neste caso, a **entidade obrigada à retenção é o devedor principal do imposto**, sendo os titulares dos rendimentos subsidiários responsáveis.

9. PAGAMENTO (ARTºS 96º A 108º)

As regras relativas ao pagamento do IRC são distintas consoante os sujeitos passivos exerçam, ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Sujeitos passivos que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável

A regra, quanto a estes sujeitos passivos, é a de o pagamento do IRC devido relativamente a cada exercício económico ser efectuado de acordo com o seguinte regime:

- Em pagamentos por conta efectuados periodicamente;
- Num pagamento final, pela diferença entre o imposto devido e os pagamentos por conta já efectuados;
- Num pagamento especial por conta, sempre que mostrem preenchidos determinados requisitos.

Pagamentos por conta (artº 96º, nº 1)

Os sujeitos passivos em causa estão obrigados a efectuar três pagamentos por conta, com vencimento nos meses de Julho, Setembro e Dezembro do ano a que respeita o lucro tributável ou, se tiverem adoptado um período de imposto não coincidente com o ano civil, no 7º, 9 e 12º meses do respectivo período de tributação.

- **Dispensa de pagamentos por conta (artº 96º, nº 4)**

Estão dispensados de efectuar pagamentos por conta os sujeitos passivos que, no exercício imediatamente anterior àquele em que os pagamentos devam ser efectuados, tenham apurado uma colecta de IRC inferior a 40 000\$ (€199,52).

- **Cálculo dos pagamentos por conta (artº 97º)**

Os pagamentos por conta correspondem a 75% ou 85% da colecta do IRC relativa ao exercício imediatamente anterior àquele a que respeitam, líquida das retenções na fonte, consoante respeitem a sujeitos passivos cujo volume de negócios seja igual ou inferior a 100 000 000\$ ou superior a este limite.

Cada pagamento corresponde a 1/3 da importância assim apurada, fazendo o arredondamento, por excesso, para o milhar de escudos.

Exemplo:

A sociedade “A” apurou, com referência ao exercício de 2000 uma colecta de IRC de 2 494 Euros. No mesmo exercício deduziu, de imposto que lhe foi retido na fonte, a importância de 2.5 €. O respectivo volume de negócios é 997 596 Euros.

Cálculo de cada pagamento por conta a efectuar em 2001 :

$$85\% \times (2\,494 \text{ €} - 499 \text{ €}) = 1\,696 \text{ €}$$

1 696 Euros : 3 = 569 Euros (cada pagamento, com arredondamento)

- **Limitações aos pagamentos por conta (artº 99º)**

Se os sujeitos passivos constatarem, face aos elementos de que dispõem que, num dado exercício o montante do pagamento por conta já efectuado é superior ao imposto que virá a ser devido a final, podem deixar de efectuar novo pagamento por conta.

Pode, igualmente, limitar-se o pagamento por conta ao montante correspondente à corresponda à diferença entre o imposto que o sujeito passivo preveja que virá a ser devido a final e as entregas já efectuadas.

Em qualquer dos casos, a suspensão ou a redução do pagamento deve ser comunicada à direcção distrital de finanças da área da sua sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável onde esteja centralizada a contabilidade até ao termo do prazo em que o pagamento por conta deva ser efectuado.

- **Pagamento de imposto autoliquidado (artº 96º, nº1, al. b)**

Na sua declaração periódica de rendimentos modelo 22, o sujeito passivo efectua o cálculo do imposto devido a final (montante a entregar ao Estado), com base na matéria colectável apurada com referência ao exercício económico a que o mesmo respeita.

Nesse momento, compara o montante apurado com o somatório dos pagamentos por conta efectuados e, se for o caso, efectuará um último pagamento pela diferença apurada, até ao termo do prazo legal para a entrega daquela declaração.

Se, dessa comparação, resultar que o sujeito passivo efectuou entregas por conta por montante superior ao imposto que deveria entregar ao Estado, tem direito a ser reembolsado pelo excesso, nos termos adiante referidos.

Havendo autoliquidação de que resulte imposto a entregar ao Estado e não sendo este efectuado até ao termo do respectivo prazo começam imediatamente a correr juros de mora, sendo a cobrança da dívida promovida pela Direcção-Geral dos Impostos.

- **Juros compensatórios e coima**

Relacionadas com os pagamentos por conta evidenciam duas situações em que poderão ser devidos juros compensatórios:

- **Se os pagamentos por conta não forem efectuados no prazo legal**, pelo período compreendido entre o termo desse prazo e o termo do prazo para a entrega da declaração periódica ou até à data do pagamento da autoliquidação, se esta for anterior à aquela ou, ainda, em caso de mera atraso, até à data em que o pagamento por conta seja efectuado (artº 96º, nº 5);
- **Se, tendo havido suspensão de pagamentos por conta**, venha a verificar-se, em face do montante apurado na declaração periódica que em consequência da suspensão deixou de ser paga uma importância superior a 20% da que em condições normais deveria ser entregue, pelo período compreendido entre o termo do prazo em que cada pagamento deveria ter sido efectuado até ao termo do prazo para a entrega da declaração periódica ou até à data do pagamento da autoliquidação se esta for anterior (artº 99º, nº 2).

Nos termos gerais, são devidos juros compensatórios sempre que, por facto imputável ao contribuinte for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido (artº 94º).

- **Pagamento especial por conta (artº 98º)**

As entidades que exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são obrigadas – salvo no exercício em que iniciem a sua actividade – a um pagamento especial por conta a efectuar em Março ou, em duas prestações iguais, nos meses de Março e Outubro do ano a que o mesmo respeita ou, no caso de terem optado por um período não coincidente com o ano civil, no 3º e no 10º mês do respectivo período de tributação.

O montante do pagamento especial por conta deve ser calculado pela seguinte forma¹⁶⁸:

- 1% sobre o volume de negócios do exercício imediatamente anterior;
- Ao valor daí resultante, considerando como limite mínimo 499 Euros e máximo 1 496 Euros, deverá ser deduzido o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior;
- Se da diferença resultar um valor positivo, o montante correspondente deverá ser pago de uma só vez em Março ou, facultativamente, em duas prestações iguais em Março e Outubro;
- Se da diferença resultar um valor nulo ou negativo, não haverá lugar a qualquer pagamento especial por conta.

A falta de entrega, ou a entrega fora do prazo, do pagamento especial por conta determina a dívida de juros compensatórios e constitui contra-ordenação punível com coima (artº 94º, nº2, e artº 114º, nº 5, al. f) do RGIT).

¹⁶⁸ Segue-se de perto o entendimento divulgado pelo ofício-circulado nº 82, do Gabinete do Director-Geral dos Impostos, de 18.3.1998.

Entidades que não exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (artº 100º)

Estas entidades não estão sujeitas à obrigação de pagamentos por conta ou de pagamento especial por conta, devendo efectuar o pagamento do imposto apurado em autoliquidação até ao termo do prazo para a apresentação da declaração periódica de rendimentos.

Reembolso oficioso (artºs 96º, nºs 2, 3 e 6 e 100º, nº2)

Sempre que o valor do imposto autoliquidado pelos sujeitos passivos, líquido das deduções à colecta, for negativo ou, não sendo negativo, for inferior aos pagamentos por conta, o sujeito passivo tem o direito de ser reembolsado dos montantes entregues em excesso.

Assim, se a declaração periódica de rendimentos tiver sido entregue dentro do prazo legal, a administração fiscal deverá efectuar o reembolso devido até ao fim do 3º mês imediato ao da sua apresentação., sob pena de ficar obrigada indemnizar o sujeito passivo através do pagamento de juros indemnizatórios.

Observa-se que o pagamento especial por conta não se encontra abrangido por esta regra, apenas sendo possível o seu reembolso, em caso de impossibilidade de dedução à colecta, por insuficiência desta e em apenas em caso de cessação de actividade, mediante requerimento dirigido ao chefe da repartição de finanças, nos termos já referidos.

Pagamento em prestações (DL 492/88, de 30.12, artºs 29º a 37º)

As dívidas de IRC – salvo se respeitarem a retenções na fonte não entregues nos cofres do Estado – podem ser pagas em prestações antes de instaurado procedimento executivo mediante autorização do Ministro das Finanças em face de requerimento da entidade interessada, nos termos e condições estabelecidas nos artigos 29º a 37º do Dec.Lei nº 492/88, de 30 de Dezembro.

Pagamento de liquidações oficiosas (artºs 102 e 103º)

No caso de liquidações efectuadas pelos serviços centrais da administração fiscal – sujeitas a um limite mínimo de 5 000\$ - o contribuinte é notificado para efectuar o pagamento no prazo de 30 dias a contar da notificação.

A falta de pagamento no prazo indicado determina começarem imediatamente a vencer-se juros de mora e a instauração de procedimento executivo para a sua cobrança.

10. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (ARTºS 109º A 123º)

A administração fiscal e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco que, da parte destes envolve, nomeadamente, o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei, como sejam a entrega de declarações de registo, de quantificação e controle da matéria colectável bem como obrigações de natureza contabilística.

As declarações dos contribuintes e os seus elementos de contabilidade ou de escrita constituem elementos essenciais do procedimento tributário e presumem-se verdadeiras e de boa fé, devendo a liquidação tributária efectuar-se de acordo com os elementos declarados pelos contribuintes. Esta presunção cede, contudo, nos casos em que se evidenciem elementos fundados –in correcções e/ou omissões - que retirem credibilidade às declarações ou à contabilidade dos sujeitos passivos. Por outro lado, o incumprimento de deveres acessórios, além de constituir infracção fiscal, é susceptível de determinar a tributação por recurso a métodos indirectos de quantificação da matéria colectável.

Os sujeitos passivos de IRC estão especificamente sujeitos às obrigações acessórias a seguir referidas.

Obrigações declarativas (artºs 109º a 114º)

No que respeita a obrigações declarativas, destacam-se as chamadas declarações de cadastro, a de rendimentos e a declaração anual de informação contabilística e fiscal.

Estas declarações são de modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, devendo ser-lhes juntos, fazendo delas parte integrante, os documentos que para o efeito sejam mencionados nesse modelo oficial. Os respectivos suportes e as condições em que podem ser enviadas por transmissão electrónica de dados (Internet) são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.

Quando utilizado como suporte o papel, as declarações, em regra, são entregue em mais de um exemplar, por forma a que, num deles, seja, pelo serviço receptor, averbada a menção de recibo. Esta medida visa assegurar que, em caso de extravio do original possa o sujeito passivo fazer prova do cumprimento da obrigação (artº 130º). Podem ser enviadas pelo correio, sob registo postal, caso em que a remessa deve ser efectuada até ao último dia do prazo fixado para a entrega da declaração (artº 131º). Sempre que a comunicação seja efectuada por transmissão electrónica de dados o documento comprovativo da recepção é enviado por via postal (artº 130º, nº 3).

Declarações de cadastro (artºs 109º, nº1, al. a) e 110º)

Os sujeitos passivos, ou os seus representantes legais, são obrigados a apresentar **declarações de inscrição, de alterações ou de cessação**.

- **Declaração de inscrição (artºs 109º, nº1 e 110º, nºs 1 a 4)**

Estão obrigados a apresentar uma declaração de início de actividade todos os sujeitos passivos de IRC, residentes e não residentes. Estão, porém, dispensados da entrega desta declaração as entidades não residentes que não disponham de estabelecimento estável em território nacional desde que os rendimentos que aqui obtenham estejam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo.

Quanto se trate de **sujeitos passivos residentes ou não residentes com estabelecimento estável**, esta declaração – que produz efeitos também na área do IVA - deve ser apresentada, em triplicado em qualquer serviço de finanças no prazo de 90 dias a contar da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que tal inscrição seja legalmente exigida. Se, porém, por força das normas do Código do IVA – que exigem a sua entrega antes do início da actividade - a declaração de inscrição no registo/início de actividade for entregue antes desse prazo, considera-se, para todos os efeitos, cumprida a obrigação.

No caso de **sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável**, que obtenham rendimentos não sujeitos a retenção na fonte a título definitivo – caso dos rendimentos prediais em que, mesmo havendo retenção, esta nunca tem carácter definitivo - o prazo para entrega da declaração é de 15 dias a contar da data da ocorrência do facto que originou o direito aos rendimentos.

- **Declaração de alterações (artº 110º, nº5)**

A declaração de alterações deve ser entregue no prazo de 15 dias seguintes ao da ocorrência de qualquer alteração aos elementos constantes da declaração de início de actividade.

- **Declaração de cessação (artº 110º, nº6)**

A declaração de cessação deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data da cessação. Tratando-se de não residentes sem estabelecimento estável que tenham entregue declaração de início de actividade, este prazo conta-se da data em que tenha ocorrido a cessação da obtenção de rendimentos.

Observa-se que as condições determinantes da cessação da actividade não são idênticas na área do IRC e do IVA¹⁶⁹, pelo que a mesma poderá ocorrer em momentos não coincidentes, sendo então participada a cessação para efeitos de IVA, mantendo-se, contudo, todas as obrigações fiscais em sede de IRC.

- **Declarações verbais (artº 111º)**

Todas as declarações referidas nos pontos anteriores podem ser substituídas por declarações verbais, quando os serviços de finanças disponham dos adequados meios informáticos. Os elementos declarados são impressos, sendo este documento autenticado com a assinatura do funcionário receptor e com a aposição da vinheta do respectivo técnico oficial de contas.

¹⁶⁹ Vd. artº 8º, nº5 do CIRC e artº 33º do CIVA.

Declaração periódica de rendimentos (artº 112º)

Quando se trate **de sujeitos passivos residentes ou não residentes com estabelecimento estável em território português**, a declaração periódica de rendimentos - Declaração modelo 22 - deve ser apresentada anualmente, em suporte de papel ou magnético, **em qualquer serviço de finanças** ou enviada via Internet:

- Até ao último dia útil do mês de Maio;
- Até ao último dia útil do 5º mês posterior ao termo do período de tributação no caso de sujeitos passivos que tenham optado por um período de tributação diferente do ano civil;
- Até ao último dia útil do prazo de 30 dias, em caso de cessação de actividade. Este prazo conta-se a partir da data da cessação e a declaração de rendimentos reporta-se ao exercício em que se verificou a cessação. No entanto, se a cessação tiver ocorrido antes dos prazos normais de entrega da declaração do ano anterior, deverá, naquele prazo, ser também entregue a declaração do exercício imediatamente anterior.

Quando se trate **de sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em território português**, a declaração periódica de rendimentos deve ser apresentada anualmente, nas condições acima referidas, sempre que obtenham rendimentos em que não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo (rendas e mais-valias), nos seguintes prazos:

- Até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam, quando se trate de rendimentos prediais, ou, quanto aos mesmos rendimentos, no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver cessado a obtenção de rendimentos;
- No prazo de 30 dias a contar da data da transmissão, quando se trate de mais-valias, prediais ou de valores mobiliários ¹⁷⁰.

Os elementos constantes das declarações deverão, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso (artº 112º, nº 8)

Declaração de substituição (artº 114º)

É permitida a entrega de uma declaração de substituição de outra anteriormente entregue, ainda que fora do prazo legal e efectuado o pagamento do imposto em falta, sempre que tenha sido liquidado imposto por montante inferior ao devido ou declarado um prejuízo fiscal superior ao efectivo.

É, ainda, permitida a rectificação de valores declarados após o termo legal de entrega da declaração periódica de rendimentos quando a correcção pretendida origine imposto de montante inferior ao anteriormente liquidado por via de declaração de substituição entregue nos 6 meses seguintes ao termo do prazo legal desde que o fundamento seja erro material.

¹⁷⁰ Desde que se mostrem preenchidas determinadas condições, as mais-valias de valores mobiliários realizadas por não residentes sem estabelecimento estável em território português beneficiam de isenção de IRC – vd. artº 26º do EBF.

Declaração anual de informação contabilística e fiscal (artº 113º)

Os sujeitos passivos devem entregar uma declaração anual de informação contabilística e fiscal até ao último dia do mês de Junho (ou até ao 6º mês posterior ao termo do período de tributação quando este não for coincidente com o ano civil), acompanhada dos anexos declarativos mencionados no respectivo modelo oficial.

Esta declaração integra, assim, os seguintes anexos, relativos ao IRC: ¹⁷¹

- Anexo A – IRC - Elementos contabilísticos e fiscais (sujeitos passivos residentes que exercem, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável);
- Anexo B – IRC - Elementos contabilísticos e fiscais (empresas do sector financeiro – Dec.Lei nº 298/92, de 31.12);
- Anexo C – IRC - Elementos contabilísticos e fiscais (Empresas do sector segurador – Dec.Lei nº 94-B/98, de 17.4);
- Anexo D – IRC - Elementos contabilísticos e fiscais (Entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola);
- Anexo E – IRC - Elementos contabilísticos e fiscais (Entidades não residentes sem estabelecimento estável);
- Anexo F – IRC - Benefícios fiscais;
- Anexo G – IRC - Regimes especiais de tributação (Transparência fiscal / Lucro consolidado);
- Anexo H – IRC - Operações com não residentes;

A declaração pode ser entregue em qualquer serviço de finanças em suporte de papel ou magnético, podendo também ser enviada por transmissão electrónica de dados (Internet) sendo obrigatória esta modalidade sempre que os elementos a mencionar em qualquer dos anexos impliquem o preenchimento de mais de um folha.

Declarações relativas a retenção na fonte (artº 120º)

As entidades que efectuem retenções na fonte de IRC e de IRS, estão obrigadas a organizar um registo das pessoas credoras dos rendimentos e a entregar à administração fiscal, no prazo de entrega de declaração anual, as seguintes declarações:

- **Anexo J (Da declaração anual)** – Declaração de rendimentos pagos;
- **Declaração de relativa a rendimentos devidos a não residentes** (Decl.mod.130) – A entregar sempre que sejam efectuados pagamentos a entidades não residentes.

¹⁷¹ A declaração anual é comum ao IRC, IRS e IVA. Os anexos relativos a estes impostos são referidos na parte respectiva.

Deve, ainda, ser entregue à DGCI, até 30 de Junho de cada ano uma declaração, de modelo oficial, relativa a rendimentos cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa (vd. artº 120º do CIRS).

Estas entidades estão também obrigadas a entregar aos sujeitos passivos de IRC ou de IRS, até 20 de Janeiro de cada ano, uma declaração relativa aos rendimentos pagos ou postos à disposição no ano anterior, com indicação do montante de imposto retido.

Processo de documentação fiscal (artº 121º)

Os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos organismos públicos isentos, estão obrigados a manter em boa ordem, durante 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício que deve estar organizado até à data de entrega da declaração anual.

Este dossier deve conter os elementos constantes da Portaria nº 359/2000, do Ministro das Finanças, de 20 de Junho, devendo estar centralizado em estabelecimento ou instalação situada em território português ou nas instalações do representante fiscal de entidade não residente, se for o caso.

Obrigações contabilísticas (artºs 115º e 116º)

As entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem as não residentes que possuam estabelecimento estável em território português são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei fiscal e comercial. Esta obrigação é extensiva às entidades que exerçam uma dessas actividades, ainda que a título acessório, mas apenas quanto aos rendimentos dessa actividade.

A contabilidade deve ser organizada de acordo com as normas contabilísticas em vigor e reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo de forma a que as operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC e das restantes.

As entidades que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, que não disponham de contabilidade organizada, são obrigadas a dispor de uma escrituração simplificada, utilizando os seguintes registos:

- **Registo de rendimentos**, organizado segundo às várias categorias do IRS;
- **Registo de encargos**, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- **Registo de inventário** em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de produzir mais-valias.

Técnico oficial de contas (D.Lei nº 452/99, de 5.11, artº 3º)

As entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que disponham, ou sejam obrigadas a dispor, de contabilidade regularmente organizada, são obrigadas a dispor de técnico oficial de contas.

Estes profissionais, devidamente inscritos na respectiva associação profissional, assumem a responsabilidade pela regularidade fiscal dessas entidades, devendo assinar, conjuntamente com elas, as respectivas declarações fiscais.

Contabilidade e escrituração – Regras comuns (artºs 115º e 116º)

Na elaboração da contabilidade e escrituração dos registos no regime simplificado, devem ser observadas as seguintes regras:

- Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário;
- As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas nem rasuras;
- Quaisquer erros, logo que detectados, devem ser objecto de adequada relevação contabilística.
- Não são permitidos atrasos superiores a 90 dias;
- Os livros, registos e documentos de suporte devem ser conservados, em boa ordem, durante 10 anos. Esta obrigação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos sempre que a contabilidade seja efectuada por estes meios.

Os documentos e livros, desde que não sejam documentos autênticos¹⁷², podem ser microfilmados, decorridos três exercícios após aquele a que se reportam, mediante autorização do Director-Geral dos Impostos¹⁷³.

Centralização da contabilidade ou da escrituração (artº 117º)

A contabilidade ou a escrituração deve ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português.

A centralização da contabilidade abrangerá, no caso de entidades residentes, também as operações efectuadas no estrangeiro.

Quanto aos não residentes que disponha de estabelecimento estável em território português, a centralização abrangerá apenas as operações efectuadas por seu intermédio, devendo, caso existam diversos estabelecimentos estáveis, abranger as operações imputáveis a todos eles.

¹⁷² Documentos particulares são os exarados, com as formalidades legais, pelas autoridades públicas (vd. CCIVIL, artº 363º).

¹⁷³ As normas relativas à microfilmagem de documentos constam da Portaria nº 118/90, de 15 de Fevereiro.

O estabelecimento onde se encontra centralizada a contabilidade deve ser indicado na declaração de início de actividade/inscrição no registo e, se houver alteração, na declaração periódica de rendimentos.

Representação de entidades não residentes (artº 118º)

As entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português que aqui obtenham rendimentos, assim como os membros os sócios das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, são obrigadas a designar uma pessoa, singular ou colectiva, residente em Portugal, para as representar junto da administração fiscal.

A designação do representante deve ser efectuada na declaração de início de actividade ou de alterações e dela deve expressamente constar a aceitação da representação.

Segundo entendimento da administração fiscal, divulgado através da circular nº 14/93, as obrigações dos representantes dos não residentes, em sede de imposto sobre o rendimento, limitam-se ao cumprimento das obrigações acessórias. A renúncia à representação deve ser formalizada através de declaração de alterações, no prazo de quinze dias a contar da data em que cessem as relações entre representante e representado. Ainda segundo a mesma circular, não é obrigatória a nomeação de representante no caso de o não residente apenas auferir em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo.

11. MEDIDAS ANTI-ABUSO (ARTºS 57º A 57º-C)

O Código do IRC consagra diversas medidas anti-abuso, isto é, soluções normativas que autorizam a administração fiscal a corrigir lucros ou prejuízos apurados de acordo com a contabilidade dos sujeitos passivos, nomeadamente quanto se insiram em operações que, por razões de natureza fiscal, se efectuem em condições divergentes das que seriam normalmente acordadas entre empresas independentes em normais condições de concorrência.

Empresas associadas – Preços de transferência (artº 58º)

Existindo grupos de empresas ou empresas que tenham sócios comuns é possível que entre elas se realizem operações em que, por esse facto, as condições acordadas divirjam das que seriam realizadas entre empresas independentes.

Nestes casos, a administração fiscal pode proceder a correcções ao lucro tributável das empresas, desde que se verifiquem os seguintes pressupostos:

- Existam relações especiais entre as empresas;
- Tenham sido estabelecidas condições diferentes das que se estabeleceriam se não existissem essas relações;
- O lucro tenha sido apurado de forma diversa daquela que se apuraria em condições normais de concorrência.

Estas correcções têm de ser fundamentadas devendo a fundamentação obedecer aos requisitos expressamente previstos no nº 3 do artº 77º da LGT.

Pagamento a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado (Artº 59º)

As importâncias pagas ou devidas por sujeitos passivos do IRC estabelecidos em território português a entidades estabelecidas fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, não são dedutíveis para efeitos fiscais, salvo se aqueles provarem que:

- Os encargos correspondem a operações efectivamente realizadas;
- Não têm carácter anormal;
- Não são de montante exagerado.

Para o efeito, **considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável** quando no território onde está estabelecida constar de portaria aprovada pelo Ministro das Finanças¹⁷⁴ ou não for tributada em imposto sobre o rendimento ou, relativamente àquelas importâncias, esteja sujeita a uma taxa efectiva de tributação igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se aquela entidade fosse residente em território português.

Recorda-se que estas importâncias são sujeitas a **tributação autónoma** (vd. ponto 7.4.3 deste capítulo).

Imputação de lucros (artº 60º)

Independentemente de distribuição, os lucros obtidos por entidades residentes em território português através de sociedades residentes em países ou territórios onde estejam submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável que aqueles directa ou indirectamente controlem, são-lhes imputados para efeitos de IRC¹⁷⁵.

Considera-se existir aquele controlo quando o sócio residente detenha, pelo menos:

- 25% do capital social da sociedade não residente; ou
- 10% desse capital, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes em Portugal.

Para o efeito, considera-se que uma sociedade está sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável quando o país ou território onde se encontrar estabelecida constar de portaria aprovada pelo Ministro das Finanças ou aí não for tributada em imposto sobre o rendimento ou, sendo-o, a taxa efectiva de tributação seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se essa sociedade fosse residente em território português.

Salienta-se que, em determinados casos específicos, poderá não haver lugar a imputação (vd. artº 60º).

Subcapitalização (artº 61º)

Tendo em vista evitar práticas de evasão fiscal internacional consistentes no endividamento excessivo das empresas residentes em território português em relação a entidades não residentes com as quais aquelas têm relações especiais, **não aceites como custos fiscais os juros suportados** relativamente à parte em que forem considerados em excesso.

A aplicação deste regime depende da verificação das seguintes condições:

- Existência de endividamento entre um devedor que seja um sujeito passivo estabelecido em território português e um credor não residente no mesmo território;
- Existam relações especiais entre o credor e o devedor.
- O endividamento seja considerado excessivo.

¹⁷⁴ Esta portaria não foi publicada até à data a que se reporta este texto: 30.9.2001.

¹⁷⁵ Ou de IRS, se se tratar de pessoas singulares.

12. REGIMES ESPECIAIS

Para além do regime geral do IRC abordado ao longo dos pontos anteriores, importa, também, analisar-se, nos seus traços essenciais, diversos regimes aplicáveis a entidades e situações específicas.

Regime simplificado de determinação do lucro tributável (artº 53º)

O regime simplificado de determinação do lucro tributável baseia-se na utilização de indicadores de base técnico-científica fixados através de portaria do Ministro das Finanças para os diversos sectores de actividade. Porém, enquanto tais indicadores não forem aprovados, o lucro tributável é o resultante da aplicação dos seguintes coeficientes:

- **0,20** ao valor das vendas de mercadorias e de produtos, bem como para as prestações de serviços de alojamento e restauração;
- **0,45** ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa.

Da aplicação destes coeficientes não poder, porém, resultar um valor inferior ao do salário mínimo nacional mais elevado.¹⁷⁶

Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos por este regime a taxa aplicável é, em 2001, de 20%¹⁷⁷ (artº 80º, nº3).

Estes sujeitos passivos não têm direito a deduzir à colecta as deduções respeitantes a:

- Crédito fiscal por dupla tributação económica;
- Crédito fiscal por dupla tributação internacional;
- Crédito fiscal relativo à colecta da contribuição autárquica.

Neste regime apenas há lugar a **tributação autónoma** relativamente a despesas confidenciais ou não documentadas¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Em 2001 este valor será 4 679 Euros (= 14 x 334 Euros)

¹⁷⁷ Quanto aos sujeitos passivos residentes na R. Autónoma dos Açores, a taxa aplicável é, em 2001, de 14%.

¹⁷⁸ Não obstante a consideração apenas dos proveitos para efeitos de tributação, estes sujeitos passivos continuam obrigados a dispor de contabilidade organizada.

Âmbito de aplicação

Salvo opção pelo regime geral, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que:

- Exerçam, a título principal, actividades comerciais, industriais ou agrícolas;
- Não sejam isentos de IRC nem sujeitos a regime especial de tributação (regime de transparência fiscal ou regime de tributação de grupos de sociedades, a seguir referidos);
- Não estejam obrigados à revisão legal de contas;
- Apresentem no exercício anterior ao da aplicação do regime um volume total anual de proveitos igual ou inferior a 149 639 Euros.¹⁷⁹
- Não optem pelo regime geral de determinação do lucro tributável.

Opção pelo regime geral

Verificados os pressupostos referidos no ponto anterior, as empresas só não ficarão, desde logo, enquadradas no regime simplificado se, **expressamente**, optarem pelo regime geral de determinação do lucro tributável.

Esta opção efectua-se, consoante o caso:

- Na declaração de início de actividade;
- Em declaração de alterações a entregar até ao fim de Março.

Feita a opção, fica o sujeito passivo enquadrado no regime geral por um período de 5 anos, findo o qual caduca a opção, salvo se for renovada.

Não sendo feita opção, o sujeito passivo fica, sem mais, enquadrado no regime simplificado por um período mínimo de 5 exercícios, prorrogável automaticamente caso, no seu termo, não houver opção pelo regime geral.

Reporte de prejuízos

Os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores ao da aplicação do regime simplificado são dedutíveis, dentro do prazo de caducidade (vd. artº 47º, nº1). No entanto, da aplicação daqueles coeficientes, isoladamente ou após a dedução de prejuízos, não pode resultar matéria colectável inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

¹⁷⁹ No início de actividade considera-se o valor total de proveitos anuais estimados.

Pagamentos por conta

Os sujeitos passivos do regime simplificado estão obrigados a efectuar pagamentos por conta, nos termos gerais. Ficam, porém, dispensados de efectuar o pagamento especial por conta previsto no artigo 98º do Código do IRC.

Cessação da aplicação do regime

Cessa a aplicação do regime, passando os sujeitos passivos a ser enquadrados no regime geral a partir do exercício seguinte à ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

- Quando o limite de 149 639 Euros de proveitos anuais for excedido em 2 exercícios consecutivos;
- Quando o esse limite for excedido, num só exercício, em 25% do valor, ou seja, o volume de proveitos for superior a 187 049 Euros.

Regime da transparência fiscal (artº 5º)

O regime de transparência fiscal a que se encontram sujeitas as entidades a seguir referidas traduz-se na imputação aos respectivos sócios ou membros dos resultados por elas obtidos, independentemente da distribuição de lucros. Esses resultados, determinados de acordo com as regras do Código do IRC, integram-se no rendimento tributável dos sócios ou membros (embora segundo regras diversas como adiante se explicitará) para efeitos de tributação em IRC ou em IRS, consoante estes sejam pessoas colectivas ou pessoas singulares.

A entidade transparente –sociedade ou agrupamento – é obrigada ao cumprimento de obrigações acessórias na área deste imposto (declarações, contabilísticas, e outras), não sendo contudo sujeita a tributação (vd. artº 12º).¹⁸⁰

Este regime tem como principal resultado a eliminação da dupla tributação económica dos lucros, embora vise também objectivos de neutralidade e de combate á evasão fiscal através do uso de formas jurídicas, como seria o caso de constituição de uma sociedade para obtenção de vantagens fiscais.

Sociedades transparentes

Estão **obrigatoriamente** sujeitas a este regime específico as seguintes sociedades com sede ou direcção efectiva em território português:

- **Sociedades civis** – Sociedades constituídas nos termos dos artigos 980º e segts. do C.Civil, que não visam a prática de actos de comércio como actividade e que, consequentemente, não tenham adoptado a forma comercial;

¹⁸⁰ Foi fixado entendimento administrativo no sentido de que não obstante esta disposição, as entidades transparentes estão sujeitas às tributações autónomas (despesas confidenciais ou não documentadas, encargos com veículos, pagamentos injustificados a residentes em “paraísos fiscais”).

- **Sociedades de profissionais** – Qualquer que seja a sua forma jurídica, desde que, no fim do respectivo período de tributação (em regra no último dia do ano), preencham os seguintes requisitos:

Tenham por objecto uma das actividades constantes da lista anexa ao CIRS;

Todos os sócios sejam profissionais da mesma actividade.

- **Sociedades de simples administração de bens** – Qualquer que seja a sua forma jurídica, desde que preencham os seguintes requisitos:

A maioria do seu capital seja detido, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, por um grupo familiar, entendendo-se como tal o que seja constituído por cônjuges, adoptantes e adoptados, parentes ou afins na linha recta ou colateral até ao 4º grau (vd. C.Civil, artºs 1576º a 1586º),

ou

O capital seja pertença, em todos os dias do exercício, a um número de sócios não superior a 5, que sejam pessoas singulares ou pessoas colectivas de direito privado;

Limite a sua actividade à administração de bens e valores mantidos como reserva ou para fruição,

ou

À compra de prédios para habitação dos sócios;

ou

Conjuntamente com essa actividade exerça outras, desde que os proveitos imputáveis àquela atinjam, na média dos 3 últimos anos, mais de 50% da média, no mesmo período, da totalidade dos proveitos.

- **Obrigações fiscais das sociedades transparentes**

As sociedades transparentes, muito embora não sejam tributadas em IRC, estão sujeitas a obrigações declarativas, nos termos gerais. Devem juntar à declaração anual de informação contabilística e fiscal um **anexo G** com a identificação dos sócios, respectiva percentagem de participação e rendimento imputado, bem como as importâncias a deduzir à colecta dos sócios relativas a retenções na fonte sobre rendimentos auferidos pela sociedade.

Salvo no caso de sociedades civis, **as sociedades transparentes são obrigadas a possuir contabilidade organizada**, e a efectuar **retenção na fonte** sobre rendimentos que paguem, excepto se estes forem atribuídos aos sócios a título de lucros ou de adiantamento por conta de lucros.

- **Imputação aos sócios**

A matéria colectável das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal é directamente imputada aos sócios, para efeitos de tributação em IRS ou em IRC na pessoa destes.

A imputação da matéria colectável¹⁸¹ bem como das **deduções à colecta** a que a sociedade teria direito caso não estivesse abrangida pelo regime da transparência, **efectua-se nos termos expressamente previstos no contrato de sociedade quanto à distribuição dos lucros** ou, na ausência de qualquer estipulação, na proporção das respectivas entradas (nas sociedades civis) ou na proporção dos valores nominais das respectivas participações sociais (nas sociedades comerciais).

Agrupamentos de empresas

Estão igualmente sujeitos ao regime de transparência fiscal os seguintes agrupamentos de empresas:

- **Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE's)** – Agrupamentos constituídos por pessoas singulares ou colectivas com o fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas. O seu fim principal não é a obtenção de lucro mas o de apoiar as empresas que os integram¹⁸².
- **Agrupamentos Europeus de Interesse económico (AEIE's)** – Agrupamentos constituídos, nos termos do direito comunitário, por pessoas singulares ou colectivas de dois ou mais Estados - membros da Comunidade, com vista à promoção e desenvolvimento das respectivas actividades económicas na União Europeia¹⁸³.

O regime fiscal destes agrupamentos de empresas é, no essencial, idêntico ao referido no ponto anterior quanto às sociedades, com as seguintes especificidades:

- São imputados aos respectivos membros os resultados do agrupamento, tanto no caso de lucros como de prejuízos;
- A imputação dos lucros ou dos prejuízos efectua-se nos termos do acto constitutivo do agrupamento ou em partes iguais se o mesmo não contiver quaisquer elementos quanto à imputação de resultados.

Regime especial de tributação de grupos de sociedades (artºs 63º a 65º)

No caso de grupos de sociedades é facultada à sociedade dominante a possibilidade de determinar a matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, sendo o lucro tributável calculado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais de cada uma das sociedades que integrem o grupo, corrigido dos lucros distribuídos entre sociedades do grupo. Não há lugar a retenção na fonte relativamente a rendimentos relativos a operações e distribuição de lucros entre sociedades do grupo.

¹⁸¹ Os prejuízos não são imputáveis aos sócios sendo, porém, dedutíveis, designadamente por via do reporte, aos lucros da sociedade.

¹⁸² Vd. Lei nº 4/73, de 4.6 e Dec. Lei nº 430/73, de 25.8.

¹⁸³ Vd. Reg.(CEE) nº 2137/85, do Conselho, de 85.07.25.

A opção por este regime depende da verificação de um conjunto de condicionalismos, de que se destacam:

- Todas as sociedades devem ter sede ou direcção efectiva em território português e estarem sujeitas ao regime geral do IRC, à taxa mais elevada;
- A sociedade dominante deverá deter a participação na sociedade dominada há mais de um ano;
- A sociedade dominante não pode ser dominada por outra sociedade residente.

Não podem, porém, integrar o grupo sociedades que estejam inactivas ou dissolvidas, sujeitas a processo de recuperação ou de falência, entre outros requisitos.

Transformação de sociedades (artº 61º)

A lei comercial consagra o principio da continuidade das sociedades, segundo o qual uma sociedade constituída segundo um dos tipos nela previstos, pode adoptar posteriormente outro desses tipos. Esta possibilidade é extensiva às sociedades constituídas de acordo com a lei civil (sociedades civis)¹⁸⁴.

De acordo com as regras da lei comercial relativas a esta matéria, a transformação de uma sociedade não implica necessariamente o desaparecimento da sua personalidade jurídica. A dissolução da sociedade apenas ocorre se assim for deliberado pelos sócios. Não havendo deliberação nesse sentido, a sociedade formada por transformação mantém a personalidade jurídica da anterior, agora sob um novo tipo. Nos casos em que, por deliberação dos sócios, ocorra a dissolução, a sociedade transformada sucede automática e globalmente à sociedade anterior.

Esta regra é acolhida no regime fiscal em toda a sua extensão: a transformação de sociedades comerciais não determina, só por si, consequências fiscais, mantendo-se o regime fiscal que vinha sendo aplicado.

Porém, se se tratar da transformação de uma sociedade civil não constituída sob forma comercial¹⁸⁵ são aplicáveis as seguintes regras:

- Ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a transformação até à data em que esta teve lugar, aplica-se o regime de transparência fiscal a que estas sociedades estão submetidas;
- A partir da data da transformação, aplica-se regime normal de tributação.

¹⁸⁴ Sobre a transformação de sociedades comerciais, vd. C.S.COM., artºs 130º a 140º.

¹⁸⁵ Vide C.CIVIL, artº 980º e segts.

Nestes casos, no exercício em que ocorra a transformação, haverá que proceder ao apuramento separado do lucro correspondente aos períodos anterior e posterior à data em que aquela tece lugar, tendo-se em atenção que os prejuízos anteriores à transformação podem ser reportados para dedução nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação, pelo período de seis anos, contados do exercício a que se reportam.

Fusões, cisões e entradas de activos (artºs 67º e segts.)

A fusão de duas ou mais sociedades é a operação através da qual essas sociedades se reúnem numa só. Esta operação pode efectuar-se por integração de uma ou mais sociedades noutra já existente (fusão por incorporação) ou mediante a constituição de uma nova sociedade que integra o património de todas as outras (fusão por concentração).

A cisão de uma sociedade é a operação que se traduz no destaque de uma parte do seu património para constituir outra ou outras sociedades. Neste processo, a sociedade que se cinde, pode ou não desaparecer por dissolução.

A entrada de activos consiste na transferência de uma ou mais ramos de actividade de uma empresa para outra.

Salienta-se que estas noções são aqui apresentadas de forma muito esquemática com no sentido de delas se dar uma visão minimamente compreensiva. Para uma visão mais rigorosa, vd. artº 67º do Código do IRC.

Em qualquer destes casos, a operação, se efectuada por razões economicamente válidas¹⁸⁶, beneficia de um regime fiscal específico, caracterizado por não implicar para as sociedades intervenientes e para os seus sócios (sejam eles outras sociedade ou pessoas singulares) quaisquer consequências fiscais, desde que sejam observados determinados requisitos.

O regime fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de activos de sociedades residentes em território português é identicamente aplicável às sociedades residentes de outros Estados-membros da União Europeia, nos termos de uma directiva comunitária acolhida nas legislações nacionais de todos esses Estados.

Fusões, cisões e entradas de activos de sociedades residentes e/ou comunitárias

Desde que as operações de fusão ou de cisão envolvam sociedades residentes em território português e sejam observados os requisitos a seguir mencionados, tudo se passa, no plano fiscal, como se tais operações não tivessem ocorrido.

Essas operações não trarão, pois, quaisquer consequências fiscais para as sociedades fundidas ou cindidas ou para a sociedade incorporante ou nova sociedade, evidenciando-se, assim, um completo regime de neutralidade fiscal, de que se acentuam os seguintes aspectos

¹⁸⁶ No âmbito de normas anti-abuso, o regime especial aplicável às fusões e cisões pode deixar de ser aplicado, total ou parcialmente, se se concluir que as essas operações tiveram como único ou principal objectivo a evasão fiscal.

Mais-valias

Não relevam para o apuramento do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas as mais-valias relativas aos elementos do seu património transmitidos para a nova sociedade ou para a sociedade incorporante, consoante for o caso, desde que esses elementos sejam inscritos na contabilidade da sociedade para a qual são transferidos com os mesmos valores que tinham naquelas sociedades, determinados de acordo com as normas fiscais aplicáveis.

No caso de a sociedade para a qual são transferidos os elementos patrimoniais deter uma participação social nas sociedades fundidas ou cindidas, também não concorre para o lucro tributável da sociedade participante a eventual mais-valia resultante da anulação dessa participação em consequência da fusão ou da cisão.

Provisões

Não releva para o apuramento do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas as provisões para créditos de cobrança duvidosa e as destinadas a perdas de valor das existências e obrigações e encargos que sejam objecto da transmissão, desde que tenham sido constituídas e aceites para efeitos fiscais nos exercícios que precederam a fusão ou a cisão¹⁸⁷.

Mantém-se na nova sociedade ou na sociedade incorporante o regime que era aplicável a essas provisões nas sociedades fundidas ou cindidas.

Reintegrações e amortizações

Os elementos do activo transferidos em consequência da fusão ou da cisão deverão continuar na nova sociedade ou na sociedade incorporante o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas ou cindidas.

Transferência de prejuízos

Os prejuízos acumulados pelas sociedades fundidas ou cindidas não são automaticamente comunicáveis à nova sociedade ou à sociedade incorporante.

No entanto, essa comunicabilidade não fica afastada, podendo ser autorizada pelo Ministro das Finanças, quando a fusão ou a cisão revestirem de interesse para o adequado redimensionamento das empresas e tenham efeitos na estrutura produtiva.

A autorização para que os prejuízos fiscais das sociedades fundidas ou cindidas sejam deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, até ao fim do período de seis anos contado do exercício a que os mesmos se reportam, **deve ser requerida pelos interessados até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão ou da cisão** na conservatória do registo comercial respectivo. Pode, porém, ser fixado no despacho de autorização um plano específico de dedução de modo a que os prejuízos dedutíveis em cada exercício não excedam um

¹⁸⁷ Nos termos do nº2 do artigo 34º do Código do IRC, estas provisões deveriam, na ausência deste regime especial, ser acrescidas como proveitos do exercício em que tenha ocorrido a fusão ou a cisão.

determinado limite. A ausência de decisão no prazo de 3 meses a contar do pedido, salvo se o atraso for imputável ao sujeito passivo, determina o **deferimento tácito** do pedido.

Obrigações específicas

A sociedade transmitente dos bens, para poder beneficiar do regime relativo às mais-valias e às provisões acima referido, deverá integrar no seu processo de documentação fiscal declaração emitida pela sociedade incorporante ou pela nova sociedade na qual esta se compromete a cumprir os requisitos legais de que aquele benefício depende (valorização dos elementos patrimoniais pelo mesmo valor que tinham naquelas e continuidade dos regimes das amortizações e reintegrações e das provisões), bem como, se for o caso, declarações emitidas pelas autoridades fiscais dos Estados-membros de que as sociedades aí residentes reúnem os requisitos necessários para beneficiar do regime.

Permuta de partes sociais (artºs 71º)

A **permuta de partes sociais** é uma operação pela qual uma sociedade adquire uma participação no capital social de outra, que tem por efeito conferir-lhe a maioria dos direitos de voto nesta última, através da atribuição aos sócios desta, em troca das suas acções, de títulos representativos do seu capital social e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal (ou contabilístico equivalente ao nominal) dos títulos entregues em troca.

Observados determinados requisitos, a troca de acções, no âmbito de uma operação que revista essas características, não determina qualquer tributação dos sócios da sociedade adquirida, desde que estes continuem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas participações sociais pelo valor por que as antigas se encontravam registadas determinado de acordo com as regras constantes do Código do IRC. Este facto, contudo, não obsta à tributação das importâncias em dinheiro que, eventualmente, lhes sejam atribuídas¹⁸⁸. As novas participações recebidas devem ser objecto de registo contabilístico autónoma relativamente a outras acções eventualmente detidas na mesma sociedade.

Sociedades em liquidação (artºs 73º a 76º)

A vida das sociedades tem um termo, podendo estas extinguir-se por múltiplas causas, designadamente nos termos previstos nos respectivos contratos, por deliberação dos sócios ou por decisão judicial no caso de falência. Porém esses factos não determinam logo e sem mais a extinção da sociedade, mas a sua dissolução. A sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação, sendo esta um processo, limitado no tempo, em que se deverá proceder à venda do património da sociedade para pagar aos credores e, finalmente, para partilha dos bens que ainda sobraem pelos sócios, de acordo com as respectiva participação¹⁸⁹. No decurso deste processo, cuja conclusão deve ter lugar três anos após a dissolução, podendo este prazo ser prorrogado por mais dois por deliberação dos sócios, a sociedade mantém a sua personalidade jurídica.

¹⁸⁸ Este regime encontra-se harmonizado na União Europeia, na base da Directiva nº 90/434/CE, de 23.7.1990.

¹⁸⁹ Sobre o regime legal a dissolução e liquidação de sociedades vd. artºs 141º a 165º do C.S.Com.

Relativamente às sociedades em liquidação, o **lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação**, isto é, considera-se um único período de tributação que abrange todo o período que decorre entre a data da dissolução e a do encerramento da liquidação. Esta opção fiscal visa permitir a dedução de prejuízos fiscais que venham a ocorrer na fase final da liquidação, dada a impossibilidade de reporte de prejuízos para exercícios anteriores.

Para o efeito, deverão observar-se os seguintes procedimentos:

- À data em que ocorrer a dissolução da sociedade, deverão ser encerradas as contas e proceder-se ao apuramento do lucro tributável relativo ao período decorrido deste do início do exercício em que ocorreu a dissolução e a data desta. No mesmo exercício, deverá ser efectuado o apuramento, com natureza provisória, do lucro tributável relativo ao período que decorra entre a data da dissolução e o termo do exercício.
- Durante o período em que decorrer a liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao do encerramento desta, deverá apurar-se o lucro tributável que terá natureza provisória e será objecto de correcção face à determinação do lucro tributável que vier a ser definitivamente apurado com referência a todo o período de liquidação.

Porém, se o período de liquidação exceder três anos, as liquidações provisórias convertem-se em definitivas, perdendo-se também a possibilidade de dedução ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação de prejuízos acumulados anteriormente à dissolução, igualmente sujeita à condição de que este período não ultrapasse três anos.

Este regime é identicamente aplicável a outras pessoas colectivas que não sejam sociedades comerciais.

Exemplo:

A sociedade “A” dissolveu-se em 31 de Março de 1999, entrando imediatamente em liquidação, nos termos legais, cujo encerramento ocorreu em 30 de Junho de 2001. A sociedade, de acordo com o regime previsto no Código do IRC, apurou a matéria colectável correspondente aos períodos a seguir indicados, devendo adoptar, em matéria de liquidação os procedimentos referidos a propósito de cada período.

De 1 de Janeiro a 30 de Março de 1999:

Matéria colectável: 4 988 Euros

Liquidação definitiva: $4\,988 \times 34\% = 1\,696$ Euros

A correspondente declaração periódica deverá ser entregue até ao último dia útil de Maio de 2000;

De 31 de Março de 1999 a 31 de Dezembro de 1999:

Matéria colectável: 2 494 Euros

Liquidação provisória: $2\,494 \times 34\% = 848$ Euros

A declaração periódica deve ser igualmente entregue no prazo referido na alínea anterior.

De 1 de Janeiro de 2000 a 31 de Dezembro de 2000:

Matéria colectável: 1 995 Euros

Liquidação provisória: $1\,995 \times 34\% = 678$ Euros

A declaração periódica correspondente deve ser entregue até ao último dia útil do mês de Maio de 2001;

De 1 de Janeiro de 2001 a 30 de Junho de 2001:

Matéria colectável: Prejuízo de 1 496 Euros.

Liquidação sem imposto a entregar ao Estado

A declaração periódica deve ser entregue até 31 de Julho de 2001.

De 31 de Março de 1999 a 30 de Junho de 2001:

Liquidação relativa a todo o período de liquidação, para apuramento do IRC definitivo. Matéria colectável: $2\,494 + 1\,995 - 1\,496 = 2\,993$

Liquidação definitiva: $2\,993 \times 34\% = 1\,018$ Euros

Imposto já pago: $(848 \text{ Euros} + 678 \text{ Euros}) = 1\,526$ Euros

IRC a recuperar: $(1\,526 \text{ Euros} - 1\,018 \text{ Euros}) = 508$ Euros

Resultado da liquidação (artº 74º)

No caso de haver lugar a partilha dos bens patrimoniais da sociedade pelos sócios deverá, na determinação do resultado da liquidação, considerar-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado. Esta norma do Código do IRC visa obstar a que os bens a partilhar sejam subavaliados para efeitos de tributação.

Resultado da partilha (artº 75º)

É englobado para efeitos de tributação dos sócios das sociedades comerciais ou de outras pessoas colectivas que não sejam sociedades, no ano em que for posto à sua disposição, o valor que lhes for atribuído em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais.

Essa diferença, quando positiva, é considerada como:

Rendimento de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído na partilha e o que, face à contabilidade da empresa liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para a realização do capital;

Mais-valias, na parte constituída pelo excesso;

Se a diferença for negativa, constituirá menos-valias,

Para determinação do valor que constitui rendimento de capitais deverá proceder pela seguinte forma:

- Calcula-se a diferença entre o valor atribuído na partilha ao sócio e o preço de aquisição da correspondente parte social: Valor A¹⁹⁰;
- Calcula-se a diferença entre o valor atribuído na partilha ao sócio e o valor que, face à contabilidade da empresa, corresponde a entradas efectivas de capital: Valor B.
- Comparam-se os valores A e B: Se o valor A for superior ao valor B, este valor constitui rendimento de capitais e o excesso mais-valias. Se o valor A for inferior ao valor B, todo o valor A constitui rendimento de capitais.

Esquematizando:

- A = Valor atribuído na partilha – valor de aquisição das partes sociais
- B = Valor atribuído na partilha – valor de entradas efectivas
- Se A = B, A constitui rendimento de capitais;
- Se A < B, A constitui rendimento de capitais;
- Se A > B, B constitui rendimento de capitais e o excesso mais-valias.

¹⁹⁰ Se esta diferença for negativa, ter-se-á menos-valias e mais nenhum cálculo será necessário.

O valor considerado como rendimento de capitais é abrangido pelas regras de eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos sendo, portanto, dedutível à matéria colectável por 95% do seu valor ou conferindo um crédito de imposto equivalente a 60% do IRC implícito, consoante for o caso.

Exemplo:

A sociedade “X, Lda” tem um capital social de 19 952 Euros, distribuído em partes iguais pelos sócios “A” e “B”. O sócio “A” adquiriu a sua quota a um dos sócios fundadores por 14 964 Euros e o sócio “B” adquiriu a sua quota a outro dos sócios fundadores, por 4 988 Euros. A sociedade entrou em liquidação, e concluiu a partilha no ano de 2001, atribuindo a cada sócio o valor de 29 928 Euros.

Enquadramento dos rendimentos distribuídos:

Ao sócio “A”:

Valor da partilha: 29 928 Euros

Valor da quota: 9 976 Euros

Valor de aquisição da quota: 14 964 Euros

$29\,928 \text{ Euros} - 14\,964 \text{ Euros} = 14\,964 \text{ Euros (Valor A)}$

$29\,928 \text{ Euros} - 9\,976 \text{ Euros} = 19\,952 \text{ Euros (Valor B)}$

Sendo $A < B$, A constitui rendimento de capitais na sua totalidade.

Ao sócio “B”:

Valor da partilha: 29 928 Euros

Valor da quota: 9 976 Euros

Valor de aquisição da quota: 4 988 Euros

$29\,928 \text{ Euros} - 4\,988 \text{ Euros} = 24\,940 \text{ Euros (Valor A)}$

$29\,928 \text{ Euros} - 9\,976 \text{ Euros} = 19\,952 \text{ Euros (Valor B)}$

Sendo $A > B$, B constitui rendimento de capitais e $A - B$ (24 940 Euros - 4 988 Euros) constitui mais-valias.

Constituição de sociedades com património empresarial de pessoa singular (artº 77º)

A transformação de empresas individuais em sociedades comerciais beneficia de um regime de neutralidade fiscal, isto é, não implica consequências em termos de tributação das operações inerentes à transferência patrimonial desde que seja observados determinados condicionalismos na empresa individual e na sociedade (vd., também, artº 38º).

Resumo

1. Sujeitos passivos de IRC

| | | |
|-----------------------|--|--|
| Residentes | Com personalidade jurídica | Sociedades comerciais Sociedades civis sob forma comercial Cooperativas Empresas públicas Outras pessoas colectivas, públicas e privadas |
| | Sem personalidade jurídica | Heranças jacentes Associações Sociedade civis Sociedade irregulares Fundos colectivos de investimento |
| Não residentes | Quaisquer entidades que, em Portugal, obtenham rendimentos não sujeitos a IRS. | |

2. Base tributável do IRC

| Sujeitos passivos | Distinção | Base tributável |
|-----------------------|---|---|
| Residentes | Exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola | Lucro |
| | Não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola | Rendimento global |
| Não residentes | Disponham de estabelecimento estável | Lucro |
| | Não disponham de estabelecimento estável | Rendimento das diversas categorias do IRS |

3. Extensão da obrigação de imposto

| Sujeitos passivos | Natureza da obrigação | Extensão da obrigação |
|-----------------------|--------------------------------------|--|
| Residentes | Obrigação pessoal Ou Ilimitada | Sujeição a imposto de todos os rendimentos obtidos, qualquer que seja a sua proveniência (Portugal ou estrangeiro) |
| Não residentes | Obrigação real Ou Limitada | Sujeição a imposto apenas com referência aos rendimentos que, nos Termos da lei, sejam considerados obtidos em território português. |

4. Rendimentos obtidos em território português

| Sujeitos passivos | C/ Estabelecimento estável | S/Estabelecimento estável |
|-----------------------|--|---|
| Não residentes | Todos os rendimentos que sejam imputáveis ao estabelecimento, qualquer que seja a sua proveniência (Portugal ou estrangeiro) | Rendimentos de imóveis Rendimentos de quotas, acções e outros valores mobiliários Propriedade intelectual Propriedade industrial Know how Locação de equipamentos Outras aplicações de capitais Remunerações de órgãos estatutários Prémios Intermediação em contratos Outras prestações de serviços (excepto transportes, comunicações e actividades financeiras) Sociedades de profissionais de espectáculos Sociedades de desportistas |

5. Período de tributação

| Regra | Excepções |
|---|---|
| Anualidade | <p>Período inferior a 1 ano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Início de actividade • Cessação de actividade • Fim de sujeição a imposto • Início e fim de sujeição a imposto no mesmo ano • Opção por período diferente do ano civil <p>Período superior a 1 ano</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades e outras entidades em liquidação |
| Exercício económico (Ano fiscal) coincidente com ano civil | <ul style="list-style-type: none"> • Não residentes com estabelecimento estável (por opção e comunicação) • Residentes, por opção e autorização prévia <p>(Permanência no período adoptado pelo menos nos 5 exercícios imediatos)</p> |

6. Facto gerador

| Regra | Excepções |
|-------------------------------------|--|
| Último dia do período de tributação | Rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável em Portugal |

7. Determinação da matéria colectável

| | | |
|-----------------------|---|--|
| Residentes | Que exerçam a título principal uma actividade na natureza comercial, industrial ou agrícola | Lucro tributável, deduzido de: <ul style="list-style-type: none"> • Prejuízos fiscais • Benefícios fiscais |
| | Que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola | Rendimento global, deduzido de: <ul style="list-style-type: none"> • Custos comuns • Benefícios fiscais |
| Não residentes | Com estabelecimento estável | Lucro tributável, deduzido de: <ul style="list-style-type: none"> • Prejuízos fiscais • Benefícios fiscais |
| | Sem estabelecimento estável | Categorias de incidência real do IRS |

8. Métodos de determinação da matéria colectável

| | | |
|----------------------------|--------------------------------|---------------------------------|
| Avaliação directa | Competência do sujeito passivo | Na declaração de rendimentos |
| Avaliação indirecta | Competência da DGCI | Falta de entrega de declaração |
| | | Aplicação de métodos indirectos |

9. Periodização do lucro tributável – Especialização dos exercícios

| | | |
|---|---|--|
| Proveitos e custos imputados ao período a que respeitam independentemente de recebimento ou pagamento | Vendas | <p>Proveitos realizados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Na data da entrega • Na data da expedição • Na data da transmissão <p>Custos incorridos na data em que forem realizados os correspondentes proveitos</p> |
| | Prestação de serviços | <p>Proveitos realizados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Na data em que o serviço é prestado • Em medida proporcional à execução, no caso de serviços de carácter continuado ou sucessivo <p>Custos incorridos na data em que forem realizados os correspondentes proveitos</p> |
| Explorações silvícolas plurianuais | Imputação de custos: | <ul style="list-style-type: none"> • Na proporção da percentagem de extracção • Actualização pelo coeficiente de correcção monetária |
| Obras de carácter plurianual | Determinação de resultados de acordo com critérios específicos: | <ul style="list-style-type: none"> • Critério de percentagem de acabamento • Critério do encerramento da obra |
| Subsídios não destinados à exploração | Associados a activos reintegráveis | <ul style="list-style-type: none"> • Imputação na proporção das reintegrações • Obrigatória imputação mínima |
| | Não associados a activos reintegráveis | <ul style="list-style-type: none"> • Inalienabilidade – Imputação em partes iguais pelo número de anos da inalienabilidade; • Sem condição: Imputação em partes iguais, durante 10 anos. |

10. Valorimetria das existências

| | |
|---|---|
| Métodos aceites para efeitos fiscais | Custos efectivos de aquisição ou produção |
| | Custos padrões |
| | Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro |
| | Valorimetrias especiais |

11. Componentes do lucro tributável

| | | |
|---------------------------------------|---|---|
| Resultado líquido do exercício | Proveitos | <ul style="list-style-type: none"> • Vendas e prestações de serviços • Desconto, bónus e abatimentos conseguidos • Comissões e corretagens • Rendimentos de imóveis • Rendimentos financeiros • Royalties • Mais-valias realizadas • Indemnizações auferidas • Subsídios de exploração • Subsídios de equipamento |
| | Custos (indispensáveis e documentados) | <ul style="list-style-type: none"> • Encargos de produção • Encargos de distribuição e venda • Encargos financeiros • Encargos administrativos • Investigação e desenvolvimento • Encargos fiscais e parafiscais • Reintegrações e amortizações • Provisões • Indemnizações pagas |

| | | |
|-------------------------------|------------------|--|
| Variações patrimoniais | Positivas | Excepto: <ul style="list-style-type: none"> • Entradas de capital • Mais-valias potenciais • Acréscimos patrimoniais sujeitos a imposto sucessório • Contribuições em contratos de associação em participação ou de associação à quota |
| | Negativas | Excepto: <ul style="list-style-type: none"> • Decréscimos patrimoniais que consistam em liberalidades ou não se relacionem com a actividade sujeita a IRC • Menos-valias potenciais • Saídas de capital • Prestações ao associante em contrato de associação à quota • Participação nos resultados, em certas condições |

12. Reintegrações e amortizações

| | | |
|------------------------------------|-------------------------------|--|
| Elementos reintegráveis | Activos corpóreos | Sujeitos a deperecimento |
| | Activos incorpóreos | |
| Início das reintegrações | Activos corpóreos | Entrada em funcionamento |
| | Activos incorpóreos | Aquisição ou Início da actividade |
| Valorimetria dos activos | Custo de aquisição | Deduzido do valor de reinvestimento excluído da tributação quando for o caso |
| | Custo de produção | |
| | Valor de reavaliação | Ao abrigo de leis fiscais |
| | Valor de avaliação | Para abertura de escrita |
| Período máximo de vida útil | = Quota mínima de amortização | = Metade da quota máxima |

| | | |
|------------------------------------|-------------------------------|---|
| Período mínimo de vida útil | = Quota máxima de amortização | = Divisão da taxa por 100 |
| Taxas de amortização | Específicas – Tabela I | Certos sectores de actividade |
| | Genéricas – Tabela II | Restantes sectores |
| Métodos de cálculo | Quotas constantes | Método regra |
| | Quotas degressivas | Só para activos novos, com exclusão de edifícios, viaturas, mobiliário e equipamentos sociais |

13. Regime fiscal das provisões

| | | |
|---|---|--|
| Provisões fiscalmente dedutíveis | Créditos de cobrança duvidosa | Proc. Especial Recup. Empresa Processo de Falência Créditos em mora (Não garantidos) |
| | Depreciação de existências | Verificação no balanço que o preço de custo é superior ao preço de mercado |
| | Processos judiciais em curso | |
| | Inst. de crédito e empresas de seguros | De acordo legislação específica, e determinação, genérica a abstracta das entidades de supervisão. |
| | Reconstituição de jazigos | Exploração de petróleo |
| | Recuperação paisagística | Exploração de recursos geológicos |

14. Regime fiscal das mais-valias

| | | |
|--|---|---|
| Mais-valias | Contabilísticas | São abatidas ao rendimento líquido do exercício |
| | Fiscais | São acrescidas ao rendimento líquido do exercício |
| Menos-valias | Contabilísticas | São acrescidas ao rendimento líquido do exercício |
| | Fiscais | São abatidas ao rendimento líquido do exercício |
| Reinvestimento de valores de realização | <p>Consideração por 1/5 do seu valor no exercício da realização e por igual montante nos 4 exercícios posteriores.</p> <p>O reinvestimento deverá efectuar-se até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização (salvo quanto às mais-valias realizadas em 2001 em que o prazo é até ao 3º exercício seguinte).</p> | |

15. Outras deduções ao rendimento líquido do exercício

| | | |
|---|--|--|
| Eliminação da dupla tributação económica | Dedução dos lucros provenientes de empresas participadas | Participação igual ou superior a 25%, detida de modo ininterrupto por um período mínimo de 2 anos |
| Benefícios fiscais | Que operem por dedução ao rendimento líquido | É o caso de isenções parciais de certos rendimentos |
| Prejuízos fiscais | Dedução até ao 6º exercício posterior | <p>Não permitido nos exercícios em que sejam aplicados métodos indirectos</p> <p>Não se pode deduzir prejuízos de sector tributado no lucro de um sector isento.</p> <p>Manutenção da identidade jurídica e do objecto social.</p> |

16. Residentes que não exercem a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola

| | | |
|---------------------------|---|----------------|
| Matéria colectável | Rendimento global = Custos comuns e outros Benefícios fiscais | Regras do IRS. |
|---------------------------|---|----------------|

17. Determinação da matéria colectável dos não residentes

| | | |
|------------------------------------|---|--|
| Com estabelecimento estável | Lucro imputável ao estabelecimento estável | Dedução dos encargos gerais de administração imputáveis ao estabelecimento estável |
| Sem estabelecimento estável | Tributação individualizada dos rendimentos de acordo com as correspondentes regras do IRS | Retenção na fonte a título definitivo, excepto rendas prediais e mais-valias |

18. Taxas do IRC (Períodos de tributação iniciados a partir de 1.1.2001)

| | | |
|-----------------------------------|---|---|
| Residentes | Entidades que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola: - Regime geral - Regime simplificado | 32% 20% |
| | Entidades que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola | 20% |
| Não residentes | Com estabelecimento estável | 32% |
| | Sem estabelecimento estável | Sem Convenção: 25% (Salvo determinados rendimentos cuja taxa varia entre 15% e 35%) Com Convenção: Taxa prevista na mesma |
| Região Autónoma dos Açores | Residentes e não residentes | Redução de 30% sobre as taxas gerais |

| | | |
|---|--|--|
| Região Autónoma da Madeira | Residentes, e estabelecimentos estáveis, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (Regime geral). Outras entidades | 29% Taxas nacionais |
| Despesas confidenciais ou não documentadas | Que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e não sejam total ou parcialmente isentos | 50% |
| | Que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola ou exercendo sejam total ou parcialmente isentos | 60% |
| Derrama | Imposto municipal que recai sobre o IRC das entidades que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável | Pode ser lançada anualmente pelos municípios até 10% da colecta do IRC |

19. Liquidação

| | | |
|------------------------------------|----------------------------------|--|
| Competência para liquidação | Sujeito passivo | Autoliquidação na declaração periódica entregue dentro do prazo ou em declaração de substituição |
| | Serviços Centrais da DGCI | Falta de declaração Métodos indirectos Liquidação correctiva |

| | | |
|---------------------------|---------------------------------------|--|
| Deduções à colecta | Dupla tributação económica | Lucros distribuídos por entidade participada em menos de 25%: Crédito de 25% do IRC implícito nos lucros distribuídos |
| | Dupla tributação internacional | Crédito de imposto relativo ao que tiver sido pago no estrangeiro até à concorrência do IRC respeitantes aos rendimentos respectivos |
| | Contribuição Autárquica | Quando existam rendas prediais. Crédito de imposto relativo à CA até à concorrência do IRC relativo aos rendimentos prediais |
| | Benefícios fiscais | Que operem através de crédito de imposto |
| | Pagamento especial por conta | Só recuperável por via da dedução à colecta, salvo em caso de cessação da actividade |
| | Retenções na fonte | Constituem pagamento anteci-pado do imposto devido a final |

20. Pagamento do IRC

| | | |
|--|-------------------------------------|---|
| Entidades que exercem a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola | Pagamentos por conta | Em Julho, Setembro e Dezembro ou 7º, 9º e 12º meses Dispensa de pagamento se a colecta do exercício anterior for inferior a 40 000\$ Possibilidade de suspender ou de limitar os pagamentos |
| | Autoliquidação | Pagamento da diferença entre o imposto autoliquidado e os pagamentos por conta efectuados Ou Reembolso, se o imposto autoliquidado for inferior aos pagamentos efectuados |
| | Pagamento especial por conta | Só em certos casos |
| Entidades que não exercem a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola | Autoliquidação | |

21. Obrigações acessórias

| | | |
|-----------------------|----------------------------------|---|
| Declarativas | De registo | Início de actividade Alterações Cancelamento (só não residentes) |
| | De rendimentos | Declaração periódica de rendimentos e anexos Declaração de substituição |
| | De retenção | Decl. anual. Anexo J (Rendimentos e retenções) |
| | | Decl. M/130 (Pagamentos a não residentes) |
| | Contabilidade organizada | Entidades que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola |
| | Escrituração simplificada | Entidades que não exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola |
| Não residentes | Nomeação de representante | No caso de não disporem de estabelecimento estável em território português |

22. Medidas anti-abuso

| | | |
|--|--|---|
| Empresas associadas (Preços de transferência) | Possibilidade de correcções aos valores declarados | Existência de relações especiais entre as empresas, determinantes da realização de operações em condições diferentes das que se verificariam em condições normais de concorrência |
| Pagamentos a residentes em países com regime fiscal privilegiado (“Paraísos fiscais”) | Inversão do ónus da prova | Não aceites como custos, salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efectivas e que os montantes não são exagerados. |
| Imputação de lucros | Inclusão na matéria colectável dos lucros independentemente da sua distribuição pela sociedade que os originou | Desde que provenientes em países ou territórios de baixa tributação. |
| Subcapitalização | Não dedução dos juros como custo na parte considerada excessiva | Juros pagos a não residentes com os quais existam relações especiais |

Questões e Exercícios

1. Qual a extensão da sujeição tributária das entidades residentes e das não residentes em território português?
2. Qual o conceito de “lucro tributável” para efeitos de IRC?
3. Que entidades são tributadas em IRC com base no lucro tributável?
4. Qual a base de tributação das entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola?
5. O que significa o princípio contabilístico da especialização dos exercícios, acolhido no Código do IRC, para efeitos de determinação do lucro tributável das empresas?
6. Que requisitos devem revestir os encargos suportados pelas empresas para serem aceites como custos fiscais?
7. Supondo que se encontram devidamente documentados e que preenchem o requisito da indispensabilidade, quais os custos a seguir referidos que são aceites e que não são aceites, para efeitos fiscais e, no caso de serem parcialmente aceites, qual a respectiva percentagem.

