



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS

**RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA  
POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE,  
EFICIÊNCIA E JUSTIÇA  
DO SISTEMA FISCAL**

**Coordenação Geral**

**António Carlos dos Santos  
António M. Ferreira Martins**

**Coordenação dos Subgrupos**

**João Amaral Tomaz  
Rui Morais  
Sidónio Pardal  
António Nunes dos Reis  
Rogério M. Fernandes Ferreira**

**3 de Outubro de 2009**



# **CONTRIBUTOS PARA UMA POLÍTICA FISCAL MAIS COMPETITIVA, MAIS EFICIENTE E MAIS JUSTA**

## **Relatório de Enquadramento**

### **1. Introdução e objectivos**

No Despacho de S. Ex.<sup>a</sup> o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 8 de Janeiro de 2009, que instituiu o Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, foram criados cinco Subgrupos, e designados os respectivos coordenadores, que se ocuparam, entre o início de Fevereiro e finais de Setembro de 2009, de diversos temas específicos ou sectoriais: tendências e enquadramento da política fiscal; tributação do rendimento; tributação do património; tributação indirecta e, por fim, relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, incluindo as questões do procedimento e do processo tributários.

Os Subgrupos, constituídos por especialistas de diferentes formações e visões do mundo, incluindo distintas perspectivas sobre a evolução do sistema tributário, desenvolveram as suas tarefas e elaboraram os relatórios sectoriais com total autonomia científica, técnica e metodológica, limitando-se, nessa fase, a coordenação geral a efectuar uma discussão prévia com os coordenadores dos Subgrupos sobre as traves mestras de cada relatório e a acompanhar regularmente o desenvolvimento dos trabalhos. Pretendeu-se que, em muitos pontos, o produto final, incluindo o relatório de enquadramento, que agora se apresenta, reflectisse a aludida diversidade de perspectivas e metodologias, pois essa seria, quanto a nós, a melhor forma de encontrar soluções para desenvolver e reestruturar o sistema fiscal português.

O presente relatório, cuja leitura não substitui a análise dos relatórios sectoriais, é apresentado com a mesma autonomia científica e técnica. Nele pretende-se efectuar não só uma síntese das principais perspectivas, sugestões e recomendações dos relatórios sectoriais, como ainda aprofundar e complementar certos temas neles expressos e, sempre que for o caso, proceder a uma primeira ponderação das propostas para aferir da sua viabilidade social e técnica. Para o efeito, a coordenação geral auscultou diversas entidades, nomeadamente parceiros sociais e instituições integradas no sistema das

relações tributárias. Muitas outras personalidades e instituições deveriam ter sido ouvidas, mas a urgência de terminar os trabalhos não se compadecia com essa necessidade. Resta esperar que, na fase de discussão pública do relatório, tais lacunas sejam colmatadas.

Importa, por fim, sublinhar que, como é óbvio, as recomendações e propostas apresentadas pelo Grupo de Política Fiscal não vinculam o poder político.

## **2. O enquadramento da política fiscal: alguns aspectos**

### **2.1 A qualidade das finanças públicas**

A composição da receita fiscal e a qualidade da despesa pública são factores muito importantes para que o Estado possa cumprir os seus objectivos primordiais: a prestação de serviços aos cidadãos, a contribuição para uma sociedade mais justa e a promoção do crescimento económico, preferencialmente através de mecanismos que actuem sobre o grau de competitividade da economia num contexto internacional.

É notório que a gestão das finanças públicas – quer numa perspectiva de realização de despesa, quer numa óptica de estruturação do sistema de receitas – assume uma influência muito importante sobre o desempenho de qualquer economia.

A União Europeia (UE), cujas instituições se têm vindo a debruçar sobre este tema com particular interesse, identificou seis canais de transmissão dos factores que influem na *qualidade das despesas públicas* e o respectivo impacto no crescimento e desenvolvimento das economias. São eles: i) a dimensão das administrações públicas; ii) o nível e sustentabilidade das posições orçamentais; iii) a composição e a eficácia da despesa, em particular das componentes que têm influência no crescimento, tais como o investimento no capital humano (educação e saúde), em infra-estruturas e no progresso técnico (I&D), vindo este último a assumir crescente importância traduzida em regimes fiscais de apoio; iv) a estrutura e eficiência do sistema de receitas; v) a governação orçamental, em especial a sua orientação para o desempenho - “*performance-based budgeting*” (PBB); e, por fim, vi) os diferentes efeitos das finanças públicas no funcionamento dos mercados de trabalho, de bens e de serviços, e no ambiente empresarial dos negócios.

O nível de despesa pública que, em média, se observa na UE, faz com que a qualidade desta despesa se revista ainda de maior relevo, pois uma menor *performance* a este nível pode acarretar influências nefastas sobre o desempenho económico dos Estados Membros (EM) e do espaço comunitário.

Um recente estudo da UE, usando métodos que permitem a comparabilidade entre EM, e utilizando diversos indicadores (o peso do Estado na economia; a posição orçamental e a sustentabilidade de longo prazo da política orçamental; a composição, eficiência e eficácia da despesa pública; a qualidade da gestão orçamental), situava Portugal, no que toca à qualidade das finanças públicas, em 15º lugar entre os 27 EM relativamente a 2007. Um outro método (baseado na relação entre o benefício e o custo da existência do Estado), permitia concluir que Portugal ocuparia a 16ª posição.

Em face de tais resultados, pode afirmar-se que, apesar dos esforços feitos em anos recentes, há ainda um considerável caminho a percorrer no sentido de melhorar a qualidade das finanças públicas em Portugal. A UE tem vindo a salientar a necessidade de os EM avaliarem periodicamente a gestão das respectivas finanças públicas, evidenciando que a composição da despesa se deve orientar para o crescimento sustentável, apontando a importância do investimento em infra-estruturas e capital humano.

## **2.2 A sustentabilidade das finanças públicas**

Em termos quantitativos, e para a UE-15, a despesa pública em percentagem do PIB atingiu um máximo de 51,3% em 1995, tendo apresentado no período 2000-2008 valores relativamente estáveis em torno de 46%. Portugal apresentava em 1995, para o mesmo indicador, um valor de 43,4%, e em 2008 atingia 46,2%.

Em 2009, e face às condições geradas pela crise internacional, os *deficits* e o *stock* de dívida começaram a aumentar significativamente na UE. Tal situação condiciona e limita a margem de manobra dos Estados. A consciência da complexidade da situação orçamental na UE – quer a actual, quer a que se perspectiva – tem levado a Comissão a analisar o impacto que factores tão importantes como, por exemplo, o envelhecimento populacional, terão a longo prazo.

As conclusões desta análise indicam que, a manterem-se as políticas orçamentais (pré-crise), o *stock* de dívida pública em percentagem do PIB atingiria, em 2050, níveis

muito preocupantes. Segundo o estudo da Comissão, Portugal surgia, em 2007, no grupo de países que, relativamente a este problema, se apresentava como de alto risco; isto é, o risco de não conseguir apresentar uma evolução sustentável da política orçamental em face dos encargos provocados pelo envelhecimento. Na ausência de reformas, o estudo estimou que, em 2050, a despesa com pensões absorveria 20,8% do PIB.

Contudo, em 2009, perante algumas reformas introduzidas (designadamente no tocante à segurança social) Portugal passou para o grupo de médio risco: as reformas introduzidas alteraram a previsão acima referida de 20,8% para 16% do PIB.

No entanto, a recente deterioração orçamental impõe vigilância redobrada sobre a sustentabilidade a médio prazo das nossas finanças públicas. Os esforços de redução do *déficit* e da dívida pública, interrompidos na sequência da crítica situação económica e social que se vive em 2009, devem ser retomados e prosseguidos logo que possível, de forma a assegurar o regresso à estratégia de consolidação orçamental com vista a garantir a sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas. As medidas que visem a reafecção da despesa a objectivos de competitividade e crescimento, preferencialmente num quadro da diminuição do gasto público relativamente ao PIB, são, neste contexto, das mais desejáveis.

*Do lado da receita*, as medidas a tomar não deverão deixar de ter em consideração as respectivas consequências sobre o *deficit* e o *stock de dívida*. Trata-se de constrangimentos que têm forte influência na política fiscal portuguesa, e que, não sendo os únicos factores determinantes, terão de ser um elemento norteador aquando do regresso a uma situação económico-social menos condicionada pela actual crise.

### **2.3 O plano de recuperação da economia europeia**

A crise internacional que se iniciou em 2008 começou por ter impacto mais visível no sector financeiro. Foi, com efeito, uma deterioração grave das condições de funcionamento dos mercados financeiros que desencadeou uma série de efeitos cuja dimensão económica se teme que ultrapassasse a da crise dos anos 30 do século XX.

Do sector financeiro, a crise estendeu-se à designada economia real, afectando por isso investimentos, transacções de bens e serviços, aumentando fortemente o desemprego e traduzindo-se em quebras do PIB como já há muito tempo não se tinha notícia.

Os países europeus sentiram – e ainda sentem – esta crise com particular intensidade, embora se vislumbrem alguns sinais de que o pior poderá ter passado. Trata-se de economias onde o sector financeiro assume peso significativo e muito expostas ao comércio mundial. A repercussão social da crise, em Estados caracterizados pela preocupação de apoio aos estratos populacionais mais afectados pela volatilidade das economias, conduziu ao desenho e concretização de políticas de estímulo com vista a minorar os efeitos económicos e financeiros da actual crise.

Deixando de lado a análise de outros mecanismos de intervenção, a *política orçamental* tem desempenhado um papel activo no combate à recessão. Em particular, a UE definiu um conjunto de *princípios* a que os estímulos orçamentais devem obedecer, com o objectivo de maximizar o respectivo impacto, sem pôr em causa, de forma irreversível, a sustentabilidade das finanças públicas.

A UE recomenda, assim, que os estímulos sejam oportunos, temporários, direccionados e coordenados; que associem instrumentos de receita e despesa pública; que sejam conduzidos preferencialmente no quadro do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) e que sejam acompanhados por reformas estruturais que melhorem a posição competitiva.

Como medidas exemplificativas, sugerem-se, entre outras, a realização de projectos de investimento públicos em infra-estruturas, medidas de apoio financeiro que possam beneficiar as pequenas e médias empresas (PME), o reforço de verbas para investimentos que promovam a protecção ambiental e a eficiência energética, garantias e bonificações de taxas de juro, e a descida de quotizações para a segurança social a cargo dos empregadores.

Este conjunto exemplificativo de medidas é aplicado num quadro bastante *divergente* no que respeita à situação das finanças públicas dos diferentes EM, dado que, ainda em 2007, um número elevado de EM apresentava, ao contrário de outros, excedentes nas contas públicas. A situação, porém, alterou-se em 2009 pelo efeito conjugado da quebra acentuada das receitas fiscais e do incremento das despesas como factor de combate à recessão económica entretanto instalada.

Para além da distinta margem de manobra dos EM, a composição das propostas de estímulo orçamental por estes adoptadas tem reflectido, como é natural em sociedades democráticas, diferentes perspectivas de natureza política ou ideológica, designadamente sobre o peso relativo da redução de impostos ou aumento da despesa

pública, ou sobre o tipo de projectos de infra-estruturas a levar a cabo, dado o *trade-off* entre o impacto de curto prazo e o potencial de crescimento da economia no médio prazo, e a reversibilidade ou não reversibilidade das medidas adoptadas. Portugal não tem escapado a este debate.

Com efeito, uma das questões mais ventiladas reside em saber qual o grau de temporalidade e reversibilidade de algumas medidas adoptadas, em face da súbita inversão da trajectória do *deficit* público (em maior ou menor grau comum aos outros EM).

A este respeito, vale a pena mencionar as seguintes conclusões da UE sobre as medidas tomadas por Portugal:

i) O pacote de estímulos de Portugal recebeu uma apreciação globalmente positiva por parte da Comissão. A dimensão da componente discricionária é estimada em 0,9% do PIB e 0,1% do PIB, em 2009 e 2010, respectivamente, sendo cerca de metade proveniente do investimento público, predominantemente orientado para as infra-estruturas;

ii) A margem de manobra de Portugal é limitada a nível de medidas adicionais de carácter discricionário, dado o previsível aumento do défice estrutural das administrações públicas, quer face à revisão da estimativa do Governo para 2009, quer tendo em conta as revisões, ligeiramente mais negativas, da generalidade dos Organismos Internacionais.

Ao longo dos pontos anteriores, tem-se mencionado o perigo que, para a sustentabilidade das finanças públicas, representa a profunda alteração, na sequência da crise, do rumo da consolidação orçamental a que se vinha assistindo em anos recentes. É agora chegada a altura de fazer uma síntese do comportamento de uma outra variável decisiva para retomar o referido rumo: a evolução da receita.



## 2.4 As receitas provenientes da tributação do rendimento, consumo e património: sua evolução

Em traços gerais, e até 2007, a evolução da receita fiscal em Portugal, em termos agregados, mostrava um aumento de eficácia na arrecadação. <sup>1</sup>Entre 1995 e 2006, o *nível de fiscalidade* (média aritmética) na zona euro passou de 36,7% para 38,4%, enquanto que em Portugal tal indicador passou de 31,9% para 35,9%.<sup>2</sup> E analisando, entre 1995 e 2007, a variação das receitas dos impostos directos, indirectos e sobre o património, em todos os casos se observa que a sua taxa média de crescimento anual nominal se situa acima da taxa média de crescimento anual nominal do Produto Interno Bruto (PIB). Por sua vez, o índice de *esforço fiscal* passou de 0,87 em 1995 para 0,99 em 2006, aproximando-nos da média da pressão fiscal da UE em face do nosso PIB *per capita*.

Individualmente, focando agora alguns dos tributos mais significativos em termos de estrutura da receita, verifica-se uma diferença assinalável no comportamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Com efeito, enquanto que, entre 1995 e 2007, a receita do primeiro passou de 5,6% para 5,7% do PIB, já no segundo caso passou, em igual período, de 2,4% para 3,7%, sendo, aliás, de realçar que, no período em causa, se verificou uma acentuada descida na taxa do IRC.

