

# QUANTO CUSTA CUMPRIR OS IMPOSTOS?

O CUSTO DO CUMPRIMENTO FISCAL EM PORTUGAL

PATRÍCIA ISABEL LEITE DA SILVA GOMES

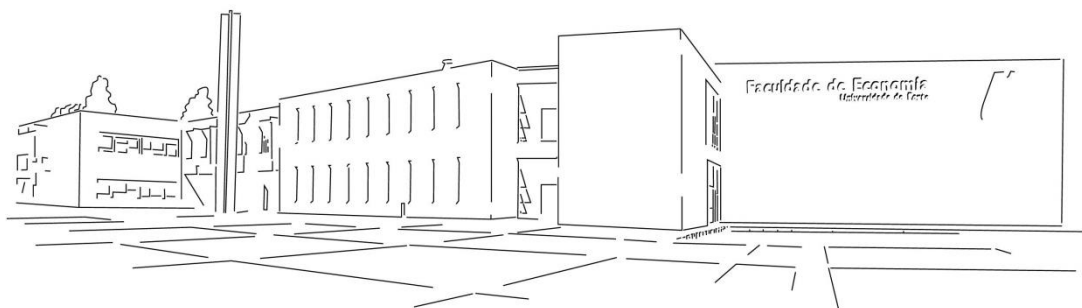
DISSERTAÇÃO DE Mestrado em FINANÇAS E FISCALIDADE

APRESENTADA À FACULDADE DE ECONOMIA DA UNIVERSIDADE DO PORTO

EM SETEMBRO DE 2014 ORIENTADA POR:

Professor Doutor Samuel Cruz Alves Pereira (Orientador)

Professor Doutor Elísio Fernando Moreira Brandão (Co-orientador)



## **NOTA BIOGRÁFICA SOBRE A CANDIDATA**

Licenciada em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto em 2006, com média de 14 valores, Patrícia Gomes iniciou a sua vida profissional nesse mesmo ano no escritório do Porto da Deloitte & Associados, SROC, S.A. onde, até Fevereiro de 2014, desempenhou funções de consultora fiscal sénior na Divisão de Impostos Indirectos do Departamento de Consultoria Fiscal.

Em Março de 2014 abraça novo desafio profissional como *Experienced Senior Consultant* do Departamento de Impostos Indirectos da Ernst & Young, S.A. (EY), em Lisboa, onde actualmente trabalha.

Academicamente, em 2009/10 frequentou, na actual Porto Business School (à data EGP-UPBS), a 11.ª Edição da Pós-Graduação em Finanças e Fiscalidade que concluiu com média de 16 valores, a par com a frequência de diversas formações da Ordem dos Economistas, de que é membro efectivo, pertencendo ao Colégio de Especialidade de Economia e Gestão Empresariais, bem como de formações nacionais e internacionais, nas áreas contabilística e fiscal, das redes Deloitte e EY.

## AGRADECIMENTOS

O momento em que se redigem estas palavras é necessariamente um momento de reflexão, de balanço pessoal, profissional e intelectual em que o que conseguimos é medido face às dificuldades que ultrapassámos e ao apoio que recebemos.

Assim, impõe-se começar por agradecer aos meus orientadores – Professor Doutor Elísio Fernando Moreira Brandão e Professor Doutor Samuel Cruz Alves Pereira – por todo o apoio prestado durante este processo, sem o qual a meta não seria certamente atingida.

Aos docentes que, durante o Mestrado em Finanças e Fiscalidade mas também na Licenciatura em Economia, me apoiaram e que decisivamente contribuíram para o meu percurso pessoal, académico e profissional, uma palavra sincera de agradecimento – Professor Francisco Vitorino da Silva Martins, Professora Aurora Amélia Castro Teixeira e, com especial carinho e saudade, Professora Maria Cristina Barbot Campos e Matos.

Aos profissionais que, desde 2006, me ensinaram a viver a fiscalidade e, em especial, o IVA, como uma verdadeira paixão, o agradecimento por me terem tornado uma fiscalista mais forte e determinada, pronta a enfrentar as dificuldades com aquele valor acrescentado que só o empenho traz.

Aos amigos, obrigada pela força e incentivo e por terem acreditado mesmo quando a minha própria convicção me abandonava.

*Last but certainly not least*, uma (muitas!) palavra mais do que especial para os meus Pais, que me permitiram sempre o luxo do conhecimento e do estudo, suportando, de todas as formas, as minhas aventuras académicas e o investimento pessoal que as mesmas acarretam.

***“There is no such thing as a good tax.”*** –

Winston Churchill

***“This is a question too difficult for a mathematician. It should be asked by a philosopher”*** (when asked about completing his income tax form) —

Albert Einstein

***“Love takes many forms, but I’ll bet none of them are tax forms.”*** –

Jarod Kintz

***“Income tax returns are the most imaginative fiction being written today.”*** –

Herman Wouk

***“The income tax has made more liars out of the American people than golf has.”*** – Will Rogers

## **ABSTRACT**

In last years, Portuguese taxpayers have been facing a significant increase in the compliance rules that need to be attended on a regular basis. Corporate tax, VAT issues and related obligations (such as communication of invoice and transport documents' information to tax authorities, new annexes to VAT returns as well as the already common changes in the Portuguese VAT Code and other legislation) have been representing a very demanding challenge for companies and their management teams.

We present a review on the Portuguese tax system as well as on the related compliance obligations and then take a comparative analysis on the obligations companies have in our next door neighbor – Spain.

Our main conclusion is that Portugal, despite the fact that follows several other countries' procedures on such matter, is very demanding for companies and individuals in what refers to the compliance of tax obligations and that more studies need to be taken in order to measure the real impact in costs of complying with all the relevant tax rules in Portugal.

**KEYWORDS:** Tax, tax compliance, compliance costs

## **ABSTRACT**

Nos anos recentes, os contribuintes portugueses têm enfrentado um aumento significativo das regras que devem cumprir regularmente em matéria fiscal. Em concreto, aspectos relacionados com o IRC, IVA e obrigações associadas (como, a título de exemplo, a comunicação à autoridade tributária e aduaneira dos elementos das facturas e dos documentos de transporte, os novos anexos às declarações periódicas bem como as já habituais alterações ao Código do IVA e legislação avulsa nacional) têm representado um desafio exigente para empresas e respectivos gestores.

Apresentamos aqui uma revisão do sistema fiscal português bem como de outras obrigações declarativas e de reporte associadas e ainda uma análise comparada com as obrigações do mesmo género a que têm que atender os congéneres espanhóis.

A nossa principal conclusão é que Portugal, independentemente de seguir os procedimentos adoptados na matéria por diversos outros países, é exigente tanto para particulares como para pessoas colectivas no que respeita às obrigações a cumprir em matéria fiscal e que são necessários estudos adicionais tendo em vista medir o real impacto ao nível dos custos que o cumprimento de todas as obrigações fiscais aplicáveis representa em Portugal.

**KEYWORDS:** Impostos, obrigações fiscais, custos de cumprimento

## ÍNDICE

NOTA BIOGRÁFICA SOBRE A CANDIDATA.....	i
AGRADECIMENTOS.....	ii
ABSTRACT.....	iv
ÍNDICE.....	vi
ÍNDICE DE TABELAS.....	vii
ABREVIATURAS.....	viii
I. INTRODUÇÃO.....	1
II. REVISÃO DE LITERATURA.....	3
III. SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS E OBRIGAÇÕES DOS CONTRIBUINTES....	7
IV. BREVE COMPARAÇÃO COM A REALIDADE ESPANHOLA.....	79
V. CONCLUSÃO.....	83
VI. BIBLIOGRAFIA.....	85
ANEXO.....	90

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Resumo das principais obrigações em matéria de IRS (2014)	11 a 15
Tabela 2 - Taxas de IRC em vigor (2014)	22
Tabela 3 - Taxas de derrama estadual em vigor (2014)	23
Tabela 4 - Taxas de IMT em vigor (2014)	32
Tabela 5 - Taxas de IVA em vigor (2014)	46
Tabela 6 - Resumo das taxas de Imposto do Selo em vigor (2014)	56
Tabela 7 - Taxas mensais de CES em vigor (2014)	69
Tabela 8 - Regime de contra-ordenações fiscais em Portugal (2014)	76
Tabela 9 - Peso de cada imposto na execução orçamental de 2011 a 2013	77
Tabela 10 - Utilizadores registados no Portal das Finanças por ano	78
Tabela 11 - Declarações submetidas no Portal das Finanças por ano	78

## ABREVIATURAS

Autoridade Tributária e Aduaneira	AT
Centro Integrado de Recuperação, Valorização e Eliminação de Resíduos perigosos	CIRVER
Código de Procedimento e Processo Tributário	CPPT
Constituição da República Portuguesa	CRP
Contribuição Extraordinária de Solidariedade	CES
Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético	CESE
Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional	FIIAH
Imposto do Selo	IS
Imposto Municipal sobre Imóveis	IMI
Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas dos Imóveis	IMT
Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas	IABA
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas	IRC
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	IRS
Imposto sobre o Tabaco	IST
Imposto sobre o Valor Acrescentado	IVA
Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos	ISP
Imposto sobre Veículos	ISV
Imposto Único de Circulação	IUC
Impostos Especiais sobre o Consumo	IEC
Instituto Nacional de Estatística	INE
Lei Geral Tributária	LGT
Portugal	PT
Regime Especial Tributação de Grupo de Sociedades	RETGS
Regime Geral Infracções Tributárias	RGIT
Tribunal de Justiça da União Europeia	TJUE
Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias	TJCE
União Europeia	UE

## I. INTRODUÇÃO

O intuito da presente dissertação é analisar o peso que o cumprimento das obrigações em matéria fiscal – para além, naturalmente, do pagamento dos impostos propriamente ditos – representa para os diversos sujeitos passivos, desde empresas a particulares passando também entidades sem finalidade lucrativa, o próprio Estado nas suas mais diversas vertentes e outros agentes que, intervindo em negócios jurídicos, estão obrigados a fiscalizar actuações nesta matéria.

Como veremos, o sistema fiscal português é extenso, contemplando inúmeros tributos e obrigações mas não se trata de um exclusivo nacional, na medida em que uma breve análise à realidade espanhola permite verificar que os sujeitos passivos espanhóis estão também obrigados a cumprir com diferentes e crescentes obrigações declarativas (para além das óbvias obrigações de pagamento), designadamente através de meios informáticos.

A este respeito, no seu “*Observatório Fiscal*” para 2014, a Deloitte concluiu que a pergunta “*Quais identifica como sendo os principais custos de contexto?*” obteve para a opção “*Cumprimento de obrigações declarativas (fiscais e outras)*” um significativo aumento percentual de respostas, sendo agora identificado por 25% dos inquiridos e, adicionalmente, 34% indicou a “*Simplificação das obrigações declarativas*” como uma área onde a redução dos custos de contexto seria significativa. Já a PwC, no estudo “*Paying Taxes 2014*” concluiu que são precisas em média 275 horas para cumprir as obrigações fiscais em Portugal.

A extensa literatura que existe sobre a matéria é, desde logo, um indício da importância que o tema tem, sendo especialmente evidente a dedicação que tem sido dada às obrigações e respectivo custo decorrentes do sistema comum europeu do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) mas igualmente sobre impostos congéneres em países não pertencentes à União Europeia e mesmo pertencentes a outros continentes que não o europeu. Assim, começamos por analisar a literatura existente, apresentando as suas principais conclusões bem

como pistas para a análise posterior que é feita ao sistema fiscal nacional e aspectos a considerar no desenvolvimento de trabalhos futuros sobre esta matéria.

A dissertação encontra-se subsequentemente organizada da seguinte forma: no capítulo II (dois) é efectuada uma revisão de literatura existente quanto ao tema e no capítulo III (três) é feita uma análise do sistema fiscal português, incluindo para cada imposto as obrigações dos contribuintes daí decorrentes, bem como recentes alterações legislativas em matéria fiscal e parafiscal, o regime contra-ordenacional aplicável em caso de incumprimento e dados estatísticos existentes sobre esta matéria com referência ao nosso país. No capítulo IV (quatro) é efectuada uma breve apresentação do sistema fiscal espanhol e as obrigações que ali devem ser cumpridas pelos agentes económicos. Por último, o capítulo V (cinco) apresenta as principais conclusões obtidas bem como as perspectivas para novas investigações na matéria.

O nosso trabalho contribui para a literatura existente ao apresentar uma sistematização dos principais impostos e das obrigações deles decorrentes em Portugal, aliando uma visão teórica de análise legislativa à análise empírica realizada por *players* do sector. Igualmente inovador face aos poucos estudos existentes sobre a realidade portuguesa é o facto de não se centrar exclusivamente nos impostos sobre o rendimento e ainda incluir informação de outro Estado-membro, no caso Espanha, comparando-o com o sistema português.

## II. REVISÃO DE LITERATURA

É finalidade deste capítulo analisar a literatura existente sobre o custo do cumprimento das obrigações fiscais. Como veremos, existem diversos estudos sobre a matéria, com particular incidência para os custos associados ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o qual pela sua matriz comunitária (não obstante existir em países não pertencentes à União Europeia de forma bastante similar) e por ser um imposto bastante formalista, com inúmeras obrigações acessórias de reporte, desempenha um papel central no cômputo dos custos que os agentes económicos despendem com o “*compliance*”<sup>1</sup> fiscal.

Como refere Barbone et al (2012), falar sobre este tema implica sempre falar de Cedric Sandford, considerado por alguns como o “*pai fundador*” dos estudos em matéria de cumprimento fiscal, remontando o seu primeiro estudo quanto ao custo do IVA a 1981.

De acordo com a sistematização de Lopes (2010), os custos de cumprimento dividem-se em três grupos: custos associados com o tempo gasto; custos monetários; e custos psicológicos.

Os custos de tempo correspondem, de forma geral, ao valor do tempo que os contribuintes despendem no cumprimento das obrigações fiscais enquanto os custos monetários procuram captar os encargos com consultores fiscais mas também despesas de carácter geral como sejam telecomunicações, material de escritório, livros e documentação entre outros. Por seu turno, os custos psicológicos são os de mais difícil medida porquanto variam entre contribuintes e procuram incluir a ansiedade e nervosismo que os indivíduos suportam no processo de declaração e pagamento de impostos.

---

<sup>1</sup> “*Tax compliance*” pode ser definido como a forma/intensidade com que um contribuinte cumpre (ou não) com as regras fiscais de seu país, por exemplo, ao nível da declaração de rendimentos, apresentação de declarações e pagamento de impostos devidos em tempo útil. Apesar de ser uma expressão anglo-saxónica, está integralmente interiorizada pelos agentes económicos portugueses, não obstante poder ser traduzida por expressões alternativas como “*cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento*” ou apenas “*cumprimento fiscal*”.

Mais ainda, há autores que defendem a divisão entre custos internos e custos externos [Sandford e Hasseldine (1992), Green (1994)], sendo que os custos internos correspondem ao tempo marginal despendido no cumprimento das obrigações fiscais, valorizado pela taxa de remuneração de cada trabalhador, excluindo todo o trabalho contabilístico muitas vezes antecedente ao trabalho inerente ao cumprimento das tarefas fiscais, conforme Sandford e Hasseldine (1992) mas também outros custos como importâncias despendidas com computadores, programas informáticos, rendas, edifícios, ou outras despesas gerais, suportados pelas empresas e necessários ao cumprimento fiscal. No que respeita aos custos externos, Slemrod e Blumenthal (1996) incluem nos mesmos os gastos que a empresa incorre com ajuda externa de especialistas fiscais para cumprir com as suas obrigações tributárias.

Hasseldine et al (2012) num estudo envolvendo pequenas empresas da Austrália, Canadá, África do Sul e Reino Unido, concluíram que os custos internos de cumprimento fiscal são o elemento com maior peso no total dos custos de *compliance*, ultrapassando os 60%.

Ainda a respeito das tipologias de custos, não deixa de ser curioso destacar a existência de, pelo menos, um estudo a concluir pela existência de uma relação positiva entre os custos financeiros e os custos psicológicos do cumprimento fiscal [Slemrod e Blumenthal (1996) o que, de alguma forma, vai de encontro à percepção generalizada. Por seu turno, Fichtner et al (2013) concluem que os impostos aumentam o custo de fazer negócios – comprar materiais, pagar trabalhadores, investir, entre outros – e que as empresas vendem menos bens e serviços em resultado do desvio de recursos para a próxima função social.

Há ainda na teoria e literaturas económicas quem distinga entre custos involuntários (i.e. aqueles que o contribuinte necessita obrigatoriamente de suportar para cumprir com as suas obrigações em matéria fiscal) e custos voluntários (que correspondem a gastos com planeamento fiscal incorridos pelo sujeito passivo de modo a diminuir a carga fiscal). Não obstante, as informações e estimativas obtidas pelos diferentes estudos sobre custos de cumprimento raramente permitem distinguir estes custos [conforme Erard (2001)].

A propósito do IVA, mas que pode ser extensível a todos os impostos, o já referido Barbone et al (2012), afirma que a literatura nesta matéria tem vindo, regra geral, a obter conclusões que indiciam que os custos de “*compliance*” são significativos e superiores para os empresários em nome individual; são, todavia, regressivos mas não estão a reduzir-se ao longo do tempo, eventualmente com excepção dos países que adoptaram o preenchimento electrónico (“*e-filing*”) ou que adoptaram programas de redução agressiva do custo fiscal.

Já Brederode (2008) e com referência à realidade americana concluiu que os custos de *compliance* em matéria de “*sales and use tax*” são elevados e dependentes do tamanho da empresa e do número de estados em que a mesma efectua transacções.

Zang (2006), analisando os impactos do custo de cumprimento em sede de IVA, conclui que o peso do cumprimento fiscal está largamente associado com a dimensão da empresa e que a dimensão é o factor que contribui de forma mais significativa nos custos de *compliance* de empresas industriais, retalhistas e prestadores de serviços.