Encargos relativos à aquisição de matérias-primas;

Encargos relativos a ordenados e salários pagos ao empregados;

Um multa de trânsito relativa a um veículo da empresa;

Despesas de representação suportadas pela empresa com a recepção, refeições e passeios oferecidos a clientes;

Juros de mora por atraso no pagamento do IRC do exercício do ano anterior;

Juros relativos a um empréstimo obtido da banca;

Juros compensatórios por entrega da declaração do IVA for a do prazo legal.

8. A sociedade comercial “X, Lda”, é sujeita a IRC e não isenta deste imposto, pelo exercício da actividades comerciais, contabilizou, com referência ao exercício de 2001, 22 446 Euros de “despesas confidenciais”. Quais as consequências que esse facto implica, em matéria de IRC?
9. Em que consiste a “amortização ou reintegração” de um bem do activo imobilizado das empresas?
10. Quais os métodos de cálculo das amortizações e reintegrações e em que se diferenciam?
11. Há algum limite no tocante à aceitação como custo fiscal das reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas?

- 12.** Em 31 de Dezembro de 2001, uma empresa verifica ter créditos em mora, há mais de 12 meses, mas menos de 18 meses, no montante de 24 940 Euros. Havendo provas de que esses créditos foram reclamados, qual o montante máximo da provisão relativa aos mesmo que será aceite para efeitos fiscais?
- 13.** Quais as taxas gerais do IRC aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em território português (continente), relativamente aos períodos de tributação iniciados em 2001?
- 14.** A quem compete a liquidação do IRC?

Resoluções

1. As entidades residentes em território português são sujeitas a imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos, independentemente de serem obtidos em Portugal ou no estrangeiro. Os não residentes são sujeitos a imposto apenas com referência aos rendimentos que se considerem obtidos em Portugal.
2. O lucro tributável adoptado para efeitos deste imposto é o resultado da diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas no Código do IRC.
3. São tributados com base no lucro as entidades residentes em território português que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, considerando-se ser esse o caso das sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas. São igualmente tributadas com base no lucro as entidades não residentes que exerçam a sua actividade através de estabelecimento estável localizado em território português.
4. As entidades residentes em Portugal que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são tributadas com base no rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias de rendimentos consideradas para efeitos de IRS obtidos no período de tributação.
5. Este princípio contabilístico significa que os proveitos e os correspondentes custos devem ser imputados ao período a que respeitam, independentemente do seu recebimento e pagamento.
6. A aceitação, para efeitos fiscais, dos custos suportados pelas empresas, depende de serem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos e para manutenção da fonte produtora e de serem devidamente comprovados, isto é, adequadamente documentados.
7. As situações referidas nas alíneas a), b, d), e) e f) são aceites como custos fiscais, sem quaisquer limitações. As situações referidas em c) e g) não podem ser aceites como custos, por se encontrarem excluídas dessa consideração pelo artigo 41º do Código do IRC.
8. Essas despesas não são dedutíveis como custo da empresa e, além disso, são sujeitas a uma tributação autónoma em IRC à taxa de 50%.
9. Consiste na repartição do custo dos bens do activo imobilizado das empresas por diversos exercícios de acordo com taxas fixadas em função do período de vida útil desses elementos.
10. Nas amortizações e reintegrações podem utilizar-se o método das quotas constantes e o método das quotas degressivas. O primeiro, que constitui a regra, consiste na repartição uniforme do custo do bem pelo número de anos da respectiva vida útil através da aplicação àquele valor taxas correspondentes ao bem em causa contidas nas tabelas de reintegrações ou amortizações constantes de anexo ao diploma legal que regula esta matéria. O método das quotas degressivas consiste em majorar as taxas da referida tabela através de coeficientes que aumentam em função do período mínimo de vida útil do bem, acelerando assim as reintegrações nos primeiros anos.
11. Não são aceites como custos fiscais as reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição que exceda 29 928 Euros, salvo se se tratar de viaturas afectas a empresas exploradoras de transportes públicos ou se destinem a ser alugadas no exercício da actividade normal da empresa proprietária.

12. É fiscalmente aceite uma provisão relativa a esses créditos até um montante equivalente a 50% do seu valor, ou seja, até 12 470 Euros.

13. As taxas gerais do IRC são de 32% ou de 20%, consoante se trate de sujeitos passivos que exerçam a título principal, ou não, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

14. Por regra, a liquidação deste imposto é da competência dos sujeitos passivos, devendo ser efectuada na própria declaração periódica de rendimentos. Só nos caso em que esta declaração não seja entregue ou em caso de haver correcções aos valores declarados ou de determinação da base tributável por métodos indirectos é que essa competência é atribuída à DGCI.

V. O CÓDIGO DO IVA

LEGISLAÇÃO
FISCAL

Objectivos

- No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:
- No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:
- Saber a estrutura do Código do IVA;
- Saber enquadrar as situações sujeitas a imposto;
- Saber proceder à liquidação e apuramento do imposto;
- Saber preencher os impressos e declarações do imposto.

Temas

1. Introdução. Características Gerais sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado;
2. Incidência;
3. Regras da Territorialidade;
4. Facto Gerador e Exigibilidade do Imposto;
5. Isenções;
6. Valor Tributável;
7. Taxas;
8. Liquidação do Imposto;
9. Obrigações dos Sujeitos Passivos de IVA;
10. Regimes Especiais;
11. Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI);
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INTRODUÇÃO. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

O IVA é um imposto que pode ser definido através das seguintes características fundamentais:

- É um **imposto geral sobre o consumo**, na medida em que se aplica, tendencialmente, a todas as transmissões de bens e a todas as prestações de serviços.

Enquanto imposto geral distingue-se dos impostos especiais sobre o consumo que incidem apenas sobre certas categorias de bens, a saber, imposto sobre os óleos minerais, sobre o álcool, sobre as bebidas alcoólicas e sobre os tabacos manufacturados;

- É um **imposto plurifásico** que se aplica em todas as fases do circuito económico, desde a produção ao consumo, ao contrário dos impostos monofásicos que se aplicavam apenas numa fase do circuito dos bens, como era o caso do anterior imposto de transacções;
- **Cada operador** económico calcula o **imposto de que é devedor**, aplicando as taxas à globalidade das suas transacções (outputs) num determinado período, deduzindo o imposto que incidiu sobre as suas aquisições (inputs) no mesmo período;
- **Incide economicamente sobre o consumidor final**, através do mecanismo da repercussão, o qual não é, todavia, o sujeito passivo do imposto. Esta qualidade é atribuída ao operador económico que transmite os bens ou presta os serviços.

O imposto que o consumidor final paga é igual à soma dos pagamentos fraccionados feitos em todas as fases anteriores;

- É um **imposto neutral** porque incide, nas mesmas condições, sobre todas as transacções e sobre todas as fases do circuito.

Nas trocas com o exterior, os bens saem do país de origem sem liquidação de imposto e o vendedor pode deduzir o imposto suportado na aquisição dos bens destinados a esse fim. A tributação é feita no país de destino, onde os bens são consumidos, em pé de igualdade com os bens produzidos nesse mesmo país.

- É um **imposto europeu** porque foi aplicado, pela primeira vez, no ano de 1954, em França. Foi adoptado pelos Estados que integram a União Europeia, por imposição das instituições comunitárias, como forma de harmonizar a tributação do consumo no espaço comunitário.

2. INCIDÊNCIA.

Conceito geral de incidência

Os requisitos para que uma operação esteja sujeita a IVA são os seguintes :

- Que seja uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços;
- Que estas operações sejam feitas a título oneroso;
- Que sejam levadas a cabo por um sujeito passivo agindo como tal;
- Que a operação tenha lugar no território nacional.

Além destas operações **estão também sujeitas** a IVA:

- as importações de bens ¹⁹¹;
- as operações intracomunitárias de bens (definidas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, que analisaremos adiante).

Incidência Pessoal.

São sujeitos passivos do IVA as pessoas singulares ou colectivas que:

- De modo **independente** e com carácter de **habitualidade** exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços;
- De modo independente pratiquem **uma só operação, enquadrável numa das referidas actividades**, onde quer que elas ocorram;
- Pratiquem uma só operação que esteja sujeita a IRS ou IRC;
- Realizem **importação de bens**;
- Efectuem **operações intracomunitárias**;

¹⁹¹ O conceito de importação e o Regime das Operações Intracomunitárias serão apresentados no lugar próprio.

Outros sujeitos passivos

Por razões de controlo o Código determina, em certas situações, que os sujeitos passivos nacionais sejam devedores do imposto, não por operações tributáveis que realizem, mas antes por serem adquirentes de serviços prestados por operadores estrangeiros (conjugação do art.º 2.º, n.º 1, alínea a) 2.ª parte, com o art.º 6.º n.º 8). Neste sentido é pois devedor do imposto quem preencher, em simultâneo, os seguintes requisitos:

- Ser já sujeito passivo nacional que se enquadre numa das situações previstas no art.º 2.º, n.º 1, alínea a);
- Ser adquirente de um dos **serviços enumerados no art.º 6.º n.º 8** a saber, marcas de fabrico, publicidade, serviços de consultadoria, operações bancárias, entre outros aí referidos;
- Se o prestador não tiver sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional a partir do qual esses serviços sejam prestados.

São também sujeitos passivos (devedores do imposto) **os adquirentes de outros serviços** desde que verificadas as seguintes condições **cumulativas** (conjugação do art.º 2.º, n.º 1, alínea e) e f), com o art.º 6.º):

- Se forem já sujeitos passivos nacionais, quer pela prática de operações tributáveis previstas no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), quer por efectuarem operações intracomunitárias;
- Se o prestador não tiver no território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado;
- Se utilizar o seu **número de identificação** fiscal para efectuar a aquisição;
- Se se tratar de locação de meios de transporte para utilização e exploração efectiva em território nacional (art.º 6.º, n.º 10, al. a);
- Se se tratar de uma prestação de serviços de transporte intracomunitário de bens (art.º 6.º, n.º 11), de uma prestação de serviços acessória desse transporte executada noutro Estado membro (art.º 6.º n.º 13), serviços de intermediação sobre transportes intracomunitários de bens e prestações acessórias (art.º 6.º, n.º 16), a intermediação doutros serviços (art.º 6.º, n.º 17, alínea b), bem como os trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes executadas total ou essencialmente fora do território nacional (art.º 6.º, n.º 19).

É ainda sujeito passivo do IVA (devedor) quem, enquadrando-se ou não nas situações anteriores, mencione **indevidamente imposto em factura** ou documento equivalente (art.º 2.º, n.º 1, alínea c)).

O Estado e as outras pessoas colectivas de direito público

O Estado e as demais **pessoas colectivas de direito público** não são sujeitos passivos se a sua actividade for desenvolvida no âmbito dos seus **poderes de autoridade**¹⁹², ainda que por ela obtenham contrapartidas (preço, taxa ou outras prestações).

Porém, já serão **sujeitos passivos** na medida em que exercerem determinadas actividades económicas, a saber, telecomunicações, distribuição de água, gás e electricidade; transportes; radiodifusão e radiotelevisão, entre outras, as quais tanto podem ser exercidas por organismos públicos, como por empresas privadas (vd. art.º2.º n.º3).

Observa-se, no entanto, que os entes públicos podem ser sujeitos passivos quando, no primeiro caso, a sua não sujeição possa originar distorções de concorrência, podendo não o ser, no segundo caso, quando as actividades aí referidas sejam exercidas de forma não significativa.

Incidência real.

As operações sujeitas a IVA são, no essencial, as transmissões de bens e as prestações de serviços, cujo conceito é fornecido pelo Código e que passamos a analisar.

Transmissões de bens.

A **transmissão de bens** é a transferência onerosa de bens corpóreos, sendo assimilados a bens corpóreos a energia, o gás, o calor, o frio e realidades similares (vd. art.º3.º).

Atente-se que não se exige que o transmitente seja o verdadeiro proprietário do bem transferido, bastando que **actue como o faria um proprietário**, isto é, pela forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Assim, há lugar a uma transmissão para efeitos de IVA mesmo que o transmitente seja um **mero detentor dos bens**, bem como nos casos da venda judicial ou administrativa, por exemplo.

Transmissões ficcionadas.

O Código considera como transmissões determinadas operações que, não o sendo face ao conceito geral de transmissão, produzem um resultado equivalente. É o que se verifica nos seguintes casos (vd. art.º3.º, 3):

- Contrato de **locação - venda** em que as partes celebram um contrato de locação, com a cláusula da posterior transferência da propriedade;
- Contrato de **venda com reserva de propriedade**, isto é, sujeito à condição do pagamento do preço;

¹⁹² Poderes de autoridade são as atribuições previstas na lei para que os organismos públicos possam realizar as funções que lhe estão cometidas.

- Transferências de bens entre **comitente e comissário**. Neste casos ficciona-se uma transmissão entre o comitente e o comissário (na comissão de venda) ou entre o comissário e o comitente (na comissão de compra). Isto porque o contrato da comissão é, face à lei civil, um contrato de mandato sem representação (art. 1180.º do Código Civil), em que o comissário actua no seu próprio nome. Sem esta ficção quebrar-se-ia a cadeia de deduções, uma vez que os bens não são transmitidos pelo seu adquirente, mas antes pelo comissário que não poderia exercer o direito à dedução.

Exemplo:

A, comerciante de artigos para o lar, tem um comissionista B ao seu serviço a quem entrega mensalmente 24 940 Euros de mercadorias, devendo este, no âmbito do contrato celebrado entre ambos, proceder à venda desses bens junto dos consumidores finais.

B vende os bens como se fossem seus e auferir uma comissão de 10% pelo valor da venda mensal.

Em termos de enquadramento nas regras gerais do IVA A, que suportou o IVA na compra dos bens, não o poderia deduzir porque não é ele que os vende ao consumidor final. B, por sua vez, vende e liquida IVA na venda mas não teria IVA a deduzir porque não fez as compras.

Face ao preceito em análise, A factura os bens a B, liquidando e deduzindo o IVA respectivo. B deduz o IVA que lhe foi debitado do que liquida aos seus clientes.

Na transmissão ficcionada entre A e B, o IVA incide sobre o preço de venda ao público diminuído da comissão, como veremos no estudo do art.º16.º, 2, e).

Note-se, porém, que se o comissionista B actuasse em nome e por conta de A, teríamos o que se denomina como um mandato com representação, caso em que o IVA seria devido pelas vendas entre A e os consumidores finais, devendo B liquidar IVA a A apenas em relação à sua comissão.

Idêntico regime é aplicável ao **contrato de consignação**, em relação às transferências de mercadorias entre o consignante e o consignatário, no caso da não devolução no prazo de um ano das mercadorias enviadas à consignação. Neste caso presume-se que as mercadorias foram vendidas, havendo lugar à tributação:

- **Empreitada de bens móveis** quando a totalidade dos materiais for fornecida pelo empreiteiro. Se tal não ocorrer, o contrato é qualificado como prestação de serviços, sem prejuízo do poder conferido à Direcção-Geral dos Impostos de, ainda assim, qualificar como transmissão de bens as empreitadas em que o fornecimento de materiais se possa considerar insignificante.
- **Autoconsumo externo**. A afectação de bens da empresa, cuja aquisição tenha conferido o direito à dedução do imposto, a fins alheios à actividade da própria empresa, seja a que título for, é considerada transmissão e, como tal, tributável. Exceptua-se deste regime as amostras e ofertas de pequeno valor.

- **Transferência de bens** entre um sector sujeito e um sector isento e a afectação ao activo imobilizado de bens referidos no art. 21.º, n.º 1, quando tenha havido lugar à dedução do imposto suportado na aquisição desses bens;

Exclusões da sujeição.

Sendo embora transmissões, certas operações foram consideradas **excluídas do campo da incidência**.

Estas operações são as seguintes:

- A transferência de um estabelecimento comercial, da totalidade ou de parte de um património quando, nestes dois casos, os bens transmitidos constituam um todo apto ao desenvolvimento de uma actividade, desde que, em qualquer dos casos, o adquirente já seja um sujeito passivo do imposto ou venha a sê-lo na sequência da aquisição (vd. art.º3.º 4). Esta exclusão teve por fundamento o facto de o cessionário continuar a actividade do cedente e, se houvesse lugar à tributação, o resultado seria o desembolso de um imposto que, seria depois recuperável, agravando financeiramente o preço deste tipo de estabelecimentos.

Exemplo:

Esta exclusão aplica-se, entre outros casos, a trespases, a cisões e fusões de sociedades, bem como à cedência definitiva de estabelecimentos comerciais.

Se A, empresário em nome individual, cede um estabelecimento a B, com todo o seu recheio, esta situação enquadra-se na regra geral de incidência do IVA. Porém, face à norma em apreço, esta transmissão não é sujeita a IVA.

Observe-se, porém, que se se tratasse de uma cessão de exploração desse mesmo estabelecimento, já não haveria lugar a esta exclusão da tributação.

- As cedências feitas pelas cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias primas por eles entregues, na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar (vd. art.º3.º n.º6).

Prestações de serviços.

O conceito de prestação de serviços reveste-se de um **carácter residual** aí cabendo todas as operações onerosas que não se encontram tipificadas como transmissões de bens, como importações ou como operações intracomunitárias. Engloba, por exemplo, a cessão de bens incorpóreos (marcas, patentes, etc.), a transmissão de direitos, entre outras operações.

Presume-se também que a utilização, seja a que título for, (desvio temporário e não afectação definitiva prevista no art. 3.º, n.º 3, alínea f)) de bens da empresa por cuja aquisição tenha havido lugar à dedução do imposto, para fins alheios à sua actividade tributável, é uma prestação de serviços a título oneroso e como tal tributável.

Tal como no caso das transmissões, prevê-se igualmente a **exclusão da sujeição** nos casos em que a cedência de um direito ou de um conjunto de direitos, feita autonomamente ou em conjunto com uma

transmissão de bens, ocorra nos mesmos termos em que tal acontece na situação prevista no art. 3.º n.º 4.

A **empreitada** de bens **móveis** é qualificada como prestação de serviços sempre que o dono da obra tenha fornecido materiais para o efeito, quer o empreiteiro tenha, ou não, fornecido uma parte desses materiais.

Exemplo:

A, revendedor de cadeiras para deficientes, encomendou a B, fábrica de mobílias, um conjunto de cadeiras com determinadas características destinadas ao fim específico que servem.

Na caso de A não ter fornecido quaisquer materiais, a entrega das cadeiras por parte de B é considerada uma transmissão de bens, e como tal tributada.

Porém, no caso de A ter fornecido a totalidade ou parte dos materiais para o fabrico das cadeiras já seria considerada uma prestação de serviços.

São **equiparadas a prestações de serviços** a cedência temporária ou definitiva de **jogadores** acordada entre os clubes com o consentimento do desportista durante a vigência do contrato com o clube de origem, bem como as indemnizações de promoção ou de formação devidas, nos termos da lei, após a cessação do jogador, ao clube de origem pelo novo clube que o contrata.

As importações de bens

Considera-se importação a entrada de bens no território nacional nas seguintes condições (vd. art.º5.º):

- Originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira;
- Procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Suspensão da importação

No caso de bens colocados em depósito temporário, em zona franca ou entreposto franco, em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento activo, ou incorporados em plataforma de perfuração ou exploração situadas em águas territoriais, bem como os que estiverem sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verifica quando os bens forem introduzidos no consumo.

Os regimes e procedimentos suspensivos constantes na definição da importação encontram-se disciplinados no Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo regulamento, CEE, n.º2913/92, do Conselho de 12.10.92 e no Regulamento de Aplicação n.º2454/93, da Comissão, de 12.7.93.

Não fazendo esta matéria parte do presente estudo, apresenta-se de seguida um breve resumo dessas figuras como forma de ajudar ao entendimento do seu conteúdo. Assim:

- **Livre prática** - Consideram-se em livre prática num Estado membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrados os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado

membro /Tratado CE, art.º10.º-1). A introdução em livre prática (vd. art.º79.º a 83.º do CAC) confere o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária.

- **Apresentação à alfândega** - As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade devem ser conduzidas, no mais curto prazo, pela pessoa que procedeu a essa introdução, à estância aduaneira designada pelas autoridades competentes ou a qualquer outro local designado pelas mesmas ou, se for o caso, a uma zona franca.

As mercadorias que cheguem a uma estância aduaneira ou a qualquer outro local designado pelas autoridades aduaneiras, devem ser apresentadas às alfândegas pela pessoa que introduziu no território aduaneiro da Comunidade ou pela pessoa responsável pelo seu transporte, se for caso disso. A apresentação deve ser acompanhada de uma declaração sumária, entregue pela pessoa referida ou pela pessoa em nome da qual aquelas actuaram.

Às mercadorias apresentadas à alfândega deve ser atribuído um destino aduaneiro num determinado prazo máximo que será de 45 ou de 20 dias consoante as mercadorias cheguem por via marítima ou por qualquer outra via (livre prática ou colocação num regime aduaneiro: trânsito, entreposto, aperfeiçoamento activo, etc.) (Vd. CAC art.ºs 40.º a 49.º).

- **Depósito temporário de mercadorias** - Depois de apresentadas à alfândega e enquanto aguardam um destino aduaneiro, as mercadorias têm o estatuto de mercadorias em depósito temporário. As mercadorias com este estatuto só podem ser objecto de manipulações que não modifiquem a sua apresentação ou características técnicas, salvo as manipulações destinadas a garantir a sua conservação (vd. CAC, artºs 50º a 53º e Reg. (CEE) nº 2454/93 - Regulamento de aplicação do CAC- artºs 185º a 188º).
- **Regime de trânsito externo** – O regime de trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da Comunidade de mercadorias não comunitárias sem que estas sejam sujeitas a direitos aduaneiros ou outros, bem como de mercadorias comunitárias que sejam exportadas para países terceiros em relação às quais sejam cumpridas as correspondentes formalidades aduaneiras de exportação. Este regime termina quando as mercadorias sejam apresentadas na estância aduaneira de destino (vd. CAC, artºs 91º a 97º e Reg.(CEE) nº 2454/93, artºs 341º a 380º).
- **Regime de trânsito interno** – O regime de trânsito interno permite que as mercadorias comunitárias circulem de um ponto para outro do território aduaneiro comunitário, passando pelo território de um país terceiro, sem alteração do seu estatuto aduaneiro (vd. CAC, artºs 163º a 165º e Reg.(CEE), artºs 381º a 388º).
- **Regime de importação temporária** – O regime de importação temporária permite a utilização no território aduaneiro da Comunidade, com isenção total ou parcial de direitos aduaneiros, de mercadorias não comunitárias destinadas a serem reexportadas sem terem sofrido qualquer alteração para além da depreciação normal resultante da utilização que lhes tenha sido dada. Sem prejuízo de outros prazos mais dilatados, fixados pelas autoridades aduaneiras, o prazo de permanência das mercadorias neste regime é de 24 meses.(Compreende bens de utilização profissional, bens para demonstrações, bens destinados a transporte de mercadorias – embalagens e similares, etc.). (Vd. CAC, artºs 137º a 144º e Reg.(CEE) nº 2454/93, artºs 670º a 747º).
- **Regime de aperfeiçoamento activo** – O regime de aperfeiçoamento permite a utilização no território aduaneiro da Comunidade de mercadorias não comunitárias ou de mercadorias já introduzidas em livre prática, sem sujeição a direitos de importação (reembolsáveis no caso de se encontrarem já em livre prática) em operações de aperfeiçoamento. No primeiro caso

(mercadorias não comunitárias) o regime de aperfeiçoamento activo tem efeito suspensivo (sistema suspensivo); no segundo – caso das mercadorias comunitárias – o regime efectiva-se pelo sistema de draubaque. As operações de aperfeiçoamento admitidas neste regime consistem em complementos de fabrico, incluindo montagem, reunião e adaptação a outras mercadorias, bem como a transformação e reparação de mercadorias. (vd. CAC, artºs 114º a 129º e Reg. (CEE) nº 2454/93, artºs 549º a 649º).

- **Zonas francas e entrepostos francos** – As zonas francas e entrepostos francos são partes do território aduaneiro da Comunidade, mas dele separados, onde as mercadorias não comunitárias são consideradas, para efeitos de aplicação dos direitos aduaneiros, como se não estivessem neste território, desde que não sejam introduzidas em livre prática nem consumidas em condições diversas das que se encontrem previstas na regulamentação aduaneira. Podem ser colocadas em zonas francas e entrepostos francos mercadorias comunitárias que se destinem a ser exportadas. Estas zonas e entrepostos são criados mediante autorização das autoridades aduaneiras, têm limites geográficos definidos e pontos de acesso e de saída fixados e sujeitos a fiscalização das autoridades aduaneiras. O período de permanência das mercadorias nas zonas francas e entrepostos francos é ilimitado (vd. CAC, artºs 166º a 181º e Reg.(CEE) nº 2454/93, artºs 799º a 840º).
- **Regime de entreposto aduaneiro** – Este regime permite a armazenagem num entreposto aduaneiro de mercadorias não comunitárias, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação, bem como de mercadorias comunitárias destinadas a exportação. O entreposto aduaneiro, entendido como qualquer local aprovado pelas autoridades aduaneiras e sujeito ao seu controlo onde podem ser armazenadas mercadorias em condições determinadas, pode ser público ou privado. A menos que seja efectuada pelas próprias autoridades aduaneiras, a gestão de um entreposto aduaneiro depende de autorização pelas referidas autoridades (Vd. CAC, artºs 98º a 113º e Reg. (CEE) nº 2454/93, artºs 517º a 547º).

3. REGRAS DE TERRITORIALIDADE.

Espaço fiscal português.

Envolve o território do Continente, da Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e respectivas águas territoriais (vd. art.º 1.º, n.º 2, alínea a).

Espaço fiscal comunitário

Em regra, o IVA comunitário é aplicável nos Estados membros a que se aplica o Tratado da União Europeia (vd. art.º 1.º, n.º 2, alínea b).

Não obstante, são excluídos do âmbito de aplicação do IVA comunitário determinados territórios que, embora integrem o território nacional dos Estados-membros e se encontrem abrangidos pelo Tratado são considerados países ou territórios terceiros para efeitos de aplicação do sistema comum do IVA. Estão neste caso os territórios que:

- **Não se encontram incluídos na União Aduaneira:** Ilha de Helgoland e Território de Busingen, da Alemanha, Ceuta e Melilha, de Espanha, Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do Lago de Lugano, da Itália (vd. artº 1º, nº 2, al. c). Vd. tb. artº 3º do Cód. Aduaneiro Comunitário);
- **Tenham sido expressamente excluídos do sistema comum do IVA:** Embora integrem o território aduaneiro comunitário, foram excluídos do sistema comum do IVA, por razões diversas, Ilhas Canárias, de Espanha, os departamentos ultramarinos, da França, o Monte Atos, da Grécia, algumas ilhas do Reino Unido e as ilhas Aland, da Finlândia (artº 1º, nº 2, al. d)

Por outro lado, alguns territórios a que não se aplica o Tratado integram o espaço fiscal da Comunidade. É este o caso do Principado do Mónaco e da Ilha de Man (artº 2º, nº 4). No primeiro caso, as operações consideram-se efectuadas em proveniência ou com destino à França e, no segundo, ao Reino Unido.

Territorialidade. Localização das operações tributáveis

Transmissão de bens

As **transmissões de bens** são tributadas em Portugal se os bens estiverem situados no território nacional no momento em que se inicia o seu transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente (*Regra geral: Artº 6º, nº1*);

São, igualmente, tributáveis em Portugal, as transmissões de bens efectuadas pelo importador e as **eventuais transmissões subsequentes** de bens transportados ou expedidos a partir de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorram antes da importação. (Vd. Artº 6º, nº2).

Prestações de serviços

Regra geral

Em regra, a tributação das prestações de serviços efectua-se no local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador (vd. Artº 6º, nº4).

Excepções

A regra geral enunciada no ponto anterior comporta numerosas excepções, a seguir referidas.

Assim,

Não são tributadas em Portugal, mesmo que o prestador aqui tenha a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio (vd. Artº6, nº5):

- **As prestações de serviços relacionadas com imóveis situados fora do território nacional**, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários agindo em nome próprio e por conta de outrem;
- **As prestações de serviços de transporte** (com excepção dos transportes intracomunitários de bens), pela distância percorrida fora do território nacional;
- **Os trabalhos sobre bens móveis corpóreos** (reparações, complementos de fabrico, etc.) e as peritagens a eles referentes que sejam executados total ou essencialmente fora do território nacional. Porém, esta regra é objecto de derrogação no caso de se tratar de operações realizadas entre sujeitos passivos estabelecidos na União Europeia, conforme adiante se refere.
- **As prestações de serviços acessórias do transporte** (com excepção das que se relacionem com um transporte intracomunitário de bens), prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, desde que efectuadas fora do território nacional.

Inversamente, **são tributadas** em Portugal, mesmo que o prestador não tenha aqui a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio (vd. Artº 6º, nº6):

- **As prestações de serviços relacionadas com imóveis situados no território nacional**, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários agindo em nome próprio e por conta de outrem;

- **As prestações de serviços de transporte** (com excepção dos transportes intracomunitários de bens), pela distância percorrida em território nacional;
- **Os trabalhos sobre bens móveis corpóreos** (reparações, complementos de fabrico, etc.) e as peritagens a eles referentes que sejam executados total ou essencialmente no território nacional. Porém, esta regra é objecto de derrogação no caso de se tratar de operações realizadas entre sujeitos passivos estabelecidos na União Europeia, conforme adiante se refere.
- **As prestações de serviços acessórias do transporte** (com excepção das que se relacionem com um transporte intracomunitário de bens), **prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares**, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, **desde que efectuadas no território nacional**.

São também sujeitas a tributação em Portugal, ainda que o prestador não tenha aqui a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, as prestações de serviços a seguir referidas, **desde que o adquirente seja um sujeito passivo** do IVA estabelecido em território nacional (Vd. Artº6, nº8):

- Cessão ou concessão de direitos de autor, de brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direito análogos;
- Serviços de publicidade;
- Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas e gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
- Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- Operações bancárias e financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres fortes;
- Colocação de pessoal á disposição;
- Serviços de intermediários que intervenham em nome e por conta de outrem no fornecimento das prestações de serviços acima mencionadas;
- Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado na presente lista;
- Locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte;
- Serviços de telecomunicações;
- Cedência temporária ou definitiva de um jogador e as indemnizações de promoção e valorização.

Estas prestações de serviços **não são sujeitas a tributação** em Portugal , ainda que o prestador aqui tenha a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio (vd. *Artº 6º, nº9*):

- Se o **adquirente for um sujeito passivo** estabelecido na União Europeia e comprove, perante o fornecedor, essa qualidade;
- Se o **adquirente for qualquer pessoa** estabelecida ou domiciliada em país não pertencente à União Europeia.

Locação de meios de transporte. A locação de meios de transporte efectuada por prestadores não estabelecidos na Comunidade Europeia é sujeita a tributação em Portugal se esses meios de transporte forem efectivamente utilizados ou explorados em território nacional por sujeitos passivos do IVA , estabelecidos ou domiciliados em Portugal (vd. *Artº6º, nº10, al. a)*).

Serviços de telecomunicações. As prestações de serviços de telecomunicações efectuadas por prestadores não estabelecidos na Comunidade são sujeitas a tributação em Portugal quando o adquirente seja uma pessoa singular ou colectiva com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e **não seja sujeito passivo** dos referidos na alínea a) do nº1 do artº2º do Código do IVA . (vd. *Art.º6.º. n.º10, al.b)*).

Para além das situações derrogatórias da regra geral de localização das prestações de serviços, salientam-se, no quadro das operações intracomunitárias, as seguintes:

- **Transporte intracomunitário de bens, serviços acessórios e operações de intermediação**

Em regra, o transporte intracomunitário de bens (transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situam no território de diferentes Estados - membros), é sujeito a tributação no **Estado membro da partida** (vd. *Artº6º, nº7*).

Porém, se o **adquirente** do serviço de transporte for um **sujeito passivo** devidamente identificado para efeitos de IVA noutro Estado membro que não o do início do transporte e forneça o seu número de identificação fiscal ao transportador, a tributação tem lugar **no Estado membro onde o adquirente se encontra registado** (vd. *Artº 6º, nºs 11 e 12*).

As prestações de **serviços acessórios de um transporte intracomunitário** de bens são, em regra, tributadas no Estado membro em que são materialmente executadas. Porém, essa regra é afastada sempre que o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo registado noutro Estado membro e forneça o seu número de identificação fiscal, caso em que essas prestações são sujeitas a tributação no Estado membro onde o adquirente se encontra registado (vd. *Artº 6º, nºs13º e 14*).

Observa-se que os transportes interiores (com início e término em território nacional) são equiparados aos transportes intracomunitários de bens sempre que se encontrem directamente ligados a estes (*artº1º, nº 5*).

As prestações de serviços de intermediação em nome e por conta de outrem em transportes intracomunitários e operações acessórias são sujeitas a tributação no Estado membro do início do transporte ou onde os serviços são materialmente executados, salvo se o adquirente for um sujeito passivo registado noutro Estado membro e que forneça o seu número de identificação ao intermediário, caso em que a tributação tem lugar no Estado membro onde o adquirente se encontra registado (vd. Artº 6º, nºs 15, 16 e 18)

- **Prestações de serviços de intermediação**

A prestações de serviços efectuadas por intermediários em nome e por conta de outrem, que não sejam as referidas no ponto anterior, são tributadas no Estado membro onde se localiza a operação a que respeitam. Porém, se o adquirente dos serviços for um sujeito passivo registado noutro Estado membro e fornecer ao intermediário o número de identificação para efeitos de IVA a prestação é tributada no Estado membro onde o adquirente se encontra registado (vd. Artº 6º. nºs 17 e 18).

- **Trabalhos e peritagens sobre bens móveis**

Em **regra**, as prestações de serviços e **peritagens sobre bens móveis** corpóreos são sujeitas a tributação no país onde são **materialmente executadas**.

Porém, se o **adquirente** for um **sujeito passivo** identificado para efeitos de IVA num Estado membro que não seja o da sua execução material, e forneça o seu número de identificação fiscal ao prestador, a sujeição a tributação ocorre no **Estado membro** onde o **adquirente** se **encontra registado**, desde que os bens sejam expedidos ou transportados para fora do Estado membro da execução material dos serviços (vd. Artº 6º, nºs 19º e 20º).

Considera-se, no entanto, que os bens não são expedidos para fora do território nacional quando as prestações de serviços sejam efectuadas sobre meios de transporte com registo, licença ou matrícula no território nacional. (vd. Artº6º, nº21º)

Localização das prestações de serviços. Exemplos**Exemplo 1:**

A empresa A, com sede em Lisboa, angaria clientes sediados em Portugal e na Holanda, para compra de tecidos fabricados em Macau pela empresa B, com sede naquele território.

A factura B pelo valor de uma comissão correspondente às compras feitas pelos clientes directamente a B.

Esta prestação de serviços é tributada em Portugal, face à regra geral prevista no art.º6.º n.º4 do Código.

Exemplo 2:

A empresa C, com sede em Lisboa, tem por objecto social a organização de espectáculos musicais em Espanha e Portugal.

No verão de 2001 organizou um concerto em Madrid.

Esta situação integra-se nas excepções previstas no art.º6.º, n.º5, ocorrendo a sua tributação em Espanha.

Exemplo 3:

A empresa D, com sede no Porto, procedeu à reparação de uma máquina, pertencente a uma empresa francesa sujeito passivo de IVA nesse país, que para o efeito a fez transportar a Portugal.

A operação é tributada em França, uma vez que o SP francês forneceu a D o seu número de identificação fiscal (vd. artº 6.º n.ºs 19.º e 20.º).

4. FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO.

Fazendo ainda parte da incidência, vista esta num sentido temporal, há ainda a considerar o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade, isto é, o momento em que o imposto é devido pelo sujeito passivo e exigível pelo Estado.

Regra geral

A regra geral (vd. art.º 7.º, n.º 1) traduz-se em o imposto ser devido e exigível no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, quando se realizam as prestações de serviços ou quando, segundo a legislação aduaneira, ocorrem as importações (cf. Regulamento 2913/92, de 12 de Outubro - Código Aduaneiro Comunitário).¹⁹³

Esta regra geral cede, no entanto, nos casos em que os bens sejam entregues antes de se produzirem os efeitos translativos de um contrato (salvo nos contratos de locação venda e de compra e venda com reserva de propriedade), sendo o imposto devido e exigível apenas quando esses efeitos se verificarem (vd. art.º 7.º, n.º 7).

A mesma regra comporta ainda outras especificidades que importa considerar. Assim:

- **Instalação ou montagem de bens** (vd. art.º 7.º, n.º 2). O imposto é devido e exigível quando a instalação ou montagem estiver concluída;
- Transmissão de bens e prestação de **serviços de carácter continuado** com pagamentos fraccionados (vd. art.º 7.º, n.º 3). O imposto é devido e exigível em relação a cada pagamento;
- Afectação ou utilização de bens ou serviços da empresa a **uso próprio** do seu titular, do pessoal, ou a fins alheios à actividade para que foram adquiridos (vd. art.º 7.º, n.º 4). O imposto é devido e exigível no momento em que a afectação ou utilização tiver lugar.
- Transmissões de bens entre **comitente e comissário** (vd. art.º 7.º n.º 5). O imposto é devido e exigível no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente;
- Não devolução das mercadorias enviadas **à consignação** (vd. art.º 7.º, n.º 6). O imposto é devido e exigível no termo do prazo de um ano após a entrega dos bens ao destinatário.

¹⁹³ Em derrogação da regra geral da exigibilidade do IVA vigoram os seguintes regimes especiais:
Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas (vd. D.Lei nº 204/97, de 9.8);
Regime especial de exigibilidade do IVA das Cooperativas Agrícolas (vd. Lei nº 85/98, de 16.12, artº 15º e D.Lei nº 418/99, de 21.10).

A relevância da factura.

Os factos enunciados nos itens anteriores constituem, em termos práticos, o início do prazo para a emissão da factura ou documento equivalente que é obrigatório passar por cada transmissão de bens ou prestação de serviços (vd. art.º 28.º, n.º 1, alínea b) e art.º 35.º).

O imposto torna-se pois exigível no momento da emissão da factura, se o prazo for respeitado ou, no termo desse prazo, caso contrário. Porém, no caso de pagamentos antecipados, o imposto é devido pelo montante efectivamente pago. Do mesmo modo o imposto é devido no caso de facturas que são emitidas antes do momento da realização da operação tributável (vd. art.º 8.º).

Regime especial

Relativamente às empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que sejam donos da obra o Estado, as Regiões Autónomas, ou qualquer dos institutos públicos resultantes da transformação da Junta Autónoma das Estradas, a exigibilidade do imposto é diferida para o momento do recebimento do preço, nos termos de legislação específica (vd. D.Lei 204/97, de 9/8).

Com efeito, face a este regime especial, também denominado regime de caixa, o IVA só é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço acordado e não, como é regra geral, no momento da facturação.

Os empreiteiros poderão, no entanto, optar pela aplicação das regras gerais de exigibilidade previstas no art.º 8.º, desde que o requeiram ao director de finanças da área da sua sede ou domicílio.

5. ISENÇÕES

Isenções nas operações internas (vd. art.º9.º).

As isenções previstas no Código do IVA não têm o mesmo sentido que geralmente têm noutros impostos.

Significam que os sujeitos passivos que delas beneficiam não liquidam imposto por determinadas prestações de serviços e transmissões que efectuem mas, em contrapartida, não podem beneficiar do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições dos bens e serviços que afectem à actividade isenta.

Trata-se, assim, de isenções simples ou incompletas que, em maior ou menor medida, dependente do peso das aquisições, penaliza os operadores que intervêm nessas actividades.

Daí que o próprio Código, como veremos adiante, permita a renúncia à isenção em certos casos, possibilitando a aplicação das regras gerais de tributação por opção do próprio sujeito passivo.

Do lado dos consumidores dos bens e serviços isentos verificam-se consequências diferentes em função da posição que ocupam na economia do imposto.

Com efeito, se forem consumidores finais auferem alguns benefícios, na medida em que deixam de suportar o imposto correspondente ao valor acrescentado pelo prestador ou transmitente.

Se forem sujeitos passivos, o preço pago por bens e serviços isentos não deixa de conter uma parcela de imposto oculto que, por essa razão, não poderá ser deduzido.

Exemplo:

Uma empresa adquire um imóvel para afectar à sua actividade tributável por 4 987 979 Euros.

No preço pago vem naturalmente incluído, de forma oculta, todo o IVA suportado pelo construtor nas aquisições de bens e serviços que incorporou na construção do imóvel.

A empresa não poderá deduzir esse imposto daquele que liquidar, a jusante, nas suas operações tributáveis (veremos que este é um dos casos em que pode haver renúncia à isenção), o que constitui uma efectiva sobrecarga para a sua actividade.

Indicação sumária das principais isenções internas

- Prestações de serviços da área da saúde efectuadas por (vd. art.º9.º 1 a 3):
Médicos, odontologistas, parteiros, enfermeiros e outras profissões paramédicas;
Estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;
Protésicos dentários;
- Transmissão de órgãos, sangue e leite humanos (vd. art.º9.º, 5);
- Transporte de doentes (vd. art.º9.º 6);
- Transmissão de bens e prestações de serviços na área da segurança e assistência sociais (vd. art.º9.º, 7);
- Prestações de serviços e transmissões conexas de bens efectuadas por estabelecimentos ligados ao apoio de jovens, deficientes e idosos, pertencentes a pessoas colectivas de direito público, a instituições particulares de solidariedade social ou a outras instituições reconhecidas pelas autoridades competentes (vd. art.º9.º 8);
- Prestações de serviços efectuadas por estabelecimentos explorados por organismos sem finalidade lucrativa, na área das actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física, a pessoas que pratiquem essas actividades (vd. art.º9.º 9 e art.º10.º);
- Prestações de serviço de ensino, incluindo o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados ou reconhecidos no Sistema Nacional de Educação (vd. art.º9.º 10);
- Prestações de serviços na área da formação profissional, efectuadas pelos estabelecimentos próprios (vd. art.º9.º11);
- Ensino pessoal, referente a matérias de âmbito escolar (vd. art.º9.º 12);
- Locação de livros, discos e outros suportes de cultura (vd. art.º9.º 13);
- Visitas a museus, castelos, palácios e locais semelhantes, de organismos públicos (vd. art.º9.º 14);
- Organização de congressos, conferências, seminários e manifestações análogas, por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa (vd. art.º9.º 15 e art.º10.º);
- Prestações de serviços de actores, músicos e outros artistas para a execução de espectáculos, realização de filmes e outros eventos semelhantes (vd. art.º9.º, 16 b));
- Prestações de serviços de desportistas e toureiros para organização de espectáculos (vd. art.º9.º 16, c));

- Transmissão de direitos de autor pelo próprio autor, seus herdeiros ou legatários (vd. art.º9.º 17);
- Transmissão de obras literárias, científicas ou técnicas pelo próprio autor, seus herdeiros ou legatários ou por terceiros por conta deles (vd. art.º9.º 18);
- Cedência de pessoal por instituições religiosas ou filosóficas para actividades isentas (vd. art.º9.º 20);
- Prestações de serviços e transmissões de bens efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa, se a única contrapartida for uma quota prevista nos respectivos estatutos (vd. art.º9.º 21 e art.º10.º);
- Transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por estabelecimento hospitalares por entidades enquadradas no sistema da segurança e assistência social, pessoas colectivas de utilidade pública e organismos sem finalidade lucrativa, estabelecimentos integrados no sistema nacional de educação e na formação profissional, relativas a manifestações ocasionais destinados à angariação de fundos para as actividades isentas que fazem parte do seu objecto (vd. art.º9.º 22 e art.º10.º);
- Prestações de serviços pelos grupos autónomos aos seus membros, como é o caso dos condomínios e dos agrupamentos complementares de empresas (ACE), que exerçam uma actividade isenta de IVA ou com uma percentagem de dedução, “pro rata”, não superior a 10%¹⁹⁴, desde que os grupos autónomos apenas se limitem a exigir dos seus membros o reembolso da parte que lhes incumbe nas despesas comuns (vd. art.º9.º 23 e 23-A);
- As prestações de serviços e as transmissões de bens e serviços públicos postais (vd. art.º9.º 24);
- As transmissões de selos do correio (vd. art.º9.º 25);
- serviço público de remoção de lixo (vd. art.º9.º 26);
- As prestações de serviços e transmissões acessórias efectuadas pelas empresas funerárias (vd. art.º9.º 27);
- As operações financeiras (vd. art.º9.º, 28);
- As operações de seguro e resseguro (vd. art.º9.º 29);
- A locação de bens imóveis (vd. art.º 9.º 30). Note-se que esta isenção não abrange o alojamento hoteleiro, a locação de espaços para estacionamento, a exploração de estabelecimentos comerciais, a locação de cofres-fortes, e a locação de espaços para publicidade;
- As operações sujeitas a sisa (vd. art.º9.º 31);
- Os jogos, sorteios e lotarias (vd. 9.º 32);

¹⁹⁴ Vd. o significado da expressão “pro rata” no estudo do direito à dedução, significando a percentagem da dedução que os sujeitos passivos mistos, isto é, dos que simultaneamente efectuem operações isentas e tributadas, podem fazer.

- As transmissões de bens afectos a actividades isentas e de outros bens excluídos do direito à dedução (vd. art.º9.º 33);
- Transmissões de produtos agrícolas e prestações de serviços efectuadas pelos produtores agrícolas (vd. art.º9.º 36);
- As prestações de serviços efectuadas por cooperativas aos seus associados agricultores (vd. art.º9.º 37);
- As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa, no âmbito da cedência de bandas de música, sessões de teatro e ensino de ballet e música (vd. art.º9.º 38);
- Os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados (vd. art.º9.º 40);
- As actividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial (vd. art.º9.º 41).

Renúncia à isenção

Sujeitos Passivos que podem renunciar à isenção optando pela aplicação do regime geral:

- Os organismos de direito público e as entidades reconhecidas pelos ministérios competentes que efectuem prestações de serviços no domínio da formação profissional, incluindo as transmissões de bens e serviços conexos (alojamento, alimentação, material didáctico, etc.) (vd. art.º12.º 1, a));
- As entidades patronais relativamente aos serviços de alimentação e bebidas que forneçam aos seus empregados (vd. art.º12.º 1, a));
- Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integrados no sistema Nacional de Saúde (vd. art.º12.º 1 b));
- Os produtores agrícolas relativamente às transmissões dos seus produtos agrícolas e às prestações de serviços que efectuem a terceiros com carácter acessório (vd. art.º12.º 1, c));
- As cooperativas que efectuem prestações de serviços aos seus associados agricultores (vd. art.º12.º 1, c)).

Formalidades para exercer o direito de opção pela tributação

Os sujeitos passivos que pretendam renunciar à isenção deverão preencher o campo respectivo na declaração de início de actividade ou, caso já estejam a exercer actividade, deverão entregar uma declaração de alterações devidamente preenchida (vd. art.º12.º 2).

Estas declarações produzem efeitos desde a data da sua apresentação.

Em caso de opção pela tributação, os sujeitos passivos deverão permanecer nesse regime durante, pelo menos, 5 anos.

Caso pretendam voltar novamente à isenção deverão proceder do seguinte modo:

- Apresentar, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que o período dos 5 anos se tiver completado, uma declaração de alterações;
- Proceder à tributação das suas existências, na medida em que deduziram o IVA aquando da sua aquisição;
- Proceder à regularização das deduções relativamente aos bens do activo imobilizado (vd. art.º12.º 3)¹⁹⁵.

A renúncia à isenção no caso do arrendamento e da transmissão de bens imóveis.

O regime de opção pela tributação, no caso dos bens imóveis, encontra-se regido pelos números 4 a 7 do art.º12.º do Código e pelo D.Lei 241/86, de 20.8.

Sem prejuízo da consulta aos normativos indicados, apresentam-se de seguida os seus contornos essenciais:

- Só os sujeitos passivos do regime normal poderão exercer o direito de renúncia à isenção¹⁹⁶;
- A contabilidade deverá registar separadamente os proveitos e custos referentes aos imóveis a alienar ou arrendar;
- locador e o alienante deverão entregar no serviço de finanças da área da sede ou domicílio do renunciante, uma declaração, antes da celebração do contrato, comunicando o nome do locatário ou do adquirente, a renda ou o preço acordado e demais condições do contrato;
- direito à dedução relativo ao imposto suportado na construção do imóvel só pode ser exercido após a escritura de locação ou de venda do imóvel em causa.

¹⁹⁵ Veremos adiante, no capítulo das deduções como se procede à regularização dos bens do activo imobilizado.

¹⁹⁶ Veremos adiante quem são os sujeitos passivos que se enquadram no regime normal de tributação e os que se enquadram em regimes especiais.

Sempre que a renúncia à isenção tenha sido precedida de uma locação isenta de IVA, a dedução será proporcional ao número de anos em que o prédio estiver afecto a uma actividade tributada. Esta proporção é estabelecida através de uma fracção cujo numerador é constituído pela diferença entre o período de tempo em que o direito à dedução pode ser exercido e o número de anos em que em que a locação tiver estado isenta e no denominador o número de anos em que aquele direito pode ser exercido.¹⁹⁷

Isenções nas importações (art.º 13.º).

- Importações definitivas de bens cuja transmissão em território nacional seja isenta de IVA. O D.Lei 31/89, de 25.1, prevê algumas situações que se enquadram neste preceito;
- Importação de **embarcações afectas à actividade da navegação** marítima no alto mar, utilizadas no transporte de passageiros ou no exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca, bem como as embarcações de salvamento e assistência marítima. Esta isenção abrange a importação do equipamento a incorporar ou a utilizar na exploração das citadas embarcações;
- **Importação de aeronaves** destinadas essencialmente ao tráfego internacional, incluindo os objectos a incorporar ou a utilizar na sua exploração;
- Importação de **bens de abastecimento para embarcações e aviões afectos à navegação internacional**, pelo tempo de permanência necessária em Portugal. Esta isenção sofre algumas limitações contempladas no art.º 13.º n.º 3;
- As importações de **triciclos, cadeiras de rodas**, com ou sem motor, bem como de automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio dos deficientes, com cilindrada que não ultrapasse os 1500 cm³ ou os 1750 cm³, conforme tiverem motores a gasolina ou gasóleo.

Os requisitos desta isenção de IVA encontram-se previstos no D.Lei 103-A/90, de 23 de Março, que prevê igualmente o isenção de Imposto Automóvel e dos emolumentos devidos pela importação (vd. também art.º 15.º 9 do CIVA que prevê a liquidação de parte do imposto em caso de venda antes de decorridos 5 anos sobre a data da aquisição).

¹⁹⁷ Este prazo encontra-se, presentemente, fixado em quatro anos contados a partir do nascimento do direito à dedução - vd. artº 91, nº2.

Outras isenções nas importações.

- Importações de pequenas remessas de mercadorias, sem carácter comercial, adquiridas por particulares. As quantidades e valor dos bens isentos são bastante limitados, abrangendo tabaco, bebidas alcoólicas, perfumes e café (vd. D. Lei 398/86, de 26.11.);
- Importações de mercadorias contidas na bagagem pessoal de viajantes procedentes de países terceiros. O limite máximo do valor dos bens é de 170 Euros por viajante e, no caso de menores de 15 anos, de 90 Euros (vd. D. Lei 179/88, de 19.5).

Isenções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais (vd. art.º 14.º).

As isenções previstas neste preceito abrangem principalmente as transmissões feitas para países terceiros, uma vez que a partir de 1.1.93 deixou de existir o conceito de exportação para os países comunitários, passando a designar-se por transmissões intracomunitárias, como veremos adiante;

Sendo o IVA neutral, em relação ao comércio internacional, observa-se que as exportações são isentas com base neste preceito.

Por outro lado, e ao contrário do que acontece nas operações internas, em que a isenção é considerada incompleta, como se referiu, no caso das exportações o sujeito passivo não só não liquida imposto como pode deduzir o que suportou na compra de bens destinados a esse fim.

Indicação das principais isenções nas exportações:

- Exportações de bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia pelo vendedor ou por terceiro por conta deste (vd. art.º14.º 1 a));
- Exportações precedidas de reparações ou transformações. Esta isenção não abrange os bens destinados a barcos e aviões de turismo ou a outro meio de transporte de uso privado, nem os bens levados na bagagem pessoal dos viajantes domiciliados nos outros Estados membros (vd. art.º14.º, 1, b));
- Exportações relacionadas com abastecimento e reparações de navios e aviões com algumas limitações (vd. art.º14.º, 1, d) a j) n.º2 e n.º3);
- As exportações de serviços sobre bens móveis, adquiridos ou importados para posteriormente serem expedidos para países terceiros (vd. art.º14.º 1 c));

- Exportações destinadas a organismos abrangidos por tratados e acordos internacionais celebrados por Portugal e às representações diplomáticas (vd. art.º14.º l) a o) e v));
- As prestações de serviços directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, com o procedimento de trânsito comunitário interno, com a exportação de bens para fora da União Europeia, com a importação temporária isenta de direitos aduaneiros e com a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o art.º15.º n.º1 (vd. art.º14.º 1, p));

Esta isenção abrange as prestações de serviços referentes a bens que beneficiem da suspensão de direitos aduaneiros e de IVA, que só deixa de verificar-se quando os bens forem introduzidos no consumo. No caso dos bens se destinarem a exportação, a isenção tem o mesmo fundamento da que é aplicada a esses bens;

- As prestações de serviços relacionadas com a expedição ou transporte de bens para os outros Estados membros, se o adquirente for um sujeito passivo, registado em Portugal, e utilizar o seu número fiscal para efectuar a aquisição desses serviços (vd. art.º14.º 1 a) e n.º4);
- O transporte de mercadorias relacionado com as Regiões Autónomas (vd. art.º14.º 1, t));
- As prestações de serviços realizadas por intermediários que actuem em nome e por conta de outrem, referentes a operações descritas no artigo 14.º, em análise, ou em operações realizadas fora da União Europeia (vd. art.º14.º 1, s).

A maioria destas isenções, a saber, as previstas nas alíneas a) a j), p) e q), não são automáticas, devendo ser comprovadas através de documentos alfandegários ou declarações emitidas pelos adquirentes dos bens ou serviços (vd. art.º 28.º, 8 do Código).

Outras isenções (vd. art.º15.º)

Para além das já referidas, o Código prevê ainda outras isenções, relacionadas com os regimes isentos ou suspensivos de direitos aduaneiros¹⁹⁸.

Estas isenções de IVA estão subordinadas à condição de os bens que delas beneficiam não se destinarem a uma utilização definitiva ou ao consumo final.

Assim, estão isentas de IVA:

- As importações de bens que se destinem a ser colocadas em regime de entreposto não aduaneiro (vd. art.º15.º 1, a)).

A lei Portuguesa não regulamenta ainda o regime dos entrepostos não aduaneiros com carácter geral embora o possa fazer face à legislação comunitária. De momento, os bens que podem beneficiar deste regime após a sua importação são os bens sujeitos a impostos especiais de consumo, isto é, que incidem sobre os óleos minerais, sobre o álcool, sobre as bebidas alcoólicas e sobre os tabacos manufacturados, bem como os bens que se encontram previstos

¹⁹⁸ Estes regimes aduaneiros, dos quais apenas se fornece uma breve explicação, são definidos no Código Aduaneiro Comunitário, o qual deve ser consultado por parte de quem pretenda conhecer convenientemente esta matéria (excluída do presente estudo).

no anexo C ao Código do IVA (produtos minerais, cereais, alguns produtos alimentares e algumas matérias primas) (vd. art.º15.º n.º3 e n.º4).

Os bens que ingressam neste regime ficam temporariamente isentos de IVA, sendo o mesmo devido e exigível à sua saída do referido entreposto (vd. art.º15.º n.º6).

- As transmissões de bens e as prestações de serviços conexas que se destinem a ser :

Apresentadas na Alfândega e que sejam colocadas em depósito provisório (vd. art.º15.º 1 b) , I).

O depósito provisório é o local autorizado em que os bens apresentados à Alfândega aguardam que lhe seja fixado outro destino aduaneiro.

Colocados numa zona franca ou entreposto franco (vd. art.º15.º 1, b) II).

Os bens colocados nesta situação não se consideram ainda como estando no território da comunidade

Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento activo (vd. art.º15.º, 1 b), III).

O regime de entreposto aduaneiro é outro regime suspensivo que se traduz no armazenamento das mercadorias sob o controlo das autoridades aduaneiras.

O aperfeiçoamento activo significa que os bens se encontram em determinado local onde são objecto de transformação, de reparação ou de operações similares, sob o controlo aduaneiro, após o que são exportados ou recebem outro destino aduaneiro.

Incorporados para efeitos de construção, reparação, manufatura, transformação, equipamento ou abastecimento das plataformas de perfuração ou de exploração situadas em águas territoriais ou em trabalhos de ligação dessas plataformas ao continente (vd. art.º15.º, 1, b), IV).

Colocados em regime de entreposto não aduaneiro (vd. art.º15.º, 1, b), V e n.º6).

Os entrepostos não aduaneiros que estão regulamentados são os previstos no D.Lei 52/93, de 26.2, relativos aos impostos especiais de consumo, podendo ainda ser colocados nesse regime os bens constantes do anexo C ao Código do IVA, como já se referiu.

Ficam, também, isentas de IVA as transmissões, a título gratuito, de bens alimentares, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos (vd. artº 15º-10 e artº20-1-IV).

6. VALOR TRIBUTÁVEL.

Valor tributável nas operações internas (vd. art. 16.º).

O valor tributável é a contraprestação obtida ou a obter pelo alienante dos bens ou pelo prestador de serviços, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

Esta contraprestação poderá ser fixada em dinheiro ou poderá também ser constituída por outros bens ou serviços dados em troca. Neste último caso haverá que considerar o valor normal desse bem ou serviço, face ao seu valor de mercado (vd. art.º 16.º 3 e 4).

O valor tributável deverá ainda incluir:

- Os impostos, direitos e taxas (com exclusão do próprio IVA);
- As despesas acessórias debitadas, tais como as referentes a comissões, embalagens, transporte, seguros e publicidade efectuada por conta do cliente;
- As subvenções ou subsídios directamente relacionados com o preço de cada operação. Consideram-se relacionadas com o preço as subvenções que sejam previamente fixadas, em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados.

Porém, já serão excluídos do valor tributável:

- Os juros pelo pagamento diferido do preço;
- As indemnizações declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações;
- Os descontos, bónus e abatimentos;
- As quantias pagas em nome e por conta do adquirente, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas;
- As embalagens que não forem objecto de transacção, desde que tal facto seja devidamente evidenciado na factura¹⁹⁹

¹⁹⁹ Veremos, adiante, o que é a factura e quais os seus requisitos, bem como o que são os documentos equivalentes à factura

Situações específicas em que o valor tributável está legalmente definido (vd. art.º16.º 2).