O menor dinamismo no crescimento da receita do IRS é, em boa parte, devido ao aumento acentuado das deduções à colecta, designadamente as deduções personalizantes, as despesas com a saúde e com juros de empréstimos para compra de habitação.

Os impostos sobre o património registam também um crescimento assinalável. Se entre 1995 e o início da década seguinte este incremento médio anual superior a 10% pode ser explicado pela evolução do mercado habitacional, já depois de 2003 se deverá ao

---

<sup>1</sup> Questão igualmente relevante neste contexto é a da necessidade de melhorar as técnicas de previsão orçamental da receita. O Quadro A em anexo à Parte I dá conta das divergências entre receita prevista e receita cobrada. Se em relação aos casos em que a previsão da receita não foi cumprida por razões de quebra imprevista de actividade económica a situação é compreensível, já os casos de suborçamentação de receita revelam dificuldades técnicas a superar.

<sup>2</sup> A evolução da receita fiscal é também muito condicionada pelo nível da despesa fiscal, pelo que é sempre desejável uma aplicação criteriosa e controlada dos benefícios fiscais como elemento de uma sã política fiscal.

impacto sobre as receitas da introdução do Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

No que respeita ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a respectiva receita representava, em 1995, 7,1% do PIB, passando para 8,8% em 2007. O IVA é, durante este período, o imposto mais importante, em termos de produção de receita fiscal. Só as contribuições para segurança social o superam.

Entre 1995 e 2009, a taxa média anual nominal de crescimento da receita do IVA situou-se em 7,4%, valor superior ao crescimento médio anual nominal do PIB em idêntico período. O incremento da taxa normal foi, por certo, um dos factores que para tal contribuiu.

Este quadro relativo à evolução da receita sofreu profunda modificação em 2009. Nos primeiros meses do ano, registou-se um importante decréscimo das receitas face a idêntico período do ano anterior. Tais decréscimos são particularmente visíveis no IVA, no imposto sobre veículos e no IRS. Para a evolução que se tem vindo a verificar na receita fiscal estão a contribuir quer alguns factores específicos que afectam a evolução da arrecadação de alguns impostos, como sejam, por exemplo, o efeito da redução ocorrida na taxa do IVA ou o perfil de reembolsos e de transferências a favor dos municípios e das regiões autónomas, quer a acentuada deterioração do contexto macroeconómico face ao que foi considerado aquando da elaboração das projecções orçamentais.

Sendo a fonte de receitas fiscais mais relevante, o IVA merece alguma atenção particular. Nesse sentido, o relatório do Subgrupo inclui um capítulo sobre a eficiência na cobrança do imposto que se passa de seguida a sintetizar.

## **2.5 Eficiência do IVA – indicadores**

Nos estudos sobre a avaliação da eficiência na cobrança do IVA têm-se sucedido alguns indicadores que procuram captar esse nível de eficiência. O relatório apresenta vários, tais como: *VAT Productivity*, *C-efficiency ratio* e *VAT Revenue Ratio*.<sup>3</sup>

Referindo as vantagens e desvantagens associadas a cada indicador, os pontos que, a nosso ver, mais relevam do trabalho comparativo são a conclusão sobre a fiabilidade de

---

<sup>3</sup> O Subgrupo efectua uma análise muito pormenorizada destes indicadores, propondo a adopção do *VAT Revenue Ratio* como base de trabalho mais apropriada, introduzindo-lhe algumas modificações conceptuais que melhorariam a sua operacionalidade.

cada um e, sobretudo, o sentido da evolução da eficiência na cobrança deste importante imposto entre nós. Eis as conclusões:

- i) O indicador *VAT Revenue Ratio* (VRR) é o mais aderente à especificidade do IVA;
- ii) Para o caso de Portugal, de um modo geral e com excepção do indicador *VAT Productivity*, todos os indicadores apontam no mesmo sentido: depois de um período de estabilização entre 1994 e 1997, regista-se um crescimento da eficiência até 2000, ano em que todos os indicadores usados registam o máximo, decrescendo desde aí até 2004. Em 2005, o forte crescimento registado na receita do IVA contribuiu para o aumento em todos os indicadores usados, com maior efeito na receita líquida de reembolso, uma vez que o crescimento dos reembolsos ficou abaixo do crescimento da receita bruta, elevando ainda mais a taxa de crescimento da receita líquida de reembolsos. Entre 2006 e 2008, os indicadores retomam os valores de 2004 quando usamos a taxa normal do IVA. Contudo, situam-se acima dos valores de 2004 e abaixo dos valores de 2005, quando consideramos a taxa média ponderada.

Julgamos que esta secção do relatório pode constituir importante contributo metodológico para futuras medições da eficácia na cobrança do IVA, e assim proporcionar melhor base analítica dos efeitos observados de variações de taxas, base tributável, prazos de liquidação ou reembolso e outras variáveis que entretanto possam ser introduzidas por opção de política fiscal.

O relatório inclui uma extensa secção relativa à luta contra a fraude. Trata-se, obviamente de tema de muita importância, até pelas condicionantes presentes e futuras da receita fiscal já atrás salientada. Antes disso, porém, e dadas as relações entre ambos os temas, o relatório do Subgrupo aborda ainda um outro tópico, o do impacto da globalização na fiscalidade, a analisar de seguida.

## **2.6 A globalização e a fiscalidade**

O impacto da globalização na fiscalidade pode, como se sabe, ocorrer através de múltiplas vias que acentuam a concorrência fiscal. De entre elas, são de salientar:

- i) A crescente mobilidade física das pessoas, sobretudo, as de maiores qualificações e que auferem maiores rendimentos, que mudam a sua residência fiscal para locais com tributação mais favorável ou com sistemas fiscais baseados no princípio da territorialidade, não sujeitando rendimentos estrangeiros a tributação no Estado de residência;
- ii) O crescimento do comércio internacional, sobretudo, entre entidades integradas em grupos multinacionais, que confere relevância fiscal acrescida quanto à forma como são distribuídos os lucros mundiais pelas diversas jurisdições nacionais. O uso dos preços de transferência, a utilização da rede de convenções de dupla tributação internacional (“*treaty shopping*”), a escolha da forma de financiamento, bem como o aproveitamento das características mais favoráveis dos regimes fiscais nacionais ou dos melhores incentivos fiscais, são factores de erosão das bases tributáveis;
- iii) O aumento das actividades económicas realizadas fora do Estado de residência que facilita a omissão declarativa dos rendimentos obtidos, sobretudo no caso de não existir troca de informações entre o Estado fonte dos rendimentos e o Estado de residência dos contribuintes;
- iv) A relevância da tributação na escolha da localização física do investimento directo estrangeiro. Apesar de não ser o único factor determinante, ou o mais relevante em muitos casos, tem sido apontado como sendo, por vezes, um importante factor de desempate, em virtude de a tributação afectar sempre a rentabilidade líquida de qualquer investimento;
- v) O acesso facilitado a centros financeiros *off-shore* e paraísos fiscais, com tributação baixa ou nula e regimes de sigilo bancário e fiscal muito rígidos, que é estimulado pela facilidade da movimentação do dinheiro electrónico e da transmissão de informação digital, bem como pela reduzida, ou inexistente, troca de informações com as administrações fiscais dos Estados de residência dos investidores;
- vi) O desenvolvimento de instrumentos financeiros, como sejam, designadamente, os derivados, e de formas cada vez mais complexas de engenharia financeira, que tornam mais difícil a qualificação da verdadeira natureza dos rendimentos gerados, a sua quantificação, bem como a identificação dos respectivos beneficiários efectivos;
- vii) A questão do regime fiscal das patentes e de outras modalidades de propriedade intelectual que tem vindo a ganhar particular relevo como factor de competitividade fiscal.

No sentido de combater os potenciais efeitos perniciosos que a globalização pode induzir sobre a arrecadação tributária – bem como sobre os níveis de equidade, eficiência e simplicidade do sistema fiscal – são apresentadas recomendações visando atenuar as consequências nefastas dos factores mais prejudiciais, e que implicam, designadamente o apoio a uma maior concertação internacional no quadro de iniciativas *multilaterais* (transparência dos paraísos fiscais, controlo dos preços de transferência e da deslocalização de contribuintes).

Por outro lado, são também referidas medidas que, no actual quadro internacional e comunitário, poderão potenciar a competitividade das empresas, como a criação de regimes fiscais destinados a segmentos precisos de activos empresariais (I&D, patentes, direitos de *software*) e a diminuição de custos de contexto ou o reforço da estabilidade do sistema fiscal (importante para o investimento em geral).

## **2.7 Algumas políticas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes: evolução recente e perspectivas**

### **2.7.1 Política de Prevenção: Controlo do planeamento fiscal abusivo, Informações vinculativas, acordos prévios de preços de transferência, educação fiscal**

Dada a conhecida dificuldade em definir com precisão os conceitos de evasão, fraude, elisão e planeamento fiscal, e o impacto que tais actividades podem ter no nível de receitas e no sentimento geral sobre a equidade do sistema, a maioria dos países dotou-se *unilateralmente* de normas legais que visam combater práticas consideradas nocivas. De entre essas normas, merecem destaque as que criam cláusulas gerais anti-abuso, gerais e específicas, e, como aconteceu recentemente entre nós, regimes próprios sobre o planeamento fiscal abusivo.

Para melhor eficácia de todo este conjunto de normas, deveria ser cumprida a determinação legal de a Administração Tributária divulgar publicamente os esquemas ou actuações de planeamento fiscal já comunicados por promotores ou utilizadores que as autoridades reputem de abusivos. Essa avaliação deveria basear-se nas boas práticas de alguns países que nos precederam e ser essencialmente orientada para funcionar

como alerta ou aviso aos cidadãos e empresas sobre os riscos que correm ao aderir a determinados esquemas, tal como vem sendo recomendado pela OCDE.

Este sistema de alertas por parte das autoridades deveria ser estendido aos contribuintes que apresentem erros ou divergências declarativas, pois, tal como acontece com o incremento do pré-preenchimento das declarações, essa prática melhoraria a relação entre o fisco e os cidadãos e reduziria custos de contexto. Existem, na OCDE, experiências de grande êxito nesta matéria, que poderiam servir de inspiração para incrementar os progressos que, a este respeito, já se observam entre nós, designadamente no tocante à desmaterialização de declarações, ao pré-preenchimento, e ao contacto mais personalizado entre a administração e os contribuintes.

O grau de certeza na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes deve ser também substancialmente aumentado através das *informações vinculativas*. Já se deram, entre nós, passos recentes no sentido de usar esse instrumento como meio de determinar o correcto enquadramento fiscal das operações. Mas a definição do modelo de serviço por elas responsável e o reforço em meios humanos tecnicamente habilitados são também factores de grande importância no aumento da eficácia deste mecanismo.

Em idêntica linha de cooperação e pedagogia fiscal, e dado o crescimento que se observa na OCDE de casos litigiosos envolvendo preços de transferência, os chamados *Advance Price Agreements* (APA) são outra das áreas de desenvolvimento no seio da Administração fiscal. Tal requer investimento em meios humanos que contribuiriam por certo para reduzir a litigância em matéria tão complexa e de crescente relevo empresarial e fiscal.

A política de prevenção deverá também prever a continuidade e aprofundamento das acções de educação fiscal, em particular, mediante a sua inserção nos programas escolares.

### **2.7.2 Combate e repressão da fraude e evasão**

Quanto ao *combate e repressão da fraude*, e tendo em conta fenómenos como o potencial incremento da economia paralela em tempo de crise, as facturas falsas, a “fraude carrossel” e a viciação de programas informáticos de contabilidade, recomenda-se o aumento urgente de meios humanos qualificados afectos à inspecção tributária, o reforço do controlo das tipografias autorizadas (dado que foram detectadas redes que

diversificam o número de tipografias que utilizam para o efeito), o cruzamento rápido de informações de facturas suspeitas que ultrapassem determinado montante, o reforço dos meios afectos ao combate à “fraude carrossel” e o aumento da cooperação com outros EM. Apesar de, nalguns casos, esta já ter atingido um nível muito apreciável, deve prosseguir a realização de Seminários e *Workshops* com a presença de especialistas da OCDE, Comissão Europeia e de inspectores de outros EMs envolvidos no combate à fraude, em especial à fraude carrossel.

Em 2006 efectuou-se uma vasta acção com vista ao apuramento de responsabilidades de empresas que se dedicavam à produção, distribuição e uso de aplicações informáticas ilegais, destinadas à alteração de ficheiros produzidos por um programa de facturação com ampla implementação no sector da restauração, tendo-se apurado um montante médio de montantes subtraídos às declarações fiscais pelos utilizadores dos programas na ordem dos 25%. Esta acção teve eco no estrangeiro, particularmente em Espanha e na Suécia, tendo Portugal transmitido aos seus parceiros comunitários a sua experiência no controlo deste tipo de *software*. A utilização deste tipo de programas não se restringe, por certo, ao sector que foi objecto em Portugal de acções de inspecção, pelo que seria importante dar-lhe continuidade em acções dirigidas a outros sectores de actividade.

O relatório do subgrupo evidencia ainda uma séria de medidas aprovadas ou em estudo na UE que, no âmbito da tributação directa e indirecta, visam combater a fraude fiscal. São de destacar, como exemplos, medidas dirigidas ao maior controlo das transacções intracomunitárias em sede de IVA, regras mais rigorosas sobre facturação, a melhoria na assistência mútua na cobrança de créditos fiscais e na informação processual em geral ou a revisão da directiva da poupança.

### **2.7.3 A questão dos paraísos fiscais**

Quanto à questão dos *paraísos fiscais*, partindo da observação de que, no passado recente, a retórica contra estas jurisdições não foi acompanhada de medidas efectivas para controlar a erosão que causam aos sistemas fiscais, o relatório recomenda que, no actual contexto político-económico e dada a pressão a que os paraísos fiscais estão agora sujeitos, sejam dinamizados e eficazmente usados todos os protocolos no sentido de potenciar a troca de informações.