Por seu turno, em 2010, a PwC concluiu que, em média, o tempo incorrido para cumprir com as obrigações em sede de IVA é superior ao tempo despendido para cumprimento das obrigações em matéria de tributação directa das pessoas colectivas (que, em Portugal, corresponderá, grosso modo, ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas).

Vários outros estudos de natureza empírica têm vindo a ser levados a cabo tanto pela PwC como pela Deloitte e restantes consultoras sendo que a percepção generalizada é que os impostos acarretam custos em termos de tempo e de recursos que são desviados, para além dos naturais custos financeiros de pagamento do imposto.

Em 2013, através do seu “*Working Paper*” 40, da série “*Taxation Papers*”, a Comissão Europeia apresentou uma muito útil revisão e avaliação das metodologias para calcular os custos de cumprimento fiscal. Essas metodologias

são<sup>2</sup>: “*Standard Cost Model (SCM)*”, “*Paying Taxes*”, “*Taxpayer/Business Burden Model*”, “*Total Cost of Regulation to Business (TCR)*”, “*Scanning Instrument Regulations of Other Compliance Costs (SIROCCO)*”, “*Regulatory Check-up Model (RCM)*”, “*Guidelines on the Identification and Presentation of Compliance Costs in Legislative Proposals by the Federal Government (GIPCC)*”, “*Cost-Driven Approach to Regulatory Burden (CAR)*”, “*Complexity Index of the UK Office of Tax Simplification*”, “*Total Cost to Serve (TCS)*”, “*Tax Information and Impact Note (TIIN)*” e o “*Bureaucracy Cost Index (BKI)*”. No entanto, na medida em que neste estudo não teremos oportunidade de estimar custos mas apenas analisar teoricamente os mesmos, não nos debruçaremos sobre as metodologias supra identificadas, sem prejuízo de se tratar de um documento de elevado valor, designadamente para efeitos de estudos futuros.

Adicionalmente, cumpre também esclarecer que quando nos referirmos ao longo desta dissertação aos custos de cumprimento fiscal estaremos, salvo se o indicarmos expressamente, a referir o conjunto total dos custos em que os contribuintes incorrem para cumprir com as obrigações que lhes são impostas pelo sistema fiscal actualmente em vigor em Portugal.

Vejamos agora o sistema fiscal português e as obrigações mais importantes que os sujeitos passivos nacionais têm que cumprir em sede de cada um dos impostos que o compõem.

---

<sup>2</sup> As designações de cada metodologia foram propositadamente mantidas na língua original do *working paper* (i.e. em Inglês), de forma a evitar perdas de fiabilidade e informação na tradução.

### III. SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS E OBRIGAÇÕES DOS CONTRIBUINTES

Como refere Casalta Nabais (2010), a Constituição é a primeira das fontes em matéria fiscal e não há a menor dúvida de que a denominada “Constituição fiscal” molda o “direito dos impostos” de forma inegável.

Nos termos do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), o sistema fiscal português *“visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*, sendo os impostos *“criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”*, não podendo ninguém ser *“obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.

Por seu turno, o artigo 104.º da CRP estipula, de modo genérico, os impostos a vigorar e os objectivos a atingir pelos mesmos: *“1.o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; 2. a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; 3. a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; 4. a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”*.

Por outro lado, é da *“exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre (...) criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”* (conforme disposto pela alínea i) do número 1 do artigo 165.º da CRP).

Por seu turno, é na CRP que se prevê igualmente que o nosso sistema tributário seja moldado pelas normas e princípios do direito internacional, designadamente

as normas constantes de convenções internacionais ratificadas e que vigoram na ordem interna após publicação oficial bem como as normas emanadas de órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte, que, por sua vez, vigoram directamente desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos (tal como dispõe o artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa).

É, assim, informado pelos princípios que emanam da Constituição que o sistema fiscal português se organiza em torno de um conjunto de Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Colectivas (respectivamente, IRS e IRC), impostos sobre o património – Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto Municipal sobre Transacções de Imóveis e impostos sobre a despesa (também denominada tributação sobre o consumo), incluindo o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto do Selo (IS), Imposto sobre Veículos (ISV), Imposto Único de Circulação (IUC) e os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) – Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), Imposto sobre o Tabaco e Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP).

Seguindo ainda a terminologia de Casalta Nabais (2010), a codificação da parte geral do direito fiscal consta - em teoria - da Lei Geral Tributária (LGT) porquanto esta, estabelecendo que regula as relações jurídico-tributárias “*sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna ou em legislação especial*” (número 1 do artigo 1º da LGT) e dispendo que os tributos compreendem impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, prescreve apenas a sua própria natureza de “*lei de cúpula*” (segundo a anotação de Campos et al, 2010) à qual se sucedem “*de acordo com a natureza das matérias*”, na aplicação às relações jurídico-tributárias: o Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo o Regime Geral sobre Infracções Tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais; o Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa; o Código Civil e o Código de Processo Civil.

Expostos sucintamente os impostos e normas gerais que enformam o sistema fiscal português, apresentamos seguidamente em maior detalhe cada um dos impostos supra identificados, os normativos que regulam cada um, bem como as obrigações acessórias de reporte e outras, associados a cada um e que moldam, de forma clara e inequívoca, a forma como todos os sujeitos passivos – pessoas singulares ou colectivas – interagem entre si enquanto agentes económicos mas igualmente face ao Estado, nas suas mais diversas vertentes.

Naturalmente, por razões de economia de espaço, somos obrigados a dedicar maior atenção aos tributos de maior peso na economia nacional mas também aos aspectos normativos mais complexos prestando atenção acrescida às obrigações acessórias – designadamente de reporte – que os mesmos representam. Sabemos que tal opção tem sempre elevado grau de subjectividade mas procuramos aproximar-nos dos temas que, em geral, os fiscalistas e agentes económicos abordam mais frequentemente.

## **A. Impostos sobre o Rendimento**

### **1) Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares**

Tal como definido pelo próprio Código, no seu artigo 1º, “*o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos*”, englobando a sua incidência real 6 (seis) categorias distintas de rendimentos: Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E - Rendimentos de capitais; Categoria F - Rendimentos prediais; Categoria G - Incrementos patrimoniais; e, Categoria H - Pensões.

Tais “*rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos*”.

Por sua vez, é definida no artigo 15.º do Código do IRS quais os rendimentos que estão sujeitos a imposto em Portugal, em função da residência das pessoas – físicas – que os auferem: “[s]endo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território” e “[t]ratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”.

A forma como o modelo de colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares está desenhado pressupõe desde logo um conjunto de obrigações para as entidades que colocam à disposição rendimentos. De facto, a figura da retenção na fonte – prevista antes de tudo na LGT<sup>1</sup> – desempenha um papel fundamental na gestão do imposto e na sua colecta.

Começando pelo artigo 21.º do Código do IRS, sabemos que “[q]uando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º” o que, desde logo, deixa antever a responsabilidade que é atribuída aos substitutos tributários.

Essa responsabilidade, precisamente, é definida pelo artigo 103.º do mesmo Código do IRS, nos termos do qual o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram, excepto quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, em que cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.

---

<sup>1</sup> Nos termos do artigo 20.º da LGT “1- A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. 2 - A substituição tributária é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.”

É no Capítulo VI do Código do IRS que são elencados, ao longo de 20 (vinte) artigos, as obrigações acessórias a cumprir pelos sujeitos passivos de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e seus substitutos tributários.

Apresentamos seguidamente um resumo das principais obrigações, indicando sobre quem as mesmas recaem e os prazos para cumprimento de tais obrigações acessórias, quando definidos por lei.

**Tabela 1 - Resumo das principais obrigações em matéria de IRS (2014)**

#	Obrigação	Código do IRS	A quem compete	Prazo para cumprimento	Meio
1	Entrega de Declaração de início de actividade	Artigo 112.º, número 1	Titulares de rendimentos da categoria B	Antes de iniciar alguma actividade susceptível de produzir rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais)	Presencial (Serviço de Finanças) ou por transmissão electrónica de dados
2	Entrega de Declaração de alterações	Artigo 112.º, número 2	Titulares de rendimentos da categoria B	15 dias a contar da verificação de alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de início de actividade, se outro prazo não for previsto no Código	Presencial (Serviço de Finanças) ou por transmissão electrónica de dados
3	Entrega de Declaração de cessação de actividade	Artigo 112.º, número 3; Artigo 114.º	Titulares de rendimentos da categoria B	30 dias a contar da cessação de actividade	Presencial (Serviço de Finanças) ou por transmissão electrónica de dados
4	Entrega de Declaração anual de informação contabilística e fiscal	Artigo 113.º	Sujeitos passivos de IRS quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante	Até final do mês de Junho (com referência ao ano civil anterior)	Por transmissão electrónica de dados
5	Emissão de recibos e facturas	Artigo 115.º, número 1	Titulares de rendimentos da categoria B	Por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas e por todos os valores recebidos, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas	Em modelo oficial
6	Dever de exigir recibos ou facturas	Artigo 115.º, número 4	As pessoas que paguem rendimentos da categoria B	Por todas as importâncias pagas	n/a
7	Manutenção de livros de registo: a) Livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias-primas e de consumo; b) Livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados; c) Livro de registo de serviços prestados;	Artigo 116.º	Titulares de rendimentos da categoria B	Os lançamentos deverão ser efectuados no prazo máximo de 60 dias	Nos próprios livros; Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos

**Tabela 1 – Resumo das principais obrigações em matéria de IRS (2014) – cont.**

#	Obrigação	Código do IRS	A quem compete	Prazo para cumprimento	Meio
8	Disponer de contabilidade organizada	Artigo 117.º Artigo 123º do Código do IRC	Titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação	Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam. Os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 12 anos (quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação r é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos)	Os sujeitos passivos são obrigados a centralizar a contabilidade ou a escrituração dos livros referidos nos artigos anteriores no seu domicílio fiscal ou em estabelecimento estável ou instalação situados em território português, devendo neste último caso indicar, na declaração de início ou na declaração de alterações, a sua localização
9	Capacidade de exportação de ficheiros contabilísticos em formato SAF-T(PT)	Artigo 117.º Artigo 123º do Código do IRC	Titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação	A disponibilizar quando solicitado	Devem ser cumpridos os requisitos definidos em Portaria do Ministro das Finanças
10	Utilização de programas e equipamentos informáticos de facturação previamente certificados	Artigo 117.º Artigo 123º do Código do IRC	Titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação	Sempre desde que não abrangidos por nenhuma dispensa	Devem ser cumpridos os requisitos, nomeadamente técnicos, definidos em Portaria do Ministro das Finanças
11	Centralização, arquivo e escrituração de livros	Artigo 118.º	Titulares de rendimentos da categoria B	10 anos civis subsequentes	Os sujeitos passivos são obrigados a centralizar a contabilidade ou a escrituração dos livros referidos nos artigos anteriores no seu domicílio fiscal ou em estabelecimento estável ou instalação situados em território português, devendo neste último caso indicar, na declaração de início ou na declaração de alterações, a sua localização
12	Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos	Artigo 119.º números 1 e 2	Entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efetuar a retenção, total ou parcial, do imposto, bem como as entidades devedoras dos rendimentos previstos nos n.os 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º e dos rendimentos não sujeitos, total ou parcialmente, previstos no artigo 2.º e nos n.os 2, 4 e 5 do artigo 12.º, e ainda as entidades através das quais sejam processados os rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação previsto no n.º 3 do artigo 72.º	Permanentemente	
13	Comprovar as importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos rendimentos em espécie que hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar	Artigo 119.º número 1		Até 20 de Janeiro de cada ano	Entregar ao sujeito passivo documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar ou ainda, nos 15 dias imediatos à respectiva ocorrência, de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar

**Tabela 1 – Resumo das principais obrigações em matéria de IRS (2014) – cont.**

#	Obrigação	Código do IRS	A quem compete	Prazo para cumprimento	Meio
14	Declarar rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais	Artigo 119.º número 1		i) Até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição, caso se trate de rendimentos do trabalho dependente, ainda que isentos ou não sujeitos a tributação, sem prejuízo de poder ser estabelecido por portaria do Ministro das Finanças a sua entrega anual nos casos em que tal se justifique; ii) Até ao final do mês de fevereiro de cada ano, relativamente aos restantes rendimentos do ano anterior; iii) Nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que implique a obrigação de os declarar	Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais
15	Possuir um registo actualizado dos titulares desses rendimentos com indicação do respectivo regime fiscal, bem como os documentos que justificam a isenção, a redução de taxa ou a dispensa de retenção na fonte	Artigo 119.º número 2	Entidades devedoras dos rendimentos a que se refere o artigo 71.º, cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa	Até ao fim do mês de Julho de cada ano	Entregar à Direcção-Geral dos Impostos uma declaração relativa àqueles rendimentos, de modelo oficial
16	Declarar rendimentos pagos ou colocados à disposição de não residentes	Artigo 119.º número 7	Entidades devedoras de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português	Até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorre o ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos	Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração de modelo oficial
17	Declarar a criação ou aplicação, em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente	Artigo 119.º número 8	Entidade patronal	Até 30 de Junho do ano seguinte	
18	Manutenção de registo actualizado das pessoas que auferem os correspondentes rendimentos, do qual constem o número fiscal e respectivo código, bem como as datas de exercício das opções, direitos de subscrição ou direitos de efeito equivalente, da alienação ou renúncia ao exercício ou da recompra, os valores, preços ou vantagens económicas referidos no n.º 4 do artigo 24.º e entrega de respectiva cópia	Artigo 119.º número 9	Entidades que suportem os encargos, preços ou vantagens económicas referidos no n.º 4 do artigo 24.º, ainda que em relação a planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente criados ou atribuídos por entidade compreendida no âmbito de aplicação do n.º 10 do artigo 2.º	Até 20 de Janeiro de cada ano	
19	Comunicação dos seguintes elementos: a) Identificação das entidades registadoras ou depositárias previstas no artigo 125.º; b) Quantidade de valores mobiliários que integram a emissão, e tratando-se de emissão contínua, a quantidade actualizada dos valores mobiliários emitidos; c) Quantidade de valores mobiliários registados ou depositados em cada uma das entidades referidas na alínea a).	Artigo 120.º	Entidades emittentes de valores mobiliários	Até ao fim do mês de Julho de cada ano	A comunicar à Direcção-Geral dos Impostos através de modelo oficial
20	Comunicação da atribuição de subsídios	Artigo 121.º	Entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis no âmbito do exercício de uma actividade abrangida pelo artigo 3.º	Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano	Entregar à DGCI uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos atribuídos no ano anterior.

**Tabela 1 – Resumo das principais obrigações em matéria de IRS (2014) – cont.**

#	Obrigação	Código do IRS	A quem compete	Prazo para cumprimento	Meio
21	Comunicação de actos e decisões	Artigo 123.º	Notários, conservadores, secretários judiciais e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulare	Até ao dia 10 de cada mês	Envio à Direcção-Geral dos Impostos, preferencialmente por via electrónica relação dos actos por si praticados e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS, através de modelo oficial
22	Comunicação de: a) As operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e warrants autónomos; b) Os resultados apurados nas operações efectuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados.	Artigo 124.º	Instituições de crédito e sociedades financeiras	Até ao final do mês de março de cada ano	Comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente a cada sujeito passivo, através de modelo oficial as operações com instrumentos financeiros
23	Obrigação de Registo ou depósito de valores mobiliário	Artigo 125.º, número 1	Entidades registadoras ou depositárias a que se referem os artigos 61.º e 99.º do Código dos Valores Mobiliários	a) Até ao fim do mês de Julho de cada ano b) Até 20 de Janeiro de cada ano	a) A comunicar à Direcção-Geral dos Impostos, através de modelo oficial, os registos efectuados relativamente a valores mobiliários; b) Entregar aos investidores a declaração onde constem os movimentos de registo efectuados no ano anterior.
24	Designar representante com residência, sede ou direcção efectiva nesse território para efeitos de cumprimento das obrigações legalmente previstas	Artigo 125.º, número 2	Entidades registadoras ou depositárias de quaisquer valores mobiliários que não sejam consideradas residentes em território português nem possuam estabelecimento estável aí situado	n/a	n/a
25	Registo actualizado do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades adquirentes bem como dos respectivos documentos de alienação e do correspondente valor facial	Artigo 126.º, número 1	Entidades emitentes e utilizadoras dos vales de refeição	Até ao final do mês de Maio de cada ano	Enviar à Direcção-Geral dos Impostos a identificação fiscal das entidades adquirentes de vales de refeições, bem como o respectivo montante, em declaração de modelo oficial
26	Registo actualizado, do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades emitentes, bem como dos respectivos documentos de aquisição, e ainda registo individualizado dos beneficiários e dos respectivos montantes atribuídos	Artigo 126.º, número 2	Entidades emitentes dos vales de refeição	n/a	n/a
27	Comunicação de encargos: a) Os juros e amortizações suportados respeitantes a dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento, com excepção das amortizações efectuadas por mobilização dos saldos das contas poupança-habitação, que possam ser deduzidos à colecta; b) Os prémios pagos respeitantes a contratos de seguro de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, de acidentes pessoais e ainda os que cubram exclusivamente riscos de saúde que possam ser deduzidos à colecta nos termos deste Código ou do Estatuto dos Benefícios Fiscais e, bem assim, as contribuições efectuadas às associações mutualistas, às instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde e às demais entidades que possam participar em despesas de saúde; c) O montante das despesas de saúde dedutíveis à colecta nos termos do artigo 82.º na parte da despesa não comparticipada; d) As importâncias aplicadas em fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social, incluindo os disponibilizados por associações mutualistas, previstos nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais; e) As importâncias pagas aos beneficiários com inobservância das condições previstas no n.º 2 do artigo 87.º, bem como a título de resgate, adiantamento ou reembolso dos certificados nas condições previstas nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.	Artigo 127.º, número 2	Instituições de crédito, as cooperativas de habitação, empresas de locação financeira, empresas de seguros e as empresas gestoras dos fundos e de outros regimes complementares referidos nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, incluindo as associações mutualistas e as instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, e as demais entidades que possam participar em despesas de saúde	Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano	Comunicar à Direcção-Geral dos Impostos em declaração de modelo oficial, relativamente ao ano anterior e a cada sujeito passivo os encargos pagos