Nalguns casos é o próprio Código que determina expressamente o que deve ser o valor tributável. Assim:

- Não devolução no prazo de 1 ano, das mercadorias enviadas à consignação. O valor tributável é o constante na factura que deve ser emitida no prazo de 5 dias a contar do momento do envio das mercadorias à consignação;
- Autoconsumo externo e reafecção de bens que tenham beneficiado do direito à dedução. O valor tributável é o preço de aquisição dos próprios bens, de bens similares ou o preço de custo, reportados ao momento de realização das operações;
- No caso de utilização de bens da empresa, por cuja aquisição tenha havido lugar à dedução do imposto, a fins alheios à sua actividade, o valor tributável será o valor normal do serviço;
- No caso das transmissões de bens e prestações de serviços das autoridades públicas, o valor tributável será a contraprestação recebida;
- Nas transmissões ficcionadas de bens entre comitente e comissário, o valor tributável será o preço de venda ao público diminuído da comissão;
- No caso das transmissões ficcionadas entre o comissário e o comitente, o valor tributável será o preço de compra aumentado da comissão;
- Nas transmissões de bens em 2.ª mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, regidas pelo D. Lei 199/96, de 18.10, o valor tributável é a diferença entre o preço de venda e o preço de compra;
- Nas arrematações e vendas judiciais ou administrativas, o valor tributável é o valor dessas arrematações dos bens transmitidos;
- No caso da locação financeira, o valor tributável será a renda recebida ou a receber do locatário.

Valor tributável na importação de bens (vd. art.º 17.º).

O valor tributável dos bens importados é o seu valor aduaneiro (vd. art.º 29.º e seguintes do Código Aduaneiro Comunitário).

Para este efeito, são também incluídos os impostos e outros encargos legais, com exclusão do IVA, bem como as despesas acessórias e o custo de certas operações relacionadas com os regimes aduaneiros suspensivos. São igualmente excluídas as reduções de preço concedidas por desconto ou por pagamento antecipado.

7. TAXAS (ART.º 18.º).

As taxas actualmente em vigor são as seguintes:

- 5% (taxa reduzida) para as operações referidas na lista I anexa ao CIVA;
- 12% (taxa intermédia) para as operações referidas na lista II anexa ao CIVA;
- 17% (taxa normal) para as restantes operações.

As taxas aplicáveis às operações realizadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, beneficiam de uma redução, sendo actualmente de 4% (taxa reduzida), 8% (taxa intermédia) e em 12% (taxa normal).

Deve ter-se em conta que a taxa aplicável é a que vigorar no momento em que o imposto se torna exigível.

Algumas especificidades sobre as taxas

- Transmissões de um bem constituído pelo agrupamento de outros bens que seja transmitido como produto comercial distinto, aplicam-se as seguintes regras (vd. art.º18.º 4):

Se as mercadorias que integram o bem não sofrerem alterações nem perderem a sua individualidade, a taxa a aplicar ao preço global da venda será a que corresponder a esse preço, se a todos os bens integrados corresponder a mesma taxa.

Se os produtos integrados tiverem taxas diferentes aplica-se a todo o preço, a taxa que for maior.

Se os produtos integrados perderem a sua individualidade a taxa aplicável será a aplicável ao preço da venda do novo bem, enquanto tal.

- Nos contratos de locação financeira, a taxa a aplicar à renda é a mesma que corresponderia ao bem objecto da locação, caso o mesmo fosse transmitido (vd. art.º18.º 5).
- No caso de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, com materiais fornecidos pelo dono da obra, considerada como prestação de serviços ao abrigo do art.º4.º, 2, c), a taxa é a que seria aplicável se o bem fosse transmitido (vd. art.º18.º 6).

8. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO

Direito à dedução (vd. art.ºs 19.º e 20.º).

A liquidação do IVA é efectuada através da aplicação da taxa ao valor tributável referente a cada transmissão de bens ou prestação de serviços que tenham lugar num período de imposto ²⁰⁰, a cujo produto é deduzido o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços do mesmo período.

Entre as várias componentes da liquidação, o direito à dedução assume um papel fundamental, traduzindo-se na compensação entre um direito de crédito de que o sujeito passivo é titular em relação ao imposto suportado nas operações "a montante" e a dívida tributária decorrente das suas operações "a jusante".

Requisitos do direito à dedução.

A função decisiva do direito à dedução explica os termos rigorosos e bastante balizados colocados pela lei na sua definição. Assim, só confere direito á dedução:

- O imposto que foi facturado ao sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos;
- O imposto devido pela importação de bens;
- Desde que, em qualquer daqueles casos, o imposto conste em facturas ou documentos equivalentes, passados na forma legal, ou no recibo de pagamento do imposto referente a importações;
- E que estas facturas ou documentos estejam na posse do sujeito passivo;
- Se os bens e serviços forem adquiridos para utilização efectiva na actividade tributável do sujeito passivo, para exportação, ou adquiridos para realização de outras operações previstas no art.º 14.º (vd. art.º20.º).

Não é, porém, permitida a dedução do imposto resultante de operações em que, com conhecimento do sujeito passivo, o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços, com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, tenha declarado o exercício de uma actividade sem dispor de adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer.

²⁰⁰ Como veremos adiante os períodos de imposto podem ser mensais ou trimestrais em função do volume de negócios do sujeito passivo.

Outros casos de direito à dedução

Além dos casos referidos no ponto anterior confere ainda o direito à dedução:

- O imposto pago pelos sujeitos passivos nacionais enquanto prestadores não sediados em Portugal, dos serviços referidos no art.º6.º, n.º8 (licenças, marcas, publicidade, consultadoria, telecomunicações, etc.) (vd. art.º19.º, 1 c) e art.º6.º 8);
- O imposto pago pelos sujeitos passivos nacionais enquanto adquirentes de prestações de serviço de transportes intracomunitários de bens (vd. art.º19.º 1, c) e art.º6.º 11);
- O imposto pago pelos sujeitos passivos nacionais enquanto adquirentes de prestações de serviços acessórios de um transporte intracomunitário de bens executados noutro Estado membro (vd. art.º19.º 1, c) e art.º6.º 13);
- O imposto pago pelos sujeitos passivos nacionais enquanto adquirentes de serviços de intermediação relativos a transportes intracomunitários (vd. art.º19.º 1, c e art.º 6.º 16);
- O imposto pago pela aquisição de serviços de intermediação não especificados nos n.ºs 8, 9, 15 e 16 do art.º6.º, por parte de sujeitos passivos registados em Portugal (vd. art.º19.º 1, c) e art.º6.º 17, b));
- O imposto suportado pelos sujeitos passivos nacionais enquanto adquirentes de prestações de serviços referentes a trabalhos sobre bens móveis corpóreos e a peritagens a eles referentes, executados total ou essencialmente fora do território nacional, desde que aqueles bens sejam expedidos para fora do Estado membro em que os trabalhos foram executados (vd. art.º19.º 1, c) e art.º6.º 19);
- O imposto pago por sujeitos passivos nacionais enquanto adquirentes de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, que não tenham nomeado representante em Portugal e que não tenham facturado o imposto (vd. art.º19.º 1, d));
- O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens colocados em regime de entreposto aduaneiro (vd. art.º19.º 1 e) e art.º 15.º 6).

Estas situações são designadas de "reverse charge" em que o dever de liquidar o imposto por uma determinada operação é atribuído ao adquirente do bem ou do serviço.

Esta situação é relevada na declaração periódica, devendo mencionar-se simultaneamente o imposto a favor do Estado e a sua dedução a favor do sujeito passivo. Observe-se, porém, que a dedução só é integral no caso dos sujeitos passivos que podem exercer esse direito na totalidade. No caso dos sujeitos passivos mistos ²⁰¹ a dedução é feita através da proporção que têm direito a deduzir. Porém, os sujeitos passivos sem direito a dedução deverão entregar o imposto na totalidade.

²⁰¹ Esta figura será analisada adiante, como já foi referido.

Os sujeitos passivos que, por alteração da actividade ou por imposição legal, passem a efectuar operações sujeitas com direito a dedução poderão deduzir o IVA relativo a bens do activo imobilizado que, por praticarem operações isentas sem direito a dedução no momento em que foram adquiridos, não puderam, oportunamente, deduzir. A dedução, neste caso, é reduzida proporcionalmente ao número de anos que faltarem para completar um período de 5 ou de 20²⁰² anos contados da data em que se tenha iniciado a utilização ou a ocupação dos bens, consoante se trate de móveis ou de imóveis. Este regime não é aplicável a bens de valor unitário inferior a 249 Euros bem como àqueles que tenham um período de vida útil inferior a 5 anos.

Este regime de deduções é, em idênticos termos, aplicável aos sujeitos passivos que, utilizado o método de afectação real, afectem um bem do sector isento ao sector tributado. Ficam, porém, dele excluídos, os sujeitos passivos que, à data da alteração, se encontrem abrangidos pelo regime especial de isenção, previsto no artigo 53º e segs. do Código do IVA.

Momento e forma de exercer o direito à dedução.

O direito à dedução deve ser exercido na declaração do período de imposto em que são recebidas as facturas ou documentos equivalentes e/ou o recibo de pagamento do IVA devido pela importação de bens (vd. art.º 22.º, n.ºs 1 a 3).

No caso de o montante a deduzir ser superior ao IVA liquidado, o excesso será deduzido nos períodos de imposto subsequentes ou poderá ser reembolsado (vd. art.º 22.º 4 e seguintes).

O direito ao reembolso

O pedido de reembolso do imposto em crédito poderá ser feito, nos seguintes termos:

- Apenas passados 12 meses em que o crédito nasceu e se este ultrapassar 249 Euros, mas não atingir os valores referidos nos itens seguintes;
- Se o crédito exceder 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.
- O reembolso pode ser pedido na declaração referente ao período em que este montante foi atingido;
- Nos primeiros 6 meses de actividade e nas situações de investimento com recurso ao crédito devidamente comprovadas, o reembolso pode ser pedido se o valor do crédito atingir metade do valor referido no item anterior:

²⁰² Este limite é aplicável aos imóveis cuja aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido após a entrada em vigor do D.Lei nº 31/2001, de 8 de Fevereiro. Quanto aos imóveis cuja aquisição ou conclusão tenha ocorrido em data anterior, o período de regularização é apenas de 10 anos.

- Independentemente do valor, o reembolso pode ainda ser pedido nos seguintes casos:

Nas situações de cessação de actividade;

Nos casos de operações isentas com direito à dedução do imposto previstas no art.º20.º 1 b) (operações de exportação e similares);

Nos casos de alteração de actividade em que o sujeito passivo passe a praticar apenas operações isentas que não conferem direito à dedução;

Nos casos dos sujeitos passivos não isentos que tenham condições para se integrar no regime geral de isenção do art.º 51.º (volume de negócios inferior a 9 976 Euros anuais);

Nos casos em que os sujeitos passivos enquadrados no regime normal passem a ser tributados pelo regime dos pequenos retalhistas previsto nos artigos 60.º e seguintes.

O regime dos reembolsos está subordinado a determinados **requisitos de ordem formal**, previstos no artigo 22.º, 10 e 11 e no despacho Normativo 342/93, de 18 de Outubro, publicado no D.R., I Série-B, de 30.10.93 (alterado pelo D.N. 479/94, de 6 de Julho), de que se destaca:

- Devem ser pedidos na declaração periódica de imposto, prevista no art.º40.º, através do preenchimento do campo previsto para o efeito;
- A declaração deve ser a referente ao período em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA devido pela importação de bens (vd. art.º22.º 2);
- Em função do valor pedido, devem os interessados apresentar determinada documentação, discriminada no Despacho Normativo acima referido, que tem por função demonstrar a legitimidade do reembolso.

A Administração pode também exigir a prestação de garantia , sempre que a legitimidade do reembolso apresente dúvidas fundadas.

A Administração fiscal tem também algumas obrigações nesta matéria, a saber (vd. art.º22.º 8 e 9):

- Proceder ao pagamento do reembolso no prazo de 30 dias após a recepção da declaração e documentação exigível, nos casos em que o sujeito passivo efectue operações isentas com direito a dedução (exportações e transmissões intracomunitárias) que representem, pelo menos, 75% do valor total das operações efectuadas no período a que respeita o reembolso;
- Proceder ao pagamento até final do terceiro mês seguinte àquele em que a declaração e documentação exigíveis são recebidas nos serviços competentes, nos restantes casos;
- Proceder ao pagamento de juros indemnizatórios, à mesma taxa dos juros compensatórios, sempre que, por razões imputáveis à Administração fiscal, não seja dado cumprimento àqueles prazos.

Observe-se, no entanto, que o pagamento de juros não é automático, devendo ser requerido pelos interessados.

Exclusão do direito à dedução (vd. art.º 21.º).

Esta exclusão abrange situações em que, embora os bens e serviços possam destinar-se a actividades tributáveis podem ser desviados para utilizações pessoais, dificilmente controláveis.

É com este fundamento que é excluído o direito à dedução do imposto suportado nas seguintes despesas:

- Compra, fabrico, importação, locação, utilização, transformação e reparação de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos, motociclos e viaturas de turismo (veículos com características não susceptíveis de uma utilização exclusiva no transporte de mercadorias, nas actividades agrícolas, comerciais ou industriais, ou que tenham menos de nove lugares(vd. art.º 21.º, n.º 1 alínea a), 2.ª parte);
- Despesas com aquisição de combustíveis. Contudo o imposto contido no preço do gasóleo, nos gases de petróleo liquefeitos (GPL) e no gás natural é dedutível em 50% e, se for destinado a veículos pesados de transporte de pessoas e de mercadorias com peso bruto superior a 3500 Kg, transportes públicos, tractores agrícolas, a dedução é total;
- Despesas de transporte incluindo as portagens e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal;
- Despesas de alimentação, bebidas, alojamento, de recepção, de tabaco, de divertimento e outras de natureza semelhante que não são consideradas despesas de exploração.

Esta exclusão do direito à dedução não atinge, no entanto, determinadas despesas com a aquisição de bens que, sendo embora da mesma natureza, existe uma relativa certeza de que não são desviados da actividade tributável. Estão nesta situação (vd. art.º21.º 2):

- Despesas com aquisição de viaturas que, elas próprias, constituem objecto de uma actividade. É o caso, por exemplo, das escolas de condução, dos táxis e da venda de viaturas;
- Despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas em cantinas, economatos, dormitórios e similares;
- Despesas com viaturas, com transporte, com alojamento, alimentação e recepção, efectuados por um sujeito passivo por conta de um terceiro ao qual são debitados para obter o seu reembolso.

Dedução parcial do imposto. Sujeitos passivos mistos (vd. art.º 23.º).

Há sujeitos passivos que exercem operações tributáveis que, como já se referiu, conferem o direito à dedução do imposto suportado a montante e, em simultâneo, exercem operações isentas que não conferem aquele direito.

Sendo assim torna-se necessário determinar o montante do imposto dedutível e do que não é dedutível. Este apuramento pode ser feito por dois métodos. Assim:

Método da afectação real.

Este método consiste na separação, através da contabilidade da empresa, das aquisições de bens e serviços que são afectas ao sector tributável das que são afectas para o sector isento. Deste modo já poderá deduzir-se integralmente o imposto suportado no primeiro caso, nada se deduzindo no segundo.

Este método é optativo, embora a Administração Fiscal o possa impor quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas e quando o método do “pro-rata” da dedução conduza a distorções significativas na tributação.

Cálculo "Pro rata" de dedução

A percentagem de dedução é proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução em relação ao volume de negócios total. Esta percentagem é calculada através de uma fracção que comporta no numerador o montante anual das operações que conferem direito à dedução, com o imposto excluído e, no denominador, o montante anual de todas as operações do sujeito passivo, também com o imposto excluído.

Atente-se que as operações isentas ou fora de campo, bem como as subvenções não tributadas (vd. art.º 16.º, n.º 5, c)) e que não sejam subsídios de equipamento, são incluídas no denominador da fracção. Por outro lado, as transmissões de bens do activo imobilizado da empresa e as operações imobiliárias e financeiras acessórias da actividade do sujeito passivo, não são incluídas nem no numerador nem no denominador da fracção.

Exemplo:

O sujeito passivo A, que desenvolve uma actividade na área dos transportes de passageiros, incluindo transporte de doentes realizou, no ano de 2000, as seguintes operações:

| | |
|---|-----------------|
| IVA suportado em todas as aquisições | 99 760 Euros |
| Prestações de serviço de transporte | 3 990 383 Euros |
| IVA correspondente (5% verba 2.12, lista I) | 199 519 Euros |
| Subsídios pela totalidade dos passageiros transportados | 498 798 Euros |
| IVA correspondente | 24 940 Euros |
| Subsídios para renovação da frota ²⁰³ | 249 399 Euros |
| Operações internas isentas de IVA (art.º9.º n.º6)..... | 399 038 Euros |

²⁰³ Como subsídio de equipamento não é tributado nem entra na cálculo do pro-rata (vd. art.º23.º 4, parte final).

Cálculo do pro-rata

$$\text{Pr} = \frac{3\,790\,864 \text{ €} + 473\,858 \text{ €}}{3\,790\,864 \text{ €} + 473\,858 \text{ €} + 399\,038 \text{ €}}$$

Pr = 91,4%

Pr = 92% (art.º23.º 8)

O IVA que a empresa poderia deduzir, durante todo o ano de 2000, seria de 99 760 € x 92%, isto é, de 91 779 €.

Regularização das deduções.

Tendo em conta que só no final de cada ano é possível apurar o "pro rata" definitivo desse mesmo ano, durante cada exercício é aplicada provisoriamente a percentagem de dedução referente ao ano anterior. Este "pro rata" provisório será corrigido quando forem conhecidos os valores definitivos do ano, havendo assim lugar à correspondente regularização a favor do Estado ou do sujeito passivo.

A regularização é feita na declaração referente ao último período do ano a que respeita (vd. art.º23.º, 6).

Exemplo:

No caso acima indicado sabemos que o pro-rata de 2000 era de 92%.

No ano de 2001 este pro-rata continuará a ser utilizado provisoriamente para o apuramento do imposto a deduzir em cada período desse ano.

Porém, no final de 2001, a percentagem definitiva calculada em função do tipo de operações ocorridas nesse ano seria certamente diferente.

Neste caso, haveria lugar à correcção das deduções, a fazer na declaração correspondente ao mês de Dezembro de 2001.

Supondo que o pro-rata definitivo foi de 85% haveria lugar a um pagamento adicional ao Estado, correspondente ao que a mais foi deduzido ao longo do ano.

Se o pro-rata definitivo foi, por exemplo, de 96%, a correcção seria a favor do sujeito passivo.

Regularização referente aos bens do activo imobilizado

Os bens que integram o activo imobilizado, móveis e imóveis, têm um período de vida ao serviço da empresa que, em geral, se prolonga por vários anos e que o Código convencionou em 5 ou 20²⁰⁴ anos, respectivamente.

Assim, quando este tipo de bens é adquirido por sujeitos passivos mistos o "pro rata" em vigor no ano de aquisição pode ir variando de ano para ano.

É por isso que o Código prevê a regularização anual das deduções, se entre a percentagem definitiva aplicável no ano do início da utilização do bem e em cada um dos quatro anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição houver uma diferença igual ou superior a 5 pontos percentuais, para mais ou para menos (vd. art.º24.º 1).

O mecanismo de regularização, no caso de despesas de investimento em bens imóveis, é semelhante, embora o período de regularização seja de 19²⁰⁵ anos.

Nestes casos, compara-se a percentagem definitiva do ano de ocupação do imóvel e de cada um dos 9 anos civis posteriores com a percentagem definitiva referente ao ano de aquisição ou de conclusão das obras.

Se houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a 5 pontos percentuais haveria também lugar à regularização (vd, art.º24.º 2).

²⁰⁴ Este período é aplicável aos imóveis cuja aquisição ou conclusão de obras tenha ocorrido após a entrada em vigor do D.Lei nº 31/2001, de 8 de Fevereiro. Para os adquiridos ou concluídos anteriormente, o período de regularização é de apenas 10 anos – Vd. artº 6º, nº 1 do D.Lei nº 31/2001, de 8.2.

²⁰⁵ Este período será de apenas 9 anos quanto aos imóveis adquiridos ou construídos antes da entrada em vigor do D.Lei nº 31/2001, de 8 de Fevereiro.

Exemplo:

O sujeito passivo A adquiriu em 1997 uma máquina por um determinado preço, acrescido de 4 988 Euros de IVA, a qual começou a ser utilizada em janeiro de 1998.

Supondo que o pro-rata definitivo de 1997 foi de 80%, sendo o dos anos seguintes de 90% (1998), 84% (1999), 85% (2000), 70% (2001) e 76% (2002), as regularizações seriam efectuadas nos seguintes termos:

- Dedução efectuada em 1997, ano de aquisição – 3 990 €

- Regularizações a efectuar em 1998, a favor do sujeito passivo:

$(4\,988\text{ €} \times 90\%) - 3\,990\text{ €}$

----- = 100 €

5

- Regularizações a efectuar em 1999

Não há lugar a regularização dado que a diferença de pro-rata é inferior a 5.

- Regularização a efectuar em 2000, a favor do sujeito passivo

$(4\,988\text{ €} \times 85\%) - 3\,990\text{ €}$

----- = 50 €

5

- Regularização no ano 2001, a favor do Estado

$(4\,988\text{ €} \times 70\%) - 3\,990\text{ €}$

----- = 100 €

5

- Regularização no ano 2002

Não há regularização, pelas mesmas razões do ano de 1999.

Transmissão de bens do activo imobilizado no período de regularização

Se os bens do activo imobilizado forem transmitidos no período de regularização, procede-se a uma regularização correspondente aos anos que faltarem para o fim do período.

Neste caso, considera-se que os bens estão afectos a uma actividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos que faltarem para o fim do prazo de regularização (vd. art.º24.º 5, 1.ª parte).

Exemplo:

Vamos supor que, no caso do exemplo anterior, o sujeito passivo A alienou a máquina no ano 2000.

Neste caso, a regularização seria feita considerando um pro-rata de 100% no ano da venda, no ano 2001 e no ano 2002. Continuando a estabelecer-se a comparação com o pro-rata definitivo do ano de aquisição do bem. Assim:

4 988€ - 3 990 €

----- x 3 = 599 €

5

Assim, o sujeito passivo teria direito a uma dedução suplementar de 599 Euros, a incluir na declaração referente ao último período do ano 2000.

Deve observar-se que a venda da máquina referida no exemplo anterior seria tributada, nos termos gerais do imposto.

O que não aconteceria, ficando essa venda isenta, se a mesma estivesse afectada a um sector isento do sujeito passivo (vd. art.º24.º 5, 2.ª parte, em conjugação com o art.º9.º n.º33). E isto porque, nesse caso, a sua aquisição não teria conferido ao sujeito passivo qualquer direito à dedução. O que também implicaria não haver lugar a qualquer regularização.

O autoconsumo externo de imóveis, isto é, a sua utilização nos fins da empresa, desde que os mesmos tenham sido adquiridos no regime da renúncia à isenção, com direito a dedução, está também sujeito a regularização se a desafecção ocorrer durante mais de um ano, no período dos nove anos de regularização.

O montante a entregar ao Estado deverá corresponder a um décimo da totalidade da dedução, por cada ano em que aquela situação se verificou (vd. art.º25.º).

Regularização extemporânea das liquidações e deduções

Face ao artigo 22º-1 do Código, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto se torna exigível.

Porém, este direito não se extingue no período a que se refere a factura ou documento equivalente.

O sujeito passivo dispõe de quatro anos, contados desde o momento em que nasce esse direito (vd. artº 91º-2), para proceder à sua regularização.

Para esse efeito, o sujeito passivo pode ainda regularizar as deduções, a seu favor, no prazo de 1 ano, levando o montante a regularizar a uma declaração periódica ou, não sendo o caso, poderá solicitar a regularização ao Director-Geral dos Impostos no prazo dos quatro anos civis subsequentes ao período a que se reporta o erro (vd. artº 71º, 6 e 7).

Correcção de erros de que resulte imposto a favor do Estado

Sempre que por erros do sujeito passivo resulte entrega de imposto ao Estado inferior ao devido é obrigatório proceder à correcção desse montante.

A omissão da inscrição de qualquer montante de imposto a favor do Estado nas declarações periódicas, ainda que destas resulte crédito de imposto, constitui infracção sujeita a coima variável entre a décima parte e metade do imposto liquidado, com o mínimo de 10 Euros nos casos de negligência, e com coima variável entre o dobro e o quádruplo do imposto no mínimo de 50 Euros nos casos de dolo (vd. artº 20º da Lei 87-B/98, de 31.12).

Esta norma abrange, nomeadamente, os casos de “*reverse charge*” em que os sujeitos passivos devem liquidar e deduzir o imposto na mesma declaração. Quando o sujeito passivo não tenha direito à dedução integral do imposto, por se encontrar numa situação de “pro-rata”, haverá lugar a uma entrega de imposto, acrescida dos correspondentes juros compensatórios.

Observa-se que estas correcções deverão ser feitas através da entrega de uma declaração de substituição modelo C (ver adiante obrigações declarativas).

Correcção das deduções por créditos incobráveis

Os sujeitos passivos poderão deduzir o imposto já pago respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução ou em processo de recuperação de empresas, bem como dos créditos incobráveis resultantes de declaração judicial de falência ou insolvência. Porém, o adquirente dos bens ou serviços deve rectificar a dedução correspondente. Em caso de recuperação o imposto é devido no período em que se verificar o seu recebimento (vd. art.º71.º 8, 12 e 13).

É, ainda, permitida a recuperação do IVA entregue ao Estado mas não cobrado dos clientes, nos seguintes termos (vd. art.º71.º, 9 e seguintes):

- Dívidas de particulares e de sujeitos passivos isentos: Se o devedor for um particular ou um sujeito passivo que realiza exclusivamente operações isentas que não confiram direito à dedução, é permitida a recuperação do imposto sempre que o crédito não exceda 349 Euros (IVA incluído) e a mora se prolongue para além de 6 meses.

Se o crédito for superior a esse montante, mas inferior a 4 988 euros (IVA incluído), a recuperação do imposto fica dependente de o crédito ser reconhecido em acção judicial de condenação ou de ter havido aposição de fórmula executória em processo de injunção.

- Dívidas de sujeitos passivos com direito a dedução. É permitida a recuperação do IVA respeitante a créditos de valor inferior a 4 988 euros (IVA incluído), desde que reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente

Em qualquer dos casos indicados o valor global dos créditos e do correspondente imposto a recuperar, bem como a realização de diligências de cobrança por parte do credor, e do seu insucesso, total ou parcial, devem ser certificados por um revisor oficial de contas.

Subsiste a obrigação de entrega ao Estado do imposto que, eventualmente, venha a ser recuperado dos devedores, independentemente do tempo decorrido.

9. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS DE IVA

Para além da obrigação de liquidação e pagamento do imposto, os sujeitos passivos do IVA estão obrigados ao cumprimento de obrigações acessórias, de natureza declarativa e contabilística.

Obrigações declarativas

No que respeita a obrigações de natureza declarativa devem ser entregues declarações de registo, alterações e cessação, declarações periódicas de imposto e mapas recapitulativos de fornecedores e clientes.

Declarações de registo, alterações e cessação

De entre as obrigações declarativas destacam-se, desde logo, as que têm a ver com a organização e actualização do registo de sujeitos passivos. Estão neste caso as declarações de início, alterações e cessação de actividade (artigos 28º, nº1, al.a), e 30.º a 32.º).

A **declaração de início** deve ser apresentada, em triplicado, antes de iniciada a actividade, no serviço de finanças competente, em geral a da área da sede, estabelecimento principal ou domicílio do sujeito passivo (art.º 70.º).

Devem ser apresentadas, no mesmo repartição de finanças, a **declaração de alterações** no prazo de 15 dias após qualquer alteração aos elementos inicialmente declarados e a de **cessação** no prazo de 30 dias após a data em que a mesma tenha ocorrido.

Observa-se que a administração fiscal pode declarar oficiosamente qualquer uma das situações acima referidas, sem prejuízo da aplicação da correspondente penalidade.

Estas declarações são efectuadas em impressos de modelo oficial podendo, no entanto, ser substituídas por declaração verbal quando o serviço de finanças competente disponha dos meios informáticos adequados (artº 34º-A).

Declarações periódicas

Periodicamente, devem os sujeitos passivos entregar uma declaração de apuramento de imposto bem como uma declaração recapitulativa anual, nos termos e prazos que a seguir se referem.

Declarações periódicas de imposto (artºs 28º, nº1 e 40º)

Estas declarações referem-se às operações efectuadas no exercício da actividade do sujeito passivo no decurso do segundo mês precedente, devendo delas constar a indicação do imposto devido ou do crédito existente bem como os elementos que tenham servido de base ao respectivo cálculo.

Devem ser apresentadas nos seguintes termos:

- Sujeitos passivos do regime normal mensal²⁰⁶ - até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações;
- Sujeitos passivos do regime normal trimestral - até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações;
- Estas declarações quando sejam enviadas por via postal devem ser expedidas com a antecedência mínima de três dias úteis em relação ao último dia dos prazos acima referidos. Podem ser apresentadas através de transmissão electrónica de dados (*Internet*) ou entregues, conjuntamente com o imposto autoliquidado, nas tesourarias da Fazenda Pública;
- imposto autoliquidado – quando não seja entregue conjuntamente com a declaração nas tesourarias da Fazenda Pública - deve ser enviado, juntamente com estas declarações, através de cheque bancário (art.º 26.º, n.º 1), podendo também ser pago, dentro dos mesmos prazos, nos CTT e nas caixas multibanco;
- Estas declarações devem ser entregues mesmo que, num determinado mês ou trimestre, o sujeito passivo não efectue operações tributáveis;

Para efeitos do cumprimento desta obrigação, os serviços do IVA enviam directamente aos sujeitos passivos que se encontrem registados a declaração periódica, do modelo A, com elementos pré-impressos que, depois de preenchida, deve ser devolvida àqueles serviços, dentro do prazo acima referido. Se, por qualquer motivo, o sujeito passivo não receber essa declaração, não fica desobrigado do cumprimento dessa obrigação. Neste caso, deve adquirir na tesouraria da Fazenda Pública um impresso declarativo do modelo B, que deverá ser preenchido e remetido àqueles serviços, dentro do prazo legal (vd. DL 229/95, de 11.9, artº 3º).

Sempre que o sujeito passivo pretenda corrigir elementos constantes de declaração já entregue deverá fazê-lo através da utilização da declaração modelo C. (vd. DL 229/95, de 11.9, artº 8º, nº2).

Observa-se que a falta de entrega da declaração periódica dentro do prazo legal determina a efectivação de uma liquidação oficiosa, gerada automaticamente pelo sistema informático do IVA. Essa liquidação será, contudo, anulada oficiosamente se o sujeito passivo, no prazo que lhe for designado na respectiva notificação, enviar a declaração em falta, utilizando, para o efeito, aquele o impresso modelo C (vd. artº 83º do CIVA e nº2 do artº 8º do DL 229/95, de 11.9).

Declaração anual e anexos (art.º 28.º, n.º 1, alíneas e), f) e h) e n.ºs 10 e 11)

As obrigações declarativas para efeitos estatísticos e de controlo inspectivo foram concentradas numa única declaração anual de informação contabilística e fiscal, comum ao IVA e aos impostos sobre o rendimento, que deve ser entregue em suporte de papel ou informático (disquete, banda ou cartridge) ou remetida por via electrónica de dados (*Internet*), até ao último dia útil do mês de Junho.

²⁰⁶ Enquadram-se no regime normal mensal os sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja igual ou superior a 498 798 Euros. Os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a esse montante ficam enquadrados no regime trimestral.

Integram esta declaração, quanto ao IVA, os seguintes anexos:

- Anexo L – Declaração anual (Elementos contabilísticos e fiscais).
- Anexo M – Declaração anual (Operações realizadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira).
- Anexo N – Declaração anual (Regimes especiais).
- Anexo O – Declaração anual (Mapa recapitulativo: clientes).
- Anexo P – Declaração anual (Mapa recapitulativo: fornecedores).

Salienta-se que a obrigação de entrega dos mapas recapitulativos de clientes e de fornecedores subsiste somente quando o total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior exceder 49 880 Euros.

Declarações em euros

Os sujeitos passivos que, no período transitório entre 1 de Janeiro de 1999 e 31 de Dezembro de 2001, tenham optado por organizar a sua contabilidade em euros podem apresentar as suas declarações nessa moeda. Salienta-se que esta opção é irreversível e envolve todas as declarações respeitantes ao mesmo período de tributação.

Assinatura das declarações

No caso de sujeitos passivos que possuam, ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, para efeitos de IRC ou de IRS, é obrigatória a assinatura das declarações pelo respectivo técnico oficial de contas.

Obrigações de facturação (art.º 28.º, 35.º e 71.º, n.º1)

Os sujeitos passivos de IVA são obrigados a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos antecipados em relação à data dessas operações (art.º 28.º, n.º 1, alínea b). As facturas ou documentos equivalentes devem ser rectificadas sempre que, depois de emitidas, o valor tributável da respectiva operação ou o imposto correspondente venham a sofrer rectificação por qualquer motivo (vd. art.º 71.º n.º1).

Requisitos das facturas

As facturas devem conter obrigatoriamente alguns elementos como pressuposto da sua validade, tais como, identificação do sujeito passivo emitente e do destinatário dos bens ou serviços,

números de identificação fiscal, quantidade e denominação dos bens ou serviços, preço, taxas e imposto devido (art.º 35.º, n.º 5).²⁰⁷

Além disso devem ser numeradas sequencialmente, datadas, bem como obedecer aos requisitos previstos no Decreto-Lei 45/89, de 11.02, isto é, serem emitidas por tipografia autorizada ou processadas por computador, neste caso com base em programas de facturação e após comunicação à competente direcção distrital de finanças.

No caso da factura compreender referência a bens ou serviços sujeitos a taxa diferentes, os dados referentes a quantidades, preço, taxas e imposto devem ser indicados separadamente.

Devem, por outro lado, ser emitidas em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

Refira-se que a questão da exigência do original, para documentar o direito à dedução, não é uma mera exigência de ordem formal, significando antes a garantia que o IVA que contém só é deduzido uma vez. Segundo entendimento da administração fiscal, a 2.ª via de uma factura não pode legitimar esse direito. Em caso de extravio do original deve, pois, emitir-se nova factura, com anulação da anterior, referindo expressamente esse facto de modo a que o imposto não seja liquidado de novo nem origine novo direito à dedução.

Prazo para a emissão

As facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidas, o mais tardar, no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido.

Em caso de pagamentos antecipados, a emissão deve coincidir com o recebimento do montante que estiver em causa.

Observa-se que os documentos equivalentes, não tendo a mesma natureza da factura, devem, no entanto, conter todos os elementos exigíveis para as facturas. São considerados documentos equivalentes as notas de crédito, as facturas-recibo, os recibos emitidos pelos profissionais independente (“recibos verdes”) nos termos do CIRS, desde que não seja emitida factura para a mesma operação.

As guias de remessa não são consideradas documento equivalente, sendo exigível a emissão subsequente da factura.

Facturas globais

É permitido o recurso ao sistema de facturação global, referente a um mês ou períodos inferiores, desde que seja feita comunicação prévia à DGCI e por cada transacção seja emitida guia ou nota de remessa e do conjunto dos dois documentos resultem todos os elementos exigíveis para a factura (artº 28º, nº6).

O processamento da factura global não pode ultrapassar cinco dias úteis o termo do período a que respeitam (artº 35º, nº2).

²⁰⁷ O D.Lei nº 375/99, de 18 de Setembro e o D.Regulamentar nº 16/2000, de 2 de Outubro, definem um quadro legal relativo à utilização da facturação electrónica.

Dispensa da obrigação de emissão de factura.

Estão dispensados de emitir factura, quando se trate de vendas a dinheiro em que o cliente seja um particular:

- os retalhistas e os vendedores ambulantes;
- as transmissões de bens feitas por aparelhos de distribuição automática;
- as prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador;
- outras prestações de serviços inferiores a 10 Euros (25 Euros no caso de restaurantes, bares e similares).

Observa-se, no entanto, que se os adquirentes forem sujeitos passivos do IVA estes devem exigir factura e a mesma deve ser passada obrigatoriamente.

Os retalhistas e vendedores ambulantes estão obrigados à emissão de um **talão de vendas** por cada transmissão de vendas ou prestação de serviços, salvo se estiverem enquadrados no regime de isenção previsto no art.º53.º ou no regime especial dos pequenos retalhistas a que se refere o art.º60.º.

Os prestadores de serviços que não estiverem obrigados a emitir facturas devem igualmente passar talão nos mesmos termos (vd. artigos 39.º e seguintes do CIVA).

Obrigatoriedade da liquidação do IVA nas facturas

O IVA deve obrigatoriamente ser adicionado ao valor da factura ou documento equivalente para efeitos da sua exigência ao adquirente dos bens ou dos serviços (repercussão).

Nos casos em que não é obrigatória a emissão da factura, o imposto deve ser incluído no preço para efeitos da sua exigência ao cliente (art.º 36.º).

Obrigações contabilísticas

As obrigações de natureza contabilística para efeitos de IVA prendem-se com a organização da contabilidade ou escrituração dos sujeitos passivos por forma a relevar, de forma clara e inequívoca, os elementos necessários ao cálculo do imposto e a permitir o seu controlo, devendo comportar todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica de imposto (artº 44º, nº1).

Sujeitos passivos com contabilidade organizada

Os sujeitos passivos que face à lei comercial e fiscal sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada, não têm, nessa matéria, outras obrigações contabilísticas para efeitos do IVA.

Isto sem prejuízo de o CIVA consagrar certas regras e princípios a que deve obedecer a contabilidade na sua componente face a este imposto (art.º 44.º e segs.) e de prever certo tipo de registos, nomeadamente os referentes aos bens de investimento (art.º 51.º).

Sujeitos passivos sem contabilidade organizada

Os sujeitos passivos que não estejam obrigados a possuir contabilidade organizada deverão utilizar os seguintes livros de registo:

- Livro de registo de compras de mercadoria e/ou livro de registo de matérias-primas e de consumo;
- Livro de registo de vendas de mercadorias e/ou livro de registo de produtos fabricados;
- Livro de registo de serviços prestados;
- Livro de registo de despesas e de bens de investimento;
- Livro de existências à data de 31 de Dezembro de cada ano.

Porém, os contribuintes que pratiquem actividades de trabalho independente, e que para efeitos de IRS não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, apenas estão obrigados a possuir os seguintes livros:

- Livros de registo de serviços prestados;
- Livros de registo de despesas e de bens de investimento.

Obrigações de pagamento (art.º 26.º)

Os sujeitos passivos enquadrados no regime normal do IVA são obrigados a enviar à Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, em simultâneo com as declarações periódicas, o montante do imposto devido, através de cheque, que deverá preencher os seguintes requisitos (art.º 4.º do D.L n.º 229/95, de 11/9):

- Ser emitido à ordem da direcção geral do Tesouro;
- Indicar no verso o número de identificação do sujeito passivo;
- Deverá ser cruzado.

Sem prejuízo da obrigatoriedade de ser enviada a declaração periódica aos serviços acima referidos, o pagamento do imposto pode também ser efectuado nos CTT ou através do sistema “multibanco”.

Para além da referida, existem outras periodicidades para a entrega do IVA (art.º 26.º, n.º s 2 a 4) de que se destaca:

- Quem liquidar indevidamente imposto numa factura ou documento equivalente deve proceder à sua entrega na Tesouraria da Fazenda Pública competente (art.º 70.º) no prazo de 15 dias a contar da emissão (art.º 26.º, n.º 2);
- Os sujeitos passivos que pratiquem uma só operação tributável deverão entregar o imposto até ao último dia do segundo mês seguinte ao da conclusão da operação (art.º 26.º, n.º 2 e art.º 42.º).

10. REGIMES ESPECIAIS

A par do regime normal, analisado nos pontos anteriores, vigoram, na área deste imposto, alguns regimes especiais, cujos aspectos essenciais a seguir se assinalam.

Regime de isenção (art.º 53.º a 59.º)

Beneficiam de isenção deste imposto os sujeitos passivos que, cumulativamente, preençam, os seguintes requisitos:

- Não disponham, nem sejam obrigados a possuir, contabilidade organizada para efeitos de IRS e IRC;
- Não pratiquem operações de importação, exportação ou actividades conexas;
- Não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 9 976 Euros ou, no caso de serem pequenos retalhistas, o volume de negócios seja inferior a 12 470 Euros no mesmo período.

Esta isenção traduz-se no facto de os sujeitos passivos que dela beneficiam não terem que liquidar imposto pelas vendas ou prestações de serviços que efectuem aos seus clientes. Mas, por outro lado, não podem deduzir o IVA suportado nas suas aquisições de bens e serviços relativos à sua actividade.

Por não permitir a dedução, esta isenção pode revelar-se prejudicial aos sujeitos passivos por ela abrangidos. Assim, para que esse direito possa ser exercido é possibilitada a renúncia à isenção com a consequente opção pelo regime normal de tributação. Essa opção deve ser exercida na declaração de início de actividade ou, posteriormente, através da entrega no serviço de finanças competente de uma declaração de alterações, produzindo estas efeito a partir de data da sua apresentação.

Em caso de opção o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou por um período de 5 anos, podendo depois voltar ao regime de isenção se os pressupostos se verificarem.

Alteração de enquadramento

Deixando de verificar-se os requisitos acima enunciados, há lugar ao reenquadramento dos sujeitos passivos. Esta situação verifica-se, nomeadamente:

- Quando o SP passe a ter contabilidade organizada;
- Quando o SP inicie operações de importação ou exportação. Nestes dois casos a declaração de alterações deve ser apresentada no prazo de 15 dias;
- Quando o volume de negócios ultrapassar os limites acima referidos. A declaração de alterações deve ser apresentada no mês de Janeiro do ano seguinte;
- Quando os contribuintes de IRS, categoria B, ultrapassarem o limite de 9 976 Euros são

obrigados a apresentar declaração de alterações até ao final do mês seguinte;

- Se o volume de negócios for fixado pela administração fiscal em montante superior aos limites do art.º 53.º, a declaração deve ser apresentada no prazo de 15 dias após a fixação definitiva.

Obrigações específicas

Os sujeitos passivos enquadrados neste regime especial estão em geral dispensados de obrigações acessórias. Exceptuam-se as decorrentes do seu eventual reenquadramento, nos termos referidos no número anterior..

Sempre que emitam facturas ou documentos equivalentes, devem neles apor a menção “IVA-Regime de Isenção”.

Regime dos Pequenos Retalhistas (art.º 60.º a 68.º)

O enquadramento neste regime pressupõe a verificação dos seguintes requisitos cumulativos:

- Tratar-se de pessoa singular;
- A sua actividade deve ser a da transmissão de bens na área do retalho, em que o volume de compras de bens destinados a vendas sem transformação deve ser, pelo menos, 90% do total das suas compras;
- Não possua nem seja obrigado a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS;
- Não tenha um volume total de compras superior a 49 880 Euros (este valor é o fixado para efeitos de IRS);
- Não pratique operações de exportação, importação ou transacções intracomunitárias;
- Não efectue prestações de serviços não isentas de valor anual superior a 249 Euros.

Regime de tributação

Os sujeitos passivos enquadrados neste regime deverão apurar o imposto de acordo com as seguintes regras:

- O IVA a entregar ao Estado é calculado através da aplicação do coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas compras de bens destinados a venda sem transformação;
- No caso de adquirirem bens para transformação deverão também entregar 25% do imposto suportado nessas compras;
- Não liquidando IVA aos seus clientes podem, no entanto, deduzir ao imposto apurado nos termos acima referidos apenas o imposto suportado nas compras de bens de investimento (excluindo os que não conferem direito à dedução nos termos do art.º 21.º);

- Deverão liquidar e entregar ao Estado o imposto relativo às vendas de bens do activo imobilizado.

Renúncia ao regime

É permitida a renúncia a este regime especial e a opção pelo regime normal do imposto.

A opção exerce-se dentro das seguintes condições:

- Apresentação de uma declaração de início ou de alterações no serviço de finanças competente (art.º 70.º);
- O novo regime inicia-se a partir da apresentação da declaração de início ou a partir do período de imposto seguinte ao da apresentação, no caso da declaração de alterações;
- O sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante, pelo menos, cinco anos.

Passado este prazo se pretender voltar ao regime especial deverá apresentar uma declaração de alterações no mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que completar os cinco anos acima referidos (art.º 63.º, n.ºs 3 a 5).

Obrigações específicas

Os sujeitos passivos deste regime são obrigados à entrega de declarações de início, de alterações e de cessação da actividade.

Devem efectuar o pagamento do imposto, na respectiva tesouraria de finanças, através de uma guia de modelo oficial, até ao dia 20 do segundo mês seguinte a cada trimestre do ano civil. Não havendo imposto a pagar, deve ser entregue, na repartição de finanças, uma declaração devidamente preenchida.

Devem, ainda, entregar no serviço de finanças competente, em triplicado e até ao último dia do mês de Março de cada ano, uma declaração relativa às aquisições efectuadas no ano anterior.

Estes retalhistas são obrigados a possuir os seguintes livros:

- Livro de registo de compras, vendas e serviços prestados;
- Livro de registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimento.

Regime especial aplicável às transmissões de bens em segunda mão, objectos de arte de colecção e antiguidades (DL 199/96, de 18.10)

Este regime, que se caracteriza pela tributação da margem de lucro realizada pelos revendedores, é aplicável nos casos em que os bens sejam adquiridos para revenda, no interior do país ou da Comunidade, nas seguintes condições:

- O vendedor seja uma pessoa que não seja sujeito passivo;

- O vendedor seja outro sujeito passivo, nos casos em que a venda seja isenta de IVA ao abrigo do nº 33 do artº 9º do Código (bens adquiridos sem direito a dedução) ou de norma idêntica em vigor no país da União Europeia onde o vendedor se encontre estabelecido;
- O vendedor seja outro sujeito passivo, isento ao abrigo do regime especial de isenção previsto no artº 53º do Código do IVA, ou de regime idêntico em vigor no país da União Europeia onde o mesmo se encontre estabelecido, sempre que se trate de bens de investimento;
- A outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão seja por este sujeita ao regime especial da margem.

É, porém, permitida a opção por este regime quando se trate de objectos de arte e de colecção²⁰⁸ e, inversamente, a opção, caso a caso, pelo regime geral.

O valor tributável é, como se referiu, a diferença entre preço de venda e o preço de compra com inclusão, se for o caso, do imposto que tenha sido liquidado pelo vendedor dos bens (artº 4º do DL 199/96, de 18.10).

Os revendedores que actuem ao abrigo deste regime podem deduzir o IVA suportado, excepto no que respeita a serviços relativos às reparações dos bens. Por outro lado, os imposto implícito no preço dos bens adquiridos a revendedores ao abrigo deste regime, não é susceptível de dedução pelo adquirente, mesmo que este, sendo sujeito passivo, os destine à sua actividade.

Regime especial das agências de viagens (DL 221/85, de 3.7)

Este regime especial, aplicável às agências de viagens e operadores de circuitos turísticos, que actuem em nome próprio mas por conta dos seus clientes, traduz-se na tributação da margem de lucro da agência.

Neste regime, a tributação recai sobre a diferença entre a importância cobrada do cliente e os custos suportados na aquisição de bens e de serviços a terceiros, com IVA incluído, para benefício directo do cliente.

Não é permitida a dedução do IVA contido nas facturas emitidas pelas agências de viagens ao abrigo deste regime especial.

Regime especial dos tabacos (DL 346/85, de 23.8)

O IVA relativo aos tabacos manufacturados é cobrado uma só vez, na produção, na importação ou nas aquisições intracomunitárias, aos respectivos operadores.

Não volta a haver liquidações nas transmissões posteriores.

²⁰⁸ O DL 199/96, de 18.10, contém um anexo em que se encontram elencados os bens considerados objectos de arte e de colecção.

Regime especial dos produtos petrolíferos (DL 521/85, de 31.12)

O IVA devido pela transmissão de produtos petrolíferos (gasolinas e gasóleos) é cobrado de uma só vez, sendo liquidado pelas empresas distribuidoras:

- Com base no preço fixado para venda ao público, no caso de vendas a revendedores;
- Com base no preço efectivo de venda, no caso de vendas a consumidores directos.

Este regime é extensível aos combustíveis gasosos (vd. artº 32º da Lei nº 9/86, de 30.4) e aos petróleos (vd. artº 6º do DL 185/86, de 14.7)

Depois de sucessivamente revogado e reposto em vigor, o regime especial dos produtos petrolíferos manter-se-á tal como se encontra configurado até vir a ser substituído pelo regime geral na data em que os preços máximos de venda ao público da gasolina sem chumbo IO95 e dos gasóleos deixarem de ser fixados administrativamente (vd. D.Lei nº 164/2000, de 5.8)

Regime especial do ouro para investimento (D.Lei nº 362/99, de 16.9)

As operações relativas a ouro para fins industriais estão sujeitas ao regime geral do IVA. Porém, quando de trate de ouro para investimento, cujo conceito se encontra fixado no D.Lei nº 362/99, de 16 de Setembro, aplica-se um regime especial de isenção, passível de renúncia.

Estas operações, embora de isentas de IVA, beneficiam de um regime específico de dedução.

11. REGIME DO IVA NAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)

A abolição das fronteiras fiscais no espaço comunitário foi concretizada em 1 de Janeiro de 1993.

A partir dessa data, o território da Comunidade, à excepção de alguns pequenos enclaves²⁰⁹ passou a constituir um único território aduaneiro, com a inerente supressão de controlos fiscais nas suas fronteiras interiores. Simultaneamente, entrou em vigor um Código Aduaneiro Comunitário²¹⁰ destinado a regular as operações realizadas com países não pertencentes à Comunidade Europeia (países terceiros) ou com territórios comunitários que ficaram de fora da União Aduaneira.²¹¹

Com a definição de um único território aduaneiro, correspondente ao espaço comunitário, no qual as mercadorias podem circular livremente sem quaisquer entraves de natureza administrativa desapareceram, no que concerne às movimentações de bens entre os diversos Estados-membros, as figuras da “importação” e da “exportação”, que passam a relevar apenas quando respeitantes a operações efectuadas com países terceiros em relação às quais se mantêm os correspondentes procedimentos alfandegários, designadamente no que respeita à cobrança do IVA.

Nas operações que envolvam a circulação de mercadorias entre diversos Estados-membros releva uma nova figura – a “aquisição intracomunitária de bens” – elemento conceptual essencial no quadro do regime transitório do IVA nas trocas intracomunitárias.

O regime transitório do IVA

A instituição da união aduaneira não foi, porém, acompanhada da definição imediata de um regime comum de IVA baseado no princípio da tributação na origem.

Considerando que não se encontravam então totalmente reunidas as necessárias condições, o Conselho Europeu acordou um período transitório limitado – que, embora admitindo prorrogação automática deveria ter cessado no final de 1996 – destinado a facilitar a passagem ao regime definitivo de tributação na origem nas trocas entre os Estados-membros, reafirmado com um objectivo a atingir a médio prazo.

²⁰⁹ O “território da Comunidade” corresponde ao conjunto dos territórios nacionais dos Estados-membros, tal como se encontram definidos no artº 299º (ex- artº 227º) do Tratado da CE, com excepção de determinados territórios dos Estados-membros excluídos do âmbito da união aduaneira ou do sistema comum do IVA. Os primeiros, qualificados de “países terceiros” são: a ilha de Helgoland, na Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha e Livigno, Campione d’Itália e águas nacionais do Lago de Lugano, da República Italiana. Os segundos, definidos como “territórios terceiros” são as ilhas Canárias, do Reino de Espanha, os Departamentos Ultramarinos da República Francesa, o Monte Ato, da República Grega, as ilhas Anglo-Normandas (Channal Islands) do Reino Unido e as Ilhas Aland, da República da Finlândia.

²¹⁰ Regulamento (CEE) nº 2913/92, do Conselho, de 12 de Outubro de 1992.

²¹¹ Em virtude de tratados estabelecidos com os Estados-membros referidos, considera-se que as operações realizadas a partir de ou com destino ao Principado do Mónaco ou Iha de Man são efectuadas a partir de ou com destino, respectivamente, à República Francesa e ao Reino Unido.

No período de transição acordado foi mantido o princípio da tributação no destino nas trocas comerciais efectuadas entre sujeitos passivos estabelecidos em Estados-membros diferentes²¹², estabelecendo-se, desde logo, o da tributação na origem quanto às aquisições efectuadas por particulares, organismos de direito público e sujeitos passivos abrangidos por regimes de isenção sem direito a dedução, nos termos a seguir referidos.

As correspondentes regras, constantes de uma directiva comunitária, foram acolhidas na lei portuguesa pelo DL nº 290/92, de 28 de Dezembro, que aprovou o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).

Tributação na origem

No período transitório os particulares (não sujeitos passivos do IVA) podem, em regra, efectuar aquisições de bens em qualquer país comunitário, sem restrições, sendo essas aquisições sujeitas a tributação no Estado-membro onde se encontrar estabelecido o fornecedor, aplicando-se-lhes a taxa e regras aí vigentes.

Exceptuam-se desta regra geral as aquisições intracomunitárias de “meios de transporte novos”, que são sempre sujeitas a tributação no Estado-membro do destino, assim como as “vendas à distância” que são tributadas no destino a partir de um certo limite, nos termos de regimes particulares que adiante serão melhor caracterizados.

São também sujeitas a tributação na origem as aquisições de bens efectuadas pelo Estado e demais organismos de direito público bem como por sujeitos passivos isentos sem direito a dedução, dentro de limites e condições definidas em regime especial a seguir mais detalhadamente referido.

Exemplo:

O senhor “A” reside em Portugal mas prefere efectuar compras (excepto automóveis novos) para seu uso particular, em Espanha. Essas compras são sujeitas ao IVA em Espanha, de acordo com as taxas e regras aí estabelecida. O senhor “A” não tem qualquer obrigação a cumprir em Espanha ou em Portugal, designadamente no que concerne à passagem da fronteira.

Tributação no destino

A tributação no país do destino constitui a regra quando se trate de operações comerciais, efectuadas entre operadores económicos estabelecidos em diferentes Estados-membros. Esta regra comporta, porém, algumas excepções, conforme adiante se referirá.

²¹² As regras relativas à localização das prestações de serviços nas operações intracomunitárias foram inseridas no artigo 6º do Código do IVA.

Aquisições e transmissões intracomunitárias

Sendo a “aquisição intracomunitária de bens” o facto gerador da dívida de imposto nas transacções intracomunitárias, houve a necessidade de a essa expressão fazer corresponder um conceito acolhido com idêntico conteúdo em todos os Estados membros da União Europeia.

Assim, de acordo com o conceito comunitário, vertido no artº 3º do RITI, está-se perante uma **“aquisição intracomunitária de bens”** sempre que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes duas condições:

- obtenção, pelo adquirente, do poder de dispor dos bens como um proprietário (observa-se que não é necessário que haja transferência jurídica dos bens, bastando a mera transferência económica, no sentido de poder o adquirente exercer sobre eles as prerrogativas inerentes ao direito de propriedade);
- expedição ou transporte dos bens com destino a um Estado-membro diferente daquele onde se inicia o transporte ou a expedição.

A **transmissão intracomunitária**, que não é objecto de definição específica, mais não é do que o reverso da aquisição intracomunitária: sempre que haja uma aquisição intracomunitária de bens no Estado-membro do destino há uma transmissão intracomunitária desses mesmos bens no Estado-membro da origem.

Exemplos:

1) O sujeito passivo “A”, estabelecido em França, vende ao sujeito passivo “B” estabelecido em Portugal, uma máquina industrial. Essa máquina é expedida de França para Portugal, com destino a “B”. Esta operação constitui uma aquisição intracomunitária em Portugal e uma transmissão intracomunitária em França.

2) O sujeito passivo “C”, estabelecido no sul de Espanha vende ao sujeito passivo “D”, estabelecido na Galiza, um lote de mercadorias, que são transportadas de Huelva para Vigo através do território português. Não obstante a movimentação das mercadorias através de Portugal, está-se perante uma operação interna localizada em Espanha.

Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias

As transferências de bens efectuadas por um mesmo sujeito passivo, entre Estados-membros diferentes, no âmbito da sua empresa, não se reconduzem ao conceito de “aquisições intracomunitárias”, referido no ponto anterior, designadamente por não se estar perante uma transferência onerosa do poder de dispor desses bens.

No entanto, em consequência do princípio da tributação no Estado-membro do destino, nas condições neste vigentes, designadamente no que concerne à taxa aplicável e eventuais limitações do direito a dedução, essas operações são equiparadas a aquisições intracomunitárias, a cujo regime ficam sujeitas.

São, assim, equiparadas a aquisições intracomunitárias:

- **A afectação, por um sujeito passivo, às necessidades da sua empresa**, no território nacional, de bens expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado-membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua actividade (RITI, Artº 4º, nº1, al. a). (São, porém, exceptuadas desta regra as transferências referidas no ponto seguinte).
- **A aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados noutro Estado-membro**, quando ambas as operações forem efectuadas pelo Estado ou qualquer outra pessoa colectiva de direito público (RITI, Artº 4º, nº1, al. c).

São também consideradas como aquisições intracomunitárias as operações intracomunitárias que, se efectuadas no território nacional por um sujeito passivo agindo como tal seriam consideradas transmissões de bens (Vd. RITI, Artº4º, nº2). Estão neste caso, designadamente, o envio de bens à consignação ou de bens para armazenagem com vista a venda posterior, casos em que se considera que o sujeito passivo afecta os bens às necessidades da sua empresa no território nacional.

As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias são tratadas como transmissões intracomunitárias isentas no Estado-membro da proveniência.

Exemplo:

A empresa "A" sediada em Portugal adquire determinadas mercadorias na China. Essas mercadorias são descarregadas no porto de Roterdão (Holanda), e, de seguida remetidas para Portugal. Dado que os bens entram no território aduaneiro da Comunidade através da Holanda, o facto tributário "importação" ocorre neste país. A transferência dos bens da Holanda para Portugal constitui uma operação assimilada a aquisição intracomunitária: desonerada de IVA na Holanda e tributada em Portugal.

Transferência de bens móveis corpóreos

Porém, nem todas as transferências intracomunitárias de bens são equiparadas a aquisições intracomunitárias. Ficam excluídas desta regra as transferências temporárias de bens destinadas à realização no território de outro Estado-membro das operações a seguir mencionadas (Vd. RITI, Artºs 4º, nº3 e 7º, nº3):

- transferência de bens para serem objecto de instalação ou montagem (estas transferências são irrelevantes em termos tributários já que a tributação, nestes casos, efectua-se sempre no Estado-membro onde tiver lugar a instalação ou montagem (vd. RITI, Artº 7º, nº3, al.a) e artº9º);
- transferência de bens para "vendas à distância", quando se não verifiquem os condicionalismos determinantes da tributação no Estado-membro do destino (Vd. RITI, Artº 7º, nº3, al.a) e artº10º);

- transferência de bens para venda a bordo de transportes intracomunitários de passageiros (Vd. RITI, Artº 7º, nº3, al. b)²¹³;
- transferência de bens para exportação ou operações assimiladas ou, ainda, para a realização de transmissões intracomunitárias ou operações assimiladas (vd. RITI, Artº 7º, nº3, al. c);
- transferência de bens móveis corpóreos para que sobre os mesmos sejam efectuados trabalhos que consistam em prestações de serviços, ou peritagens, desde que, depois de efectuados esses trabalhos, os bens sejam reexpedidos com destino ao sujeito passivo para o Estado membro onde este se encontre registado para efeitos de IVA. Estes movimentos devem ser objecto de adequado registo por parte dos sujeitos passivos intervenientes (vd. RITI, Artº 7º, nº 3, al.e) e artº32º, nº1, al. b);
- transferência de bens para utilização temporária em prestações de serviços a efectuar pelo sujeito passivo no Estado-membro de chegada da expedição ou do transporte. Esta transferência deve ser adequadamente registada pelos sujeitos passivos (vd. RITI, Artº7º, nº3, al. f) e artº 32º, nº1, al.b);
- transferência de bens para utilização temporária por um período não superior a 24 meses em condições idênticas às do regime de importação temporária com isenção total de direitos aduaneiros. Deve ser objecto de adequado registo por parte do sujeito passivo (Vd. RITI, Artº 7º, nº3, al.g) e artº 32º, nº1, al., b);

Regime geral de tributação das aquisições intracomunitárias

O regime geral de tributação das operações intracomunitárias que envolvam sujeitos passivos de diferentes Estados-membros caracteriza-se, como já ficou dito, pela tributação no país de destino dos bens e isenção, com direito a dedução do IVA suportado a montante, no país da sua proveniência.

As normas do RITI visam regular a correcta aplicação deste regime, e, muito particularmente, assegurar que são evidenciadas perante as administrações fiscais dos Estados-membros envolvidos, as movimentações físicas dos bens. Essas normas são complementadas com um Regulamento comunitário de controlo ²¹⁴ – directamente aplicado em cada um dos Estados-membros – relativo à utilização e manutenção de uma base de dados electrónica respeitante às transacções intracomunitárias - o sistema VIES – Vat Information Exchange System – além de outros instrumentos de cooperação administrativa.

Começando por caracterizar, nos seus traços essenciais, o regime geral aplicável às transacções efectuadas entre operadores económicos de diversos Estados-membros, analisam-se, no ponto seguinte, os diversos regimes particulares, no que apresentam de específico em relação ao regime geral.

²¹³ De acordo com a definição normativa constante do nº3 do artº 1º do Código do IVA, “transporte intracomunitário de passageiros” é o transporte de passageiros cujo lugar de partida e de chegada se situa no território da Comunidade, sem escala em país terceiro, bem como a parte de um transporte de passageiros efectuada no território da Comunidade, sem que haja escala em país terceiro entre o lugar de partida e o lugar de chegada. Nestes casos, a vendas a bordo são sujeitas a tributação no Estado-membro do início do transporte . vd. CIVA, Artº6º, nº3.

²¹⁴ Trata-se do Regulamento (CEE) nº 218/92, do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992.

Incidência real (RITI, artº 1º)

Para que uma “aquisição intracomunitária de bens” seja sujeita a tributação em Portugal é necessário que, além da onerosidade, se mostrem preenchidos determinados requisitos, que se deverão verificar tanto relativamente ao adquirente dos bens como relativamente ao vendedor (vd. RITI, Artº 1º, al. a):

- **adquirente** terá de ser um sujeito passivo do IVA, agindo nessa qualidade, e identificar-se perante o vendedor comunicando-lhe o seu número de registo em IVA que, no caso português, corresponde ao número de identificação fiscal.
- **vendedor** terá de ser também um sujeito passivo do IVA, agindo nessa qualidade, devidamente registado noutro Estado-membro no qual não se encontre abrangido por um qualquer regime especial de pequenas empresas. Para além disso, não deve o vendedor efectuar em território português a instalação ou a montagem dos bens expedidos ou transportados a partir desse outro Estado-membro nem a operação qualificar-se como uma “venda à distância”.

São, também, sujeitas a tributação em Portugal:

- as operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, nos termos referidos no ponto 2.2.(Vd. RITI, Artº 1º, al. b)

e, no quadro dos regimes especiais adiante referidos:

- as aquisições e transmissões de meios de transporte novos (Vd. RITI, Artº 1º, als. c) e e);
- as aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo efectuadas pelo Estado, organismos públicos ou sujeitos passivos isentos sem direito a dedução (Vd. RITI, Artº 1º, al. d).

Incidência pessoal (RITI, artº 2º)

São sujeitos passivos do IVA pela aquisição intracomunitária de bens:

- Os operadores económicos já assim qualificados no quadro do regime interno, ou seja, as pessoas singulares ou colectivas que, de modo independente, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços²¹⁵ (Vd. RITI, Artº 2º, 1, al. a);

São também sujeitos passivos, no âmbito dos regimes especiais que lhes são especificamente aplicáveis:

- As pessoas singulares ou colectivas que realizem exclusivamente operações isentas sem direito a dedução (RITI, Artº 2º, nº1, al. b)²¹⁶;

²¹⁵ Vd. Conceito constante do CIVA, Artº 2º, nº1, al. a).

²¹⁶ Abrange os sujeitos passivos que realizem exclusivamente operações isentas sem direito a dedução previstas no artigo 9º do CIVA e, ainda, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de isenção previsto no artigo 53º do mesmo Código. Observa-se que os sujeitos passivos enquadrados no “regime especial dos pequenos retalhistas” a que se refere o artigo 60º do aludido Código não podem efectuar aquisições intracomunitárias (vd. CIVA, Artº 60º, nº8).