O interesse de algumas dessas jurisdições em credibilizar os seus sistemas fiscais pode vir a revelar-se particularmente vantajoso para Portugal em termos de arrecadação de receitas fiscais “perdidas”. A equipa política deveria, em estreita ligação com a DGCI, providenciar no sentido da rápida resposta aos pedidos recebidos de alteração das Convenções de Dupla Tributação no sentido anteriormente indicado, ou tomar mesmo a iniciativa em relação a algumas delas.

O executivo tem vindo a actuar no sentido da negociação de acordos de troca de informações com alguns paraísos fiscais. Alguns planeadores fiscais nacionais têm, porém, vindo a deslocalizar certos esquemas para outros paraísos fiscais e jurisdições não cooperantes, recomendando-se o alargamento da lista a abranger em acordos de troca de informações. No caso de não ocorrer da parte dessas e outras jurisdições uma manifestação de mudança de atitude em termos de respeito dos *standards*, a Inspeção Tributária deveria estar particularmente atenta a facturas ou documentos equivalentes provenientes de ou destinados a esse tipo de jurisdições.

O actual contexto socioeconómico fornece uma oportunidade que não deve ser desperdiçada de combate aos paraísos fiscais, existindo bons exemplos recentes de resultados positivos no combate à fraude em função da pressão que muitos Estados têm colocado sobre alguns países que são reconhecidamente utilizados com a finalidade de minimização de carga fiscal.

### **3. Tributação do rendimento**

#### **3.1 Nota prévia**

Dos temas abordados pelo Subgrupo da tributação do rendimento não consta o tópico da relação entre as mudanças contabilísticas introduzidas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e a fiscalidade. Entendeu-se que, dada a efectiva consagração legal das substanciais mudanças no CIRC (através do Decreto-Lei 159/2009, de 13/7) e da introdução do novo modelo contabilístico constante do SNC (através do Decreto-Lei 158/2009, de 13/7), o referido tema ter-se-ia tornado algo redundante. Haverá que esperar pela sua efectiva aplicação, para, do confronto entre as normas e a produção dos seus efeitos, se poder então formular um juízo mais fundamentado.



Deve ainda referir-se que no título “ Recomendações gerais” o relatório do Subgrupo foca diversos temas de carácter mais geral como a necessária simplicidade do sistema fiscal, apresentando algumas sugestões para o efeito, a regionalização e municipalização de impostos nacionais, vista com preocupação, a tributação dos não residentes, mostrando o seu carácter desconexo e preconizando medidas de maior consistência do regime, e a tributação das mais-valias mobiliárias.

Este último tópico, muito debatido desde a reforma que, em 1988, criou o IRS, merece destaque. Na verdade, a generosidade fiscal que, entre nós, existe relativamente às mais-valias obtidas na alienação de valores mobiliários - em particular das acções – é frequentemente considerada fonte de manifesta injustiça fiscal. A nosso ver, os benefícios desta solução não compensam os seus custos. A perda de receita e a redução da equidade e da eficiência fiscal, parecem-nos bem mais importantes do que um suposto factor de apoio ao mercado de capitais.

Em países como a Espanha ou o Reino Unido, para citar apenas dois exemplos, tributam-se estes ganhos, e não é por isso que o seu mercado de capitais se ressentem. Bem se conhecem as dificuldades que uma alteração desta natureza implicaria, mas tal não deve obstar a que se reafirme convictamente que a solução actual não é minimamente justa, devendo, pois, ser modificada.

### **3.2 Modelos estruturantes da tributação do rendimento pessoal e proposta de semi-dualização do imposto**

O relatório do Subgrupo apresenta, de forma crítica, uma breve caracterização da evolução do IRS, considerando negativos alguns desenvolvimentos como o aumento do número de escalões ou a não definição clara de um mínimo de existência. Sublinha ainda algo de muito importante sobre arquitectura da tributação do rendimento: nem o IRS é um imposto único e progressivo no seu sentido puro, nem no mundo actual existem impostos sobre o rendimento que se conformem totalmente a este modelo conceptual.

Em termos gerais, são essencialmente três os modelos possíveis de tributação do rendimento: o modelo compreensivo ou unificado, o modelo da *tributação linear (flat tax)* e o modelo dual, com origem nos países nórdicos e com variantes na sua concretização (modelo semi-dual), todos eles com vantagens e inconvenientes. A

questão da escolha de um determinado modelo não é apenas uma questão de natureza económica, financeira ou técnica, mas é condicionada por diversos factores de índole política, jurídica, sociológica e histórica.

O modelo unificado ou compreensivo é o que, idealmente, está na base da adopção do IRS entre nós. No entanto, na sua formulação geral, o modelo hoje existente há muito que deixou de corresponder ao projecto inicial: basta pensar no sistema de taxas efectivamente existente. Aliás, a tendência de evolução mundial é no sentido do regresso a uma certa “cedularização” do imposto e a uma certa mistura de progressividade e proporcionalidade.

A questão que se põe é a de saber se, no actual contexto, é possível um regresso do imposto à pureza do modelo inicial. Para o Subgrupo a resposta é negativa: a busca de um modelo puro de tributação unificada não seria uma solução praticável, pois seria posta em causa por várias condicionantes de facto. Uma, referida no relatório, é o ambiente de concorrência fiscal induzida pela globalização da economia, com as suas exigências de competitividade fiscal. Outra seria a da progressiva complexidade do sistema fiscal que, a curto prazo, poderia tornar o sistema de muito difícil gestão, desde logo de um ponto de vista informático.

Uma outra solução, que tem sido, por vezes, ventilada, seria a da adopção do modelo de tributação linear do rendimento. Sobre este último, recentemente introduzido em alguns países do Leste Europeu e da América Central, reconhece-se a sua vantagem simplificadora e mesmo a sua virtualidade competitiva. Mas, no actual contexto, desaconselha-se a sua adopção em Portugal, por várias razões.<sup>4</sup> Primeira, tem-se considerado que a redistribuição da carga fiscal que a adopção deste modelo provocaria tem efeitos indesejáveis. Segunda, que o modelo, para ter em conta a natureza do IRS como imposto progressivo, perderia a simplicidade que é o seu principal factor de atracção. Terceira, está longe de existir, em Portugal e na União Europeia, consenso necessário sobre tal matéria. Até agora este modelo tem-se afirmado em países em vias de desenvolvimento ou em países que não conheciam anteriormente outro modelo de tributação do rendimento. Por isso, nenhum país da UE-15 adoptou o modelo da *flat tax*. A proposta de evolução que o Subgrupo apresenta vai pois no sentido de melhorar a semi-dualização do IRS que é, na prática, embora de forma não assumida, o modelo já

---

<sup>4</sup> Neste, como em outros pontos, não tomamos em conta dificuldades de natureza constitucional que poderiam apontar para a necessidade de revisão da “constituição fiscal”

hoje existente. Como exemplos próximos do figurino proposto, apontam-se o sistema holandês das “*Boxes*” e o modelo de tributação saído da recente reforma do imposto pessoal de rendimento em Espanha, que consagrou duas bases tributáveis distintas: a “base liquidável geral” e a “base liquidável da poupança”, esta última tributada a uma taxa proporcional de 18%.

O princípio essencial destes modelos chamados de semi-duais é o de não aplicar as mesmas taxas às diversas categorias de rendimentos. Habitualmente, algumas formas de remuneração do capital são tributadas por taxas moderadas (em regra, proporcionais), enquanto que os rendimentos de outra origem suportam taxas progressivas. Reconhece-se que este modelo é menos justo que o modelo compreensivo, se este tivesse possibilidade de aplicação prática na sua pureza. No fundo, os modelos dual e semi-dual são uma resposta defensiva e pragmática ao problema da deslocalização dos factores móveis de produção derivados da concorrência fiscal internacional, visando que estes factores sejam realmente (e não de forma meramente nominal) sujeitos a alguma tributação.

O Subgrupo sugere assim que todos os rendimentos das actuais categorias E, F e G do IRS passem a ser subtraídos ao englobamento *obrigatório*, ficando submetidos a uma taxa única, que alvitra de 20% (todavia com possibilidade de opção pelo englobamento, caso o contribuinte assim o deseje).

Em paralelo, propõe a aglutinação (tendencial) dos rendimentos das categorias A, B e H numa base autónoma, sujeita a taxas progressivas, a redefinir. Esta última base incluiria ainda duas novas categorias: C – destinada a “rendimentos em regime de imputação” e D- “rendimentos não incluídos noutras categorias”.

Assim, e sintetizando, a “base liquidável geral” ou “base 1” conteria os rendimentos das actuais categorias A, B, H, e das novas categorias C e D. A “base liquidável especial” ou “base 2”, incluiria as actuais categorias E, F e G.

Esta alteração do desenho do IRS obrigaria a repensar o regime da comunicabilidade de perdas, bem como os níveis de progressividade.

Trata-se, como se vê, de uma proposta que acentua (e, ao mesmo tempo, racionaliza) a actual diferenciação de tratamento que já existe no IRS entre rendimentos de diversas categorias. No entanto, para além de ter a vantagem de passar a tributar as mais-valias e de simplificar o actual sistema de taxas, teria ainda a vantagem de uniformizar o que até hoje se tem sido um tratamento impositivo muito diferente, e sujeito a modificações

casuísticas, dos vários rendimentos das categorias E, F e G. Por outro lado, e este é um ponto importante, não impede a evolução para qualquer dos outros modelos se, entretanto, as condições necessárias para tal vierem a estar presentes e assim for decidido no plano político.

Dada a proximidade do modelo proposto pelo Subgrupo ao modelo em vigor em Espanha, seria de todo conveniente, caso a proposta venha a merecer acolhimento, a análise das questões normativas e de aplicação prática do imposto que se têm manifestado no país vizinho. Poderiam assim reduzir-se os custos da introdução de um modelo deste tipo.

### **3.3 A unidade tributária em IRS**

Sobre este tópico, apresenta-se uma proposta categórica: “é aconselhável a introdução, com maior urgência, do regime de tributação separada dos casados”.

As razões são abundantemente explicitadas no relatório do Subgrupo, e vão desde a desigualdade que se verifica entre os unidos de facto e os casados, até à consideração das disparidades existentes entre a obrigatoriedade fiscalmente imposta de declarações conjuntas e as realidades da gestão autónoma do rendimento e património pelos membros do casal em muitas situações concretas da vida conjugal.

Não se afigura que a referência constitucional ao agregado familiar possa ser considerada obstáculo decisivo nesta matéria, em especial se a opção de tributação conjunta for reconhecida. Esta proposta corrige, aliás, a actual inconstitucionalidade derivada do diferente tratamento entre pessoas casadas e unidas de facto.

Questão muito relevante, a merecer reflexão, é a do tratamento dos dependentes. Preconiza-se aí a solução de “as deduções possibilitadas pela existência de dependentes serem (...) repartidas entre os cônjuges”.

### **3.4 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação das categorias de rendimento do IRS**

Analisada a questão de fundo sobre o modelo conceptual do IRS e vista a questão da unidade tributária, o relatório do Subgrupo passa em revista as categorias actuais do

CIRS e propõe algumas mudanças normativas fundamentadas em aspectos de equidade ou neutralidade.

Assim, e ainda num sentido geral e não específico de qualquer categoria, propõe-se que sejam revistas as tabelas de retenção na fonte, no sentido de maior aproximação entre o imposto periodicamente retido e o montante da obrigação tributária final. Isto para evitar a situação actual de, na maioria dos casos, as actuais tabelas de retenção implicarem retenção por excesso, com os consequentes reembolsos.

Na categoria A, aponta-se a necessidade de proceder a uma revisão da dedução específica, dado que, em muitos casos, ela apenas se reconduz ao montante das contribuições para a segurança social. O Subgrupo sugere outras despesas que nela deveriam caber. Assim, em certas condições, as quotizações para ordens profissionais (segundo alguma doutrina, verdadeiros tributos) e as despesas de formação profissional, são apontadas como exemplo de outras deduções cuja inclusão se deveria ponderar.

No tocante à categoria B, critica-se a actual redacção do artigo 58º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) por consagrar uma solução excessivamente generosa, sem paralelo conhecido em outras ordenações tributárias, para os rendimentos da propriedade intelectual, propondo-se uma substancial modificação do regime. Uma definição mais restritiva do que se entende, para este efeito, por rendimentos de propriedade intelectual parece justificar-se.

Também merece reparos o regime, consagrado no artigo 3º, nº 4, do CIRS, relativo aos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, propugnando-se a sua uniformização com os restantes rendimentos da categoria B. Tal modificação permitiria ainda alterar as restrições à comunicabilidade de perdas que, no artigo 55º, ainda subsistem para este tipo de réditos face aos restantes rendimentos da categoria B.

Por fim, enumeram-se várias razões para que seja reapreciado o regime de transparência fiscal, apresentando-se um leque de propostas que visam tornar este regime mais facilmente controlável e menos passível de abusos e manipulações.

Quanto à categoria E, propõe-se uma alteração à incidência real, no sentido de certos rendimentos, onde podem existir perdas líquidas, passarem para a categoria G.

Sugere-se, também, que se delimite com maior precisão o regime dos rendimentos decorrentes das reduções de capital social de entidades societárias. Por fim, e como a Administração fiscal parece, por vezes, ter entendido que só se deverá conceder crédito de imposto por dupla tributação internacional relativamente à colecta de rendimentos

englobados, sugere-se que se clarifique legalmente tal matéria, pois não há razão para que tal dedução seja negada quando os rendimentos são tributados em Portugal pelas taxas especiais do artigo 72º do CIRS. Com efeito, em nenhum local, o CIRS distingue a colecta resultante das taxas gerais e das taxas especiais, pelo que a discriminação de tratamento que vem sendo feita não teria razão de ser.

Na categoria F, evidencia-se uma excessiva restrição actualmente existente no tocante à dedutibilidade dos custos comprovados necessários à obtenção do rendimento. Na verdade, a dedução específica prevista para os rendimentos da categoria F, deveria ser alargada a outro tipo de despesas directamente conexas com a obtenção desse rendimento.