**Tabela 1 – Resumo das principais obrigações em matéria de IRS (2014) – cont.**

#	Obrigação	Código do IRS	A quem compete	Prazo para cumprimento	Meio
28	Entregar documento comprovativo de encargos	Artigo 127.º, número 2	Instituições de crédito, as cooperativas de habitação, empresas de locação financeira, empresas de seguros e as empresas gestoras dos fundos e de outros regimes complementares referidos nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, incluindo as associações mutualistas e as instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, e as demais entidades que possam participar em despesas de saúde	Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano	Entregar aos sujeitos passivos documento comprovativo de juros, prémios de seguros de vida ou prémios de seguro ou contribuições que cubram exclusivamente riscos de saúde, despesas comparticipadas por aqueles no ano anterior e que possam ser deduzidas à colecta e, bem assim, o montante das despesas de saúde dedutíveis à colecta na parte não comparticipada.
29	Entregar documento comprovativo de importâncias susceptíveis de abatimento aos rendimentos ou dedução à colecta	Artigo 127.º, número 3	Entidades que recebam ou paguem quaisquer outras importâncias susceptíveis de abatimento aos rendimentos ou dedução à colecta	Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano	Entregar aos sujeitos passivos documento comprovativo
30	Obrigação de comprovar os elementos das declarações	Artigo 128.º	Pessoas sujeitas a IRS	No prazo que lhes for fixado e durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos	Apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral dos Impostos os exija. O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.
31	Processo de documentação fiscal	Artigo 129.º	Sujeitos passivos de IRS que, nos termos deste Código, possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada	Até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere o artigo 113.º	Constituir um processo de documento fiscal relativo a cada exercício, que deve conter os elementos a definir por portaria do Ministro das Finanças. O referido processo deve ser centralizado e conservado de acordo com o disposto no artigo 118.º
32	Designação de representante	Artigo 130.º	Não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes em território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses devem, para efeitos tributários.  Não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.	Na declaração de início de actividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte, devendo nela constar expressamente a sua aceitação pelo representante	Designar uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais
33	Declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários	Artigo 131.º	Alienantes e adquirentes de acções e outros valores mobiliário	30 dias subsequentes à realização das operações	Entregar declaração de modelo oficial à Direcção-Geral dos Impostos, quando a respectiva alienação ou a aquisição tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º

## **Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas**

*“A designação conferida a este imposto - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - dá, desde logo, uma ideia sobre o respectivo âmbito de aplicação pessoal. O IRC incide sobre todas as pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português. O ponto de partida para a definição da incidência subjectiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica.*

*No entanto, sujeitaram-se igualmente a IRC entidades com sede ou direcção efectiva em território português que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a pessoas singulares ou colectivas que as integram. Deste modo, consideram-se passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outras tornem particularmente difícil uma tributação individualizada, evitando-se que a existência de tributação ou o imposto aplicável fiquem dependentes da regularidade do processo de formação dos entes colectivos.*

*Aplica-se ainda o IRC às entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direcção efectiva em território português mas nele obtenham rendimentos, desde que não se encontrem sujeitas a IRS - o que igualmente impede a existência de soluções de vazio legal relativamente a entidades não residentes que obtenham rendimentos em Portugal.”<sup>2</sup> – a caracterização do IRC é, desde logo apresentada pelo normativo que o institui, abolindo, a partir da data da entrada em vigor do Código (i.e. 1 de Janeiro de 1989) e relativamente aos sujeitos passivos deste imposto, a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo, tal como definido pelo artigo 2.º do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro.*

---

<sup>2</sup> In Preâmbulo do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro, republicado pela Lei 2/2014, de 16 de Janeiro

O IRC pode, tal como Silva (2010) e diversos outros autores antes defenderam, ser caracterizado como imposto directo (porque incide sobre o rendimento das pessoas colectivas), estadual (dado o sujeito activo ser o Estado), periódico (i.e. a declaração de rendimentos refere-se ao resultado obtido em determinado ano) e proporcional (porquanto a taxa de imposto é tendencialmente a mesma).

Curiosa não deixa de ser a redacção do artigo 1º do Código do IRC, nos termos do qual, *“imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”* (sublinhado nosso).

Ao contrário de outros Códigos – como o do IVA – que, apesar de recorrerem a conceito similar não o definem, de entre os conceitos do Código do IRC, há a destacar a definição, no artigo 5.º, de *“estabelecimento estável”*. Como referem os Árbitros Jorge Lopes de Sousa (Árbitro Presidente), José Pedro Carvalho e João Sérgio Ribeiro no Acórdão proferido em 14 de Maio de 2013, referente ao Processo 1/2013-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), *“o conceito de estabelecimento estável não se reporta, independentemente do que parece sugerir a sua formulação, a algo de físico e palpável com uma existência separada do sujeito passivo a que diz respeito. Este conceito visa tão-só determinar se a actividade de um não residente num determinado sistema fiscal é suficientemente relevante para justificar que esse não residente seja aí tributado, em termos semelhantes àqueles em que são tributados os residentes. (...) visa determinar se a presença de um sujeito passivo estrangeiro, neste caso no território português, é suficientemente expressiva para que esse sujeito seja aí tributado. Sendo precisamente, nesse contexto, com base no artigo 5.º do CIRC, que se recortam os testes que é possível fazer para determinar se existe ou não uma actividade relevante e expressiva do sujeito passivo.”*<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup>Disponível em <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P1%202013T%20-%202013-05-14%20%20JURISPRUDENCIA%20-%20Decisao%20ArbitralF.pdf>

Outro conceito de relevo previsto no Código do IRC é o de “*transparência fiscal*”. Nos termos do já citado preâmbulo do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro, “*importa ainda sublinhar que, com objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adoptam em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal. O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição. Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.*”<sup>4</sup>

Como refere Casalta Nabais (2010), o regime de transparência traduz-se em o lucro tributável ser apurado em relação à sociedade ou entidade transparente, nos termos do Código do IRC mas o mesmo ser depois imputado aos sócios na proporção da quota respectiva, integrando-se assim na categoria B de rendimentos do IRS no que respeita a sócios singulares ou no IRC da sociedade agrupada.

A Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, aprovou a denominada “*Reforma do IRC*” e as suas alterações aplicam-se aos períodos de tributação que se iniciam, ou aos factos tributários que ocorram, em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Em concreto, no que ao regime de transparência respeita, foi alterado o conceito de “*sociedade de profissionais*” tendo em vista a inclusão daquelas cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de actividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS<sup>5</sup>, e não apenas de uma, desde que, cumulativamente, em

---

<sup>4</sup> In Preâmbulo do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro, republicado pela Lei 2/2014, de 16 de Janeiro

<sup>5</sup> Artigo 151.º - Classificação das actividades do Código do IRS: “*As actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de actividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças*”. A Portaria 1011/2001, de 21 de Agosto apresenta a Tabela de actividades do artigo 151º do Código IRS

qualquer dia do período de tributação, o capital social pertença a um número de sócios não superior a cinco, nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas actividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Paralelamente às não sujeições em matéria de IRC - não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo (artigo 7.º do Código do IRC) bem como os partidos políticos nos termos da Lei 19/2003, de 20 de Junho – o capítulo das isenções, compreendendo os artigos 9.º a 14.º do Código do IRC, tem naturalmente especial relevo.

Assim, resumidamente, estão isentos de IRC o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e suas associações de direito público e federações bem como instituições de segurança social, incluindo os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais por estas últimas administrados, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas. De igual modo quando, actuando através do Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, realize rendimentos de capitais decorrentes de operações de *swap* e de operações cambiais a prazo, tal como são definidos para efeitos de IRS, o Estado está isento de IRC.

Estas isenções são automáticas – i.e. decorrem directamente da lei – mas outras existem que dependem de reconhecimento de órgãos de governo/entidades, como a isenção estipulada pela alínea c) do número 1 do artigo 10.º do Código do IRC referente às pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente. Neste caso, o reconhecimento é conferido pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que defina a respectiva amplitude, de harmonia com os fins

prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias. Similarmente, também os lucros realizados pelas pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes, provenientes da exploração de navios ou aeronaves estão isentos, desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes da mesma natureza e essa reciprocidade seja reconhecida pelo Ministro das Finanças, em despacho publicado no Diário da República.

Logicamente, as sociedades e outras entidades a que, nos termos do já aludido artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.

Nos termos do Capítulo III (*“Determinação da matéria colectável”*) do Código do IRC, o lucro tributável das entidades que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (a grande maioria dos sujeitos passivos deste imposto), é quantificado partindo do resultado líquido do exercício apurado nos termos da normalização contabilística, adicionado das variações patrimoniais positivas e deduzido das variações patrimoniais negativas, não reflectidas naquele resultado, sendo adicionados e deduzidos os ajustamentos previstos no Código (os quais são efectuados no quadro 07 da *“Declaração de Rendimentos Modelo 22”*). Por seu turno, a matéria colectável é apurada no Quadro 09 da *“Declaração de Rendimentos Modelo 22”*, partindo do lucro tributável apurado no Quadro 07, ao qual são deduzidos determinados benefícios fiscais, bem como os prejuízos fiscais passíveis de dedução. O IRC devido é, assim, genericamente calculado sobre a matéria colectável apurada, por aplicação àquela da taxa de IRC (obtendo-se a *“colecta”*), com subsequente dedução e acréscimo de determinados valores decorrentes da lei (e.g. deduções à colecta), para quantificação do imposto a pagar ou a recuperar, operações que são demonstradas no Quadro 10 da *“Declaração de Rendimentos Modelo 22”*.

Obviamente há igualmente que referir outro conceito fundamental pela sua relevância – o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código de IRC. Nos termos destes, entidades residentes integrantes de um grupo económico poderão aderir ao RETGS, sendo assim globalmente tributadas pela soma algébrica dos respectivos resultados, positivos e negativos.

Concretamente, existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, directa ou indirectamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto, podendo haver opção pelo RETGS se se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos: a) as sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada; b) a sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime; c) a sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante; e d) a sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Não podem, todavia, fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes: inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas; tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção; registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos; estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação; adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante; não assumam a forma

jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções, salvo as entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos.

A opção é efectuada até ao terceiro mês do período de tributação a que respeita e comunicada à autoridade tributária e aduaneira através do envio, por transmissão electrónica de dados, da competente declaração. Qualquer alteração deverá ser efectuada até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que deva ser efectuada a inclusão de novas sociedades ou até ao fim do terceiro mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por operações de fusão e cisão, excepto se a alteração ocorrer por cessação da actividade de sociedade do grupo, caso em que a comunicação deve ser feita até ao final do prazo previsto para a entrega da correspondente declaração de cessação.

No que respeita às taxas de IRC actualmente em vigor, podemos resumir as mesmas da seguinte forma:

**Tabela 2 - Taxas de IRC em vigor (2014)**

Entidades	Taxa (%)		
	Continente	Madeira	Açores
Entidades residentes e estabelecimentos estáveis de entidades não residentes <sup>(1) (2)</sup>	23	23	18,4
Entidades residentes e estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, classificadas como pequena ou média empresa <sup>(1) (2)</sup>	17 (para os primeiros € 15.000 de matéria coletável)	17 (para os primeiros € 15.000 de matéria coletável)	13,6 (para os primeiros € 15.000 de matéria coletável)
	23 (para matéria coletável remanescente)	23 (para matéria coletável remanescente)	18,4 (para matéria coletável remanescente)
Entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	21,5	21,5	17,2

(1) Sobre esta taxa poderá incidir Derrama, a favor da Câmara Municipal, até 1,5% do lucro tributável antes da dedução de prejuízos fiscais. A generalidade dos municípios da Madeira não tem lançado derrama.

(2) Sobre esta taxa pode incidir Derrama Estadual.

Fonte: PwC (adaptado)

Ao IRC devido pode acrescer a **derrama**, a qual é receita municipal, e cuja taxa geral, lançada pelos diferentes municípios, pode ascender até 1,50%, podendo coexistir uma taxa reduzida de derrama para empresas com volume de negócios inferior a € 150.000 no exercício anterior. Quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo.

A derrama incide sobre o lucro tributável do exercício, antes da dedução de prejuízos fiscais reportáveis e, para a cobrança em 2014, referente ao período de tributação de 2013, as taxas de derrama constam Ofício-Circulado 20171/2014, de 25 de Março da Direcção de Serviços de IRC<sup>6</sup>.

Adicionalmente, nos termos do artigo 87.º-A do Código de IRC, há ainda que considerar o pagamento da **derrama estadual**, devida pelas entidades residentes que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e pelas entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal. O pagamento da derrama estadual é efectuado com a entrega da “*Declaração de Rendimentos Modelo 22*”, pela diferença entre o montante apurado e os 3 (três) pagamentos adicionais por conta efectuados nos meses de Julho, Setembro e até ao dia 15 de Dezembro do ano anterior (7.º e 9.º meses e até ao dia 15 do 12.º mês do período de tributação, no caso de entidades com ano fiscal diferente do ano civil), havendo lugar a reembolso, caso o montante dos pagamentos adicionais por conta efectuados exceda o valor da derrama estadual que seria devido.

As taxas aplicáveis são as seguintes:

**Tabela 3 - Taxas de derrama estadual em vigor (2014)**

Lucro tributável (€)	Taxa (%)
De mais de 1.500.000 até 7.500.000	3
De mais de 7.500.000 até 35.000.000	5
Superior a 35.000.000	7

Fonte: PwC (adaptado)

<sup>6</sup> Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/50D6C5CC-DF4F-4BBE-AF57-3F63A4968D6B/0/20171\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/50D6C5CC-DF4F-4BBE-AF57-3F63A4968D6B/0/20171_2014.pdf)

Como se depreende dos comentários anteriores, as entidades que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal devem efectuar três **pagamentos por conta**, no próprio período de tributação a que respeita o lucro tributável, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro (ou no 7.º, 9.º e dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação, no caso de entidades cujo período de tributação não corresponda ao ano civil), sendo tais pagamentos calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido de retenções na fonte sofridas não susceptíveis de compensação ou reembolso.

As entidades acima referidas devem efectuar também um **Pagamento Especial por Conta (PEC)** a liquidar em Março de cada ano (ou em duas prestações em Março e em Outubro ou no 3º e 10º mês do período de tributação, caso este não seja coincidente com o ano civil). Este pagamento é dedutível à colecta do próprio período de tributação ou, caso a colecta se revele insuficiente, até ao 6.º período de tributação seguinte. A parte que não puder ser deduzida (após os seis períodos de tributação) por insuficiência de colecta poderá ser reembolsável a pedido da empresa, mediante apresentação de requerimento.

Quando seja aplicável o RETGS, é devido um PEC por cada uma das empresas que compõem o grupo, líquidos dos pagamentos por conta que seriam devidos por cada uma das respectivas empresas, caso este regime não fosse aplicável.

O PEC não é aplicável no período de início de actividade e no seguinte e para alguns sujeitos passivos existe a possibilidade de dispensar do regime do PEC (por exemplo, quando haja isenção total de IRC ou sujeito passivos em processo de insolvência ou recuperação de empresas ou cessação de actividade).

O artigo 63.º, sob a epígrafe “*Preços de transferência*” e enquadrado numa subsecção denominada “*Correcções para efeitos da determinação da matéria colectável*”, assume uma especial importância na economia do imposto

porquanto determina que as transacções entre entidades relacionadas (residentes ou não em Portugal) devem efectuar-se em condições idênticas às que seriam praticadas entre entidades independentes, isto é, em condições de mercado ou em linha com o princípio de plena concorrência<sup>7</sup> e se considera que existem “*relações acções especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre: a) uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto; b) entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto; c) uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes; d) entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta; e) entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente; f) empresas*

---

<sup>7</sup> Nos termos do número 1 do artigo 63.º “[n]as operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis” e, de acordo com os números 2 e 3, respectivamente, “[o] sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco” e os métodos utilizados deverão ser: o método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado; o método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

*que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas; g) entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respectiva actividade<sup>8</sup> (...); uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças”.*

As empresas que verifiquem as condições acima e tenham, com referência ao exercício anterior, vendas líquidas e outros proveitos de valor igual ou superior a € 3.000.000, deverão preparar a **documentação de preços de transferência**, até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do exercício fiscal a que respeitam as operações, sendo a entrega da documentação apenas obrigatória mediante notificação para o efeito bem como declarar nos respectivos anexos da Informação Empresarial Simplificada / Declaração Anual alguma informação sobre preços de transferência, incluindo tipos de transacções, montantes anuais e métodos aplicados. É ainda possível solicitar à autoridade tributária a celebração de **acordos prévios sobre preços de transferência**, com carácter unilateral, bilateral ou multilateral, com o objectivo de definir os termos e condições a praticar em operações comerciais e financeiras realizadas com entidades relacionadas, estando os requisitos e condições para a celebração destes acordos prévios regulamentados na Portaria 620-A/2008, de 16 de Julho (todavia, trata-se ainda de um instrumento de utilização moderadamente reduzida).

