



ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651
E-mail: dgest@mail.estv.ipv.pt Site: www.estv.ipv.pt

FISCALIDADE DE EMPRESA I

Cursos de “Gestão de Empresas” e de “Contabilidade e Administração”
Ano 2005

INTRODUÇÃO À FISCALIDADE

Baseado em documentação da DGCI, na legislação fiscal e nas experiências lectivas dos últimos anos

Docentes:

Dr António Vítor Almeida Campos

Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro

ÍNDICE

1. Introdução	1
1.1. Noções gerais	1
1.2. Teoria dos impostos	5
1.2.1. Direito Financeiro, Tributário e Fiscal	5
1.2.2. Fontes do Direito Fiscal	5
1.2.3. Aplicação da Lei Fiscal	6
1.2.4. O Imposto	7
1.2.4.1. Funções do Imposto	7
1.2.4.2. As Fases do Imposto	7
1.2.4.3. Classificação dos Impostos	8
1.2.4.4. Diplomas fundamentais da Fiscalidade	10
1.3. A evasão e fraude fiscal	13
1.4. A política fiscal e a sua evolução	14
1.5. O impacto do Euro no Sistema Fiscal	16
1.6. A fiscalidade e a gestão empresarial	17

A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

1. Introdução

1.1. Noções gerais

O Estado e os vários entes públicos ao prosseguirem os seus fins têm, naturalmente, necessidades económicas cuja satisfação implica despesas - despesas públicas. Por isso, o Estado e as entidades públicas desenvolvem uma actividade tendente, por um lado, à obtenção dos meios económicos susceptíveis de assegurar a satisfação das necessidades públicas, por outro, ao correcto emprego dos meios obtidos.

As receitas públicas podem classificar-se, sob o ponto de vista jurídico, em receitas voluntárias e receitas coactivas. Nas receitas voluntárias ou de direito privado, o preço é estabelecido por via negocial ou contratual, em que o Estado intervém em pé de igualdade com qualquer outro particular (*receitas patrimoniais*). As receitas coactivas ou de direito público, são autoritariamente fixadas pelo Estado, por via legislativa (*taxas, impostos, multas, coimas*).

Uma das receitas coactivas é o imposto, cuja importância tem vindo gradualmente a crescer, sendo actualmente a mais importante receita pública dos Estados modernos de economia de mercado.

Imposto é uma prestação obrigatória, patrimonial, definitiva, unilateral e não contratual, sem finalidade sancionatória, estabelecida por lei a favor de entes públicos, para prossecução dos fins públicos que lhes incumbe realizar, determinada em função de uma efectiva capacidade contributiva.

Direito Fiscal é o conjunto de normas jurídicas que regulam a obtenção das receitas por via do imposto, as quais estabelecem todos os regulamentos que visam o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos.

Fiscalidade é o complexo de impostos que vigoram num determinado espaço territorial bem como o conjunto (*sistema*) de leis e regulamentos administrativos (*Contabilidade, Direito, Economia*).

Sistema Fiscal é o conjunto coordenado e racional dos vários impostos visando a prossecução dos fins públicos (*Artº 103 da Constituição*), a satisfação das necessidades financeiras do Estado (*fim financeiro*) e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e riqueza (*fim extra financeiro*).

Regime Fiscal é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a actividade financeira do Estado na obtenção de receitas pela via dos impostos e das taxas.

Estrutura Fiscal é a composição interna do sistema fiscal, o peso relativo de que cada um dos impostos tem no total das receitas.

A fiscalidade tem como finalidade a cobertura das despesas públicas ¹ (*financiamento do orçamento do Estado*) e ser utilizada como instrumento de política económico-social.

¹ A cobertura das despesas públicas exige meios de obtenção de receitas públicas, tais como:

- Prestação de serviços: cobrança de uma taxa
- Emissão de moeda (provoca inflação)
- Recurso a empréstimos públicos (défice orçamental)
- Cobrança de dívidas via sancionária: (ex.: multas)
- Venda de bens patrimoniais: (ex.: privatizações)
- Impostos

Classificação de receitas públicas:

- tributárias - contribuições especiais, impostos e taxas
- patrimoniais - privatizações, venda de serviços públicos
- creditícias - recurso ao crédito

A fiscalidade persegue objectivos múltiplos, em certos aspectos contraditórios, de conciliação sempre difícil com as funções económicas do Estado moderno e os principais objectivos do sistema fiscal, que são:

- a eficácia (*eficiência*) na afectação de recursos
- a equidade na repartição dos rendimentos e da riqueza
- a estabilidade e o crescimento da actividade económica

A concessão de Benefícios Fiscais (*ver artº 2, Estatuto dos Benefícios Fiscais - conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal*) tem como objectivo a dinamização da economia, podendo tomar a forma de redução da matéria colectável, reduções de taxas, incentivos em zonas menos desenvolvidas, criação de emprego, criação de zonas francas ou crédito ao investimento.

Qualquer decisão empresarial tem sempre implicações fiscais. A fiscalidade afecta a poupança das empresas (*autofinanciamento*), na medida em que influencia os fluxos financeiros, reduz os cash-flows disponíveis para aplicação e condiciona as decisões de investimento e de financiamento, influenciando a tomada de decisões de investimento e de financiamento, pois não incide de forma igual sobre as diversas fontes de financiamento (*leasing, crédito bancário, autofinanciamento*).

A tributação é efectuada segundo o princípio do rendimento real (*ver artº 17, CIRC - lucro tributável*).

A escolha de uma estrutura fiscal é uma opção política com vista a uma maior justiça, maior equilíbrio e maior bem-estar social.

Características das estruturas fiscais:

- A. Países desenvolvidos - estruturas fiscais altamente produtivas (*grandes receitas*), equilibradas (*entre as várias fontes de receitas*) e sofisticadas (*bem concebidas com textos fiscais adaptados à realidade sócio-económica, não burocratizante*)
- B. Países em vias de desenvolvimento - estruturas fiscais desequilibradas (*predominância de impostos sobre a despesa e aduaneiros*), pouco produtivas (*muitos impostos e baixa receita, devido a larga difusão de fraude e evasão, possibilitada por ineficiência da administração fiscal: inexistência de quadros técnicos qualificados e adequadamente bem pagos e textos fiscais desadaptados da realidade sócio-económica*)
- C. Países de sistemas fiscais ditos socialistas - estruturas simples (*mais receitas*), concebidas para satisfazer a economia planificada

A estrutura fiscal de um país é determinada pelo seu nível de desenvolvimento e factores de índole histórica, cultural, social e política. Não existe uma estrutura fiscal óptima. Contudo os países mais desenvolvidos têm um estrutura fiscal baseada em impostos sobre o rendimento, contribuições para segurança social e impostos gerais sobre o consumo.

A actual estrutura fiscal portuguesa depende essencialmente dos impostos sobre o rendimento, em particular sobre o trabalho dependente, do imposto sobre o valor acrescentado e dos impostos especiais do consumo.