Na categoria G, e no dizer do relatório do Subgrupo, “urge corrigir a injustiça decorrente do facto de não ser admissível ao proprietário imobiliário alienante demonstrar que o valor de venda foi de facto inferior ao valor patrimonial tributário do prédio alienado, determinado nos termos do Código do IMI”.<sup>5</sup>

Devem, por fim, ser salientadas algumas outras propostas relativas aos seguintes pontos:

- i) à definição de um novo âmbito de incidência pessoal;
- ii) à criação de mecanismos especiais de representação, antecipação e substituição tributárias;
- iii) a regras mais equitativas para tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores; e
- iv) à redefinição do mínimo de existência.

Salientamos aqui, até pela importância da crescente mobilidade internacional do trabalho, a primeira das referidas propostas. Com efeito, a possibilidade da introdução de um regime de residência parcial ou fraccionada de trabalhadores deslocados que se tornam residentes em território português evitaria o cúmulo de pretensões tributárias, constituindo por isso uma sugestão que poderá contribuir para minorar a complexidade fiscal destas situações profissionais.

---

<sup>5</sup> Esta matéria terá que ser analisada em articulação com a da tributação do património.

### **3.5 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação dos rendimentos empresariais e profissionais**

Um outro capítulo do relatório específico é dedicado a três importantes e recorrentes temas da tributação directa. São eles: os regimes simplificados de tributação, o pagamento especial por conta e as tributações autónomas.

Sobre o primeiro, é efectuada uma análise histórica da génese dos *regimes simplificados*, resumindo-se, de forma sequencial, o que sobre eles foi expresso em relatórios anteriores, tais como o da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996) e do Grupo de Trabalho que, em 2005, foi criado para estudar estes regimes. Aí se encontram os principais argumentos pró e contra a existência de tais regimes, bem como as suas vantagens e desvantagens quando aferidos pela métrica dos princípios norteadores de um sistema fiscal consagrados pela ciência tributária.

São também descritos os regimes que, em Espanha e Itália, se criaram no âmbito da tributação dos sujeitos passivos de baixos rendimentos pertencentes a certos sectores de actividade.

Por fim, apresentam-se as opiniões de académicos que se debruçaram sobre o tema, bem como as de alguns serviços da administração fiscal.

Depois desta elucidativa resenha, o Subgrupo conclui:

- i) Relativamente ao regime simplificado em sede do IRS, que se deveriam manter as actuais linhas estruturantes do regime simplificado. Entende-se, porém, que dele se deveriam excluir certas actividades (v.g. ourivesaria, construção civil, sucatas) dados os riscos de evasão existentes. Também se propõe a uniformização e o aumento dos actuais limites de volume de negócios, bem como uma maior intervenção da Administração fiscal junto dos contribuintes, designadamente comunicando-lhes o fim do ciclo normal de três anos, bem como outras propostas que decorrem das linhas jurisprudenciais já existentes sobre o mencionado regime. O regime simplificado tem constituído uma solução bastante atractiva para os contribuintes. A sua real simplicidade operativa e a consequente redução de custos de cumprimento que daí resulta são elementos que devem ser muito ponderados antes de lhe introduzir refinamentos que, tornando-o porventura mais “afinado”

relativamente a certas actividades, introduzirá maior complexidade decorrente da diferenciação.

ii) Relativamente às pessoas colectivas, sugere-se a revogação definitiva do actual regime simplificado e a criação de um regime contabilístico-fiscal, com regras mais simples, aplicável a sujeitos passivos de baixo volume de negócios.<sup>6</sup>

iii) Quanto ao *pagamento especial por conta* (PEC), é também apresentada uma resenha histórica da sua criação e evolução, sendo considerados, entre outros, aspectos relativos à lógica inerente à sua introdução, as sucessivas modificações de que foi alvo e as questões suscitadas relativamente à sua constitucionalidade, bem como as condições inerentes ao seu reembolso.

Entende-se estar aqui ultrapassada a questão da constitucionalidade suscitada na configuração inicial do PEC, embora subsistam dúvidas quanto à constitucionalidade de muitas das alterações posteriormente introduzidas. Por outro lado, embora não se conheça a sua real expressão financeira, tornando-se difícil emitir um juízo sobre o interesse financeiro do PEC, e mesmo sabendo-se que, na sua actual configuração, tem custos significativos de gestão, deve sublinhar-se que o PEC não foi instituído por razões de receita, mas de controlo. Isto significa que as razões que estiveram na base da criação do PEC subsistem, uma vez que, até hoje, não foram desenvolvidos os indicadores técnico-científicos que permitiriam um conhecimento da situação das pequenas e médias empresas.

Em face destas premissas, sugere-se uma reformulação do PEC e a sua evolução para um regime de liquidação oficiosa, com regresso a valores semelhantes aos existentes no momento da sua criação.

iv) Por fim, e sobre as *tributações autónomas*, cuja receita em 2006 ascendeu a 205 milhões de euros, o relatório específico apresenta a resenha legislativa da evolução desta forma tributação, e manifesta a preocupação pela tendência para a extensão do seu campo de aplicação que pode subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento. Reconhece, porém, pragmaticamente que, dados os constrangimentos da receita, não se antevê alternativa válida para a sua substituição imediata por outro

---

<sup>6</sup> Este ponto não deve ser desligado da questão dos indicadores técnico-científicos previstos na Lei Geral Tributária (LGT), mas, até hoje, nunca criados.



regime. Sublinha ainda a complexidade que pode induzir na fiscalidade internacional (crédito de imposto), questão que deveria merecer cuidada ponderação. Eis um tema que merece um estudo mais aprofundado.

### **3.6 Tributação empresarial e competitividade internacional**

A competitividade das economias é influenciada, como bem se sabe, por vários factores. A fiscalidade costuma ser apontada como um deles. Aliás, aos princípios tradicionais da equidade, eficiência e simplicidade, junta-se hoje um outro relativo à satisfação de um requisito de competitividade internacional.

Neste sentido, o Subgrupo dedicou um capítulo à análise desta questão.

Os tópicos abordados são múltiplos, indo desde a análise dos estudos que relacionam fiscalidade e investimento directo estrangeiro (IDE) até à avaliação quantitativa da posição portuguesa no que respeita à competitividade fiscal internacional, em especial no tocante à tributação das empresas.

Recorrendo a literatura recente da OCDE e outros organismos internacionais, sublinha-se que, em regra, as conclusões acerca da relação empírica entre a fiscalidade e o IDE mostram que “antes da (taxa) de tributação no Estado da fonte se tornar relevante, um outro conjunto de factores de índole fiscal deve ser considerado, designadamente a transparência, simplicidade, estabilidade e certeza na aplicação da legislação”.

Reforçando estas conclusões extraídas de diversos empíricos, em 2007 uma monografia da OCDE, intitulada “*Tax effects on foreign direct investment – Recent evidence and policy analysis*”, concluía que a sensibilidade do IDE a estímulos fiscais se encontra significativamente dependente de múltiplos factores, como o sector de actividade em questão, o ciclo económico, as condições estruturais e políticas dos países.

Em suma, se a fiscalidade não é factor despiciendo, a literatura mais recente sobre o seu impacto no IDE é inequívoca ao concluir que, por si só, muito dificilmente o factor fiscal se revela arma competitiva determinante na captação de IDE.

Vale a pena referir a análise que o capítulo apresenta do caso irlandês. Nos trabalhos aí mencionados, uma vez mais se revela que o factor fiscal não foi, longe disso, o principal determinante do êxito que, até há pouco, se creditava à economia irlandesa, e

amplamente reconhecido internacionalmente. Hoje, sendo o país uma das vítimas mais notórias da crise financeira, tal apologia está, aliás, bastante mitigada.

Entrando especificamente no caso português, o relatório aborda, entre outros, aspectos qualitativos que seriam de considerar obstáculos à competitividade do sistema fiscal e, depois, resultados de estudos nacionais e internacionais que permitem posicionar Portugal no âmbito de uma escala de competitividade fiscal global.

Sobre os primeiros, citam-se, entre outros, e como *factores negativos*, a lentidão da justiça fiscal, a frequência das alterações legislativas e a importância do “direito circulatório “ da administração e sua deficiente divulgação. Já como *elementos positivos*, menciona-se o alargamento substancial da rede de acordos de dupla tributação, as medidas de simplificação administrativa (Simplex) e a descida da taxa do IRC.

Quanto aos trabalhos que visam aferir da posição relativa dos países, na edição de 2009 do estudo “*Paying taxes - the global picture*”, da autoria da empresa de consultoria PwC, e tomando em conta a carga fiscal total a que as empresas se encontram sujeitas, Portugal surge na 96ª posição entre 181 países. No contexto EU-25, Portugal surge com a 10ª carga fiscal mais baixa.

O relatório específico apresenta algumas recomendações – uma de natureza geral, outras de carácter mais específico – sobre a questão em apreço, entre as quais a redução dos custos de contexto, através, nomeadamente, da harmonização de obrigações acessórias e de pagamento de impostos e contribuições para a segurança social ou a forma de tratamento de mais-valias e de menos-valias na alienação de partes sociais.

### **3.7 A proposta de harmonização da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)**

#### **3.7.1 O projecto comunitário relativo à MCCCIS**

Com o propósito de instituir a possibilidade legal de as sociedades com filiais ou estabelecimentos estáveis em diferentes Estados Membros da UE determinarem uma base tributável conjunta no âmbito do imposto sobre o rendimento societário foram desenvolvidos na esfera comunitária trabalhos aprofundados, entre 2004 e 2008.

Tais trabalhos procuraram definir os elementos estruturantes deste novo modelo de tributação, tais como:

- O âmbito subjectivo da aplicação da MCCCIS;
- As regras básicas da determinação da MCCCIS, nas quais assumem particular relevo aspectos tais como os métodos de cálculo da depreciação de activos e apuramento de mais-valias, o regime de dedutibilidade de custos e encargos não dedutíveis, as provisões fiscalmente aceites, o conceito de relações especiais e sua implicação nos preços de transferência;
- O método a usar na consolidação;
- O impacto previsível do MCCCIS em questões de fiscalidade internacional, tais como os acordos sobre dupla tributação e o tratamento a dar aos rendimentos obtidos no estrangeiro.

### **3.7.2 Avaliação da viabilidade do projecto**

Pese embora a convicção expressa pelas instâncias da UE de que tal modelo contribuiria para reduzir os obstáculos fiscais ao pleno desenvolvimento do mercado interno, existem fortes dúvidas sobre a viabilidade política e sobre a exequibilidade prática do projecto. Na verdade, não foi possível até ao presente obter a adesão dos EM dadas as sérias dificuldades resultantes da:

- Quantificação dos efeitos do novo método sobre as receitas fiscais globais e em cada EM relativamente à actual situação;
- Aceitação de uma fórmula de repartição que sirva de base à distribuição de receitas entre os diversos EM;
- Criação de uma estrutura centralizada para gestão de contribuintes, com competências na resolução de conflitos.

Assim, a convicção do Subgrupo, que subscrevemos, vai no sentido de que tal projecto dificilmente se concretizará a curto ou mesmo médio prazo. No seio da UE existe a oposição de alguns Estados a um tal projecto e o cepticismo de outros. Por outro lado, estudos recentes<sup>7</sup> mostram que, consoante os factores escolhidos como base de repartição, a receita fiscal dos EM teria variações significativas, surgindo Estados

---

<sup>7</sup> Veja-se, M. Devereux e S. Lotetz, “The effects of EU formula apportionment on corporate tax revenues”, *Fiscal Studies*, 2008, vol 29, pp. 1-34.

“ganhadores “ e “perdedores “ de receita. Importaria, neste contexto, analisar, no plano quantitativo, qual o impacto de tais critérios na receita fiscal e na competitividade da economia portuguesa no quadro europeu.

De qualquer modo, tudo isto aponta para que a MCCCIS seja um projecto com fraca probabilidade de concretização num prazo razoável.

### **3.8 Impostos sobre o rendimento e Direito Comunitário**

O relatório específico procurou ainda analisar “áreas em que a regulamentação existente em Portugal se poderá considerar, com muito elevado grau de probabilidade, desconforme com as exigências do Direito Comunitário (Fiscal) e que o Tribunal (TJCE) tenha por assentes e indiscutíveis”.

Identificadas essas situações, o Subgrupo recomenda as correspondentes modificações nas normas nacionais. Tais recomendações estão divididas em blocos, a saber: “ IRC e Direito Comunitário”, “IRS e Direito Comunitário” e “Aspectos gerais e comuns a IRC e IRS”.

No primeiro destes blocos, o grupo tratou de vários temas. Assim, num primeiro, sobre a tributação pelo rendimento líquido de sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável, entende-se que não existe fundamento jurisprudencial inequívoco para, salvo nos casos já previstos, estender a todos os casos a tributação pelo rendimento líquido, permitindo a dedução de todos os custos relacionados com a actividade desenvolvida. Note-se, pois, que não se trata aqui de desconformidade, e sim de reafirmar, face a dúvidas que se têm suscitado, que não existe na jurisprudência comunitária uma linha clara para fundamentar essa eventual alteração.

Quanto à tributação dos grupos de sociedades, propõe-se a eliminação de uma incompatibilidade detectada na legislação nacional, relativa à exclusão do perímetro do grupo de entidades residentes detidas indirectamente por via de sociedades residentes noutra EM da UE.

No tratamento fiscal do resultado da partilha recomenda-se a harmonização do tratamento de sócios residentes e não residentes.

Também no regime de reinvestimento do valor de realização dos activos nos quais se verificaram mais-valias, se sugere que passem a ser considerados como activos relevantes os títulos de dívida emitidos por outra EM da UE.

A mais fácil obtenção dos meios de prova (vg., diminuição dos custos de cumprimento associados à obtenção de documentação certificada pelas autoridades fiscais do país da entidade participada, como por exemplo nos casos do artigo 46º do CIRC) é outra das recomendações efectuadas. Sobretudo tendo em conta os obstáculos burocráticos significativos que ainda impendem sobre sócios que, para beneficiarem dos regimes mais favoráveis previstos na leis comunitárias, solicitam declarações ou formulários.