- Estado e demais pessoas colectivas de direito público, mesmo quando exerçam actividades no âmbito dos seus poderes de autoridade (RITI, Artº 2, nº1, al. c);
- Quaisquer pessoas, singulares ou colectivas que ocasionalmente efectuem aquisições ou transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos (RITI, Artº2º, nº2).

Regras de territorialidade (RITI, Artºs 8º e 9º)

Conforme já se referiu, a regra geral é a de as aquisições intracomunitárias serem localizadas, e consequentemente sujeitas a tributação, no Estado-membro onde se situe o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente.

Não obstante, esta regra comporta as excepções enunciadas nos pontos seguintes.

- **Bens com instalação ou montagem**

Os bens expedidos ou transportados a partir de um Estado-membro destinados a serem instalados ou montados noutro Estado pelo fornecedor ou por sua conta são sujeitos a tributação no Estado-membro onde se efectuar a instalação ou montagem, não originando uma aquisição intracomunitária neste Estado nem uma transmissão intracomunitária no Estado-membro da procedência.

Assim, não são tributáveis a transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo, ou por sua conta, para fora do território português com vista a serem instalados ou montados no território de outro Estado-membro (RITI, Artº 9º, nº1). Inversamente, são sujeitas a tributação em Portugal as transmissões, efectuadas em idênticas condições, a partir de outro Estado-membro (RITI, Artº9º, nº2).

Esta regra implica que o fornecedor deverá registar-se e nomear representante fiscal no Estado-membro onde vai efectuar essa instalação ou montagem.

Estas operações devem ser objecto de adequado registo contabilístico (RITI, Artº 32º, nº 2, al. c).

- **Operações “triangulares”**

Designa-se de “operação triangular” uma operação que envolva três sujeitos passivos estabelecidos em três Estados-membros diferentes, revestindo a seguinte configuração:

- Um sujeito passivo A estabelecido num Estado-membro A vende um bem a um sujeito passivo B estabelecido num Estado-membro B que, por sua vez, vende o referido bem a um sujeito passivo C estabelecido num Estado-membro C, sendo o bem enviado directamente do fornecedor A para o destinatário C. Porém, o fornecedor A factura o adquirente (intermediário) B que, por sua vez, factura o adquirente final.

Numa operação assim configurada, os bens adquiridos por B a A não chegam a entrar fisicamente no Estado-membro B, dado que são enviados directamente do Estado-membro A para o adquirente C no Estado-membro C.

No entanto, por razões que se prendem com o controlo fiscal da circulação de bens no território da Comunidade, considera-se haver uma aquisição intracomunitária de bens localizada e sujeita a tributação no Estado-membro B, salvo se se provar que os bens foram sujeitos a tributação no

Estado-membro C (RITI, Artº 8º, nº2) o que se considera verificado se forem observados os seguintes procedimentos:

- **Pelo sujeito passivo B (intermediário):**

Inclui essa operação no anexo recapitulativo respeitante às suas transmissões intracomunitárias;

Designa, na factura que emite, o adquirente final C como devedor do imposto.

- **Pelo sujeito passivo C (adquirente final):**

Indica na sua declaração periódica o valor da aquisição efectuada, referenciando-a como aquisição intracomunitária e procede ao adequado registo contabilístico.

(Para o sujeito passivo A não se colocam quaisquer procedimentos particulares: efectua uma transmissão intracomunitária isenta, que, nos termos gerais, deverá mencionar no respectivo mapa recapitulativo).

Na ausência dos procedimentos acima referidos, o intermediário B, para efectuar a operação, teria de registar-se, para efeitos de IVA:

- No Estado-membro A para efectuar aí efectuar uma aquisição interna a A, seguida de uma transmissão intracomunitária isenta com destino a C. No caso, A liquidaria imposto a B que, por sua vez, o iria deduzir, pela via do reembolso no Estado-membro A;
- No Estado-membro C para aí efectuar uma aquisição intracomunitária (ou a tal assimilada, se fosse esse o caso) proveniente do Estado-membro A. Neste caso, “B” deveria autoliquidar e simultaneamente deduzir o imposto relativo a essa aquisição. De seguida, deveria, normalmente, liquidar imposto, e entregá-lo ao Estado respectivo, na transmissão para C.

Na opção pela simplificação acolhida nas normas comunitárias, o intermediário “B” não precisa de efectuar essas operações de registo nos outros Estados-membros, desde que a operação seja adequadamente relevada pelo processo declarativo acima referido.

Facto gerador e exigibilidade (RITI, Artºs 12º e 13º)

Nas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto é devido no momento em que aqueles sejam colocados à disposição do adquirente ou, tratando-se de bens cuja transferência para operações a realizar no território de um Estado-membro não tenha sido considerada transmissão, no momento em que deixem de ser preenchidos os respectivos requisitos.

A exigibilidade do imposto ocorre:

- No 15º dia do mês seguinte àquele em que é devido;
- Na data da emissão da factura ou documento equivalente, se forem emitidos antes daquele prazo.

Salienta-se que, **no caso das operações intracomunitárias, não é devido imposto relativamente a pagamentos antecipados.**

Isenções (RITI, Artºs 14º, 15º e 16º)

São isentas de IVA as seguintes operações:

- As transmissões intracomunitárias de bens, isto é, as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta de qualquer deles, a partir do território português para outro Estado-membro, quando o adquirente for um sujeito passivo do IVA registado noutro Estado-membro e tenha indicado ao fornecedor o seu número de identificação fiscal (RITI, Artº 14º, al. a);
- A transferência de bens de um sujeito passivo para as necessidades da sua empresa noutro Estado-membro, nas condições em que o seriam de fossem efectuadas para outro sujeito passivo (RITI, Artº 14º, al. c);
- As transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo quando o adquirente seja um sujeito passivo isento ou uma pessoa colectiva estabelecida ou domiciliada noutro Estado-membro que não se encontre registada para efeitos de IVA (RITI, Artº 14º, al. d);
- As transmissões de meios de transporte novos (RITI, Artº 14º, nº1, al. b);
- As aquisições intracomunitárias de bens cuja importação ou transmissão no território nacional seja isenta de imposto (RITI, Artº 15º, nº1, als. a) e b);
- As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do regime de reembolso relativo aos sujeitos passivos não estabelecidos no território português²¹⁷ (RITI, Artº 15º, nº1, al. c);
- As importações de bens que se destinem a ser objecto de transmissões intracomunitárias, desde que o sujeito passivo prove que os bens se destinam a um adquirente noutro Estado-membro e a expedição ou transporte, com esse destino, for consecutiva à exportação (RITI, Artº 16º).

Valor tributável e taxas (RITI, Artºs 17º e 18º)

Nas aquisições intracomunitárias de bens a base tributável é determinada de acordo com as regras aplicáveis para esse efeito nas operações internas (Vd. RITI, Artº 17º e CIVA, Artº 16º), considerando-se, no caso de transferências assimiladas a aquisições intracomunitárias o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao montante da realização das operações, adicionado dos elementos referidos no nº5 do artº 16º do CIVA.

As taxas aplicáveis são as que vigoram na legislação interna dos Estados - membros no momento da exigibilidade do imposto (Vd. RITI, Artº 18º e CIVA, Artº 18º).

²¹⁷ Previsto no DL n.º 408/87, de 31.12

Liquidação, dedução e pagamento (RITI, Artºs 19º a 22º e 28º)

Salvo nas situações específicas adiante referidas, a liquidação e pagamento do IVA devido pelas aquisições intracomunitárias efectua-se em termos idênticos aos das operações internas: o adquirente efectua a liquidação na factura que lhe foi emitida pelo fornecedor ou em documento interno emitido para o efeito quando a exigibilidade ocorra em data anterior à recepção daquela (RITI, Artº 28º, nº1).

O direito à dedução do imposto suportado nas aquisições intracomunitárias e nos bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados para a realização de transmissões intracomunitárias isentas é exercido nos termos gerais (RITI, Artº 19º e CIVA, Artºs 19º e segts.). Assim, para os sujeitos passivos que tenham direito a deduzir integralmente o IVA que suportem, a dedução relativa às aquisições intracomunitárias traduz-se em mero movimento contabilístico: o sujeito passivo autoliquida o imposto devido e, simultaneamente, deduz o montante apurado. Quanto aos sujeitos passivos que não tenham direito a dedução ou tenham um direito de dedução parcial (pro-rata) devem entregar a totalidade do imposto liquidado ao Estado ou a diferença entre este e o que for dedutível de acordo com o direito parcial de dedução que lhes assista.

O pagamento do imposto apurado a favor do Estado deverá ser entregue conjuntamente com a declaração periódica de imposto a que se refere o nº1 do artº 26º do CIVA (RITI, Artº 22º, nº1).

Obrigações acessórias

Para além das obrigações que decorrem do regime interno do IVA, os sujeitos passivos que efectuem operações intracomunitárias são obrigados a:

- Enviar, conjuntamente com a declaração periódica um anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias isentas bem como das "operações triangulares" em que actuem como "intermediários", de modelo oficial ou através de listagem de computador que contenham os mesmos elementos. Este anexo apenas deve ser enviado nos períodos em que se verifiquem essas operações (RITI, Artº 23º, nº1, al. c)²¹⁸;
- Proceder ao registo contabilístico das operações intracomunitárias, incluindo as afectações e transferência - ou recebimento - de bens para que sobre os mesmos sejam efectuadas peritagens ou trabalhos que consistam em prestações de serviços (RITI, Artº 32º);
- Emitir facturas ou documentos equivalentes relativamente às transmissões intracomunitárias, pelo valor total da transmissão (Não é obrigatória a emissão da factura em caso de pagamentos antecipados); Nas facturas deverá fazer constar o seu número de identificação fiscal, precedido do prefixo PT e o número de identificação do destinatário ou adquirente, com inclusão do prefixo do Estado-membro que o atribui ²¹⁹ (RITI, Artº 23º, nº1, al. b). As facturas devem ser emitidas, pelo valor total, com inclusão dos pagamentos antecipados caso os tenha havido, o mais tardar, até ao 15º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente (RITI, Artº 28º, nº2).

²¹⁸ Este anexo pode ser apresentado em impresso de modelo oficial ou em listagem de computador que contenha os mesmos elementos.

²¹⁹ Estes prefixos são os seguintes: Alemanha (DE), Áustria (AT), Bélgica (BE), Dinamarca (DK), Espanha (ES), Finlândia (FI), França (FR), Grécia (EL), Holanda (NL), Irlanda (IE), Luxemburgo (LU), Portugal (PT), Reino Unido (GB) e Suécia (SE)

Representação fiscal de não residentes

Os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, sempre que efectuem aquisições intracomunitárias de bens, devem nomear um representante fiscal, que deverá ser um sujeito passivo de IVA registado em Portugal, munido de procuração com poderes bastantes, que responderá solidariamente com o representado pelo cumprimento das suas obrigações fiscais (RITI, Artº 24º).

Regimes especiais

Para além do regime geral de tributação das trocas intracomunitárias de bens referido no número anterior, destacam-se os regimes especiais a seguir caracterizados.

Estado, organismos públicos e sujeitos passivos isentos (RITI, Artº 5º)

Não estão sujeitas a tributação em Portugal – sendo tributadas no Estado-membro da origem dos bens as aquisições intracomunitárias de bens relativamente às quais se verifiquem os seguintes pressupostos:

- o adquirente seja o Estado ou um organismo de direito público ou um sujeito passivo isento sem direito a dedução;
- os bens objecto da transmissão não sejam meios de transporte novos ou produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (a que se aplicam os respectivos regimes particulares adiante referidos);
- o valor global das aquisições efectuadas no conjunto dos Estados-membros não tenha excedido no ano anterior ou no próprio ano o limite de 8 978 Euros, ou, tratando-se de uma única aquisição não seja o mesmo excedido.

Este limite, líquido de IVA, é determinado com exclusão das aquisições de meios de transporte novos e de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

É facultada aos referidos sujeitos passivos, cujas aquisições não atinjam aquele limite, a opção pela aplicação do regime geral das aquisições intracomunitárias, caso em que deverão permanecer nesse regime por um período mínimo de 2 anos.

No caso de ser atingido o limite acima referido, devem aqueles sujeitos passivos entregar a declaração de início de actividade, ou de alterações, até ao fim do mês seguinte ao da ocorrência desse facto ou antes de efectuarem uma aquisição que o exceda ou, ainda antes de efectuarem aquisições intracomunitárias se pretenderem optar pelo regime geral. São, porém, dispensadas estas declarações se os sujeitos passivos apenas efectuarem aquisições de bens sujeitos a impostos especiais de consumo (RITI, Artº 25º).

Verificando-se os pressupostos determinantes da sujeição a imposto em Portugal, estes sujeitos passivos deverão proceder à autoliquidação e enviar a respectiva declaração periódica até ao final do mês seguinte ao da exigibilidade do imposto, obrigação que, contudo, apenas se verifica relativamente aos períodos em que existam operações tributáveis (RITI, artº 30º). O pagamento do imposto – salvo quando respeita à aquisição de meios de transporte novos ou a bens sujeitos a impostos especiais de consumo – deverá ser efectuado simultaneamente com a entrega da referida declaração (RITI, Artº 22º, nºs 2, 5 e 6).

Regime particular das "vendas à distância" (RITI, Artºs 10º e 11º)

O regime particular das chamadas “vendas a distância” – casos em que os bens são expedidos pelo vendedor com destino ao adquirente – é aplicável às transmissões de bens que preencham simultaneamente as seguintes condições:

- Sejam expedidos ou transportados pelo próprio sujeito passivo vendedor ou por sua conta;
- Tenham como destinatário um adquirente que seja um particular ou uma entidade não registada para efeitos de IVA noutro Estado membro da CE;
- Os bens não sejam bens fornecidos com instalação ou montagem (vd. ponto 10.4.3.1), meios de transporte novos (vd. ponto 10) ou bens sujeitos a impostos especiais de consumo (vd. ponto 10).

Exemplos:

1) A empresa “A”, estabelecida em Elvas, fornece clientes, particulares, domiciliados em Espanha enviando-lhe directamente os produtos por eles encomendados: está-se perante uma “venda à distância” abrangida pelo respectivo regime particular.

2) A mesma empresa fornece clientes, particulares, domiciliados em Espanha, sendo estes a levantarem os produtos nas instalações da empresa e, por sua própria conta, a efectuarem o transporte dos mesmos para Espanha: está-se perante uma transmissão interna de bens sujeita ao regime geral do IVA em Portugal.

3) A mesma empresa fornece clientes, sujeitos passivos estabelecidos em Espanha, que, para efectuarem as aquisições lhe fornecem o seu número de identificação para efeitos de IVA, sendo, nalguns casos, a empresa a “A” a efectuar o transporte dos bens para Espanha e, noutros, sendo transporte assegurado pelo cliente: têm-se as seguintes situações: está-se perante transmissões intracomunitárias localizadas em Portugal e correspondentes aquisições intracomunitárias localizadas em Espanha, sujeitas ao regime geral das trocas intracomunitárias.

No quadro deste regime, **o IVA é sempre devido pelo vendedor dos bens**, que deve proceder à respectiva liquidação de acordo com a taxa e regras vigentes no país onde for localizada a operação.

A localização destas operações é determinada em função do valor global (líquido de IVA) das vendas realizadas **com destino a cada Estado-membro**, nos seguintes termos:

- Se o valor global das vendas realizadas com destino a um dado Estado-membro não exceder o limiar aí fixado (ver quadro infra), a transmissão é sujeita a tributação na origem;
- Se o valor global das vendas realizadas com destino a um dado Estado-membro exceder o limiar aí fixado a transmissão é sujeita a tributação no destino.

Excedido o referido limite, o fornecedor terá de se registar, ou nomear representante, no Estado-membro em relação ao qual se verificou o facto, ficando obrigado ao cumprimento das obrigações fiscais decorrentes das operações efectuadas, que passam a considerar-se localizadas, e como tal tributadas, nesse Estado-membro. Neste Estado, são equiparadas a aquisições intracomunitárias (afecção às necessidades da empresa), sendo as mesmas isentas de IVA no Estado-membro da origem.

Podem, no entanto, os fornecedores optar pela tributação no Estado-membro do destino, aplicando-lhes o regime acima referido. Feita a opção, ficam obrigados a permanecer nesse regime por um período mínimo de 2 anos.

Observa-se que, em qualquer caso, é obrigatória a emissão de facturas nas "vendas à distância".

Os sujeitos passivos que efectuem "vendas à distância" são obrigados a entregar, até 31 de Maio do ano seguinte àquele a que as operações respeitam, um mapa recapitulativo, de modelo oficial, que pode ser substituído por listagem de computador.

| Limiares fixados nos diversos Estados - membros | | | |
|---|---------------|-------------|----------------|
| Alemanha | 200 000 DEM | Holanda | 230 000 NLG |
| Áustria | 1 400 000 ATS | Irlanda | 27 000 IEP |
| Bélgica | 1 500 000 BEF | Itália | 54 000 000 ITL |
| Dinamarca | 280 000 DKK | Luxemburgo | 4 200 000 LUF |
| Espanha | 4 550 000 ESP | Portugal | 6 300 000 PTE |
| Finlândia | 200 000 FIM | Reino Unido | 70 000 GBP |
| França | 700 000 FRF | Suécia | 320 000 SEK |
| Grécia | 8 200 000 GRD | | |

Aquisições e transmissões de meios de transporte novos

Na definição do regime especial aplicável às operações intracomunitárias respeitantes a meios de transporte novos foi necessária a fixação de conceitos de meios de transporte e de novos, acolhidos com idêntico conteúdo e extensão na legislação interna de todos os Estados-membros.

• Conceitos de "meios de transporte" e de "novos"

Consideram-se, meios de transporte, desde que sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional (RITI, Artº6º, nº1, al. b) :

- As embarcações, com comprimento superior a 7,5 metros, com excepção das que sejam afectas à navegação no alto mar, a salvamento e assistência marítima ou pesca costeira;
- As aeronaves (aviões, helicópteros) com peso total na descolagem superior a 1550 Kg, com excepção das que sejam utilizadas por companhias de navegação aérea no tráfego internacional;

- Os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 CC ou potência superior a 7,2 KW, destinados ao transporte de pessoas ou mercadorias.

São considerados novos os meios de transporte relativamente aos quais se mostrem cumulativamente preenchidos os seguintes requisitos (RITI, Artº 6º, nº2):

- A transmissão seja efectuada **antes de decorridos 3 ou 6 meses** após a data da primeira utilização, consoante se trate de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres, respectivamente. Aquela data é a que constar do título de registo de propriedade ou documento equivalente ou, na sua falta a factura ou documento equivalente emitidos aquando da aquisição pelo primeiro proprietário;
- O meio de transporte **não tenha percorrido mais de 6 000 Km**, quando se trate de veículo terrestre, **navegado mais de 100 horas**, se for uma embarcação ou **voadado mais de 40 horas** se se tratar de uma aeronave.
- **Aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos**

Qualquer que seja a qualidade do adquirente ou do vendedor, a aquisição de meios de transporte novos efectuadas no território nacional é sempre localizada em Portugal (RITI, Artº 1º, al. b), sendo tributáveis as aquisições intracomunitárias dos que se encontrem sujeitos a registo, licença ou matrícula em território nacional (RITI, Artº 8º, nº4).

O valor tributável é o preço constante da factura, ou documento equivalente - que, obrigatoriamente, deve ser exigida ao vendedor - acrescido do imposto automóvel nos casos em que este imposto seja devido (RITI, Artº 17º, nº3 e Artº 29º).

No que respeita à liquidação e pagamento do IVA, podem configurar-se as seguintes situações:

- Se o adquirente for um sujeito passivo que realize operações tributáveis com direito a dedução total ou parcial do IVA a montante, a liquidação e dedução deverá constar da declaração periódica respeitante ao período em que o mesmo seja devido e exigível, de acordo com as normas relativas à liquidação e exercício do direito à dedução, sem prejuízo do que dispõe o Código do IVA quando aos veículos excluídos do direito à dedução (RITI, Artº 22º, nº1). Sempre que se trate de veículos sujeitos a imposto automóvel e o sujeito passivo adquirente não possuir o estatuto de operador registado para efeitos deste imposto, o pagamento do IVA devido é efectuado, conjuntamente com o imposto automóvel, nos serviços da Direcção-Geral das Alfândegas;
- Se o adquirente for um sujeito passivo que exerça uma actividade totalmente isenta, sem direito a dedução, que beneficie de um regime especial de tributação, se for um organismo público ou ainda um particular que adquira um veículo não sujeito a imposto automóvel (caso dos veículos pesados), terá de efectuar a liquidação do imposto e a sua entrega na tesouraria da fazenda pública antes de proceder ao registo ou solicitar a licença ou matrícula do veículo (RITI, Artº 22º, nº3);
- Se o adquirente for um particular e o meio de transporte for um veículo sujeito a imposto automóvel, o pagamento do IVA é efectuado em simultâneo com aquele imposto nos serviços da Direcção-Geral das Alfândegas (RITI, Artº 22º nºs 4 e 6).

Com excepção da situação referida em primeiro lugar, não se poderá efectuar o registo ou obter a licença ou matrícula, sem se comprovar, junto das entidades competentes, o pagamento do imposto devido pela aquisição intracomunitária desses bens (RITI, Artº 33º).

O adquirente é obrigado a exigir ao vendedor a emissão de factura, de que deverá constar (RITI, Artº 29º):

- A identificação do vendedor e do adquirente, incluindo os respectivos números de identificação fiscal, precedidos do prefixo identificador do Estado-membro que os atribuiu;
- A data da transmissão;
- O preço da venda;
- A identificação do meio de transporte, nomeadamente a matrícula ou número de registo e a especificação das respectivas características;
- A indicação dos quilómetros percorridos, se se tratar de um veículo terrestre, das horas de navegação, se se tratar de uma embarcação, ou das horas de voo, se se tratar de uma aeronave, reportados à data em que ocorreu a transmissão.
- **Transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos**

As transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos efectuadas a partir de território nacional com destino a um adquirente noutro Estado-membro são igualmente sujeitas a imposto em Portugal, embora isentas (RITI, Artº 1º, al. e) e Artº 14º, al. b).

Esse facto determina que as pessoas que efectuem essas transmissões, ainda que a título ocasional, sejam considerados sujeitos passivos de IVA (RITI, Artº 2º, nº2, al. b).

Quando o vendedor seja um sujeito passivo isento, o Estado ou qualquer pessoa colectiva de direito público ou um particular, as obrigações administrativas decorrentes daquela qualificação consistem, unicamente, no exercício do direito à dedução do imposto suportado na aquisição e na emissão da factura que deve ser solicitada pelo adquirente (RITI, Artº 20º, nºs 3 e 4 e Artº 29º, nº2).

Neste caso, o direito à dedução nasce no momento em que o bem for colocado à disposição do adquirente e efectua-se por reembolso mediante requerimento dirigido ao Director-Geral dos Impostos, acompanhado de todos os elementos indispensáveis à respectiva apreciação (RITI, Artº 21º, nº1).

A dedução não pode exceder o montante de imposto que seria devido e exigível se a transmissão não estivesse isenta.

Bens sujeitos a impostos especiais de consumo

Estão sujeitos a impostos especiais de consumo, cujo regime comunitário se encontra harmonizado, o álcool e as bebidas alcoólicas, os tabacos e os produtos petrolíferos (RITI, Artº 6º, nº1, al.a).

Nas transacções intracomunitárias destes produtos a tributação efectua-se, em regra, no Estado-membro do destino, excepto quando o adquirente seja um particular, com observância das seguintes particularidades:

- **aquisições intracomunitárias destes bens sujeitos a IECs efectuadas pelo Estado, ou qualquer outro organismo público ou por sujeito passivos isentos sem direito a dedução** (RITI, Artº1º, al. c): O IVA devido por estas aquisições é cobrado em simultâneo com o respectivo imposto sobre o consumo pelos serviços da Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Se o sujeito passivo em causa apenas efectuar essas aquisições, fica dispensado do cumprimento de obrigações fiscais de natureza declarativa (RITI, Artº 25º, nº3).

- **no caso de “vendas á distância”**, em que os bens são expedidos ou transportados por conta do vendedor com destino a um adquirente (particular) residente noutro Estado-membro, a operação é sujeita a tributação no Estado-membro do destino (RITI, Artº 10º, nº2 e 11º, nº2, al. a). Neste caso, o sujeito passivo vendedor deve registar-se no Estado-membro do destino dos bens (RITI, Artº 26º), sendo a operação configurada da seguinte forma:

No Estado-membro do destino:

A operação configura-se como uma afectação de bens às necessidades da empresa do sujeito passivo neste Estado-membro, assimilada a aquisição intracomunitária (RITI, Artº 4º, nº1, al. a), seguida de uma transmissão interna para o adquirente (RITI, Artº 3º);

No Estado-membro de origem

Há lugar a uma transferência de bens isenta, com direito a dedução (RITI, Artº 10º, nº2 e Artº 14º, al. d).

Resumo

1. Elementos da incidência geral do IVA:

Operação consistente numa transmissão de bens ou numa prestação de serviços, numa importação ou numa operação intracomunitária;

realizada por um sujeito passivo;

A título oneroso;

Que tenha lugar no território nacional.

2. Operação tributável

Transmissão de bens

Transferência onerosa de bens corpóreos pela forma correspondente ao exercício do direito de propriedade;

Prestação de serviços

Operação onerosa que não seja considerada transmissão de bens. Tem geralmente por objecto prestações de fazer e não fazer, a cessão de direitos e de bens incorpóreos.

Importação de bens

Entrada de bens no território nacional provenientes de países terceiros, isto é, não pertencentes à União Europeia.

Operação intracomunitária

Transmissão de bens de Portugal para qualquer outro Estado membro e aquisição de bens dos outros Estados membros para Portugal.

3. Sujeitos passivos

A sujeição passiva é conferida a qualquer pessoa singular ou colectiva que se encontre numa das seguintes situações:

- Com habitualidade e independência exerça uma actividade de produção, de comércio ou de prestação de serviços;
- Exerça uma operação isolada se ela se integrar numa das actividades acima referidas,
- Realize importação de bens;
- Realize operações intracomunitárias.

Para além destes casos, é qualificado como sujeito passivo, na perspectiva de devedor de imposto, quem for adquirente de determinados serviços prestados por operadores estrangeiros que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

É também sujeito passivo, no sentido de devedor do imposto, quem mencionar IVA, ainda que indevidamente, em factura ou documento equivalente.

4. Onerosidade

Outro requisito da sujeição é o da onerosidade. Isto significa que o prestador de serviços ou o transmitente dos bens deve obter uma contraprestação, seja ela fixada em dinheiro ou em outros bens ou serviços.

Noutros casos é a lei que ficciona a existência de uma contrapartida, como acontece, por exemplo, no autoconsumo externo ou na utilização de bens da empresa a fins alheios à mesma por cuja aquisição tenha havido lugar à dedução do imposto

5. Localização das operações

O último elemento da incidência prende-se com a localização das operações tributáveis.

No caso da transmissão de bens devem estes estar no território nacional quando, na sequência de um contrato se faça operar a sua transferência de um titular para outro, se inicia o seu transporte ou são postos à disposição do adquirente.

No caso das prestações de serviços, impõe-se que o prestador tenha a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, sem prejuízo de várias excepções a esta regra que têm por fundamento a especificidade de alguns serviços.

6. Isenções

As isenções em IVA são de dois tipos:

Isenções simples ou incompletas.

Os sujeitos passivos não liquidam imposto nas suas operações mas, em contrapartida, não podem deduzir o imposto que onerou as suas aquisições. É o caso das isenções previstas no art.º 9.º do Código.

Isenções com taxa zero

O sujeito passivo não só não liquida imposto nas suas operações a jusante, podendo deduzir o imposto que suportou nas aquisições que fez nas operações a montante. É o que se verifica, por exemplo, no caso das exportações e das transmissões intracomunitárias.

7. As taxas em IVA são proporcionais, fixadas por listas de bens e serviços em função do grau de prioridade no universo do consumo, sem que também lhe sejam alheias razões de ordem orçamental.

Assim, constam:

- Na lista I, os bens e serviços de primeira necessidade, normalmente associados ao ramo alimentar e a outros consumos básicos;
- Na lista II, alguns bens e serviços, igualmente com alguma prioridade no consumo, mas suficientemente secundários para não beneficiarem da taxa reduzida;

- Na lista III entram, residualmente, todos os outros bens e serviços.

8. Nas Regiões Autónomas, devido a razões de insularidade, as taxas sofrem uma redução de cerca de 20% comparativamente com as aplicáveis às operações que tenham lugar no continente português.

9. Liquidação do IVA

O IVA é um imposto apurado pelo sistema da autoliquidação, cujo montante é a diferença entre o imposto pago a montante e o imposto liquidado a jusante, em cada período de tributação.

10. O Direito à dedução

No sistema de liquidação do IVA, o direito à dedução assume uma posição de charneira, na medida em que confere ao sujeito passivo um direito de crédito sobre o Estado, direito esse que pode ser exercido ou no abatimento ao imposto liquidado ou no reembolso do excesso a deduzir.

Exclusão do direito à dedução

Certo tipo de despesas cuja diferenciação em fins empresariais ou particulares nem sempre pode ser feita com segurança, são excluídas do direito à dedução.

Os sujeitos passivos mistos. O pro-rata de dedução.

Os sujeitos passivos que exercem simultaneamente operações tributáveis e operações isentas apenas podem deduzir o imposto correspondente às despesas utilizadas na componente tributada.

O Cálculo do montante da dedução pode ser feito:

- Ou pelo método da afectação real;
- Ou pelo método do pro-rata da dedução.

As deduções devem ser regularizadas nos seguintes casos:

- Anualmente, sempre que haja uma variação entre o pro-rata provisório e o pro-rata definitivo de cada ano;
- Em relação aos bens do activo imobilizado, num período de 4 ou 9 anos, consoante se trate de bens móveis ou imóveis;

Quando estes bens forem alienados no período de regularização;

Regularização extemporânea das deduções;

Dedução por créditos incobráveis.

11. Obrigações declarativas

Os sujeitos passivos do IVA devem entregar as seguintes declarações:

- Declaração de início de actividade

- Declaração de alterações
- Declaração de cessação
- Declaração periódica de imposto (periodicidade mensal ou trimestral)
- Declaração periódica anual e anexos

12. Obrigação de facturação

- Emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços;

Da factura devem constar os seguintes elementos: data, número sequencial, identificação do fornecedor e do cliente, com indicação dos respectivos números de identificação fiscal, quantidade e denominação dos bens e serviços, preço, taxa e imposto devido;

- As facturas devem ser emitidas em tipografias autorizadas ou por programas de computador;

A emissão tem de processar –se, o mais tardar, até ao 5º dias útil seguinte à operação ou por cada pagamento antecipado;

É permitida a emissão de facturas globais;

- Os retalhistas e os vendedores ambulantes estão dispensados de emitir factura a consumidores finais. Mas devem emitir um talão de venda.
- As vendas em máquinas automáticas dispensam factura. O mesmo sucede quanto aos prestadores de serviços quando usualmente emitam bilhetes, senhas ou outro documento e, em qualquer caso, por serviços preço inferior a 10 Euros ou 25 Euros no caso da restauração.

13. Pagamento

O pagamento deve efectuar-se por envio de cheque conjuntamente com a declaração. Pode também efectuar-se nos CTT e no “multibanco” bem como nas Tesourarias da Fazenda Pública.

14. Regime especial de isenção

- Aplicável aos sujeitos passivos que não possuam nem devam possuir contabilidade organizada;
- Não pratiquem operações de importação, exportação ou operações conexas;
- Não tenham atingido, no ano anterior, um volume de negócios superior a 9 976 Euros (12 470 Euros no caso de pequenos retalhistas).

Estes sujeitos passivos não liquidam nem deduzem IVA. Podem optar pelo regime geral.

15. Regime especial dos pequenos retalhistas

- Aplicável aos retalhistas que sejam pessoas singulares, cujo volume de compras destinadas a venda seja, pelo menos 90% do total das compras;
- Não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada;
- O volume anual de compras não seja superior a 49 880 Euros

Não efectuem operações de importação, exportação ou operações intracomunitárias;

Não efectuem prestações de serviços não isentas de valor anual superior a 249 Euros.

Estes sujeitos passivos pagam IVA calculado sobre 25% do IVA suportado nas compras de bens destinados a venda. Não liquidam imposto aos clientes, nem podem deduzir o imposto relativo às compras de bens para venda. Podem deduzir o imposto relativo a compras de bens de equipamento.

16. Regime especial dos bens em segunda mão, objectos de arte e de colecção e antiguidades

O imposto incide sobre a margem de lucro do revendedor. A aplicação do regime depende de os bens destinados a revenda terem sido adquiridos a particulares, a sujeitos passivos que não tenham podido deduzir o imposto que onerou a sua aquisição, ou a outros sujeitos passivos revendedores ao abrigo do regime especial.

17. Regime especial das agências de viagens

Tributação da margem de lucro da agência, nos casos em que esta actua em seu próprio nome mas por conta do cliente.

18. Regime especial dos tabacos e dos produtos petrolíferos

Estes bens, também sujeitos a impostos especiais de consumo e a um estreito controle fiscal, são sujeitos a IVA apenas no momento a produção, da importação ou da aquisição intracomunitária. O imposto é liquidado e pago de uma só vez, pelos respectivos distribuidores.

19. O Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias comporta:

- Um regime geral
- Vários regimes especiais - Estado e sujeitos passivos isentos
- Vendas à distância
- Meios de transporte novos
- Bens sujeitos a IEC's

20. Regime geral

Âmbito – Aplica-se às operações entre sujeitos passivos, registados para efeitos de IVA em diferentes Estados-membros;

Características gerais – A operação é tributada no Estado-membro do destino dos bens, pela taxa e nas condições aí vigentes. É isenta, com direito a dedução, no Estado-membro da expedição dos bens.

Autoliquidação – O imposto relativo às aquisições intracomunitárias é autoliquidado pelo sujeito passivo, adquirente dos bens. E, simultaneamente, deduzido de acordo com a extensão do respectivo direito de dedução.

21. Regimes especiais

Estado, organismos públicos e sujeitos isentos

- **Tributação na origem** até ao limite estabelecido em cada Estado-membro. A partir desse limite as aquisições efectuadas pelo Estado, organismos públicos e sujeitos passivos isentos são tributadas de acordo com o regime geral das aquisições intracomunitárias. Só que, neste caso, o imposto autoliquidado deve ser entregue ao Estado, sem dedução. Estes sujeitos passivos devem entregar declarações periódicas apenas relativamente aos períodos em que realizem aquisições intracomunitárias sujeitas a tributação em Portugal.

Vendas à distância

Âmbito – Aplica-se sempre que os bens sejam expedidos pelo vendedor com destino a um particular residente noutro Estado-membro;

Características gerais – A operação é tributada no Estado-membro do estabelecimento do vendedor até, que relativamente a cada Estado-membro seja excedido o valor-limite aí fixado. A partir desse limite, as vendas efectuadas com destino a esse Estado são aí tributadas nas condições gerais que no mesmo vigorem.

Liquidação – O imposto relativo às vendas á distância é sempre liquidado pelo vendedor, no país da origem ou no do destino, de acordo com o critério acima referido.

Meios de transporte novos

Âmbito – Aplica-se às aquisições e transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos (vd. conceito constante do RITI, artº6º, nº2);

Características gerais – A operação é tributada no Estado-membro do destino dos bens, pela taxa e nas condições aí vigentes. É isenta, com direito a dedução, no Estado-membro da expedição dos bens. Os particulares são qualificados como sujeitos passivos no caso de realizarem qualquer dessas operações;

Liquidação e pagamento – O imposto relativo às aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos é liquidado e pago nos termos gerais se o adquirente for um sujeito passivo registado em Portugal. Porém, quanto aos veículos sujeitos a imposto automóvel a cobrança do IVA é efectuada pela DGA, conjuntamente com o IA, salvo se o adquirente for um operador registado para efeitos deste imposto. Nos restantes casos é pago conjuntamente com o imposto automóvel junto da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo ou, não sendo devido esse imposto (caso dos veículos pesados) nas tesourarias de Fazenda Pública.

Bens sujeitos a IEC's

Âmbito – Aplica-se às aquisições de álcool e bebidas alcoólicas, tabacos e produtos petrolíferos pelo Estado, organismos públicos ou sujeitos passivos isentos e, ainda, no caso de “vendas à distância”;

Características gerais – A operação é tributada no Estado-membro do destino dos bens, sendo o imposto cobrado, em Portugal, pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo, conjuntamente com estes impostos, ficando os adquirentes – Estado, organismos públicos ou sujeitos passivos isentos dispensados de quaisquer obrigações quanto a estas operações. No caso de vendas à distância, com destino a particulares, a tributação é sempre no Estado do destino, devendo o vendedor aí registar-se ou nomear representante para cumprir as respectivas obrigações.

Questões e Exercícios

1. Existe coincidência entre a sujeição a IVA e a sujeição a IRS e IRC?
2. Qual é o conceito de “bem” para efeitos da incidência real do IVA ?
3. Existe coincidência entre o conceito de transmissão civil e o conceito de transmissão fiscal para efeitos do IVA ?
4. Um operador económico português, com sede em Portugal e que venda uma máquina para um cliente francês que adquiriu a um fornecedor em Espanha é, por esse facto, sujeito passivo do IVA em Portugal ?
5. Quais são os fundamentos para haver lugar à tributação do autoconsumo externo ?
6. Diga se uma mercadoria proveniente do Japão que entrou em livre prática na Holanda, pagando aí os respectivos direitos aduaneiros, sendo depois remetida para Portugal, é considerada importada em Portugal ?
7. Diga se as operações a seguir mencionadas são ou não tributadas em Portugal ?
 - a) Aquisição de uma licença para fabricar um determinado produto, feita por um laboratório português a um laboratório alemão que não tem qualquer instalação em Portugal
 - b) Transferência de um jogador de futebol, de um clube italiano para um clube português, em que este pagou a quantia de 4 987 980 Euros.
 - c) Transferência de um jogador de futebol português, para um clube Espanhol, tendo o clube português recebido igual quantia.
8. Quem deveria liquidar o imposto devido pelas operações sujeitas a IVA em Portugal, referidas nas alíneas a) e b) da pergunta anterior ?
9. Se uma empresa proceder à instalação da maquinaria numa nova fábrica de outra empresa, operação essa que decorre durante um ano, ao longo do qual a primeira vai facturando trimestralmente $\frac{1}{4}$ do preço, quando é devido e exigível o IVA correspondente ?
10. Qual a diferença entre a isenção simples e a isenção com taxa zero ?
11. O inquilino de uma loja afecta a um estabelecimento comercial acordou com o proprietário do prédio abandonar as instalações de que era arrendatário, mediante o pagamento de uma indemnização.
Estará esta indemnização sujeita a IVA ?
12. Em que consiste e qual a finalidade do princípio da tributação no destino ?
13. Se uma empresa com sede em Espanha decidir realizar um investimento em Portugal, trazendo desse país as máquinas e outros equipamentos destinados à instalação de uma fábrica, está a fazer uma aquisição intracomunitária ?
14. Se um sujeito misto fizer uma aquisição intracomunitária de bens pode deduzir a totalidade do IVA que ele próprio liquida, nos termos gerais do RITI ?

Resoluções

1. Na maioria dos casos, os sujeitos passivos de IRS, quer pela prática de actividades independentes, quer pela prática de operações de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como os sujeitos passivos de IRC, são sujeitos passivos de IVA.

Porém, não existe uma coincidência completa entre a sujeição passiva a estes impostos.

Com efeito, há situações em que determinados operadores económicos são sujeitos passivos de IVA, sem o serem face aos impostos sobre o rendimento.

É o que acontece, por exemplo, quando alguns operadores económicos são devedores de IVA, não necessariamente por realizarem operações tributáveis, mas pelo facto de serem adquirentes de bens, pela via da importação e das aquisições intracomunitárias, de serem adquirentes de determinados serviços se o prestador não tiver sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal a partir dos quais o serviço seja prestado, e quando mencionarem indevidamente IVA numa factura ou documento equivalente.

2. Este conceito tanto abrange bens corpóreos (mercadorias em geral) como, em alguns casos, bens incorpóreos (a energia, o calor, o frio) que são assimilados a bens corpóreos para efeitos de integrar o conceito de transmissão.

3. Não existe essa coincidência. No âmbito civil, regra geral, só há transmissão quando o proprietário transmite definitivamente o seu direito sobre os bens.

Porém, no âmbito do IVA, não só não é necessário que o transmitente seja o proprietário dos bens, o qual pode apenas deter a sua posse, como certas transmissões não o são face à lei civil. É o que acontece, por exemplo, nos casos da locação-venda, das transmissões entre comitente e comissário, no contrato de consignação, na empreitada de bens móveis se o empreiteiro fornecer a totalidade das materiais e no autoconsumo externo de bens.

4. Não. Um dos requisitos para que uma transmissão de bens seja tributada em Portugal é o de os bens aqui estarem situados no momento em que se inicia o seu transporte ou quando são postos à disposição do adquirente.

5. O autoconsumo externo significa a desafecção de bens da actividade de uma empresa para consumo particular dos seus titulares, do seu pessoal ou até de terceiros.

Se o autoconsumo de bens não fosse tributado, nos casos em que a sua aquisição conferiu à empresa o direito à dedução, dar-se-ia uma violação das regras básicas do IVA e uma inaceitável distorção de concorrência face aos demais operadores económicos.

Com efeito, se o gerente de uma empresa que comercializa frigoríficos levasse um deles para a sua casa sem a tributação, não só desvirtuaria o objectivo do direito à dedução como distorceria a concorrência ao comprar o frigorífico sem imposto.

6. Não. O conceito de importação consiste na entrada de bens no território nacional, vindas de um país terceiro, como é o caso do Japão, mas desde que a mesma não se encontre em livre prática.

Neste caso era o que acontecia ao ter entrado noutra país da comunidade.

A entrada dos bens em Portugal, nesta situação, é considerada como uma operação assimilada a aquisição intracomunitária, e como tal seria tratada em termos do IVA português.

7.

a) A aquisição desta licença seria tributada em Portugal por força do disposto no art.º6.º, 8 a).

b) Esta transferência seria igualmente tributada em Portugal (vd. art.º6.º 8, I).

c) Esta cedência não seria tributável em Portugal, por força do mesmo art.º6.º 9, a).

8. Seria o adquirente que, nessa qualidade, é devedor do imposto, podendo deduzi-lo na mesma declaração (vd. art.º19.º, 1 c) em conjugação com o art.º2.º 1 a), 2.ª parte).

9. É devido à medida que as facturas são emitidas e em relação ao montante de cada uma delas (art.º7.º 3).

10. Nos casos de isenção simples, como acontece com as situações previstas no art.º9.º, as entidades abrangidas não liquidam IVA nas transmissões de bens e nas prestações de serviços que efectuam, mas em contrapartida, não podem deduzir o IVA suportado nas suas despesas

Nas situações em que é aplicável a taxa zero, como nas exportações e nas transmissões intracomunitárias, o transmitente não só não liquida IVA suportado nas suas vendas, como deduz o IVA suportado nas suas compras.

11. Não. Ainda que o pagamento de uma indemnização nestas condições seja considerada uma prestação de serviços, a verdade é que se tem entendido que a mesma está isenta de imposto uma vez que o próprio arrendamento com que se relaciona é uma operação isenta.

12. É uma regra de tributação acordada entre os Estados membros da União Europeia que se traduz em os bens serem desonerados do IVA no país de origem, vindo a ser tributados no país onde são consumidos.

O mecanismo da tributação das trocas intracomunitárias, assente neste princípio, permite que não haja qualquer diferença entre a tributação dos bens produzidos e comercializados no interior de cada país e a tributação dos bens originários dos outros Estados membros.

13. Não Nestes casos, ainda que os bens sejam isentos no país de origem, não se está perante uma aquisição intracomunitária.

E isto porque lhe falta a intervenção de um sujeito passivo português e porque lhe falta a característica da onerosidade, que são elementos das aquisições intracomunitárias.

Neste caso o sujeito passivo espanhol deverá registar-se em Portugal e cumprir aqui as obrigações referentes ao IVA português.

14. Não, nestes casos, este sujeito passivo liquida imposto devido pela aquisição intracomunitária e procede à dedução, de acordo com a seu “pro-rata” de dedução, entregando o excedente ao Estado (artigos 19.º a 22.º RITI).

VI. A CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar a estrutura e regras gerais da Contribuição Autárquica;
- Explicar a incidência real;
- Explicar o conceito de prédio;
- Descrever e identificar os prédios;
- Explicar a Incidência pessoal;
- Identificar a incidência temporal;
- Descrever o método de apuramento do valor tributável;
- Identificar o conceito de rendimento colectável;
- Enumerar as taxas;
- Descrever as obrigações declarativas;
- Descrever a liquidação e o pagamento;
- Explicar como funcionam e onde estão previstas as isenções;
- Distinguir entre isenções temporárias e permanentes;
- Identificar as garantias dos contribuintes.

Temas

1. Incidência;
2. Início da Sujeição;
3. Valor Tributável;
4. Taxas;
5. Obrigações Declarativas;
6. Liquidação e Pagamento;
7. Prédios Habitacionais. Isenção Temporária;
8. Garantias do Contribuintes;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INCIDÊNCIA

Incidência real

A contribuição autárquica é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios situados na área de cada município, dividindo-se em rústica e urbana, consoante a classificação dos prédios sobre que recai (vd. art.º1.º CCA)²²⁰

Conceito de prédio

O conceito de prédio obedece aos seguintes requisitos (vd. art.º2.º):

- Deve corresponder a uma fracção do território, abrangendo as águas, plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, entendendo-se como tal a sua afectação a fins não transitórios. Os bens móveis são considerados prédios quando se acharem assentes no mesmo local por um período superior a 1 ano.
- Deve integrar o **património** de uma pessoa singular ou colectiva.
- Deve ter **valor económico**.

Classificação dos prédios

Os prédios classificam-se em rústicos e urbanos.

- **Prédios rústicos (vd. art.º 3.º)**

São classificados como **rústicos** os prédios que reúnem os seguintes requisitos:

- **Terrenos situados fora dos aglomerados urbanos** (sobre o conceito de aglomerado urbano vd. art.º3.º, n.º4), que não sejam classificados como terrenos para construção (sobre o conceito de terreno para construção vd. art.º 6.º, n.º3) e desde que:

Estejam afectos à agricultura ou outras produções agrícolas ou, não sendo o caso, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas;

Não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório e de reduzido valor.

- **Terrenos situados dentro de um aglomerado urbano em que:**

Esteja legalmente vedada a utilização geradora de quaisquer rendimentos ou,

²²⁰ O Código da Contribuição autárquica passará a designar-se por CCA, sendo-lhe reportados os artigos sem indicação a qualquer outro diploma.

Só possam estar afectos à produção de rendimentos agrícolas.

- **Os edifícios e construções** directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas em prédios rústicos;
- **As águas e plantações** que sejam dotadas de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontram implantadas.
- **Prédios urbanos (vd. art.º4.º)**

São **urbanos** os prédios que, por recurso aos critérios acima referidos, não sejam classificados como rústicos.

Os prédios urbanos dividem-se em:

- **Habitacionais, industriais** ou destinados ao exercício de **actividades independentes**, consoante a respectiva licença ou, na falta desta, quando tenham como destino normal esses fins;
- **Terrenos para construção.** São os terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou licença de construção.

São ainda considerados terrenos para construção os que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, com excepção daqueles a que tenha sido vedada toda e qualquer construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

- **Outros:** Compreende os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano bem como os edifícios que não integrem qualquer das categorias anteriores. É o caso de terrenos de extracção de recursos naturais, como pedreiras, saibreiras, etc.
- **Prédios mistos (vd. art.º5.º)**

São classificados de mistos os prédios compostos de parte rústica e de parte urbana, quando nenhuma das partes possa ser tida como principal em relação à outra.

Incidência pessoal (vd. art.º 8º)

São sujeitos passivos da contribuição autárquica as pessoas que em 31 de Dezembro de cada ano sejam proprietários ou usufrutuários dos prédios.

Presumem-se proprietários ou usufrutuários as pessoas que, naquela data, como tal figurem ou devam figurar nas matrizes prediais²²¹. Tratando-se de prédios não inscritos nas matrizes, presume-se proprietário, com admissão de prova em contrário, quem for possuidor do prédio.

Os organismos públicos (Estado, Regiões Autónomas, autarquias e suas associações e federações) estão isentos de C. Autárquica (vd. art.º9.º)

²²¹ As matrizes prediais são registos dos prédios, onde constam a sua descrição, localização, classificação, valor patrimonial e identificação do respectivo titular (vd. art.º13.º)

2. INÍCIO DA SUJEIÇÃO (VD. ARTIGOS 10.º E 11.º)

A contribuição autárquica começa a ser devida a partir:

- Do ano, inclusive, em que se mostrem reunidos os requisitos que qualifiquem um bem como prédio;
- Do ano seguinte ao do termo de um período de isenção, salvo quando o contribuinte estando a beneficiar de isenção venha a adquirir novo prédio para habitação própria e permanente e continuar titular do direito de propriedade do prédio isento. Neste caso, a contribuição é devida no ano em que o prédio tiver deixado de ser habitado pelo respectivo proprietário;
- Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, melhoramentos ou de quaisquer alterações que tenham determinado a variação do valor tributável, quando qualquer desses factos tenha ocorrido até 30 de Junho;
- Do ano seguinte, inclusive, aos factos referidos no ponto anterior verificados depois de 30 de Junho, salvo quando se trate de alterações da classificação de prédios, bem como de prédios melhorados ou modificados, ou de edificações em terrenos para construção já inscritos nas matrizes ou que o devessem ser, casos em que a contribuição é devida a partir do ano, inclusive, daquela ou da conclusão das obras;
- Do quinto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda;
- Do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

Nos dois últimos casos, a utilização do prédio para fins diversos implica a liquidação da contribuição desde a data da sua aquisição. Se a venda do prédio for retardada por motivo imputável ao proprietário, a contribuição é devida a partir do ano, inclusive, em que a venda tenha sido retardada por tal facto.

Por outro lado, deve atentar-se que estas duas situações de exclusão temporária da sujeição devem ser comunicadas ao serviço finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 90 dias a contar dos factos que determinam o benefício, sob pena da sua perda (vd. art.º 10.º, n.ºs 5 e 6).

3. VALOR TRIBUTÁVEL (VD. ARTº 7º)

O valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial determinado nos termos do Código das Avaliações.

Porém, enquanto não for aprovado o referido Código, aquele valor será determinado pela seguinte forma:

- **Prédios novos:** Por avaliação, directa ou cadastral, segundo regras do Código da Contribuição Predial que, nesta medida, se mantêm em vigor (vd. CIMSISD, artº 93º a 110º).
- **Terrenos para construção:** A avaliação é feita de acordo com as regras das avaliações previstas no Código da Sisa.
- **Prédios inscritos nas matrizes:** Pela capitalização do rendimento colectável que conste da matriz, depois de actualizado com referência a 31.12.88, quando for o caso, pela seguinte forma:

| | |
|------------------|---|
| Prédios rústicos | Rend. Colectável x Coeficiente de actualização x 20 |
| Prédios urbanos | Rend. Colectável x Coeficiente de actualização x 15 |

Actualização do rendimento colectável (vd. artigos 2.º e 7.º 2 do D.Lei 442-C/88, de 30/11)

O rendimento colectável dos prédios rústicos constante das matrizes em 31.12.88 foi actualizado, com referência a essa data, em 2% por cada ano decorrido desde a última avaliação ou actualização, até um limite máximo de 100%.

Quanto aos prédios urbanos não arrendados a actualização foi, em idênticos termos, de 4% ao ano. Os prédios arrendados não foram objecto de qualquer actualização.

Actualização do valor tributável (vd. art.º 55.º da Lei 39-B/94, de 27.12)

O valor tributável dos prédios urbanos (arrendados ou não) foi novamente actualizado, com efeitos a partir de 1995, de acordo com a seguinte tabela:

| ANO DA INSCRIÇÃO OU DA ACTUALIZAÇÃO | FACTOR DE ACTUALIZAÇÃO |
|-------------------------------------|------------------------|
| Até 31.12.88 | 1,30 |
| 1989 e 1990 | 1,20 |
| 1991 | 1,15 |
| 1992 | 1,10 |
| 1993 | 1,05 |

4. TAXAS (ARTºS 16º E 17º)

As taxas da contribuição autárquica são as seguintes:

- Prédios rústicos: 0,8%.
- Prédios urbanos: As taxas são fixadas pelas assembleias municipais respectivas, dentro de limites que podem variar entre 0,7% e 1,3%.
- Prédios mistos: Aplicam-se as taxas relativas ao valor patrimonial da componente rústica e da componente urbana.

As taxas fixadas devem ser comunicadas à Direcção-Geral dos Impostos até 31 de Dezembro do ano a que respeita a contribuição. Se a comunicação não for feita até essa data a liquidação efectua-se com base nas taxas mínimas.

5. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS (VD. ARTº 14º)

A inscrição dos prédios na matriz e actualização desta é feita com base em declarações dos contribuintes, que devem ser apresentadas no prazo de 90 dias a contar da ocorrência de qualquer das seguintes circunstâncias:

- Uma dada realidade física passar a ser considerada como prédio;
- Verificar-se um evento susceptível de determinar uma alteração da classificação de um prédio;
- Modificarem-se os limites de um prédio;
- Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações susceptíveis de determinar variação do valor tributável;
- Verificarem-se alterações das culturas praticadas num prédio rústico;
- Ter-se conhecimento da não inscrição de um prédio na matriz;
- Verificarem-se eventos determinantes da cessação de uma isenção;
- Ser ordenada uma actualização geral das matrizes;
- Ter-se verificado uma mudança de proprietário, por ter ocorrido uma transmissão onerosa ou gratuita de um prédio ou de parte de prédio.

O não cumprimento destas obrigações é passível de penalização, procedendo os serviços fiscais, oficiosamente, às alterações que devam ser efectuadas (vd. art.º14.º, nº 3).

6. LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO (ARTºS 18º A 24º)

A liquidação é efectuada pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos que remete ao sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, uma nota de cobrança, com os elementos da liquidação.

O pagamento efectua-se no mês de Abril, podendo efectuar-se em 2 prestações nos meses de Abril e Setembro, quando exceder 249 Euros. Se a liquidação incluir contribuição relativa a anos anteriores, por motivo imputável à administração fiscal, e o montante a pagar exceder aquele valor, pode efectuar-se o pagamento relativo aos anos em atraso com intervalos de 3 meses contados a partir de 30 de Abril do ano da cobrança, correspondendo cada pagamento à contribuição mais antiga.

Quando a liquidação seja efectuada fora do prazo, o pagamento deve ser efectuado até ao final do mês seguinte àquele em que for feita a notificação.

7. PRÉDIOS HABITACIONAIS. ISENÇÃO TEMPORÁRIA (EBF, ARTº 42º)

Beneficiam de isenção os prédios ou parte de prédios destinados a **habitação própria e permanente do adquirente ou destinados a arrendamento**, desde que sejam afectos a esses fins no prazo de 90 dias a contar da data da conclusão das obras ou da aquisição. O pedido de isenção deve ser apresentado no decurso dos 90 dias subsequentes àquele prazo, ao chefe do serviço de finanças da área de localização dos prédios.

A duração da isenção, com referência às aquisições efectuadas no **ano de 2001**, é determinada de acordo com a seguinte tabela:

| Valor tributável (em contos) | Valor tributável (em euros) | Período de isenção (anos) Habitação própria permanente Arrendamento para habitação (nºs 1 e 3) |
|-----------------------------------|---------------------------------------|--|
| Até 21 710 | Até 108 289,02 | 10 |
| De mais de 21 710 até 27 160 . | De mais de 108 289,02 a 135 473,51 | 7 |
| De mais de 27 160 até 32 830 . | De mais de 135 473,51 a 163 755,35 | 4 |

8. GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

Além das garantias gerais previstas na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, os interessados poderão reclamar das incorrecções nas inscrições matriciais, nomeadamente quanto ao teor da descrição dos prédios e quanto ao seu valor patrimonial (vd. art.º32.º).

No caso de o valor patrimonial ter sido fixado por avaliação directa, a reclamação só pode ter lugar desde que tenham decorrido três anos, salvo em caso de sinistro que altere o valor do prédio (vd. art.º32.º, nº 3).

Resumo

No âmbito da reforma da tributação directa e substituindo a contribuição predial foi criada uma nova espécie tributária, incidindo sobre o valor patrimonial dos imóveis, independentemente de o seu proprietário auferir ou não rendimentos desses prédios, denominada **contribuição autárquica**.

O produto desta contribuição foi afectado às autarquias locais, a exemplo do que acontece noutros países, partindo da constatação de que cabe aos municípios uma importante quota-parte nas despesas prestadas pela colectividade, na realização de infra-estruturas e de outros serviços que apoiam e valorizam os imóveis, consagrando-se assim o princípio do benefício na afectação das receitas.

A sua base tributável foi transitoriamente fixada com recurso aos valores capitalizados dos rendimentos constantes das matrizes que já serviam, há muitos e muitos anos, de matéria tributável da contribuição predial.

Na esmagadora maioria dos casos estes valores não têm qualquer aderência ao valor efectivo e actual dos prédios, situação a que a aplicação de factores de actualização fixados “a forfait” em função do ano da sua inscrição ou da última revisão, também não veio corrigir.

Passada mais de uma década está ainda por aprovar o Código das Avaliações de que o legislador de 1988 fazia depender o êxito deste novo tributo, “sob pena de termos uma tributação iníqua e geradora de distorções, em relação à qual se dará um compreensível fenómeno de rejeição” (vd. preâmbulo do D.Lei 442-C/88, de 30.11, que aprovou o CCA).

Questões e Exercícios

1. Diga como devem ser classificados os seguintes prédios:

- a) Terreno inculto situado fora de um aglomerado urbano;
- b) Edifício para guarda de alfaías agrícolas situado numa vinha;
- c) Jardim público;
- d) Terreno situado fora de um aglomerado urbano para o qual foi concedido um alvará de loteamento;
- e) Terreno situado dentro de um aglomerado urbano, sem qualquer utilização e onde foi vedado construir pela lei da reserva ecológica nacional.

2. Uma empresa cujo objecto é a compra de prédios para revenda adquiriu em 1999, um prédio novo, destinado a habitação, que vendeu por fracções, ao longo de 2000 e 2001.

Diga se esta empresa deve ou não contribuição autárquica em relação ao período em que é proprietária do prédio ?

3. O que terá que fazer um cidadão que autoconstruiu uma moradia, para sua residência e do seu agregado familiar ?

Resoluções

1.

- a) É um prédio rústico porque está situado fora de um aglomerado urbano e porque tem como destino normal a agricultura, ainda que não explorado para esse fim.
- b) É um prédio rústico porque tem carácter acessório a um prédio rústico.
- c) Não é prédio porque carece de valor económico.
- d) É um prédio urbano, uma vez que é considerado um terreno para construção.
- e) É um prédio urbano porque está situado dentro de um aglomerado urbano, ainda que lhe esteja legalmente vedada qualquer construção. Porém, ele pode gerar rendimento como, por exemplo, ser cedido como espaço de lazer (não sendo por isso prédio rústico).

2. A contribuição autárquica só será devida em relação às fracções de que a empresa for proprietária a partir do ano 2002, inclusive, face ao disposto no artigo 10.º 1, alínea f) do Código.

Para ter esta exclusão da sujeição deveria ter comunicado a compra e o destino que iria dar ao prédio, à repartição de finanças da área onde o mesmo se situa, no prazo de 90 dias a contar da data da aquisição.

3. Deverá apresentar declaração para inscrição matricial, na repartição de finanças em cuja área se encontra situada, no prazo de 90 dias contados a partir da data da sua conclusão.

Poderia requerer isenção da contribuição, que lhe será ou não concedida se o valor patrimonial, fixado em avaliação, for, em 2001, inferior a 163 755 Euros.

VII. O IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA

LEGISLAÇÃO
FISCAL

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar a estrutura e regras gerais da sisa;
- Identificar a incidência pessoal;
- Explicar, descrever e exemplificar a incidência real;
- Distinguir o conceito de transmissão civil do conceito de transmissão fiscal;
- Descrever as principais formas de contrato e transmissão tributadas;
- Identificar o princípio da territorialidade;
- Identificar a incidência temporal;
- Explicar o conceito e o modo de apuramento da base tributável;
- Explicar o conceito de preço;
- Enumerar as taxas e explicar a sua aplicação;
- Distinguir os prédios destinados a habitação dos restantes;
- Referir o caso especial da primeira transmissão de prédios novos e da compra de prédios para revenda;
- Descrever as obrigações declarativas e de pagamento.

Temas

1. Incidência Real (Artºs 1º e 2º);
2. Incidência Pessoal (Artº 7º);
3. Base Tributável (Artºs 19º e 31º);
4. Taxas (Art.º33.º);
5. Compra de prédios para revenda;
6. Obrigações declarativas e de pagamento;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INCIDÊNCIA REAL (ARTºS 1º E 2º ²²²)

A sisa incide sobre as transmissões onerosas de bens imóveis.

Conceito de transmissão

O conceito de transmissão tem aqui contornos específicos que se traduzem, por um lado, na **irrelevância do título translativo** (ao contrário da lei civil em que a validade da transmissão impõe a celebração de escritura pública – art.º875.º do C. Civil), e por outro lado, no facto de poderem ser objecto de transmissão fiscal **realidades não enquadráveis no conceito** civilista ou fiscal dos **bens imóveis** (cfr. Artigos 1.º, 2.º 90.º e 152.º do Código).

Não obstante, sempre que um imóvel seja validamente transmitido em face da lei civil a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato (art.º408.º n.º1 do C.Civil) esta transmissão produz efeitos fiscais mesmo que o adquirente não queira ou não possa praticar actos de posse que a titularidade da aquisição lhe conferiria.

É o caso da aquisição de bens futuros em que o direito só se transfere quando o bem for adquirido pelo alienante (art.º408.º n.º2 do C.Civil) e que a lei fiscal também considera transmitidos com a celebração do contrato (art.º 8.º § 1.º, art.º19.º, § 3.º, regra 8.ª e art.º 109.º n.º5) e dos contratos com reserva de propriedade (art.º409.º do C.Civil) ou sob condição suspensiva, em que a sisa é também desde logo devida (art.º47.º do CIMSISD).

Objecto da transmissão

O **direito de propriedade** sobre bens imóveis é, regra geral, o objecto da transmissão para efeitos de sisa. Dentro deste direito de propriedade cabem também as suas **figuras parcelares** a saber, o usufruto (art.º1439.º do C.Civil), o uso e habitação (art.º1484.º do C.Civil), o direito de superfície (art.º 1524.º C.Civil), as servidões prediais (art.º1543.º C.Civil) e o direito real de habitação periódica (D.Lei 353/81, de 31.12; D.Lei 368/83, de 4.10; e D.Lei 130/89, de 18.4).

Não comportando o Código da Sisa uma **definição de bem imóvel** deverá ter-se em conta o que sobre a matéria vem regulado na lei civil, onde se enumeram as coisas havidas como imóveis e que são os **prédios rústicos e urbanos** e as suas **partes integrantes**, as **águas** e os **frutos naturais ligados ao solo** (art.º204.º C.Civil), bem como o conceito e as espécies de prédios tipificados no **Código da Contribuição Autárquica** (art.º2.º a 6.º).

Mas não se ficam por aqui as **situações** enquadráveis no **objecto da incidência** deste imposto.

²²² Sempre que se fizer indicação de artigos sem referência a qualquer diploma legal deve considerar-se reportada ao Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Desviando-se da regra geral da incidência, a lei tipifica um conjunto de operações que, ou por envolverem bens imóveis ou por economicamente se aproximarem da figura da aquisição, são **ficcionadas como transmissões** para efeitos de sisa. Assim, temos (vd. art.º2.º § 1.º):

1.ª O Estado e as Autarquias contratam, por vezes, com entidades privadas a exploração de determinados bens ou serviços como, por exemplo, a exploração de carreiras de transportes colectivos ou concessões mineiras. A incidência na sisa nasce quando essas entidades **trespassam ou subconcessionam** essas explorações a **terceiros** (sendo o contrato ou a transferência real e efectiva, se verificada antes daquele, o momento determinante da incidência).