Designação dos Impostos (Estimativas)	Ano 2002		Ano 2003		Variação
	Milhões €	%	Milhões €	%	%
IRS	7 413,9	26,4%	7 731,2	26,2%	4,3%
IRC	4 203,7	15,0%	4 118,4	14,0%	-2,0%
Outros	99,5	0,4%	101,0	0,3%	1,5%
Impostos Directos	11 717,1	41,8%	11 950,6	40,6%	2,0%
Imposto s/ Produtos Petrolíferos	2 700,0	9,6%	2 916,0	9,9%	8,0%
IVA	9 813,5	35,0%	10 652,8	36,2%	8,6%
Imposto Automóvel	1 211,0	4,3%	1 229,2	4,2%	1,5%
Impostos s/ Tabaco	1 117,0	4,0%	1 175,3	4,0%	5,2%
Imposto Selo	1 192,3	4,3%	1 210,2	4,1%	1,5%
Outros	286,4	1,0%	327,8	1,1%	14,5%
Impostos Indirectos	16 320,2	58,2%	17 511,3	59,4%	7,3%
Total	28 037,3	100,0%	29 461,9	100,0%	5,1%

Fonte: Orçamento Geral do estado

Pela visualização do Quadro, verifica-se que mais de metade das receitas fiscais provêm dos impostos indirectos, sendo o IVA e o IRS os maiores impostos do Sistema Fiscal Português, em termos de montantes arrecadados. A tendência, nos três anos em análise, mostra uma redução relativa pouco significativa nos impostos indirectos e um aumento relativo nos impostos directos.

Vantagens da tributação sobre a despesa:

- efeito de anestesia, porque quem paga não sente e quem recebe não se depara com resistência
- menos propensão às fraudes e evasões fiscais
- a Administração Fiscal utiliza menos recursos na fiscalização
- maior facilidade na determinação da matéria colectável

Desvantagens da tributação sobre a despesa:

- são impostos cegos, que não atendem à real capacidade contributiva dos contribuintes, contrariando o objectivo de progressividade na tributação, que por vezes se reputa de fundamental (*constitucionalmente consagrada*)
- maior susceptibilidade de abusos a que estarão sujeitos por parte dos governos, para atingir mais receitas

Nível de fiscalidade (*coeficiente fiscal*) é expressa pela relação entre receitas fiscais e um indicador de rendimento nacional.

$$\frac{\sum (\text{RECEITAS DE IMPOSTOS} + \text{SEGURANÇA SOCIAL})}{\text{PIB}}$$

Permite medir a parte do rendimento nacional que, através dos impostos, é transferida do sector privado para o sector público.

Os factores que condicionam o nível de fiscalidade são a magnitude da base de incidência, a permeabilidade do sistema à evasão e à fraude fiscal, o grau de incentivos fiscais concedidos, o grau de monetarização da economia, a dimensão das empresas e a maior ou menor intervenção dos poderes públicos na economia.

Países	Imposto s/ Pessoas Singulares	Imposto s/ Empresas	Contrib. Seg. Social	Imposto s/ Património	Imposto s/ Vendas	Outras Taxas	TOTAL
Suécia	21,0%	3,0%	14,1%	2,7%	11,0%	1,2%	53,0%
Dinamarca	27,0%	3,0%	1,2%	2,5%	15,4%	0,2%	49,3%
Bélgica	16,5%	3,5%	14,5%	2,3%	9,3%	0,2%	46,3%
França	5,0%	3,0%	19,4%	2,7%	12,4%	2,7%	45,2%
Itália	11,3%	6,7%	11,7%	3,4%	10,2%	0,2%	43,5%
Média (12 Europeus)	11,4%	3,0%	11,5%	2,6%	11,5%	0,7%	40,7%
Holanda	6,0%	2,2%	19,9%	1,6%	10,6%	0,8%	41,1%
Reino Unido	10,4%	3,3%	6,0%	4,9%	12,8%	0,2%	37,6%
Alemanha	11,1%	1,2%	14,6%	1,4%	8,6%	0,2%	37,1%
Portugal	6,5%	1,6%	11,4%	2,8%	11,0%	1,6%	34,9%
Suíça	9,4%	2,5%	12,9%	3,1%	6,7%	0,2%	34,8%
Espanha	7,7%	2,4%	12,2%	2,5%	9,0%	0,4%	34,2%
Grécia	6,4%	2,6%	10,7%	1,4%	12,4%	0,2%	33,7%
Irlanda	8,2%	3,2%	2,6%	2,8%	15,3%	0,2%	32,3%
EUA	9,6%	3,2%	5,3%	3,8%	7,7%	0,2%	29,8%
México	4,5%	1,2%	2,7%	0,2%	6,5%	0,4%	15,5%

Peso dos Impostos no PIB de alguns países da OCDE - Fonte: OCDE - 1998

A tendência é a de reduzir o papel do Estado na economia e aumentar o controlo das despesas públicas. Tem sentido comparar níveis de fiscalidade de diferentes países? Por exemplo: Suécia - 53% e Portugal - 34,9%. Depende da capacidade tributária, isto é, a aptidão de um país para consagrar, através do imposto, uma parte dos seus rendimentos ao financiamento das despesas públicas.

Alguns factores que influenciam a capacidade tributária são:

- os comportamentos sociais (*consciência fiscal, a atitude da população face às suas obrigações fiscais*)
- a estrutura demográfica (*forte população activa/envelhecimento*)
- a organização política e institucional (*centralização das estruturas*)
- o nível de desenvolvimento económico
- o grau de abertura ao exterior (*o volume de comércio externo*)
- a composição do produto interno bruto

Alguns factores que influenciam o nível de fiscalidade em cada país são a distribuição do rendimento, a escolha da unidade de tributação, o montante de deduções concedidas, a preferência que num determinado país se concede aos bens públicos relativamente aos bens privados, o tratamento fiscal que se concede ao consumo ou à poupança/investimento, as limitações legais da progressividade das taxas e dos escalões de rendimento, a capacidade administrativa e a eficácia no controlo dos contribuintes, a estrutura da tributação ou a elasticidade do imposto sobre os rendimentos.

O esforço fiscal é a relação entre as receitas fiscais efectivamente cobradas num dado país e a sua capacidade tributária. É dado pela relação entre o nível de fiscalidade efectivo (NFE) e o nível de fiscalidade potencial (NFP). Se $NFE > NFP$, então diz-se que existe um esforço fiscal exigido à população e é tanto maior quanto mais afastados estiverem aqueles indicadores.

Os objectivos da cobrança de impostos são a obtenção de receita em si mesma, a protecção da industria nacional (*impostos alfandegários*), a redistribuição do rendimento (*impostos progressivos «IRS» e penalizadores «imposto s/ tabaco»*) ou o incentivar o desenvolvimento económico (*benefícios fiscais*).

O sistema fiscal deve ter princípios para atingir as condições anteriores, isto é, máxima neutralidade, equidade e custos mínimos de cobrança. O funcionamento dos impostos na economia deve ser de tal ordem que não favoreça nem prejudique determinados agentes (*e circuitos*) económicos em detrimento de outros.

A distribuição da carga fiscal na economia deve estar de acordo com os padrões de equidade aceites pelo consenso das opiniões da sociedade. O conjunto dos impostos existentes deve ser bem arquitectado, de modo a que a cobrança desses impostos proporcione ao Estado um mínimo de custos e o contribuinte tenha o máximo de facilidades e comodidades (*entrega de declarações ou pagamentos pela Internet ou Multibanco*).

1.2. Teoria dos impostos

1.2.1. Direito Financeiro, Tributário e Fiscal

Direito Financeiro: conjunto de normas reguladoras da Actividade Financeira do Estado.