No tocante ao IRS, assinala-se, entre outros tópicos, uma desconformidade nas deduções à colecta, ao não serem permitidas, por exemplo, deduções com gastos em educação realizados por residentes em estabelecimentos de ensino localizados na UE e reconhecidos pelas autoridades competentes dos respectivos EM. Idêntica análise se pode estender a despesas com saúde e outros gastos susceptíveis de originar deduções à colecta em sede do IRS.

Nos “Aspectos comuns a IRC e IRS”, abordam-se questões como proibições de discriminação aplicáveis a ambos os tributos e ainda a questão da inclusão de Chipre – como EM da UE – na lista dos paraísos fiscais constante da Portaria 150/2004.

## **4. Os Impostos sobre o Património**

### **4.1 Tributação do Património Imobiliário**

#### **4.1.1 A Contribuição Autárquica e a sisa**

Em 1998 foi introduzida no nosso sistema fiscal a Contribuição Autárquica (CA), um imposto de natureza estática sobre um elemento do património (o imobiliário) que substituiu a Contribuição Predial<sup>8</sup>. A CA almejava ser um imposto estruturado com base no princípio do benefício, isto é, tendo em conta as vantagens auferidas provenientes de serviços públicos (gratuitos ou abaixo de custo ou do preço de mercado) prestados sobretudo pelos municípios, constituindo receita dos mesmos.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Esta substituição trouxe uma alteração estrutural pois a contribuição predial assentava na capacidade contributiva.

<sup>9</sup> Autores como Sá Gomes e Casalta Nabais consideraram inconstitucional a invocação do princípio do benefício (em vez do da capacidade contributiva) como fundamento da tributação da CA e hoje do IMI. Até agora, porém, o Tribunal Constitucional nunca se pronunciou sobre esse assunto. Trata-se de uma questão discutível, em parte dependente do entendimento que se tenha da relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício.

Na prática, porém, a CA acabou por se distanciar do princípio do benefício. Além disso, o cálculo do imposto assentava numa noção, a de valor patrimonial tributário, que ficou dependente de uma avaliação casuística a efectuar com base num Código de Avaliações que nunca chegou a ver a luz do dia. Esta omissão conduziu a inúmeras situações de desigualdade de tratamento de situações tributárias objectivamente idênticas. Acresce que a falta de actualização dos valores patrimoniais constantes das matrizes conduzia a que a carga tributária fosse muito mais elevada para os proprietários dos imóveis mais recentes, redundando, ao mesmo tempo, num “paraíso fiscal” relativamente aos imóveis mais antigos. Ao lado da CA, permanecia, quase intocado, um imposto sobre as transmissões do imobiliário, a vetusta Sisa.

Este conjunto de características da tributação do património levava a que as receitas arrecadadas em Portugal neste domínio se situassem em cerca de metade dos valores médios observados na UE e na OCDE.

#### **4.1.2 A criação do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis**

Em 2003 foi criado, em substituição da CA, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território nacional, imposto este que continua a ser receita municipal.

Segundo as palavras de Silvério Mateus e Vasco Valdez, as alterações mais significativas desta reforma “passaram pela inclusão de regras de avaliação objectivas e que foram estruturadas para encontrar valores de avaliação com alguma aproximação ao valor médio de mercado de cada imóvel a avaliar, embora com a preocupação de não ultrapassar o referido valor, prevendo-se a sua aplicação às transmissões ocorridas a partir da entrada em vigor do Código do IMI (CIMI), sendo os restantes imóveis objecto de uma actualização gradual, mediante aplicação de coeficiente de desvalorização monetária, com o compromisso legal de que se faria uma avaliação geral do parque imobiliário urbano no prazo máximo de 10 anos a contar de 2003”.<sup>10</sup>

Esta reforma do sistema de avaliação da propriedade urbana com base num quadro legal de avaliações assente em factores objectivos foi assim a grande inovação do IMI que,

---

<sup>10</sup> In *A Fiscalidade na Actividade Urbanística*, AICE, 2007, pp. 37-38.

quanto ao resto, quase não passou de um novo nome para a antiga CA.<sup>11</sup> Em particular, manteve-se a justificação do imposto com base no princípio do benefício.

Ao lado do CIMI foi igualmente aprovado o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) que procede à substituição da sisa pelo IMT, sem que, porém, altere, no essencial, a natureza e regime do velho imposto.

#### **4.1.3 Avaliação do regime de tributação existente depois de 2003**

Segundo o relatório do Subgrupo sobre a tributação do património, a aproximação ao valor de mercado enferma de limitações, pois o mercado imobiliário, em que a habitação constitui normalmente um bem de primeira necessidade para as pessoas e famílias, não funciona em concorrência perfeita. Para além deste mercado depender do solo, um bem escasso, possui também uma irresolúvel assimetria entre as condições da oferta e da procura.

O valor patrimonial, mesmo objectivado, não é um valor estável. Para além disso, engloba a componente de investimento realizado no prédio em construções e outras benfeitorias (já tributados, em regra, em sede de outros impostos), funcionando como um desincentivo à conservação e melhoria dos prédios e como um incentivo à sua degradação. Fruto de várias circunstâncias, entre as quais a debilidade do sector bolsista, o imobiliário tem sido, com apoio da política fiscal, um refúgio de poupanças e um suporte de investimentos especulativos.

A reforma de 2003 baseou-se, quanto a nós, num diagnóstico correcto da situação existente à data, mas as soluções que encontrou estão longe de resolver os problemas detectados, tendo, aliás, gerado outros<sup>12</sup>. Com efeito, a fiscalidade predial continua a enfermar de inúmeros defeitos e contradições, sendo os mais importantes os seguintes:

- Existência de uma multiplicidade de impostos e de taxas incidentes sobre o património imobiliário urbano, dando lugar a uma sobretributação directa e indirecta suportada por bens que visam satisfazer uma necessidade básica, a habitação. Esta excessiva carga tributária é ainda mais visível quando comparada com a carga tributária que recai sobre outras manifestações de riqueza, sendo certo que, hoje em dia, a riqueza é predominantemente mobiliária;

---

<sup>11</sup> NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª edição, Coimbra, p. 485.

<sup>12</sup> Por exemplo, a fórmula de cálculo enferma de erros lógicos (multiplica o coeficiente de localização pelo custo da construção e o coeficiente vetustez pelo valor do solo).

- Foi mantida, agora com a designação de IMT, a “sisa”, imposto que, pelos elevados montantes a pagar, para além da razoabilidade, tem um impacto negativo sobre os direitos reais da propriedade, constituindo um travão ao desenvolvimento do mercado imobiliário, afectando negativamente a mobilidade geográfica das pessoas e empresas e inflacionando os preços do mercado imobiliário;
- Existência de uma multiplicidade de isenções no IMI sem justificação num imposto baseado no princípio do benefício e que provocam distorções no mercado;
- Adopção de um princípio de cálculo do valor (valor patrimonial) que é desajustado em relação a uma carga fiscal desejável (e suportável) para a tributação dos prédios e que alimenta a especulação, uma vez que o mercado imobiliário não funciona de acordo com as leis da concorrência perfeita;
- Violação do princípio da igualdade, dado que muitos prédios idênticos, obtendo benefícios idênticos da parte dos poderes públicos, designadamente autárquicos, têm níveis de tributação muito distintos;
- Desincentivo da lei fiscal relativamente à conservação de prédios e de obras de beneficiação, contrário aos princípios do urbanismo e do ordenamento do território;
- Flagrante desigualdade de critérios de tributação para os prédios rústicos (que têm por base o rendimento produtivo) e urbanos;
- Tratamento desigual dos prédios arrendados em relação aos prédios não arrendados, nomeadamente os ocupados e utilizados directamente pelos proprietários;
- Insuficiência e desadequação da definição e classificação legal dos prédios urbanos;
- Existência de um regime transitório com dois modelos distintos de avaliação, o dos prédios avaliados ao abrigo do CCPIIA (cerca de 5 milhões) e o dos prédios avaliados de acordo com as regras previstas no CIMI (cerca de 2,5 milhões);
- Manutenção da excessiva tributação dos prédios novos em relação aos antigos.

Note-se ainda que as alterações abruptas ocorridas no mercado habitacional e no sistema de concessão de crédito, no âmbito da crise iniciada em 2007, causou distorções muito sensíveis nos valores patrimoniais que servem de base ao apuramento do imposto face aos valores de mercado, em especial para imóveis cuja aquisição se verificou em período de forte subida dos preços a que foram transaccionados.

Para além disso, a forma e prazos de aplicação do IMI aos prédios que figuram no activo de empresas que têm por objecto a sua venda contribui actualmente, em face da situação do mercado imobiliário, para uma sobrecarga tributária destas entidades, ou



para o uso de mecanismos (v.g. criação de fundos de investimento imobiliário) que visam apenas evitar tal gravame.

Por fim, refira-se que continua a verificar-se uma excessiva dependência das receitas das autarquias relativamente aos impostos sobre o património imobiliário, com as consequências negativas que essa desproporção acarreta quer em sede de ordenamento de território quer mesmo no que toca a uma maior vulnerabilidade do poder autárquico às pressões do sector da construção civil.

#### **4.1.4 Soluções possíveis**

Num domínio política, económica e financeiramente tão sensível, não é tarefa fácil encontrar soluções para a questão da fiscalidade predial, até porque as experiências internacionais existentes não são também imunes a críticas.

Com efeito, as modalidades de tributação do património analisadas que vigoram presentemente em vários Estados da UE mostram que se trata de um domínio da fiscalidade no qual abundam os problemas e faltam soluções credíveis. Assim, aspectos como o método de determinação dos valores tributáveis, as isenções ou a complexidade administrativa de que os sistemas enfermam são exemplos das dificuldades existentes.<sup>13</sup> Trata-se, por outro lado, de uma área de tributação onde, a nível internacional, subsistem igualmente acentuadas diferenças entre o tratamento de prédios rústicos e urbanos.

Uma primeira solução possível, que não tem o aval do Subgrupo, seria a de tentar corrigir os defeitos e disfunções do actual modelo.<sup>14</sup> Uma outra seria a de introduzir um novo modelo de tributação.

O Subgrupo da tributação do património, tendo em conta algumas destas experiências, a moderna teoria do urbanismo e tomando o objectivo do ordenamento do território como um desiderato muito relevante na definição da política de tributação do património, avança assim com alguns princípios que poderão, uma vez desenvolvidos no plano jurídico, servir de orientação a uma reforma de tributação neste domínio.

---

<sup>13</sup> O Subgrupo considera um sinal muito positivo e encorajador o recente lançamento pelo Estado norte-americano do Connecticut de um programa-piloto baseado no critério do *land value* como base de tributação do património imobiliário, a ser apreciado pelo órgão legislativo competente em Dezembro de 2009.

<sup>14</sup> No seio do Subgrupo, esta solução tem o aval da Dr.<sup>a</sup> Angelina Tibúrcio (DGCI) que considera que o actual modelo, embora possua muitos defeitos, não esgotou ainda as suas virtualidades.

Sem pretensão de exaustividade, sublinhamos de seguida as grandes linhas propostas. Tais linhas de orientação, pelo seu carácter contrastante relativamente ao actual paradigma, em especial no que respeita à determinação do valor do bem sujeito a imposto, deverão ser objecto de amplo debate público, de forma a analisar-se cuidadosamente a sua desejabilidade e viabilidade.<sup>15</sup>

#### **4.1.5 Principais linhas de orientação do novo paradigma de tributação do imobiliário**

Em breve síntese, as principais linhas de orientação expressas no relatório do Subgrupo são as seguintes:

- Aceitação do princípio do benefício como base de incidência do imposto, mas de um princípio temperado por factores extra-fiscais, em particular os decorrentes de uma política fiscal que aja em consonância com as políticas e princípios de planeamento e ordenamento do território;
- Adopção de um valor fiscal estável e neutro, não vinculado ao valor de mercado em relação ao investimento de valorização dos prédios, com base em factores que privilegiem a diferenciação dos diversos tipos de prédios em função da sua localização, uso, direitos de construção constituídos e utilização autorizada e não desincentivem a valorização dos próprios prédios (conservação, benfeitorias, etc.), já tributada em sede de outros impostos;
- Utilização de conceito de “valor de base territorial” como mecanismo central no apuramento de valores a tributar. Este conceito afasta-se da actual filosofia de determinação do valor tributário, assentando numa lógica de articulação do sistema fiscal com as políticas de uso do solo e de ordenamento do território;
- Tendencial redução das múltiplas isenções do IMI, acompanhada de uma redução de taxas, de forma a obter, no plano da carga tributária global, uma neutralidade financeira;
- Construção de um sistema descentralizado de cartografia e cadastro, construído por aproximações sucessivas, mas obedecendo a uma base normalizadora unificada, sem a qual qualquer verdadeira reforma se torna impossível;
- Sujeição da propriedade rústica a um imposto muito moderado;

---

<sup>15</sup> O Subgrupo defende a introdução de um novo conceito de valor, o valor de base territorial, por oposição ao valor do rendimento, ao valor de mercado e ao valor patrimonial territorial.

- Nova articulação entre a fiscalidade predial e a fiscalidade sobre o rendimento, evitando cargas fiscais excessivas e não prejudicando o arrendamento;
- Extinção (tendencial) do IMT, devendo analisar-se a sua eventual substituição no que toca a transmissão de prédios novos por outro tipo de imposto (IVA ou, eventualmente, selo).

#### **4.1.6 A discussão necessária**

A nosso ver, e como já se referiu, trata-se de uma proposta que assume um conteúdo claramente reformista em relação ao modelo existente. O relatório do Subgrupo avança com as linhas de orientação geral que resultam de uma visão da tributação do património como um instrumento essencial para o ordenamento do território.

Sendo certo que a reforma de 2003 apresenta fragilidades importantes, não é menos certo que a mudança preconizada pelo Subgrupo terá de ser bem ponderada. Em particular, nela é atribuído aos poderes públicos um papel de regulação nas políticas de uso dos solos e sua valorização que constitui uma ruptura com a situação actual. Surge, assim, a questão de saber, *se e em que medida* os diversos poderes públicos intervenientes neste domínio conseguirão um acordo para a adopção de políticas de natureza reguladora.