2.ª No caso de *concessão* de **terrenos** para construção de **sepulturas e jazigos** e da sua posterior transmissão, o que se transmite não é o terreno mas antes o direito de utilização privada de um bem integrado no domínio público (cfr. D.Lei 48.770, de 8.12.68).

3.ª A tributação dos arrendamentos ou subarrendamentos por mais de 30 anos, quer a sua duração seja estabelecida no contrato, quer resulte da sua prorrogação.

Esta situação verifica-se no domínio dos arrendamentos florestais que podem celebrar-se até ao prazo de 70 anos (cfr. Art.º7.º do D.Lei 394/88, de 8.11).

4.ª As aquisições de quotas ou quaisquer outros factos que tenham como resultado que um sócio de uma sociedade em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas fique a dispor de, pelos menos, 75% do capital social dessas sociedades, ou se os sócios de qualquer dessas sociedades ficarem reduzidos aos cônjuges casados no regime de comunhão geral de bens ou de adquiridos, haverá sujeição a sisa caso a sociedade possua bens imóveis (art.º2.º, § 1.º, n.º6).

Trata-se de situações em que o predomínio do capital social terá como **consequência um resultado económico próximo do da titularidade sobre os imóveis detidos pela sociedade e que, na perspectiva da lei, justifica a tributação do titular maioritário do capital social**.

Tem-se entendido, como aliás resulta de uma formulação exemplificativa do preceito, que qualquer facto, seja a aquisição de quotas ou a sua amortização, seja um aumento do capital social, entre outros, podem consubstanciar o enquadramento nesta norma de incidência.

Formas de transmissão

Contrato de compra e venda

A forma mais usual de transferência de bens imóveis, também relevante para efeitos de sisa, é o **contrato de compra e venda** tal como se encontra definido na lei civil.

Trata-se de um contrato oneroso, celebrado entre pessoas diferentes, com prestações recíprocas, dotado de eficácia real ou translativa e sujeito (no caso dos bens imóveis) a escritura pública (cfr. artigos 874.º e 875.º do C.Civil).

A transmissão tem por causa o próprio contrato (art.º408.º, n.º1 do C.Civil) ainda que o seu objecto possa ficar dependente de determinação, como acontece no caso dos bens futuros.

Neste caso, a transmissão não deixa de ter por causa o contrato embora possa haver um intervalo, maior ou menor, entre a sua formalização e a aquisição propriamente dita que, no entanto, não fica dependente de um novo acto de alienação.

Contrato de permuta ou troca

Próximo do contrato de compra e venda encontra-se o contrato de permuta ou troca, que o actual Código Civil deixou de autonomizar, determinando-lhe a aplicação das normas da compra e venda (art.º939.º do C.Civil), mas que no Código da Sisa comporta ainda a especificidade anterior.

Vem este definido como o contrato em que as prestações de ambos os outorgantes compreendem bens imóveis (cfr. art.º8.º, §1.º, 1.ª parte).

Da estrutura normativa da figura em análise decorre que só passará a haver transmissão para efeitos de sisa na medida em que houver diferença entre os valores dos bens permutados, sendo o sujeito passivo o permutante que receber bens de maior valor (cfr. art.º7.º § 1.º).

Este encontra-se por comparação entre a diferença entre os valores patrimoniais, relevando a que for maior (cfr. art.º19.º, § 3.º, regra 8.ª).

Constata-se pois que é de todo irrelevante o valor dos imóveis permutados e que, por exemplo, uma permuta entre um imóvel de 49 880 Euros e outro de 59 856 Euros terá um conteúdo fiscal superior a uma permuta de dois imóveis que tivessem o valor de 498 780 Euros cada um e a que não correspondesse nenhuma diferença face aos critérios acima mencionados

Poderá questionar-se sobre a razão da não harmonização entre a lei civil e a lei fiscal neste tipo de contrato.

Porém, se tivermos em conta que a sisa é um imposto que tributa o aumento, em bens imóveis, de que um dado património pode beneficiar em consequência de um contrato de aquisição oneroso, parece que se justifica a autonomização desta figura dado que só por essa via será possível não distorcer a configuração básica deste mesmo imposto.

Cumpra também observar que a celebração de escritura pública é um requisito essencial desta figura tributária nos casos em que esteja em causa a transmissão de um bem futuro (cfr. item 1.3.1.).

Doutro modo, isto é, no caso dos negócios jurídicos que tenham em vista a permuta de um bem presente por um bem futuro mas que sejam apenas titulados por contrato de promessa são tratados nos mesmos termos da promessa de compra e venda.

Se houver tradição do bem presente para um dos outorgantes será este o sujeito passivo da sisa, pelo seu valor integral, e só posteriormente, quando for celebrada a escritura pública, se determinará o sujeito passivo de acordo com as regras aplicáveis à permuta (com restituição do imposto a mais pago ou com a eventual reversão se sujeito passivo).

O contrato de promessa na incidência da sisa.

Estão sujeitas a sisa as promessas de compra e venda ou de troca de bens imóveis, logo que verificada a **tradição** para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estiverem usufruindo os bens (art.º2.º, § 1.º).

Como já se referiu, o conceito de transmissão fiscal encontra-se moldado em termos de, por um lado, prescindir da validade formal do título translativo e, por outro, de acolher a vertente económica dos negócios jurídicos em preparação.

É o que se passa com o contrato promessa de compra e venda, que apenas significa um compromisso acolhido entre as partes de virem a celebrar um outro contrato, mas a que é dada relevância tributária se for acompanhado da **entrega do bem ao futuro adquirente**.

A tradição pode ser mais ou menos simbólica ou concretizada em actos explícitos de apropriação, mas deverá ter como resultado o abandono do gozo do bem ou direito, por parte do alienante, e a prática de actos por parte do novo possuidor que, por sua vez, se há-de comportar como verdadeiro proprietário e com intenção de fazer sua a coisa ou direito possuído.

A transmissão ficcionada do ajuste de revenda

Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda (art.º2.º, §2.º).

Estamos perante outro mecanismo em que estão bem patentes as preocupações do legislador em apertar a malha das situações de fuga ao imposto.

A renúncia a direitos sobre bens imóveis

A renúncia a um direito já constituído de que outrem vá beneficiar é considerada transmissão para efeitos de sisa ou de imposto sobre as sucessões e doações (art.º4.º).

No caso de renúncia sobre imóveis ou conjuntamente a direitos sobre móveis e imóveis, estabelece-se uma presunção no sentido de considerar que a transmissão é gratuita ou onerosa consoante a que produzir mais imposto (art.º4.º, 2.ª parte).

Quando do título da renúncia resultar que o renunciante se desonerou de algum encargo, presume-se que a transmissão é onerosa (artº 4º, § único). Neste caso e se o objecto da renúncia for um direito sobre um bem imóvel haverá lugar a sisa (não havendo nesta situação lugar a qualquer imposto se esse objecto for um direito sobre móveis).

Os contratos sob condição ou a termo

- **Os contratos para pessoa a nomear**

Este tipo de contratos encontra-se previsto nos artigos 452.º e seg. do C.Civil e tem como interesse justificativo os casos em que o contraente, no momento do contrato, ainda não sabe se há-de ceder este a outra pessoa ou reservá-lo para si, ou não sabe se essa pessoa está disposta a aceitá-lo.

A generalidade da doutrina considera que se trata de contratos sob a condição resolutiva por parte do contraente originário e sob condição suspensiva em relação à aquisição do terceiro.

Ao contrário da lei civil em que se considera existir uma única transmissão, no plano fiscal determina-se que a sisa é devida tanto pelo adquirente originário como pelo terceiro nomeado, salvo se no prazo de 5 dias após a celebração do contrato for apresentada uma declaração por escrito, identificando o terceiro para quem foi adquirido o bem (no caso de pessoas colectivas em constituição a identificação pode fazer-se com a indicação da denominação social prevista e dos seus fundadores) (art.º7.º, § 4.º e art.º51.º-A).

A Administração Fiscal tem entendido que os cinco dias se deverão contar após a celebração da escritura pública. No caso do contrato promessa de compra e venda este só relevará para efeitos da contagem daquele prazo se e quando houver tradição dos bens para o contraente originário.

Haverá ainda a referir que o devedor da sisa será, em princípio, o contraente originário (salvo se este beneficiar de isenção, caso em que será o terceiro a pagá-la) que ficará com o direito de regresso sobre o terceiro adquirente (a exercer nos termos gerais do direito comum).

A sisa paga pelo contraente originário só será anulada se o nomeado beneficiar de isenção (art.º51.º-A, § 2.º).

- **Os contratos sob condição suspensiva**

Considerando que o contrato sob condição suspensiva não produz efeitos sem a condição se realizar (art.º270.º do C.Civil) é essa a qualificação de um contrato subordinado ao pagamento integral do preço reservando o alienante a propriedade até que o devedor cumpra a sua obrigação (art.º409.º do C.Civil).

Não obstante, o adquirente deve desde logo a sisa, a pagar antes da celebração da escritura pública (art.º47.º). Se o contrato vier a ser resolvido pela não verificação da condição, a eficácia retroactiva da resolução legitima a restituição da sisa que tiver sido paga, mesmo que se tenha dado a tradição para o adquirente.

É que, neste caso, o adquirente deve considerar-se um possuidor em nome alheio e não lhe deverá ser aplicável a exigibilidade da sisa nos termos aplicáveis à tradição dos bens no âmbito da regra de incidência já assinalada.

Da mesma maneira, o alienante que autorizou o adquirente a tomar posse do imóvel e que, por força do não cumprimento da condição, vier a ser restituído da posse do bem não está sujeito a sisa: Ele nunca deixou de ser o titular da propriedade por força da reserva estipulada.

• Contratos sob condição resolutiva

Já quando aos contratos sob condição resolutiva, em que os seus efeitos se produzem desde a sua celebração, além de ser devida a sisa nos termos gerais, preveem-se ainda as seguintes consequências, em caso de resolução:

1.º O alienante (agora na qualidade de adquirente) deve sisa nos termos do art.º8.º, n.º16 do Código;

2.º O adquirente (na medida em que deixa de o ser) tem direito a ser restituído de uma parte da sisa que tinha pago, em montante equivalente ao produto da oitava parte do que pagou pelo número de anos completos que faltarem para oito (art.º153.º, § 1.º).

A restituição faz-se por meio de reclamação graciosa ou impugnação judicial, contando-se o prazo para a sua dedução a partir da data da resolução do contrato (vd. art.º153.º)

Cumpra ainda acrescentar que, no caso de contrato promessa acompanhando de tradição dos bens para o promitente comprador (ou permutante), a resolução do contrato só implicará a exigibilidade da sisa pelo regresso dos bens se tiverem já decorrido dez anos sobre a tradição ou posse (art.º8.º, n.º16, in fine).

Aquisição onerosa de imóveis em actos de divisão ou partilhas

Para que uma partilha ou divisão de coisa comum sejam susceptíveis de gerar a incidência da sisa é necessário que a algum ou a alguns dos interessados sejam adjudicados bens imóveis em valor que exceda o da sua quota ideal nesses bens (vd. art.º7.º § 2.º e art.º8.º, n.º10).

Esta quota ideal é determinada em função da totalidade dos bens imóveis a partilhar ou dividir, tomando-se o valor resultante da matriz (valor patrimonial) ou, na sua falta, o valor atribuído no acto da partilha ou em avaliação (vd. art.º8.º § 2.º).

Outros casos de incidência real

O art.º8.º do CIMSISD exemplifica ainda outras situações objecto da incidência da sisa que têm sempre subjacente uma transmissão onerosa de bens imóveis.

É o caso da **aquisição de benfeitorias** (art.º216.º do C. Civil) em que a incidência nasce com o pagamento da indemnização, é o caso da aquisição de imóveis por **acessão** (art.º 1325.º do C. Civil), embora só a denominada acessão industrial seja relevante, é o caso das aquisições feitas no âmbito da remição prevista nos artigos 912.º e seg. do C. P. Civil, é o caso da adjudicação de imóveis a um herdeiro para pagamento de dívidas de uma herança, em que a sisa é devida pelo valor desses bens que exceda a sua quota parte nas dívidas, é o caso da **dação em cumprimento, das entradas em bens imóveis para a realização do capital social das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial**, da adjudicação de imóveis aos sócios na sequência da **liquidação das sociedades**, da transmissão de imóveis no âmbito da fusão ou cisão das sociedades comerciais (a transformação de sociedades está fora da incidência), entre outras situações que não oferecerão dúvidas interpretativas.

No caso particular da **locação venda**, em que é celebrado um contrato de locação com a cláusula de que o imóvel objecto do contrato passará a ser propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas pactuadas, verifica-se também a incidência da sisa no momento da celebração do contrato (sujeito a escritura pública face ao art.º875.º e ao art.º939.º do C. Civil) ou, no momento da tradição dos bens, se for celebrado um contrato promessa ou um contrato de arrendamento venda não reduzido à forma exigida pela lei civil.

Esta norma de incidência destina-se a abarcar os contratos de compra e venda, em que o preço é pago parceladamente no tempo, embora as partes lhe atribuam outras designações.

De observar que a situação descrita diverge, no plano tributário e no plano civil, dos contratos de locação, com opção de compra por parte do locatário depois de findo o contrato (cfr. D.Lei 171/79, de 6.6).

Neste caso só haverá transmissão do imóvel se e quando o locatário exercer o seu direito de o adquirir. Até lá a sua posse é titulada como contrato de locação, irrelevante para efeitos de incidência da sisa.

Princípio da territorialidade

Para que as transmissões onerosas de imóveis sejam sujeitas a sisa é necessário que estes bens estejam situados em Portugal (art.º6.º).

Prescinde-se pois, de qualquer elemento de conexão territorial relativamente ao sujeito passivo do imposto.

Em relação com este princípio levantam-se por vezes algumas questões que têm a ver com negócios jurídicos celebrados no estrangeiro e que envolvem bens situados em Portugal.

É, por exemplo, o caso de se proceder a uma partilha de bens, móveis e imóveis, situados em Portugal e no estrangeiro, sendo os imóveis situados em Portugal atribuídos a um interessado e os situados no estrangeiro a outro interessado.

O que aqui se deve considerar é que estamos perante um acto que, para além doutras consequências que possa ter na esfera jurídica dos intervenientes ou noutros ordenamentos jurídicos, operou também uma transmissão de bens situados em Portugal sujeita a sisa se qualquer dos interessados ficar com imóveis cujo valor exceda a sua quota parte nesses mesmos bens.

Todas as operações deverão pois ser feitas não em função da globalidade dos bens partilhados mas apenas em função dos bens situados em Portugal.

Aliás é também nesse sentido que o art.º 115.º do Código prevê que actos celebrados no estrangeiro possam operar transmissões de imóveis situados em Portugal, fixando um prazo para o pagamento da sisa.

Na mesma linha de entendimento se deverá proceder em relação a uma permuta de bens imóveis situados em Portugal e no estrangeiro que, face ao princípio da territorialidade, deverá ser tratada como um contrato de compra e venda e não com aplicação das regras da permuta.

2. INCIDÊNCIA PESSOAL (ARTº 7º)

A sisa é devida por parte das pessoas, singulares ou colectivas, que sejam adquirentes dos bens imóveis ou dos direitos abrangidos pela incidência real.

Esta regra geral está sempre presente em todo o tipo de transmissões sujeitas a sisa, constatando-se algumas especificidades em função do tipo de acto ou contrato através dos quais se opera a transferência dos bens (vd. art.º7.º), conforme foi assinalado no estudo dessas situações. Assim:

- Nos contratos de permuta ou troca a sisa é devida pelo permutante que receber bens de maior valor;
- Nas divisões e partilhas, a sisa é dividida por quem adquirir bens imóveis de valor superior ao da sua quota ideal nessa divisão ou partilha;
- No contrato para pessoas a nomear, a sisa é devida pelo contraente originário. Porém, o nomeado pode também ficar sujeito se a sua nomeação não for feita no prazo de cinco dias após a celebração do contrato. Nos casos em que a transmissão para o contraente originário ficar isenta, o nomeado ficará sujeito a sisa.

3. BASE TRIBUTÁVEL (ARTºS 19º E 31º)

No que concerne a base quantitativa da incidência da Sisa, o Código estabelece algumas regras e critérios que de seguida passarão a enunciar-se.

Preço ou valor patrimonial

Um dos aspectos a salientar é o de que o valor da transmissão tenderá a ser o **preço pago** pelo **adquirente** do imóvel. Porém, esta tendência de se tributar o montante efectivamente gasto na aquisição sofre algumas limitações ditadas mais pela necessidade de evitar a evasão fiscal do que por razões de qualquer outra ordem.

Assim, o preço deverá ser comparado com o valor da matriz, quando os bens já tiverem inscrição matricial, servindo de base à liquidação o maior desses valores (cfr. Art.º19.º, §2.º e art.º30.º). Se o imóvel não tiver ainda valor patrimonial deverá proceder-se à sua avaliação para efeitos de estabelecer a comparação acabada de referir (cfr. Art.º19.º § 4.º e art.º53.º).

O **conceito de preço** vem igualmente definido na lei em termos de se considerar como a contrapartida paga pelo adquirente, seja em dinheiro ou quaisquer outros bens (salvo no caso de imóveis em que estaremos perante a figura da permuta) ou encargos a que o comprador fique obrigado e que possam qualificar-se como contrapartida da aquisição (cfr. Art.º19.º, § 2.º).

Constata-se assim que, para além da prestação pecuniária que normalmente constituirá o preço, este pode consistir noutro tipo de prestação como, por exemplo, a entrega de bens móveis de qualquer natureza, o pagamento de dívidas, rendas ou pensões a terceiros a realização de benfeitorias, entre outro tipo de prestações ou obrigações acessórias.

Salvo estipulação em contrário o preço deve ser pago integralmente no momento da celebração do contrato (art.º763.º C.Civil). Nos casos em que o pagamento do preço seja feito parceladamente, a sisa incidirá sobre a globalidade das prestações mesmo que sejam cumpridas depois da celebração do contrato.

Porém, os montantes pagos a título de juros ou indemnizações pela mora (art.º875.º C.Civil) já não constituirão base de incidência.

Tratando-se de contratos em que a aquisição só se verifica depois de pago um preço residual, como por exemplo, nos **contratos de locação financeira** em que o locatário pode adquirir o bem findo o contrato (art.º22.º do D.Lei 171/79, de 6.6.), a sisa deverá incidir apenas sobre esse preço residual.²²³

²²³ A aquisição do imóvel, pelo valor residual, no termo do contrato beneficia de isenção de sisa (vd. artº 3º do D.Lei nº 311/82, de 4 de Agosto).

Em caso de empréstimo garantido por **hipoteca** sobre um imóvel que seja objecto de transmissão, o valor do crédito garantido poderá servir de base à liquidação se for superior ao valor patrimonial e ao preço declarado (art.º31.º, regra 3.ª).

Por sua vez, o valor das partes integrantes dos prédios que não estiverem consideradas no valor patrimonial deverá acrescer a este valor para efeitos de estabelecer a comparação acima referida (art.º19.º, §2.º e art.º49.º, n.º2).

Preço declarado

Nem em todos os casos o valor para efeitos de sisa é definido por comparação entre valores oficiais e preço declarado.

Quando o alienante for o Estado ou as autarquias locais ou quando os bens forem adquiridos por arrematação judicial ou administrativa, servirá de base à liquidação o preço constante nos documentos oficiais que titularem as transmissões (art.º19.º § 1.º e art.º58.º).

Já quanto à **expropriação** por utilidade pública, o valor relevante é o que for fixado como indemnização, quer esta seja fixada por arbitragem, quer pelo tribunal.

No caso da expropriação amigável (cfr. Art.º32.º do Código das Expropriações) ou quando a indemnização for fixada por acordo ou transacção no processo judicial, aplicar-se-á a regra geral da comparação de valores.

Outras regras de quantificação

O art.º19.º, § 3.º, prevê ainda outras regras de quantificação, tendo em conta os vários tipos de transmissão tipificadas na incidência.

Assim:

- Nos casos das **subconcessões** de empresas industriais (cfr. Art.º2.º, § 1.º, n.º1) a sisa incide sobre o preço (cfr. Art.º19.º, § 3.º, regra 1.ª);
- Nas aquisições de **partes sociais**, nos termos previstos no art.º2.º, § 1.º, n.º6, a sisa incide sobre o valor dos imóveis correspondente à quota superior a 75% ou sobre o valor total dos imóveis (no caso da última parte daquele n.º6). Deve observar-se que, uma vez paga a sisa nos termos deste preceito legal, as aquisições futuras de partes do capital social só ficarão sujeitas pela diferença entre a quota já tributada e aquela que for adquirida posteriormente;
- Quanto ao **direito de superfície**, estabelecem-se regras diferentes consoante a transmissão envolva ou não alguma edificação ou plantação e para o caso de se transmitir separadamente a propriedade do solo e o direito de superfície (cfr. Regras 4.ª e 5.ª).

A noção de direito de superfície é dada pelos artigos 1524.º e 1526.º do Código Civil, traduzindo-se na faculdade de construir ou manter uma edificação em terreno alheio (o mesmo se diga sobre o direito de superfície relativa a plantações) ou de construir sobre um edifício alheio (o direito de sobrelevação). Trata-se, por outras palavras, de um direito de construção.

Os autores costumam distinguir o direito de superfície propriamente dito da propriedade superficiária (cfr. por todos, Código Civil Anotado, por Pires de Lima e Antunes Varela, vol.III, pag. 539). O Direito de superfície esgota-se com a edificação e, uma vez esta erigida, passa a existir a propriedade superficiária cujo titular detém o direito de fruir, de transformar e de alienar o bem que lhe pertence como qualquer outro proprietário (salvo as restrições impostas na lei ou no contrato).

Sobre a propriedade superficiária podem ser constituídos direitos reais de gozo (por ex., usufruto e habitação) e de garantia (por ex., hipotecas), conforme resulta do art.º1539.º do C.Civil. Por outro lado, o art.º170.º, n.º1 do Código do registo Predial faz também uma distinção clara entre os dois direitos ao referir os prédios construídos (propriedade superficiária) em terreno descrito no exercício do direito de superfície (...).

Paralelamente com os direitos acabados de referir, o proprietário do solo tem o direito de reaver a propriedade integral logo que termine o direito de superfície (se ele for temporário) e pode utilizar o subsolo, construindo nele ou procedendo a escavações, desde que não afecte a estabilidade da propriedade superficiária ou prejudique o direito dos superficiários (cfr. art.º1533.º do C.Civil).

- Nas **permutas** toma-se a diferença declarada de valores ou a diferença entre os valores patrimoniais, consoante a que for maior (cfr. Regra 8.^a). Decorre pois das normas referentes às permutas que só passará a haver transmissão relevante para efeitos de sisa na medida em que houver diferença entre os valores dos bens permutados, sendo de todo irrelevante o valor absoluto de cada um dos imóveis que forem objecto deste tipo de contrato.

No caso de uma das prestações da permuta ser constituída por bens futuros haverá que proceder à sua avaliação nos termos do art.º109.º. Refira-se que esta avaliação será feita por memória, tendo por base o projecto de construção e documentos complementares, devendo ter-se em conta o tipo e as características da construção objecto do contrato (escritura), reportando o seu valor à data da celebração do mesmo contrato.

- Na **dação em cumprimento** (art.º837.º do C.Civil) servirá de base à liquidação o valor da dívida ou o valor patrimonial dos bens objecto da dação, conforme o que for maior (cfr. regra 9.^a).
- No caso das **renúncias** sujeitas a sisa (cfr. Art.º4.º) tomar-se-á igualmente o valor do direito renunciado ou o valor patrimonial, conforme o que for maior (cfr. regra 10.^a).
- Nos **arrendamentos a longo prazo**, a base de incidência será o produto da renda anual por vinte ou sobre o valor patrimonial, consoante o que for maior. Se o arrendatário comprar o imóvel no decurso da vigência do contrato deverá pagar novamente sisa mas esta incidirá sobre a diferença entre o valor que o imóvel tinha na data do arrendamento e o que tiver no momento da aquisição (entre o valor patrimonial e o declarado toma-se o que for maior).
- No **caso das partilhas**, o valor do excesso (vd. item 1.3.9.) será calculado em face do valor dos imóveis atribuído na partilha, se for superior ao valor patrimonial, através da aplicação da seguinte fórmula de simplificação:

$$E = \frac{VI \times (VM - Q)}{VM}$$

- **E**= Excesso
- **VI** = Valor segundo a partilha
- **VM** = Valor segundo a matriz
- **Q** = Quota parte segundo a matriz

Se o valor atribuído na partilha for igual ou inferior ao valor patrimonial, a sisa incidirá sobre a diferença, se a houver, entre a quota ideal do adquirente e o valor do imóvel adquirido.

No caso da **entrada de bens imóveis para a realização do capital social de sociedades** (art.º8.º, n.º13 e n.º14), bem como nas transmissões operadas no âmbito da **cisão ou fusão de sociedades** (art.º8.º, n.º5), tomar-se-á o valor atribuído a esses bens ou o seu valor patrimonial, conforme o que for maior.

Na determinação do valor tributável para efeitos de sisa são ainda aplicáveis algumas regras previstas no art.º31.º, nomeadamente para a determinação do valor do usufruto, da nu-propriedade, de pensões e rendas, do direito de superfície e propriedade do solo, entre outros (matéria excluída do presente estudo).

4. TAXAS (ART.º33.º)

As taxas gerais da sisa são as seguintes:

- 8% para a transmissão dos prédios rústicos;
- 10% nos restantes casos.

Na transmissão, em simultâneo de prédios rústicos e outros, as taxas são aplicadas aos valores relativos a uns e outros, podendo ser indicado o preço da cada um deles. Se for indicado um preço global, determina-se, por proporção estabelecida em função do valor patrimonial respectivo, a componente sujeita à taxa de 8% e a sujeita à de 10%.

Prédios destinados a habitação

No caso de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, as taxas aplicáveis às transmissões que ocorram a partir de 1 de Janeiro de 2001, são as que constam da seguinte tabela:

| VALOR SOBRE QUE INCIDE O IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA (Euros) | TAXAS PERCENTUAIS | |
|---|-------------------|--------|
| | MARGINAL | MÉDIA |
| Até 60 015,49 | 0 | 0 |
| De mais de 60.015,49 até 82.207,38 | 5 | 1,3498 |
| De mais de 82.207,38 até 109.678,18 | 11 | 3,7668 |
| De mais de 109.678,18 até 137.097,72 | 18 | 6,6135 |
| De mais de 137.097,72 até 166.054,81 | 26 | - |
| Superior a 166.054,81 | Taxa única 10 | |

Observa-se que nas transmissões de prédios situados nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira estes limites são majorados pelo coeficiente de 1, 25

Na aplicação desta tabela, deverá operar-se pela seguinte forma:

- Se o valor sobre que incidiria a sisa for inferior a 60 015,49 Euros, não é devido qualquer imposto;
- Se o valor for superior a 60 015,49 Euros, é dividido em duas partes:

uma igual ao limite do maior dos escalões que nela couber, a que se aplica a taxa média correspondente a esse escalão;

outra igual ao excedente, a que se aplica a taxa marginal respeitante ao escalão imediatamente superior.

Exemplo:

“A” vai adquirir pelo preço de 149 639 Euros, uma fracção autónoma de um prédio urbano exclusivamente destinada a habitação, com o valor patrimonial de 124 699 Euros.

Liquidação da sisa

133 428 € x 6.6135% = 8 824 €

16 211 € x 26% = 4 215 €

Sisa devida = 13 039 €

Para o cálculo da sisa (2001) poderão ser utilizadas as seguintes tabelas práticas divulgadas pela DGCI:

Transmissões no território do Continente

| VALOR SOBRE QUE INCIDE A SISA (em Euros) | TAXA MARGINAL A APLICAR | PARCELA A ABATER |
|---|----------------------------|---------------------|
| Até 60 015,49..... | 0 | 0 |
| De mais de 60.015,49 até 82.207,38..... | 5 | 2 920.46 € |
| De mais de 82.207,38 até 109.678,18..... | 11 | 7 720.89 € |
| De mais de 109.678,18 até 137.097,72..... | 18 | 15 192.88 € |
| De mais de 137.097,72 até 166.054,81..... | 26 | 25 867.16 € |
| Superior a 166.054,81 | Taxa única de 10% | |

Transmissões nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira

| VALOR SOBRE QUE INCIDE A SISA (em Euros) | TAXA MARGINAL A APLICAR | PARCELA A ABATER |
|---|----------------------------|---------------------|
| Até 75.019,36..... | 0 | 0 |
| De mais de 75.019,36 até 102.759,23..... | 5 | 3 650.58 € |
| De mais de 102.759,23 até 137.097,73..... | 11 | 9 651.12 € |
| De mais de 137.097,73 até 171.372,15 | 18 | 18 991.11 € |
| De mais de 171.372,15 até 207.568,51..... | 26 | 32 333.95 € |
| Superior a 207.568,51 | Taxa única de 10% | |

Primeira transmissão de prédios novos (vd. art.º39.º-A)

Na primeira transmissão de prédios novos ou suas fracções autónomas, destinadas exclusivamente a habitação, é dedutível à sisa devida pelo adquirente a sisa paga pela aquisição do terreno onde o prédio for construído.

No caso de se tratar da compra de uma fracção autónoma, a sisa a abater corresponde à sua percentagem ou pernilagem no valor total do prédio.

5. COMPRA DE PRÉDIOS PARA REVENDA

Os contribuintes que exercerem a actividade de compra de prédios para revenda poderão ficar isentos de sisa, desde que verificadas as seguintes condições (vd. art.º11.º, 3 e art.º13.º-A):

- Inscrição prévia como comprador de prédios para revenda, em cumprimento do disposto nos códigos do IRS e IRC, consoante se trate de pessoa singular ou colectiva;
- Exercício normal desta actividade no ano anterior ao da compra do imóvel, de cuja isenção se pretenda beneficiar.
- Esta condição deve ser comprovada através da apresentação de uma certidão, passada pelo serviço de finanças competente.
- Revenda do prédio no prazo de 3 anos a contar da data da aquisição, sem ser novamente para revenda.

Observa-se que se o contribuinte não tiver exercido a actividade no ano anterior ao da aquisição, deve proceder ao pagamento da sisa, mas esta será restituída se o prédio for efectivamente revendido dentro do referido prazo de 3 anos.

6. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS E DE PAGAMENTO

A liquidação da sisa que, regra geral, deve preceder o acto ou facto translativo dos bens (art.º47.º) é da competência do serviço de finanças em cuja área os bens se encontrarem situados (art.º46.º) e é feita na sequência de declaração verbal do adquirente que pode fazer-se representar por mandatário ou gestor de negócios (art.º48.º, § 2.º e art.º49.º) e deverá ser paga no próprio dia da liquidação, sob pena de ficar sem efeito (art.º115.º).

Observa-se que o conhecimento de sisa, pago nos termos acabados de referir, mantém-se válido pelo prazo de 1 ano, podendo ser revalidado até 4 vezes (art.º47.º, § único).

O Código estabelece ainda outras regras de competência (art.º46.º, § 1.º e 2.º e art.º48.º) e outras obrigações declarativas (artigos 51.º-A, 52.º e 53.º), para situações de maior especificidade.

Nalguns casos, a sisa é paga depois do acto translativo dos bens. Estão, nomeadamente, nesta situação (vd. art.º115.º):

- As promessas de compra e venda ou permuta, em que o pagamento deverá fazer-se nos 30 dias posteriores à data em que ocorrer a tradição dos bens;
- Aquisição através de arrematação judicial ou administrativa em que o pagamento tem lugar nos 30 dias seguintes ao da assinatura do auto de adjudicação;
- Aquisição através de acto ou contrato celebrado no estrangeiro em que o pagamento deve ser feito no prazo de 180 dias;
- Se caducar qualquer isenção ou redução de taxas, a sisa deve ser paga no prazo de 30 dias a contar da data em que o benefício ficar sem efeito.

Resumo

1. Incidência real

- Transmissões onerosas de bens imóveis
- Conceito de transmissão. Características.
 - Irrelevância do título translativo
 - Abrangendo
 - Direito de propriedade sobre imóveis
 - Figuras parcelares do direito de propriedade
 - Outros bens e direitos equiparados
- Transmissões ficcionadas, abrangidas pela incidência
 - Trespases de concessões atribuídos pelo Estado
 - Concessão de terrenos para sepulturas e jazigos
 - Arrendamentos a longo prazo
 - Aquisição de quotas superiores a 75% do capital social
 - Contrato de compra e venda com tradição
 - Ajuste de revenda de imóveis
 - Renúncia a direitos sobre imóveis
 - Contratos para pessoas a nomear
 - Contratos de locação financeira
- Outras transmissões
 - Contratos sob condição suspensiva
 - Aquisição de imóveis em actos de divisão ou partilhas
 - Aquisição de benfeitorias sobre imóveis
 - Entrada de imóveis para o capital social das sociedades
 - Fusão e cisão de sociedades
 - Liquidação de sociedades

2. Incidência pessoal

Adquirentes dos imóveis ou dos outros direitos abrangidos pela incidência real.

3. Determinação da base tributável

- conceito de preço como contrapartida paga pelo adquirente
- valor patrimonial como elemento relevante para a base do imposto, quando superior ao preço
- A base da incidência em função do tipo de transmissão sujeita

4. Taxas

- Taxas proporcionais diferenciadas para a transmissão de prédios rústicos e para outras transmissões
- As taxas reduzidas no caso dos prédios destinados a habitação

5. Liquidação e pagamento

- Relevância da declaração do adquirente
- pagamento prévio ao acto translativo, como regra, e o pagamento posterior, em casos específicos.

Questões e Exercícios

1. Das situações a seguir indicadas quais estão ou não sujeitas a sisa:

a) António prometeu comprar um prédio a B, por escrito particular, ao qual deu 24 940 Euros como sinal e princípio de pagamento do preço, no montante de 199 519 Euros, continuando no entanto B a residir no prédio até à escritura, fixada para daí a 6 meses.

b) Como a documentação para a escritura não ficou pronta no prazo acordado, B deixou António ocupar o prédio passando este a fixar aí a sua residência.

c) António, sócio da sociedade por quotas A, adquiriu ao sócio Bento, uma parte da sua quota na mesma sociedade ficando a dispor de 70% do capital social. A sociedade detinha vários imóveis no seu activo.

d) António celebrou um contrato de arrendamento, por 35 anos, com uma empresa de celulose, tendo por objecto um prédio rústico onde a empresa iria plantar eucaliptos.

e) António e Bento celebraram um contrato de promessa de compra e venda de um imóvel. Porém, Bento, promitente comprador, cedeu a sua posição contratual a Carlos, por uma determinada quantia, vindo a escritura de venda a ser celebrada entre António e Carlos.

f) António ajustou a compra de um prédio, que confinava com uma propriedade de seu irmão Bento, que se encontrava na Alemanha como emigrante, mas que estava interessado na compra, pagando logo a totalidade do preço e entrando na posse do bem.

g) António, proprietário de um terreno para construção, celebrou um contrato com Bento, construtor civil, segundo o qual este iria construir um imóvel no prédio e, após a construção entregará a António as lojas do mesmo prédio. Bento começou desde logo a construção.

2. António, empresário de compra e venda de imóveis, iniciou a sua actividade em 2001 e adquiriu o primeiro prédio para revenda logo após o início da sua actividade.

Pode esta aquisição ficar isenta de sisa ao abrigo do art.º11.º n.º3 do Código da Sisa ?

Resoluções

1.

- a) Esta situação não está sujeita a sisa porque não houve ainda escritura nem o promitente comprador entrou na posse do prédio.
- b) A sisa é devida uma vez que se deu a tradição do bem para o promitente comprador.
- c) Não é devida sisa porque António não ficou a deter, pelo menos, 75% do capital social.
- d) Situação sujeita a sisa por configurar um arrendamento a longo prazo, superior a 30 anos.
- e) São devidas duas sisas. Uma por Bento e outra por Carlos, dado tratar-se de uma situação de ajuste de revenda.
- f) Trata-se de um contrato para pessoa a nomear.

Bento ficará sempre sujeito a sisa quando fizer a escritura.

Porém, António poderá não ficar sujeito se, no prazo de 5 dias a contar do contrato, proceder à identificação do nomeado, seu irmão, indicando as circunstâncias em que celebrou o contrato.

Caso contrário, ficará também sujeito ao pagamento da sisa.

- g) Trata-se de um contrato de permuta de bens presentes (o terreno para construção) por bens futuros (as lojas do prédio a construir).

A sisa é desde logo devida pelo contraente que receber bens de maior valor. Para determinar os valores deveria haver lugar à avaliação do terreno e das lojas (estas a avaliar com base no projecto de construção).

- ### 2. Não.
- António terá que pagar sisa pela compra do prédio, uma vez que em 2000 não desenvolvia ainda esta actividade.

Porém, se revender o prédio no prazo de 3 anos poderá pedir a restituição da sisa paga.

VIII. IMPOSTOS RODOVIÁRIOS: IMSV, ICA E ICI

LEGISLAÇÃO
FISCAL

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar a estrutura e regras gerais do imposto municipal sobre veículos;
- Explicar e identificar a incidência real;
- Explicar e identificar a incidência pessoal;
- Identificar e explicar as isenções;
- Distinguir entre isenções de natureza pessoal e isenções de natureza real -procedimento de reconhecimento das isenções;
- Enumerar as taxas;
- Descrever os procedimentos de liquidação e cobrança;
- Identificar e descrever as garantias;
- dos sujeitos passivos e da administração fiscal;
- Explicar a estrutura e regras gerais do impostos de circulação e de camionagem;
- Explicar a incidência real;
- Identificar a exclusão da incidência;
- Identificar a incidência simultânea;
- Explicar a incidência pessoal;
- Identificar e explicar como operam as isenções;
- Distinguir as isenções de natureza pessoal; as isenções de natureza real;
- Descrever o procedimento de comprovação das isenções;
- Enumerar as taxas;
- Descrever os procedimentos de liquidação e cobrança;
- Identificar e descrever as garantias e da administração fiscal.

Temas

1. Impostos Municipal sobre Veículos (IMSV);
2. Impostos de Circulação e Camionagem;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE VEÍCULOS (IMSV)

Criado pelo Dec.Lei n.º 599/72, de 30 de Dezembro, este imposto encontra-se presentemente regulamentado pelo Dec.Lei n.º 143/78, de 12.6, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Veículos (RIMSV).²²⁴

Incidência real (RIMSV, artº 1º)

O IMSV incide sobre o uso e fruição dos seguintes veículos, desde que matriculados ou registados em território nacional²²⁵:

- Automóveis ligeiros de passageiros e mistos de peso bruto igual ou inferior a 2.500 Kg;
- Motociclos de passageiros, com ou sem carro;
- Aeronaves de uso particular;
- Barcos de recreio de uso particular.

Ficam também sujeitos a imposto os **veículos não sujeitos a registo ou matrícula em Portugal**:

- quando tenham decorrido 180 dias da sua entrada em território nacional; e
- venham a ser usados em condições normais da sua utilização.

Para efeitos da incidência, são considerados potencialmente em uso:

os veículos automóveis que circulem pelos seus próprios meios ou estacionem nas vias ou recintos públicos;

barcos de recreio e as aeronaves que sejam detentores dos certificados de navegabilidade válidos.

²²⁴ Não se levando em conta os diplomas cujo âmbito se limitou à actualização das taxas, observa-se que este Regulamento foi alterado pelos seguintes diplomas: Dec.Lei nºs 249/79 e 251/79, de 26 de Julho, 183-I/80, de 9 de Junho, 158/81, de 11.6, 154/89, de 11.5, 209/90, de 27.6, Lei n.º 38-B/94, de 27.12, Lei nº 3-B/2000, de 4.4 e Lei n.º 30-C/2000, de 29.12.

²²⁵ Esta matrícula ou registo é a que deve ser efectuada, consoante o caso, nos serviços de viação, de aeronáutica civil, da marinha mercante ou serviços hidráulicos.

Não são, contudo, sujeitos a imposto:

- os veículos automóveis com mais de 25 anos;
- os motociclos com mais de 15 anos.

Sujeitos passivos (RIMSV, artº 3º)

Os sujeitos passivos do IMSV são os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

Os locatários financeiros são, para o efeito, equiparados a proprietários²²⁶.

Isenções (RIMSV, artºs 5º, 6º e 7º)

Vigora na área deste imposto um amplo conjunto de isenções, tanto de natureza pessoal como de natureza real.

Isenções de natureza pessoal

São isentos de IMSV os veículos cujos proprietários – ou locatários financeiros – sejam:

- O Estado, seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- As autarquias locais, suas federações e uniões;
- As pessoas colectivas de utilidade pública²²⁷;
- Os Estados estrangeiros, quando haja reciprocidade de tratamento;
- O pessoal das missões diplomáticas e consulares, nos termos das respectivas convenções;
- As organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos de acordos celebrados com o Estado Português;
- Os deficientes, cujo grau de invalidez seja igual ou superior a 60%, relativamente a um automóvel ou um motociclo, de cilindrada não superior a 1750 cc e 500 cc, respectivamente, por cada beneficiário.

²²⁶ Esta situação reporta-se aos veículos utilizados ao abrigo de contratos de locação financeira (leasing), regulados pelo Dec. Lei nº149/95, de 24.6. No caso de contratos de longa duração (ALD) e de vendas com reserva de propriedade, o sujeito passivo é o proprietário do veículo e não o seu utilizador.

²²⁷ Incluindo as instituições particulares de solidariedade social (IPSS)

Isenções de natureza real

Nas isenções de natureza real – atribuídas em função das características ou do destino dos veículos - distinguem-se as seguintes:

- **Automóveis de serviço público**, com exclusão dos veículos destinados a aluguer sem condutor²²⁸;
- **Aeronaves de instrução e treino**, quando propriedade de escolas e aeroclubes cujo funcionamento esteja legalmente autorizado;
- **Aeronaves concebidas ou preparadas para trabalho aéreo**, quando autorizadas e exclusivamente utilizadas nessas actividades específicas;
- **Aeronaves sem motor**;
- **Barcos de arqueação bruta até 2 t**, sem motor ou com motor de potência não excedente a 25 HP;
- **Barcos pertencentes a clubes náuticos**, cuja actividade esteja legalmente autorizada;
- **Barcos** com arqueação bruta não superior a 20 t, transformados a partir de embarcações de pesca, de comércio, salva-vidas ou de sucata;
- **Veículos que, tendo mais de 20 anos** e constituindo peças de museus públicos, **só ocasionalmente sejam usados** em condições normais da sua utilização²²⁹;
- **Veículos novos**, no ano da aquisição, quando esta ocorra após 30 de Setembro. Este facto é comprovado através de factura ou documento equivalente que os vendedores são obrigados a emitir com referência à venda de veículos novos ocorrida entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro (Vd. RIMSV, artº 35º).

São, ainda, **temporariamente isentos** de imposto²³⁰:

- **Os automóveis novos destinados a venda**, matriculados ou registados em nome de empresas que se dediquem a essa actividade cuja utilização se limite a experiência, demonstração ou a deslocação entre estabelecimentos de venda e/de (ou) para fábricas de montagem ou oficinas de reparação. A isenção é limitada aos 2000 Kms iniciais;
- **Aeronaves novas destinadas a venda**, matriculadas em nome da empresa vendedora cujo emprego normal se limite a demonstração e venda e assim conste do respectivo certificado de matrícula;
- **Automóveis adquiridos para aluguer**, no período entre a data da aquisição para esse fim e a da concessão da licença de aluguer. Esta isenção é limitada aos 3000 Kms contados da data da aquisição;

²²⁸ São automóveis de serviço público, designadamente os táxis e os veículos de instrução.

²²⁹ Recorda-se que os veículos automóveis com mais de 25 anos são excluídos da tributação.

²³⁰ Condições estabelecidas na Portaria n.º 346/78, de 30 de Junho.

- **Automóveis antigos**, certificados pelo Clube Português de Automóveis Antigos, e circulem ocasionalmente para conservação ou participação em manifestações desportivas ou cortejos. A isenção é limitada a 2000 Kms de percurso em cada ano.

Reconhecimento das isenções

As isenções atribuídas ao Estado e autarquias são automáticas, não carecendo, portanto, de ser requeridas.

As restantes **isenções pessoais são reconhecidas pelo Director-Geral dos Impostos:**

- a requerimento das entidades interessadas, no caso de serem pessoas colectivas de utilidade pública ou IPSS ou, ainda, tratando-se de deficientes;
- em face de uma requisição modelo 6, entregue em cada ano no serviço de finanças com simultânea exibição dos documentos que comprovem o direito à isenção (título de propriedade, livrete ou certificado de registo ou matrícula, etc.).

No caso das pessoas colectivas de utilidade pública e IPSS, depois de reconhecida a isenção relativamente a um determinado veículo não é necessário novo requerimento com referência ao mesmo ou outros veículos que essas entidades venham a adquirir posteriormente. Basta, para o efeito, a utilização, anualmente, da requisição modelo 6, nos termos acima referidos.

Nos restantes casos, o reconhecimento das isenções compete ao chefe do serviço de finanças da área da residência ou sede da entidade interessada, em face de requisição modelo 6 e exibição dos documentos que atestem o respectivo direito.

A cada veículo isento é atribuído um certificado de isenção:

- **título de isenção modelo 1**, para aeronaves e barcos de recreio;
- **dístico de isenção modelo 2**, para automóveis e motociclos, destinados a afixação no veículo.

Estes títulos são obtidos nas respectivas tesourarias de finanças contra a entrega da requisição modelo 6 averbada de despacho do chefe do serviço de finanças que deverá também preencher, autenticar e registar em livro próprio os títulos modelo 1.

Os veículos susceptíveis de beneficiar de isenção são considerados sujeitos a imposto enquanto os seus proprietários não estiverem munidos dos títulos de isenção ou dos respectivos dísticos – RIMSV, artº 33º.

São, porém, dispensados de requerer a isenção e de adquirir os respectivos títulos os veículos:

- do Estado, portadores de chapas “PR”, “Estado”, “EP” ou outras aprovadas por diploma legal;
- das Forças Armadas e militarizadas;
- de serviço público de aluguer que ostentem a respectiva identificação legal.

Taxas (RIMSV, artºs 4º e 8º)

As taxas do IMSV, fixadas em valores absolutos, constam de quatro tabelas ²³¹, organizadas em função dos seguintes elementos:

| Tabela | Classificação | Elementos relevantes |
|--------|-------------------|---|
| I | Automóveis | <ul style="list-style-type: none"> combustível utilizado voltagem (se movidos a electricidade) cilindrada antiguidade |
| II | Motociclos | <ul style="list-style-type: none"> cilindrada antiguidade |
| III | Aeronaves | <ul style="list-style-type: none"> peso máximo autorizado à descolagem |
| Tabela | Classificação | Elementos relevantes |
| V | Barcos de recreio | <ul style="list-style-type: none"> tonelagem de arqueação bruta potência de propulsão (HP) antiguidade |

Na definição dos elementos acima referidos deverá observar-se as seguintes regras:

- **Antiguidade** - A antiguidade dos veículos é reportada em 1 de Janeiro do ano que o imposto respeita. Conta-se por anos civis completos, incluindo o ano da matrícula constante do livrete, no caso de automóveis e motociclos ou do registo constante do respectivo título, no caso de barcos

²³²

No caso de veículos **já anteriormente registados em Macau ou no estrangeiro** antes de serem em Portugal, a antiguidade pode ser determinada em relação ao ano da matrícula ou do registo iniciais, desde que seja feita prova através do livrete ou título de registo ou, na sua falta, de outro documento adequado.

- **Classificação simultânea** - No caso de veículos que, de acordo com o seu livrete e título de registo, sejam **simultaneamente classificados como automóveis e como barcos de recreio**, o imposto a pagar é apurado considerando-se a classificação que conduzir ao valor mais elevado.
- **Alteração de elementos** - A alteração dos elementos considerados para determinação da taxa (cilindrada, combustível, potência de propulsão ou peso máximo à descolagem) não implica a correção do imposto já pago respeitante ao ano em que a alteração se verificar.

²³¹ As taxas do IMSV relativo ao ano de 2001 foram fixadas pelo artigo 47º da Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro.

²³² Nos casos em que haja impossibilidade de apurar a data do registo inicial da embarcação, deverá considerar-se a data da respectiva construção –Of. Circulado n.º 737/98, de 15.6, da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património.

Liquidação e cobrança (RIMSV, artºs 3º e 9º)

A liquidação e cobrança do imposto, devido por inteiro em relação a cada ano civil, efectua-se:

- nos prazos e condições a estabelecer anualmente por portaria do Ministro das Finanças,²³³ ou
- quando começar o uso ou fruição dos veículos, se tais factos ocorrerem posteriormente ao prazo fixado para o respectivo ano;
- nos oito dias seguintes à data da aquisição, no caso de veículos novos.
- nos oito dias seguintes àquele em que regressem a Portugal os veículos matriculados de matrícula nacional saídos do país em data em que o imposto ainda não estava à cobrança, desde que a entrada seja devidamente documentada pela competente entidade oficial²³⁴.

O pagamento efectua-se mediante a aquisição de dísticos modelo 4 (automóveis e motociclos), ou de guia modelo 5 (aeronaves e barcos de recreio), da taxa correspondente ao veículo segundo a respectiva tabela, de acordo com os procedimentos a seguir referidos.

Automóveis e motociclos

No período normal de cobrança, a aquisição dos dísticos modelo 4, efectua-se em qualquer dos seguintes locais, independentemente da residência, sede ou estabelecimento do sujeito passivo:

- tesourarias de finanças
- revendedores de valores selados
- juntas de freguesia

Fora do período normal de cobrança, a aquisição dos dísticos só pode efectuar-se na tesouraria de finanças da área do domicílio, sede ou estabelecimento do sujeito passivo.

A aquisição dos dísticos efectua-se mediante a entrega à entidade vendedora de **declaração de autoliquidação modelo 11**, elaborada **em triplicado**, com simultânea exibição do título de registo de propriedade e do livrete do veículo.

Depois de averbada do número do respectivo dístico, é devolvido ao apresentante o duplicado da declaração, que constitui prova do pagamento. O original destina-se a arquivo na competente repartição de finanças e o triplicado à Direcção-Geral de Viação.

Aeronaves e barcos de recreio

Tratando-se de **imposto relativo a aeronaves e a barcos de recreio**, o pagamento efectua-se na tesouraria de finanças da área da residência ou sede do sujeito passivo, desde que situado em território português, ou, sendo fora do mesmo território em qualquer tesouraria, através da guia

²³³ Com referência ao ano de 2001, o prazo normal de pagamento do IMSV decorreu de 16 de Abril a 31 de Maio do mesmo ano, conforme Portaria n.º 226/2001, de 19 de Março.

²³⁴ Vd. Portaria n.º 386/89, de 25.5, n.º 3º, al. b).

modelo 5, processada pelo respectivo serviço de finanças a pedido do sujeito passivo que, para o efeito, deverá exibir o título de matrícula ou registo do veículo e, no caso de aeronaves, também o certificado de navegabilidade.

Falta de pagamento

A utilização de qualquer veículo sem pagamento do imposto constitui infracção, sujeita a coima ²³⁵, pela qual é solidariamente ²³⁶ responsável o condutor.

A falta de pagamento do imposto devido implica, além da coima, a imediata apreensão do veículo e da respectiva documentação.

Para evitar a apreensão do veículo, é facultada ao infractor a possibilidade de efectuar o pagamento do imposto e da respectiva coima no momento da verificação ao próprio agente fiscalizador. O pagamento, contra recibo provisório, pode ser efectuado por meio de cheque não visado, emitido a favor do tesoureiro de finanças da área da área da residência ou sede do infractor, para onde será enviado conjuntamente com o auto de notícia (RIMSV, artº 29º).

Os dísticos deverão ser levantados no respectivo serviço de finanças, salvo se já não se encontrarem à venda, caso em que o pagamento é efectuado por meio de guia emitida pelo próprio serviço (RIMSV, artº 9º, nº3).

Comprovação do pagamento (RIMSV, artº 13º)

Os **dísticos modelo 4**, comprovativos do pagamento do imposto relativo a automóveis e motociclos, devem ser afixados ou colocados com o rosto para o exterior:

- Nos **automóveis** – no canto superior do pára-brisas do lado oposto ao do volante e bem visível do exterior;
- Nos **motociclos** – à frente, do lado direito, em lugar visível e preservados da humidade em suporte apropriado.

Para além da afixação dos dísticos nos mencionados veículos, o condutor deve ser portador do duplicado da declaração de autoliquidação modelo 11 e apresentá-la aos agentes fiscalizadores se tal for solicitado.

Os dísticos e as declarações devem ser conservados no ano seguinte àquele a que respeitarem até à data do cumprimento das correspondentes obrigações do próprio ano (RIMSV, artºs 14º e 14º-A).

O incumprimento de qualquer das obrigações acima referidas constitui contra-ordenação sujeita a coima.

²³⁵ A coima é uma penalidade administrativa imposta em dinheiro.

²³⁶ A solidariedade implica que a penalidade pode ser aplicada desde logo ao próprio condutor.

Furto, extravio ou inutilização (RIMSV, artº 34º)

Ocorrendo furto, extravio ou inutilização dos dísticos ou guias comprovativos de pagamento ou da isenção, ou das declarações de autoliquidação, podem ser emitidas segundas vias ou dísticos especiais, mediante requerimento do interessado, pelo serviço de finanças competente.

Fiscalização (RIMSV, artº 12º)

A fiscalização das obrigações relativas a este imposto incumbe, em especial, às seguintes entidades:

- Direcção-Geral dos Impostos
- Direcção-Geral de Transportes Terrestres
- Direcção-Geral de Viação
- Direcção-Geral dos Recursos e Aproveitamentos Hidráulicos
- Direcção-Geral das Alfândegas
- Guarda Nacional Republicana
- Polícia de Segurança Pública
- Câmaras Municipais
- Conservatórias do Registo Comercial e de Automóveis
- Capitánias dos Portos
- Polícia Marítima

Infracções fiscais (RIMSV, artº 17º e segts).

A falta de pagamento do imposto, o pagamento por forma diversa da que se encontra legalmente prevista, a falta de afixação dos dísticos ou a sua afixação em veículo diferente daquele a que respeitam, bem como a não exibição de guias, quando solicitadas pelos agentes fiscalizadores, constituem infracções fiscais, a que se aplicam as regras do processo contra-ordenacional fiscal, designadamente no que concerne à aplicação das penalidades e garantias dos infractores.

Reclamações e recursos (RIMSV, artº 16º)

A liquidação do IMSV é passível de reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial, nos termos gerais, sendo competentes para a respectiva instrução os serviços de finanças onde se encontrem arquivados os originais das declarações de autoliquidação modelo 11 ou onde tenham sido processadas as guias de pagamento.

2. IMPOSTOS DE CIRCULAÇÃO E DE CAMIONAGEM (ICI E ICA)

A regulamentação destes impostos consta do Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem (RICC), aprovado pelo Dec.Lei n.º 116/94, de 3 de Maio²³⁷.

Incidência real (RICC, artº 1º)

Os impostos de circulação e de camionagem são impostos distintos, ainda que complementares, que incidem sobre o uso ou fruição de veículos de mercadorias, nos seguintes termos:

- **imposto de circulação (ICI)** quanto aos veículos afectos ao **transporte de mercadorias particular ou por conta própria**, considerando-se que tal afectação se verifica relativamente aos veículos a seguir referidos que não se destinem ao transporte rodoviário público de mercadorias,^{238 239}
- **imposto da camionagem (ICA)** quanto aos veículos afectos **ao transporte rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem**.

De acordo com a distinção referida, e desde que **registados em território português**²⁴⁰, estão sujeitos a um destes impostos camionagem os seguintes veículos:

- Automóveis de mercadorias;
- Automóveis mistos de peso bruto superior a 2500 kg;
- Outros automóveis que não sejam considerados dos tipos “passageiros” ou “misto” de peso bruto inferior ou igual a 2500 kg, nem tractores agrícolas.

Para efeitos da incidência, **consideram-se em uso** os veículos automóveis que circulem pelos seus próprios meios ou estacionem nas vias ou recintos públicos (RICC, artº 1º, nº4).

²³⁷ Com alterações introduzidas pelos Dec.Lei nºs 214/94, de 19.8, 185/96, de 27.9, 89/98, de 6.4 e 322/99, de 12.8 e Leis nº 3-B/2000, de 4.4 e 30-C/2000, de 29.12.

²³⁸ Os veículos automóveis destinados à actividade de aluguer sem condutor são igualmente sujeitos a imposto de circulação ou de camionagem, consoante se destinem, respectivamente, a transporte particular ou público de mercadorias.

²³⁹ Conforme esclarecimento constante da Circular n.º 27/94, da DGCI, de 94.12.09, as máquinas escavadoras e as betoneiras apenas são abrangidas pela tributação se tiverem capacidade transportadora. Os tractores agrícolas e motocultivadores equiparados aos tractores agrícolas, ainda que circulem com reboque ou semi-reboque, não cabem na incidência do ICI ou do ICA, bem como as máquinas agrícolas sem capacidade de carga. Estão, porém, abrangidos pela incidência os veículos do tipo pronto-socorro, autovivendas e autocaravanas.

²⁴⁰ Nos termos da Directiva 93/89/CEE, do Conselho, de 25 de Outubro de 1993, relativa à aplicação pelos Estados-membros dos impostos sobre veículos utilizados para o transporte rodoviário de mercadorias, os impostos de circulação e de camionagem (ou outros equivalentes) são cobrados unicamente no Estado-membro do registo dos veículos.

Exclusão da incidência

São excluídas da incidência destes impostos, não se considerando uso e fruição dos veículos, as seguintes situações:

- **A detenção de veículos novos para venda, desde que, cumulativamente²⁴¹:**

Estejam matriculados ou registados em nome dos importadores, fabricantes, empresas de montagem, agentes ou vendedores;

Sejam exclusivamente utilizados em serviço de experiência ou demonstração ou se desloquem entre estabelecimentos de venda e de ou para fábricas ou empresas de montagem ou oficinas de reparação;

A sua quilometragem não exceda os 2500 km iniciais.

- **A detenção de veículos usados, para revenda, pelo período de um ano a contar da data da aquisição, desde que, cumulativamente:**

Façam parte do activo permutável de uma empresa cujo objecto seja o comércio a retalho deste tipo de veículos;

Estejam registados a favor dessa empresa;

Não circulem para além de um raio de 20 km do local de venda;

Circulem obrigatoriamente com o vendedor e o cliente ou seus representantes;

Sejam portadores de declaração de modelo oficial, devidamente preenchida e autenticada pelo serviço de finanças da sede da empresa²⁴².

Incidência simultânea

Um veículo que no mesmo ano civil esteja afecto ao transporte particular e ao transporte público de mercadorias está sujeito a imposto de circulação e a imposto de camionagem, sem que tal facto implique duplicação de colecta susceptível de determinar a anulação de uma das liquidações²⁴³.

²⁴¹ Nos termos da Portaria n.º 664/94, de 19 de Julho.

²⁴² O modelo de declaração de não sujeição temporária actualmente em vigor foi aprovado pela Portaria n.º 682/98, de 1 de Setembro.

²⁴³ Conforme orientação da Administração Fiscal divulgada através da Circular n.º 8/95, de 1.2.1995.

Sujeitos passivos (RICC, artº 2º)

São sujeitos passivos do ICI e do ICA os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados. Para o efeito, são considerados proprietários os locatários financeiros.

Isenções (RICC, artºs 4º e 5º)

Vigoram, na área destes impostos, isenções de natureza pessoal e isenções de natureza real.

Isenções de natureza pessoal

Estão isentos de imposto de circulação as seguintes entidades:

- Estado, e seus serviços, organismos e estabelecimentos, ainda que personalizados;
- Regiões Autónomas;
- Autarquias locais e suas federações e associações de direito público;
- Pessoas colectivas de utilidade pública;
- Estados estrangeiros, quando haja reciprocidade de tratamento;
- Embaixadas, missões diplomáticas e consulares, nos termos da respectivas convenções;
- Organizações estrangeiras e internacionais, nos termos de acordos celebrados pelo Estado Português.

As isenções relativas a veículos do Estado, Regiões Autónomas, autarquias e outras pessoas colectivas de direito público são automáticas. As restantes dependem de reconhecimento, da competência do director-geral dos impostos, mediante requerimento da entidade interessada, sendo este condicionalismo dispensado relativamente a isenções reconhecidas em anos anteriores.

Isenções de natureza real

Referidas especificamente às características dos veículos a que se reportam, destacam-se as seguintes **isenções de imposto de circulação**:

- Veículos com mais de 20 anos, que, sendo peças de museus públicos, só ocasionalmente sejam usados em condições normais da sua utilização;
- Veículos afectos a espectáculos ambulantes de circo.

São, ainda, **isentos de imposto de circulação ou de camionagem**, consoante for o caso:

- **No ano da aquisição:** Os veículos novos adquiridos depois de 31 de Outubro²⁴⁴;
- **No ano do abate:** Os veículos cuja matrícula seja cancelada até 30 de Junho.

Comprovação das isenções

As isenções devem ser comprovadas através da afixação nos veículos de dísticos com a indicação de “isento”, enviados pela D.G.C.I. aos proprietários dos veículos isentos, mediante o preenchimento e entrega anual de uma declaração de autoliquidação.

Esta obrigação não é, porém, aplicável aos veículos pertencentes ao Estado, aos afectos às Forças Armadas e militarizadas, bem como os veículos de bombeiros que ostentem exteriormente quaisquer indicações que os identifiquem como tal.

Taxas (RICC, artºs 3º e 6º)

As taxas dos impostos de circulação e de camionagem são estabelecidas em valores constantes de tabelas em que o imposto é determinado em função dos seguintes elementos:

- Peso bruto
- Número de eixos
- Tipo de suspensão dos eixos motores

Tratando-se de **veículos articulados**, constituídos por tractor e semi-reboque, ou de **conjuntos formados por veículo automóvel-reboque**, o montante de imposto é determinado tendo em conta que:

- o **peso bruto** é o peso bruto máximo que o veículo automóvel está autorizado a deslocar;
- o **número de eixos** a considerar corresponde ao número de eixos do veículo automóvel ou tractor, conjuntamente com o número de eixos do veículo rebocado. No caso de ao mesmo veículo automóvel ou tractor virem a ser acoplados, alternadamente, diferentes reboques ou semi-reboques, presume-se que ao reboque correspondem dois eixos e ao semi-reboque correspondem três ou dois eixos consoante o peso bruto – no sentido acima referido – seja ou não superior a 36 t;
- o tipo de suspensão reporta-se aos eixos motores.

Taxas

As taxas anuais do ICI e do ICA constam de tabelas²⁴⁵ organizadas em função do peso bruto dos veículos – distinguindo entre peso bruto inferior e superior a 12 toneladas - considerando-se na sua aplicação, para além dos elementos relativos a cada veículo, que:

²⁴⁴ Este facto deve ser comprovado por exibição da factura ou de documento equivalente.

²⁴⁵ As taxas relativas a 2001 constam do artigo 6º do RICC, na redacção dada pelo DL nº 322/99, de 12.8.

- As taxas de imposto de camionagem respeitantes a veículos destinados ao transporte de grandes objectos são as que correspondam as 20% das taxas anuais constantes das tabelas;
- As taxas anuais aplicáveis das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira são as correspondentes a 50% das taxas gerais, considerando, ainda, quando for o caso, a redução acima referida. Esta redução reporta-se a veículos que efectuem transportes exclusivamente na própria área territorial das referidas Regiões Autónomas.

Liquidação e cobrança (RICC, artºs 7º, 8º, 9º e 11º-A)

Os impostos de circulação e de camionagem, devidos por inteiro em cada ano civil, são normalmente liquidados e pagos durante o mês de Julho de cada ano.

A liquidação destes impostos é efectuada pela D.G.C.I., em face da informação disponível em base de dados organizada com elementos fornecidos pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado e pela Direcção-Geral de Viação.