A Actividade Financeira do Estado é a acção que desenvolve no sentido de realizar despesas públicas e de promover a obtenção dos meios indispensáveis à cobertura das referidas despesas. Disciplina a percepção das receitas voluntárias, a arrecadação das receitas coactivas e regula a realização das despesas.

Direito Tributário: conjunto de normas que disciplinam a actividade do Estado desenvolvida no sentido da arrecadação das receitas coactivas.

Direito Fiscal: conjunto de normas que disciplinam as relações que se estabelecem entre o Estado e os outros entes públicos, por um lado, e os cidadãos, pelo outro, por via do imposto (*apenas considera os impostos do conjunto das receitas coactivas*).

O Direito Fiscal relaciona-se com outros ramos do Direito: Direito Administrativo (*público*), Direito Privado (*direito civil, direito comercial e direito do trabalho*), Direito Processual (*Processo Civil, Contencioso Tributário*), Direito Penal, Direito Constitucional e Direito Internacional.

1.2.2. Fontes do Direito Fiscal

A Lei é a principal fonte do Direito Fiscal ². O termo “lei” tem um sentido amplo, abrangendo a lei propriamente dita (*diploma emanado da Assembleia da República*) e o decreto-lei (*diploma emanado do Governo*).

Os Regulamentos são diplomas emanados do poder executivo no desempenho da actividade administrativa, para conveniente execução das leis, não podendo contrariar o disposto na lei, nem disciplinar matérias que à lei estejam reservadas.

Regulamentos do Poder Central:

- Decretos Regulamentares - são promulgados pelo Presidente da República e referendados pelo Primeiro Ministro e pelo Ministro competente (*em matéria fiscal, o Ministro das Finanças*)
- Portarias ou Despachos - assinados exclusivamente pelo Ministro competente

Regulamentos do Poder Regional e do Poder Local:

- as Regiões Autónomas podem legislar em matérias de interesse específico para as regiões que não estejam reservadas à competência dos órgãos de soberania (*artº 227, CRP*)
- as Autarquias Locais dispõem de poder regulamentar próprio nos limites da Constituição, das leis e dos regulamentos emanados das autarquias de grau superior ou das autoridades com poder tutelar (*artº 241, CRP*)

Regulamentos Internos:

- circulares, ofícios-circulares e instruções - emitidos pela Administração Fiscal, com o fim de esclarecer determinadas normas ou fixar uma certa linha de conduta a seguir uniformemente pelos funcionários, não vinculando o contribuinte e os tribunais

Tratados e Convenções Internacionais

O artº 8, da Constituição, afirma que: “as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte do direito português” e que “as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português”.

² Artº 103º da Constituição da República Portuguesa:

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

1.2.3. Aplicação da Lei Fiscal

Interpretação é a determinação do verdadeiro sentido e alcance da lei. Num sentido lato, abrange a interpretação propriamente dita, bem como a integração ou preenchimento das lacunas ou dos casos omissos na lei.

Princípios Gerais de Interpretação das Leis:

- interpretação autêntica e interpretação doutrinal - a primeira quando emana do próprio órgão legislativo (*Assembleia da República ou Governo*), e a segunda se procede dos tribunais ou da Administração Pública
- interpretação literal e interpretação lógica - a primeira quando o intérprete tem apenas em atenção o texto (*a letra da lei*), e a segunda quando tem em consideração aquilo que estaria na mente do legislador (*o espírito da lei*)
- interpretação declarativa, restritiva e extensiva - conforme a letra da lei esteja em concordância, além ou aquém do espírito do legislador

O legislador, ao formular as normas, não poderá prever todos os casos e hipóteses que a vida real apresenta. Integração é o preenchimento das lacunas ou casos omissos da lei ³.

Esta doutrina é válida para o direito civil e outros ramos do direito, mas para o direito fiscal está vedada quando se trate de elementos que possam vir a afectar direitos fundamentais do contribuinte (*os elementos fundamentais da tributação: a incidência, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*).

Aplicação no Tempo

A obrigação tributária surge com a verificação do pressuposto previsto na lei para a sujeição ao imposto:

- não aplicação da nova lei que veio alterar os elementos essenciais do imposto, desde que a obrigação já tenha sido constituída em momento anterior ao aparecimento dessa lei (*teoria da irretroactividade*)
- aplicação da nova lei ao processo administrativo em curso, desde que os elementos alterados não sejam essenciais

Uma norma legal deixa de ser aplicada se acontecer:

- suspensão - a aplicação da lei fica suspensa, embora em vigor
- revogação - quando uma norma com valor legal igual ou superior expressa ou tacitamente a revoga
- caducidade - quando expira o prazo fixado para a lei

Aplicação no Espaço

Princípio da Territorialidade: a lei fiscal de um Estado apenas abrange os factos e situações que ocorram no território desse Estado e os rendimentos que nele tenham a sua fonte.

A tributação dos rendimentos em Portugal (IRS e IRC) tem em conta a residência do sujeito passivo, ou seja:

- residentes em território português, o imposto abrange todos os rendimentos, mesmo que auferidos no estrangeiro
- não residentes em território português, o imposto abrange apenas os rendimentos aqui obtidos

³ O artº 10, do Código Civil, estabelece que:

1. os casos que a lei não preveja são regulados segundo a norma aplicável aos casos análogos
2. há analogia sempre que no caso omissis procedam as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei
3. na falta de caso análogo, a situação é resolvida segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema

1.2.4. O Imposto

Imposto é normalmente entendido como sendo uma prestação:

- pecuniária por ser susceptível de avaliação em dinheiro (*nem sempre foi assim; no feudalismo era vulgar o pagamento de impostos em géneros ou actividades*)
- coactiva, pois a obrigação do imposto surge unicamente por força da lei, não derivando de qualquer convenção entre o Estado e os particulares
- definitiva, pois o contribuinte não é reembolsado ou indemnizado do dinheiro do imposto (*não é o caso dos reembolsos do IRS ou IRC por retenções na fonte/pagamentos por conta em excesso*)
- unilateral, por não conferir qualquer contrapartida por parte do Estado (*distingue-se da taxa em que essa contrapartida existe*)
- sem carácter de sanção, pois não se destina a punir actos ilícitos (*distingue-se das multas por este facto*)
- exigida pelo Estado ou outros entes públicos (*o Estado pode ser substituído no papel de sujeito activo de obrigações fiscais, quer num âmbito territorial restrito - autarquias locais, quer num mais vasto - a comunidade europeia*)
- que tem em vista à realização de fins públicos, destinando-se essencialmente a cobrir as despesas públicas

1.2.4.1. Funções do Imposto

Podem-se considerar três funções fundamentais do imposto:

- função fiscal: o Estado ocorre à satisfação das suas necessidades (*o lançamento de um imposto aplicável a todos com a mesma taxa*)
- função social: o Estado procura corrigir a distribuição das riquezas e os seus efeitos (*imposto proporcional às possibilidades dos contribuintes*)
- função económica: o Estado tenta influir no mundo económico (*imposto sobre as importações, por exemplo, com a finalidade de protecção da industria nacional*)

1.2.4.2. As Fases do Imposto

De um modo geral, para que exista um imposto, é necessário que exista um bem ou uma situação sobre que ele recaia ou incida (*objecto do imposto*), a que corresponde um determinado valor (Matéria Colectável), uma pessoa a quem deva ser exigido o seu pagamento (*devedor, contribuinte, sujeito passivo do imposto*) e uma taxa que permita determinar o montante da prestação a pagar.