Adicionalmente, e sendo certo que o relatório trata desenvolvidamente o conceito de valor de base territorial, haverá certamente que decidir questões importantes, como, por exemplo, a definição concreta de níveis de taxas e de receita das autarquias face ao actual sistema e, bem assim, a do peso desejável das receitas do património imobiliário no conjunto das receitas autárquicas.

Podem também suscitar-se questões de natureza constitucional. Caso estas efectivamente existam a solução proposta poderia obrigar ao estabelecimento de acordos políticos no quadro da próxima revisão constitucional.

Tudo isto não deve, porém, impedir uma ampla e participada discussão do paradigma de tributação ora proposto. Como não deve tolher a análise dos elementos que, independentemente do acolhimento global da proposta, poderão ser, desde já, adoptados.

## 4.2 A tributação generalizada do património

O actual artigo 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) estatui que “A tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos». <sup>16</sup> Esta redacção, ao mesmo tempo que abriu caminho à extinção do Imposto sobre Sucessões e Doações, por muitos considerada como um erro, parece acolher a necessidade de a tributação sobre o património não se cingir ao património imobiliário ou, noutra formulação, de não discriminar entre este e o restante património.

É neste contexto que surge a questão da tributação do património mobiliário e do tratamento fiscal das grandes fortunas, temas recorrentes, sobretudo em tempos de maiores dificuldades das finanças públicas. Os detentores de maior património são, pois, habitualmente apontados como devendo contribuir com a sua justa parte para as receitas públicas. O aforismo “*tax the rich*” tem, como se sabe, uma longa história no debate fiscal. Mais difícil é conceber um sistema de tributação que garanta uma igualdade horizontal e que seja administrativamente viável, pois é sabido que a tributação do dinheiro de residentes depositado fora do país ou de bens não sujeitos a registo, como jóias ou obras de arte, é de muito difícil consecução.

A questão que se põe é a de saber se e quando será oportuno introduzir tal tributação. A este propósito, convém não esquecer que, se o objectivo da equidade é um dos conhecidos pilares da teoria fiscal (por isso, como se disse, as mais-valias mobiliárias devem ser objecto de tributação), também outros objectivos, como sejam a eficiência e a competitividade internacional dos sistemas tributários, têm ganho ultimamente um muito maior relevo. A mobilidade internacional das formas de riqueza mobiliária em busca de tratamento fiscal mais favorável tem sido, como se sabe, um factor que tem moderado a respectiva tributação e sobrecarregado os factores imóveis.

Acresce que as experiências internacionais conhecidas de introdução do imposto sobre grandes fortunas, como a francesa, não tiveram consequências dignas de registo na receita fiscal, constituíram fonte de forte controvérsia e são hoje postas em causa por largos sectores da doutrina.

Por estas razões, o Subgrupo aponta, nesta matéria, para que a tributação das grandes fortunas se efectue sobretudo em sede da obtenção do rendimento, utilizando os

---

<sup>16</sup> Cf. igualmente o artigo 81.º, alínea b), da CRP.

mecanismos das taxas ou a redução de benefícios fiscais, para aumentar a tributação efectiva de quem auferir maior rendimento, desaconselhando, de momento, a introdução da tributação generalizada do património.

Segundo este Subgrupo, no contexto actual internacional e dada a tradicional falta de capital, o ambiente fiscal em Portugal não deveria ser hostil às grandes fortunas acumuladas e, pelo contrário, deveria mesmo procurar incentivar a instalação entre nós, dentro de certas condições, de pessoas com elevados patrimónios e com elevada propensão para a filantropia. O exemplo clássico é o da importância da Fundação Calouste Gulbenkian.

A questão é, porém, politicamente sensível e merece um amplo e aprofundado debate público.

## **5. A Tributação Indirecta**

### **5.1 O IVA**

#### **5.1.1 O enquadramento comunitário do IVA: estratégia negocial**

O IVA é um imposto harmonizado no quadro da UE. No essencial é actualmente regido pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (doravante designada Directiva do IVA) que substituiu diversas directivas comunitárias anteriores, entre elas a Sexta Directiva.

A intensidade da harmonização do IVA é, contudo, distinta em função das diversas áreas do imposto: alta no que respeita a regras de incidência, de isenção ou de determinação do valor, média ou baixa no que toca a determinação de taxas, nula no que tange a questões procedimentais ou penais. Quanto a estas últimas matérias, em que a competência para legislar permanece nas mãos dos Estados-Membros, ganha, porém relevo a sujeição das normas nacionais de IVA aos princípios gerais de direito comunitário, nomeadamente aos princípios da liberdade de circulação de mercadorias, da não discriminação, da proporcionalidade e da incompatibilidade dos auxílios de Estado com o Mercado Comum e ao princípio basilar do IVA, o princípio da neutralidade.

A natureza comunitária da origem e desenvolvimento do IVA implica que o Estado português acompanhe de perto as negociações existentes que se processam em vários planos (administrativo, diplomático, político, diálogo com a sociedade civil) e, em particular, no quadro de grupos de trabalho criados pelo Conselho e pela Comissão. O acompanhamento destes trabalhos, nomeadamente nas matérias em que já existem propostas legislativas ou cuja emissão seja prevista a curto prazo, é decisivo para a definição futura da configuração do IVA. Por isso, tem que ser efectuado a partir de uma estratégia nacional, com definição política das metas, com acompanhamento dos processos negociais pelas comissões parlamentares da área e com auscultação dos agentes económicos e seus representantes, bem como em diálogo com as associações de defesa do consumidor. A exemplo do processo de decisão existente em Estados-Membros mais desenvolvidos, a defesa dos interesses nacionais nos processos negociais implica uma excelente articulação entre as autoridades políticas, as autoridades administrativas, a REPER e os agentes da sociedade civil. São decisões que co-responsabilizam toda a sociedade, mais do que um governo ou uma administração.

### **5.1.2 Simplificação e transparência da regulamentação nacional do IVA**

A regulamentação nacional do IVA está dispersa por vários diplomas. O Código do IVA é, desde 1993, complementado pelo Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. Para além disso, em legislação avulsa existem múltiplos regimes especiais e outros regimes que, no total, perfazem cerca de uma vintena de diplomas.

Esta situação, algo exotérica no quadro do direito comparado, torna o IVA português complexo e pouco transparente. Em grande medida, ela decorreu da expectativa arreigada em 1992, de que o regime transitório do IVA iria vigorar apenas por alguns anos, dando lugar à substituição do princípio do destino pelo princípio da origem. Os tempos, porém, encarregaram-se de demonstrar que o regime transitório cristalizou-se em regime definitivo, embora com importantes mudanças em nome da simplificação. Enquanto isso, a estrutura da legislação interna manteve-se inalterada, sendo tempo de a adequar às novas circunstâncias. Esta mudança (no sentido da consolidação e codificação) só aparentemente é uma mudança formal. Para além de representar um acréscimo de simplificação e de transparência (e, conseqüentemente, um reforço das garantias dos contribuintes) que facilitará a sua leitura e aplicação, ela poderá ainda

contemplar múltiplos aspectos substanciais, incorporando novas soluções, dando particular atenção à jurisprudência nacional e comunitária, bem como às decisões administrativas existentes de forma a consagrar soluções tecnicamente viáveis, mas também mais justas, mais seguras e menos burocráticas.

Neste sentido, recomenda-se a feitura de um novo Código do IVA, que integre o RITI e a principal legislação complementar avulsa, com a contemplação, no plano substancial, dos objectivos a seguir indicados.

### **5.1.3 Estrutura e níveis de taxas**

O regime e níveis de taxas de IVA pode e deve ser revisto. Esta revisão justifica-se essencialmente por razões estruturais (evitar distorções de concorrência) e por razões conjunturais (incentivar certas actividades de forma a ajudar a recuperação económica).

Quanto à estrutura de taxas, matéria parcialmente harmonizada, alguma doutrina defende a sua unificação, como meio de simplificação da gestão do IVA e como corolário de um princípio de neutralidade absoluta, com redistribuição da carga tributária de forma a haver uma manutenção da receita. Outra defende a eliminação da taxa intermédia que teria esgotado, no essencial, os seus objectivos, devendo certos itens passar para a tributação à taxa normal, enquanto outros integrariam a lista da taxa reduzida. Neste estudo não se vai tão longe, propondo-se a manutenção da estrutura de taxas existente, com um alargamento da Lista I (taxa reduzida) a alguns produtos actualmente constantes da Lista II (taxa intermédia), e uma simplificação da Lista II reservada especialmente para os produtos decorrentes da aplicação da taxa *parking*.

Assim, a Lista I deveria abranger genericamente, com escassas excepções, as transmissões de produtos próprios para a alimentação humana, independentemente da sua origem e estado. As excepções deveriam ser ponderadas tendo em conta a essencialidade dos bens e as características da sua produção. As bebidas alcoólicas seriam sempre excluídas da lista da taxa reduzida. Para além disso, passaria a estar expressamente integrada na Lista I a generalidade das operações tributáveis relativas a objectos de arte tal como decorre da directiva das obras de arte. A Lista I deveria ainda contemplar os trabalhos de reabilitação, transformação, renovação, remodelação, restauro ou conservação efectuados em imóveis de habitação construídos há mais de um certo número de anos, a definir.

Quanto à Lista II englobaria os vinhos comuns, o petróleo e gasóleos coloridos e marcados, os aparelhos referentes a energias alternativas e os utensílios e alfaias agrícolas. A questão de saber se as prestações de serviços de alimentação e bebidas, incluindo as refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega a domicílio deverá ser objecto de estudo específico. A experiência anterior de aplicação da taxa intermédia a este tipo de prestações sem que tenha havido qualquer repercussão no preço ao consumidor aconselharia a que uma eventual redução da taxa de IVA fosse efectuada em termos temporários, com posterior avaliação dos resultados atingidos.

O Subgrupo não se pronunciou sobre o actual nível de taxas (5%, 12% e 20%) nem sobre o peso desejável do IVA (e dos impostos indirectos) no conjunto das receitas fiscais (estrutura fiscal). Duas opções são de considerar, uma e outra muito dependentes de pressupostos políticos. Quem entenda que a tributação deve atingir essencialmente o consumo e não o rendimento, tenderá a fazer depender o financiamento público dos impostos indirectos. Quem entenda que os impostos indirectos são regressivos, tenderá a optar pelo recurso à tributação directa, em particular sobre o rendimento das pessoas singulares, desde que as condições de eficácia deste tipo de tributação estejam, no essencial, garantidas através de um bom sistema de informações fiscais, de uma fiscalização actuante e de uma simplificação da tributação que reduza o espaço das opções fiscais.

Temos, porém, por bom princípio que, logo que a situação de consolidação orçamental esteja recomposta dos efeitos da crise financeira e económica que tem assolado o mundo, a taxa normal de IVA deveria regressar aos 19%, diminuindo o desfasamento de taxas existente em relação à vizinha Espanha e, conseqüentemente, as repercussões negativas em sede de evasão e de desvio de tráfego comercial que a actual situação comporta, nomeadamente no comércio transfronteiriço.

#### **5.1.4 Valor tributável**

Duas questões se levantam a este propósito: a primeira é a da inclusão ou não do Imposto sobre Veículos (ISV) no valor tributável das operações sujeitas a IVA, facto que, em grande medida, olhando a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) decorrente do caso DBI (processo C-98/05), depende



da qualificação da natureza e do regime jurídico do ISV. A segunda tem a ver com as dificuldades que os serviços assumem de qualificarem certas práticas da vida empresarial (vales, *vouchers*, cartões de pagamento, etc.) como descontos.

Quanto à primeira, o Estado português tem defendido não haver similitude entre o ISV e o imposto dinamarquês a que se aplica aquela sentença, pelo que a actual regulação do valor no Código do IVA estaria em conformidade com a alínea a) do artigo 78.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006. O mais aconselhável é, assim, aguardar e analisar atentamente a decisão do processo de infração que a Comissão instaurou contra Portugal.

Quanto à segunda, aguarda-se também a apresentação de uma proposta de directiva por parte da Comissão, onde se defina o momento da exigibilidade das operações, o respectivo valor tributável e a natureza e valor dos serviços prestados por intermediários nelas intervenientes. Enquanto isso, os serviços deverão procurar adequar as suas interpretações à jurisprudência comunitária.

### **5.1.5 Direito à dedução**

O direito à dedução é o coração do IVA, sendo ele que assegura o princípio da neutralidade do imposto. Neste sentido, a diminuição das limitações a esse direito, na maioria dos casos, criada por razões de combate à fraude e evasão fiscais, é aconselhável, em particular quando existem as condições para se dispensar essa técnica rudimentar de controlo. A redução das limitações diminuirá as zonas de imposto oculto e simplificará a aplicação do imposto, favorecendo o exercício das actividades económicas.

Deste modo, o novo Código do IVA deverá reforçar o princípio da neutralidade do imposto, reduzindo o espaço das exclusões do direito à dedução em relação a despesas que tenham um carácter inequivocamente ligado ao exercício da profissão. É o caso do transporte e viagens de negócios do sujeito passivo, da promoção e participação em feiras, conferências e actividades similares e do fim da discriminação do direito à dedução da gasolina relativamente ao gasóleo.

Por razões de melhoria da competitividade propõe-se ainda que se permita aos sujeitos passivos não estabelecidos que frequentem em Portugal os eventos acima referidos

serem dispensados do pagamento do IVA, estabelecendo o organizador de tais eventos como responsável perante a Administração.

### **5.1.6 Regimes de restituições e reembolsos**

Os agentes económicos queixam-se frequentemente dos prazos, demasiado longos, de restituições e reembolsos de imposto, que, muitas vezes, nem sequer seriam cumpridos pela Administração, e dos encargos inerentes à sistemática prestação de garantias. Estes mecanismos, que sobrecarregam os sujeitos passivos, eram justificados em nome da prevenção da fraude. Hoje, porém, com a evolução dos sistemas de informação da Administração Tributária, há objectivamente condições para criar uma maior celeridade nestes mecanismos e para prescindir, na maioria dos casos, do recurso a garantias.