---

<sup>8</sup> Nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações: exercício da actividade de uma entidade depende substancialmente da cedência de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de *know-how* detidos pela outra; o aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra; uma parte substancial da actividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta; o direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transaccionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de acto jurídico, na titularidade da outra; e/ou pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional (cf. alínea g) do número 4 do artigo 63.º do Código do IRC).

No que respeita a obrigações declarativas, os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, a já referida declaração periódica de rendimentos (“*Modelo 22*”) e declaração anual de informação contabilística e fiscal.

Paralelamente, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que devem permitir o controlo do lucro tributável, devendo observar-se na execução da contabilidade os seguintes aspectos: todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário e as operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos, não sendo permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 (noventa) dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam. Quando os documentos de suporte atrás referidos não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três períodos de tributação após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do Director-geral dos Impostos, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfimes que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições que forem estabelecidas. As entidades referidas que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças (i.e. por via do **ficheiro SAF-T (PT)**) e os **programas e equipamentos informáticos de facturação dependem da prévia certificação** pela Direcção-Geral dos Impostos, sendo de utilização obrigatória, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças.

Com a reforma do IRC, foi também aumentado, de 10 para 12 anos, o prazo de conservação do processo de documentação fiscal e esclarecido que os sujeitos passivos que integram a Unidade dos Grandes Contribuintes (à semelhança do que sucede com as entidades às quais seja aplicável o RETGS) devem proceder à entrega do processo de documentação fiscal conjuntamente com a declaração anual.

## **B. Impostos sobre o Património**

### **1) Imposto Municipal sobre Transacções onerosas de Imóveis**

O Decreto-Lei 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património e aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, alterando em conformidade o Código do Imposto do Selo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais e os Códigos do IRS e do IRC e revogando o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Tal como dispõe o preâmbulo do Código do IMT, este imposto municipal substitui o imposto municipal de SISA e continua a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos. Além dos factos que integram a regra geral da incidência objectiva, o Código continua também a fccionar, como transmissões sujeitas a imposto, determinadas operações que directa ou indirectamente implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito da incidência – refiram-se como exemplo, as promessas de aquisição e alienação acompanhadas da tradição dos bens, o contrato de locação em que seja desde logo clausulada a posterior venda do

imóvel, os arrendamentos a longo prazo e aquisição de partes sociais que confirmam ao titular uma participação dominante em determinadas sociedades comerciais se o seu activo for constituído por bens imóveis.

Porém, o novo Código vem também alargar a base de incidência a negócios jurídicos que, embora anteriores ou mesmo laterais à formalização de contratos translativos de imóveis, têm um resultado económico equivalente mas que passam ao lado de qualquer tipo de tributação – é o caso das cedências sucessivas da posição contratual de promitentes adquirentes nos contratos-promessa de compra e venda em que seja clausulado que o promitente adquirente poderá ceder a sua posição contratual a terceiro; a utilização de procurações irrevogáveis, em que o representado renuncia ao direito de revogar a procuração, conferindo ao representante um resultado económico equivalente ao do exercício do direito de propriedade, uma vez que, na maioria dos casos, este paga a totalidade do preço do imóvel ao representado, passando, em termos práticos, a poder alienar o bem a um terceiro.

Quanto à determinação do valor tributável, este passa a ser determinado segundo as regras previstas pelo novo regime de avaliações previsto no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

A incidência subjectiva está prevista no artigo 4.º do Código do IMT, de acordo com o qual o imposto é devido pelas pessoas, singulares ou colectivas, para quem se transmitam os bens imóveis, sem prejuízo das seguintes regras: a) nas divisões e partilhas, é devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens; b) nos contratos para pessoa a nomear, pelo contraente originário, sem prejuízo de os bens se considerarem novamente transmitidos para a pessoa nomeada se esta não tiver sido identificada ou sempre que a transmissão para o contraente originário tenha beneficiado de isenção; c) nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os

permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros; d) nos contratos de promessa de troca ou permuta com tradição de bens apenas para um dos permutantes, o imposto será desde logo devido pelo adquirente dos bens, como se de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que resultar do contrato definitivo, procedendo-se, em caso de reversão, à anulação do imposto liquidado ao permutante adquirente; e) na celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro e cessão da posição contratual no exercício do direito conferido pelo contrato-promessa anteriormente referido, o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa; f) na outorga de procuração irrevogável outorga de instrumento com substabelecimento de procuração com os poderes e efeito da mesma, é devido pelo procurador ou por quem tiver sido substabelecido, não lhe sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa; g) na cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro é o imposto devido pelo contraente originário, não lhe sendo aplicável qualquer isenção, excluindo-se, porém, a incidência se o mesmo declarar no prazo de 30 dias a contar da cessão da posição contratual ou do ajuste de revenda que não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava como sinal ou princípio de pagamento no contrato-promessa, demonstrando-o através de documentos idóneos ou concedendo autorização à administração fiscal para aceder à sua informação bancária.

A incidência do IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária, constituindo-se a obrigação tributária no momento em que ocorrer a transmissão. Por seu turno, nos contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão, relativamente a estes, ocorre

logo que os mesmos se tornem presentes, a não ser que, por força das disposições do Código do IMT, se tenha de considerar verificada em data anterior (cf. disposto pelo artigo 5.º - Nascimento da obrigação tributária).

No que respeita às isenções, tanto o Código do IMT como o EBF prevêem um conjunto de isenções e benefícios fiscais, desde que cumpridos determinados requisitos, designadamente: prédios destinadas a revenda; prédios rústicos adquiridos por jovens agricultores; prédios classificados, individualmente, como de interesse nacional, público ou municipal; prédios adquiridos por instituições de crédito em processos de execução, falência/insolvência ou em dação em cumprimento e prédios situados nas áreas de localização empresarial.

Mediante solicitação dos interessados, pode ser concedida isenção de IMT (e bem assim, de Imposto do Selo e de emolumentos) às operações de cooperação e reestruturação de empresas. Ficam também isentas de IMT as aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH), estendendo-se ainda a isenção às aquisições daqueles prédios, em resultado do exercício da opção de compra do imóvel ao FIIAH, caso a opção seja exercida até 31 de Dezembro de 2020, pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos dos FIIAH. Não obstante, estas isenções não se aplicam quando o beneficiário seja residente em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável. Os incentivos à reabilitação urbana estão também presentes no Código do IMT, nos termos do qual ficam isentas de imposto as aquisições de prédios urbanos destinadas a reabilitação urbanística desde que, no prazo de dois anos a contar da data da aquisição, o adquirente inicie as respectivas obras bem como as aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a habitação própria e permanente, na primeira transmissão onerosa dos prédios reabilitados, quando os mesmos estejam localizados em “*área de reabilitação urbana*”<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Vide a este respeito Decreto-Lei nº 307/2009, de 23 de Outubro

São igualmente isentas de IMT, as aquisições de imóveis efectuadas durante o ano de 2014 que constituam investimentos relevantes para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento. As aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados como de utilidade turística beneficiam igualmente de isenção de IMT, tal como as aquisições de imóveis situados nas áreas de localização empresarial. Paralelamente, são reduzidas a metade as taxas de IMT aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, bem como aos integrados em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição pública.

O valor tributável para efeitos de IMT é determinado pelo artigo 12.º do Código nos termos do qual o imposto incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior e no caso de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial tributário, bem como de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor patrimonial tributário será determinado nos termos do Código do IMI.

As taxas aplicáveis estão previstas no Capítulo IV e podem ser sintetizadas assim:

**Tabela 4 - Taxas de IMT em vigor (2014)**

Descrição	Taxas (%)
Prédios rústicos	5
Outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas	6,5
Adquirente residente em paraíso fiscal (exceto pessoas singulares)	10

Prédios urbanos ou fracções destinados exclusivamente a habitação própria e permanente - Valor (€)	Taxa (%)	
	Marginal	Média (*)
Até 92.407	0	0
Entre 92.407 e 126.403	2	0,5379
Entre 126.403 e 172.348	5	1,7274
Entre 172.348 e 287.213	7	3,8361
Entre 287.213 e 574.323	8	-
Superior a 574323	6 (taxa única)	

(\*) No limite superior do escalão  
Fonte: PwC (adaptado)

Dispõem o artigo 48.º do Código do IMT que, até ao dia 15 de cada mês, os juízes de paz devem remeter ao serviço de finanças competente uma cópia dos autos de conciliação lavrados no mês anterior pelos quais se operaram ou venham a operar transmissões de imóveis a título oneroso e que os mesmos não podem entregar aos interessados os autos de conciliação sem neles averbarem o número e a data do documento de cobrança do IMT, quando devido, e a tesouraria onde tiver sido pago. Da mesma forma, os secretários judiciais e os secretários técnicos de justiça remetem igualmente uma participação, em duplicado, dos termos ou documentos de transacção, das liquidações e partilhas de estabelecimentos comerciais ou industriais ou de sociedades, das partilhas e divisões de coisa comum de que façam parte bens imóveis, bem como das sentenças que reconheçam direitos de preferência, que tenham sido concluídos ou lavrados no mês anterior e pelos quais se operaram ou venham a operar transmissões sujeitas a IMT. Quando seja devido IMT, os notários e outros funcionários ou entidades que desempenhem funções notariais, bem como as entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos sujeitos a registo predial, não podem lavrar as escrituras, quaisquer outros instrumentos notariais ou documentos particulares ou autenticar documentos particulares que operem transmissões de bens imóveis nem proceder ao reconhecimento de assinaturas, sem que lhes seja apresentado o extracto da declaração de liquidação acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, que arquivarão, disso fazendo menção no documento a que respeitam, sempre que a liquidação deva preceder a transmissão e no caso de haver lugar a isenção, estas entidades devem averbar a isenção e exigir o documento comprovativo para arquivo. Mais ainda, estas mesmas entidades bem como outras entidades e profissionais que autentiquem documentos particulares, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, ou reconheçam as assinaturas neles apostas, devem submeter, até ao dia 15 de cada mês, à Direcção-Geral dos Impostos, em suporte electrónico: relação dos actos ou contratos sujeitos a IMT, ou dele isentos, efectuados no mês antecedente, contendo, relativamente a cada um desses actos, o número, data e importância dos documentos de cobrança ou

os motivos da isenção, nomes dos contratantes, artigos matriciais e respectivas freguesias, ou menção dos prédios omissos; cópia das procurações que confirmam poderes de alienação de bens imóveis em que por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante o representado deixe de poder revogar a procuração, bem como dos respectivos substabelecimentos, referentes ao mês anterior; cópia das escrituras ou documentos particulares autenticados de divisões de coisa comum e de partilhas de que façam parte bens imóveis, conforme disposto pelo artigo 49.º do Código do IMT. Mas este artigo prevê igualmente que os notários que celebrem escrituras públicas e as pessoas que, por qualquer outra forma, intervenham nos documentos particulares autenticados, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, desde que tenham colaborado na falta de liquidação ou arrecadação do imposto ou, na data daquela intervenção, recepção ou utilização, não tenham exigido o documento comprovativo do pagamento ou da isenção, se for caso disso, sejam solidariamente responsáveis com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto, o que faz acrescer as responsabilidades destes.

A relevância do IMT é tal que nenhum facto, acto ou negócio jurídico relativo a bens imóveis sujeitos a registo pode ser definitivamente registado sem que se mostre pago o IMT que seja devido (cf. artigo 50.º).

## **2) Imposto Municipal sobre Imóveis**

O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam, tal como estipula o artigo 1.º do Código, sendo devido pelo proprietário do prédio em causa em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Dispõe ainda o artigo 8.º do Código do IMI que nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação e que no caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio. Mais ainda, presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, em 31 de Dezembro ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio. Nos casos de

O conceito de prédio assume aqui – à semelhança do próprio Código de IMT que aqui busca suporte, na medida em que são inclusivamente criados pelo mesmo acto legislativo – especial relevo, porquanto se afasta em momentos da própria terminologia do dia-a-dia. O artigo 2.º do Código do IMI define prédio como *“toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”* e *“cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*. De relevo é também a distinção entre prédio rústico, prédio urbano e mistos, dada pelos artigos (artigos 3.º a 6.º).

Não obstante, verdadeiramente central na reforma do património foi o conceito de valor patrimonial tributário que, neste caso, está exposto no artigo 7.º e subsequentemente é desenvolvido no *“Capítulo V – Do valor patrimonial tributário dos prédios rústicos”* e no *“Capítulo VI – Do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos”*.

As taxas de IMI são, actualmente, para a) prédios rústicos: 0,8%; b) prédios urbanos: de 0,3% a 0,5%; e, c) prédios detidos por entidades sujeitas a regime fiscal privilegiado (excepto pessoas singulares): 7,5%.

As taxas previstas para os prédios urbanos são elevadas para o triplo nos casos em que os mesmos se encontrem devolutos há mais de um ano ou em ruínas. Os municípios podem fixar uma redução até 50% da taxa a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património

---

herança indivisa, e ainda nos termos do artigo 8.º já citado, o imposto é devido pela herança indivisa representada pelo cabeça-de-casal.

cultural, desde que esses prédios não se encontrem abrangidos pela isenção prevista no EBF e podem, ainda, fixar, dentro dos intervalos acima mencionados, as taxas relativas a prédios urbanos por freguesia.

O pagamento é efectuado em Abril quando o montante a pagar seja igual ou inferior a € 250, em duas prestações em Abril e Novembro quando se situe entre € 250 e € 500, e sendo superior a € 500, será pago em três prestações durante Abril, Julho e Novembro.

Em matéria de isenções, estão isentos de IMI o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público mas não o estão os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado que tenham carácter empresarial, excepto os hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais em relação aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde. Por outro lado, quer o Código do IMI quer o EBF prevêm uma série de isenções e benefícios fiscais (à semelhança dos que previa IMT), desde que cumpridos determinados requisitos, dos quais se destacam os seguintes: investimentos de natureza contratual; prédios localizados nas áreas de localização empresarial; prédios urbanos objecto de acções de reabilitação; prédios integrados em empreendimentos a que seja atribuída a utilidade turística; prédios propriedade de fundos de investimento imobiliário; e prédios para habitação própria e permanente e arrendamento para habitação com valor patrimonial tributário até € 125.000 (esta isenção, válida por 3 anos, deve ser requerida no respectivo Serviço de Finanças, no período de 60 dias a contar do final do prazo de seis meses para afectação do imóvel a habitação própria e permanente. A isenção relativa a prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar só se aplica quando o rendimento colectável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não for superior a € 153.300, só podendo ser reconhecida

duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar. A isenção relativa a prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação, pode ser reconhecida ao mesmo sujeito passivo por cada prédio ou fracção autónoma destinada ao fim nela prevista.).

As entidades públicas, ou que desempenhem funções públicas, que intervenham em actos relativos à constituição, transmissão, registo ou litígio de direitos sobre prédios, devem exigir a exibição de documento comprovativo da inscrição do prédio na matriz ou, sendo omissa, de que foi apresentada a declaração para inscrição e sempre que tal se mostre impossível, faz-se expressa menção do facto e das razões dessa impossibilidade, devendo comunicar-se tal facto ao serviço de finanças da área da situação dos prédios. Da mesma forma, as entidades fornecedoras de água, energia e do serviço fixo de telefones devem, até 31 de Julho e 31 de Janeiro de cada ano, em relação ao semestre anterior, comunicar, mediante impresso de modelo aprovado oficialmente ou por suporte informático, ao serviço de finanças da área da situação dos prédios os contratos celebrados com os seus clientes, bem como as suas alterações, onde deve constar a identificação fiscal do proprietário, usufrutuário ou superficiário e respectivo domicílio, bem como a do artigo matricial do prédio, fracção ou parte ou, tratando-se de prédio omissa, a indicação da data da entrega da declaração para a sua inscrição na matriz.

Também as Câmaras Municipais estão obrigadas colaborar com a administração fiscal no cumprimento do disposto no Código do IMI, devendo, nomeadamente: remeter ao serviço de finanças competente, até final ao mês seguinte ao da sua aprovação, os alvarás de loteamento, licenças de construção, plantas de arquitectura das construções correspondentes às telas finais, licenças de demolição e de obras, pedidos de vistorias, datas de conclusão de edifícios e seus melhoramentos ou da sua ocupação, bem como todos os elementos necessários à avaliação dos prédios; enviar bianualmente, até 31 de Março, aos serviços de

finanças da área do município plantas dos aglomerados urbanos à escala disponível donde conste a toponímia e enviar, oficiosamente ou a solicitação da administração fiscal, outros dados considerados pertinentes para uma eficaz fiscalização.

## **C. Impostos sobre a Despesa**

### **1) Imposto sobre o valor acrescentado**

Pela sua importância na arrecadação de receita tributária mas igualmente pelo seu cariz europeu, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) assume frequentemente um papel de destaque no normativo fiscal português.

Introduzido em Portugal pelos Decreto-Lei 394/84-A e Decreto-Lei 394/84-B, ambos de 26 de Dezembro de 26, os quais aprovaram, respectivamente o Código do IVA e o regime do registo em IVA, o imposto – ainda que não harmonizado – entraria em vigor em 1 de Janeiro de 1986, data da entrada de Portugal na CEE.

A sua génese está na Primeira e Segunda Directivas<sup>11</sup> do IVA, de 1967, entretanto substituídas pela Sexta Directiva do IVA (i.e. Directiva 77/388/CE, de 17 de Maio de 1977). Em 2006, a Sexta Directiva do IVA é reformulada, pela Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro que passa a ser comumente denominada “*Directiva IVA*”.

Em Portugal, o Decreto-Lei 102/2008, de 20 de Junho, republicou, reenumerando-os, simultaneamente o Código do IVA e o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).

O IVA assume a natureza de imposto geral sobre o consumo, incidindo todas as fases do circuito económico, recebendo por isso a denominação de imposto

---

<sup>11</sup> Respectivamente, Directiva 67/227/CEE e Directiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967

plurifásico e, na medida em que, a cada fase, incide apenas sobre o valor acrescentado na mesma, é um imposto não cumulativo.