Assim, podem-se considerar quatro fases do imposto: a incidência, o lançamento, a liquidação e a cobrança.

Incidência

A incidência ocupa-se da definição dos pressupostos necessários à geração do facto tributário, isto é, a definição geral e abstracta, feita pela lei, dos actos ou situações sujeitos a imposto e das pessoas sobre as quais recai o dever de o prestar. Assim, a incidência pode ser:

- incidência real ou objectiva: quando define a realidade sujeita a imposto, isto é, quando se dirige a determinar a riqueza tributada ou os pressupostos que definem os elementos objectivos do facto tributário.
- incidência pessoal ou subjectiva: quando definem os sujeitos passivos desse imposto, isto é, o contribuinte, o substituto ou responsáveis.

O Sujeito Passivo do Imposto é a pessoa a quem a lei impõe o seu pagamento, que pode ser uma pessoa singular ou colectiva, de direito público ou privado, nacional ou estrangeiro.

Isenções: as normas de isenção são as que, formal ou sistematicamente, são exclusões tributárias por estarem no capítulo da incidência, que claramente caem no âmbito genérico desta, afastando a respectiva aplicação, nos casos excepcionalmente previstos.

Lançamento

É o conjunto de operações de natureza administrativa efectuadas pela Administração Fiscal ou pelos próprios Sujeitos Passivos (*caso da autoliquidação*), visando a identificação do sujeito e em especial, os elementos que vão determinar a matéria colectável desse sujeito.

Liquidação

Determinação do imposto propriamente dito através da aplicação de uma taxa à Matéria Colectável (*a colecta*), que pode não coincidir com o imposto a pagar (*deduções à colecta*) - liquidação em sentido restrito.

Está, porém, a generalizar-se o emprego do termo liquidação (*em sentido lato*), como um conceito que abrange as operações administrativas do lançamento e liquidação em sentido estrito. A informática substituiu muitas das operações de lançamento da Administração Fiscal, efectuando de forma automática a liquidação do imposto.

Entidades que podem proceder à liquidação de impostos:

- a Administração Fiscal - é à Direcção-Geral dos Impostos que compete organizar os registos ou inscrição de factos tributários, instaurar os processos necessários à liquidação e cobrança dos impostos e dar-lhes seguimento
- o Contribuinte - no caso de autoliquidação do imposto (*na entrega da Declaração Mod. 22 de IRC*)
- Terceiros - é o caso das entidades obrigadas a proceder à retenção na fonte quando fazem o pagamento de rendimentos sujeitos a imposto, fazendo o seu cálculo, e ficando obrigados perante o fisco, a proceder à entrega das colectas, descontando o seu montante no pagamento dos rendimentos

Cobrança

Cobrança é a operação administrativa que visa a arrecadação do imposto por parte do credor tributário. A entrega nos Cofres do Estado, da importância correspondente à dívida apurada, pode ser efectuada nas Tesourarias da Fazenda Pública, nos balcões dos C.T.T. ou das Instituições Bancárias com protocolo com o Estado, existindo situações em que o pagamento é exclusivamente efectuado nas Tesourarias da Fazenda Pública (*pagamentos coercivos, p.ex.*).

Os pagamentos podem ser voluntários ou coercivos:

- pagamento voluntário: quando o pagamento é feito dentro do prazo estabelecido na lei para o pagamento à boca do cofre
- pagamento coercivo: quando o pagamento é efectuado através de processo de execução fiscal, decorridos que foram os prazos de cobrança voluntária, podendo-se atingir a fase de penhora de bens

1.2.4.3. Classificação dos Impostos

São vários os critérios em que se baseiam as classificações dos impostos, focando-se os mais relevantes.

Impostos Estaduais e não Estaduais

Este critério tem por base a natureza do sujeito activo da obrigação tributária. Nos Estaduais estão incluídos os locais e centrais, desde que o sujeito activo seja o Estado, independentemente do âmbito da aplicação territorial do imposto.

Impostos Directos e Indirectos

Alguns pontos de distinção entre eles:

- os impostos directos não são repercutíveis, ao contrário dos impostos indirectos, que são repercutíveis, isto é, o devedor do imposto pode transferir o encargo fiscal que suportou para outros sujeitos económicos
- a distinção entre impostos directos e indirectos baseia-se na permanência ou intermitência das respectivas faculdades contributivas

Nos Impostos Directos, a matéria colectável tem curta permanência (*a obtenção do rendimento do trabalho, a posse de um capital ou de um património*).

Nos Impostos Indirectos, a matéria colectável é intermitente, tem carácter transitório e acidental (*o consumo ou aquisição de bens*).

- os impostos directos incidem sobre manifestações directas ou imediatas de capacidade contributiva que se traduzem num ser (*rendimento, capital ou património*), enquanto que os impostos indirectos incidem sobre manifestações indirectas ou mediatas dessa capacidade que se resolvem num fazer (*consumos, transferência de riqueza*)
- os impostos directos baseiam-se na individualização administrativa prévia dos contribuintes, pela elaboração de um rol nominativo que serve de base ao lançamento e liquidação individual dos impostos, o mesmo não acontecendo nos Impostos Indirectos, pois não é possível a elaboração desta lista de contribuintes

Embora este critério de natureza económica gere alguma controvérsia, serão Impostos Directos para efeitos orçamentais no nosso Sistema Fiscal, o IRS (*Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares*), o IRC (*Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*), a Contribuição Predial Autárquica, o Imposto Municipal de Sisa e o Imposto sobre as Sucessões e Doações (*Em 2004, IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis, IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e abolição do Imposto sobre as Sucessões e Doações, com passagem de parte para o Imposto de Selo*), e Impostos Indirectos, o IVA (*Imposto sobre o Valor Acrescentado*), o Imposto sobre o Consumo do Tabaco e da Gasolina e os Direitos Aduaneiros, entre outros.

Impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre a despesa

A análise desta classificação, que é fundamentalmente económica, supõe a prévia definição de rendimento, património e despesa.

▪ Impostos sobre o Rendimento

O Rendimento é o produto imputável, regularmente e durante um certo período, a uma fonte durável, designadamente ao trabalho (*salários, comissões, etc.*), ao património (*rendas, juros, etc.*) ou a uma combinação dos dois (*lucros de uma exploração industrial ou comercial*), sem amputação da fonte produtora. Esta Teoria (*Teoria da Fonte ou do Produto*) classifica os Rendimentos segundo a fonte que gera esse rendimento.

Por outro lado, o Rendimento é, além do rendimento consumido, a diferença, num determinado período, entre o património final e o inicial, compreendendo pois, o rendimento não consumido ou poupado, os bens adquiridos a título gratuito ou aleatório e as valorizações do activo (*Teoria do Acréscimo Patrimonial Líquido*).

São Impostos sobre o Rendimento, o IRS (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*) e o IRC (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*).

▪ Impostos sobre o Património

Incidem sobre a riqueza adquirida, quer considerada estaticamente, considerando a riqueza em si mesma (*Imposto Municipal sobre Imóveis, anterior Contribuição Predial Autárquica*), quer numa perspectiva dinâmica, atingindo-a apenas no momento da respectiva transmissão (*Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, anterior Sisa e Imposto de Selo, que inclui situações anteriormente sujeitas a Imposto sobre as Sucessões e Doações*).