As propostas do Subgrupo, que subscrevemos integralmente, vão num duplo sentido: por um lado, continuação da política de redução de prazos de reembolsos e restituições de IVA, aliviando a tesouraria das empresas, por outro, dispensa, como regra, da prestação de garantias por parte dos sujeitos passivos para reaverem as quantias a que têm direito. Este ponto é muito relevante: a dispensa pela Administração de garantia dos valores a reembolsar deve ser, ao contrário do que hoje ocorre, a regra, uma vez que nem sempre o acesso à banca será fácil e financeiramente acessível e que Administração conhece, no essencial, o perfil dos sujeitos passivos. Pelo contrário, a prestação de garantia deve ser a excepção, devendo a lei configurar os casos em que esta se aplica. Questão com reflexos nos reembolsos é a da prática da Administração proceder a liquidações adicionais quando há rectificação do crédito de imposto, mesmo que esta rectificação não origine imposto a pagar. Concorda-se com a proposta de os serviços se absterem de proceder a liquidações adicionais, baseadas em diminuições de crédito de imposto, sempre que tais diminuições não influenciem o valor dos reembolsos já concedidos ou do IVA a entregar.

### **5.1.7 Os Regimes das Pequenas Empresas**

Até agora existem dois regimes distintos que são essencialmente dedicados a pequenas e micro empresas, o *regime especial dos pequenos retalhistas*, com 12560 sujeitos passivos, 684 dos quais por opção e o *regime especial de isenção (do artigo 53º do*

CIVA), com mais de 540 mil sujeitos passivos, número este que tem crescido anualmente. Enquanto o número de inscritos no primeiro regime é quase irrelevante, o do segundo regime assume proporções impensáveis, significando que cerca um terço do total dos sujeitos passivos do IVA não atinge, em regra, mais de 10000 euros de volume de negócios por ano. A forma como este regime está estruturado, quase inalterada desde a criação do IVA, arrisca-se assim a ser uma fonte de alimentação do mercado paralelo e da fuga e evasão fiscais.

Falhada, no plano político, a tentativa de se proceder à reestruturação deste regime, a situação actual apenas justifica por inércia, não havendo razões credíveis para a sua manutenção nos planos económico, financeiro ou jurídico.

A proposta do Subgrupo de criar um novo regime unificado para as PME, o Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (em articulação com o IRS e o IRC) e simultaneamente reduzir o espaço de aplicação do regime de isenção ao mínimo é uma boa base de trabalho para a resolução deste problema que deverá ser seriamente ponderada.

Uma outra questão refere-se ao *regime de exigibilidade de caixa* que é matéria em discussão no plano comunitário. Se a proposta de directiva apresentada pela Comissão que consagra esta possibilidade vier a ser aprovada, os Estados passarão a poder adoptar este regime relativamente a pequenas e médias empresas. Portugal não deveria inviabilizar a aprovação desta proposta de directiva, desde que sejam salvaguardadas certas condições. Por um lado, o regime deveria ser facultativo para as empresas, apenas se aplicando às PME que por ele optassem. Por outro lado, é central conseguir que cada Estado possa definir o seu próprio conceito de PME para este efeito. Uma definição de PME no plano europeu tenderia a colocar a maior parte do tecido empresarial português dentro do novo regime, com consequências nefastas sobre o controlo da receita.

### **5.1.8 IVA na importação**

Antes de analisarmos este ponto é útil verificarmos que algumas das soluções propostas estão dependentes de uma integração dos sistemas de informações fiscais e aduaneiros. Passada uma dezena de anos sobre a criação da DGITA, este atraso não é admissível, mesmo se para ele contribuiu a extinção da Administração Geral Tributária. Por isso, deveria, desde já, avançar-se que uma eventual mudança de regime não pode ser inviabilizada com base em atrasos de natureza técnica ou burocrática.

Posto isso, duas soluções são possíveis para melhorar a competitividade da economia portuguesa: uma, desejável a médio prazo, é a de os sujeitos passivos do regime normal deixarem de pagar o IVA no momento do desembarço aduaneiro (“à cabeça”), passando o imposto a constar a favor do Estado na declaração periódica desses sujeitos passivos.<sup>17</sup> Outra, que poderia ser aceite temporariamente, seria, no quadro do actual regime, a de desagrar a garantia do IVA devido pela importação de bens e de, simultaneamente, alargar o prazo de diferimento para o total de 90 dias.<sup>18</sup>

### **5.1.9 Outras questões**

O relatório do Subgrupo trata ainda de outras questões relevantes.

A primeira é a do reporte em declarações de substituição, recomendando o Subgrupo não só a sua permissão, embora com limitações em caso de proximidade do período de caducidade. Além disso, é igualmente proposta a inserção automática na declaração periódica do reporte constante da conta-corrente produzida pela Administração Tributária.

A segunda é a necessidade de rever o conteúdo da declaração periódica, aditando campos específicos para operações hoje não contempladas e que deveriam ser objecto de declaração.

Finalmente, o Subgrupo propõe ainda a eliminação da isenção prevista no n.º 30 do artigo 9º do CIVA, mostrando-se favorável à tributação da primeira transmissão de imóveis (novos) e de terrenos para construção, à taxa normal quando os imóveis não se destinem a habitação ou tenham um valor patrimonial superior a 250000 euros e a taxa reduzida de 5% para os casos de habitação social. Esta proposta (bem como qualquer outra eventual proposta alternativa) deve estar em consonância com as soluções a acolher em sede de reforma da tributação do património.

### **5.1.10 Luta contra a fraude**

O IVA, em particular depois da entrada em vigor do regime transitório, tem-se mostrado vulnerável a esquemas sofisticados de fraude que distorcem as relações de sã

---

<sup>17</sup> Esta é a solução preconizada pela maioria dos membros do Subgrupo, apoiada num estudo da Escola de Gestão do Porto, intitulado *IVA na Importação*.

<sup>18</sup> Esta solução é defendida pelo Dr. Jorge Pinheiro (DGAIEC) como solução definitiva.

concorrência e causam fortes prejuízos no orçamento comunitário e nos orçamentos nacionais. Por essas razões, a Comissão e o Conselho têm dedicado uma enorme atenção ao combate à fraude e evasão neste imposto.

Impõe-se que o Estado Português participe activamente nos diversos *fora* que procuram encontrar soluções para este grave problema, apoiando nomeadamente aquelas que tendam a tornar mais fiável o sistema VIES, a melhorar os anexos recapitulativos ou a reforçar a cooperação administrativa (incluindo a criação da rede EUROFISC).

Em relação a medidas legislativas destinadas ao combate à fraude e evasão fiscais no IVA há, porém, que ter em conta a necessidade de serem observados os limites que o Direito Comunitário e o Direito Constitucional, e as instituições judiciárias que velam pela sua aplicação, impõem. Em particular, deverão ser tidas as devidas cautelas para que não haja violações de princípios como o da proporcionalidade, da presunção de inocência ou do carácter *juris tantum* das presunções relativas a normas de incidência, podendo este especial cuidado implicar, porventura, a revisão de medidas já adoptadas que contrariem aqueles princípios.

Internamente deverá acelerar-se a integração dos sistemas de informações fiscal e aduaneiro. Deverão ainda ser analisados os sistemas de outros EM relativos à responsabilidade partilhada na protecção das receitas, a fim de ser dado cumprimento à recomendação do Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007.

## **5.2 Outros impostos indirectos**

### **5.2.1 Impostos Especiais sobre o Consumo**

No domínio dos impostos especiais sobre o consumo (IEC) a situação fiscal existente, a nível europeu, permite a cada Estado membro uma ampla margem de discricionariedade na fixação das taxas com que os bens tributados por estes impostos são gravados. Isto permite uma acção do Estado quer no sentido do agravamento de alguns bens mais nocivos ou menos necessários, quer no sentido do desagravamento de outros por razões de competitividade.

Portugal apresenta, neste campo, uma carga tributária significativamente superior à que se regista em Espanha – em especial no tocante a tabaco e combustíveis – o que, além de induzir alguns comportamentos evasivos por parte de operadores ou a introdução

fraudulenta provinda de países terceiros, tem vindo a originar fenómenos de desvio de procura e quebra de receita fiscal.

No sentido de enfrentar uma situação desta natureza, o Subgrupo recomenda que, logo que possível, seja aproximada a carga tributária destes IEC da que se pratica em Espanha, em especial, para os bens acima aludidos.

Num outro plano, o Subgrupo recomenda ainda o agravamento fiscal de certos bens prejudiciais ao ambiente, como as embalagens não reutilizáveis.

### **5.2.2 Imposto do Selo**

Tomando por princípio norteador que o Imposto do Selo (IS) deve constituir um instrumento fiscal complementar dos demais impostos, isto é, que deve atingir manifestações de capacidade contributiva sobre os quais não incide outro tributo, e atendendo a que 70% da receita deste imposto tem origem nas verbas 17 – Operações financeiras – e 22 – Seguros, o Subgrupo procede a uma análise detalhada das verbas da tabela geral (TGIS).

À luz do princípio acima referido, é recomendada a abolição de treze verbas da TGIS. A abolição da tributação destas verbas contribuiria para a simplificação do imposto, para melhorar a competitividade fiscal e ainda para diminuir os custos de cumprimento da administração do tributo.

Quanto às mencionadas verbas 17 e 22, e dado que se trata de operações por ora não tributadas em IVA, o subgrupo entende que se deve manter a incidência do IS.

## **6. Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: medidas legislativas e de gestão**

### **6.1 Condições necessárias para a melhoria do relacionamento Fisco/ Contribuintes**

A melhoria das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes (e seus diversos representantes) deve ser um objectivo fundamental de qualquer reestruturação do sistema fiscal. Só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma activa cidadania fiscal, diminuir a

evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal intruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores.

Isto pressupõe a *criação ou o desenvolvimento de condições materiais e jurídicas*, nomeadamente:<sup>19</sup>

- Uma ampla discussão pública das leis, com um maior envolvimento dos contribuintes nos procedimentos de feitura das leis e uma atempada divulgação das obrigações fiscais decorrentes da lei;
- A melhoria da técnica legislativa, evitando-se leis inúteis, contraditórias ou de difícil interpretação (simplificação legislativa);
- Um ambiente de estabilidade legislativa;
- A melhoria da função jurídica no seio da Administração Tributária, com ampla difusão de informação e com a outorga a um único serviço de centralização das decisões administrativas de carácter normativo que permita evitar a emissão de propostas contraditórias ou que não se coadunem com a legislação vigente;
- Uma adequada divulgação dos entendimentos da Administração Tributária junto dos contribuintes, em particular das decisões novas (“jurisprudência burocrática”);
- A centralização das funções de interpretação e aplicação da lei;
- Uma melhor preparação dos funcionários em matérias jurídicas, contabilísticas e informáticas e, em relação aos que se destinem aos balcões, nas técnicas de atendimento ao público. A reorganização dos serviços da Administração de apoio aos contribuintes e o reforço da formação dos funcionários destinados ao atendimento deverá ser efectuada por problemas e por tipos de contribuintes, mais do que por especialização por imposto;
- A criação de condições institucionais e financeiras para que a DGITA possa dar resposta a problemas e solicitações crescentes, com plena harmonização dos sistemas fiscal e aduaneiro, sob pena de o sistema de informações poder entrar em colapso e a gestão do sistema tributário se tornar impossível;
- A divulgação pelos serviços de códigos de boas práticas administrativas;
- A afixação nos serviços de uma carta de direitos dos contribuintes;

---

<sup>19</sup> A maioria destas propostas é defendida no relatório do Subgrupo que apresenta, de forma exaustiva, neste como em outros domínios, uma análise dos problemas existentes e um vasto conjunto de recomendações.

- A optimização do sistema de arrecadação de receitas tributárias, acabando com formas obsoletas ainda existentes e melhorando os sistemas de compensações.
- A institucionalização da formação para os agentes da DGCI e da DGAIEC, em especial quadros técnicos e dirigentes, com recurso das modernas técnicas de formação, nomeadamente à distância.

## **6.2 Bases jurídicas das Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: as leis transversais**

A legislação fiscal portuguesa integra, desde 1999, vários diplomas de natureza substantiva e adjectiva que se aplicam a todos os impostos, independentemente da entidade que os gere: Lei Geral Tributária (LGT), Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Estes diplomas estabelecem o quadro das relações de cooperação ou de litígio entre a Administração e os contribuintes, definindo, em particular, as prerrogativas da Administração e as garantias dos contribuintes. Neles, e não nos Códigos dos diversos impostos, devem estar consagrados os procedimentos gerais comuns a todos os impostos, para que sejam potenciadas soluções uniformizadas ou harmonizadas, susceptíveis, sempre que possível, de serem objecto de informatização. Importa, de facto, ter sempre presente a necessária articulação entre as alterações legislativas e os sistemas e procedimentos informáticos. Esta é uma questão muito sensível que poderia tornar desejável uma prévia auditoria aos sistemas de informação e a introdução de procedimentos de certificação externa de qualidade.

Neste quadro, ganha relevância a LGT, como instrumento legislativo, por excelência, vocacionado para garantir maior estabilidade e previsibilidade ao sistema fiscal, elemento importantíssimo no acréscimo de confiança entre contribuintes e fisco e nas decisões de investimento directo estrangeiro.<sup>20</sup> Por outro lado, a solução de juntar num mesmo diploma, o CPPT, as regras do procedimento e do processo tributário, adoptada por razões de índole conjuntural, mostra-se hoje esgotada, devendo ser substituída de forma a que as regras processuais, cingidas, no essencial, à intervenção judicial sejam

---

<sup>20</sup> Afastamo-nos, assim, de posições que, de forma algo radical, defendem a supressão da LGT. O caminho é, quanto a nós, o de retomar o projecto original, transformando a LGT numa espécie de “constituição fiscal material” que consolide os princípios fundamentais relativos aos elementos essenciais dos impostos.



autonomizadas num Código de Processo Tributário. Questão a ponderar, neste novo quadro legislativo, será a forma como serão tratadas as regras do processo executivo, se em diploma autónomo, se inseridas no futuro CPT. Esta segunda solução seria, porventura, a ideal, havendo, no entanto, dúvidas sobre, na actual fase, será a que se afigura mais aconselhável.