Efectuada a liquidação, é enviado aos sujeitos passivos, até ao fim do mês anterior ao do início do prazo normal de pagamento, o respectivo documento de cobrança, de modelo oficial.

Caso o sujeito passivo não receba o documento de cobrança, ou este contenha incorrecções ou omissões ou se verifique qualquer outra anomalia, deverá entregar em qualquer tesouraria de finanças, devidamente preenchida, com base nos elementos comprovativos da titularidade e das características do veículo relevantes para a liquidação do imposto, a declaração de autoliquidação, de modelo oficial.

Conjuntamente com a declaração, devem ser apresentados os documentos comprovativos dos elementos dela constantes.

Pagamento

O pagamento, com base no documento de cobrança, efectua-se nos termos gerais. Posteriormente, é enviado pela DGCI ao proprietário do veículo um dístico comprovativo do pagamento que deve ser afixado, de forma bem visível, com o rosto para o exterior, no canto superior do pára-brisas do veículo, do lado oposto ao do volante.

Falta de pagamento

A utilização de qualquer veículo sem pagamento do imposto é sujeita a coima, implicando, ainda, a apreensão do veículo e respectiva documentação até ao pagamento do imposto em dívida.

Para evitar a apreensão do veículo é facultada ao transgressor a possibilidade de efectuar o pagamento do imposto e a multa, esta pelo mínimo aplicável, no momento da verificação da infracção, em termos idênticos aos previstos no Regulamento do Imposto sobre Veículos (vd. Ponto 1)²⁴⁶.

²⁴⁶ Orientação definida por despacho do SEAF, de 94.11.24, divulgada através da Circular n.º 26/94, da DGCI.

Furto, extravio ou inutilização (RICC, artºs 19º e 20º)

Em caso de furto, extravio ou inutilização do documento de cobrança, dos dísticos ou da declaração de autoliquidação, poderão ser emitidos, a pedido do sujeito passivo junto do serviço de finanças da área do seu domicílio fiscal, uma segunda via dos dísticos ou certidão comprovativa do pagamento ou da isenção do imposto.

Fiscalização

A fiscalização das obrigações relativas a estes impostos compete, em especial, às seguintes entidades:

- Direcção-Geral dos Impostos
- Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo
- Direcção-Geral de Transportes Terrestres
- Guarda Nacional Republicana
- Polícia de Segurança Pública

Infracções fiscais (RICC, artº 14º)

A falta de pagamento do imposto, o pagamento por forma diversa da que se encontra legalmente prevista, a falta de afixação dos dísticos ou a sua afixação em veículo diferente daquele a que respeitam, bem como a não exibição de guias, quando solicitadas pelos agentes fiscalizadores, constituem infracções fiscais, a que se aplicam as regras do processo criminal ou contra-ordenacional fiscal, designadamente no que concerne á aplicação das penalidades e garantias dos infractores.

Reclamações e recursos

A liquidação dos impostos de circulação e de camionagem é passível de reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial, nos termos gerais. Para o efeito, o acto de liquidação considera-se praticado no serviço de finanças da área do domicílio fiscal dos sujeitos passivos.

Resumo

1. Imposto Municipal sobre Veículos

| | | |
|--------------------------|---|--|
| Incidência | Automóveis ligeiros de passageiros ou mistos de peso bruto igual ou inferior a 2500 Kg Motociclos; Aeronaves de uso particular Barcos de recreio | Quaisquer veículos quando: <ul style="list-style-type: none"> • Tenham decorrido 180 dias após a sua entrada em Portugal • Sejam utilizados em condições normais |
| Exclusão | Automóveis com mais de 25 anos Motociclos com mais de 15 anos | |
| Sujeitos passivos | Proprietários Locatários financeiros | <ul style="list-style-type: none"> • Presumem-se proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estão registados |
| Isenções | Natureza pessoal | <ul style="list-style-type: none"> • Estado e organismos públicos • Autarquias • Pessoas colectivas de utilidade pública • Estados estrangeiros (em regime de reciprocidade) • Pessoal das missões diplomáticas e consulares • Organizações estrangeiras e internacionais • Deficientes |
| Isenções | Natureza real | <ul style="list-style-type: none"> • Automóveis de serviço público • Aeronaves de instrução e treino • Aeronaves para trabalho aéreo • Aeronaves sem motor • Barcos c/arqueação bruta até 2 toneladas • Barcos de clubes náuticos • Barcos c/arqueação |

| | | |
|-----------------|---------------|---|
| Isenções | Natureza real | <p>superior a 20 t, resultantes de transformação</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veículos com mais de 20 anos • Veículos novos adquiridos depois de 30 de Setembro • Veículos novos para venda • Aeronaves novas para venda • Automóveis para aluguer • Automóveis antigos |
|-----------------|---------------|---|

2. Impostos de circulação e de camionagem

| | | |
|--------------------------|---|--|
| Incidência | <ul style="list-style-type: none"> • Automóveis de mercadorias • Automóveis mistos de peso bruto superior a 2500 Kg • Outros automóveis, que não sejam de passageiros ou mistos de pb inferior a 2500Kg, nem tractores agrícolas | <ul style="list-style-type: none"> • Ici: Transporte particular de mercadorias; • Ica: Transporte de mercadorias por conta de outrem |
| Exclusão | Veículos novos e usados para venda | Dentro de determinadas condições |
| Sujeitos passivos | <ul style="list-style-type: none"> • Proprietários • Locatários financeiros | Presumem-se como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estejam registados |

| | | |
|-----------------|--|--|
| Isenções | <ul style="list-style-type: none"> • Natureza pessoal | <ul style="list-style-type: none"> • Estado e organismos públicos • Regiões Autónomas • Autarquias • Pessoas colectivas de utilidade pública • Estados estrangeiros • Organizações estrangeiras e internacionais |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Natureza real | <ul style="list-style-type: none"> • Veículos com mais de 20 anos • Veículos de espectáculos ambulantes de circo • Veículos novos adquiridos depois de 31 de Outubro • Veículos cuja matrícula seja cancelada até 30 de Junho |

Questões e Exercícios

1. Qual é a base de incidência do imposto municipal sobre veículos?
2. Supondo que a empresa “X” adquiriu, em 15 de Agosto de 2001 , um veículo ligeiro, misto, de peso bruto inferior a 2500 Kg. , em estado de novo, e, em 28 de Outubro seguinte um outro veículo, com as mesmas características, também em estado de novo, qual o prazo para efectuar o pagamento do imposto municipal sobre veículos, num e noutro caso?
3. Quais as consequências decorrentes do facto de um veículo sujeito a imposto sobre veículos ser encontrado em circulação numa via, por um agente da PSP ou da GNR, sem ter sido efectuado o pagamento do imposto devido?
4. Os impostos de circulação e de camionagem incidem sobre veículos de mercadorias e mistos de peso bruto superior a 2500 Kg. Relativamente a esses veículos, qual é o elemento que determina a sujeição a um ou a outro destes impostos?
5. Suponha que a empresa “X” abateu ao seu activo, em consequência de acidente que o deixou irrecuperável, um veículo de mercadorias. A respectiva matrícula foi cancelada em 15 de Março de 2001. É devido imposto, nesse ano, com referência a esse veículo?

Resoluções

1. O imposto municipal sobre veículos incide sobre o uso e fruição de automóveis ligeiros de passageiros ou mistos de peso bruto igual ou superior a 2 500 Kg e motociclos, bem como aeronaves e barcos de recreio de uso particular, desde que registados ou matriculados em Portugal. A incidência do imposto estende-se a veículos que não estejam sujeitos a registo ou matrícula em Portugal quando tenham decorrido 180 dias a partir da data da sua entrada em território nacional e venham a ser usados em condições normais de utilização.
2. O pagamento do imposto relativo ao veículo adquirido em 15 de Agosto deve efectuar-se no decurso dos oito dias seguintes à data da aquisição. Quanto ao veículo adquirido em 28 de Outubro, não há lugar a pagamento de imposto, por beneficiar de isenção relativamente ao ano da aquisição.
3. A falta de pagamento do imposto é penalizada com coima, pela qual é responsável solidário o condutor do veículo. Além da coima, a falta de pagamento do imposto implica a apreensão imediata do veículo pelo agente fiscalizador. No entanto, pode ser evitada a apreensão se a coima for paga, contra recibo provisório, ao agente no próprio momento em que for verificada a infracção.
4. A sujeição a um ou a outro destes impostos depende do facto de o veículo abrangido pela incidência se encontrar afecto ao transporte de mercadorias por conta própria ou ao transporte público de mercadorias. No primeiro caso é sujeito a imposto de circulação e, no segundo, a imposto de camionagem.
5. Não é devido imposto, porque, no ano do abate, os beneficiam de isenção os veículos cuja matrícula seja cancelada até 30 de Junho.

IX. REGIME CONTRIBUTIVO PARA A SEGURANÇA SOCIAL

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar a estrutura e regras gerais do regime contributivo para a segurança social;
- Identificar e explicar a incidência pessoal do regime contributivo;
- Descrever e explicar o registo ou inscrição dos contribuintes;
- Explicar as obrigações das entidades empregadoras (Vd. D.Lei 103/80);
- Explicar o procedimento de inscrição dos trabalhadores dependentes;
- Descrever as obrigações declarativas das referentes às remunerações;
- Identificar e explicar a base da incidência das contribuições;
- Enumerar e identificar as taxas;
- Distinguir entre a taxa contributiva global do regime geral (vd. D.Lei 199/99). e a taxas contributivas mais favoráveis;
- Descrever o procedimentos de pagamento das contribuições.

Temas

1. Incidência pessoal do regime contributivo. Os contribuintes;
2. O registo ou inscrição dos contribuintes;
3. Obrigações declarativas das remunerações;
4. Taxas;
5. Pagamento das contribuições;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções

1. INCIDÊNCIA PESSOAL DO REGIME CONTRIBUTIVO. OS CONTRIBUINTES

São, nomeadamente, contribuintes da segurança social:

- **As Entidades empregadoras**

A qualidade de contribuinte por parte de uma entidade empregadora decorre da circunstância de ter trabalhadores ao seu serviço, aos quais pague uma remuneração, ligados através de contratos de trabalho ou da sua subordinação hierárquica e funcional, caso não exista contrato (vd. Lei 17/2001, de 8 de Agosto e D.Lei 103/80, de 9 de Maio).

Para este efeito considera-se que os membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas (administradores, gerentes, etc), entre outros trabalhadores com vínculos especiais, são também abrangidos pelo regime geral dos trabalhadores por conta de outrem.

- **Os trabalhadores independentes.**

Integram-se nesta categoria de contribuintes os comerciantes e os empresários em nome individual, os profissionais livres, e os cônjuges dos trabalhadores independentes que com eles trabalham com carácter regular e permanente (o regime destes trabalhadores encontra-se regido pelo D.Lei 328/93, de 25.9, com nova redacção do D. Lei 240/96, de 14.12 e do D.Lei 397/99, de 13.10)

2. O REGISTO OU INSCRIÇÃO DOS CONTRIBUÍNTES.

Das entidades empregadoras (Vd. D.Lei 103/80, de 9.5)

As entidades empregadoras estão sujeitas a inscrição nos Centros Regionais de Segurança Social, estando também obrigadas a proceder à inscrição dos respectivos trabalhadores dependentes e equiparados.

A inscrição consiste em participar o início da actividade, no prazo de 30 dias a contar da data em que o mesmo se verificar, fornecendo um conjunto de dados informativos e documentos. Assim:

A **participação** deve conter:

- A identificação da entidade empregadora e dos responsáveis pela administração ou gerência;
- O tipo de actividade;
- A sede ou domicílio;
- O local de trabalho;

Documentos que devem ser apresentados:

- A declaração fiscal de início de actividade;
- O número de identificação fiscal;
- Fotocópia autenticada da escritura de constituição ou do Diário da República em que a constituição foi publicada.

As entidades empregadoras estão também obrigadas a comunicar a **suspensão** ou a **cessação** da sua actividade, juntando declaração fiscal comprovativa dessa situação.

A inscrição dos trabalhadores dependentes

A inscrição dos trabalhadores compete à respectiva entidade empregadora, igualmente no Centro Regional em cuja área se situa o local de trabalho.

A inscrição deve ser feita até ao final do mês seguinte ao do início da actividade e concretizar-se através do preenchimento de um **Boletim de Identificação**, de modelo próprio, acompanhado dos seguintes documentos:

- Fotocópia do Bilhete de Identidade;
- Fotocópia do cartão de identificação fiscal

Deve também ser comunicada a **admissão de novos trabalhadores**, logo que estes iniciem a sua actividade laboral, sem prejuízo da posterior entrega do Boletim de Identificação se o trabalhador não estiver ainda inscrito na segurança social.

O **próprio trabalhador** deve também comunicar ao Centro Regional o início da sua actividade laboral ou a sua vinculação a nova entidade empregadora, até final do primeiro dia útil seguinte ao do início da sua actividade.

3. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS DAS REMUNERAÇÕES

As entidades empregadoras estão obrigadas a declarar as remunerações que paguem aos seus trabalhadores, nos seguintes termos:

- Através de **folha de remuneração**, em duplicado, ou através de suporte informático.
- A entrega através de suporte informático pressupõe o acordo prévio com o Centro Regional competente;
- Folha essa a entregar mensalmente, de 1 a 15 do mês seguinte àquele a que diz respeito;
- Elementos que as folhas de remuneração devem conter, relativamente aos trabalhadores:

Identificação (nome, número de beneficiário e categoria profissional);

Número de dias de trabalho;

Valor das remunerações;

Outras indicações com relevância na situação remuneratória (doença, etc)

Nas situações em que haja lugar a **taxas contributivas diferentes** da taxa social única, devem ser apresentadas folhas de remuneração autónomas, com indicação da situação que determina essas taxas.

Base da incidência das contribuições

O conceito de remuneração, para efeitos de incidência das taxas, abrange os seguintes **rendimentos**:

- Remuneração base, em dinheiro ou espécie;
- Diuturnidades;
- Gratificações, prémios, e outros de natureza semelhante;
- Subsídios diversos (férias, residência, alimentação, perigosidade, entre outros de natureza semelhante).

Estão **excluídos** os montantes referentes a reembolso de despesas, ajudas de custo, abonos para falhas, indemnizações pela não concessão de dias de folga ou de férias, subsídios que não constituam remuneração de trabalho e as indemnizações pela cessação do contrato de trabalho.

4. TAXAS

Taxa contributiva global do regime geral (vd. D.Lei 199/99, de 8.6).

Entidades empregadoras 23, 75%

Trabalhadores 11%

Total34,75%

Taxas contributivas mais favoráveis

A lei prevê taxas contributivas mais favoráveis, podendo consistir na redução da taxa geral ou mesmo na isenção, em situações que abrangem, nomeadamente (vd. art.º 6.º e 7.º do D.Lei 199/99):

- Entidades sem fins lucrativos;
- Sectores de actividade economicamente débeis;
- Adopção de medidas de estímulo ao aumento de postos de trabalho;
- Adopção de medidas de estímulo ao emprego em relação a trabalhadores de idade mais avançada ou com incapacidade para o trabalho.

Indicação das taxas mais favoráveis (vd. D.Lei 199/99, de 8.6, artigos 11.º e seguintes) ²⁴⁷

| Tipo de Trabalhador | Taxa % | | |
|---|----------------------|-------------|-------|
| | Entidade empregadora | Trabalhador | Total |
| Membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas | 21,25 | 10,00 | 31,25 |
| Trabalhadores no domicílio sem subordinação jurídica | 20,70 | 9,30 | 30,00 |
| com protecção na doença | 18,50 | 8,50 | 27,00 |
| Jogadores profissionais de futebol e basquetebol | 17,50 | 11,00 | 28,50 |
| Trabalhadores com acesso à pensão completa (65 anos de idade e carreira contributiva não inferior a 40 anos) | 17,90 | 8,30 | 26,20 |
| Pensionistas de invalidez que exerçam actividade laboral | 18,20 | 8,30 | 26,50 |
| Pensionistas de velhice que exerçam actividade laboral | 15,30 | 7,80 | 23,10 |
| Militares em regime de voluntariado ou de contrato | 3,00 | - | 3,00 |
| Docentes do ensino particular e cooperativo que se integre no sistema nacional de educação | 10,00 | - | 10,00 |
| Trabalhadores abrangidos pela Caixa da Rádio Marconi | 4,00 | 3,00 | 7,00 |
| Trabalhadores de Junta Autónoma de Estradas em serviço na Lusoponte | 10,60 | - | 10,60 |
| Trabalhadores de entidades sem fins lucrativos (Instituições de segurança e previdência social, IPSS, Igrejas, Associações, Fundações, Cooperativas, Sindicatos, Ordens profissionais, Partidos políticos, Casas do povo, Caixas de crédito agrícola mútuo, Entidades empregadoras de serviço doméstico e Condomínios de prédios urbanos) | 20,60 | 11,00 | 31,60 |

²⁴⁷ Para informação actualizada e mais detalhada, consulte-se a Circular nº TX-2/2001, de 7 de Setembro de 2001, do IIES – Instituto de Informação e Estatística da Solidariedade, in www.seg-social.pt

| Tipo de Trabalhador | Taxa % | | |
|--|--|-------------|-------|
| | Entidade empregadora | Trabalhador | Total |
| Profissionais de serviço doméstico | | | |
| Com protecção no emprego | 20,60 | 11,00 | 31,60 |
| Sem protecção no emprego | 17,40 | 9,30 | 26,70 |
| Membros das Igrejas e confissões religiosas legalmente reconhecidas | 8,00 | 4,00 | 12,00 |
| Trabalhadores das Instituições Particulares de Solidariedade Social | 19,60 | 11,00 | 30,60 |
| Pessoal docente contratado pelo Ministério da Educação | 21,00 | 8,00 | 29,00 |
| Trabalhadores agrícolas | | | |
| Diferenciados | 23,00 | 9,50 | 32,50 |
| Não diferenciados | 21,00 | 8,00 | 29,00 |
| Trabalhadores da pesca | | | |
| Pesca local (retenção na lota) | - | - | 10,00 |
| - Pesca costeira (retenção na lota) | - | - | 10,00 |
| - Regime contributivo geral | 21,00 | 8,00 | 29,00 |
| Jovens à procura do primeiro emprego e desempregados de longa duração, por período até três anos | Isentos (D.Lei 89/95, de 6.5.e D.Lei 34/96, de 18.4) | 11,00 | 11,00 |
| Situações de catástrofe e calamidade pública | Isentos entre 3 meses e 3 anos | - | - |
| Inexistência de entidade empregadora (a) | | | |
| Quando a obrigação contributiva se encontra prescrita ou não existir | | 20,00 | 20,00 |
| Com bonificação para a taxa de formação | | | |
| Flexibilidade do acesso à pensão, para acréscimo da mesma | | 20,00 | 20,00 |
| (a) Matéria a regulamentar | | 17,50 | 17,50 |

5. PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

Compete à entidade empregadora proceder ao pagamento das contribuições à segurança social (vd. D.Lei 236/91, de 28.6).

O pagamento é feito através de guias de pagamento e processa-se nos seguintes termos:

- **Prazo.** De 1 a 15 do mês seguinte àquele a que as contribuições dizem respeito

- **Locais de pagamento:**

Centro Regional da Segurança Social da área do local de trabalho, nas quantias até 100 Euros;

Nas instituições de crédito, nas quantias iguais ou superiores a 100 Euros.

- **Meios de pagamento.**

Em numerário;

Cheque à ordem do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social ;

Por transferência bancária.

No caso das taxas mais favoráveis devem ser preenchidas guias de pagamento autónomas, com indicação da situação a que dizem respeito.

Resumo

A disciplina periódica dos regimes contributivos da segurança social encontra-se dispersa por diversos diplomas legais.

Não sendo objectivo deste estudo esgotar todas as questões que esta matéria envolve, vamos apresentar sinteticamente algumas informações úteis para o dia a dia das empresas, nomeadamente em relação às obrigações declarativas e de pagamento que impendem obrigatoriamente sobre as empresas enquanto contribuintes da segurança social²⁴⁸

²⁴⁸ Na elaboração destas notas consultámos o Guia do Contribuinte da Segurança Social, editado pelo Ministério do Trabalho e da Solidariedade, que reúne um significativo e actualizado conjunto de informação sobre as obrigações dos contribuintes da segurança social, sem prejuízo de termos igualmente consultado a vasta legislação referente à matéria, incluindo a que foi publicada mais recentemente. Trata-se de uma matéria muito dispersa, onde haveria toda a vantagem em fazer um esforço de codificação, como aliás aconteceu recentemente com o D.Lei 199/99, de 8.6, no domínio das taxas. Recomenda-se, ainda, a consulta do *site* oficial www.seg-social.pt que contém informação regularmente actualizada respeitante a questões relativas à segurança social.

Questões e Exercícios

1. Determine qual o valor das remunerações líquidas da empresa relativos ao mês de Dezembro de 200X, bem como o valor a pagar de segurança social:

| | |
|---|----------|
| Ordenado Ilíquido | 10 000 € |
| IRS retido aos trabalhadores | 900 € |
| Segurança Social retida aos trabalhadores | 1 100 € |
| Segurança Social por conta da empresa | 2 375 € |

2. A sociedade A efectuou em 25 de Junho o processamento das remunerações referentes ao mês de Junho. O valor das remunerações pagas foi de 50 000 euros. Sobre este valor, foram suportados encargos por conta dos trabalhadores de 11% para a Segurança social, 5% para IRS, Imposto selo 0,5% e quotas sindicais 1%. Por conta da entidade patronal, foram suportados encargos de 23,75% para a Segurança Social e Seguro de Acidente 2%. Determine o valor líquido das remunerações a pagar aos trabalhadores, bem como do total de segurança social a entregar.

Resoluções

1.

Remuneração Líquido = 10 000 – 900 – 1 100

Remuneração Líquida = 8 000 €

Segurança Social = 1 100 + 2 375

Segurança Social = 3 475 €

2.

Remuneração Líquida = 50 000 – 50 000*11% - 50 000*5% - (50 000-50 000*5%)*0,5% - 50 000*1%

Remuneração Líquida = 50 000 – 5 500 – 2 500 – 237,5 – 500

Remuneração Líquida = 41 262,5 €

Segurança Social = 5 500 + 50 000*23,75%

Segurança Social = 17 375 €

X. O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Descrever e identificar as várias formas do processos tributário;
- Distinguir entre processo tributário administrativo e processo judicial;
- Descrever as fases de tramitação dos principais processos tributários na óptica das empresas.

Temas

1. Introdução . Enquadramento normativo;
2. Conceito de procedimento tributário;
3. Pressupostos ou requisitos do procedimento tributário;
4. Tipos de Procedimentos tributários quanto à iniciativa;
5. Instrução do procedimento tributário;
6. Decisão do procedimento tributário. Fundamentação e notificação;
7. Espécies de procedimentos tributários;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INTRODUÇÃO . ENQUADRAMENTO NORMATIVO

Nos últimos anos a matéria do procedimento e do processo tributários tem sido objecto de significativas reformas que, sem prejuízo de se terem mantido muitos dos preceitos anteriores, introduziram também algumas inovações no ordenamento processual tributário.

Os diplomas legais que maior relevância apresentam nesta área são a Lei Geral Tributária, aprovada pelo D.Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que contém diversas normas de natureza adjectiva aplicáveis ao procedimento e ao processo tributários, e o Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo D. Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

Estes dois diplomas foram recentemente republicados em anexo à Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, tendo incorporado as alterações que tinham sido feitas ao seu articulado desde a sua publicação²⁴⁹.

Outro diploma a que se fará referência é o D.Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, disciplinando assim uma matéria da maior importância na perspectiva das garantias dos contribuintes.

Quanto à matéria das infracções fiscais, na vertente substantiva e na vertente processual, também objecto de recente reformulação com a Lei n.º 15/2001, será objecto de análise em módulo seguinte.

²⁴⁹ A republicação vem sendo utilizada com alguma frequência como forma de actualizar a redacção dos diplomas legais, facilitando assim a sua consulta e aplicação, mormente quando os mesmos foram já objecto de significativas alterações.

2. CONCEITO DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

A própria lei define o procedimento tributário como uma sucessão ordenada de actos e formalidades dirigidos à declaração dos direitos tributários (vd. art.º54.º 1 da LGT)

Assim, ainda que o Estado intervenha nos diversos tipos de procedimentos tributários como titular de um interesse público fundamental que é a liquidação e cobrança dos impostos, os contribuintes têm também o direito de intervir nos mesmos procedimentos em defesa dos seus direitos e interesses legítimos.

Deve observar-se que a intervenção do contribuinte constitui mesmo uma garantia constitucional que atribui aos administrados em geral o direito de participação na formação das decisões que lhe digam respeito (vd. art.º267.º, n.º5, C.R.).

Esta garantia constitucional foi transposta para a Lei Geral Tributária (vd. art.º60.º), prevendo-se aí um conjunto de situações em que o contribuinte tem direito a intervir, através da sua audiência, antes de a Administração Fiscal proferir determinadas decisões.

E tal acontece, entre outros, nos seguintes casos:

- Antes da liquidação do imposto por iniciativa da Administração;
- Antes do indeferimento das petições, reclamações ou recursos;
- Antes da revogação de qualquer benefício fiscal;
- Antes da decisão que determina a aplicação da avaliação indirecta da matéria colectável;
- Antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

O procedimento tem pois a função de fazer com que as decisões administrativas, em matéria tributária, sejam acompanhadas pelo próprio interessado e tem ainda uma função, que poderemos designar de natureza formal, que é a de constituir um registo expresso dos critérios e fundamentos que conduziram a uma determinada decisão, de modo a permitir a sua eventual reapreciação, seja na via administrativa, seja na via judicial.

3. PRESSUPOSTOS OU REQUISITOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO 250

A instauração de um procedimento tributário está sujeita a determinados requisitos como, por exemplo, o que tem a ver com a competência dos órgãos da administração tributária para intervir ou não no procedimento, os que têm a ver com os contribuintes que podem ou não ter interesse no procedimento e, tendo embora interesse, podem ou não ter capacidade para nele intervir (Vd. artigos 3.º e segs. do CPPT).

É desta matéria que passaremos a ocupar-nos.

Competência dos Órgãos da Administração Tributária

Órgãos da Administração Tributária

Integram a Administração Tributária, ao nível da administração central do Estado, os órgãos do Ministério das Finanças com competência tributária, a saber, a Direcção Geral dos Impostos (DGCI), a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGA) e a Direcção Geral de Informática Tributária (DGITA).

Para além destas existem outras entidades públicas com competência para liquidar e cobrar receitas de natureza tributária, nomeadamente os organismos da Segurança Social, as Regiões Autónomas e as autarquias locais (vd. art.º 1.º, 3 e art.º 18.º 1 e 2 da LGT).

Deve, porém, ter-se em conta que a DGCI é responsável pela liquidação e cobrança dos principais impostos do sistema fiscal português, representando cerca de 80% das receitas provenientes destes tributos, seguindo-se a DGA que cobra o IVA das importações e os impostos especiais de consumo. A seguir a estas entidades os organismos da Segurança Social procedem à liquidação e cobrança das receitas destinadas a esses organismos, que são também de montante significativo.

Competência material

Em termos genéricos, os órgãos da administração tributária têm competência para a prossecução das seguintes funções (Vd. artigos 10.º e 44.º do CPPT e art.º 54.º da LGT):

- Exercer a acção de inspecção tributária²⁵¹;
- Prestar informações aos contribuintes;
- Liquidação e cobrança voluntária dos impostos;

²⁵⁰ Pressupostos do procedimento ou do processo são os requisitos ou condições para que os mesmos sejam validamente instaurados, tramitados e decididos.

²⁵¹ A matéria da acção de inspecção tributária encontra-se hoje regulada em diploma próprio o D. Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.

- Proceder à revisão dos actos tributários;
- Decidir as reclamações e recursos hierárquicos;
- Reconhecer e revogar os benefícios fiscais;
- Avaliação directa e indirecta dos rendimentos e valores patrimoniais;
- Cobrança coerciva das receitas tributárias, na parte não reservada aos tribunais tributários;
- Instaurar os processos de contraordenação fiscal e decidi-los nos casos em que a lei lhe atribua essa competência.

Competência territorial

A competência territorial tem a ver com a circunscrição territorial – que pode ser a área de um município, a área de um distrito ou a área de todo o território nacional – dentro da qual uma determinada autoridade tributária pode praticar actos de tributação.

Regra geral este tipo de competência é fixado em função de determinados elementos de conexão a uma dada circunscrição territorial, como é o caso do domicílio, residência ou sede do contribuinte ou a situação dos bens a tributar (Vd. art.º 10.º, n.º 2 a n.º 5 do CPPT).

A competência territorial relativa aos diversos tipos de procedimento resulta da conjugação de preceitos constantes nas leis orgânicas da administração fiscal e/ou nos Códigos e outras leis tributárias. Por exemplo, no caso da competência para receber e decidir a reclamação graciosa, que é também um tipo de procedimento, está prevista nos artigos 73.º e 75.º do CPPT.

Competência para a instrução do procedimento.

A instrução do procedimento compete, salvo disposição legal em contrário, ao órgão competente para a decisão (art.º 71.º LGT).

Sempre que a instrução for realizada por órgão diferente do competente para a decisão, deve o instrutor elaborar relatório fundamentado, com proposta de decisão.

Incompetência no procedimento tributário

A incompetência no procedimento significa que o órgão da administração fiscal perante o qual uma petição foi apresentada não é competente, em razão do território ou em razão da matéria, para decidir essa petição. Esta incompetência deve ser conhecida oficiosamente pela Administração, embora possa também ser arguida pelos interessados (vd. art.º 61.º, n.º 1, da LGT).

Em caso de declaração de incompetência deve o órgão incompetente remeter as peças do procedimento ao órgão competente, no prazo de 48 horas, considerando-se que a petição deu entrada dentro do primeiro registo do processo. Esta remessa deve ser notificada ao interessado (vd. art.º 61.º, n.ºs 2 e 3, da LGT).

Pressupostos relativos aos contribuintes

Legitimidade

A legitimidade é um conceito jurídico que significa ter interesse pessoal e directo numa determinada situação. O que, em matéria tributária, se traduz em alguém ser chamado a cumprir obrigações fiscais, seja como obrigado principal, seja no lugar de outrem.

Se alguém é devedor de impostos ou de outras obrigações acessórias tem, consequentemente, interesse pessoal e directo nos procedimentos referentes a essas obrigações.

Assim, têm legitimidade para participar no procedimento tributário em que sejam interessados:

- **Os sujeitos passivos.** Pessoas singulares ou colectivas e outros entes de facto ou de direito vinculados ao cumprimento da prestação do imposto e de obrigações tributárias acessórias, incluindo os substitutos e os responsáveis (vd. artigos 18.º, n.º 3, 20.º e seguintes, 65.º da LGT, e art.º 9.º, nºs 1 a 3 do CPPT).
- **Outros interessados** que estejam obrigados ao cumprimento de obrigações tributárias de qualquer natureza ou que tenham interesses tributários legalmente protegidos (vd. artigos 18.º, n.º 4, 31.º e 65.º da LGT e art.º 9.º, n.º 1 do CPPT).

Capacidade tributária

A capacidade tributária traduz-se no direito de intervir no procedimento tributário (art.º 3.º, n.º 2 do CPPT).

A intervenção pode ser feita directamente ou através de **mandatário**, de **gestor de negócios**, ou de outro tipo de **representante**, consoante os casos (vd. artigos 16.º e 17.º da LGT, e artigos 3.º a 8.º do CPPT). Quem tiver legitimidade para efeitos de um determinado procedimento tributário mas não tiver capacidade para intervir nesse procedimento, por ser menor ou por qualquer outra incapacidade jurídica, é representado pelo respectivo representante legal (vd. art.º 16.º, nºs 3 e 4 da LGT e art.º 3.º, n.º 3 do CPPT).

Pressuposto da oportunidade

O pressuposto ou requisito da oportunidade tem a ver com a matéria dos prazos que a lei fixa para iniciar ou terminar um procedimento. E este não é um requisito de menor relevância já que o seu decurso pode fazer extinguir o direito de iniciar ou de concluir um determinado procedimento.

No domínio dos procedimentos da **iniciativa da Administração Tributária** encontram-se situações em que os órgãos administrativos não estão sujeitos a prazos para iniciar os procedimentos. Porém, na maioria dos casos os procedimentos devem ser instaurados e concluídos dentro de determinados limites temporais, como é, por exemplo, o que acontece com a liquidação e cobrança dos impostos, sob pena de caducidade ou prescrição do direito de exercer aqueles direitos, respectivamente (vd. artigos 45.º, 46.º, 48.º e 49.º da LGT).

Por outro lado, a lei fixa prazos para a prática dos actos no procedimento e para a conclusão dos procedimentos (vd. art.º 57.º da LGT), cuja consequência, neste último caso, é a **presunção de indeferimento** para efeitos de o interessado poder deduzir recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial (vd. art.º 57.º, n.º 5 da LGT).

Quanto aos procedimentos tributários da **iniciativa dos contribuintes** a lei prevê, na maioria dos casos, determinados prazos para a apresentação da petição do procedimento, sob pena do não preenchimento de um requisito de procedibilidade que terá como consequência o arquivamento do pedido. É o que se verifica, por exemplo, quanto aos prazos para reclamar (art.º 70.º, n.º 1 do CPPT) e para deduzir recurso hierárquico (art.º 66.º, n.º 2 do CPPT).

4. TIPOS DE PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS QUANTO À INICIATIVA

Procedimentos da iniciativa dos contribuintes

Os procedimentos podem ser da iniciativa dos contribuintes quando estes, através da apresentação de petições dirigidas aos órgãos da Administração tributária, solicitam uma informação por escrito com carácter vinculativo, quando requerem um benefício fiscal ou quando em discordância com determinada liquidação de imposto reclamam ou recorrem dessa liquidação.

Procedimentos da iniciativa da Administração.

Porém, os procedimentos são, muitas vezes, instaurados por iniciativa dos órgãos da administração, caso em que se diz que estamos perante a sua instauração oficiosa. Em geral, os procedimentos são da iniciativa da administração quando visam apurar a situação tributária de um contribuinte através, por exemplo, de uma acção de inspecção à sua contabilidade.

Pode também ter por base denúncias fundamentadas e com identificação do denunciante (vd. art.º 70.º LGT).

5. INSTRUÇÃO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Compete à Administração, em obediência ao princípio do inquisitório, a recolha de dados e a realização de todas as diligências necessárias à correcta decisão do procedimento tributário.

A recolha de elementos pode ser feita nos arquivos, tradicionais e informáticos, existentes nos serviços, pode ser feita nas instalações do contribuinte, seja com base na contabilidade ou nos elementos de escrita, e pode ainda resultar de dados colhidos junto das empresas e outros organismos com quem o contribuinte mantenha relações económicas (vd. art.º 50.º do CPPT, art.º 63.º 1 da LGT e art.º 13.º do D.Lei 413/98, de 31.12).

Esta recolha é feita pelos agentes tributários que devem elaborar relatórios descrevendo a matéria de facto observada, de forma objectiva e fundamentada, apoiando o relatado com cópia dos documentos que for possível obter, que deverão ser autenticados.

Nestas condições, as informações dos serviços fazem fé probatória, ainda que admitam demonstração em contrário.

De referir a clarificação feita na LGT (art.º 76.º 4) sobre as informações recebidas das administrações estrangeiras, ao abrigo de convenções em matéria de assistência mútua, que passam a ter o mesmo valor probatório das que forem elaboradas pela administração portuguesa.

Existem, no entanto, alguns **limites à liberdade de acesso** a determinados elementos informativos dos contribuintes. (vd. art.º 64.º, n.ºs 2 a 5 da LGT) Assim:

Em primeiro lugar carecem de autorização judicial:

- O acesso a informações cobertas pelo sigilo profissional, bancário ou de outra natureza legalmente fixada
- Esta limitação sobre o acesso a matérias cobertas pelo sigilo bancário não prejudica a possibilidade, recentemente reconhecida à administração fiscal, de, dentro de determinados limites e condições, aceder à informação relativa a operações financeiras e aos documentos bancários dos contribuintes (Vd. artigos 63.º-A e 63.º-B, da LGT)
- O acesso à habitação, bem como a factos da vida íntima ou outros do domínio dos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes.

A administração fiscal está obrigada a sigilo profissional em relação aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes, cessando este dever em casos muito restritos de colaboração com as autoridades policíacas e judiciais e com as administrações fiscais de outros países se houver reciprocidade (vd. art.º 64.º, n.º 2 da LGT e art.º 22.º do D.Lei 413/98).

Os contribuintes, ao abrigo do **princípio do contraditório**, expressamente consagrado na lei (art.º 45.º do CPPT) têm o direito de participar na formação da decisão procedimental devendo ser ouvidos sempre que o instrutor o entender conveniente ou quando o próprio o requerer.

Por outro lado, os contribuintes têm sempre direito a apresentar os elementos de prova de que dispuserem ou de que tenham conhecimento, mesmo que eles se encontrem em poder da administração (art.º 64.º, 4 e 74.º, 2, da LGT).

Os dados constantes na sua contabilidade ou escrita, quando organizados em conformidade com os requisitos legais, bem como as suas declarações apresentadas nos termos da lei, **presumem-se verdadeiras e de boa fé**, cabendo à administração o ónus de prova em contrário (vd. art.º 75.º da LGT).

Esta presunção é afastada sempre que as declarações, a contabilidade ou a escrita revelem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflectem a situação tributária real do contribuinte ou impeçam o seu conhecimento, bem como no caso de violação ilegítima do dever de colaboração (vd. art.º 75.º, n.º 2 da LGT e art.º 48.º do CPPT)).

6. DECISÃO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO. FUNDAMENTAÇÃO E NOTIFICAÇÃO

O nosso sistema fiscal consagra hoje um **dever geral de pronúncia** da Administração relativamente a todas exposições, reclamações, recursos ou quaisquer outras petições que lhe forem dirigidos pelos interessados (Vd. art.º 56.º da LGT).

A decisão do procedimento tributário cabe ao órgão da administração fiscal que para tal seja competente, podendo a competência ser originária, ou ser exercida por delegação ou subdelegação de competências (art.º 62.º LGT)²⁵².

Em qualquer caso, a decisão deve ser **fundamentada**, conforme previsto no art.º 77.º da LGT e deve ser **notificada** ao seu destinatário, sem o que não produz os seus efeitos (vd. artigos 36.º e segs. do CPPT)²⁵³.

A fundamentação deve sempre conter a qualificação dos factos e, se for caso disso, as operações de quantificação, bem como a referência às disposições legais aplicáveis.

Esta fundamentação deve constar dos termos da decisão ou pode consistir numa mera concordância com parecer, informações ou relatórios sobre os quais seja proferida.

De observar que o **grau de exigência** para a fundamentação deve variar em função da decisão ser de concordância ou não com o contribuinte, do grau de complexidade, e da natureza das situações em apreço. Efectivamente não são exigíveis os mesmos requisitos de fundamentação para uma liquidação que se limitou a concordar com os valores apresentados pelo contribuinte ou de outra que teve na sua base a aplicação de métodos indiciários.

²⁵² A matéria da delegação de competências encontra-se disciplinada nos artigos 35.º a 41.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do art.º 2.º, alínea d), do CPPT.

²⁵³ A matéria da notificação é da maior importância devendo ser desenvolvida no âmbito das aulas práticas.

7. ESPÉCIES DE PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS²⁵⁴

Procedimento da inspecção tributária

Este procedimento tem por objecto averiguar a situação tributária dos contribuintes, incidindo na vertente externa do controlo efectuado pela administração fiscal.

Antes de iniciado um exame à escrita devem os agentes fiscais, através de uma ordem escrita, comunicar previamente à empresa a sua realização, dando-lhe também conhecimento do seu âmbito e extensão, proceder à identificação dos funcionários que a vão fazer e do serviço a que pertencem, bem como a indicação dos direitos e deveres que assistem ao contribuinte a inspecionar.

Este dever de comunicação prévia só poderá não ter lugar em casos excepcionais de uma simples diligência de confirmação de elementos, sem natureza de exame, ou quando a comunicação possa pôr em causa objectivos atendíveis de investigação no âmbito de processos de natureza criminal.

O procedimento da Inspecção Tributária está previsto em legislação especial – D.Lei 413/98, de 31.12. Está referenciado em termos gerais na LGT – art.º 63.º.

Procedimento de obtenção de informações vinculativas (vd. art.º 68.º LGT e art.º 57.º do CPPT).

Dentro do direito geral de informação que assiste aos contribuintes podem estes dirigir-se, por escrito, aos serviços da Administração Fiscal, na pessoa do Director-Geral dos Impostos, requerendo informação prévia e vinculativa sobre a interpretação de determinada norma ou normas e da sua aplicação ao caso concreto.

A Administração fiscal fica vinculada à informação escrita que prestar e não pode proceder em desacordo com a posição transmitida, salvo se actuar em cumprimento de uma decisão judicial.

A informação prévia salvaguarda ainda o contribuinte da aplicação de sanções ou de juros compensatórios, caso tenha actuado de acordo com a resposta que recebeu.

Esta mesma consequência verificar-se-á mesmo em caso de inexistência de consulta prévia, se o contribuinte actuar de acordo com instruções administrativas divulgadas a que aquele tenha dado cumprimento.

Além dos próprios contribuintes, também os advogados e outras entidades legalmente habilitadas a exercer consultadoria fiscal podem socorrer-se da figura da informação prévia, referente à situação tributária dos seus clientes, caso em que os deverão identificar para que a resposta também lhes seja comunicada.

²⁵⁴ Apresentaremos, de forma muito sumária, os principais procedimentos previstos na legislação fiscal, sem deixar de alertar que é uma matéria que fica longe de um tratamento adequado e completo.

Procedimento da liquidação

Este procedimento é constituído pelo conjunto das operações que conduzem à prática do acto de apuramento do imposto e dos outros tributos em geral.

Inicia-se com as declarações apresentadas pelos próprios contribuintes, em que estes fornecem à administração os factos e valores referentes à sua situação tributária, mas pode também ter por base elementos ao dispor dos serviços ou recolhidos em acção de fiscalização ou inspecção (Vd. art.º 59.º, n.ºs 1, 2 e 7 do CPPT).

O acto da liquidação pode também consistir apenas, como acontece em vários impostos sujeitos ao regime da autoliquidação, na simples homologação “a posteriori” dos valores declarados e pagos pelos próprios contribuintes.

As coisas passam-se de modo diferente sempre que a administração deva recorrer à avaliação indirecta da matéria colectável ou quando proceder a correcções aos valores declarados. Nestes casos haverá lugar a procedimentos de instrução, exames e relatórios que possam fundamentar o apuramento unilateral feito pela administração.

A liquidação deve ser sempre notificada aos seus destinatários, acompanhada da respectiva fundamentação a qual variará, como acima se referiu, em função dos elementos que estiveram na sua base²⁵⁵.

Procedimento de avaliação

Avaliação directa

A avaliação directa visa a determinação real dos rendimentos ou valores de bens sujeitos a tributação, tendo por base elementos objectivos em geral apresentados pelo próprio contribuinte (vd. artigos 81.º e seguintes da LGT).

Os regimes de avaliação directa estão previstos nos Códigos fiscais e variam de imposto para imposto. As avaliações de bens imóveis para efeitos de sisa, imposto sobre as sucessões e doações e contribuição autárquica são exemplos de avaliações directas, em que intervêm comissões de avaliação que funcionam e proferem decisões independentes relativamente à administração fiscal, ainda que na sua composição entrem representantes da mesma administração.

As decisões das Comissões de avaliação são impugnáveis autonomamente, ainda que a impugnação não tenha efeito suspensivo em relação à liquidação (vd. Art.º134.º, n.º 7 do CPPT).

²⁵⁵ Não se procede a maior desenvolvimento do procedimento da liquidação uma vez que esta matéria foi desenvolvida na unidade temática II, para a qual a se remete.

Avaliação indirecta

A avaliação indirecta é uma medida de carácter excepcional, quando não seja possível recorrer à avaliação directa, e visa determinar o valor dos rendimentos ou dos bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha e pode ter lugar nas seguintes situações (vd. artigos 83.º, n.º 2, 85.º, 87.º e seguintes da LGT):

1.ª

Se houver impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável.

Esta impossibilidade pode verificar-se em determinados casos tipificados na lei (vd. art.º 88.º da LGT), a saber:

- Inexistência de escrita ou contabilidade;
- Falta de apresentação de declarações relevantes;
- Insuficiência de elementos contabilísticos ou declarativos;
- Irregularidades na organização da escrita ou da contabilidade que não forem supridas;
- Recusa da exibição de escrita, da contabilidade ou de outros documentos exigíveis;
- Destruição, falsificação ou ocultação de elementos;
- Existência de mais do que uma contabilidade para defraudar a Administração Fiscal.

2.ª

Quando a matéria tributável declarada se afastar, sem justificação, mais de 30% para menos, ou durante 3 anos seguidos mais de 15% para menos, de **indicadores objectivos** referentes ao sector em que o contribuinte desenvolve a sua actividade (art.º 87.º, alínea c) e art.º 89.º da LGT).

Para que haja lugar à avaliação indirecta nesta situação torna-se necessário, por outro lado, que o contribuinte tenha iniciado a sua actividade há mais de três anos.

Os indicadores objectivos que serão utilizados para comparação com os valores declarados deverão ser fixados anualmente, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, podendo consistir em margens de lucro ou de rentabilidade fixadas em função da localização e dimensão do sector da actividade.

Observa-se que mesmo depois de verificados estes pressupostos, cuja demonstração compete à Administração Fiscal, a fixação não é automática. Ao contrário, cabe à administração, de forma fundamentada, proceder à fixação da matéria colectável através dos elementos objectivos que consiga reunir, dentro da empresa ou de outras que tenham relações económicas com ela, e poderá depois ponderadamente aplicar alguns factores de quantificação, a saber:

- Margens médias de lucro líquido;
- Taxas médias de rentabilidade do capital investido;

- Coeficientes de consumo;
- A localização e dimensão da empresa;
- Os custos presumidos referentes ao tipo de actividade;
- A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre fixada pela própria administração.

Participação do contribuinte no procedimento da avaliação indirecta.

Face ao **princípio do contraditório**, o contribuinte tem direito de participar no procedimento de avaliação indirecta através dos seguintes meios:

- Audição prévia antes da decisão da administração pela aplicação deste método;
- Conhecimento dos fundamentos e pressupostos da avaliação;
- Pedido de revisão, com efeito suspensivo quanto à liquidação;
- Reclamação ou recurso hierárquico;
- Impugnação judicial da liquidação, desde que precedida do pedido de revisão. A impugnação não é pois autónoma, salvo quando a avaliação indirecta não dê origem a liquidação (alteração dos custos do exercício, por exemplo).

Não há também lugar a impugnação caso tenha havido acordo entre o representante da administração e do contribuinte no processo de revisão.

Procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos

Este pedido de revisão deve ser formulado pelo próprio contribuinte, no prazo de 30 dias após a notificação da decisão que determinou a avaliação indirecta (vd. artigos 91.º a 94.º da LGT).

Este pedido deve ser fundamentado, deve indicar um perito em representação do reclamante e deve ser apresentado na Repartição de Finanças do seu domicílio fiscal. O reclamante pode ainda requerer a nomeação de um perito independente.

Entre os peritos nomeados pelo contribuinte e pela Administração Fiscal, a que se pode juntar um perito independente, segue-se um **debate** tendo em vista estabelecer um **acordo** entre as partes.

Se for estabelecido acordo, a liquidação terá por base a matéria tributável acordada.

Em caso de **desacordo**, compete à Administração fiscal fixar a matéria tributável, de forma fundamentada e levando em conta as posições dos peritos que intervieram.

Caso o perito do contribuinte e o perito independente, se houver, estejam de acordo e a administração decidir em sentido diferente, pode o contribuinte reclamar ou impugnar com efeitos suspensivos em relação ao montante da liquidação em que aqueles peritos estejam de acordo.

Condenação em custas. O contribuinte reclamante pode ser condenado em custas, num montante até 5% da colecta reclamada, quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições (vd. art.º 91.º, n.ºs 9 e 10, da LGT):

- Se a administração provar que a aplicação de métodos indirectos é imputável ao contribuinte;
- Se a reclamação for destituída de fundamentos;
- Se, no caso de ter sido deduzida impugnação judicial, esta for julgada improcedente.

O Procedimento da reclamação administrativa ou graciosa

Este procedimento de 2.º grau tem por objecto a anulação total ou parcial dos actos tributários e pode ter os seguintes **fundamentos** (vd. art.º 68.º e segs. do CPPT):

- Erro na quantificação dos factos tributários ou na quantificação do imposto;
- Preterição de formalidade legais;
- Ausência ou vício da fundamentação das decisões da administração;
- Qualquer outra ilegalidade susceptível de atingir os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

A petição da reclamação pode ser apresentada nos seguintes **prazos** (Vd. art.º 70.º do CPPT):

- 90 dias a contar:

Do termo do prazo para pagamento;

Da notificação;

Do indeferimento tácito

- prazo é alargado para 1 ano no caso de a fundamentação se basear em preterição de formalidades essenciais ou no caso de inexistência de facto tributário.
- Em caso de **documento ou sentença superveniente** ou de qualquer facto que não tenha sido possível conhecer, aqueles prazos contam-se a partir da data da obtenção do documento ou do conhecimento do facto, competindo ao contribuinte o ónus de demonstrar estas circunstâncias.

Apresentação e instrução da reclamação (vd. art.º 73.º do CPPT).

A reclamação é dirigida ao órgão regional da administração tributária – o que no caso dos impostos administrados pela DGCI é o Director Distrital de Finanças - deve ser apresentada nos Serviços de Finanças do domicílio ou sede do reclamante, ou onde se situarem os bens no caso de o seu

objecto versar a tributação de bens, devendo aí ser instruída com os elementos apresentados pelo reclamante e por informação oficial dos serviços sobre a matéria de facto constante na petição²⁵⁶.

Entidade competente para a decisão

A entidade competente para a decisão é, regra geral, o dirigente do órgão periférico regional que pode delegar essa competência em funcionários qualificados para o efeito (vd. art.º 75.º do CPPT). Porém, nos casos em que o valor do imposto reclamado não exceda o quádruplo da alçada²⁵⁷ do tribunal tributário de 1.ª instância e a questão não se revista de complexidade, a competência para decidir é atribuída ao dirigente do serviço periférico local – no caso dos impostos os serviços concelhios de finanças (vd. art.º 73.º, n.º 4, do CPPT)

Quando a reclamação for destituída de fundamento pode o reclamante ser condenado no pagamento de custas em montante até 5% da colecta objecto do pedido. Este agravamento pode ser objecto de impugnação autónoma.

Recurso hierárquico

Tem por objecto as decisões dos órgãos da administração tributária e é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto recorrido, devendo ser apresentado no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão (vd. art.º 66.º CPPT e art.º 80.º da LGT).

Regra geral o recurso hierárquico tem efeitos devolutivos (significa que não suspende a decisão recorrida) e tem natureza meramente facultativa (significa que não são obrigatórios para que se possa recorrer para os tribunais) (vd. art.º 67.º do CPPT).

Da decisão do recurso hierárquico cabe recurso contencioso, salvo se já estiver pendente impugnação judicial com o mesmo objecto (a fim de evitar situações de litispendência, isto é, a pendência de mais do que um processo com o mesmo objecto) (vd. art.º 76.º, n.º 2, do CPPT).

Procedimento de revisão dos actos tributários (vd. art.º 78.º LGT)

A **revisão** dos actos tributários, abrangendo quer a liquidação do imposto, quer a determinação da matéria colectável, visa a **correção de erros ou de qualquer ilegalidade** de que tenha resultado prejuízo para o contribuinte ou para o próprio Estado.

Há, no entanto, que distinguir os pressupostos desta correcção quando se tratar de revisão a **favor do Estado ou a favor do contribuinte**.

No primeiro caso, a revisão faz-se através da prática de um novo acto, em que é liquidado adicionalmente o imposto que for devido, o qual deve ser praticado no prazo de caducidade.

²⁵⁶ Sobre o que são os serviços periféricos locais e regionais devem consultar-se as leis orgânicas das Direcções Gerais e das outras entidades com competência tributária. Ver também o art.º 6.º do D. Lei 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT.

²⁵⁷ Alçada é o limite do valor do processo em que um determinado tribunal profere as suas decisões sem possibilidade de recurso. Face ao art.º 280.º, n.º 4, do CPPT, a alçada do tribunal tributário de 1.ª instância é de 935 Euros (isto é ¼ da alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância que é de 3 741 Euros)

Porém, demonstrando a Administração que, numa situação em concreto, foi praticada um grave e inequívoco erro, de que tenha resultado elevado prejuízo para o Estado, pode também haver lugar à liquidação adicional nos 3 anos posteriores ao acto a rever.

Nos casos em que a revisão é feita **a favor do contribuinte** pode ter por **base os seguintes fundamentos**:

- **Qualquer ilegalidade.** Com este fundamento o pedido de revisão deverá ser da iniciativa do contribuinte e deverá ser apresentado nos prazos da reclamação administrativa;
- **Erro imputável aos serviços.** Neste caso a iniciativa deve caber à Administração, embora nada impeça que o próprio interessado apresente petição no sentido de ser exercido o dever oficioso de revisão.
- O prazo para a revisão com este fundamento é de quatro anos após a liquidação ou, a todo o tempo, se o tributo ainda não estiver pago.
- **Injustiça grave ou notória.** Trata-se de um fundamento que consiste em se verificar uma tributação manifestamente exagerada a desproporcionada, sem qualquer aderência à realidade da situação em concreto. O prazo para a revisão nestes casos estende-se pelos 3 anos posteriores ao do acto a rever.
- **Duplicação de colecta.** Esta situação ocorre quando um tributo já se encontre pago e se for novamente exigido, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período temporal. O prazo é de 4 anos, podendo a iniciativa ser do interessado ou da Administração.

Procedimento para obtenção de benefícios fiscais (vd. art.º 65.º do CPPT)

Os benefícios fiscais são automáticos ou dependem de reconhecimento (vd. Art.º 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais). Se os primeiros resultam **directamente da lei**, nascendo o seu direito com a simples verificação dos respectivos pressupostos, já os outros impõem um acto de reconhecimento por parte da administração fiscal.

O reconhecimento dos benefícios fiscais não automáticos depende da iniciativa dos interessados que, em função do tipo de benefícios, têm o ónus de:

- Invocar o benefício em declaração a apresentar à administração.

É a caso das declarações de rendimento em que são inscritos os dados e feito o cálculo do benefício que a administração confirmará na medida em que se verifiquem os requisitos legais;

- Fazer prova dos respectivos pressupostos.

Será o caso, por exemplo, de um contrato celebrado por acto notarial em que os interessados deverão apresentar os necessários elementos tendo em vista o reconhecimento do benefício na formalização do contrato;

- Apresentar requerimento pedindo o seu reconhecimento.

Este requerimento deve ser apresentado junto dos serviços competentes para a liquidação do imposto abrangido pelo benefício ou no serviço indicado na lei que criou o benefício. Tratando-se de reconhecimento de benefício fiscal por acordo entre a administração e o interessado o pedido deve ser entregue nos serviços competentes para a instrução do procedimento.

Ainda que o procedimento para reconhecimento de benefícios fiscais, neste último caso, tenha algumas variações de situação para situação, constata-se alguns aspectos comuns, de que salientamos:

- As decisões sobre os pedidos de benefícios fiscais devem ser fundamentadas ainda que possa ser suficiente a sua relevância na nota de liquidação do imposto enviada ao contribuinte;
- No caso da proposta de decisão ser no sentido do indeferimento, deve ouvir-se previamente o requerente, em carta registada, comunicando-lhe o projecto de decisão e a sua fundamentação;
- Afigura-se-nos que o direito de audição prévia só deve ter aplicação nos casos em que se trate de um pedido autónomo para reconhecimento de um benefício fiscal. Nos outros casos, como, por exemplo, quando os benefícios são invocados numa declaração de rendimentos (IRC), no âmbito da liquidação do imposto, a audição está dispensada (vd. Art.º 60.º, n.º 2 da LGT), sem prejuízo de na reclamação ou impugnação o contribuinte poder atacar a não aceitação do benefício;
- O despacho de deferimento ou indeferimento deve notificar-se ao requerente e, neste segundo caso, deve dar-se conta do autor do acto, se foi praticado em delegação ou subdelegação de competência, informando sobre a susceptibilidade de recurso hierárquico, de reclamação ou de impugnação, para quem cabe fazê-lo e respectivo prazo;
- O reconhecimento dos benefícios fiscais tem efeito meramente declarativo, produzindo-se os seus efeitos a partir do momento em que se verificarem os pressupostos da tributação afastados pelo benefício;
- O pedido de reconhecimento deve ser apresentado, regra geral, antes da verificação do acto ou contrato abrangido pelo benefício requerido.

Consulta prévia sobre benefícios fiscais.

A lei assegura especificamente a possibilidade de consulta prévia antes da concretização dos factos abrangidos, ainda que supostamente, por benefícios fiscais (vd art.º 17.º EBF, art.º 68.º LGT e art.º 57.º CPPT).

O pedido é apresentado nos serviços da DGCI, descrevendo a situação que se pretende ver esclarecida, os quais deverão informar o requerente em conformidade e que os vinculará a não proceder de forma diversa, salvo em cumprimento de decisão judicial.

A informação tem meros efeitos de esclarecimento e não é susceptível de recurso, reclamação ou impugnação, sem prejuízo de se poder recorrer, reclamar ou impugnar a liquidação que venha a ser efectuada sem consideração do benefício, ou contra o indeferimento do pedido de reconhecimento caso a ele haja lugar e tenha sido apresentado.

A consulta prévia pode ainda ser utilizada como meio de obter a posição da administração fiscal sobre determinado benefício fiscal, cujo reconhecimento seja da competência da entidade que intervém na formalização de negócios jurídicos como, por exemplo, os celebrados por escritura pública.

Procedimento e processo de cobrança das dívidas tributárias. Indicação de sequência.

As dívidas tributárias podem ser pagas voluntariamente (o pagamento voluntário está definido no art.º 84.º do CPPT) ou, não sendo o caso, procede-se à sua cobrança coerciva através do denominado “*processo de execução fiscal*” (vd. artigos 78.º e segs. do CPPT).

A matéria do pagamento voluntário já foi tratada na Unidade Temática II, no tema dedicado à cobrança dos impostos.

Vamos agora proceder à análise da cobrança coerciva através do estudo das principais linhas do processo de execução fiscal.

Cobrança coerciva

Terminado o prazo de pagamento voluntário sem que a dívida tenha sido paga, os serviços legalmente competentes da administração tributária deverão extrair certidão de dívida para, de seguida, proceder à instauração do processo de execução fiscal (vd. art.º 88.º do CPPT).

Trata-se de um processo de natureza judicial, conforme determinado no art.º 103.º, n.º 1, da LGT, mas com um conjunto de actos praticados nos serviços administrativos de execução fiscal - serviços locais de finanças na maioria dos casos - a que corresponde a fase administrativa deste processo, reservando a lei alguns actos processuais mais importantes, a saber, a oposição, os embargos, os incidentes, a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, para os Tribunais Tributários (vd. art.º 151.º, n.º 1, do CPPT)²⁵⁸. É a fase judicial do processo de execução fiscal.

A estes Tribunais cabe ainda conhecer as reclamações deduzidas pelos executados contra as decisões dos órgãos administrativos de execução fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos dos executados (vd. art.º 103.º, n.º 2, da LGT e artigos 276.º a 278.º do CPPT).

²⁵⁸ Aludiremos brevemente a estas figuras no estudo do processo de execução fiscal, sem perder de vista as limitações de espaço do presente trabalho e que os seus destinatários não têm formação jurídica.

Resumo

O Procedimento e o Processo Tributários

1. Conceito

O procedimento tributário é uma sucessão ordenada de actos e formalidades dirigidos à declaração dos direitos tributários.

2. Funções do procedimento

O procedimento constitui uma significativa garantia dos particulares, no seu relacionamento com os órgãos da administração tributária, face, nomeadamente, às seguintes razões:

- Porque prevê a sua intervenção na marcha do procedimento, em defesa dos seus direitos ou interesses legítimos;
- Porque a lei obriga a Administração a cumprir determinadas formalidades, sob pena de invalidade da decisão;
- Porque os actos e formalidades praticados constituem um registo histórico dos factos, facilitando o controlo administrativo e judicial das decisões proferidas pela Administração.

3. Pressupostos do procedimento

A competência dos Órgãos da Administração Tributária

Para intervir e proferir decisões válidas num procedimento, o órgão da Administração deve ser competente em razão da matéria, da hierarquia e do território.

São as leis tributárias (Códigos) e as leis orgânicas do Ministério das Finanças que distribuem as competências em matéria tributária, desde o Ministro das Finanças até aos chefes dos Serviços de Finanças locais.

Pressupostos relativos aos contribuintes

Legitimidade

A legitimidade consiste na qualidade de se poder ser titular de relações jurídicas tributárias objecto do procedimento.

Têm legitimidade os sujeitos passivos, incluindo os substitutos e os responsáveis tributários, bem como outras pessoas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias ou que tenham interesses tributários legalmente protegidos.

Capacidade

Traduz-se no direito de intervir no procedimento tributário, directamente ou através de mandatário.

Os menores e os incapazes não têm capacidade, sendo representados pelos respectivos representantes legais.

Pressuposto da oportunidade

A oportunidade refere-se aos prazos a que, quer a Administração, quer os contribuintes estão sujeitos para iniciar e concluir um determinado procedimento, bem como para a prática dos actos a que haja lugar.

4. Iniciativa dos procedimentos tributários

Os procedimentos podem ser instaurados:

Por iniciativa dos contribuintes;

Por iniciativa da Administração. Neste caso podem ser:

- - Oficiosos
- - Na sequência de denúncias

5. Instrução

A instrução compete ao órgão administrativo competente e tem por função a recolha dos elementos necessários a uma correcta e justa decisão.

Para recolha da matéria de facto a Administração tem prerrogativas de acesso a determinados dados e informações, bem como à colaboração dos detentores desses dados e informações, sem prejuízo de lhe estar vedado o acesso a factos cobertos por determinados tipos de sigilo, bem como a factos da vida privada dos cidadãos, salvo autorização judicial.

Em obediência ao princípio do contraditório, os interessados têm direito a apresentar elementos de prova a seu favor, bem como a demonstrar a falta de verdade dos dados e informações detidos pela Administração.

6. Espécies de procedimentos tributários

- Procedimento de inspecção tributária;
- Procedimento de obtenção de informações vinculativas;
- Procedimento de liquidação dos impostos;
- Procedimento de avaliação, directa ou indirecta;
- Procedimento de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos;
- Procedimento da reclamação graciosa;
- Procedimento do recurso hierárquico;
- Procedimento de revisão dos actos tributários;
- Procedimento para obtenção de benefícios fiscais;
- Procedimentos de emissão ou revogação de actos administrativos em matéria tributária

Questões e Exercícios

1. O que é e qual a função do procedimento tributário ?
2. Quais são os pressupostos do procedimento tributário ?
3. Na instrução do procedimento quais são os poderes e os limites a esses poderes, por parte da Administração tributária ?
4. Que poderes tem o contribuinte no decurso do procedimento tributário ?

Resoluções

1. O procedimento tributário é uma sucessão ordenada de actos e formalidades tendo em vista a tomada de decisões relativas aos direitos tributários.

O procedimento tributário tem como principal função garantir a certeza e a justiça das decisões da Administração tributária, na medida em que prevê a formalização e a fundamentação dos actos da Administração, bem como a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe dizem respeito.

2. A competência dos órgãos administrativos, em função da matéria, da hierarquia e do território, a legitimidade e a capacidade dos contribuintes, e o pressuposto da oportunidade referente aos prazos fixados na lei.

3. A Administração tem, desde logo, o poder de instruir o procedimento.

Este poder traduz-se na possibilidade de recolher os dados e informações necessários ao apuramento da verdade material, podendo mesmo exigir dos contribuintes que lhe facultem elementos contabilísticos e de escrita, bem como o acesso às suas instalações para poder verificar matéria relativa à situação objecto do procedimento.