▪ Impostos sobre a Despesa

Atingem a riqueza gasta, isto é, por intermédio do dispêndio pecuniário com a aquisição de bens ou serviços, tributando-a no momento em que ela se manifesta. Podem revestir a forma de impostos gerais sobre a despesa (IVA) ou de impostos especiais sobre a despesa (*imposto sobre o consumo de tabaco*).

Impostos proporcionais, impostos progressivos, impostos degressivos e impostos regressivos

De harmonia com o tipo de taxas aplicáveis, os impostos são:

- proporcionais - quando a taxa é fixa para qualquer que seja o montante da matéria colectável (*a Contribuição Autárquica, o IRC*)
- progressivos - quando a taxa se eleva à medida que aumenta a matéria colectável ⁴
- degressivos - se se estabelece uma taxa proporcional aplicável à matéria colectável a partir de certo montante e estabelece taxas menores para a matéria colectável de valores inferiores
- regressivos - quando a taxa diminui à medida que aumenta a matéria colectável

Note-se que, não obstante, aparentemente, quer nas taxas progressivas, quer nas degressivas, existir sempre uma taxa proporcional a partir de certo montante e taxas menores para matérias colectáveis de montantes inferiores, a verdade é que a distinção entre as duas radica na circunstância de, na progressividade, se ter em vista aumentar o impacto mais do que proporcionalmente ao aumento da matéria colectável tendo em vista a respectiva utilidade marginal, e na degressividade, ter-se em vista beneficiar os contribuintes de menores recursos.

⁴ Pode-se falar em progressividade por escalões no IRS.

Impostos Reais e Pessoais

- os Impostos Reais ou Objectivos dirigem-se à tributação dos bens, objectivamente, sem qualquer referência à situação pessoal do contribuinte
- os Impostos Pessoais ou Subjectivos tributam os bens, mas o regime da tributação atende a características pessoais que se verificam na pessoa do contribuinte

Impostos Periódicos e de Obrigação Única

- Impostos Periódicos - os pressupostos da tributação são ou situações permanentes ou que se presumem como tal, ou estáveis, que se prolongam no tempo, como a posse de um prédio, ou o exercício de uma actividade profissional ou industrial, que se renovam nos sucessivos períodos de tributação que normalmente são anuais
- Impostos de Obrigação Única - referem-se a situações transitórias, que se resolvem em actos ou factos isolados que, ainda que se possam repetir, não se resolvem em situações estáveis, como a aquisição de bens (*os impostos aduaneiros, os impostos sobre o consumo, a Sisa, o Imposto sobre as Sucessões e Doações, etc.*)

Impostos Ordinários e Extraordinários

A natureza extraordinária do imposto tem que ver com circunstâncias excepcionais e, normalmente transitórias, que justificam a tributação, como casos de graves emergências nacionais ou locais (*guerras, crises económicas, graves calamidades públicas, etc.*), ou quando se pretenda tributar acréscimos de riqueza imputáveis igualmente a circunstâncias excepcionais (*lucros de guerra, lucros monopolísticos, etc.*). Do carácter excepcional do imposto extraordinário resulta que, em rigor, ele não tem duração indefinida, devendo ser criado para períodos limitados de tempo e enquanto durarem as circunstâncias excepcionais que o justificam. Um exemplo de um Imposto Extraordinário ainda actual, as derramas, a votar pelas Assembleias Municipais, são definidas na lei como destinadas à satisfação de necessidades urgentes a efectuar na área do respectivo município.

1.2.4.4. Diplomas fundamentais da Fiscalidade

A Reforma Fiscal que criou a base do Sistema Fiscal actual (*iniciada com o IVA em 1986*), ficou marcada pelo aparecimento e implementação de uma profunda remodelação em matéria fiscal, nos campos da tributação do rendimento, do consumo e do património, complementados com outros diplomas fundamentais nos domínios dos benefícios fiscais, das infracções fiscais e do processo tributário.

Tributação do Rendimento

Pelo artº 104, da Constituição, o imposto sobre o rendimento pessoal deverá visar a diminuição das desigualdades e ser único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Relativamente à tributação das empresas, o imposto deverá incidir sobre o seu rendimento real.

Assim, o imposto único sobre o rendimento reparte-se por dois tipos de contribuintes:

- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)

Estes dois impostos viriam a ter consagração legal nos Códigos aprovados, respectivamente, pelos DL 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de Novembro, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Características mais relevantes dos impostos sobre o rendimento:

- amplitude do conceito de rendimento colectável, sendo tomado como um acréscimo ou incremento patrimonial, abrangendo todo o aumento de poder aquisitivo, mesmo que não tenham carácter de regularidade (*as mais-valias e os ganhos fortuitos*)
- alargamento da base de incidência pessoal, com a inclusão de muitas pessoas e entidades tradicionalmente isentas de tributação (*os funcionários públicos, pessoas colectivas de direito público*)
- moderação das taxas de tributação, que serão progressivas no caso de pessoas singulares e proporcionais no caso de pessoas colectivas
- alargamento das garantias do contribuinte em relação aos actos tributários da Administração Fiscal (*a problemática da fixação da matéria colectável*)

Objectivos fundamentais dos impostos sobre o rendimento:

- Equidade - assente numa tributação adequada à capacidade contributiva do contribuinte

- Eficiência - tanto quanto possível o imposto deve ser geral e alicerçado em taxas moderadas, de molde a acolher uma aceitação social generalizada e a não constituir entrave ao desenvolvimento económico do País
- Simplicidade - reduzindo ao mínimo as obrigações acessórias do contribuinte, nomeadamente quanto a declarações, diversificação das formas de pagamento com a utilização do sistema de retenção na fonte, de pagamentos por conta e alargamento dos locais de cobrança, numa perspectiva global da desburocratização de todo o processo de liquidação e cobrança

Tributação do Consumo

Pelo artº 104º, da Constituição, a tributação do consumo visará adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo. O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado foi publicado pelo DL 394-B/84, de 26 de Dezembro, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 1986, de acordo com a estrutura da 6ª Directiva da CEE, de 17 de Maio de 1977. Trata-se de um imposto geral sobre o consumo, incidindo sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso bem como sobre as importações de bens. A sua exigibilidade distribui-se pelas diferentes fases do circuito comercial dos bens, do produtor ao consumidor final, mas de forma a abranger em cada fase apenas o valor aí acrescentado, que corresponde à diferença entre o preço de venda e o preço de aquisição ou de produção desse bem. A soma das parcelas de imposto apurado em cada fase corresponderá, em princípio, ao montante que se obteria se a incidência se verificasse apenas na fase final do circuito económico do bem, que é o da sua transmissão ao consumidor final.

Tributação do Património

O Código da Contribuição Predial Autárquica foi aprovado pelo DL 442-C/88, de 30 de Novembro, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 1989. A sua base de incidência é o valor patrimonial dos prédios determinado por avaliação, em que “temporariamente” o valor patrimonial tem por base a matéria colectável da antiga Contribuição Predial. Actualmente o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, que entrou em vigor em 1.1.2003..