### **6.3 Reforço e revisão da Lei Geral Tributária**

A fim de poder atingir plenamente os objectivos ligados à sua criação, a LGT deverá assumir *valor reforçado*. Para tal, é necessário que a próxima revisão constitucional contemple, sem margem para dúvidas, esta solução. Só com a atribuição de valor reforçado a LGT estará ao abrigo de sucessivas alterações conjunturais, podendo constituir um quadro legislativo para a fiscalidade estável e previsível e definir um verdadeiro estatuto do contribuinte, clarificando e circunscrevendo com base nos princípios da proporcionalidade, simplicidade e praticabilidade, entre outros, as prerrogativas da Administração.

A LGT deverá, assim, consagrar as regras de procedimento tributário comuns aos diversos impostos fiscais e aduaneiros, actualmente contidas no CPPT, corrigindo situações desequilibradas, injustas, de duvidosa constitucionalidade ou impraticáveis. Embora o Subgrupo não o refira – e pareça mesmo inclinar-se em sentido diverso –, deverá ainda ponderar-se seriamente a possibilidade de esta lei englobar, a exemplo de outras leis da mesma natureza e no seguimento da sua versão inicial, as regras fundamentais relativas ao regime de infracções tributárias (eventualmente simplificadas) e ao regime de benefícios fiscais, articulando este com a questão dos auxílios de Estado sob forma fiscal. Hoje em dia, estas duas áreas são vistas como centrais para a competitividade fiscal, para a consolidação orçamental e para a definição de um pacto Fisco / Contribuintes, devendo ficar a salvo de alterações meramente conjunturais.

Podemos, tendo em conta o relatório do Subgrupo, considerar inúmeras sugestões para uma revisão ponderada da LGT (incluindo as regras de procedimento). Para além delas, outras resultarão da harmonização do CPPT ao CPTA. Uniformizar ou harmonizar, sempre que possível, os procedimentos constantes nos diversos Códigos tributários (prazos, notificações, reclamações, etc.) é um objectivo desejável.

Assim, a LGT deverá, entre outras coisas,

- Privilegiar o recurso a meios administrativos ou de conciliação na resolução de conflitos de forma a, nos limites impostos pela Constituição, evitar que os tribunais sejam inundados de questões de menor importância jurídica;
- Agilizar os meios administrativos de resolução de conflitos, optando por um único grau, ou em alternativa, reservando o recurso hierárquico apenas a questões de direito;
- Introduzir a figura do reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) em relação a questões de direito novas e complexas;
- Garantir que os contribuintes tenham conhecimento tempestivo do andamento e localização dos seus processos;
- Criar a base jurídica para a introdução do conceito de conta corrente na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes;
- Clarificar que são devidos juros indemnizatórios em caso de inexecução voluntária de decisões administrativas;
- Clarificar que a suspensão de execução se mantém no caso de caducar a garantia prestada no procedimento de reclamação, não sendo obrigatória a sua prestação em processo de recurso hierárquico ou impugnação com o mesmo objecto;
- Clarificar que a reclamação administrativa referida no seu artigo 78.º, n.º 1 abrange exclusivamente a reclamação designada por graciosa;
- Reduzir o prazo de pedido de revisão oficiosa para dois anos, salvo casos de duplicação de colecta;
- Rever o artigo 89º-A da LGT no sentido de clarificar que o critério de afectação seja cumulado com o critério da demonstração da proveniência, alargando eventualmente o período de tempo da obrigação desta prova, e de incluir, ao lado dos suprimentos e empréstimos, as prestações suplementares de capital;
- Flexibilizar, dentro de certas condições, os prazos e condições de pagamento de dívidas tributárias, bem como prever mecanismos excepcionais de pagamento;
- Rever os regimes de prescrição e de caducidade, repondo equilíbrios entre os interesses da boa cobrança e as garantias dos contribuintes;
- Reforçar o direito de audição;
- Melhorar o estatuto do perito independente;
- Permitir uma aplicação mais equilibrada do mecanismo da reversão e do instituto da responsabilidade subsidiária;

- Alargar a possibilidade de o substituto poder reclamar ou impugnar (LGT) dos impostos retidos na fonte desde que prove que devolveu previamente o imposto indevidamente retido;
- Criar condições para a adopção dos indicadores científicos e técnicos;<sup>21</sup>
- Reduzir as obrigações declarativas do insolvente;
- Aperfeiçoar o instituto da revisão da matéria tributável;
- Alargar o regime de compensações, nele incluindo o erro sobre os pressupostos de isenção.

## **6.4 Código de Processo Tributário**

### **6.4.1 Objectivos da revisão**

As regras processuais tributárias, dado a sua especificidade, deverão continuar a constar de uma lei autónoma, o Código de Processo Tributário, tendo como diplomas complementares o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e o Código de Processo Civil (CPC). Como vimos, as regras relativas ao procedimento administrativo tributário deverão transitar para a LGT.

Questão importante, neste contexto, é, como dissemos, a de saber se o processo de execução tributária deverá constar do CPT ou de diploma autónomo. As duas soluções são possíveis, havendo argumentos importantes num sentido e noutro. Aqui, será assumida a sua inserção no CPT, embora achemos que esta solução deverá ser melhor avaliada.

Os objectivos centrais de uma revisão do CPT deverão ser os de tornar a justiça mais célere, mais simples e mais transparente e, conseqüentemente mais justa e mais eficaz. Sem prejuízo de se reponderar a redistribuição geográfica e a competência territorial dos Tribunais com competência tributária e de se prosseguir uma política de recrutamento de juizes para preenchimento dos quadros existentes e de, nos assuntos mais complexos, se facilitar o recurso a assessores e técnicos especializados, a racionalização dos meios processuais de reacção e dos respectivos prazos é uma condição necessária para uma maior certeza e segurança na aplicação da lei. Este é um dos aspectos centrais não

---

<sup>21</sup> Uma forma de levar a cabo este objectivo seria o de se proceder à sua construção em concertação com os representantes de sectores económicos e começar, a título experimental, através de projectos-piloto.

apenas do ponto de vista da cidadania fiscal, mas também do desenvolvimento económico.

#### **6.4.2 Síntese das medidas propostas**

Tendo em conta os objectivos delineados, o Subgrupo propõe diversas medidas que deverão ser, no essencial, adoptadas, entre as quais:

- Ponderar a introdução de todas as medidas que possam atenuar a actual morosidade da justiça, não apenas a montante (simplificação do procedimento administrativo), como também no próprio processo (alçadas, consolidação da instância para casos complexos, simplificação da estrutura da sentença sem prejuízo da verdade material, evitar a introdução de audiência preliminar no processo de impugnação, prever a existência de despacho saneador no processo de impugnação como mera faculdade do juiz, prever a fundamentação por remissão, etc.);
- Aplicar o regime de impugnação judicial dos actos tributários à impugnação dos actos administrativos em questões fiscais;
- Designar o local de entrega da petição inicial de impugnação no Tribunal competente, sem prejuízo da comunicação deste ao serviço periférico local;
- Permitir a remessa oficiosa do processo em casos de decisão de incompetência não meramente territorial, etc.;
- Harmonizar os prazos de propositura de impugnação com os da reforma do contencioso administrativo;
- Clarificar que o meio próprio de reagir contra o indeferimento de recurso hierárquico de decisão sobre a reclamação graciosa é a impugnação judicial ;
- Fixar o prazo da impugnação judicial em três meses, harmonizando-o com o prazo do CPTA para as acções administrativas especiais
- Eliminar, por inconstitucional, o disposto no artigo 146º-B, nº 3 do CPPT;
- Permitir a entrega dos processos do contencioso tributário através da *internet* e, de forma genérica, a desmaterialização das comunicações entre a Administração Tributária, o Ministério Público e os Tribunais;
- Reponderar a questão dos poderes de cognição do juiz e as causas de invalidade não invocadas;

- Ponderar se a impugnação judicial não constitui um meio adequado para a apreciação dos actos para os quais hoje o CPPT impõe a acção administrativa especial, mais complexa e onerosa, que deste modo deixaria de se justificar.

## **6.5 Regime Geral de Infracções Tributárias**

Sete anos depois da entrada em vigor deste diploma, justificam-se algumas alterações ao mesmo, entre as quais

- A distinção entre responsabilidade penal pelo crime, a responsabilidade civil emergente do crime e a responsabilidade pelo imposto;
- A clarificação do âmbito do concurso ideal de crimes;
- A adopção do regime do Código Penal quanto à questão da suspensão de execução de pena de prisão nos crimes fiscais;
- A clarificação do regime de prescrição aplicável a crimes tributários;
- A reponderação do desenho do crime de frustração de créditos;
- A harmonização dos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social;
- A ponderação do valor actual das coimas tributárias.

O Subgrupo avança ainda algumas recomendações de natureza processual a ter em conta.

## **7. Conclusões**

O Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal não propõe uma nova reforma fiscal, mas uma reestruturação de certos diplomas, a revisão de certas normas, a adopção de boas práticas que poderão aperfeiçoar o funcionamento do sistema fiscal, tornando-o mais eficaz, mais competitivo e menos injusto.

Mesmo assim, trata-se de matéria que exige, muitas vezes, amplos consensos sociais e técnicos, estudos complementares quanto aos efeitos económicos de certas propostas, quanto à sua compatibilidade com o direito constitucional em vigor ou quanto à sua viabilidade no plano da informatização. Por outro lado, muitas das propostas terão que ser acompanhadas de modificações no plano administrativo e de formação dos funcionários e outros agentes envolvidos na interpretação e aplicação da lei.

Por tudo isto, o Grupo entende que, sem prejuízo da adopção, a curto prazo, de medidas que não exijam particular avaliação ou desenvolvimento, deva existir, antes de uma decisão política de fundo que possa recair sobre as principais propostas deste relatório, uma ampla discussão pública durante um período que poderá ser fixado em seis meses, contados a partir da data da sua publicação.

Após esse período, sugere-se que o executivo tome uma decisão sobre a oportunidade e mérito das medidas a adoptar e crie um novo Grupo de Trabalho para, num prazo adequado, apresentar, quando necessário, propostas de diplomas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2009

### **Os coordenadores do Grupo de Política Fiscal**

**António Carlos dos Santos**

**António Manuel Ferreira Martins**

## Conteúdo

CONTRIBUTOS PARA UMA POLÍTICA FISCAL MAIS COMPETITIVA, MAIS EFICIENTE E MAIS JUSTA.....	3
1. Introdução e objectivos .....	3
2. O enquadramento da política fiscal: alguns aspectos .....	4
2.1 A qualidade das finanças públicas .....	4
2.2 A sustentabilidade das finanças públicas .....	5
2.3 O plano de recuperação da economia europeia.....	6
2.4 As receitas provenientes da tributação do rendimento, consumo e património: sua evolução .....	9
2.5 Eficiência do IVA – indicadores .....	10
2.6 A globalização e a fiscalidade.....	11
2.7 Algumas políticas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes: evolução recente e perspectivas .....	13
2.7.1 Política de Prevenção: Controlo do planeamento fiscal abusivo, Informações vinculativas, acordos prévios de preços de transferência, educação fiscal .....	13
2.7.2 Combate e repressão da fraude e evasão .....	14
2.7.3 A questão dos paraísos fiscais .....	15
3. Tributação do rendimento .....	16
3.1 Nota prévia.....	16
3.2 Modelos estruturantes da tributação do rendimento pessoal e proposta de semi-dualização do imposto.....	17
3.3 A unidade tributária em IRS .....	20
3.4 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação das categorias de rendimento do IRS .....	20
3.5 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação dos rendimentos empresariais e profissionais .....	23
3.6 Tributação empresarial e competitividade internacional .....	25
3.7 A proposta de harmonização da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS).....	26
3.7.1 O projecto comunitário relativo à MCCCIS.....	26
3.7.2 Avaliação da viabilidade do projecto .....	27
3.8 Impostos sobre o rendimento e Direito Comunitário.....	28
4. Os Impostos sobre o Património .....	29
4.1 Tributação do Património Imobiliário.....	29
4.1.1 A Contribuição Autárquica e a sisa .....	29
4.1.2 A criação do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis.....	30
4.1.3 Avaliação do regime de tributação existente depois de 2003.....	31
4.1.4 Soluções possíveis .....	33
4.1.5 Principais linhas de orientação do novo paradigma de tributação do imobiliário .....	34
4.1.6 A discussão necessária.....	35
4.2 A tributação generalizada do património .....	36
5. A Tributação Indirecta.....	37
5.1 O IVA.....	37

5.1.1	O enquadramento comunitário do IVA: estratégia negocial .....	37
5.1.2	Simplificação e transparência da regulamentação nacional do IVA .....	38
5.1.3	Estrutura e níveis de taxas .....	39
5.1.4	Valor tributável.....	40
5.1.5	Direito à dedução.....	41
5.1.6	Regimes de restituições e reembolsos .....	42
5.1.7	Os Regimes das Pequenas Empresas.....	42
5.1.8	IVA na importação .....	43
5.1.9	Outras questões.....	44
5.1.10	Luta contra a fraude.....	44
5.2	Outros impostos indirectos.....	45
5.2.1	Impostos Especiais sobre o Consumo .....	45
5.2.2	Imposto do Selo.....	46
6.	Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: medidas legislativas e de gestão .....	46
6.1	Condições necessárias para a melhoria do relacionamento Fisco/ Contribuintes.....	46
6.2	Bases jurídicas das Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: as leis transversais .....	48
6.3	Reforço e revisão da Lei Geral Tributária.....	49
6.4	Código de Processo Tributário.....	51
6.4.1	Objectivos da revisão.....	51
6.4.2	Síntese das medidas propostas.....	52
6.5	Regime Geral de Infracções Tributárias .....	53
7.	Conclusões .....	53