Tal como dispõe o artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no RITI. Nesta matéria, e considerando a sua natureza residual, assume especial relevância o conceito de “*prestação de serviços*”, o qual, nos termos do artigo 4.º, abrange todas “*as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens*” mas também “*utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto*”, as “*prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma*”, a “*entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados*”, sendo ainda equiparadas a prestações de serviços “*a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização (...) devidas após a cessação do contrato*”. É assim claro que o conceito civil e aquele que em linguagem comum associamos aos serviços é estendido em matéria de IVA, atraindo à tributação realidades que, numa análise superficial, poderiam ser desconsideradas<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Veja-se a este respeito, e a título meramente exemplificativo, a Informação proferida no processo A100 2008031 com despacho do Subdirector Geral dos Impostos, em 4 de Abril de 2008, nos termos da qual “*O conceito de prestação de serviços subjacente a esta norma legal tem um carácter residual e amplamente abrangente. Este conceito inclui a transmissão de direitos e obrigações, ainda que de conteúdo negativo, como sejam as indemnizações ou contraprestações pagas a título de compensação pela cessação da actividade (lucros cessantes).*”

Por seu turno, a incidência subjectiva está definida no artigo 2.º do Código do IVA, sendo sujeitos passivos de imposto as pessoas que exercem, “*de modo independente*” e em qualquer lugar, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade, uma actividade económica, que incluem inclui actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, abrangendo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. Todavia, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência mas são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam determinadas actividades (telecomunicações, distribuição de água, gás e electricidade, transporte de bens e pessoas, serviços portuários e aeroportuários, transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda, operações de organismos agrícolas; exploração de feiras e de exposições de carácter comercial, armazenagem, cantinas, serviços de radiodifusão e televisão), salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa. São ainda sujeitos passivos de imposto, para além de todos os que mencionem indevidamente IVA em facturas ou realizem, nos termos da legislação aduaneira, importações de bens, que efectuem operações intracomunitárias, os adquirentes de serviços localizados, para efeitos de IVA, em Portugal a prestadores que não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados bem como os adquirentes de determinados serviços em que haja sido definida a inversão do sujeito passivo como sejam os adquirentes de bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição

---

*(...) Também as indemnizações (ou o ressarcimento) por benfeitorias realizadas, bem como das despesas inerentes ao desmantelamento do estabelecimento (tendo em vista adequação á actividade prevista no arrendamento preconizado), se enquadram naquele conceito residual” ou a Informação do Subdirector Geral dos Impostos no processo 2804, de 27 de Dezembro de 2011, na qual se conclui que a “refacturação de custos consubstancia uma prestação de serviços nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, dado o carácter residual deste conceito, que abrange todas as operações decorrentes da actividade económica não excluídas por definição”.*

de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada, ou ainda de prestações de serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa (por aplicação da chamada regra de inversão do sujeito passivo).

Outro artigo central no Código do IVA é artigo 6.º referente à localização das operações, o qual para Portugal assume uma importância adicional na medida em que permite também aferir quais as operações localizadas em território nacional e nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores<sup>13</sup>. Como regra geral, nos termos deste artigo, o lugar de uma entrega de bens é o lugar onde este se encontra no momento da entrega (se não for expedido nem transportado), o lugar onde se encontra no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente; o lugar de partida do transporte de passageiros, se o bem for vendido a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio; ou o lugar onde se encontra o adquirente, se se tratar de fornecimento de gás através de uma rede de gás natural dentro da UE ou de qualquer rede a ela ligada, de fornecimento de electricidade ou de fornecimento de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou de arrefecimento. No caso das aquisições intracomunitárias de bens releva, por seu turno, o local onde se encontram os bens no momento da chegada do transporte com destino ao adquirente. No que respeita aos serviços, considera-se que o lugar de uma prestação de serviços a sujeitos passivos é o lugar onde o adquirente tem a sede da sua actividade económica ou, se for destinada a um estabelecimento estável que o adquirente tenha noutro local, o lugar onde esse estabelecimento estável está situado ou, na ausência de qualquer estabelecimento, o lugar onde o adquirente tem domicílio ou residência habitual e que no caso de não serem destinados a sujeitos passivos (i.e. particulares) será o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou, se for efectuada a partir de um estabelecimento estável que o prestador tenha noutro local, o lugar onde esse

---

<sup>13</sup> Conforme disposto pelo número 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei 347/85, de 23 de Agosto, “as operações tributáveis consideram-se localizadas no continente, na Região Autónoma dos Açores ou na Região Autónoma da Madeira, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, com as devidas adaptações.”

estabelecimento estável está situado ou, na ausência de qualquer estabelecimento, o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual. Existem, no entanto, algumas excepções a estas regras gerais, as quais têm por objectivo assegurar a tributação no lugar onde o serviço será efectivamente consumido – é o caso dos serviços em causa são os ligados a bens imóveis, ao transporte de passageiros e bens, a actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes e recreativas, bem como os serviços de restauração e *catering* e os serviços de locação de curta duração de meios de transporte.

Neste âmbito, tem especial relevância o Regulamento de Execução (UE) 282/2011, do Conselho de 15 de Março de 2011 que, entre outras medidas necessárias à execução da Directiva IVA, estabelece os conceitos de sede, estabelecimento estável, domicílio e residência habitual, directrizes de apoio à definição do estatuto (i.e. sujeito passivo ou particular) dos agentes intervenientes em operações tributáveis, bem como de outros conceitos relevantes em matéria de localização de operações.

Visto “*o quem*” (sujeitos passivos), “*o quê*” (que operações) e “*o onde*” (localização das operações), falta-nos ainda “*o quando*” (momento de exigibilidade) e “*o quanto*” (incluindo definição de base tributável, taxas aplicáveis, dedução, etc.) para além de obrigações acessórias previstas no Código do IVA e/ou em legislação avulsa.

Dispõem os artigos 7.º e 8.º do Código do IVA que o imposto é devido e torna-se exigível: nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, nas prestações de serviços, no momento da sua realização, nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum (devendo ser liquidado nos serviços alfandegários). Todavia, havendo obrigação de emissão de factura ou factura simplificada, o IVA é devido o mais tardar no prazo de 5 dias úteis (prazo para emissão da mesma) sem prejuízo do disposto no

regime de IVA de caixa e, em caso de adiantamentos ou pagamentos antecipados, o imposto é devido no momento do seu recebimento.

Por seu turno, o valor tributável sobre o qual incide o IVA é definido pelo artigo 16.º e corresponde à contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo impostos, direitos ou taxas e outras imposições, bem como as despesas acessórias mas não juros de mora, descontos, abatimentos e bónus concedidos, bem como as quantias respeitantes a embalagens que não tenham sido efectivamente transaccionadas. Como forma de prevenção de abusos, também estão previstas regras especiais de determinação do valor tributável no caso de operações efectuadas por sujeitos passivos que tenham relações especiais, nos termos do número 4 do artigo 63.º do Código do IRC (*vide* a este respeito os comentários anteriormente apresentados em matéria de IRC) ou entre um empregador e um empregado, a família deste ou qualquer pessoa com ele estreitamente relacionada (equiparadas a relações especiais).

Assumem igualmente especial relevância em matéria de IVA, as isenções, quer sejam “*isenções completas*”, i.e., operações que, apesar de isentas, conferem o direito à dedução do IVA incorrido com a aquisição de recursos afectos às mesmas ou “*isenções incompletas*”, ou seja, operações isentas que não conferem o direito à dedução do IVA pago a montante. De entre as isenções incompletas há que destacar as prestações de serviços médicos, de ensino, a transmissão e arrendamento de bens imóveis, as quotas dos organismos sem finalidade lucrativa, determinadas operações financeiras, as operações de seguro e resseguro e os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados. Em algumas destas operações, e mediante o cumprimento de determinadas condições, é possível optar pela tributação em sede de IVA o que permite que o imposto incorrido a montante seja deduzido<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Neste âmbito, o artigo 12.º do Código do IVA estipula as condições para a efectivação da renúncia à isenção de IVA, designadamente que o direito de opção é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação e bem como a obrigatoriedade de permanência no regime de tributação durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo o qual, no caso de desejar voltar ao regime de isenção, deve apresentar, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo de 5 anos, uma declaração que produz efeitos a partir de 1 de Janeiro

São também isentos de IVA os bens e serviços relacionados com a assistência e a segurança social, desde que efectuados por pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, bem como congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica organizados por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa. De entre as “isenções completas”, isto é, aquelas que conferem direito à dedução há que destacar e que têm como finalidade tributar o consumo no efectivo lugar onde se considera que os bens ou os serviços são consumidos há a destacar as exportações de bens da União Europeia para um território ou país terceiro<sup>15</sup>; certas operações ligadas aos transportes internacionais ou assimiladas às exportações e as prestações de serviços efectuadas por intermediários quando estes intervenham nas operações ligadas à exportação, operações relacionadas com o tráfego internacional de bens, por exemplo no que respeita a entrepostos aduaneiros e não aduaneiros e, ainda, as entregas intracomunitárias de bens, incluindo os meios de transporte novos e os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, expedidos a partir de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro (cujas regras estão previstas no RITI).

As isenções de IVA nas exportações e transmissões intracomunitárias de bens não são automáticas porquanto obrigam a que o sujeito passivo que delas deseja beneficiar cumpra ainda alguns requisitos, designadamente de recolha

---

do ano da sua apresentação e sujeitar a tributação as existências remanescentes e proceder à regularização da dedução quanto a bens do activo imobilizado. No caso dos sujeitos passivos que efectuem operações imobiliárias (i.e. locação ou transmissão de imóveis) e que pretendam optar pela tributação em IVA das mesmas deverão cumprir os requisitos e formalismos previstos no Decreto-Lei 21/2007, de 29 de Janeiro.

<sup>15</sup> Nos termos do número 1 do artigo 1.º do Código do IVA, é “c) «País terceiro» um país não pertencente à Comunidade, incluindo os seguintes territórios de Estados membros da Comunidade: ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha, Livigno, Campione d'Italia e águas nacionais do lago de Lugano, da República Italiana”; e “d) «Território terceiro» os seguintes territórios de Estados membros da Comunidade, os quais, salvo disposição especial, são tratados como países terceiros: ilhas Canárias, do Reino de Espanha, departamentos ultramarinos da República Francesa, Monte Atos, da República Helénica, ilhas Anglo-Normandas do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte e ilhas Aland, da República da Finlândia”

documental. No caso das exportações, a isenção de IVA na esfera do transmitente dos bens, quer se trate da isenção prevista na alínea a) do número 1 do artigo 14.º do Código do IVA, quer da isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei 198/90, de 19 de Junho (“*venda a exportadores nacionais*”), fica sempre condicionada à efectiva exportação devidamente documentada, idealmente através de documentos oficiais dos serviços aduaneiros. Por seu turno, tal como os exportadores (directos ou indirectos) são obrigados a manter um registo dos documentos que comprovam que os bens foram efectivamente exportados, os sujeitos passivos de IVA que realizam transmissões intracomunitárias de bens devem preservar os documentos comprovativos de que os bens foram efectivamente expedidos ou transportados para o território de outro Estado-membro<sup>16</sup> e, na medida em que é condição essencial para a isenção que o adquirente seja uma entidade registada para efeitos de IVA no Estado-membro de destino, o transmitente deverá recolher, em momento prévio à consumação da venda dos bens, as informações necessárias que lhe permitam confirmar que o registo para efeitos de IVA se encontra em vigor e que aí se encontra abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, obter o número de identificação fiscal / número de IVA do adquirente, certificar-se de que o referido número pertence ao país de origem do adquirente; e proceder à validação do número no sistema VIES (acrónimo para “*Sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA*”), comprovando que o adquirente é um sujeito passivo de IVA, registado para efeitos de aquisições intracomunitárias.

---

<sup>16</sup> Nesta matéria, e seguindo a jurisprudência do TJUE, a AT já sancionou, através do Ofício-Circulado 30009/99, de 10 de Dezembro de 1999, da Direcção de Serviços do IVA, que, perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente, através das seguintes possibilidades alternativas: documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“*Airwaybill*” - AWB) ou o conhecimento de embarque (“*bill of lading*” - B/L); contratos de transporte celebrados; as facturas das empresas transportadoras; as guias de remessa ou a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.

Analisadas as regras de sujeição, isenções e valor tributável, e tendo em vista apurar o *quantum* de imposto, impõe-se apresentar as taxas de IVA actualmente em vigor em Portugal, previstas no artigo 18.º do Código. Os bens e serviços aos quais são aplicáveis as taxas reduzida e intermédia estão previstos, respectivamente, nas Listas I e II Anexas ao Código do IVA e, ao longo dos anos, têm sofrido alterações significativas, a maioria das quais no sentido de retirar das mesmas itens que, no passado, beneficiavam de taxas mais reduzidas de IVA (geralmente, por razões de ordem social). Resumidamente, beneficiam da taxa reduzida alguns produtos alimentares (entendidos de “*primeira necessidade*”), publicações periódicas, livros, produtos farmacêuticos, alojamento hoteleiro, bens de produção agrícolas e transporte de passageiros, enquanto a taxa intermédia se aplica a outros produtos alimentares e entradas em espectáculos.

**Tabela 5 - Taxas de IVA em vigor (2014)**

Taxas de IVA em vigor em Portugal (2014)			
Taxa	Portugal Continental	Madeira	Açores
Normal	23%	22%	18%
Intermédia	13%	12%	10%
Reduzida	6%	5%	5%

Os artigos 19.º a 23.º regulam a dedução do IVA, estabelecendo em que condições é que os sujeitos passivos podem recuperar o montante do IVA (ou que parte do mesmo) em que incorram com a aquisição de bens e serviços afectos à realização de operações decorrentes da sua actividade económica profissional. Antes de tudo, e conforme o artigo 19.º do Código do IVA, apenas confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas passadas na forma legal ou em documentos emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente a importações, criando assim uma necessidade de os agentes económicos serem bastante rigorosos na documentação de despesas (obrigação que se estende igualmente ao IRC, sendo apenas aceites como gastos os que sejam suportados documentos que cumpram estas mesmas regras) e que respeite à aquisição de recursos que confirmam direito à dedução (i.e. transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas e não isentas de IVA, exportações e operações

isentas nos termos do artigo 14.º do Código, operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional, prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, algumas transmissões de bens e prestações de serviços relacionadas com regimes suspensivos, operações financeiras e de seguros isentas, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade). Em todo caso, não é dedutível o IVA relativo a despesas respeitantes a viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos e combustíveis das viaturas automóveis, com excepção do gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%, transportes do sujeito passivo e seus empregados, refeições e alojamento, tabaco, entretenimento e luxo (cf. artigo 21.º). No caso das despesas de transportes, refeições e alojamento destinadas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, o imposto será dedutível em 50% ou 25% se estas despesas tiverem como fim a participação nos mencionados eventos.

Tratamento especial têm os denominados “*sujeitos passivos mistos*”, isto é, sujeitos passivos que praticam simultaneamente operações que conferem e operações que não conferem direito à dedução de IVA, os quais devem, nos termos do artigo 23.º do Código, utilizar o método da afectação real e/ou o método de *prorata* para apurar a parte do imposto que é dedutível<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> O artigo 23.º do Código do IVA e a forma como os sujeitos passivos mistos exercem o seu direito à dedução de imposto, incluindo a fórmula de cálculo do *prorata* de dedução de um determinado exercício e a imputação directa de recursos a actividades é, por si só, tema para uma dissertação autónoma pelo que, por razões de economia de espaço, não nos alongaremos no tema. Para mais detalhe, veja-se, a título meramente exemplificativo, sobre o assunto, os Acórdãos do TJUE, de 22 de Fevereiro de 2001, no Processo C-408/98, conhecido como caso “*Abbey National*”, de 13 de Março de 2008, no Processo C-408/98, caso “*Securenta*”, Acórdão “*Portugal Telecom*”, de 6 de Setembro de 2012, Processo C- 496/11 ou Acórdão “*Banco Mais*”, proferido em 10 de Julho de 2014, no Processo C-183/13. A nível nacional, remetemos para os Acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa proferidos, em 5 de Julho de 2013, pelos árbitros Doutores Benjamim Silva Rodrigues (presidente), Clotilde Celorico Palma e Daniel Taborda no processo 148/2012-T e pelos árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Diogo Leite de Campos e Dr. Álvaro José da Silva, em 23 de Setembro de 2013, no processo 33/2013-T (disponíveis para consulta em

Independentemente do método de dedução utilizado, o montante de imposto inicialmente deduzido relativamente a bens do activo imobilizado será objecto de regularização anual, a inscrever na declaração do último período do ano a que respeita caso, durante o período de regularização (respectivamente, 20 (vinte) anos caso se tratem de bens imóveis ou 5 (cinco) anos no caso dos bens móveis), se verifique algum dos eventos descritos nos artigos 24.º a 26.º do Código do IVA (i.e. haja alteração na capacidade de dedução do sujeito passivo, os bens sejam alienados ou afectos a sector distinto, ocorra uma alteração da actividade ou imposição legal ou ainda quando os imóveis não sejam utilizados em fins empresariais)<sup>18</sup>.