Benefícios Fiscais

O Estatuto dos Benefícios Fiscais foi aprovado pelo DL 215/89, de 1 de Julho de 1989. Este diploma visou, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas tributários, por outro lado, conferir um carácter mais sistemático, coerente e unitário ao conjunto dos mesmos benefícios.

Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 398/98, de 17 de Dezembro, a vigorar desde de 1 de Janeiro de 1999, regula os direitos e as garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Fiscal. Esta Lei procede a importantes alterações nas regras que regem a relação juridico-tributária entre os contribuintes e a Administração Fiscal, em especial a avaliação indirecta da matéria tributável. Alterou o ónus da prova, na aplicação dos métodos indirectos (*presunções*), com redução significativa das garantias dos contribuintes. A responsabilidade subsidiária aos Técnicos Oficiais de Contas, com a possível reversão do processo de execução fiscal e a audição prévia desses Técnicos, é uma medida contemplada na Lei Geral Tributária. A LGT consagra o direito ao contribuinte de poder explicitar o seu ponto de vista, antes da tomada de decisão pela Administração Fiscal, relativamente a matéria de facto ou factos determinantes para a tomada de decisão (*em diálogo*).

Infracções Fiscais

O Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), publicado pelo DL 20-A/90, de 15 de Janeiro, visou uma profunda reforma das normas aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras. Este Regime previa dois tipos de infracções fiscais, crimes e contra-ordenações, consoante a sua maior ou menor gravidade. Os crimes são puníveis com penas de multa e, em caso de não pagamento, com prisão; e as contra-ordenações, com coimas.

Actualmente está em vigor o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei 15/2001, de 5 de Junho, tendo entrado em vigor a partir de 5 de Julho de 2001. Este novo Regime visa o reforço das garantias dos contribuintes e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias⁵. A Lei 15/2001, de 5 de Junho, revogou:

⁵ O regime das contra-ordenações contra a segurança social consta de legislação especial.

- o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (*aprovado pelo DL 376-A/89, de 25 de Outubro*)⁶;
- o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras -RJIFNA (*aprovado pelo DL 20-A/90, de 15 de Janeiro*)⁷;
- o capítulo VIII do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (*aprovado pelo DL 394-B/84, de 26 de Dezembro*);
- os artº 25 a 30, 35, 36, 49, nº 1 e 2, e 180 a 232 do Código de Processo Tributário (*aprovado pelo DL 154/91, de 23 de Abril, mantidos em vigor pelo diploma de aprovação do Código de Procedimento e de Processo Tributário*);
- o título V da Lei Geral Tributária (*aprovada pelo DL 398/98, de 17 de Dezembro*);
- o artº 13 do DL 45/89, de 11 de Fevereiro, os artº 13, 14 e 16 do DL 463/79, de 30 de Novembro.

O artº 3 do RGIT atribui a organização administrativa dos tribunais tributários de 1ª instância ao Ministério da Justiça, em que o expediente e a movimentação dos processos são assegurados por secretarias judiciais (*anteriormente no Ministério das Finanças*).

Processo Tributário

O Código de Processo Tributário (CPT) foi aprovado pelo DL 154/91, de 23 de Abril, entrando em vigor em 1 de Julho de 1991. Este diploma reforçou significativamente as garantias do contribuinte⁸, em relação ao regime legal anterior, designadamente:

- transferência da presunção da verdade dos actos do Fisco para a presunção da verdade dos actos do contribuinte
- susceptibilidade de apreciação judicial da quantificação da matéria colectável, mesmo a indiciariamente apurada
- uma mais rigorosa vinculação, em termos de legalidade, da administração fiscal em todos os seus actos
- exigência de fundamentação dos actos tributários da administração fiscal e da sua transmissão ao contribuinte
- responsabilização indemnizatória da administração fiscal em favor do contribuinte, em caso de indevida exigência de imposto, por erro de facto ou de direito a ela imputável

O direito formal ou processual, referente ao exercício dos direitos tributários, quer na sua fase administrativa, quer na sua fase judicial, foi reformulado recentemente. O Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo DL 433/99, de 26 de Outubro, é o diploma legal que regula o exercício dos direitos tributários em geral, quer pela DGCI, quer por outras entidades públicas, designadamente a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), quer inclusivamente por administrações tributárias não dependentes do Ministério das Finanças. O Código aplica-se aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2000. Sem prejuízo do disposto noutras normas de direito que vigoram directamente na ordem interna (*normas de direito comunitário e de direito internacional*), e sem prejuízo do disposto na lei geral tributária ou em legislação especial, o CPPT aplica-se ao procedimento tributário, ao processo judicial tributário, ao processo de execução fiscal e ao recurso jurisdicional. Subsidiariamente, são de aplicação supletiva ao procedimento e ao processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos: as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias, as normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, o Código do Procedimento Administrativo e o Código de Processo Civil.

Regras Fundamentais da Actividade da Administração Fiscal - no quadro da sua subordinação ao interesse público e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, a Administração Fiscal, no exercício da sua actividade, está vinculada à observância, entre outros, dos seguintes deveres fundamentais:

- dever de informação da situação tributária dos contribuintes, quando por estes solicitada
- dever de fundamentação de todas as decisões em matéria tributária

⁶ Excepto as normas do seu capítulo IV, que se mantêm em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria.

⁷ Excepto o seu artigo 58.º, que se mantêm em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria.

⁸ O Código de Processo Tributário garantia ao contribuinte os seguintes direitos (artº 19 a 30 e outros):

- os direitos correspondentes aos deveres da Administração Fiscal;
- o direito à reclamação contra a matéria tributável fixada por métodos indiciários;
- o direito à reclamação e impugnação dos actos tributários, por qualquer ilegalidade;
- o direito à redução das coimas antes da instauração do respectivo processo de contra-ordenação.

- dever de comunicação ao contribuinte, em geral sob a forma de notificação, dos actos em matéria tributária que o afectem e dos respectivos fundamentos
- dever de indemnização, ao contribuinte, através do pagamento de juros, quando for pago imposto a mais por erro imputável aos Serviços

Transacções Intracomunitárias

Portugal transpôs para o Direito Interno o conjunto das medidas necessárias para a realização do mercado interno europeu, conforme estabelecido na Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991.

O Regime de Tributação do IVA nas trocas entre Estados-membros da Comunidade Europeia sofreu assim uma profunda alteração derivada da abolição das fronteiras fiscais, através do DL 290/92, de 28 de Dezembro, que aprovou o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitária (RITI), e alterou o Código do IVA nessa matéria, entrando em vigor no dia 1 de Janeiro de 1993.

Neste Regime (RITI), as vendas intracomunitárias entre a maior parte dos agentes económicos com fins comerciais (“*normais*” *sujeitos passivos*) são tributados no Estado-membro do destino, cessando as importações no comércio intracomunitário e a correspondente arrecadação do imposto.

Nas transacções entre os não sujeitos e os totalmente isentos existem regimes especiais: transacções de meios de transporte novos e vendas à distância.

Nas transacções entre particulares a tributação far-se-á segundo o princípio da origem, possibilitando as compras em qualquer dos Estados-membros sem sujeição a controlos ou formalidades fiscais ou aduaneiras.

1.3. A evasão e fraude fiscal

A ideia de evasão fiscal está associada a uma ideia de fuga aos impostos. Podemos então definir evasão fiscal como sendo toda e qualquer omissão tendente a eliminar, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, provocando uma diminuição da receita do Estado.