Porém, este acesso está-lhe vedado, salvo autorização judicial, quando estejam em causa matérias relativas à vida privada e pessoal do contribuinte.

4. Em primeiro lugar o contribuinte tem direito a obter, em cada procedimento, uma decisão por parte da Administração.

Mas não é qualquer tipo de decisão. Esta deve ser justa, isto é, conforme com o direito, mesmo que seja desfavorável à própria Administração.

Por outro lado, a decisão deve ser célere e sem nunca ultrapassar limites temporais para além dos quais deixa de ser útil.

O contribuinte tem direito a que as suas declarações e os seus registos contabilísticos, desde que apresentadas e organizadas nos termos da lei, sejam considerados verdadeiros.

O contribuinte tem direito a ser ouvido e a apresentar factos a seu favor, sempre que sejam praticados actos procedimentais susceptíveis de por em causa os seus direitos ou interesse legítimos.

XI. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar e descrever o processo de execução fiscal;
- Explicar os conceitos de competência e legitimidade;
- Descrever as fases do processo de execução fiscal: instauração, penhora, venda;
- Explicar o conceito de título executivo;
- Explicar o conceito de citação;
- Descrever e identificar os conceitos de nulidade processual e incidente;
- Explicar como se suspende o processo de execução fiscal;
- Explicar como se extingue o processo de execução fiscal;
- Explicar a forma e momento de reclamação das decisões administrativas proferidas no processo de execução fiscal.

Temas

1. Objecto do processo de execução fiscal;
2. Natureza do processo de execução fiscal;
3. Os pressupostos do processo de execução fiscal;
4. Base do processo de execução fiscal. O título executivo;
5. Nulidades processuais;
6. Incidentes;
7. Suspensão e extinção do processo de execução fiscal;
8. Fases do processo de execução;
9. Prosseguimento da execução;
10. Reclamação das decisões administrativas proferidas no processo de execução fiscal;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. OBJECTO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal é o meio próprio para proceder à **cobrança coerciva** das dívidas de natureza tributária e de outras dívidas ao Estado e aos demais entes de direito público em que a lei preveja a utilização deste processo (vd. art.º 148.º do CPPT).

São assim cobrados através da execução fiscal os tributos em geral, incluindo os impostos, sejam eles administrados pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) ou pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo (DGAIEC), as taxas, as contribuições especiais e outras contribuições e tributos devidos ao Estado e a outros entes públicos, os juros e custas de natureza tributária, bem como as coimas relativas à infracção de normas tributárias, salvo as que forem aplicadas pelos tribunais comuns.

Além dos tributos, o processo de execução é também utilizado para a cobrança de outras dívidas em que a lei preveja essa via em caso de cobrança coerciva.

2. NATUREZA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal pode pois designar-se como o **processo comum de execução** de actos de tributação, de outros actos administrativos e de sentenças que imponham aos particulares obrigações pecuniárias a favor do Estado e de outras pessoas colectivas de direito público.

Face à Lei Geral Tributária, “o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional” (vd. art.º103.º LGT).

Como já referimos deve, no entanto, atentar-se que este processo tem uma significativa fase administrativa, na qual poderá até ser praticada a maioria dos seus actos²⁵⁹, sendo reservada aos tribunais tributários a competência para decidir os incidentes, a oposição, os embargos, a verificação e graduação de créditos, bem como as reclamações dos actos praticados pelo órgão competente para a execução fiscal (vd. art.º 151.º, n.º 1, do CPPT)

²⁵⁹ Basta pensar nas situações em que não haja qualquer recurso para o tribunal, em que não se verifique nenhum dos incidentes cuja competência é reservada aos tribunais tributários e em que não haja créditos reclamados, para se concluir que este processo pode nascer e extinguir-se nos serviços administrativos, mesmo havendo lugar a penhora e a venda de bens para a cobrança da dívida.

3. OS PRESSUPOSTOS DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A Competência para a execução

O órgão competente para a execução é o serviço local da administração tributária, que, na maioria dos casos são os serviços locais de finanças da residência ou sede do devedor ou da situação dos bens (vd. artigos 149.º e 150.º do CPPT).

Porém, no caso de cobrança coerciva de coimas de natureza tributária, a competência é atribuída ao órgão onde tiver corrido o processo da sua aplicação (vd. art.º 150.º, 2.ª parte, do CPPT).

Para os tribunais tributários é, como já se referiu, reservada a competência para decidir algumas matérias de maior complexidade, bem como as reclamações contra os actos praticados pelo órgão administrativo competente para a execução.

Porém, quando a execução fiscal correr nos tribunais comuns, o que acontece em determinados casos a que a lei manda aplicar esta forma processual, cabe a estes tribunais a totalidade da execução incluindo o conhecimento das matérias reservadas aos tribunais tributários (vd. art.º 151.º, n.º 2, do CPPT).

A Legitimidade dos exequentes

A legitimidade para intervir na execução é conferida ao titular do órgão local competente para a execução, que poderá nomear funcionário para praticar os actos processuais no respectivo processo (vd. art.º 152.º, n.º 1 e art.º 161.º do CPPT).

Nos tribunais tributários a legitimidade para promover a execução é do representante da Fazenda Pública e nos tribunais comuns é o representante do Ministério Público (vd. art.º 152.º, n.º 2, do CPPT e artigos 69.º a 74.º do ETAF).

Legitimidade dos executados

Podem ser executados:

- Os devedores principais da dívida exequenda (art.º 153.º, n.º 1, do CPPT);
- Os sucessores do devedor principal, em caso de falecimento deste (artigos 154.º e 155.º do CPPT);
- Os responsáveis subsidiários, em caso de inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor (artigos 153.º, n.º 2, 159.º e 160.º do CPPT) e desde que se verifiquem os pressupostos desta responsabilidade nos termos dos artigos 23.º e seguintes da LGT;
- Terceiros adquirentes de bens, se se tratar de dívida com privilégio sobre bens transmitidos (art.º 157.º do CPPT);
- Possuidores dos bens no período a que respeita a dívida (art.º 158.º do CPPT);
- Funcionários que intervieram no processo e que tenham dado causa à não cobrança da dívida (vd. art.º 161.º do CPPT).

4. BASE DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL. O TÍTULO EXECUTIVO

Para que as dívidas tributárias e equiparadas possam ser cobradas coercivamente devem ser **certas, líquidas e exigíveis**.

Esta força executiva é pois conferida pelos títulos executivos que podem ter a seguinte origem (vd. art.º 162.º CPPT):

- Certidão extraída de nota de cobrança relativa a dívida tributária e outras receitas do Estado;
- Certidão extraída de processo de aplicação de coimas;
- Certidão do acto administrativo que liquidou a dívida;
- Qualquer outro título a que a lei atribua força executiva.

O título executivo deve conter os seguintes **requisitos** (art.º 163.º CPPT):

- Identificação da entidade exequente;
- Identificação do devedor;
- Natureza da dívida;
- Montante da dívida, indicado por extenso;
- Data da emissão;
- Assinatura de quem emitir o título executivo.

5. NULIDADES PROCESSUAIS.

São nulidades absolutas (art.º 165.º CPPT):

- Falta de citação, quando essa falta possa prejudicar a defesa do interessado;
- A falta dos requisitos essenciais do título executivo.

Estas nulidades, que podem ser de **conhecimento oficioso** ou podem ser **arguidas** pelo interessado até ao trânsito em julgado da decisão final, têm como efeito a **anulação dos actos** subsequentes ao acto nulo.

6. INCIDENTES

No processo de execução fiscal são admitidos os seguintes **incidentes** (meios processuais que se destinam a apreciar e decidir matérias específicas que surgem no decorrer do processo), alguns dos quais referiremos um pouco mais desenvolvidamente (vd. art.º 166.º do CPPT):

- Embargos de terceiros;
- Habilitação de herdeiros;
- Apoio judiciário;
- Incidente da falsidade ou genuinidade de determinado documento.

7. SUSPENSÃO E EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Suspensão

O processo de execução fiscal pode ser suspenso (entre outras situações) nas seguintes condições (vd. art.º 169.º do CPPT):

- Ter sido deduzida reclamação graciosa, impugnação judicial, ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda;
- Seja prestada garantia, através de caução, seguro-caução, garantia bancária ou qualquer outro meio susceptível de assegurar o crédito em execução.

Outra forma de garantir o crédito é a **penhora** de bens suficientes, bem como a constituição de **penhor** ou a **hipoteca legal** pela forma prevista no art.º 195.º do CPPT.

Uma vez garantida a dívida, o processo de execução fica suspenso até à **decisão final** que venha a ser proferida na reclamação, na impugnação ou no recurso. Após essa decisão o processo extingue-se ou prosseguirá conforme a decisão que for proferida.

Observa-se, porém, que foi recentemente estabelecido um limite temporal para a obrigação de manter garantia como condição da suspensão do processo de execução.

O art.º 183.º-A do CPPT determina que a garantia caduca se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de 1 ano a contar da data da sua interposição ou, no caso de impugnação ou recurso judicial, se os mesmos não forem decididos no prazo de 2 anos a contar da sua apresentação.

O levantamento da garantia deve ser requerido pelo interessado, através de pedido dirigido ao órgão da administração fiscal onde correr a reclamação ou ao tribunal tributário onde a impugnação ou o recurso estiverem pendentes.

Extinção do processo

O processo de execução fiscal pode extinguir-se com base, entre outras, nas seguintes situações:

Por prescrição da dívida. A prescrição é de conhecimento oficioso, podendo também ser invocada pelo interessado (art.º 175.º CPPT);

- Pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido (art.º 176.º, 1, a), do CPPT);
- Pela anulação da dívida ou do processo (art.º 176.º, 1, b), do CPPT);
- Por morte do infractor, por amnistia da contra-ordenação ou por prescrição da coima, no caso de execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias (vd. art.º 176.º, n.º 2, do CPPT).

8. FASES DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

Instauração do processo e citação do executado

Recebida a certidão da dívida, o chefe da Repartição de finanças determina por despacho a instauração do processo e procede ao registo no livro próprio de registos, por ordem numérica e cronológica (vd. artigos 184.º e 188.º CPPT).

De seguida o chefe da repartição de finanças ordena a citação do executado para lhe comunicar a instauração do processo, o prazo para a oposição e para requerer a pagamento em prestações ou a dação em pagamento, caso seja legalmente possível (art.º 189.º CPPT).

A citação está subordinada a determinadas formalidades e requisitos, a saber (vd. artigos 190.º e segs do CPPT):

- Deve ser pessoal, isto é, feita directamente na pessoa do executado ou do seu representante legal (vd. art.º 191.º, n.º 3 e art.º 192.º, n.º 1, do CPPT).
- Quando o citando não for encontrado ou se for desconhecida a sua residência a citação é feita através da fixação de editais (vd. art.º 192.º, números 2 e segs. do CPPT).
- Nos processos em que o montante da dívida não exceder 250 unidades de conta, a citação é feita por simples postal ou por postal registado se a dívida for inferior àquele limite mas superior a 10 unidades de conta²⁶⁰ (vd. art.º 191.º, números 1 e 2 do CPPT);
- Deve ser acompanhada de cópia do título executivo e de nota escrita contendo informação sobre o prazo para deduzir oposição, sobre o pagamento em prestações e sobre a dação em pagamento (art.º 190, n.º 1, do CPPT);
- Do acto da citação, nos casos em que deva ser pessoal, é lavrada certidão a assinar pelo funcionário que a efectuou e pelo citado (art.º 190, n.º 2, CPPT).

Depois de citado, o executado pode tomar uma das seguintes atitudes, no prazo de 30 dias:

- **Pagar a dívida**, caso em que o processo se extingue;
- Requerer o **pagamento em prestações**. Para que haja lugar ao pagamento em prestações torna-se necessário reunir os seguintes requisitos (vd. artigos 196.º e segs. do CPPT):

Deve, em primeiro lugar, tratar-se de uma dívida susceptível de ser paga em prestações. Algumas dívidas, como é o caso das referentes aos impostos retidos na fonte ou legalmente repercutidos a terceiros, não podem ser divididas em prestações (art.º 196.º, n.º 2, do CPPT), salvo casos muito excepcionais (art.º 196.º, n.º 3);

Iniciativa do interessado, requerendo o pagamento em prestações com a invocação que não tem possibilidade económica de pagar o imposto de uma só vez (art.º 198.º CPPT);

²⁶⁰ A unidade de conta está prevista no artº 5.º do D. Lei n.º 433/99, de 26 de Out., que aprovou o CPPT.

Apresentação de garantia idónea (art.º 199.º CPPT);

- Requerer a **dação em pagamento**.

A dação em pagamento, através da entrega de bens móveis ou imóveis, deve ser requerida ao Ministro das Finanças, através de pedido descrevendo os bens oferecidos, os quais serão objecto de avaliação oficial (vd. artigos 201.º e 202.º do CPPT).

Fase da oposição

A oposição à execução é um incidente que corre por apenso à execução e pode ser deduzida com os seguintes **fundamentos** (vd. art.º 204.º CPPT):

- Inexistência da dívida ou se a sua liquidação e cobrança não estiverem previstas na lei;
- Ilegitimidade da pessoa citada, por não ser a devedora ou por não ter sido o possuidor dos bens que originaram a dívida;
- Falsidade do título executivo;
- Caducidade ou prescrição da dívida;
- Dívida já anulada ou já paga;
- Duplicação de colecta;
- Ilegalidade da dívida, desde que a lei não preveja meio judicial de impugnar a liquidação;
- Quaisquer outros fundamentos, a provar documentalmente, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação em concreto;

Requisitos da petição de oposição (art.º 206.º CPPT):

- Deve ser apresentada em triplicado;
- Deve invocar o fundamento ou fundamentos;
- Deve ser-lhe junto o documento ou documentos demonstrativos da pretensão;
- Deve arrolar testemunhas;
- Deve indicar se a prova deve ser produzida no órgão de execução ou no tribunal tributário.

A petição deve ser **apresentada** no órgão de execução fiscal onde corre a execução (art.º 207.º, n.º 1, CPPT), que o respectivo chefe autuará e a que juntará as informações de que dispuser face ao fundamento invocado, remetendo-a de seguida ao tribunal tributário de 1.ª instância competente.

Depois de proferida a decisão judicial definitiva, o processo de oposição é devolvido ao órgão de execução fiscal onde a execução prosseguirá os seus termos, tomando em conta o decidido na oposição (vd. art.º 213.º do CPPT).

Relembra-se que a oposição suspende a execução se for prestada garantia adequada (vd. art.º 212.º CPPT).

Fase da penhora

Mandado de penhora

Passados 30 dias após a citação sem que a dívida seja paga, deve ser passado mandado para penhora (vd. art.º 215.º, n.º 1, do CPPT). Este mandado é passado mesmo que seja deduzida oposição à execução, mesmo que o executado requeira o pagamento em prestações ou mesmo que seja requerida dação em pagamento.

Porém, em qualquer destes casos, a execução ficará suspensa e, conseqüentemente, não haverá lugar a penhora, se a dívida exequenda for garantida através de um dos meios já acima referidos.

Bens penhoráveis

Os bens a penhorar devem ser apenas os **suficientes** para cobrar a dívida exequenda e acrescido (art.º 217.º CPPT) e devem pertencer ao executado (vd. art.º 215.º, n.º 2).

Quanto à **ordem** dos bens a penhorar deve dar-se prioridade aos bens móveis e, caso não existam ou se forem insuficientes, segue-se a penhora de rendimentos de imóveis e dos próprios imóveis (art.º 219.º CPPT).

Formalidades da penhora

As formalidades da penhora variam em função do tipo de bens a penhorar (vd. artigos 221.º a 232.º do CPPT). É, no entanto, comum a todo o tipo de penhora, a verificação dos **requisitos do auto de penhora**, a saber, a referência ao processo e à dívida exequenda, a descrição e o valor dos bens e a assinatura do auto pelo funcionário que a efectuou, pelo executado se estiver presente e pelo fiel depositário, nos casos em que é necessário proceder à nomeação de um **fiel depositário** que ficará obrigado a guardar e apresentar os bens logo que tal lhe seja ordenado (art.º 233.º CPPT).

Em caso de **inexistência de bens penhoráveis** será lavrado auto dando conta de tal facto, caso em que a execução será **julgada em falhas** (vd. artigos 236.º e 272.º CPPT).

Embargos de terceiro

Em caso de serem penhorados bens de terceiro pode este deduzir embargos de terceiro para se fazer restituir da posse dos bens (art.º 237.º 1 CPPT).

Trata-se de um meio judicial de defesa da posse, cuja tramitação seguirá os termos da oposição ou, nos casos omissos, o Código de Processo Civil.

O prazo para dedução dos embargos é de 30 dias a contar da data da penhora ou da data em que o interessado dela teve conhecimento (art.º 237.º, n.º 2, do CPPT).

Convocação dos credores, reclamação e verificação dos créditos (vd. artigos 239.º e segs. do CPPT).

Depois de efectuada a penhora tem lugar a convocação dos credores do executado para que estes possam reclamar os seus créditos.

Assim, desde logo, deverão ser citados os credores com garantia real sobre os bens penhorados.

Quando a penhora incidir sobre bens imóveis ou sobre bens móveis sujeitos a registo deve também ser citado o conjugue do executado(se este for casado). Os credores desconhecidos são citados por anúncios e editais.

Os credores com garantia real sobre os bens penhorados podem reclamar os seus créditos, no prazo de 15 dias contados após a citação (vd. art.º 240.º, n.º 1, do CPPT).

Os credores desconhecidos têm 20 dias para a reclamação, contados após a afixação dos editais ou após a publicação dos anúncios (vd.art.º 239.º, n.º 2, in fine, e art.º 242.º, do CPPT).

Os créditos do Estado são reclamados pelo representante da Fazenda Pública no prazo de 25 dias após notificação para o efeito (art.º 243.º CPPT). Esta reclamação já será feita no Tribunal, depois de o processo para aí ser remetido (vd. art.º 245.º, n.º 2, do CPPT)

Realização da venda

Decorridos os prazos para a reclamação dos créditos, tem lugar a fase da venda dos bens a qual deve ser publicitada através de editais, anúncios e através da internet, com a antecedência mínima de 10 dias úteis relativamente à data prevista (vd. art.º 244.º, n.º 1 e artigos 249.º e segs, do CPPT).

As modalidades da venda podem ser as seguintes:

- **Propostas em carta fechada.** É a modalidade regra, devendo as cartas ser apresentadas no órgão onde correr a execução (artigo 251.º, n.º 1 e art.º 253.º, do CPPT);
- **Venda através de leiloeiras.** Se não forem apresentadas propostas em carta fechada ou se estas apresentarem valores de aquisição inferiores ao valor base anunciado, a venda é feita por esta modalidade se o Estado não pretender adquirir os bens (vd. art.º 252.º, n.º 1, do CPPT);
- **Venda por negociação particular.** Esta modalidade terá lugar quando houver urgência na venda dos bens ou quando o seu valor for inferior a 40 unidades de conta (vd. art.º 252.º, n.º 2, do CPPT);
- **Aquisição pela Fazenda Pública.** Os bens poderão ser adquiridos pelo Estado se as propostas em carta fechada não atingirem determinados valores mínimos (previstos no art.º 250.º) (vd. art.º 255.º, do CPPT).

9. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO

Depois de concluído no tribunal o incidente da reclamação e graduação de créditos, o processo é devolvido ao órgão de execução fiscal.

No caso de o produto da venda, depois de pagos os créditos segundo a sua graduação, não tiver sido suficiente para a cobrança integral do crédito tributário exequendo e/ou dos créditos tributários reclamados, a execução prosseguirá contra outros bens do devedor ou dos responsáveis subsidiários (art.º 262.º CPPT).

10. RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS PROFERIDAS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.

Os executados cujos direitos ou interesses legítimos sejam afectados por actos processuais proferidos no processo de execução fiscal poderão reclamar dessas decisões para o tribunal tributário de 1.ª instância (vd. artigos 276.º e 277.º do CPPT).

O processo, no entanto, não sobe de imediato ao tribunal, pelo que só depois da venda dos bens é que para aí será remetido para efeitos de conhecimento da reclamação (art.º 278.º, n.º 1, do CPPT).

Porém, em determinadas situações em que a não subida imediata do processo ao tribunal poderia causar prejuízos irreparáveis ao reclamante, como será o caso de haver penhora de bens que não respondem pela dívida, o processo deve ser logo para aí remetido para que o tribunal possa apreciar a reclamação (vd. art.º 278.º, n.ºs 3 a 6, do CPPT).

Resumo

O processo de execução fiscal

1. Objecto do processo de execução fiscal

A execução fiscal é o meio próprio para proceder à cobrança coerciva das dívidas de natureza tributária, bem como de outras dívidas ao Estado em que a lei preveja este tipo de processo.

2. Natureza do processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal tem natureza mista, compondo-se de uma fase administrativa relativa aos actos praticados em órgãos da Administração Pública, e de uma fase judicial referente a um conjunto de actos processuais que correm obrigatoriamente nos tribunais tributários.

3. Pressupostos do processo de execução fiscal

Competência da Administração Tributária

A competência para a execução é atribuída, regra geral, aos serviços locais de finanças da residência ou sede do devedor ou da situação dos bens.

A legitimidade dos executados

Podem ser executados os devedores originários da dívida, os seus sucessores, os responsáveis subsidiários, terceiros adquirentes dos bens a que respeita a dívida, os possuidores dos bens no período a que respeita a dívida, bem como o funcionário público que tenha dado causa à não cobrança da dívida.

4. O título executivo

O título executivo, base da instauração do processo de execução, é um documento, sujeito a determinados requisitos, que certifica a existência da dívida, certa, líquida e exigível, passado pela entidade liquidadora.

5. Nulidades processuais

As nulidades processuais têm por efeito a anulação dos actos subsequentes ao acto nulo e são:

- A falta de citação;
- A falta dos requisitos do título executivo.

6. Incidentes

Falsidade de qualquer documento junto a um processo;

Habilitação de herdeiros para determinar a parte da dívida pela qual responde cada um deles.

7. Suspensão e extinção da execução.

O processo de execução pode suspender-se ou extinguir-se, quando verificados determinadas circunstâncias a que a lei atribui esses efeitos.

8. Fases do processo de execução fiscal

- Instauração do processo e citação do executado;
- Fase da oposição à execução;
- Fase da penhora;
- Embargos de terceiro;
- Convocação de credores, verificação e graduação de créditos;
- Venda dos bens

Questões e Exercícios

1. Qual é a natureza do processo de execução fiscal ?
2. Que dívidas podem ser cobradas no processo de execução fiscal ?
3. Quais são os pressupostos do processo de execução fiscal ?
4. Em que condições pode ser suspenso o processo de execução fiscal ?
5. Qual o acto processual que deve ser praticado após a instauração do processo de execução ?
6. O que é a oposição à execução ?

Resoluções

1. Este processo é de natureza mista, isto é, porque corre junto dos órgãos da Administração Pública, reservando a lei a intervenção dos tribunais para determinados actos e incidentes processuais, a saber, o incidente da falsidade, a oposição à execução, os embargos, a anulação da venda, a verificação e graduação dos créditos reclamados e as reclamações contra os actos praticados pelo órgão competente para a execução fiscal.

2. As dívidas tributárias bem como outras dívidas a organismos públicos, que a lei o considere como meio próprio para a sua cobrança coerciva.

3. A competência dos órgãos da Administração fiscal, bem como dos tribunais sempre que a execução aí tenha lugar.

A legitimidade dos executados que tanto é atribuída aos devedores principais da dívida exequenda, como aos responsáveis tributários, nas diversas modalidades previstas na lei.

4. Quando for deduzida reclamação, impugnação judicial ou recurso que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda e desde que seja prestada garantia idónea ou a penhora garantida a dívida exequenda e acrescido.

A oposição à execução suspende também o processo de execução fiscal, caso a dívida se encontre garantida nos termos acima referidos.

5. Deve proceder-se à citação do executado, comunicando-lhe a instauração do processo, o prazo para a oposição, o prazo para requerer o pagamento em prestações ou para requerer a dação de bens em pagamento.

6. A oposição é o meio próprio para o executado poder discutir a dívida, desde que não envolva a discussão da sua legalidade em concreto, uma vez que para isso já teve a oportunidade de reclamar ou impugnar no prazo próprio.

XII. O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar e identificar os tipos de processo judicial tributário: a impugnação judicial, o recurso judicial e outros meios processuais;
- Explicar em que consistem as nulidades no processo judicial tributário;
- Descrever as competências do Ministério Público e da Fazenda Pública;
- Explicar a capacidade e legitimidade dos interessados particulares;
- Explicar e descrever o processo da impugnação judicial:
 - descrever os seus fundamentos;
 - descrever as fases do processo de impugnação judicial.

Temas

1. Introdução. Direito Fundamental de acesso à Justiça;
2. Tipos de Processo Judicial Tributário;
3. Princípios do Processo Judicial Tributário;
4. Nulidades no Processo Judicial Tributário;
5. Pressupostos do Preprocesso Judicial tributário;
6. O Processo da Impugnação Judicial;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INTRODUÇÃO. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA

O acesso à justiça, no domínio tributário, consiste na garantia geral de todos os interessados terem o direito fundamental de impugnar ou recorrer, para os tribunais tributários, dos actos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (vd. art.º 9.º 1 e 2 e 95.º da LGT).

2. TIPOS DE PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

A expressão “processo judicial tributário” não corresponde a um único tipo de processo judicial através do qual se levassem aos tribunais tributários todos os tipos de litígios que podem surgir entre os contribuintes e a administração fiscal.

Ao contrário, sob esta designação, vamos encontrar diversos meios processuais que, embora sem diferenças significativas quanto à sua estrutura variem, no entanto, ou em função dos actos que são levados à apreciação dos tribunais ou do objecto do processo (Vd. art.º 101.º da LGT e art.º 97.º do CPPT).

Não cabendo no programa do presente trabalho analisar todos os meios processuais previstos na legislação tributária, vamos fazer uma breve referência a alguns desses processos.

A impugnação judicial

A impugnação pode considerar-se o processo judicial tributário comum, cujos fundamentos estão geralmente associados à ilegalidade dos actos da determinação da matéria colectável e da liquidação dos tributos, embora possa também ser o meio próprio para atacar judicialmente outros actos da administração.

Assim, a impugnação judicial é o meio próprio para reagir, nomeadamente contra a liquidação dos tributos, contra a fixação dos valores patrimoniais, contra a determinação da matéria colectável por métodos indirectos, contra o indeferimento das reclamações administrativas e contra os agravamentos à colecta nos diversos casos em que a mesma está prevista (vd. art.º 97.º, n.º 1, a) a g), do CPPT).

Os tribunais competentes para conhecer destas questões em primeiro grau são os tribunais tributários de 1.ª instância (vd. art.º 62.º, 1 a) a d) do ETAF).

O recurso judicial

Ainda que a legislação processual faça, por vezes, indistintamente referência a impugnação e a recurso, este último meio processual é comumente referenciado como adequado para reagir, por exemplo, contra as decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias (vd. art.º 62.º, 1 f) do ETAF, e art.º 101.º c) da LGT), bem como para reagir contra os actos de indeferimento de isenções e outros benefícios fiscais que não impliquem a apreciação do acto da liquidação (vd. art.º 101.º, alínea j), da LGT e art.º 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT).

São também atacáveis, através do recurso judicial, outros actos administrativos respeitantes a questões fiscais praticadas por membros do Governo (vd. art.º 41.º, 1, b) do ETAF).

O recurso é também a fórmula utilizada para referenciar o meio de reagir contra as decisões de natureza jurisdicional proferidas nos tribunais tributários (vd. artigos 279.º e segs. do CPPT e artigos 32.º 1, b) e 41.º 1, a) do ETAF).

Outros meios processuais

A jurisdição tributária prevê ainda a existência de meios processuais acessórios de intimação para consulta de processos e de documentos administrativos, para passagem de certidões, para produção antecipada de prova e para execução de julgados (vd. art.º 101.º, b) e g) da LGT, artigos 97.º, n.º 1, alíneas j, l e m, e 146.º do CPPT e art.º 62.º, n.º 1, alíneas l), p) e q) do ETAF), a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (vd. art.º 101.º b) da LGT, art.º 145.º do CPPT e art.º 62.º 1, m) do ETAF).

Na sequência da redacção dada ao artigo 268.º, n.º 4 da C.R., na última revisão constitucional, a LGT faz referência à intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos (vd. art.º 101.º, alínea h)).

A legislação processual faz ainda referência a outros meios processuais tributários com a designação de “procedimentos cautelares de arrolamento e arresto” (vd. art.º 101.º e) da LGT) e de “impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária (vd. art.º 101.º j) da LGT), desenvolvidos nos artigos 135.º e segs do CPPT.

3. PRINCÍPIOS DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

A Lei Geral Tributária consagra expressamente alguns princípios de natureza material que caracterizam o processo judicial tributário, a saber, o princípio da irrenunciabilidade da impugnação e do recurso, o princípio da celeridade da justiça tributária, o princípio da igualdade de meios processuais, o princípio do inquisitório e o princípio da obrigatoriedade das decisões dos tribunais (vd. artigos 96.º a 100.º).

Princípio da irrenunciabilidade

Sendo a impugnação e o recurso uma **garantia fundamental** dos interessados tributários a LGT vem reconhecer expressamente a **prevalência** deste direito (vd. art.º 96.º), mesmo nos casos em que o pagamento do imposto seja feito com o objectivo de obter determinados benefícios (vd. art.º 9.º, n.º3 LGT) como acontece, por exemplo, nas situações em que o contribuinte paga o imposto para aceder a uma amnistia, não ficando por esse facto impedido de discutir a legalidade da liquidação desse imposto.

O princípio da celeridade da justiça tributária

O direito constitucional de acesso à justiça implica, em primeiro lugar, o direito a uma decisão que aprecie e decida o pedido formulado e, por outro lado, que a decisão seja proferida em prazo razoável, de modo a que o decurso desmesurado do tempo não acabe por tornar inútil uma decisão, ainda que favorável (vd. art.º 97.º 1).

O meio utilizado deve ser o adequado para cada pretensão, segundo as diversas figuras processuais previstas na lei. O próprio juiz está vinculado à convalidação do processo, sempre que o meio utilizado não for o que melhor se adapta ao pedido.

Trata-se também de uma concretização da celeridade da justiça, evitando assim que uma simples falha de natureza formal na escolha do processo se traduza numa efectiva denegação da justiça (vd. art.º 97.º 2 e 3).

O princípio da igualdade de meios processuais

Reafirma-se, através deste princípio, a equidade processual dos participantes, isto é, da administração tributária e dos outros interessados (vd. art.º 98.º).

A estrutura normativa do processo tributário prevê a efectiva igualdade dos participantes determinando, por exemplo, a notificação da contraparte para lhe dar a conhecer as informações oficiais juntas ao processo (vd. art.º 115.º 3 CPPT) e a possibilidade de qualquer dos interessados requerer a intervenção de peritos (vd. art.º 116.º CPPT).

Ao contrário da concepção clássica deixou de se presumir a legalidade dos actos administrativos e, sempre que da prova produzida resulte **fundada dúvida** sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser **anulado** (vd. art.º 100.º 1 CPPT).

Princípio do inquisitório

O princípio do inquisitório está consagrado na legislação processual tributária (vd. art.º 99.º da LGT e art.º 13.º do CPPT), significando que o juiz deve ordenar todas as diligências que sejam necessárias para o conhecimento da verdade material, embora essa indagação não dispense o **ónus de alegação** por parte do interessado, uma vez que a decisão do tribunal deve cingir-se aos factos invocados pelos interessados.

E isto sem prejuízo dos denominados factos de **conhecimento oficioso**, que não é necessário invocar, como é o caso, por exemplo, dos factos notórios e de conhecimento público, bem como das situações de caducidade e de prescrição.

Princípio da obrigatoriedade das decisões dos tribunais

O princípio constitucional de que as decisões dos tribunais transitadas em julgado são obrigatórias e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades tem consagração plena na Lei Geral Tributária (vd. art.º 100.º).

Assim, a procedência da impugnação judicial e do recurso a favor do sujeito passivo impõe à administração o **dever de reconstituir** a situação como se o acto lesivo não tivesse sido praticado.

Como consequência, devem ser anulados os actos praticados tendo como pressuposto o acto anulado, deve ser restituído o imposto se tiver sido pago, deve ser oficiosamente levantada ou cancelada qualquer garantia que tenha sido prestada. Além disso, pode haver lugar a **juros indemnizatórios** e a eventual indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia (vd. art.º 53.º LGT).

4. NULIDADES NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

As nulidades no processo judicial podem ser conhecidas oficiosamente ou podem ser arguidas pelos interessados até ao transito em julgado da decisão e têm por efeito a **anulação dos actos** subsequentes ao acto nulo, devendo aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos (vd. art.º 98.º do CPPT).

São nulidades no processo tributário:

- A **ineptidão da petição inicial**, traduzida, nomeadamente, na sua ininteligibilidade, na falta de indicação do pedido ou da causa de pedir e na cumulação de pedidos incompatíveis;
- A falta de **informações oficiais**;
- A falta de **notificação** aos interessados da interposição do recurso. Esta nulidade deve considerar-se suprida se os referidos interessados intervierem no processo deduzindo alegações ou praticando outro acto demonstrativo do conhecimento do recurso.

5. PRESSUPOSTOS DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Pressupostos relativos ao tribunal

Os órgãos da jurisdição tributária são os tribunais tributários de 1.^a instância, o Tribunal Central Administrativo e o Supremo Tribunal Administrativo (vd. art.º 2.º do ETAF) aos quais incumbe assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, reprimir a violação da legalidade e dirimir os conflitos de interesses no âmbito das relações juridico-tributárias (vd. art.º 3.º ETAF).

Estrutura e competência dos tribunais que integram a jurisdição tributária

- **Supremo Tribunal Administrativo.**

Tem sede em Lisboa e exerce a sua jurisdição sobre todo o território nacional (vd. art.º 14.º 1 do ETAF). A função tributária é exercida através da Secção do Contencioso Tributário que funciona por 2 subsecções, uma de contencioso tributário geral e outra de contencioso aduaneiro (art.º 14.º 4 do ETAF).

A **competência** da Secção do Contencioso Tributário, em matéria de contencioso tributário geral, compreende, nomeadamente (vd. art.º 32.º ETAF):

Conhecer dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidas em 1.º grau de jurisdição;

Conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito;

Conhecer de recursos de actos referentes a questões fiscais proferidas em Conselho de Ministros;

Conhecer outros recursos previstos no art.º 32.º do ETAF

- **Tribunal Central Administrativo**

Este tribunal tem também sede em Lisboa e exerce a sua jurisdição em todo o território nacional (vd. art.º 36.º 1 ETAF). Compreende duas Secções, uma de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário (vd. art.º 36.º 3 a 5 ETAF).

A competência da secção de contencioso tributário compreende, designadamente (vd. art.º 41.º ETAF):

Conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, salvo quando o fundamento for exclusivamente matéria de direito;

Conhecer dos recursos de actos administrativos de membros do Governo respeitantes a questões fiscais;

Conhecer de matérias referentes a alguns conflitos de competência e de jurisdição, bem como dos pedidos de execução de julgados, produção antecipada de prova, entre outras matérias (vd. art.º 41.º ETAF).

- **Tribunais tributários de 1.ª instância**

Trata-se de tribunais com sede nos distritos, em cuja área exercem a sua jurisdição, podendo desdobrar-se em juízos, como acontece em Lisboa e Porto (vd. art.º 58.º e 59.º ETAF). Estes tribunais funcionam com juiz singular (vd. art.º 60.º 1 ETAF).

A sua **competência material** compreende, designadamente (vd. art.º 62.º ETAF):

Conhecer dos recursos de actos de liquidação das receitas tributárias;

Conhecer dos recursos dos actos de quantificação da matéria colectável sempre que tais actos sejam autonomamente impugnáveis;

Conhecer dos recursos contra o indeferimento das reclamações administrativas;

Conhecer dos recursos de actos respeitantes a questões fiscais, salvo se esta competência estiver atribuída ao TCA ou ao STA;

Conhecer dos recursos das decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias;

Conhecer dos actos praticados pela administração fiscal nos processos de execução fiscal e dos incidentes da competência dos tribunais de 1.ª instância;

Conhecer das acções para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal;

Exercer outras competências previstas no ETAF e noutra legislação (vd. art.º 62.º ETAF).

A **competência territorial** dos tribunais tributários de 1.ª instância encontra-se fixada, ou em função da localização da autoridade que praticou o acto recorrido segundo as regras de competência estabelecidas nas leis tributárias, como é o caso dos recursos dos actos de liquidação, dos actos de fixação de valores patrimoniais, das reclamações administrativas respeitantes a questões fiscais, ou em função do órgão administrativo onde corre a execução fiscal, entre outras regras (vd. art.º 12.º do CPPT e art.º 63.º do ETAF).

Fixação e violação das regras de competência dos tribunais

A fixação da competência é feita no momento em que a causa se interpõe, sendo irrelevantes as modificações posteriores. No caso de extinção do tribunal ou se se alterar a competência em razão da matéria ou da hierarquia, será a lei a determinar as regras de transferência dessas competências (vd. art.º 8.º ETAF).

A violação das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a **incompetência absoluta** do tribunal, podendo esta ser de conhecimento oficioso ou ser arguida pelos interessados até trânsito em julgado da decisão final (vd. artigo 16.º do CPPT).

A **incompetência relativa**, decorrente da violação das regras de territorialidade, implica a remessa do processo ao tribunal competente no prazo de 48 horas (vd. artigos 17.º e 18.º do CPPT).

Pressupostos relativos aos interessados

As competências do Ministério Público

Compete genericamente ao Ministério Público defender a legalidade, representar o Estado nas acções em que este for parte, bem como defender os interessados ausentes, incertos e incapazes que não se encontrem representados nos termos da lei civil (vd. art.º 69.º a 71.º do ETAF e art.º 14.º do CPPT).

As competências do representante da Fazenda Pública

Ao representante da Fazenda Pública compete genericamente defender os legítimos interesses desta no processo judicial tributário, de acordo com os poderes e faculdades estabelecidos nas leis de processo (vd. art.º 72.º a 74.º do ETAF e art.º 15.º do CPPT).

Capacidade e legitimidade dos interessados particulares. Remissão.

A matéria da capacidade e legitimidade tributária foi abordada no âmbito do procedimento tributário para onde se remete.

6. O PROCESSO DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Como acima se referiu o processo de impugnação constitui o principal meio judicial para questionar a legalidade dos actos da determinação da base tributável e da própria liquidação dos impostos e outros tributos, encontrando-se regulado nos artigos 99.º e seguintes do CPPT.

Fundamentos

A impugnação tem por fundamento qualquer ilegalidade de que enfermem os actos da tributação, designadamente (vd. art.º 99.º do CPPT e art.º 95.º da LGT):

- Os actos de liquidação dos tributos, incluindo a auto-liquidação, a retenção na fonte e os pagamentos por conta;
- A errónea quantificação e qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais, e de outros actos de quantificação da matéria colectável;
- A incompetência da autoridade que praticou o acto;
- A ausência ou vício da fundamentação legalmente exigível;
- A preterição de outras formalidades legais;
- A decisão de indeferimento das reclamações gratuitas.

Fases do processo de impugnação judicial

A petição inicial. Instauração do processo

A petição inicial do processo de impugnação pode ser apresentada ou no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde o acto impugnado foi praticado (vd art.º 103.º, números 1 a 3 do CPPT). Pode também ser remetida a qualquer daquelas entidades através de carta registada (vd. art.º 103.º, n.º 6 do CPPT).

Requisitos da petição inicial (vd. art.º 108.º do CPPT)

A petição inicial deve ser **articulada**, dirigida ao juiz do tribunal tributário competente, devendo conter a identificação do acto impugnado, os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido, bem como a identificação da entidade que praticou o acto.

A petição deve ser elaborada em **triplicado** e deve ainda conter o valor do processo ou a forma como se deve determinar, bem como a indicação das testemunhas e dos demais meios de prova a produzir.

Prazos para a dedução da impugnação

O prazo geral para impugnar é de 90 dias a contar dos seguintes factos (vd. art.º 102.º do CPPT):

- Termo do prazo para pagamento voluntário;
- Notificação dos restantes actos tributários impugnáveis, incluindo dos que não dêem origem a qualquer liquidação;
- Citação dos responsáveis subsidiários no processo de execução fiscal;
- Formação da presunção de indeferimento tácito (vd. art.º 106.º do CPPT);
- Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma;
- Outros prazos. O prazo de impugnação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa é de 15 dias após a notificação (vd. art.º 102.º, n.º 2 do CPPT). No caso de a impugnação se fundamentar num acto nulo pode a mesma ser deduzida a todo o tempo (vd. art.º 102.º, n.º 3 do CPPT).

Instauração do processo.

O processo de impugnação judicial é instaurado no tribunal tributário competente, mesmo nos casos em que a petição inicial for apresentada nos serviços periféricos locais (vd. art.º 103.º, n.º 3 do CPPT).

Pagamento da taxa de justiça inicial

No prazo de 10 dias a contar da data da apresentação da petição inicial o impugnante deve tomar a iniciativa de se dirigir à entidade onde apresentou a referida petição e proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial (vd. artigos 16.º e 17.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo D. Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro).

Intervenção do órgão que praticou o acto impugnado. Contestação. Revogação total ou parcial do acto impugnado.

Notificação do Representante da Fazenda Pública. Contestação

Após a instauração do processo o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública para, no prazo de 90 dias, contestar o pedido formulado pelo impugnante (vd. art.º 110.º, n.º 1 do CPPT).

No espaço de tempo concedido ao RFP para contestar há que proceder a um conjunto de diligências que têm em vista fornecer elementos ao referido representante para que este formule a defesa da posição da Fazenda Pública.

Assim, deve ser pedido ao serviço competente a remessa do processo administrativo onde foi praticado o acto impugnado (art.º 110.º, n.º 3 do CPPT), devidamente informado e ao qual devem ser juntos os elementos de prova ao dispor desses serviços (art.º 111.º do CPPT).

É com base nesse processo que o RFP prepara a sua contestação que posteriormente apresenta ao juiz (art.º 110.º, n.º 3, do CPPT).

Revogação total ou parcial do acto impugnado

No decurso das diligências instrutórias que visam a preparação e remessa do processo administrativo ao RFP, pode a autoridade administrativa revogar total ou parcialmente o acto impugnado (art.º 112.º CPPT).

Em caso de revogação total o RFP promove a extinção do processo (art.º 112.º, n.º 4). Se a revogação for parcial, notifica-se o interessado para que este se pronuncie se pretende ou não o prosseguimento da impugnação (art.º 112.º, n.ºs 3 e 5) prosseguindo o processo se este nada declarar ou se indicar expressamente a sua prossecução, sendo então remetido ao RFP.

Instrução do processo no tribunal

No tribunal e após a apresentação da contestação do RFP ou decorrido o prazo de 90 dias para o efeito, os autos são conclusos ao juiz que determina vista ao Ministério Público (MP).

Após a intervenção do MP, o juiz pode proferir **sentença** se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, se o processo fornecer os elementos necessários para a decisão final (vd. art.º 113.º, n.º 1, do CPPT). Não decidindo logo o processo, o juiz poderá ordenar diligências complementares de prova (art.º 114.º do CPPT).

Em matéria de prova refira-se que são admitidos os meios gerais de prova, podendo esta ser constituída pelos seguintes elementos:

- **Informações oficiais** (vd. art.º 111.º, n.º 2, do CPPT).

Estas informações devem ser fundamentadas para terem efeitos probatórios. Porém, a fundada dúvida sobre o teor destas informações retira-lhe estes efeitos.

As informações oficiais, logo que juntas ao processo, devem ser notificadas ao impugnante (art.º 115.º, n.º 3, do CPPT).

- **Prova pericial** (vd. art.º 116.º CPPT).

Este meio de prova pode ser requerido pelo impugnante ou pelo representante da Fazenda Pública, podendo também ser ordenada oficiosamente pelo juiz.

A prova por arbitramento é regulada pelos artigos 568.º e seguintes do Código de Processo Civil.

Quando a impugnação tiver por base a errada quantificação da matéria colectável, está previsto um **regime específico de produção de prova pericial**, que se traduz na possibilidade de os interessados juntarem pareceres periciais sobre a matéria de facto, podendo igualmente ser ouvidos os peritos que os subscreveram (vd. art.º 117.º CPPT).

- **Prova testemunhal** (vd. artigos 118.º e 119.º CPPT)

Podem ser apresentadas até 3 testemunhas por cada facto, no total de dez. Os respectivos depoimentos são prestados em audiência contraditória, sendo reduzidos a escrito.

Alegações e vista do Ministério Público

Depois da produção de prova tem lugar a fase das alegações. O prazo para este efeito é fixado pelo juiz até 30 dias após a notificação dos interessados (vd. art.º 120.º do CPPT).

Apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo é dada vista final ao Ministério Público para que se possa pronunciar sobre as questões de legalidade, no prazo de 15 dias (artigos 121.º e 22.º do CPPT).

O Ministério Público pode arguir excepções, nulidades ou quaisquer outras questões que obstem ao conhecimento da impugnação, podendo, neste caso, promover novas diligências de instrução. Se tal acontecer devem ser ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública (vd. art.º121º, n.º 2, do CPPT).

Sentença

Após esta fase há lugar à sentença final (vd. artigos 122 a 126.º do CPPT).

O relatório da sentença deve identificar os interessados e os factos objecto do litígio, deve sintetizar o pedido e os respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público e deve fixar as questões a resolver. Na sequência do relatório o juiz procede ao exame crítico das provas, estabelecendo os factos provados e não provados e, finalmente, profere a decisão (vd. artigos 123.º e 125.º do CPPT).

A sentença deve ser notificada aos interessados (vd. art.º 126.º do CPPT), podendo ser objecto de **recurso** para o Tribunal Central Administrativo ou, sendo matéria exclusivamente de direito, para a secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (vd. artigos 279.º e segs. do CPPT)²⁶¹.

²⁶¹ Matéria excluída do presente curso.

Resumo

1. O processo judicial tributário

Processo judicial tributário é o meio próprio para aceder aos tribunais tributários, tendo em vista obter a declaração de invalidade ou a anulabilidade dos actos tributários e dos actos administrativos em matéria tributária

2. Tipos de processo judicial

A impugnação judicial

É o processo comum sempre que esteja em causa a ilegalidade dos actos praticados pela Administração fiscal, nomeadamente no âmbito da liquidação dos impostos, da determinação da matéria colectável por métodos indirectos e da fixação dos valores patrimoniais.

O recurso judicial

Esta designação, a que correspondem necessariamente diferenças significativas em relação ao processo de impugnação, é o meio geralmente designado para reagir contra as decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias, bem como para reagir contra decisões de indeferimento de pedidos de isenção e outros benefícios fiscais.

Meios processuais acessórios

Assumem esta designação os pedidos, dirigidos aos tribunais tributários, de intimação para consulta de processos, para passagem de certidões, para produção antecipada de prova e para execução de julgados, bem como outros meios processuais designados por providências cautelares.

3. Princípios estruturantes do processo judicial tributário

- Irrenunciabilidade;
- Celeridade;
- Igualdade de meios processuais;
- Inquisitório;
- Obrigatoriedade das decisões dos tribunais.

4. Nulidades do processo judicial tributário

- Ineptidão da petição inicial;
- A falta de informações oficiais;
- A falta de notificação

5. Pressupostos do processo judicial tributário

Relativos aos tribunais: Competência

- Tribunais tributários de 1.^a instância
- Tribunal Central Administrativo
- Supremo Tribunal Administrativo

Pressupostos relativos aos interessados

- Competência
 - Do Ministério Público
 - Do representante da Fazenda Pública
- Capacidade e legitimidade dos particulares

6. O processo de impugnação judicial

- Fundamentos
- Tramitação do processo de impugnação
- Instauração;
- Contestação do Representante da Fazenda Pública;
- Tramitação do processo no tribunal;
- Sentença final. Recurso.

Questões e Exercícios

1. O que são os embargos ?
2. Qual é o objecto do processo judicial tributário ?
3. Existem algumas matérias tributárias em que esteja vedado o acesso aos tribunais ?
4. Existe alguma mecanismo pré - contencioso através do qual o processo de impugnação já não deve subir ao tribunal ?

Resoluções

1. Os embargos são o meio próprio que assiste aos titulares de bens penhorados que não devem responder pela dívida exequenda, para que a penhora seja levantada.
2. O processo judicial tributário consiste num conjunto de meios processuais, ao dispor dos contribuintes, para defender os seus direitos e interesses legítimos perante os tribunais tributários.
3. Não, no actual sistema jurídico - constitucional e ao contrário do que antes acontecia, os tribunais tributários são competentes para conhecer de todas as matérias tributárias, incluindo os actos de quantificação da matéria tributável.
4. Existe a possibilidade de a autoridade que praticou o acto impugnado revogar esse mesmo acto, dando razão ao impugnante, caso em que o processo é extinto.

XIII. O SISTEMA SANCIONATÓRIO FISCAL E DA SEGURANÇA

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Distinguir e identificar crimes e contra-ordenações fiscais e contra a segurança social;
- Identificar as principais sanções aplicáveis a contra-ordenações e crimes fiscais e contra a segurança social.

Temas

1. Introdução;
2. Sistema Sancionatório Fiscal e da Segurança Social. Aspectos Comuns;
3. O tipo de Sanções Aplicáveis;
4. Isenção e Atenuação das Penas;
5. Prescrição;
6. Tipo de Sanções Tributárias;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INTRODUÇÃO

O sistema sancionatório tributário foi objecto de recente reforma, através da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que, nas suas grandes linhas, se traduziu no seguinte:

- Unificação do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras e do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, que anteriormente integravam diplomas autónomos e não harmonizados, num único diploma legal denominado Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT);
- Inclusão no RGIT da vertente processual ou adjectiva do sistema sancionatório tributário, acabando com a solução tradicional de a incluir na legislação processual tributária;
- Reconhecimento das especificidades do regime das contra-ordenações contra a segurança social, mantendo a legislação avulsa que disciplina essa matéria, sem prejuízo da aplicação do RGIT a vários aspectos do referido regime;

Quanto ao novo regime pode dizer-se que se manteve, no essencial, o regime anterior que tinha já adaptado o ordenamento sancionatório tributário, incluindo o da segurança social, ao regime do Código Penal e ao Regime Geral das Contra-ordenações criado pelo D. Lei 433/82, de 27 de Outubro, através do qual foram criminalizadas algumas infracções mais graves, deixando para o ilícito de mera ordenação social as infracções de menor gravidade e sem relevância ética²⁶².

As inovações da nova reforma foram assim mais de natureza formal, o que não significa que não tenham sido positivas, sem prejuízo de terem sido levadas a cabo algumas alterações de natureza mais substancial, a saber, alteração dos montantes das sanções aplicáveis com ponderação da gravidade das infracções, aplicabilidade da pena de prisão em alternativa com a pena de multa, reformulação de alguns tipos de crime e criação de outros, abandono da regra da responsabilidade cumulativa das pessoas colectivas e dos seus representantes, entre outras.

No estudo que vai seguir-se, vamos analisar a componente substantiva das infracções fiscais não aduaneiras (a tributação aduaneira não faz parte do programa deste curso) e das infracções às obrigações da segurança social, passando posteriormente à análise dos processos de contra-ordenação de cada um destes subsistemas.

Esta análise é feita, essencialmente, com base no Regime Geral das Infracções Tributárias, que passou a ser o diploma base de todo o sistema sancionatório tributário (vd. art.º 1.º do RGIT), sem prejuízo de se invocar a legislação especial referente ao subsistema da segurança social, bem como a que é subsidiariamente aplicável (vd. art.º 3.º do RGIT).

Observe-se, a este propósito, que se verifica uma cada vez maior harmonização entre as disciplinas jurídicas dos tributos em geral e das contribuições para a segurança social. Esta harmonização vem sendo acentuada pela doutrina e pela própria lei.

Com efeito, a recente Lei Geral Tributária, embora não possa ser considerada uma lei constitucional nem sequer um lei reforçada, assume-se, no entanto, como uma espécie de lei de cúpula do sistema tributário português, abrangendo a generalidade das relações jurídico tributárias (vd. art.º 1.º) e a generalidade dos tributos, incluindo os fiscais e parafiscais, com referência expressa às contribuições financeiras a favor das entidades públicas (vd. art.º 3.º).

Não deixando de ter em conta que a própria LGT remete o regime geral das taxas e das contribuições financeiras para lei especial (vd. art.º 3.º 3), tal como previsto na Constituição da República (vd. art.º 165.º, 1, i)), e na Lei 15/2001, de 5 de Junho, que reafirma o mesmo princípio (vd. art.º 1.º, n.º 2).

²⁶² Ter relevância ética significa a ofensa aos valores ou interesses fundamentais da convivência humana.

2. SISTEMA SANCIONATÓRIO FISCAL E DA SEGURANÇA SOCIAL. ASPECTOS COMUNS.

Conceito de infracção

O art.º 2.º do RGIT define infracção tributária como todo o facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei fiscal anterior.

Esta definição comporta os seguintes elementos essenciais do conceito que passaremos a analisar:

Tipicidade.

O primeiro requisito prende-se com a necessidade de existência de uma norma concreta que preveja que uma determinada acção ou omissão constitui uma infracção.

Ilícitude.

A ilicitude traduz-se na violação de uma norma que impõe uma determinada obrigação. Por exemplo, a não entrega de uma declaração por parte de um contribuinte que a lei obriga a apresentar em determinado prazo.

Culpa.

A culpa é o elemento subjectivo da infracção e consiste na censurabilidade do comportamento do agente da infracção.

A censurabilidade ou culpa comporta dois graus diferentes, consoante a maior ou menor gravidade da conduta do agente. Assim (vd. art.º 8.º 1 do D. Lei 433/82):

A **negligência** é quando se está perante a violação de um dever objectivo de cuidado, que é o de cumprir atempadamente as obrigações tributárias;

O **dolo** é quando se viola uma norma com a intenção de o fazer e com conhecimento das consequências dessa violação.

Observa-se que as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência, salvo disposição da lei em contrário (vd. art.º 24.º, n.º 1 do RGIT)

Causas de exclusão da culpa. Só é punível o facto praticado com dolo ou negligência (vd. art.º 8.º 1 do D. Lei 433/82). Assim, para que os pressupostos da culpa existam, tem que verificar-se a imputação subjectiva do acto e a censurabilidade da conduta do agente, ainda que esta se traduza na mera violação de um dever objectivo de cuidado em não cometer a infracção.

Se estes requisitos não se verificam diz-se que estamos perante causas de exclusão da culpa. E que são, por exemplo, a inimputabilidade do agente (por ser menor) e o erro não censurável que se

traduz em o agente estar convencido que se verifica um estado de coisas que, a existir, não implicaria o cometimento de uma infracção (vd. art.º 17.º do C. Penal e art.º 9.º do D. Lei 433/82).

Existência de lei prévia.

O último elemento do conceito de infracção prende-se com a necessidade de existir uma norma anterior ao momento da prática da infracção, que a declare punível (vd. art.º 2.º do D. Lei 433/82).

O requisito da existência de lei prévia significa que ninguém pode ser punido se não existir lei anterior a prever a punição e significa também que a lei se aplica apenas para o futuro, sem prejuízo do princípio da aplicação da lei mais favorável que analisaremos de seguida.

Aplicação temporal das leis sancionatórias

A punição de uma infracção é determinada pela lei vigente no momento da prática dessa infracção.

Porém, se esta lei for posteriormente alterada, aplica-se a que for mais favorável ao arguido, salvo se a decisão condenatória já for definitiva, isto é, não passível de recurso, e se já estiver cumprida (vd. art.º 3.º do D. Lei 433/82).

A infracção considera-se praticada no momento em que o agente actuou ou, no caso de omissão, em que deveria ter actuado, independentemente da data em que o resultado se venha a verificar (vd. art.º 5.º do RGIT e art.º 5.º do D. Lei 433/82).

Exemplo: Se um contribuinte apresenta uma declaração na qual omite um determinado rendimento a infracção é praticada no momento da entrega, mesmo que a liquidação seja feita mais tarde.

No caso específico das infracções tributárias por omissão (Exemplo: não entrega de uma declaração) estas consideram-se praticadas na data em que terminar o prazo para o respectivo cumprimento.

Aplicação no espaço das leis sancionatórias

São puníveis as infracções praticadas no território português, seja qual for a nacionalidade do agente, incluindo as que forem praticadas a bordo de aeronaves ou navios portugueses (vd. art.º 4.º do RGIT e art.º 4.º do D. Lei 433/82).

A infracção considera-se praticada no lugar em que o agente actuou ou, no caso de omissão, deveria ter actuado. Se não for possível determinar esse lugar a infracção considera-se cometida onde o resultado for produzido (vd. art.º 5.º do RGIT e art.º 6.º do D. Lei 433/82).

No caso mais específico das infracções fiscais omissivas considera-se que estas são praticadas na área do serviço fiscal em que a obrigação deveria ser cumprida.

Em caso de deveres fiscais que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração fiscal ou junto de outros organismos, a competência para o conhecimento da infracção é estabelecida em função do domicílio ou sede do agente (vd. art.º 5.º 3 do RGIT).

Os agentes da infracção

Podem cometer infracções, quer as pessoas singulares, quer as pessoas colectivas ou entidades sem personalidade jurídica (vd. art.º 7.º 1 do D. Lei 433/82).

As pessoas colectivas ou entidades equiparadas são responsáveis pelas infracções praticadas pelos seus órgãos ou representantes no exercício das suas funções, em nome e no interesse daquelas (vd. art.º 7.º, n.º 1 do RGIT e art.º 7.º 2 do D. Lei 433/82).

Porém, a responsabilidade da pessoa colectiva é excluída se o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito (vd. art.º 7.º, n.º 2 do RGIT).

Quanto ao representante da pessoa colectiva que é agente da infracção a sua responsabilidade é cumulativa com a da mesma pessoa colectiva no caso dos crimes, sendo excluída no caso das contra-ordenações (art.º 6.º e art.º 7.º, n.ºs 3 e 4, do RGIT).

Nesta matéria constata-se uma alteração em relação ao regime anterior em que a responsabilidade cumulativa se aplicava tanto aos crimes como às contra-ordenações.

A responsabilidade penal acabada de referir é, no entanto, distinta da responsabilidade de natureza civil que se traduz no facto de os administradores e gerentes das pessoas colectivas e equiparadas poderem responder subsidiariamente pelo pagamento das multas ou coimas aplicadas às pessoas colectivas (vd. art.º 8.º do RGIT).

Com efeito, os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções nas pessoas colectivas e entidades equiparadas, ainda que essas funções sejam exercidas somente de facto, são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas que lhe forem aplicadas.

Porém, esta responsabilidade varia em função do momento em que a infracção foi cometida e do prazo de pagamento da multa ou coima.

Com efeito, quando a infracção for cometida no período de exercício daqueles responsáveis e quando o vencimento do pagamento ocorrer depois desse período, a responsabilidade está sujeita ao requisito da existência de culpa pela insuficiência de património para pagar, requisito este que deve ser demonstrado pela Administração.

Quando o prazo de pagamento da coima ou multa ocorre no período do exercício do cargo, por infracção cometida anteriormente ou cometida no próprio período do exercício das funções, haverá sempre lugar à responsabilidade subsidiária salvo se os próprios demonstrarem que a falta de pagamento não lhes é imputável (vd. Art.º 8.º do RGIT).

Os inimputáveis

Por força do Código Penal os menores de 16 anos são penalmente inimputáveis²⁶³.

Esta inimputabilidade é aplicável no domínio das infracções fiscais e das infracções às normas da segurança social (vd. art.º 10.º do D. Lei 433/82).

²⁶³ Esta característica significa que os inimputáveis não podem ser sancionados pelas infracções cometidas.

Nestes casos, como a lei determina que os direitos e deveres dos incapazes são exercidos pelos seus representantes, designados de acordo com a lei civil (vd. art.º 16.º 3 da Lei Geral Tributária), são estes representantes que são sancionados pelas infracções cometidas.

Os menores de 18 anos e maiores de 16 não têm capacidade tributária mas são considerados incapazes imputáveis para efeitos de responsabilidade penal tributária²⁶⁴. Porém, os pais e representantes legais podem responder solidariamente com eles pelo pagamento da multas ou coimas (vd. art.º 8.º, n.º 4, do RGIT).

São também inimputáveis os interditos por anomalia psíquica, isto é, que não tenham capacidade para avaliar a ilicitude da sua conduta (vd. art.º 11.º 1 e 2 do D. Lei 433/82).

Esta imputabilidade não é, porém, excluída quando a anomalia psíquica tiver sido provocada pelo próprio agente com a intenção de cometer a infracção (vd. art.º 11.º, n.º 3, do D. Lei 433/82).

²⁶⁴ Há também a referir o caso específico dos menores de 16 anos que podem ser sujeitos passivos de IRS, relativamente aos rendimentos que lhe advierem pelo exercício de uma profissão, arte ou ofício, sendo-lhe atribuída capacidade tributária quanto a estes rendimentos. São, consequentemente, incapazes imputáveis.

3. O TIPO DE SANÇÕES APLICÁVEIS

As contra-ordenações tributárias são puníveis com coima e, no caso das infracções graves, com coima e com sanções acessórias (vd. artigos 23.º e segs. do RGIT).

Porém, as contra-ordenações do regime contributivo da segurança social são apenas puníveis com coimas.

Os crimes tributários cometidos por pessoas singulares são puníveis com penas de prisão ou multa (vd. artigos 12.º e segs. do RGIT). Porém, no caso dos crimes cometidos pelas pessoas colectivas ou entidades equiparadas é aplicável apenas a pena de multa. Em qualquer dos casos podem igualmente ser aplicadas sanções acessórias (vd. art.º16.º e 17.º do RGIT).

As coimas e as sanções acessórias

As coimas

São penas de natureza pecuniária, aplicáveis às infracções que tenham natureza contra-ordenacional, as quais são fixadas pelas autoridades administrativas legalmente competentes²⁶⁵.

Os montantes das coimas podem ser **fixos** ou **variáveis**.

São fixos quando é o próprio tipo legal de contra-ordenação que prevê uma coima determinada a aplicar sempre que a norma seja infringida.

Porém, regra geral, as coimas variam entre um limite mínimo e um limite máximo, cabendo à autoridade administrativa aplicar o seu quantitativo dentro desses limites e em função de determinados critérios que se referirão a seguir.

Determinação da medida da coima

Sempre que a coima seja variável entre limites compete à autoridade administrativa fixar o seu montante no caso concreto.

Para este efeito devem ter-se em conta os seguintes factores de ponderação (vd. art.º 27.º do RGIT):

- Gravidade da infracção;
- Culpa do agente;
- Situação económica do agente;
- Tempo decorrido desde a prática da contra-ordenação omissiva;
- Devendo exceder o benefício económico que resultou da prática da infracção.

²⁶⁵ Como adiante referimos os tribunais podem também aplicar coimas, em casos determinados.

Estes factores de ponderação são aplicáveis na fixação das coimas, quer por infracções às leis fiscais, quer por infracção às leis da segurança social (vd. art.º 18.º do D. Lei 433/82).

As sanções acessórias

No caso das infracções qualificadas como graves, são penas que se cumulam com as penas principais, dependendo a sua aplicação de determinados requisitos legalmente estabelecidos (vd. art.º 28.º do RGIT e artigos 21.º e 22.º do D.Lei 433/82).

Como já se referiu, às contra-ordenações do regime contributivo da segurança social não são aplicáveis sanções acessórias.