Absolutamente central no tema que aqui nos traz é o artigo 29.º que elenca taxativamente **as obrigações dos sujeitos passivos de IVA**, para além da obrigação do pagamento do imposto:

- Entregar uma declaração de início (no caso das pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, antes de iniciado o exercício da actividade, a respectiva declaração mas as pessoas colectivas que estejam sujeitas a registo comercial e exerçam uma actividade sujeita a IVA devem apresentar a declaração de início de actividade, em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a partir da data da apresentação a registo na conservatória do

---

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>) e ainda os artigos “*O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais*” de Luís Miguel Miranda da Rocha, publicado na Revista TOC 114, de Setembro 2009; “*Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado: As recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA*” de José Guilherme Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal N.º1, Ano 1, Abril de 2008; “*Pro rata Revisitado: actividade económica, acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE*” de José Luís Saldanha Sanches e João Tabor da Gama, Revista Ciência e Técnica Fiscal N.º 417, Janeiro/Junho 2006 ou “*Actividades financeiras de “leasing” e ALD: imposição do método da afectação real*”, de Alexandra Martins, Revista Fiscalidade N.º 46, Abril/Junho 2011.

<sup>18</sup> O tema das regularizações das deduções de IVA tem sido amplamente explorado pela jurisprudência nacional e europeia bem como pela doutrina. Veja-se, por exemplo, a decisão do TJUE no Processo C-500/13, proferida em 5 de Junho de 2014 e conhecida como “*caso GMINA*”, a Informação 3044, do Subdirector Geral dos Impostos, exarada em 17 de Abril de 2012 sob o tema “*Regularizações do IVA – Bens do activo imobilizado*” ou ainda o artigo “*Regularizações de IVA nas operações Imobiliárias*” de Filipe Romão e Marta Pontes, publicado na Revista Fiscalidade N.º 47, Julho/Setembro de 2011.

registo comercial), declaração de alteração (no prazo de 15 dias, se outro prazo especial não for definido, contado da ocorrência de alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade) ou declaração de cessação da sua actividade (a entregar no prazo de 30 dias a contar da data da cessação<sup>19</sup>). As declarações de alterações e cessação serão enviadas por transmissão electrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início da actividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da actividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado);

- Emitir obrigatoriamente uma factura (ou factura simplificada, como previsto no artigo 40.º do Código) por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;
- Enviar mensalmente, até ao dia 10 do segundo mês seguinte, ou, se o volume de negócios anual for inferior a € 650.000, trimestralmente, até ao dia 15 do segundo mês seguinte uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo (esta obrigação de declaração

---

<sup>19</sup> De acordo com o artigo 34.º do Código do IVA, há cessação quando deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos, caso em que se presumem transmitidos os bens a essa data existentes no activo da empresa, se esgote o activo da empresa, pela venda dos bens que o constituem ou pela sua afectação a uso próprio do titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como pela sua transmissão gratuita; seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade ou se dê a transferência, a qualquer outro título, da propriedade do estabelecimento. A AT pode declarar officiosamente a cessação de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer.

periódica subsiste mesmo que não haja, no período correspondente, operações tributáveis);

- Entregar, até ao dia 15 de Julho (seja dia útil ou não) ou, em caso de adopção de um período de tributação em sede de IRC diferente do ano civil, até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos relativos às operações efectuadas no ano anterior, e mapas recapitulativos com identificação dos sujeitos passivos seus clientes e/ou fornecedores, onde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000 os quais fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRC e do IRS;
- Dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto;
- Entregar declaração recapitulativa, até ao dia 20 do mês seguinte ao da realização das transmissões de bens e prestações de serviços intracomunitárias, com indicação das prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado-membro a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis em território nacional por aplicação do disposto na alínea a) do número 6 do artigo 6.º,

Paralelamente, os sujeitos passivos que efectuem transacções intracomunitárias de bens estão igualmente obrigados a fornecer informação estatística sobre as transacções de bens entre os Estados-Membros da UE (chegadas e expedições), ao designado **Sistema INTRASTAT**, o qual é de resposta obrigatória para todos os operadores com transacções que atingem os limiares de assimilação [limiares de chegada e expedição, respectivamente, de € 350.000 e € 250.000, para o Continente e Açores e € 25.000 para a Madeira (limiar de chegada e expedição iguais nesta Região Autónoma)] e deve ser respondido, até ao dia 15 do mês seguinte ao da movimentação intracomunitárias de bens, através do WEBINQ-Serviço de inquéritos electrónicos *online* disponibilizado pelo Instituto Nacional de Estatística, I.P. (INE).

No que respeita à emissão de facturas e facturas simplificadas, para além do cumprimento dos requisitos previstos nos artigos 36.º a 40.º do Código do IVA, os sujeitos passivos de IRS ou de IRC estão obrigados a utilizar, exclusivamente, **programas informáticos de facturação** que tenham sido objecto de **prévia certificação** pela Autoridade Tributária e Aduaneira, excluindo-se apenas aqueles que tenham tido, no período de tributação anterior, um volume de negócios inferior ou igual a €100.000 ou emitam documentos através de aparelhos de distribuição automática ou prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento pré-impresso e ao portador comprovativo do pagamento (conforme Portaria 363/2010, de 23 de Junho, com as alterações que lhe foram introduzidas pelas Portarias 22-A/2012, de 24 de Janeiro e 340/2013, de 22 de Novembro).

Adicionalmente, conforme disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei 198/2012, de 24 de agosto, os sujeitos passivos de IVA estão obrigados a **comunicar** à AT, até ao dia 25 de cada mês, os **elementos das facturas emitidas** no mês anterior, por uma das seguintes vias: a) transmissão electrónica em tempo real, integrada em programa de facturação electrónica, utilizando o *webservice* disponibilizado pela autoridade tributária, b) através do envio do ficheiro SAF-T (PT), exportado mensalmente pelo programa de facturação certificado e recorrendo a aplicação de envio de dados disponibilizada no site “*e-fatura*” no Portal das Finanças, c) por inserção directa no Portal das Finanças, ou d) por via electrónica, através da submissão do modelo oficial de declaração para a comunicação dos elementos das facturas (aprovado pela Portaria 426-A/2012, de 28 de Dezembro).

Ainda nesta matéria, há que destacar igualmente outra obrigação “*recente*”, introduzida ao Regime de Bens em Circulação<sup>20</sup>, em vigor desde 1 de Julho de 2013 e que obriga os sujeitos passivos de IVA a **comunicar os documentos de transporte emitidos** à autoridade tributária por transmissão electrónica em

---

<sup>20</sup> Regime previsto no anexo ao Decreto-Lei 147/2003, de 11 de Julho, foi alterado e republicado pelo Decreto-Lei 198/2012, de 24 de agosto, sendo posteriormente alterado pela Lei 66-B/2012, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013) e, em execução do artigo 8.º do Decreto-Lei 198/2012, foi publicada a Portaria 161/2013, de 23 de Abril, referente ao modo de cumprimento das obrigações de comunicação dos elementos dos documentos de transporte.

tempo real, integrada em programa informático, utilizando o *webservice* disponibilizado pela AT, através do envio do ficheiro SAF-T (PT), exportado pelo programa informático certificado e recorrendo a aplicação de envio de dados disponibilizada no site “*e-fatura*” no Portal das Finanças ou através da emissão directa no Portal das Finanças do documento de transporte utilizando as funcionalidades previstas para esta comunicação.

Adicionalmente, e à semelhança do que já prevêem os Códigos de IRC e IRC, os sujeitos passivos devem possuir contabilidade organizada de forma a possibilitar o conhecimento dos elementos necessários ao cálculo do imposto, com todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica, sendo obrigatório o registo autónomo dos bens de investimento, de forma a permitir o controlo das deduções efectuadas e das regularizações processadas e a processar. Em especial, devem ser objecto de registo, nomeadamente as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo, as importações de bens efectuadas e destinadas às necessidades da sua empresa, as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas ao sujeito passivo no quadro da sua actividade empresarial, de tal forma que seja evidenciado o valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável, o valor das operações isentas sem direito à dedução e o montante das operações isentas com direito à dedução, o valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, bem como dos casos em que a respectiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente (i.e. situações de inversão do sujeito passivo). As aquisições de recursos devem ser registadas de forma a evidenciar o valor das operações cujo imposto é total ou parcialmente dedutível, líquido deste imposto, o montante das operações cujo imposto é totalmente excluído do direito à dedução, o valor das aquisições de gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis e o *quantum* do imposto dedutível, segundo a taxa aplicável. Todos registos e respectivos documentos de suporte, incluindo os documentos relativos à análise, programação e execução de todos os meios informáticos utilizados, são obrigatoriamente arquivados e conservados em boa ordem durante 10 anos civis. É permitido o arquivamento em suporte electrónico das facturas emitidas por via

electrónica, bem como das facturas processadas por computador, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças<sup>21</sup>.

Como refere Oliveira (2010), atento o apreciável grau de complexidade que apresenta o mecanismo do imposto e os consideráveis custos associados ao cumprimento das obrigações que o mesmo impõe aos agentes económicos, entendeu o legislador português estipular no Código do IVA regimes especiais, mais simplificados, como sejam o a) regime de isenção para sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a €10.000 (como disposto pelos artigos 53.º a 59.º) e o b) regime dos pequenos retalhistas que sejam pessoas singulares, não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a € 50.000 (previsto nos artigos 60.º a 68.º do Código). Existe ainda o regime especial de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores preconizado pelos artigos 69.º a 75.º do Código do IVA e, apesar de não previstos expressamente no Código, outros regimes de tributação de carácter excepcional, devidamente elencados em legislação complementar avulsa como sejam (entre outros)<sup>22</sup>: o regime especial nas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (Decreto-Lei 221/85, de 3 de Julho), regime especial dos tabacos manufacturados (Decreto-Lei 346/85, de 23 de Agosto), regime especial das transmissões de combustíveis gasosos - gás e botija (artigo 32.º da Lei 9/86, de 30 de Abril), regime especial de tributação dos bens em 2ª mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades (Decreto-Lei 199/96, de 18 de

---

<sup>21</sup> A respeito das condições técnicas para a emissão, conservação e arquivamento das facturas emitidas por via electrónica *vide* Decreto-Lei 196/2007, de 15 de Maio (redacção actual) bem como, a título de exemplo, o Ofício-circulado 30136, da Direcção de Serviços do IVA

<sup>22</sup> O IVA é, possivelmente, o imposto do sistema fiscal nacional que mais legislação avulsa possui e cuja sistematização é, por maioria de razão, de mais difícil execução. Assim, desde já, assumimos a possibilidade de não estarmos a elencar de forma exaustiva toda mas apenas aquela que, do ponto de vista prático, maior impacto e relevância tem na actividade dos agentes económicos e da própria autoridade tributária e aduaneira.

Outubro), regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos nela residentes (artigo 5.º do Decreto-Lei 130/03, de 28 de Junho), regime especial das empreitadas de obras públicas (Decreto-Lei 204/97, de 9 de Agosto), regime especial de entregas de bens às cooperativas agrícolas (Decreto-Lei 418/99, de 21 de Outubro), regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias (Lei 15/2009, de 1 de Maio), regime de IVA de caixa (regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, aprovado pelo Decreto-Lei 71/2013, 30 de Maio), regime especial aplicável ao ouro para investimento (Decreto-Lei 362/99, de 16 de Setembro) e regimes especiais relativos à substituição na entrega do imposto (artigos 9 e 10º do Decreto-Lei 122/88, de 20 de Abril).

Outra matéria que, recentemente (através da Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro e Lei 83-C/2013 - 31/12, de 31 de Dezembro), foi objecto de alterações e cuja complexidade tem vindo a ser considerada crescente pelos agentes económicos é a possibilidade de recuperação do IVA de créditos em mora ou considerados incobráveis. Se, para os créditos vencidos após 1 de Janeiro de 2013, o procedimento de dedução varia consoante o tipo e o valor dos créditos envolvidos, existindo situações em que é necessário um pedido de autorização prévia a apresentar por via electrónica à autoridade tributária e os elementos associados à realização das operações deverão ser certificados por revisor oficial de contas até à entrega do pedido, bem como as situações de incobrabilidade, para os créditos vencidos até data anterior àquela, permanecem em vigência as regras anteriores, mas prevê-se também a possibilidade de aplicação das novas regras, designadamente em matéria de certificação por revisor oficial de contas – parece assim óbvia não só a incerteza em matéria jurídica, mas também a necessidade de os sujeitos passivos estarem permanentemente informados e efectuarem um acompanhamento rigoroso dos créditos concedidos por forma a

regularizar, nos termos legais e atempadamente, a seu favor o IVA que não lhe seja pago<sup>23</sup>.

Pelo exposto, e não obstante irmos ainda analisar os demais impostos do sistema normativo nacional, somos a concluir que o IVA e as suas obrigações acessórias representam um custo elevado para os contribuintes nacionais, na medida em que para além de o Código do imposto contemplar já inúmeras obrigações, têm sido criadas diversas normas avulsas (algumas decorrentes de Directivas e Regulamentos europeus mas outros de âmbito estritamente nacional) que se traduzem numa crescente complexidade não só de interpretação mas também de adaptação de sistemas e procedimentos internos dos sujeitos passivos de forma a cumprir com todas as obrigações de *compliance* que lhes são impostas.

## 2) Imposto do Selo

Como refere Ferreira (2014), o Imposto do Selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português e incide sobre os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos, devidamente previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens, ocorridos em Portugal e não sujeitos ou isentos de IVA e factos ocorridos fora de Portugal mas as apresentados para efeitos legais em território nacional.

As taxas em vigor actualmente podem ser assim resumidas:

---

<sup>23</sup> Ainda mais recentemente, em 8 de Julho de 2014, o Ofício-circulado 30161/2014, da Área de Gestão Tributária do IVA, veio esclarecer a posição da autoridade tributária quanto aos créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis e, em particular, ao aditamento dos artigos 78-A a 78-D e o dos números 7 e 9 do artigo 78.º do Código IVA, o qual tem vindo a dividir os fiscalistas porquanto existe quem entenda que estão a ser impostos aos sujeitos passivos requisitos adicionais não previstos na lei e, como tal, ilegais.

**Tabela 6 - Resumo das taxas de Imposto do Selo em vigor (2014)**

Incidência		Taxa (%)
Aquisição onerosa ou por doação de imóveis		0,8
Aquisição gratuita de bens por pessoas singulares (sucessões e doações)		10
Arrendamento ou subarrendamento (sobre um mês de renda)		10
Garantias (excepto se acessórias e simultâneas de contratos especialmente previstos na Tabela):	Prazo inferior a 1 ano – por cada mês ou fracção	0,04
	Prazo igual ou superior a 1 ano	0,5
	Sem prazo ou prazo igual ou superior a 5 anos	0,6
Utilização de crédito:	Prazo inferior a 1 ano por cada mês ou fracção	0,04
	Prazo igual ou superior a 1 ano	0,5
	Prazo igual ou superior a 5 anos	0,6
	Prazo não determinado (v.g. conta corrente) – por mês sobre a média mensal da dívida	0,04
Crédito ao consumo:	Prazo inferior a 1 ano por cada mês ou fracção	0,07
	Prazo igual ou superior a 1 ano	0,9
	Prazo igual ou superior a 5 anos	1
	Prazo não determinado (v.g. conta corrente) – por mês sobre a média mensal da dívida	0,07
Operações efetuadas por instituições financeiras:	Juros, incluindo desconto de letras	4
	Comissões por garantias prestadas	3
	Outras comissões por serviços financeiros	4
	Comissões por mediação de seguros	2
Direito de propriedade, usufruto ou superfície sobre prédios urbanos e terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000	Com afetação habitacional	1
	Detidos por entidades residentes em paraíso fiscal (exceto pessoas singulares)	7,5
Letras e livranças sobre o valor com mínimo de € 1		0,5
Trespasse de estabelecimento		5
Prémio de bingo (*)		25
Outros prémios (rifas, jogos do loto, sorteios ou concursos, com excepção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba 11.3 da Tabela Anexa ao Código do Imposto do Selo) (*)		35
Parcela dos prémios Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e Joker que exceda € 5.000		20

(\*) Acresce uma taxa de 10% quando atribuídos em espécie

Fonte: PwC (adaptado)

A liquidação do imposto compete a notários, conservadores dos registos civil, comercial, predial e de outros bens sujeitos a registo, outras entidades públicas, incluindo os estabelecimentos e organismos do Estado, bem como todas as

entidades ou profissionais que autentiquem os documentos particulares, relativamente aos actos, contratos e outros factos em que sejam intervenientes bem como a instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas residentes em território nacional, que tenham intermediado operações de crédito, de prestação de garantias ou juros, comissões e outras contraprestações devidos por residentes no mesmo território a instituições de crédito ou sociedades financeiras não residentes. Tratando-se de imposto devido por operações de crédito ou garantias prestadas por um conjunto de instituições de crédito ou de sociedades financeiras, a liquidação do imposto pode ser efectuada globalmente por qualquer daquelas entidades, sem prejuízo da responsabilidade, nos termos gerais, de cada uma delas em caso de incumprimento.

A liquidação do imposto devido pelas transmissões gratuitas compete aos serviços centrais da autoridade tributária e aduaneira, sendo promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão ou do usucapiente, sempre que os mesmos residam em território nacional. Os beneficiários de transmissões gratuitas estão ainda obrigados a prestar as declarações e proceder à relação dos bens e direitos, a qual, em caso de isenção, deve abranger os bens e direitos referidos no artigo 10.º do Código do IRS<sup>24</sup> e outros bens sujeitos a registo, matrícula ou inscrição, bem como, excepto no caso de doações a favor de beneficiários isentos, os valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancária.

O Capítulo VIII – Fiscalização do Código do Imposto do Selo, compreende um conjunto de regras de reporte e disponibilização de informação a cumprir tanto por sujeitos passivos (artigos 52.º a 55.º), como por entidades públicas e privadas (artigos 56.º a 60.º) a par de obrigações cumprir quando estejamos

---

<sup>24</sup> Designadamente, bens imóveis, partes sociais, propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis; instrumentos financeiros derivados, *warrants* autónomos, certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente

perante transmissões gratuitas (artigos 61.º a 63-A.º) e disposições diversas (artigos 64.º a 70.º).