Alguns autores consideram dois tipos de evasão:

- a evasão legítima ou elisão - o cidadão ou o agente económico, antes da ocorrência dos factos geradores, procura um encaminhamento diferente para que desta forma obtenha um regime tributário mais favorável, ou não adopta qualquer comportamento fraudulento nem um encaminhamento diferente, mas aproveita as malhas e fissuras do Sistema Fiscal
- a evasão ilegítima ou fraude - o cidadão ou o agente económico oculta, simula ou distorce a sua realidade económica após a verificação dos factos geradores do imposto, por forma que, com essa distorção consiga consequências tributárias mais favoráveis

A elisão fiscal ocorre quando se verificam actos pelos quais as pessoas ordenam a sua conduta de tal modo que paguem menos impostos do que os que teriam de pagar se não tivessem adoptado tal conduta. A evasão fiscal ocorre quando as pessoas praticam um acto correspondente ao pressuposto de facto de um tributo e, posteriormente, procuram evitar o cumprimento da obrigação que lhe corresponde⁹.

A fraude fiscal está relacionada com condutas ilegítimas tipificadas no artigo 23º do RJIFNA que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Um critério seguro para distinguir a fraude da elisão, é verificar se os actos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes (*elisão*) ou depois (*fraude*) da ocorrência do respectivo facto gerador. A fraude, para além de ser um erro relevante, é praticada intencionalmente, tem natureza criminosa e traduz-se sempre em benefício para o sujeito que a pratica, até que a sanção tenda a anulá-lo.

Exemplos de fraudes são a omissão da matéria colectável na declaração de rendimentos, a omissão ou a dissimulação de movimentos contabilísticos (*classificação falsa, destruição de elementos contabilísticos, despesas pagas a pessoas pela empresa, em particular quando são familiares, despesas de viagem e de*

⁹ Alguns exemplos:

- aquisição de empresa que funcionam com prejuízos, para desviar para estas lucros das empresas do grupo
- fraccionamento das actividades por vários sectores (pequenas empresas para baixar os escalões tributários)
- atribuição a sócios e gerentes de vantagens em espécie
- evasão internacional (*implantação nos paraísos fiscais das sedes das empresas para desviar lucros*)

representação em excesso ou fictícias ou pagamentos/recebimentos de «dividendos» através de despesas confidenciais ou não documentadas).

Causas da evasão e fraude fiscal:

- de ordem política: desmotivação dos contribuintes em pagar impostos, por não reconhecimento da política de gastos públicos
- de ordem psicológica e ética: cultura do povo e indulgência social - reprovação ou admiração face ao acto de fugir aos impostos
- de ordem económica: relação custo/benefício de fuga ao imposto comparado à sanção de violação
- de ordem técnica: grau de complexidade do sistema fiscal - mais complexo, mais incentivo à fraude, instabilidade legislativa convida à fraude

Consequências da evasão e fraude fiscal

- violação do princípio da igualdade tributária e da universalidade legalidade do imposto - desvio de carga fiscal e aumento das taxas devido a diminuição das receitas
- distorção da concorrência - quem não paga impostos conquista mercados facilmente, financia-se no Estado gratuitamente - deslocamento de actividades económicas para sectores onde a evasão e fraude é mais fácil, que podem ter pouco interesse a nível nacional

Medidas para combater a evasão fiscal:

- inversão do ónus da prova nas situações de prejuízos fiscais consecutivos
- diminuição da taxa de IRC
- estabelecimento de limites à dedução fiscal de determinadas despesas
- agravamento de tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas
- classificação do regime de provisões para crédito de cobrança duvidosa
- revisão global dos benefícios fiscais
- reformulação do regime de reinvestimento do valor de realização das mais-valias

A fraude não é, porém, uma mera questão económico-financeira. Tal como a fiscalidade, é sobretudo uma questão ético-jurídica e uma questão política. Com que meios pode e deve reagir o Estado? Entre outros, o aumento da severidade dos castigos, o aumento da probabilidade de tributação e a redução das taxas.

A médio prazo, poderá pensar-se numa estratégia de persuasão, pela interiorização de uma conduta cívica na escola, poderá pensar-se em campanhas do tipo “deve pedir a factura”. Se não houver um risco elevado para a maior parte dos comportamentos fraudulentos, estes vão continuar a ocorrer.

Na modernização do aparelho fiscal joga-se a eficácia e a técnica do combate à fraude:

- UCLEFA (*Unidade de Coordenação de Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal Aduaneira*)
- Rede Informática Tributária, das Tesourarias e Aduaneira (RITTA)
- Cadastro Único do Contribuinte
- desenvolvimento de rácios e indicadores de anomalias
- obtenção de informação relativa aos pagamentos dos contribuintes e à antecipação da notificação dos faltosos
- elaboração de uma ficha de irregularidades

1.4. A política fiscal e a sua evolução

Até finais de 1988, altura em que foi alterada substancialmente a estrutura da tributação do rendimento em Portugal, esta era baseada em impostos parcelares, de acordo com as diferentes fontes de rendimento (*imposto profissional, imposto de capitais, contribuição industrial*), complementados com um imposto global de sobreposição (*o imposto complementar*), que atendia a factores de ordem pessoal (*estado civil, número de dependentes*).

Esta estrutura, que provinha já de longa data, fora mantida pela reforma fiscal anterior, que tivera lugar nos princípios da década de 60 e que introduzira apreciáveis modificações, quer na tributação do património, quer do rendimento.

Durante cerca de 30 anos, período de tempo entre estas duas reformas da tributação directa, operaram-se também profundas alterações na tributação indirecta, tendo-se igualmente introduzido modificações mais ou menos significativas na maioria dos impostos existentes.

Em 1966 foi criado o Imposto de Transacções (IT), que incidia sobre o valor das transacções, realizadas por produtores ou grossistas, sobre mercadorias produzidas ou importadas e sobre algumas prestações de serviços. Em finais de 1984, foi criado em sua substituição o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), de carácter plurifásico e sem efeitos cumulativos, tributando com carácter de generalidade as transmissões de bens e as prestações de serviços. A entrada em vigor deste imposto só se veio a verificar em 1986, coincidindo com a adesão de Portugal à CEE ¹⁰.

Com a reforma fiscal de 1988 foram instituídos dois impostos sobre o rendimento de características unitárias: o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), os quais entraram em vigor em 1 de Janeiro de 1989. Foi ainda, nesta altura, criada a Contribuição Autárquica (CA), em substituição da anterior Contribuição Predial, e publicado o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), tendo em vista a sistematização e racionalização de diplomas legais dispersos.

Esta reforma teve como principais objectivos, a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação no cumprimento dos deveres tributários, na linha das orientações e tendências das reformas dos sistemas fiscais operadas na década de 80. Houve ainda a preocupação de manter a estabilidade no nível das receitas, contrapondo à moderação das taxas o alargamento das bases de tributação através, nomeadamente, da introdução de um conceito mais amplo de rendimento e pela redução e maior selectividade dos benefícios fiscais.

Paralelamente, foram aplicados, de forma mais ou menos generalizada, mecanismos de arrecadação dos impostos por retenção na fonte e um sistema de pagamentos por conta, aproximando, assim, a cobrança do momento da percepção do rendimento.