Já no domínio das contra-ordenações fiscais propriamente ditas, o art.º 28.º do RGIT disciplina de forma expressa quais são os pressupostos para aplicação deste tipo de sanções acessórias. Assim:

- Só às contra-ordenações puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a 3750 euros (aproximadamente 750.000\$00) (vd. art.º 23.º, n.º 3 do RGIT) podem ser aplicáveis sanções acessórias conjuntamente com a coima.
- Essas sanções podem ser as seguintes:
 - Perda de objectos pertencentes ao agente da infracção;
 - Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades públicas;
 - Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, arrematações, concursos referentes a obras públicas e fornecimento de bens ou serviços, promovidos por serviços públicos;
 - Encerramento de estabelecimentos ou de depósitos;
 - Suspensão de benefícios fiscais ou inibição de os obter. Estes benefícios só poderão ser suspensos pelo prazo máximo de 2 anos;
 - Cassação de licenças e
 - Publicação da decisão condenatória com pagamento das despesas pelo agente da infracção.

As penas de prisão e multa penal

Os crimes tributários podem ser punidos com penas privativas de liberdade ou com penas de multa.

No domínio das penas de prisão e multa há que ter em conta os seguintes aspectos (vd. art.º 12.º do RGIT):

- As penas de prisão são aplicáveis apenas às pessoas singulares. Em alternativa, podem ser-lhe aplicadas penas de multa.
- Aos crimes cometidos pelas pessoas colectivas e entidades equiparadas são aplicáveis penas de multa.
- A pena de prisão consta nos diversos tipos legais de crime, não podendo exceder 8 anos.
- A pena de multa é fixada em dias, de 10 até 600 dias para as pessoas singulares e de 20 até 1920 dias para as pessoas colectivas e entidades equiparadas.
- Cada dia de multa corresponde a uma quantia entre 1 e 500 euros, no caso das pessoas singulares, e entre 5 e 5000 euros, no caso das pessoas colectivas e entidades equiparadas.

4. ISENÇÃO E ATENUAÇÃO DAS PENAS

No domínio das coimas e respectivas sanções acessórias

Na linha do sistema anterior o art.º 32.º do RGIT consagra uma norma geral de isenção da coima desde que verificados simultaneamente os seguintes requisitos:

- Que a prática da infracção não tenha ocasionado prejuízo efectivo à receita tributária;
- Que a falta cometida seja regularizada;
- Que essa falta tenha sido cometida com diminuto grau de culpa.

Para além desta isenção, o art.º 50.º do D. Lei 433/82 prevê a possibilidade de a coima ser reduzida para o mínimo legal, nos casos em que o seu limite máximo legal não ultrapasse 998 Euros, em qualquer altura do processo de contra-ordenação. Esta redução é aplicável às contra-ordenações do regime da segurança social.

Redução das coimas no domínio exclusivo dos impostos

O RGIT mantém também o regime de redução das coimas como meio de incentivar os faltosos ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias violadas (vd. art.ºs 29.º a 31.º do RGIT).

Assim, por força destas reduções, os montantes a pagar são os seguintes:

- 25% do mínimo legal previsto nos diversos tipos de contra-ordenações, se o infractor pedir o pagamento nos 30 dias posteriores à infracção e se não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciada fiscalização;
- 50% do mínimo legal se o pedido de pagamento for apresentado depois dos 30 dias acima referidos, mas antes do levantamento de auto de notícia, da recepção de participação ou denúncia ou do início de fiscalização;
- 75% do mínimo legal se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e se a infracção for meramente negligente.

Para que estas reduções tenham lugar exige-se, nos dois primeiros casos, que o pagamento seja feito no prazo de 15 dias após o pedido ser apresentado, que a falta seja regularizada e que não seja aplicável sanção acessória (vd. art.º 30.º 1, a), c) e d) do RGIT).

No terceiro caso, além dos outros requisitos, o de que o pagamento da coima seja feito no prazo de 15 dias após notificação para o efeito.

Isenções e atenuações no domínio dos crimes fiscais

Isenção da pena

O Tribunal pode decretar a isenção da pena de prisão desde que verificados os seguintes requisitos (vd. art.º 22.º, n.º 1, do RGIT):

O Ministério Público junto do Tribunal Judicial competente pode arquivar os processos relativos a crimes fiscais, dentro dos seguintes requisitos (vd. art.º 26.º do RJFNA):

- Se o crime em causa for punível com pena de prisão igual ou inferior a 3 anos;
- Se o arguido regularizar a situação tributária infringida, pagando o imposto em dívida ou repondo os benefícios indevidamente obtidos;
- Se a ilicitude e a culpa do agente não forem consideradas muito graves.

Redução da pena

Em qualquer tipo de crime a pena pode ser especialmente reduzida se o agente pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final do processo ou dentro de prazo fixado pelo juiz para esse efeito (vd. art.º 22.º, n.º 2, do RGIT).

Suspensão da pena

Pode também haver lugar á suspensão da pena, nos termos previstos no Código Penal (matéria não objecto do presente manual).

5. PRESCRIÇÃO

Prescrição do procedimento contra-ordenacional no âmbito dos impostos.

O processo de contra-ordenação fiscal extingue-se decorridos cinco anos sobre a prática da contra-ordenação (vd. art.º 35.º, n.º 1, do RGIT).

No caso de crimes dependentes da liquidação de imposto o prazo de prescrição é o prazo de caducidade desse imposto (art.º 35.º, n.º 2).

A prescrição significa que a autoridade fiscal competente deve proferir a decisão de aplicação da coima dentro de determinado limite temporal, sob pena de já não o poder fazer.

Os prazos de prescrição, regra geral, não correm continuamente dado que existem várias situações em que a sua contagem se interrompe ou fica suspensa (vd. art.º 33.º, n.º 3, do RGIT). Assim

- Quando a fixação da coima depender do apuramento prévio do imposto, o processo de contra-ordenação suspende-se após a sua instauração ou finda a instrução, até um dos seguintes momentos:

Pagamento do imposto no prazo de pagamento voluntário;

Final do prazo de pagamento voluntário se a liquidação do imposto não for reclamada ou impugnada;

Trânsito em julgado do processo de impugnação ou decisão final do processo de reclamação caso tenham sido deduzidas;

Trânsito em julgado da oposição à execução fiscal que seja deduzida contra a existência de um imposto de que dependa a aplicação ou graduação da coima.

- O prazo de prescrição suspende-se também nos casos de pedido de pagamento voluntário de uma coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação até à notificação para pagamento.

Noutros casos o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional interrompe-se, isto é, o prazo volta a iniciar-se desprezando-se o tempo que tiver decorrido até à verificação da causa de interrupção.

Esta interrupção ocorre com a notificação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomadas no âmbito do processo, ou com a realização de quaisquer diligências de prova ou outros no âmbito do exercício do direito de audição e defesa do arguido.

Prescrição do procedimento contra-ordenacional no âmbito da segurança social.

No caso específico das **contra-ordenações à segurança social** o prazo de prescrição aplicável é mais curto²⁶⁶ (vd. art.º 27.º do D. Lei 433/82). Assim:

No caso de contra-ordenação a que seja aplicável uma coima superior a 3 741 Euros, o prazo de prescrição é de dois anos;

Nos restantes casos esse prazo é de 1 ano.

Neste domínio verificando-se igualmente situações de suspensão e interrupção do prazo de prescrição (vd. artigos 27.º-A e 28.º do D.Lei 433/82).

Prescrição das coimas e sanções acessórias

No domínio dos impostos a prescrição das sanções contra-ordenacionais ocorre passados 5 anos a contar da data da sua aplicação (vd. art.º 34.º do RGIT).

Significa pois esta prescrição que o Estado tem 5 anos para proceder à cobrança dos quantitativos das coimas, sob pena de já não o poder fazer.

Este prazo tem também causas de suspensão e interrupção.

Assim, suspende-se, por exemplo, quando a dívida for paga em prestações e interrompe-se com a instauração do processo de execução para a sua cobrança coerciva.

No caso das coimas por contra-ordenação ao regime da **segurança social** os prazos são também mais curtos, a saber, três anos em relação às coimas superiores a 3 741 Euros e 1 ano nos restantes casos (vd. artigos 29.º e 30.º do D.Lei 433/82).

Prescrição do procedimento criminal e das respectivas penas

O procedimento criminal, abrangendo os crimes por impostos e pelas contribuições à segurança social, é de 5 anos após a sua prática (vd. art.º 21.º, n.º 1, do RGIT), sem prejuízo de prazos especiais previstos no Código Penal (vd. art.º 21.º, n.º 2).

Tal como no caso das contra-ordenações também aqui o prazo de prescrição é reduzido ao prazo de caducidade da liquidação dos tributos, quando a infracção depende dessa liquidação (vd. art.º 21.º, n.º 3).

²⁶⁶ Aplicável por força do princípio da lei mais favorável a que se tem feito referência.

6. TIPOS DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Descrevem-se de seguida, em termos sumários, os principais tipos de sanções tributárias, quer em matéria de contra-ordenações, quer no âmbito dos crimes, incluindo em ambos os casos os referentes à segurança social.

Contra-ordenações fiscais (cfr. Regime Geral das Infracções Tributárias – RGIT)

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|---|--|--|
| Recusa da entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes. Recusa de entrega, de exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando estes factos não constituam fraude fiscal (art.º 113.º) (Vd. Artigos 120.º, 2 e 121.º 2 do RGIT, relativamente às consequências da não organização da escrita e da contabilidade). | Pessoas Singulares Dolo Pessoas Colectivas Dolo | De 250 a 50 000 € De 500 a 100 000 € |
| Falta de entrega da prestação tributária A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, da prestação tributária deduzida nos termos da lei (art.º 114, n.ºs 1 e 2). (Vd. Art.º 114.º, 4 e 5, em que estão tipificadas situações de não entrega de imposto, a que se aplicam as mesmas penalidades). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 100% a 200% do imposto em falta (máximo aplicável – 55.000 €) De 10% a 50% do imposto em falta (máximo aplicável – 15.000 €) De 200% a 400% do imposto em falta (máximo aplicável – 110.000 €) De 20% a 100% do imposto em falta (máximo aplicável – 30.000 €) |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|--|--|--|
| Pagamento de imposto por forma diferente da legalmente prevista (art.º 114.º, n.º 6). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 1 250 € De 50 a 625 € De 100 a 2 500 € De 100 a 1 250 € |
| Violação de segredo fiscal Revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das funções ou por causa delas (art.º 115.º). | Pessoas Singulares Negligência Pessoas Colectivas Negligência | De 50 a 1 000 € De 100 a 2 000 € |
| Falta ou atraso de declarações A falta ou entrega fora do prazo legal de declarações fiscais a fim de que a administração tributária determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como para efeitos estatísticos ou similares (art.º 116.º). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 100 a 2 500 € De 100 a 1 250 € De 200 a 5 000 € De 200 a 2 500 € |
| Falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos (art.º 117.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 100 a 2 500 € De 100 a 1 250 € De 200 a 5 000 € De 200 a 2 500 € |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|---|--|--|
| Falta ou atraso de declarações de início, de alterações ou de cessação de actividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores (art.º 117.º, n.º 2). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 200 a 5 000 € De 200 ^a 2 500 € De 400 a 10 000 € De 400 a 5 000 € |
| Falta de exibição de dísticos A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto (art.º 117, n.º 3). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 25 a 500 € De 25 a 250 € De 50 a 1 000 € De 50 a 500 € |
| Falta de apresentação ou apresentação fora de prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares (art.º 117.º, n.º 4). | Pessoas Singulares Dolo Negligência | De 50 a 250 € De 50 a 125 € |
| Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes A falsificação, viciação, ocultação, destruição ou danificação de elementos fiscalmente relevantes, quando não devam ser punidas pelo crime de fraude fiscal (art.º 118.º). | Pessoas Singulares Dolo C/ imposto a liquidar S/ imposto a liquidar Pessoas Colectivas Dolo C/ imposto a liquidar S/ imposto a liquidar | De 500 € a triplo do imposto (máximo - 25.000 €) De 250 a 12 500 € De 1000 € a triplo do imposto (máximo - 50.000 €) 500 a 25 000 € |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|---|---|---|
| <p>Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos relevantes</p> <p>As omissões e inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação prevista no art.º 118.º, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos (art.º 119.º, n.ºs 1 e 2).</p> | <p>Pessoas Singulares</p> <p>Dolo:</p> <p>Com imposto a liquidar</p> <p>Sem imposto a liquidar</p> <p>Negligência:</p> <p>Com imposto a liquidar</p> <p>Sem imposto a liquidar</p> <p>Pessoas Colectivas</p> <p>Dolo:</p> <p>Com imposto a liquidar</p> <p>Sem imposto a liquidar</p> <p>Negligência:</p> <p>Com imposto a liquidar</p> <p>Sem imposto a liquidar</p> | <p>De 250 a 15 000 €</p> <p>De 125 a 7 500 €</p> <p>De 250 a 7 500 €</p> <p>De 125 a 3 750 €</p> <p>De 500 a 30 000 €</p> <p>De 250 a 15 000 €</p> <p>De 500 a 15 000 €</p> <p>De 250 a 7 500 €</p> |
| <p>Inexactidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para a inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares (art.º 119.º, n.º 4).</p> | <p>Pessoas Singulares</p> <p>Dolo</p> <p>Negligência</p> <p>Pessoas Colectivas</p> <p>Dolo</p> <p>Negligência</p> | <p>De 25 a 500 €</p> <p>De 25 a 250 €</p> <p>De 50 a 1 000 €</p> <p>De 50 a 500 €</p> |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|---|--|---|
| Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração, legalmente obrigatórios, bem como de livros, registos e documentos com eles relacionados (art.º 120.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 150 a 15 000 € De 150 a 7 500 € De 300 a 30 000 € De 300 a 15 000 € |
| Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou como contra-ordenação mais grave (art.º 121.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 1 750 € De 50 a 875 € De 100 a 3 500 € De 100 a 1 750 € |
| Falta de apresentação no prazo legal e antes da respectiva utilização de livros, registos ou outros elementos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei (art.º 122.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 500 € De 50 a 250 € De 100 a 1 000 € De 100 a 500 € |
| Não conservação pelo prazo legal dos livros e outros elementos relacionados com a contabilidade. (art.º 122.º, n.º 2). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 500 € De 50 a 250 € De 100 a 1 000 € De 100 a 500 € |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|--|--|--|
| Violação do dever de emitir recibos ou facturas , ou a sua emissão fora dos prazos legais (art.º 123.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 100 a 2 500 € De 100 a 1 250 € De 200 a 5 000 € De 200 a 2 500 € |
| Violação do dever de exigir recibos ou facturas , ou a sua não conservação pelo período de tempo previsto na lei (art.º 123.º, n.º 2). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 1 250 € De 50 a 625 € De 100 a 2 500 € De 100 a 1 250 € |
| Falta de designação de representante de não residentes e de ausentes Falta de designação de representante com residência, sede ou direcção efectiva em território nacional para representar as entidades não residentes neste território, bem como as que, embora residentes, se ausentem do território nacional por período superior a seis meses, no que respeita a obrigações emergentes da relação jurídico-tributária, bem como a designação que omita a aceitação expressa pelo representante (art.º 124.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 5 000 € De 50 a 2 500 € De 100 a 10 000 € De 100 a 5 000 € |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|--|--|--|
| Falta de identificação do gestor de bens ou direitos Não apresentação à administração tributária, da identificação do gestor de bens ou direitos de não residentes, pelo seu representante fiscal (art.º 124.º, n.º 2). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 50 a 2 500 € De 50 a 1 250 € De 100 a 5 000 € De 100 a 2 500 € |
| Pagamento indevido de rendimentos O pagamento ou colocação à disposição de rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal de contribuinte (art.º 125.º). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 25 a 500 € De 25 a 250 € De 50 a 1 000 € De 50 a 500 € |
| Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido (art.º 126.º). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 250 a 25 000 € De 250 a 12 500 € De 500 a 50 000 € De 500 a 25 000 € |

| Descrição do tipo | Grau de culpa e infractor | Limites da coima aplicável (em euros) |
|---|--|--|
| Impressão de documentos por tipografias não autorizadas A impressão de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades não autorizadas para o efeito, sempre que a lei o exija, bem como a sua aquisição (art.º 127.º, n.º 1). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 500 a 25 000 € De 500 a 12 500 € De 1 000 a 50 000 € De 1 000 a 25 000 € |
| Fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição (art.º 127.º, n.º 2). | Pessoas Singulares Dolo Negligência Pessoas Colectivas Dolo Negligência | De 500 a 25 000 € De 500 a 12 500 € De 1 000 a 50 000 € De 1 000 a 25 000 € |

Principais contra-ordenações do regime contributivo da segurança social

| Previsão legal | Tipo de Contra-ordenação | Grau de culpa | Coima aplicável |
|--|---|---------------------|--|
| D.Lei 64/89, de 25.2 Art.º6.º n.º1, alínea a) | As falsas declarações ou a utilização de qualquer outro meio de que resulte enquadramento num regime de segurança social sem que se verifiquem as condições legalmente exigidas | Dolo Negligência | De 75 € a 249 € De 75 € a 125 € |
| Art.º6.º n.º1 alínea c) e n.º2 | A falta ou atraso na comunicação do início de actividade das entidades empregadoras, bem como da respectiva cessação | Dolo Negligência | De 50 € a 175 € De 50 € a 87 € Por atraso não superior a 30 dias o limite máximo é de 65 € |

| Previsão legal | Tipo de Contra-ordenação | Grau de culpa | Coima aplicável |
|------------------------------------|--|---------------------|------------------------------------|
| Art.º6.º n.º1 alínea e) | A falta da declaração da cessação da actividade independente, desde que se mantenha indevidamente o pagamento de contribuições | Dolo Negligência | De 15 € a 50 € De 15 € a 25 € |
| Art.º7.º n.º1 alínea a) | As falsas declarações ou a utilização de qualquer outro meio de que resulte a aplicação indevida de um esquema contributivo | Dolo Negligência | De 75 € a 249 € De 75 € a 125 € |
| Art.º7.º n.º1 alínea b) | A falta de entrega de folhas de remuneração nos prazos regulamentares ou a não inclusão dos trabalhadores nas mesmas | Dolo Negligência | De 25 € a 249 € De 25 € a 125 € |
| Art.º7.º n.º1 alínea c) | A indicação nas folhas de remuneração de valores diferentes dos legalmente considerados como base de incidência | Dolo Negligência | De 25 € a 249 € De 25 € a 125 € |
| Art.º7.º n.º1 alínea d) | A falta de entrega ou a entrega fora dos prazos legais das declarações de rendimento colectável dos trabalhadores independentes | Dolo Negligência | De 15 € a 100 € De 15 € a 50 € |
| D.Lei 328/93, de 25.9 Art.º76.º | Falta de entrega de declarações, ou entrega fora do prazo, da cessação das condições de isenção como trabalhador independente, bem como a falta ou atraso de comunicação sobre a suspensão da mesma actividade | Dolo Negligência | De 25 € a 100 € De 25 € a 50 € |

Crimes tributários

Em matéria de crimes o RGIT adoptou a metodologia de incluir num capítulo os crimes que são comuns à área aduaneira, à área fiscal e à segurança social, autonomizando noutros capítulos os crimes específicos de cada uma dessas áreas.

Crimes tributários comuns

| Tipo de crime | Sanção penal |
|--|---|
| <p>Burla tributária (art.º 87.º)</p> <p>Conceito. Falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos ou outras práticas fraudulentas que levam a administração tributária a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.</p> | <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 3 anos ou multa de 360 dias <p>Enriquecimento de valor elevado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 5 anos ou multa até 600 dias <p>Enriquecimento de valor muito elevado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão de 2 a 8 anos <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 120 dias <p>Enriquecimento de valor elevado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 1200 dias <p>Enriquecimento de valor muito elevado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa de 480 a 1920 dias |
| <p>Frustração de créditos (art. 88.º)</p> <p>Conceito. Alienação, danificação ou ocultação, desaparecimento ou oneração de património, com intenção de frustrar, total ou parcialmente, o crédito tributário, por quem saiba ser sua obrigação entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social.</p> <p>Outorga em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com intenção de frustração de créditos tributários, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação, ou que tem dívida às instituições da segurança social.</p> | <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 2 anos ou multa até 240 dias <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 480 dias <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 1 ano ou multa até 120 dias <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 120 dias. |

| Tipo de crime | Sanção penal |
|---|--|
| <p>Associação criminosa (art.º 89.º)</p> <p>Conceito. Promoção ou fundação de grupo, organização ou associação, com finalidade ou actividade dirigida à prática de crimes tributários.</p> <p>Condutas que constituem associação criminosa:</p> <p>a) Fazer parte de grupos, organizações e associações ou apoiá-los, desde que estas organizações tenham como fim a prática de crimes tributários;</p> <p>b) Fornecer a tais grupos armas, munições, instrumentos e armazenagem, guarda ou locais para as reuniões, ou qualquer auxílio para recrutar novos elementos;</p> <p>c) Chefiar ou dirigir esses grupos, organizações ou associações.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Pena de prisão de 1 a 5 anos. <p>Idem</p> <p>Idem</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pena de prisão de 2 a 8 anos |
| <p>Desobediência qualificada (art.º 90.º)</p> <p>Conceito. Não obediência devida a ordem ou mandato legítimo regularmente comunicado e emanado do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo ou seus substitutos legais ou da autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 2 anos, ou • Multa até 240 dias. |

Crimes fiscais

| Tipo de crime | Sanção penal |
|--|---|
| <p>Fraude fiscal (art.º 103.º)</p> <p>Conceito. Condutas ilegítimas, tipificadas no próprio art.º 103.º (descritas nas alíneas a seguir), que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.</p> <p>As vantagens patrimoniais devem ser de valor superior a 7500 €</p> <p>Factos que consubstanciam o crime de fraude fiscal:</p> <p>a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devem constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;</p> <p>b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;</p> <p>c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.</p> | <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 3 anos, ou • Multa até 360 dias. <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 720 dias |

| Tipo de crime | Sanção penal |
|--|--|
| <p>Fraude fiscal qualificada (art.º 104.º)</p> <p>Conceito. Condutas ilegítimas, tipificadas no art.º 103.º, que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, que se traduzam em mais do que uma das situações a seguir descritas:</p> <p>a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;</p> <p>b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;</p> <p>c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;</p> <p>d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos probatórios exigidos pela lei tributária;</p> <p>e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos na alínea anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros;</p> <p>f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;</p> <p>g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.</p> <p>Quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente é também aplicável a mesma pena.</p> | <p>Pessoas singulares - Prisão de 1 a 5 anos;</p> <p>Pessoas colectivas – Multa de 240 a 1 200 dias.</p> |

| Tipo de crime | Sanção penal |
|---|---|
| <p>Abuso de confiança (art.º 105.º)</p> <p>Conceito. Não entrega à administração tributária, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei, após decorridos mais de 90 dias sobre o termo legal de entrega.</p> <p>Também se considera prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. O mesmo se verifica se a prestação deduzida tiver natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.</p> | <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 3 anos, ou • Multa até 360 dias <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 720 dias <p>Entrega não efectuada superior a 50 000 €</p> <p>a) Prisão de 1 a 5 anos, para as pessoas singulares e</p> <p>b) Multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p> <p>Quando a prestação não exceda 1000 €, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.</p> |

Crimes contra a Segurança Social

| Tipo de crime | Sanção penal |
|---|---|
| <p>Fraude contra a segurança social (art.º 106.º)</p> <p>Conceito. Condutas das entidades empregadoras, trabalhadores independentes e dos beneficiários que tenham como objectivo não proceder à liquidação, entrega ou pagamento total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem, vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a 7500 €. Também se considera, para efeitos deste artigo, a obtenção ilegítima de benefícios previstos na legislação da segurança social</p> <p>Factos que poderão consubstanciar fraude contra a segurança social:</p> <p>a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros da contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim que a administração tributária competente especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;</p> <p>b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;</p> <p>c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.</p> | <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 3 anos, ou • Multa até 360 dias <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 720 dias <p>No caso de fraude qualificada, aplicável por força da remissão para o art.º 104.º do RGIT, as sanções são:</p> <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 5 anos <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa de 240 a 1200 dias |

| Tipo de crime | Sanção penal |
|---|---|
| <p>Abuso de confiança contra a segurança social (art.º 107.º)</p> <p>Conceito. Verifica-se quando as entidades empregadoras, que hajam do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, o não entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, por período superior a 90 dias após o termo do prazo legal de entrega.</p> | <p>Pessoas singulares:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisão até 3 anos, ou • Multa até 360 dias <p>Pessoas colectivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Multa até 720 dias <p>Quando a entrega não efectuada for superior a 50000 € - prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p> <p>Quando o valor da prestação não exceder 1000 €, a responsabilidade criminal extinguir-se-á pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação feita pela administração tributária.</p> |

Resumo

O sistema sancionatório fiscal e da segurança social

1. O sistema sancionatório tributário português encontra-se bipartido entre crimes e contra-ordenações.

2. Os crimes são as infracções mais graves, consideradas como tendo relevância ética, isto é, que ofendem os valores ou interesses fundamentais da convivência social.

As contra-ordenações integram os ilícitos de mera ordenação social que não têm dignidade penal.

3. Conceito de infracção

Facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei fiscal anterior.

Quando faltar qualquer um destes elementos essenciais não existe infracção.

Nalguns casos podem existir causas de justificação da ilicitude, como é o caso do consentimento e do conflito de deveres. Nestes casos a infracção não será sancionada porque a ilicitude está justificada.

A culpa, seja a título de dolo seja de negligência, pode também ser afastada quando houver uma causa de exclusão, como é o caso de o agente ser inimputável ou cometer uma infracção por erro não censurável.

4. Aplicação da lei sancionatória no tempo.

No direito sancionatório tributário vigora o princípio da lei mais favorável.

Assim, por exemplo, se uma nova lei vem estabelecer uma pena mais leve, se vem encurtar o prazo de prescrição ou se deixa de punir um facto que antes era punível, esta nova lei aplica-se aos casos pendentes beneficiando assim os agentes da infracção.

5. Aplicação da lei sancionatória no espaço

O elemento espacial relevante é o território nacional, seja qual for a nacionalidade do infractor.

O primeiro critério espacial é o lugar onde o agente infringiu a lei ou onde deveria ter cumprido uma obrigação tributária.

Se a obrigação pode ser cumprida em qualquer serviço da administração adopta-se o critério do domicílio ou sede do infractor.

6. Os agentes da infracção.

Podem cometer infracções as pessoas singulares e as pessoas colectivas ou entidades equiparadas.

No direito sancionatório tributário vigora a regra da responsabilidade cumulativa por infracções criminais cometidas pelas pessoas colectivas.

Assim, quando um crime tributário é cometido pelo representante de uma pessoa colectiva considera-se:

- Que a própria pessoa colectiva cometeu o crime sendo punida como tal;
- Que o representante, pessoa singular, é punido cumulativamente pela mesma infracção, se actuou culposamente praticando os factos positivos ou negativos punidos pela lei.

7. A responsabilidade subsidiária pelo pagamento das multas ou coimas

Os administradores ou gerentes podem vir a responder pelo pagamento das multas ou coimas aplicadas às pessoas colectivas que representam, caso estas não tenham património para tal.

8. O tipo de sanções aplicáveis

As contra-ordenações são puníveis com coimas e com sanções acessórias. Porém, as contra-ordenações contra o regime contributivo da segurança social são puníveis apenas com coima;

Os crimes são puníveis, no caso das pessoas singulares, com penas de prisão ou com multa de natureza penal. No caso das pessoas colectivas são punidos apenas com pena de multa.

9. Isenção e atenuação das penas

No domínio das contra-ordenações

O infractor pode ficar isento de qualquer sanção por contra-ordenações tributárias, se se verificarem os seguintes requisitos cumulativos:

- Se a infracção não causar prejuízo ao Estado;
- Se a falta for regularizada;
- Se se tratar de uma falta leve, isto é, cometida com diminuto grau de culpa.

As coimas podem ainda ser reduzidas quando o infractor se apresentar a autodenunciar a falta e se proceder à sua regularização.

No domínio dos crimes

O Tribunal pode decretar a isenção da pena de prisão se se verificarem as seguintes situações (cumulativas):

- crime for punível apenas com pena de prisão igual ou inferior a 3 anos;
- Se o arguido regularizar a situação tributária;
- Se a ilicitude e a culpa do agente não forem consideradas muito graves pelo Tribunal..

Em qualquer tipo de crime, o juiz tem poderes de reduzir a pena se for regularizada a situação tributária violada.

10. Prescrição do procedimento contra-ordenacional

As autoridades tributárias têm prazos fixos para aplicar as coimas e sanções acessórias, sob pena de prescrever o direito de o fazer.

Porém, este prazo pode suspender-se ou interromper-se verificadas determinadas condições.

- Prazo de prescrição no domínio dos impostos – 5 ou 4 anos, conforme os casos;
- Prazo de prescrição no domínio das contra-ordenações da segurança social:
 - 2 anos por contra-ordenações puníveis com coimas superiores a 3 741 Euros;
 - 1 ano nos restantes casos.

11. Prescrição das coimas

No domínio dos impostos – 5 anos

No domínio da segurança social:

- 3 anos em relação às coimas superiores a 3 741 Euros;
- 1 ano nos restantes casos.

Questões e Exercícios

1. Que requisitos têm de verificar-se para que se esteja perante uma infracção tributária ?
2. Conhece casos em que por uma mesma infracção podem ser aplicadas sanções a mais do que uma pessoa ?
3. O que acontece se uma sociedade a quem é aplicada uma sanção pecuniária não procede ao seu pagamento e não tem bens para pagar ?
4. Pode aplicar-se uma coima a um menor de 18 anos ?
5. As pessoas colectivas podem ser punidas com penas de prisão quando cometam uma infracção qualificada como crime ?
6. Pode não ser aplicada qualquer sanção quando é cometido um crime fiscal ?
7. O que significa a prescrição de uma coima ?
8. Quais são os crimes tipicamente fiscais aplicáveis em matéria de impostos?
9. Quando uma empresa pagou os salários aos seus empregados, reteve o IRS correspondente e não o entregou ao Estado, que infracções praticou ?

Resoluções

1. Tem que haver um facto típico, isto é, previsto na lei, ilícito, isto é, violador da uma norma legal, culposo, isto é, praticado com negligência ou com dolo, a que a lei comine uma determinada sanção.

Se faltar um destes elementos deixa de haver infracção.

2. Sim. Um desses casos verifica-se quando as pessoas colectivas praticam uma infracção qualificada como crime tributário. É que, nesse caso, à pessoa colectiva é aplicada uma sanção e, pela mesma infracção, é aplicada outra sanção à pessoa singular que actuou em sua representação.

3. Neste caso podem ser chamados a pagar os gerentes ou administradores dessa sociedade que estavam em exercício de funções quando a infracção foi cometida ou quando se deu o vencimento para pagar essa quantia.

4. Os maiores de 16 anos e menores de 18 anos podem cometer infracções por acção, isto é, praticar determinado facto que viole uma norma tributária. Neste caso podem ser sancionados por essa infracção.

Porém, regra geral, os menores de 16 anos são inimputáveis. O que significa que por qualquer infracção referente aos seus interesses tributários respondem os seus representantes legais, aos quais são aplicadas as respectivas sanções.

5. Não, às pessoas colectivas podem apenas ser aplicadas multas penais.

6. Sim, o Tribunal pode decretar a isenção da pena se o crime for punível com pena de prisão inferior a 3 anos e se o arguido regularizar a situação tributária violada.

7. Significa que o Estado já não pode proceder à sua cobrança se tiver decorrido um determinado prazo a contar da decisão que determinou a sua aplicação.

Este prazo é de 5 para o caso das coimas aplicadas por infracções tributárias e, no caso das infracções ao regime contributivo da segurança social, é de 3 anos se a coima for superior a 3 741 Euros e de 1 anos nos restantes casos.

Isto sem prejuízo de as causas de suspensão e interrupção determinarem prazos mais alargados.

8. Além dos crimes tributários comuns, tipificados nos artigos 87.º a 91.º do RGIT, os crimes especificamente fiscais são a fraude fiscal, a fraude fiscal qualificada e o abuso de confiança (vd. artigos 103.º a 105.º do RGIT).

9. Tanto pode ter praticado apenas uma contra-ordenação fiscal como pode ter praticado o crime de abuso de confiança fiscal.

No primeiro caso, se houve apenas um retardamento da entrega, por período não superior a 90 dias;

No segundo caso, se o atraso se verificou para além daquele prazo, sendo a situação qualificável como crime ao abrigo do art.º 105.º do RGIT.

XIV. O PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIA

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar e descrever o Processo de Contra Ordenação;
- Distinguir as contra ordenações tributárias das contra ordenações contra a segurança social;
- Identificar e distinguir os crimes comuns, crimes tributários, crimes fiscais e crimes contra a segurança social;
- Explicar e descrever a fase judicial do processo de contra-ordenação;
- Explicar a natureza dos recursos e a sua forma.

Temas

1. Âmbito de aplicação do processo de contra-ordenação;
2. Princípios do processo de contra-ordenação;
3. Pressupostos do processo de contra-ordenação;
4. Extinção do procedimento e da contra-ordenação;
5. Nulidades no processo de contra-ordenação;
6. Fases do processo de contra-ordenação;
7. Fase judicial do processo de contra-ordenação;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

O processo de contra-ordenação tributária é o meio próprio para sancionar as infracções às normas aduaneiras e não aduaneiras ou fiscais que não tenham natureza criminal, através da aplicação de coimas e sanções acessórias cominadas nas referidas normas (vd. art.º 51º e 54º do RGIT).

Porém, este processo não é meio próprio para se proceder à liquidação dos impostos, mesmo nos casos em que a quantificação do imposto é condição necessária para a aplicação da pena pecuniária, facto que se verifica quando esta varia em função do imposto evadido.

Nestas situações o processo de contra-ordenação fica suspenso até que a liquidação se torne definitiva, altura em que prosseguirá os seus termos (vd. art.º 55º do RGIT). Como verificaremos adiante, às contra-ordenações da segurança social é aplicável legislação processual específica, sem prejuízo da aplicação subsidiária do RGIT.

2. PRINCÍPIOS DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

Princípio da legalidade e da oficialidade

Um dos deveres da administração tributária é o dever de colaborar na realização da justiça penal fiscal obtendo a condenação dos agentes responsáveis pela prática de infracções, sejam elas tipificadas como crimes ou como contra-ordenações.

A actividade da administração, na prossecução desse objectivo, está exclusivamente subordinada ao interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, devendo actuar com imparcialidade e de acordo com os comandos legais aplicáveis (vd. artigo 43.º do Decreto-Lei número 433/82) e não segundo critérios de mera oportunidade ou de qualquer outra ordem.

Incumbe assim a certas autoridades da administração tributária tomar conhecimento dos factos que indiciem a presumível prática de um crime fiscal, iniciando um processo de inquérito (vd. artigos 40.º, 41.º e 74.º do RGIT) com imediata comunicação ao Ministério Público da área da comarca onde os indícios do crime tiverem sido verificados, competindo igualmente a qualquer agente da administração fiscal denunciar os crimes de que tome conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas (vd. artigo 35.º do RGIT e artigo 242.º do Código de Processo Penal).

No caso particular das contra-ordenações, a administração é chamada a um papel mais actuante, competindo-lhe não só tomar conhecimento oficioso das infracções às leis tributárias, directamente ou na sequência de denúncia feita por qualquer pessoa (vd. artigos 56.º a 60.º do RGIT), como instaurar o respectivo procedimento contra-ordenacional (vd. artigo 67.º do RGIT), e mesmo aplicar as coimas e sanções acessórias que se revelem adequadas (vd. artigos 52.º e 76.º do RGIT).

Em resumo pode pois afirmar-se que a obrigatoriedade da intervenção oficiosa da administração, a inexistência de critérios de oportunidade e o dever de imparcialidade são dados suficientes para se poder concluir que o processo contra-ordenacional se caracteriza, entre outros, pelos princípios da oficialidade e da legalidade.

Princípio da investigação

O princípio da investigação tem plena aplicação nesta forma processual, tanto na fase administrativa quanto na fase judicial.

Com efeito, independentemente dos factos carreados para o processo pelo arguido e pela acusação (na fase judicial), a entidade competente para aplicar a coima e o juiz do processo têm o poder dever de esclarecer a matéria a decidir e de ordenar as diligências que entenderem necessárias para o apuramento da verdade material.

Sem prejuízo da vigência do princípio da investigação, a especificidade do ramo de direito que o processo contra-ordenacional fiscal visa concretizar – especificidade essa traduzida, nomeadamente, no elevado número de infracções a determinados preceitos – levou o legislador a prever a possibilidade de dispensar a investigação e a instrução do processo sempre que este tenha tido por base um auto de notícia que contenha todos os elementos susceptíveis de fundamentar a decisão (vd. artigo 69.º, n.º2 do RGIT).

O princípio do contraditório

O princípio do contraditório, na medida em que se aceita a intervenção e colaboração quer da administração quer do arguido, tem plena aplicabilidade no processo de contra-ordenação.

A contraditoriedade concretiza-se na possibilidade de administração intervir no processo através do seu representante, oferecendo provas e os elementos oficiais reputados convenientes (vd. artigo 81.º, n.º2 do RGIT), sendo-lhes também atribuída a faculdade de assistir à audiência de discussão e julgamento (vd. artigo 82.º, n.º2 do RGIT), assegurando-se por outro lado ao arguido um pleno direito de audição e defesa (vd. artigo 32.º da Constituição da República e artigos 63.º, n.º 1, alínea c), 70.º, 71.º e 80.º do RGIT).

O princípio “in dubio pro reo”.

À autoridade competente para aplicar as coimas e, na fase judicial ao juiz, compete o dever de instruir e esclarecer os factos sujeitos a decisão (ver Direito Processual Penal, pág. 211, por Jorge Figueiredo Dias, Primeiro volume, Coimbra Editora, 1974).

Os factos relevantes para a decisão devem pois encontrar-se fora de qualquer dúvida e, existindo esta, tal circunstância não pode desfavorecer a posição do arguido. Aliás, o novo RGIT, repetindo o que já constava no Código de Processo Tributário (art.º 207.º,1) consagra expressamente o princípio de que a dúvida fundada deverá ser valorada a favor do arguido (ver artigo 77.º 1 do RGIT).

Note-se, no entanto, que o princípio “in dubio pro reo” só tem aplicação em relação às questões de facto e não já a qualquer dúvida no domínio da aplicação do direito. Aqui, a única solução correcta residirá em escolher, não o entendimento mais favorável ao arguido, mas sim aquele que juridicamente se reputar de mais exacto (ver Direito Processual Penal, pág. 215).

Os princípios da oralidade e da imediação.

Um acentuado grau de informalização que caracteriza esta forma processual levou à consagração da oralidade de certos actos processuais, nomeadamente no domínio da defesa do arguido.

Assim, ainda na fase administrativa, o arguido pode defender-se oralmente (ver artigo 71.º 1 do RGIT). Na fase judicial, o juiz pode ordenar a sua presença na audiência de discussão e julgamento para esclarecimento dos factos (vd. art.º 82, 3, do RGIT).

3. PRESSUPOSTOS DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO ²⁶⁷

Competência dos órgãos da administração

A Administração Tributária é competente para noticiar as infracções fiscais para a instauração do processo de contra-ordenação, através do serviço da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação (vd. art.º 67.º do RGIT), para a instrução do mesmo processo (art.º 69.º do RGIT) e para a aplicação das respectivas sanções, sejam estas coimas ou sanções acessórias (artigo 76.º do RGIT).

Competência dos tribunais tributários

Os tribunais tributários são competentes para conhecer da matéria das contra-ordenações tributárias mas apenas nos casos em que houver recurso da decisão administrativa de aplicação da coima (art.º 62.º 1, b), ETAF e art.º 80.º do RGIT).

Legitimidade do arguido

Regra geral, quem tiver personalidade tributária pode ser arguido no processo de contra-ordenação, na medida em viole normas tributárias e esta violação implique a aplicação de uma sanção de natureza contra-ordenacional.

Porém, os inimputáveis em razão da idade (menores de 16 anos) ou de anomalia psíquica (artigos 10.º e 11.º do D.Lei 433/82), não têm legitimidade para ser arguidos no processo de contra-ordenação sendo esta atribuída ao seu representante legal que, devendo cumprir as obrigações acessórias do incapaz, é responsável pela infracção.

Se o incapaz for imputável como acontece, por exemplo, quando a anomalia psíquica tiver sido provocada pelo próprio agente com intenção de cometer a infracção (art.º 11.º, 3 do D.Lei 433/82), responde pessoalmente por essa infracção.

As pessoas colectivas e equiparadas são penalizadas pelas infracções fiscais cometidas pelos seus órgãos ou representantes sem prejuízo de responsabilidade individual desses representantes. Pode pois verificar-se uma legitimidade conjunta da pessoa colectiva e dos representantes sempre que ambos sejam arguidos pela prática de uma determinada infracção.

Capacidade para intervir no processo de contra-ordenação

A capacidade para intervir neste processo é idêntica à capacidade para intervir em qualquer procedimento ou processo tributários.

²⁶⁷ Como já se referiu os pressupostos são as condições ou requisitos que devem verificar-se para que o processo tenha o seu curso normal.

4. EXTINÇÃO DO PROCEDIMENTO E DA CONTRA-ORDENAÇÃO

O procedimento contra-ordenacional extingue-se (vd. art.º 61.º do RGIT):

- Com a morte do infractor;
- Por prescrição ou amnistia;
- Pelo pagamento voluntário da coima no decurso do processo;
- Com a acusação recebida em processo crime.

De referir que a acusação em processo crime só será causa de extinção do processo contra-ordenacional se nela forem incluídas as faltas por cuja infracção o processo de contra-ordenação tinha sido instaurado.

A obrigação do pagamento da coima e do cumprimento das obrigações acessórias extingue-se com a morte do infractor (vd. art.º 62.º do RGIT).

5. NULIDADES NO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

Constituem nulidades absolutas neste processo (vd. art.º 63.º do RGIT):

- levantamento do auto de notícia por funcionário incompetente;
- A falta de elementos essenciais do auto de notícia, a saber, falta de assinatura do autuante e a menção dos factos referentes à infracção;
- A falta de notificação para audição e defesa do arguido;
- A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação da coima.

As nulidades são de conhecimento oficioso, mas podem ser arguidas pelo arguido até trânsito em julgado da decisão final e têm como consequência a anulação dos actos subsequentes ao acto nulo, sem prejuízo do aproveitamento das peças úteis à prossecução do processo.

6. FASES DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

Instauração do processo

O processo de contra-ordenação pode ser instaurado com base num dos seguintes elementos de notícia da infracção:

- **Auto de notícia**

O auto de notícia deve ser levantado por funcionário competente para esse efeito o qual deve ter presenciado pessoalmente a infracção (vd. artigos 56.º a), 57.º 1 e 59.º do RGIT).

- **Participação elaborada por entidade oficial**

A participação é o meio utilizado por quem não tenha competência para levantamento de auto de notícia ou por quem, tendo competência para levantar auto de notícia, não tiver verificado pessoalmente a infracção (art.º 56.º b) e 60.º do RGIT).

- **Denúncia**

A denúncia pode ser feita por qualquer pessoa que tenha conhecimento de infracção a uma norma fiscal (vd. art.º 56.º c) e 60.º do RGIT).

- **A auto-denúncia**

Apresentada pelo próprio infractor, caso este não regularize a sua situação tributária antes da instauração do processo de contra-ordenação (art.º 56.º d) do RGIT).

O processo de contra-ordenação é instaurado no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a infracção ou, tratando-se de infracção por omissão, onde a obrigação deveria ter sido cumprida. Quando a obrigação possa ser cumprida em qualquer serviço de administração, a instauração é feita no serviço da sede ou domicílio do arguido, ou da situação dos bens (vd. art.º 67.º do RGIT).

A instauração é feita através da atribuição de um número ao processo, no respectivo livro de registo, e da subsequente autuação (vd. art.º 68.º do RGIT).

Fase da instrução

Após a instrução deve **notificar-se** o arguido dando-lhe **conhecimento dos factos** de que é acusado, da **punição** em que incorre e de que, no prazo de 10 dias, pode apresentar a sua defesa e de que pode **pagar** ou requerer o pagamento antecipado ou voluntário da coima (vd. artigos 70.º, 75.º e 78.º do RGIT).

Se o processo tiver sido instaurado com base em auto de notícia deve enviar-se cópia do mesmo (vd. art.º 70.º, 3, do RGIT), sendo dispensadas as primeiras diligências de investigação (vd. art.º 69.º 2 do RGIT). Caso contrário, a notificação acima referida deve ser precedida das averiguações que se revelarem necessárias para se fazer uma primeira aferição da veracidade dos factos, nomeadamente os constantes em denúncia.

A **defesa** do arguido pode ser produzida por escrito ou verbalmente, caso este em que as suas declarações serão reduzidas a escrito.

O arguido pode juntar documentos, arrolar testemunhas ou mesmo indicar perito para intervir no processo com vista a esclarecer matéria de natureza técnica (vd. artigo 72.º do RGIT).

Os serviços tributários competentes devem instruir o processo com os elementos oficiais disponíveis, nomeadamente os referentes à situação tributária do arguido, podendo solicitar informações adicionais dos serviços competentes da administração fiscal ou a outros serviços públicos.

Se, na fase de instrução, forem detectados indícios de crime tributário, o serviço competente deve logo instaurar processo criminal. Esta instauração deve de imediato ser comunicada ao Ministério Público, que é o titular da acção penal.

A comunicação suspende o processo de contra-ordenação que poderá ser extinto se for recebida acusação que inclua os factos objecto do processo de contra-ordenação ou prosseguirá no caso contrário (vd. art.º 74.º RGIT).

Decisão de aplicação da coima

Finda a fase da instrução tem lugar a decisão de **aplicação da sanção** que ao caso couber (vd. art.º 76.º do RGIT).

A competência para a decisão varia em função do tipo de contra-ordenação e dos montantes em causa (vd. art.º 52.º RGIT).

A entidade competente para a decisão poderá **arquivar** o processo se, depois das diligências possíveis, subsistirem dúvidas fundadas sobre algum dos elementos ou requisitos da infracção (vd. art.º 77.º RGIT) ou se subsistir alguma causa extintiva que não tivesse ainda sido conhecida (vd. art.º 61.º do RGIT).

A **decisão** de aplicação da coima está subordinada a determinados requisitos, a saber, a identificação do arguido, a descrição sumária dos factos e das normas violadas e punitivas, a fixação das sanções acessórias, incluindo a respectiva fundamentação, a condenação em custas, bem como a indicação expressa de que vigora o princípio da proibição da “reformatio in pejus” (vd. art.º 79.º do RGIT).

Este princípio significa que o tribunal tributário, em caso de recurso do arguido, não pode agravar o quantitativo da coima aplicada pela autoridade fiscal salvo se a situação tributária do infractor tiver melhorado de forma sensível, não podendo também dar aos factos um enquadramento diferente do que foi dado na decisão recorrida. A fixação da coima deve levar em conta os critérios de quantificação previstos na lei, a saber, o valor do imposto em causa, a medida do prejuízo para a Fazenda Nacional, bem como outros elementos relativos à gravidade objectiva e subjectiva da infracção (vd. art.º 27.º do RGIT), fazendo com que o seu valor exceda o benefício económico que o arguido retirou da prática da infracção (vd. art.º 18.º do D. Lei 322/82).

7. FASE JUDICIAL DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

Recurso da decisão administrativa que fixou a pena.

Para que haja lugar à fase judicial deste processo torna-se necessária a iniciativa do arguido recorrendo, no prazo de 20 dias após a notificação da decisão administrativa, para o tribunal tributário de 1.ª instância competente (vd. art.º 80.º do RGIT).

A petição de recurso deve ser apresentada no serviço tributário onde correu o processo de contra-ordenação, devidamente fundamentada e com indicação dos meios de prova a produzir.

O processo é remetido ao tribunal competindo ao representante da Fazenda Pública, que pode também indicar meios adicionais de prova, apresentar os autos ao juiz (vd. art.º 81.º do RGIT). Segue-se a produção da prova, caso a ela haja lugar, a audiência de discussão e julgamento e a decisão final.

Recurso do despacho ou sentença do juiz

O arguido e o Ministério Público poderão recorrer da decisão do juiz, no prazo de 20 dias a contar da notificação (vd. art.º 83.º do RGIT).

Resumo

1. Os processos de contra-ordenação são o meio próprio para aplicar coimas e sanções acessórias pela violação das obrigações fiscais e das obrigações ao regime contributivo da segurança social.

2. As infracções que são qualificadas como crimes seguem o processo penal, também aplicável aos crimes comuns (matéria não objecto do presente estudo).

3. O processo de contra-ordenação tributária é o meio próprio para sancionar as contra-ordenações às normas fiscais e aduaneiras.

4. O processo de contra-ordenação está subordinado a um conjunto de princípios que decorrem da sua disciplina normativa, consagrada no Regime Jurídico das Infracções Tributárias. Assim:

- Princípio da legalidade;
- Princípio da oficialidade;
- Princípio da investigação
- Princípio do contraditório;
- Princípio “in dubio pro reo”;
- Os princípios da oralidade e da imediação.

5. Os pressupostos do processo de contra-ordenação

Os pressupostos são os requisitos que devem verificar-se para que um determinado processo seja instaurado e haja lugar a toda a sua tramitação até à decisão final.

Estes requisitos são os seguintes:

- Competência dos órgãos da administração;
- Competência dos Tribunais;
- Legitimidade do arguido;
- Capacidade do arguido.

6. Fases do processo de contra-ordenação

Fase administrativa

- Instauração do processo;
- Instrução;
- Decisão de aplicação das sanções

Fase judicial

A fase judicial só tem lugar quando o próprio arguido recorre da decisão administrativa que lhe aplicou uma determinada sanção.

Recurso das decisões judiciais

O arguido e o Ministério Público podem recorrer das decisões do juiz, proferidas na fase judicial do processo de contra-ordenação.

Questões e Exercícios

1. Os processo de contra-ordenação são meio próprio para liquidar os impostos não liquidados por motivos de uma infracção ?
2. Se no decurso de um processo de contra-ordenação falecer o infractor, o processo deve prosseguir contra os seus herdeiros ?

Resoluções

1. Não. A liquidação deve fazer-se sempre fora daquele processo.

Porém, quando a aplicação da coima estiver dependente do montante do imposto ou da existência ou não da prestação tributária, o processo de contra-ordenação suspende-se até que se tome decisão definitiva sobre essa questão.

2. Não, com a morte do infractor extingue-se o procedimento contra-ordenacional. Logo, o processo deve ser arquivado.

XV. O PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO DO REGIME DA SEGURANÇA SOCIAL

**LEGISLAÇÃO
FISCAL**

Objectivos

No final desta unidade temática o formado deve estar apto a:

- Explicar e descrever o processo de contra-ordenação do regime da segurança social;
- Explicar e descrever a competência dos organismos da segurança social e dos Tribunais de Trabalho;
- Explicar em que consiste a legitimidade e a capacidade do arguido;
- Enumerar e descrever as fases do processo de contra-ordenação;
- Distinguir a Fase administrativa da fase judicial 1.

Temas

1. Introdução;
2. Os princípios que caracterizam este processo;
3. Pressupostos do processo de contra-ordenação;
4. Fases do processo de contra-ordenação;
 - Resumo;
 - Questões e Exercícios;
 - Resoluções.

1. INTRODUÇÃO

A estrutura do processo de contra-ordenação do regime da segurança social não se afasta significativamente da do processo de contra-ordenação fiscal, salvo algumas especificidades de que se dará conta.

Este processo encontra-se regulado pelo D.Lei 64/89, de 25.2 (vd. artigos 14.º e seguintes), aplicando-se-lhe subsidiariamente o D.Lei 433/82, de 27.10 (vd. artigos 33.º e seguintes).

É através deste processo que são sancionadas as infracções tipificadas na legislação da segurança social que não tenham natureza criminal.

Tal como acontece no processo de contra-ordenação fiscal, também este processo não é o meio próprio para liquidar as contribuições para a segurança social em dívida, sendo esta função levada a cabo em procedimento de liquidação autónomo.

2. OS PRINCÍPIOS QUE CARACTERIZAM ESTE PROCESSO

A matéria dos princípios que caracterizam o processo de contra-ordenação foi desenvolvida quando tratámos do processo de contra-ordenação fiscal.

Dão-se aqui por reproduzidas as considerações aí formuladas que, com excepção da remissão feita para alguns preceitos do Código de Processo Tributário, são também aplicáveis ao processo em análise.

3. PRESSUPOSTOS DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

Competência dos organismos da segurança social

Estes órgãos administrativos têm competência para noticiar as infracções aos regimes da segurança social, para instaurar os respectivos processos, para os instruir e para aplicar as correspondentes coimas e sanções acessórias.

Estas competências decorrem directamente do D.Lei 64/89, de 25.2 (Capítulo II) e também das leis orgânicas da Segurança Social (vd. igualmente artigos 33.º a 37.º do D.Lei 433/82, aplicável supletivamente).

Competência dos Tribunais de Trabalho

São competentes para conhecer dos recursos contra as decisões administrativas de aplicação de coimas e sanções acessórias, em matéria das contra-ordenações do regimes contributivos da segurança social.

Legitimidade do arguido

Podem ser arguidos no processo de contra-ordenação os sujeitos passivos das relações jurídicas que têm por objecto as contribuições para a segurança social.

Porém, os inimputáveis em razão da idade (menores de 16 anos) ou de anomalia psíquica não têm legitimidade, sendo arguidos os seus representantes legais que, tendo o dever de cumprir as obrigações que lhe disserem respeito, são os infractores em caso de incumprimento.

No caso das pessoas colectivas e equiparadas verifica-se uma legitimidade conjunta com os seus representantes, sempre que se verifique a sua penalização cumulativa.

Tenha-se também em conta que o arguido se pode fazer acompanhar por advogado, em qualquer fase do processo, havendo também lugar à nomeação de defensor oficioso (vd. artigos 26.º e 27.º do D.Lei 64/89 e art.º 53.º do D. Lei 433/82) se se desconhecer o paradeiro do arguido ou se este não tiver possibilidade económica para suportar as despesas.

Capacidade do arguido

O arguido pode intervir no processo, por si ou através de mandatário, se tiver capacidade de exercício de direitos. Os menores e os incapazes intervêm através do respectivo representante legal.

4. FASES DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

O processo de contra-ordenação tem uma fase administrativa, correspondente aos actos processuais praticados pelas autoridades administrativas, e uma fase judicial quando, na sequência de recurso do arguido, o processo sobe ao Tribunal competente.

Fase administrativa

Instauração do processo

O processo de contra-ordenação tem por base um auto de notícia, uma participação ou uma denúncia particular (vd. art.º 18.º do D. Lei 64/89).

Uma vez na posse de uma destas comunicações, os serviços de contra-ordenação procedem à instauração do processo, atribuindo-lhe um número de ordem, apondo a data da entrada do documento, o nome do indiciado como infractor e de quem comunicou a infracção (vd. art.º 23.º 1 e 2 do D. Lei 64/89).

Instrução do processo

O instrutor deverá juntar ao processo os elementos oficiais disponíveis, relativos à situação contributiva infringida mormente os que não constem no auto de notícia ou na participação, podendo apresentar testemunhas no máximo de três.

Esta informação deve ser especialmente exhaustiva no caso de o processo ter sido instaurado com base em denúncia particular, havendo ainda que confirmar a veracidade da situação denunciada (vd. art.º 32.º 3 do D. Lei 64/89 e art.º 54.º 2 e 3 do D. Lei 433/82).

Quando se conclua que não foi praticada qualquer contra-ordenação, que o indiciado como infractor não é responsável ou que o procedimento se encontra prescrito, deve ser proferido **despacho de arquivamento** do processo (vd. art.º 24.º 1 do D. Lei 64/89).

Não havendo lugar o arquivamento, deve **notificar-se** o arguido, por carta registada, dando-lhe conhecimento dos factos que lhe são imputados e da lei que os prevê e pune para que ele, no prazo de dez dias, possa apresentar a sua defesa (vd. art.º 25.º do D. Lei 64/89 e art.º 50.º do D. Lei 433/82).

O arguido pode apresentar a sua defesa juntando documentos, arrolar testemunhas no máximo de 3 (vd. art.º 29.º do D. Lei 64/89), bem como requer outras diligências de prova.

Concluída a instrução e produzida a prova apresentada, o instrutor remete o processo para decisão (vd. art.º 30.º do D. Lei 64/89).

Decisão de aplicação da coima e das sanções acessórias

A decisão aplicadora da sanção deve ser fundamentada, contendo obrigatoriamente determinados elementos, a saber (vd. art.º 31.º do D. Lei 64/89 e art.º 58.º do D. lei 433/82):

- A identificação do arguido;
- A descrição dos factos, da prova produzida e a indicação das normas violadas e punitivas;
- A coima fixada;
- A data e assinatura da entidade que proferiu a decisão;
- A informação de que a condenação se torna definitiva se não for judicialmente impugnada, no prazo de 20 dias após a notificação;
- A informação de que o tribunal pode decidir mediante audiência ou por simples despacho;
- A indicação de que não vigora o princípio da “reformatio in peius”²⁶⁸
- A indicação de que a coima deve ser paga no prazo de 15 dias após a decisão já não ser recorrível;
- A indicação de que, em caso de impossibilidade de pagamento naquele prazo, deve comunicar esse facto à autoridade que proferiu a decisão;
- A condenação e indicação do montante das custas (vd. art.º 32.º do D. lei 64/89).

Fase judicial

Impugnação judicial da decisão que fixou a pena

O arguido, por si ou através do seu defensor, pode deduzir impugnação judicial da decisão administrativa que lhe aplicou uma coima, no prazo de 20 dias após ter sido notificado da decisão (vd. art.º 59.º do D. Lei 433/82).

²⁶⁸ Esta característica deste processo de contra-ordenação significa, em termos sintéticos, que o juiz pode agravar a sanção aplicada pela autoridade administrativa, se o arguido recorrer para o tribunal dessa mesma decisão.

A impugnação é feita por escrito, devidamente fundamentada através de alegações e respectivas conclusões, e a sua apresentação é feita no serviço a que pertence a autoridade recorrida.

É a autoridade recorrida que remete o processo ao Ministério Público junto do tribunal competente, que o apresentará ao juiz, valendo este acto como acusação (vd. art.º 62.º do D. Lei 433/82).

Decisão judicial

Logo que os autos lhe sejam presentes o juiz pode tomar uma das seguintes decisões:

- Não receber o recurso caso entenda que o mesmo foi apresentado fora do prazo legal ou que a petição é ininteligível ou carece de qualquer outro requisito de ordem formal (vd. art.º 63.º do D. lei 433/82). Este despacho é recorrível para o Tribunal da Relação.
- Decidir por simples despacho, se considerar que não é necessária a audiência de julgamento, caso o arguido ou o Ministério Público se não oponham (vd. art.º 64.º do D. Lei 433/82).
- O despacho pode ordenar o arquivamento do processo, pode absolver o arguido, pode manter ou alterar a pena aplicada pela autoridade administrativa.
- Marcar audiência de julgamento, caso não tenha havido lugar a nenhuma das duas anteriores decisões (vd. art.º 65.º do D. Lei 433/82).

A audiência é feita verbalmente, podendo o juiz determinar a comparência do arguido (vd. art.º 67.º do D. Lei 433/82).

A autoridade administrativa recorrida pode apresentar os elementos de prova que considerar relevantes (vd. art.º 70.º do D. Lei 433/82).

O Ministério Público deve estar presente na audiência, competindo-lhe promover a prova de todos os factos que considere relevantes para a decisão final (vd. art.º 69.º e 72.º do D. Lei 433/82).

Recurso das decisões judiciais

O arguido e o Ministério Público podem recorrer para o Tribunal da Relação, no prazo de 10 dias, a contar do conhecimento da sentença ou do despacho (vd. art.º 74.º do D. Lei 433/82), versando apenas matéria de direito (vd. art.º 75.º 1 do D. lei 433/82).

Porém, este recurso só pode ter lugar nos seguintes casos (vd. art.º 73.º do D. Lei 433/82):

- Se a coima for superior a 249 Euros
- Se o arguido for absolvido ou se o processo for arquivado nos casos em que a autoridade administrativa aplicar uma coima superior a 249 Euros ou em que tal coima tenha sido pedida pelo Ministério Público;
- Se o juiz decidiu por despacho, com oposição do requerente.

Resumo

1. Este processo é o meio próprio para sancionar as infracções ao regime contributivo da segurança social que não tenham natureza criminal.

2. Este processo de contra-ordenação está igualmente subordinado aos princípios que caracterizam o processo de contra-ordenação tributária.

3. Pressupostos do processo

Os pressupostos deste processo são semelhantes aos do processo de contra-ordenação fiscal, com a particularidade de serem diferentes os órgãos administrativos e os tribunais competentes.

4. Fase do processo

Fase administrativa

- Instauração do processo;
- Instrução;
- Decisão de aplicação das sanções.

Fase judicial

Tem lugar desde que o arguido, não se conformando com a decisão administrativa, impugne essa decisão para o tribunal judicial competente.

Recurso das decisões judiciais

O arguido e o Ministério Público podem recorrer das decisões proferidas pelo juiz, na fase judicial do processo de contra-ordenação.

Questões e Exercícios

1. Em caso de dúvida sobre se determinada infracção foi cometida, o que deve fazer a entidade competente para aplicar a sanção ?
2. O que é necessário para que o processo de contra-ordenação fiscal tenha uma fase judicial ?

Resoluções

1. Não, com a morte do infractor extingue-se o procedimento contra-ordenacional. Logo, o processo deve ser arquivado.

2. No domínio sancionatório aplica-se o princípio “in dubio pro reo”.

Assim, em caso de dúvida sobre os factos da infracção deve o processo ser arquivado.

Esta dúvida é apenas sobre a matéria de facto. Tratando-se de dúvidas de direito não pode ser esse o destino do processo. Neste caso há que interpretar a norma e aplicá-la segundo o melhor entendimento da autoridade competente.

Bibliografia

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.

GOMES, Nuno Sá, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*.

RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora.

GUERREIRO, A. Barros e outros, *Guia do Fisco*, Edição BPI.

SANCHES, J. L. Saldanha, *A Periodização do Lucro Tributável*, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Lex.

GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal.

MATEUS, J. Silvério e GUERREIRO, A. Lima, *Código de Processo Tributário*, Edição Fisco.

CAMPOS, D. L., RODRIGUES, Benjamim S., SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária*, Comentada e anotada.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina.

CARLOS, Américo Brás, *Guia dos Impostos em Portugal 1994*, Lisboa, Rei dos Livros.

CARLOS, Américo Brás, *Guia dos Impostos em Portugal 1996*, Mem Martins, Quid Juris.

FERNANDES, La-Salete, FAUSTINO, Manuel, BICHO, Cristina, *Guia do Fisco 2001*, Lisboa, Banco Português do Investimento.

Glossário de Abreviaturas

| Expressão | Abreviatura |
|---|--------------------|
| C | |
| Contribuição Autárquica | CA |
| Código Civil | CC |
| Código da Contribuição Autárquica | CCA |
| Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações | CIMSISD |
| Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas | CIRC |
| Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares | CIRS |
| Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado | CIVA |
| Código do Procedimento Administrativo | CPA |
| Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência | CPEREF |
| Código de Processo Tributário | CPT |
| Constituição da República | CR |
| Código das Sociedades Comerciais | CS Com |
| D | |
| Direcção-Geral dos Impostos | DGCI |
| Decreto-Lei | DL |
| Decreto Legislativo Regional | DLR |
| Diário da República | DR |
| E | |
| Estatuto dos Benefícios Fiscais | EBF |
| I | |
| Imposto de Camionagem | Ica |
| Imposto de Circulação | Ici |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas | IRC |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares | IRS |
| Imposto sobre Veículos | ISV |
| Imposto sobre as Sucessões e Doações | ISSD |
| Imposto sobre o Valor Acrescentado | IVA |

| L | |
|--|------------|
| Lei Geral Tributária | LGT |
| | |
| M | |
| Modelo | Mod., mod. |
| | |
| P | |
| Procuradoria - Geral da República | PGR |
| Portaria | PORT |
| | |
| R | |
| Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem | RICC |
| Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos | RIMSV |
| Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias | RITI |
| Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras | RJIFNA |
| | |
| S | |
| Supremo Tribunal Administrativo | STA |
| | |
| T | |
| Tribunal Constitucional | TC |