Assim, determina o artigo 52.º que os sujeitos passivos do imposto ou os seus representantes legais, são obrigados a apresentar anualmente declaração discriminativa do Imposto do Selo liquidado e do valor das operações e dos actos realizados isentos deste imposto, segundo a verba aplicável da tabela, preferencialmente por via electrónica. Esta mesma declaração deve ser remetida pelos serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira e ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas colectivas de direito público, as pessoas colectivas de utilidade pública, as instituições particulares de solidariedade social e as empresas públicas, aos serviços regionais da autoridade tributária da respectiva área (artigo 56.º do Código do IS).

Já nos termos do artigo 53.º do Código do Imposto do Selo (cuja epígrafe “*Obrigações contabilísticas*” antecipa totalmente o seu teor e custo), as entidades obrigadas a possuir contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS e do IRC devem organizá-la de modo a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários à verificação do Imposto do Selo liquidado, bem como a permitir o seu controlo, evidenciando as operações e os actos realizados sujeitos a imposto do selo, segundo a verba aplicável da Tabela, valor das operações e dos actos realizados isentos de imposto, segundo a verba aplicável da Tabela; o valor do imposto liquidado, segundo a verba aplicável da Tabela e o valor do imposto compensado<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> A compensação do imposto está prevista no artigo 51.º nos termos do qual “1 - Se, depois de efectuada a liquidação do imposto pelas entidades referidas nas alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 2.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de erro ou invalidade, as entidades poderão efectuar a compensação do imposto liquidado e pago até à concorrência das liquidações e entregas seguintes relativas ao mesmo número ou verba da Tabela Geral. 2 - No caso de erros materiais ou de cálculo do imposto liquidado e entregue, a correcção, pelas entidades referidas no número anterior, poderá ser efectuada por compensação nas entregas seguintes. 3 - A compensação do imposto referida nos números anteriores deve ser efectuada no prazo de um ano contado a partir da data que o imposto se

Por seu turno, tratando-se de entidades que, nos termos dos Códigos do IRC e do IRS, não estejam obrigadas a possuir contabilidade organizada, bem como os serviços públicos, quando obrigados à liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado, devem possuir registos adequados ao cumprimento do disposto no número 3 do artigo 53.º do Código do Imposto do Selo, supra referidos.

Todos documentos de suporte aos registos referidos e os documentos comprovativos do pagamento do imposto deverão ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

Por outro lado, as entidades que passem cheques e vales de correio (ou outros títulos a definir por despacho do Ministro das Finanças) devem, conforme disposto pelo artigo 54.º, remeter aos serviços regionais da autoridade tributária da respectiva área, até ao último dia do mês de Março de cada ano, relação do número de cheques e vales de correio, ou dos outros títulos acima definidos, passados no ano anterior. Os serviços da administração fiscal poderão, nos termos do artigo 55.º, enviar às pessoas singulares ou colectivas e aos serviços públicos questionários quanto a dados e factos de carácter específico relevantes para o controlo do imposto, que devem ser devolvidos, depois de preenchidos e assinados, no prazo que lhes for assinalado, o qual não poderá ser inferior a 10 dias úteis, aplicando-se o Regime Complementar de Inspeção Tributária.

O artigo 57.º dispõe quanto às obrigações concretas dos tribunais nos termos do qual quando, em processo judicial, se mostre não terem sido cumpridas quaisquer obrigações previstas Código do Imposto do Selo, directa ou indirectamente relacionadas com a causa, deve o secretário judicial, no prazo de 10 dias, comunicar a infracção ao serviço de finanças da área da ocorrência do facto tributário, para efeitos da aplicação do Código.

---

*torna devido. 4 - A compensação do imposto só poderá ser efectuada se devidamente evidenciada na contabilidade, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 53.º*

Especial impacto – e arriscamos nós, incumprimento – tem o artigo 60.º respeitante aos contratos de arrendamento. Notários, conservadores dos registos civil, comercial, predial e de outros bens sujeitos a registo, outras entidades públicas, incluindo os estabelecimentos e organismos do Estado, bem como todas as entidades ou profissionais que autentiquem os documentos particulares, bem como os locadores e sublocadores que, sendo pessoas singulares, não exerçam actividades de comércio, indústria ou prestação de serviços, estão obrigados a comunicar ao serviço de finanças da área da situação do prédio os contratos de arrendamento, subarrendamento e respectivas promessas, bem como as suas alterações, devendo a comunicação ser efectuada até ao fim do mês seguinte ao do início do arrendamento, do subarrendamento, das alterações ou, no caso de promessa, da disponibilização do bem locado e no caso de o contrato de arrendamento ou subarrendamento apresentar a forma escrita, a comunicação é acompanhada de um exemplar do contrato.

As declarações, relações e comunicações são assinadas pelas entidades obrigadas à sua apresentação ou pelos seus representantes ou por gestor de negócios, devidamente identificados, sendo aquelas que não se mostrem devidamente preenchidas e assinadas, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação (cf. artigo 68.º). As declarações, assim como quaisquer outros elementos declarativos ou informativos que devam ser enviados à autoridade tributária e aduaneira podem ser remetidas pelo correio, devendo a remessa ser efectuada de modo que a recepção ocorra dentro do prazo fixado, considerando-se cumprido o prazo desde que se prove que a remessa se fez com uma antecedência mínima de cinco dias ao do termo do prazo bem como por fax ou por correio electrónico, em termos a regulamentar por portaria do Ministro das Finanças.

### 3) Impostos Especiais sobre o Consumo<sup>26</sup>

Os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) incluem o Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), o Imposto sobre o Tabaco (IT) e ainda o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) são impostos de base e harmonização comunitária e têm no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei 73/2010, de 21 de Junho, a sua disciplina principal<sup>27</sup>.

Como dispõe o artigo 2.º deste Código, “*os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.*”. São assim, nas palavras de Vasques (1999), os impostos do pecado.

O **Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas** (IABA) incide, nos termos do artigo 61.º do Código dos IEC, sobre a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool. Constituem obrigações dos produtores de álcool: a) apresentar a memória descritiva das instalações com a respectiva planta e características gerais dos reservatórios que delas façam parte, incluindo a respectiva planimetria; b) instalar os diversos componentes dos equipamentos de produção nos prazos fixados pela entidade competente e de forma a tornar acessível a comparação visual de todas as condições de entrada e de saída de matérias-primas alcoógenas e de álcool, bem como da selagem dos aparelhos; c) instalar o equipamento de produção para que o álcool circule livremente desde a

---

<sup>26</sup> Os Impostos Especiais sobre o Consumo são administrados pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo que, como a denominação indica administram também a receita alfandegária que, todavia, por razões de economia de espaço, não iremos analisar nesta dissertação mas são *per si* motivo para estudo autónomo

<sup>27</sup> Nesta matéria, e em particular para cada um dos impostos, assumem especial relevância diversas Portarias exaradas ao longo dos anos mas também várias Directivas, Directivas de Execução e Regulamentos do Conselho, da Comissão e do Parlamento Europeus, disponíveis para consulta no Portal das Finanças

saída da coluna até à chave de regulação da produção e desta até aos correspondentes depósitos selados, os quais devem obedecer às características metrológicas estabelecidas na Portaria 1541/2007, de 6 de Dezembro, efectuando-se a circulação do álcool através de tubos rígidos, sem soldaduras, derivações ou chaves, visíveis em toda a sua extensão, e com as junções de tubos efectuadas por meio de uniões ou porcas dispostas de maneira a poderem ser seladas; d) submeter os restantes depósitos ao controlo metrológico e possuir o respectivo certificado do Instituto Português da Qualidade; e, e) utilizar, na determinação do teor alcoométrico e da densidade do álcool, instrumentos de medição que obedeçam às características metrológicas estabelecidas na Portaria 16/91, de 9 de Janeiro, e na Portaria 377/91, de 2 de Maio, e no documento da Organização Internacional de Metrologia Legal, relativo a tabelas alcoométricas. Por seu turno, constituem obrigações específicas dos produtores vitivinícolas e de outras bebidas alcoólicas: a) possuir depósitos onde se encontre claramente identificada a natureza do produto e apostas, de modo visível e indelével, as respectivas capacidades; b) instalar indicadores de nível em estado funcional, ou outro equipamento similar, nomeadamente, caudalímetros que permitam o controlo eficaz da quantidade produzida e armazenada, bem como o número de ordem, caso se trate de depósitos fixos; e c) apresentar a memória descritiva das instalações com a respectiva planta e características gerais dos reservatórios que delas façam parte, incluindo a respectiva planimetria (artigo 83.º do Código dos IEC).

Estão, nos termos do artigo 88.º do Código dos IEC, sujeitos ao **Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos** (ISP), os produtos petrolíferos e energéticos; quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante; os outros hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível e a electricidade abrangida pelo código NC 2716.

A regra geral de incidência do ISP é a da utilização dos produtos como carburantes (i.e. a utilização de um produto como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário, independentemente de funcionar por explosão ou por combustão); ou como combustíveis (ou seja, a utilização de um produto, através de combustão, desde que tal não seja considerado uso como carburante) e estão excluídos da incidência do ISP consumidos nas instalações de um estabelecimento de produção de produtos petrolíferos e energéticos, com excepção daqueles que são usados para fins alheios a essa produção.

O **Imposto sobre o Tabaco** (IT) incide sobre o tabaco manufacturado, considerando-se como tal, de acordo com o artigo 101.º do Código dos IEC, os charutos e as cigarrilhas, os cigarros; os tabacos de fumar, compreendendo o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, e os restantes tabacos de fumar. O IT é um imposto de taxa mista, composta por uma taxa específica (expressa em quantia fixa por cada milheiro de cigarros) e de uma taxa *ad valorem* traduzida numa percentagem do preço.

Em regra, os impostos especiais sobre o consumo são liquidados com base nos elementos declarados pelo sujeito passivo, consoante o caso, nos formulários da Declaração de Introdução no Consumo (DIC) e da declaração aduaneira.

#### **4) Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação**

A Lei 22-A/2007, de 29 de Junho, procedeu à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos (ISV) e o Código do Imposto Único de Circulação (IUC) e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem. A competência relativa à administração do ISV e do IUC cabe à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e à Direcção-Geral dos Impostos, respectivamente.

O **Imposto sobre Veículos**, obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, e incidindo sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, de mercadorias e mistos, que não sejam veículos exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis (artigo 2.º do Código do ISV). São sujeitos passivos do ISV, conforme o artigo 3.º, e conseqüentemente devedores do imposto, os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar bem como as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo veículos tributáveis. A introdução no consumo e liquidação do imposto incidente sobre os veículos que não possuam matrícula nacional é titulada pela declaração aduaneira de veículos (DAV), a qual pode ser processada por transmissão electrónica de dados, enquanto a liquidação do imposto incidente sobre os veículos que possuam matrícula nacional é titulada pela declaração complementar de veículos (DCV).

O **Imposto Único de Circulação** (IUC), por seu turno, obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária e incide sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, de mercadorias e mistos, motociclos, triciclos e quadriciclos, embarcações de recreio e aeronaves de uso particular, matriculados ou registados em Portugal (os quais estão divididos por 7 categorias – de A a G) e são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados, sendo equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação (cf. redacção do artigo 3.º). A liquidação do imposto é feita pelo próprio sujeito

passivo através da Internet, nas condições de registo e acesso às declarações electrónicas, sendo obrigatória para as pessoas colectivas e pode ainda ser feita por qualquer serviço de finanças, em atendimento ao público, sempre que o sujeito passivo o solicite ou quando se verifiquem determinadas circunstâncias<sup>28</sup>. No momento da liquidação do imposto é emitido documento único de cobrança que, certificado pelos meios em uso na rede da cobrança, comprova o bom pagamento do imposto. Quando se verifique furto, extravio ou inutilização da documentação comprovativa do pagamento do imposto ou de isenção pode ser obtida certidão comprovativa em qualquer serviço de finanças ou através da Internet. Por seu turno, as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos estão obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.

A fiscalização de aplicação do Código de IUC é da responsabilidade das autoridades com competência para o efeito, designadamente Direcção-Geral dos Impostos, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., Guarda Nacional Republicana, Polícia de Segurança Pública, municípios, conservatórias do registo automóvel, capitánias dos portos e Polícia Marítima, bem como serviços privativos de estradas e aeroportos.

#### **D. Segurança social**

Nos termos do artigo 63.º (sob a epígrafe “*Segurança social e solidariedade*”) da Constituição da República Portuguesa, “*todos têm direito à segurança social*” e “*incumbe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais, de outras organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários*”. O sistema de segurança social, de acordo

---

<sup>28</sup> Dispõe o artigo 16.º do Código do IUC que nos casos de veículos tributáveis não se encontrem matriculados no território nacional; veículos tributáveis que beneficiem de isenção cujos pressupostos devam ser objecto de comprovação; ou exista erro de identificação ou omissão de veículo tributável na base de dados, que não permita ao sujeito passivo liquidar o imposto através da Internet, a liquidação se deve fazer no serviço de finanças.

com a mesma norma, protege os cidadãos na doença, velhice, invalidez, viuvez e orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho.

Assim, a inscrição das entidades empregadoras na Segurança Social é um acto administrativo obrigatório, mediante o qual a empresa se vincula ao Sistema de Solidariedade e Segurança Social, devendo tal inscrição ser realizada na altura da constituição da empresa, cabendo igualmente às entidades empregadoras a inscrição na Segurança Social dos trabalhadores ao seu serviço até ao final do mês seguinte ao do início de actividade dos mesmos.

A Taxa Social Única (TSU) é uma contribuição paga por trabalhadores e por empresas e que reverte a favor da Segurança Social. As contribuições e quotizações a pagar pela entidade empregadora são calculadas aplicando as taxas contributivas às remunerações dos trabalhadores – uma parte fica a cargo do beneficiário (quotizações), outra a cargo da entidade empregadora (contribuições).

Naturalmente, a responsabilidade pelo pagamento das contribuições devidas à Segurança Social pelas entidades empregadoras e pela entrega das quotizações devidas pelos trabalhadores ao seu serviço é das próprias entidades empregadoras. Neste sentido, cabe ao empregador descontar, nas remunerações pagas aos trabalhadores, o valor dessas quotizações, para depois proceder à sua entrega na Segurança Social. Todavia, no caso dos trabalhadores independentes cabe a estes o pagamento, o qual, em todos os casos, pode ser efectuado nas instituições bancárias, nas tesourarias da segurança social ou por remessa postal.

Para as entidades empregadoras, o pagamento das contribuições/quotizações é do dia 10 até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que dizem respeito as remunerações e para as entidades contratantes, as contribuições reportam-se ao ano civil anterior e devem ser pagas até ao dia 20 do mês seguinte ao da emissão do documento de cobrança (apuramento efectuado pela Segurança Social do valor dos serviços que lhe foram prestados por trabalhadores independentes). No caso dos trabalhadores

independentes e dos inscritos no regime do seguro social voluntário o pagamento das contribuições será até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que diga respeito. Sempre que o último dia de pagamento coincidir com um sábado, domingo ou feriado, o pagamento poderá ser efectuado no dia útil seguinte.

#### **E. Outras taxas e contribuições**

Em Portugal tem vindo a ser criado, ao longo dos anos, um conjunto cada vez maior de taxas e contribuições<sup>29</sup> que passamos a elencar, de forma muito resumida:

- i) **Taxa devida ao INFARMED** <sup>30</sup> – a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos para diagnóstico *in vitro* foi criada pela Lei 3-B/2000, de 4 de Abril. As taxas em vigor são de 1% para a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal e 0,4% para os produtos farmacêuticos homeopáticos e dispositivos médicos não activos e dispositivos para diagnóstico *in vitro*, sendo devidas pelas entidades que procedam à primeira alienação a título oneroso em Portugal de produtos cosméticos e de higiene corporal, dispositivos médicos, incluindo activos e não activos e dispositivos para diagnóstico *in vitro*, bem como pelas entidades responsáveis pela colocação no mercado de produtos farmacêuticos homeopáticos. O não cumprimento das obrigações de registo, declarativas e de pagamento atempado da taxa poderá resultar em coimas entre € 2.000 e € 44.891,81.
  
- ii) **Contribuição para o audiovisual** – foi criada pela Lei 30/2003, de 22 de Agosto e alterada pelo Decreto-lei 169-A/2005, de 3 de Outubro, que

---

<sup>29</sup> A respeito da diferença entre impostos, taxas e outros tributos veja-se, a título de exemplo, Sanches (2007)

<sup>30</sup> INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P., (“INFARMED”) é um instituto público integrado na administração indirecta do Estado e tem por missão regular e supervisionar os sectores dos medicamentos, dispositivos médicos e produtos cosméticos e de higiene corporal, segundo os mais elevados padrões de protecção da saúde pública, e garantir o acesso dos profissionais da saúde e dos cidadãos a medicamentos, dispositivos médicos, produtos cosméticos e de higiene corporal, de qualidade, eficazes e seguros.

aprovou o modelo de financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão e abrange os consumidores de energia eléctrica, sendo devida mensalmente por estes (desde 2005, com inclusão de todas as instalações eléctricas e não só as de uso doméstico). Os valores da contribuição são actualizados à taxa anual de inflação, através da Lei do Orçamento do Estado sendo a contribuição liquidada, por substituição tributária, através das empresas comercializadoras de energia eléctrica e cobrada juntamente com o preço relativo ao seu fornecimento. O valor da contribuição deve ser discriminado de modo autónomo na factura de energia eléctrica e ascende, em 2014, a € 2,65, estando isentos os consumidores cujo consumo anual fique abaixo de 400 KWh.