Os principais instrumentos da política económica do governo são a política monetária, a política cambial e a política de rendimentos e preços. A política fiscal (*campo de actuação*) é o estudo e consecução dos objectivos mais adequados para o exercício das acções de ordem tributária que o governo propõe.

Exemplos: actualização dos escalões do IRS, implementação das directrizes comunitárias, definição dos benefícios fiscais, decisões no âmbito da tributação sobre determinados bens e serviços, redução da taxa de IRC para as PME's.

Bases gerais da reforma fiscal de transição para o séc. XXI (*Resolução do Conselho de Ministros 119/97 de 14 de Julho*):

- ❖ Princípios estruturantes de uma reforma fiscal para o séc. XXI: consensualidade (*necessidade de legitimação democrática*), estabilidade (*das normas fiscais*), adaptabilidade, articulação com outras políticas (*sistema fiscal como factor de promoção do desenvolvimento e de realização da solidariedade social*), democracia e responsabilidade (*impostos não como imposição coactiva e arbitrária, mas como forma de partilhar de solidariedade e de responsabilidade*), cidadania (*a importância do instituto fiscal como dever cívico*), serviço público (*contribuintes vistos como verdadeiros «clientes»*), simplicidade (*desburocratizar através do recurso a novas tecnologias*) e unidade do sistema (*uniformizar as soluções de direito fiscal aduaneiro e não aduaneiro*)
- ❖ Factores envolventes de uma reforma fiscal:
 - Nível interno (*consideração das directrizes normativas fundamentadoras - artº 106º e art.107º CRP*): legalidade fiscal, rendimento fiscal, como função primeira dos impostos, igualdade (*redistribuição*) como critério prioritário da partilha da carga tributária, progressividade do sistema (IRS), efectivação do reforço da descentralização tributária ou respeito pelo modelo estrutural do art. 107º do CRP
 - Nível externo (*consideração das perspectivas de coordenação fiscal no âmbito da União Europeia*): consolidação financeira e fiscal, contra a erosão das bases tributárias, devido à desenfreada competição fiscal dos Estados e regiões tributárias, criação de um sistema comum de IVA (*com aproximação de taxas e legislação*) ou criação de um sistema de tributação de eficiência energética, com preocupação de índole ecológica
- ❖ Objectivos e prioridades de actuação da reforma fiscal: finalidade reditícia (*manutenção da consolidação orçamental*), objectivos de igualdade, justiça e solidariedade, objectivos de desenvolvimento ou objectivos

¹⁰ A institucionalização do IVA, em 1986, implicou também a criação de dois impostos sobre a despesa: o imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas e o imposto especial sobre a cerveja, e obrigou, paralelamente, à compatibilização de outros impostos já existentes.

de qualidade do sistema e comodidade para os contribuintes (*melhoria de atendimento, formação profissional dos funcionários, desburocratização do sistema*)

- ❖ **Linhas de força de abordagem reformadora:** sem aumentar globalmente os impostos, aumentar a justiça, e promover a desigualdade no sistema fiscal, dando prioridade na luta contra a fraude e evasão fiscal, colocar o sistema fiscal ao serviço dos cidadãos (*garantias dos contribuintes, simplicidade e comodidade*) ou colocar o sistema fiscal ao serviço do desenvolvimento económico-social (*qualidade dos investimentos, repartição do rendimento, prioridade à competitividade, crescimento sustentável do emprego, justas reduções de impostos, eliminar a concorrência desleal*)

1.5. O impacto do Euro no Sistema Fiscal

- ❖ Importância acrescida da Política Orçamental - na 3ª Fase da UEM
- ❖ Os desafios da Política Fiscal na União Europeia :
 - Estabilidade das receitas fiscais nos Estados Membros
 - A melhoria do funcionamento do mercado único
 - A promoção do emprego
 - A luta comum contra a evasão e a fraude
- ❖ Acentuada redução das taxas de juro nominais em Portugal
 - Diminuição das receitas de IRS (taxas liberatórias) e possível aumento das receitas de IRC, dado o elevado grau de endividamento das empresas
- ❖ Incidências fiscais da UEM
 - redução dos rendimentos de capital sujeitos a taxas liberatórias (provocada pela descida das taxas de juro) provocando a diminuição das receitas em IRS e aumento das receitas de IRC (diminuição dos encargos financeiros);
 - diminuição de receitas fiscais derivadas do aumento de custos de mudança (novos softwares, adaptação de máquinas, etc)

O grupo de Política Fiscal (Grupo Monti) tem procurado aprovar um Código de Conduta que os Estados da União respeitarão nesta matéria (luta contra a evasão e fraude fiscal), através do intercâmbio de informação entre os Estados-Membros, estabelecendo disposições anti-abuso ou contra medidas incluídas nas legislações fiscais e nas convenções relativas à dupla tributação desempenham um papel fundamental na luta contra a evasão e fraude fiscais.

O Orçamento comunitário e os Orçamentos do Estados membros, no quadro de abolição de fronteiras, tornam-se muito mais vulneráveis à fraude organizada que corrói as receitas e destrói a concorrência.

Torna-se pois necessário:

- Uma abordagem mais coordenada no âmbito da política fiscal;
- Alcançar progressos a nível de se contrariar a erosão fiscal;
- Limitar a concorrência fiscal desleal; e
- Maior cooperação administrativa entre autoridades fiscais.

O EURO e o cumprimento das obrigações fiscais (*Despacho n.º 6393/98, 18 de Abril de 1998*)

Os documentos fiscais que poderão ser entregues em euros serão:

- Declarações fiscais (incluindo declarações de substituição) respeitantes a períodos de imposto de exercício de 1999 e seguintes:
- Declarações periódicas do IVA;
- Anexos recapitulativos das transmissões Intracomunitárias (Sistema VIES);

Declarações referentes ao período de tributação do ano de 1999 e seguintes:

- A nível do IRS, declarações modelo 10 e declarações modelo 3 (anexo C)
- A nível do IRC, declarações modelo 22;
- A nível de IVA, declarações anuais e mapas recapitulativos de clientes/fornecedores;
- Guias de pagamento modelo 41,42,43 e 44 do IR

A opção pela entrega de declarações fiscais em euros será irreversível. As declarações officiosas e correctivas (*oriundas das acções de fiscalização*) continuarão a ser recolhidas e tratadas em escudos.

1.6. A fiscalidade e a gestão empresarial

Qualquer decisão empresarial tem sempre implicações fiscais

Exemplos:

- Compra de Imobilizado - amortizações
- Venda a crédito - incobranças - provisões
- Realização de donativos sujeitos a limites
- Despesas confidenciais (não aceites como custos fiscais)
- Reinvestimento de mais-valias resultantes de alienação de imobilizado
- Crédito Fiscal resultante de investimento em imobilizado

A tributação é efectuada segundo o princípio do rendimento real (Lucro Tributável - Artigo 17.º do CIRC).

A Fiscalidade afecta a poupança das empresas (autofinanciamento), na medida em que:

- influencia os fluxos financeiros;
- amputa os cash-flows disponíveis para aplicação;
- condiciona as decisões de investimento e de financiamento.

A Fiscalidade influencia a tomada de decisões:

- de investimento;
- de financiamento, pois aquela não incide de forma igual sobre as diversas fontes de financiamento (Leasing, Crédito bancário, autofinanciamento)