**iii) Taxa de gestão de resíduos** – corresponde a um instrumento económico-financeiro que “*tem por objectivo interiorizar nos produtores e consumidores os custos ambientais associados à gestão de resíduos, variando o seu valor em função do tipo de gestão e destino final dado aos resíduos*”<sup>31</sup>. As entidades gestoras dos serviços de resíduos pagam a taxa à autoridade nacional de resíduos (actualmente, Agência Portuguesa do Ambiente) pela quantidade de resíduos depositados em aterro, mas devem repercutir o seu valor no utilizador final, a qual deve ser efectuada de forma desagregada na factura, mas ficando sujeita às mesmas condições que a facturação das tarifas relativas aos serviços de resíduos, nomeadamente no que respeita ao prazo de pagamento e aos juros de mora por atraso no pagamento. A taxa anual, para 2014, varia entre € 1 por tonelada de resíduos em instalações de incineração ou co-incineração e € 5 por tonelada de resíduos depositados em aterro de Centro Integrado de Recuperação, Valorização e Eliminação de Resíduos perigosos (CIRVER). A taxa de

---

<sup>31</sup> Conforme definição da Entidade Reguladora dos Serviços de Água e Resíduos, disponível em: [http://www.ersar.pt/website/ViewContent.aspx?Section=Consumidores&SubFolderPath=&FolderPath=%5CRoot%5CContents%5CSitio%5CConsumidores%5CPerguntasFrequentes%5CConsumidor\\_Faturacao&GenericContentId=599](http://www.ersar.pt/website/ViewContent.aspx?Section=Consumidores&SubFolderPath=&FolderPath=%5CRoot%5CContents%5CSitio%5CConsumidores%5CPerguntasFrequentes%5CConsumidor_Faturacao&GenericContentId=599)

gestão de resíduos possui um valor mínimo de € 5.000 por entidade devedora<sup>32</sup>.

**iv) Contribuição Extraordinária de Solidariedade (CES)** – Tal como definido pelo Governo, a “CES foi criada (...) no Orçamento de 2011 para reforçar a sustentabilidade dos sistemas de protecção social, abrangendo apenas as pensões superiores a 5 mil euros”<sup>33</sup>. A CES aplica-se a todas as pensões, prestações pecuniárias vitalícias devidas a qualquer título a aposentados, reformados, pré-aposentados ou equiparados que não estejam expressamente excluídos por disposição legal, incluindo as atribuídas no âmbito de regimes complementares. Todavia, a CES não incide sobre a componente de reembolso de capital e respectivo rendimento, quer adoptem a forma de pensão ou de prestação pecuniária vitalícia ou a de resgate, de produto de poupança individual facultativa subscrito e financiado em exclusivo por pessoa singular. Da aplicação da contribuição não poderá resultar uma pensão mensal total ilíquida inferior a € 1.350.

Sinteticamente temos:

**Tabela 7 - Taxas mensais de CES em vigor (2014)**

Valor mensal da pensão	Taxa CES
Entre € 1.000 e € 1.800	3,50%
Entre € 1.800 e € 3.750	3,5% sobre € 1.800 e 16% sobre o
Mais de € 3.750	10%, acrescida de 15% sobre montante entre € 4.611,42 e € 7.126,74 e de 40% sobre montante que exceda € 7.126,74

**v) Contribuição sobre os Subsídios de Doença e Desemprego** – introduzida com a Lei 51/2013, de 24 de Julho, corresponde à aplicação de taxa de 6% ao subsídio de desemprego e de 5% ao subsídio de doença. A contribuição de 6% incide sobre todas as prestações de desemprego, excepto nas

<sup>32</sup> São sujeitos passivos da taxa de gestão de resíduos as entidades gestoras de aterros de resíduos urbanos, resíduos não perigosos, resíduos inertes e CIRVER; entidades gestoras de instalações de incineração e co-incineração e entidades gestoras de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos

<sup>33</sup> In <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-temas/pensoes/perguntas-e-respostas/perguntas-e-respostas.aspx>

situações em que o valor diário do subsídio de desemprego é igual ou inferior a € 13,97, correspondendo ao valor mensal de € 419,22 (i.e., montante do Indexante dos Apoios Sociais); o subsídio de desemprego é majorado em 10% nas situações previstas na Lei do Orçamento do Estado para 2014 e as prestações concedidas correspondam ao subsídio social de desemprego inicial ou social de desemprego subsequente ao subsídio de desemprego. A contribuição de 5% incide sobre os subsídios de doença, salvo nas situações em que os períodos de incapacidade tenham duração igual ou inferior a 30 dias ou o valor diário do subsídio de doença é igual ou inferior a € 4,19 (30% do valor diário do Indexante dos Apoios Sociais).

**vi) Contribuição extraordinária sobre o sector bancário** – é aplicável a instituições de crédito residentes e a sucursais em Portugal de instituições de crédito residentes fora da UE, sendo devida às seguintes taxas: entre 0,01% e 0,07% sobre o passivo apurado e aprovado deduzido dos fundos próprios de base (Tier 1) e complementares (Tier 2) e dos depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos e pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo, e os depósitos na Caixa Central constituídos por Caixas de Crédito Agrícola Mútuo pertencentes ao Sistema Integrado do Crédito Agrícola Mútuo e entre 0,00010% e 0,00030% sobre o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado. A contribuição deve ser paga até ao último dia do mês de Junho, não sendo considerado como gasto dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC;

**vii) Imposto do Jogo** – As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, nos termos da denominada “*Lei do Jogo*”, introduzida pelo Decreto-Lei 422/89, de 2 de Dezembro. Aquelas não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade do jogo ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que

estes se mantenham em vigor. Do imposto especial de jogo, 77,5 % constituem receita do Fundo de Turismo que, da importância recebida, aplica um montante igual a 20 % da totalidade do imposto especial de jogo na área dos municípios em que se localizem os casinos na realização de obras de interesse para o turismo, e 2,5 % constituem receita do Fundo de Fomento Cultural. Naturalmente, o exercício de quaisquer outras actividades por parte das empresas concessionárias fica sujeito ao regime tributário geral.

**viii) Contribuição extraordinária sobre o sector energético (CESE) –** vigora desde 1 de Janeiro de 2014, e tem por objectivo arrecadar receita para o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético. Aplica-se às entidades que integram o sector energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português e incide sobre o valor dos activos fixos tangíveis, activos intangíveis (excepto elementos da propriedade industrial) e activos financeiros afectos a concessões ou actividades licenciadas e no caso de actividades reguladas, a contribuição incide sobre o valor dos activos regulados, se superior. São, todavia, aplicáveis várias isenções, em particular, à produção de electricidade em determinadas situações. A taxa geral é de 0,85%, podendo variar entre 0,285% e 0,85%, dependendo da situação. A CESE não pode ser repercutida, directa ou indirectamente, nas tarifas de uso das redes de transporte, de distribuição ou de outros activos reguladores de energia eléctrica e de gás natural, previstas nos regulamentos tarifários dos respectivos sectores, não devendo a contribuição ser considerada, designadamente, para efeitos de determinação do respectivo custo de capital. A contribuição é liquidada pelo sujeito passivo, através da declaração de modelo oficial, a qual deverá ser enviada por transmissão electrónica de dados até 31 de Outubro de 2014, excepto no caso da (i) produção de electricidade por intermédio de centrais termoeléctricas de ciclo combinado a gás natural e (ii) da actividade de refinação de petróleo bruto, a taxa da contribuição extraordinária sobre o

sector energético em que a data limite para entrega da declaração de 20 de Dezembro de 2014 e a contribuição liquidada pelo sujeito passivo deve ser paga até ao último dia do prazo estabelecido para o envio da respectiva declaração. Não sendo efectuado o pagamento da contribuição até ao termo do respectivo prazo, são devidos juros de mora e a cobrança coerciva é promovida pela AT. À semelhança da contribuição do sector bancário, a CESE não é igualmente dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC.

Adicionalmente, na ordem do dia, tem estado igualmente em discussão a chamada “*Reforma da Fiscalidade Verde*”. A Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde foi constituída pelo Despacho 1962/2014, de 29 de Janeiro, tendo como objectivo a revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como a promoção de um novo enquadramento fiscal e parafiscal<sup>34</sup>. Sob este desígnio, a Comissão tinha como principais objectivos a redefinição das bases legais fundamentais do sistema de tributação ambiental e energética, prevendo a simplificação da tributação e a revisão dos seus elementos essenciais, com o objectivo de promover a competitividade económica, a sustentabilidade ambiental e a eficiente utilização dos recursos, no âmbito de um modelo de crescimento sustentável mais eficaz. O princípio norteador, nos termos do citado despacho, foi o princípio da neutralidade fiscal, pretendendo-se assim alterar a estrutura do sistema fiscal, mas mantendo o nível global de receita.

O Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde, cuja apresentação pública ocorreu a 16 de Setembro de 2014, contempla, entre outras, propostas de revisão, em diferentes áreas, incluindo a proposta de revisão do Código do IRS, do IRC, do IVA, do IMI, do ISV, dos IEC, Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o Códigos dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social e o Código Fiscal do Investimento, bem como de inúmera legislação avulsa, reintroduzindo o

---

<sup>34</sup> Formam a Comissão Jorge Vasconcelos (Presidente), Afonso Arnaldo, António Brigas Afonso, Carlos Lobo, Catarina Roseta Palma, Cláudia Dias Soares, Fernando Araújo, João Silva Lopes, Mafalda Alves e Rui Ferreira dos Santos, cabendo a assessoria técnica a Paulo Sena Esteves e Tito Rendas

incentivo fiscal ao abate de veículos em fim de vida e criando o imposto sobre sacos de plástico leves e o imposto sobre títulos de transporte aéreo. As 59 propostas concretas apresentadas, a que se somam 25 recomendações específicas e 7 recomendações gerais, incidem sobre oito áreas que vão da energia aos transportes, passando pela água, resíduos, urbanismo, planeamento do território e biodiversidade.

Será, com toda a certeza, um tema a acompanhar nos próximos tempos na medida em que antevêm, caso seja implementada, profundas alterações legislativas, incluindo novas contribuições e novas obrigações em matéria declarativa.

## **F. Outras obrigações**

A par de novos tributos, cada vez mais obrigações, têm sido introduzidas, seja por via de legislação avulsa, seja por alterações introduzidas nos diversos diplomas já referido. A título exemplificativo iremos identificar as que mais comumente são identificadas mas, estamos cientes, a margem de erro é possível atenta não só a velocidade legislativa mas igualmente as múltiplas entidades que nesta matéria operam – desde, naturalmente, Governo e Assembleia da República, passando por organismos autónomos (como os já referidos, INFARMED ou Agência Portuguesa do Ambiente) como as próprias autarquias locais (incluindo municípios e juntas de freguesia) que, no quadro das suas competências legais, podem impor outras obrigações de reporte, informação e mesmo fazer depender as acções de privados de decisões/autorizações de carácter “avulso”.

Assim, começamos por destacar que os sujeitos passivos de IRC e de IRS, com contabilidade organizada, devem ter, no mínimo, uma **conta bancária** através da qual sejam, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade, incluindo suprimentos e outras formas de empréstimos e/ou adiantamentos dos sócios. Por seu turno, os **pagamentos de montante igual ou superior a € 1.000** devem ser efectuados através de meio que permita identificar

o destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

Por outro lado, os sujeitos passivos de IRS são obrigados a **identificar** na declaração de rendimentos as **contas de depósitos ou de títulos abertas em instituição financeira não residente em Portugal ou em sucursal localizada fora do território português** de instituição financeira residente, de que sejam titulares, beneficiários ou que estejam autorizados a movimentar.

A **Caixa Postal Electrónica** é obrigatória para sujeitos passivos de IRC com residência ou estabelecimento estável em Portugal; sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal de IVA; entidades empregadoras, com excepção das pessoas singulares sem actividade empresarial; trabalhadores independentes que se encontrem sujeitos ao cumprimento da obrigação contributiva, quando a base de incidência fixada seja igual ou superior ao 3.º escalão e entidades contratantes. A caixa postal electrónica deve ser comunicada no prazo de 30 dias a contar da data de início de actividade ou enquadramento no regime normal de IVA.

Existe a obrigação de **comunicar à autoridade tributária os esquemas ou actuações de planeamento fiscal**, incluindo os propostos antes de 15 de Maio de 2008 mas cuja implementação se encontre em curso de realização depois dessa data, que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais em sede de IRS, IRC, IVA, IMI, IMT e Imposto do Selo, e que abranjam as seguintes situações: impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado; impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta; envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros; impliquem a utilização de prejuízos fiscais; sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor. A comunicação deverá ser efectuada: a) pelo promotor – até ao dia 20 do mês seguinte ao qual o esquema ou

actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez ou em que o mesmo tenha passado a ser acompanhado (quando proposto por outra entidade e não tenha por esta sido comprovadamente comunicado) e b) pelo utilizador (na ausência de promotor devidamente registado em Portugal) – até ao fim do mês seguinte ao da adopção do esquema ou actuação de planeamento fiscal. A falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal, incluindo omissões ou inexactidões por parte dos utilizadores, poderá originar uma coima entre € 1.000 e € 100.000 (promotor) ou entre € 250 e € 80.000 (utilizador) e a não prestação ou a prestação de esclarecimentos fora do prazo legal poderá originar uma coima entre € 500 e € 50.000.

#### **G. Regime Contra-ordenacional**

Naturalmente, e tal como fomos comentando ao longo das secções supra, o incumprimento das obrigações declarativas e de pagamento, entre outras, acarreta consequências na esfera dos sujeitos passivos, as quais se materializam, geralmente, por via de aplicação de coimas e/ou de juros. Em algumas situações, designadamente em infracções de matéria aduaneira, poderão ser aplicadas outras penalizações, como sejam apreensão de veículos ou mercadorias.

Na impossibilidade de apresentar de forma sucinta as contra-ordenações aplicáveis a todas as potenciais situações de infracção, recorreremos ao resumo que a PwC disponibiliza todos os anos, o qual foi, todavia, objecto de revisão e adaptação. Cumpre ainda referir que os valores indicados são os aplicáveis a pessoas colectivas, a título de negligência e que as coimas terão diferentes montantes em caso de dolo, ou no caso de contra-ordenações fiscais praticadas por pessoas singulares. Adicionalmente, em determinadas situações e verificados os requisitos previstos na Lei (em especial, no Regime Geral de Infracções Tributárias) pode ser possível a redução de coimas, quer automaticamente conferidas pelos respectivos serviços quer a pedido dos interessados mediante apresentação de requerimento.

Vejamos:

**Tabela 8 - Regime de contra-ordenações fiscais em Portugal (2014)**

Contraordenação Fiscal	Coima <sup>(1) (2)</sup>	Juros compensatórios <sup>(3)</sup>	Juros de mora <sup>(4)</sup>
<b>Declaração de início, alterações ou cessação de atividade</b>			
- Falta de entrega das declarações de início, alterações ou cessação de atividade (IRC/IVA)	€ 600 a € 7.500	N/A	N/A
<b>Falta ou atraso de declarações</b>			
- Falta ou atraso na entrega de declarações que visem determinar, avaliar e comprovar a matéria coletável (e.g. Modelo 22 e declarações periódicas de IVA)	€ 300 a € 3.750	N/A	N/A
<b>Falta ou atraso na entrega da prestação tributária</b>			
- Falta ou atraso na entrega da prestação tributária (e.g. IVA, retenções na fonte, PPC, PAC, PEC, Imposto do Selo, IMT)	30% a 100% do imposto devido	4%/ano	5,535%/ano
<b>Preços de Transferência</b>			
- Falta de apresentação do dossier de preços de transferência dentro do prazo estabelecido	€ 1.000 a € 10.000	N/A	N/A
<b>Pagamento indevido de rendimentos</b>			
- Atraso na apresentação de certificados de residência (Diretivas e Convenções para evitar a Dupla Tributação)	€ 750 a € 3.750	N/A	N/A
<b>Omissões ou inexactidões nos documentos fiscalmente relevantes</b>			
- Omissões ou inexactidões nos documentos fiscalmente relevantes - com imposto em falta (e.g. apresentação de declarações de substituição)	€ 750 a € 22.500	4%/ano	N/A
- Omissões ou inexactidões nos documentos fiscalmente relevantes - sem imposto em falta (e.g. apresentação de declarações de substituição)	€ 187,5 a € 5.625	N/A	N/A
<b>Pedido de Informação Vinculativa</b>			
- Omissões ou inexactidões relativamente a atos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa urgentes	€ 750 a € 22.500	N/A	N/A
- Omissões ou inexactidões relativamente a atos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa não urgentes	€ 187,50 a € 5.625	N/A	N/A
<b>SAF-T PT</b>			
- Falta do modelo de exportação de ficheiros (SAF-T PT)	€ 450 a € 22.500	N/A	N/A
<b>Regras de normalização contabilística</b>			
- Não organização da contabilidade de acordo com as regras de normalização contabilística	€ 150 a € 2.750	N/A	N/A
<b>Emissão/ exigência de recibos ou faturas</b>			
- Falta ou atraso na emissão de recibos ou faturas	300 € a 3.750 €	N/A	N/A
- Não exigência da passagem ou emissão de faturas ou recibos	€ 150 a € 2.000	N/A	N/A
- Não conservação de faturas ou recibos pelo período obrigatório	€ 150 a € 2.000	N/A	N/A
<b>Falsidade informática</b>			
- Criação, cedência ou transação de programas informáticos concebidos com o objetivo de impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte	€ 7.500 a € 37.500	N/A	N/A
- Falta de utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação certificados	€ 750 a € 18.750	N/A	N/A
- Transação ou utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação que não observem os requisitos legalmente exigidos	€ 750 a € 18.750	N/A	N/A
<b>Contas bancárias</b>			
- Falta de conta bancária de constituição obrigatória	€ 540 a € 27.000	N/A	N/A
- Falta de realização de movimentos através de conta bancária nos termos legalmente previstos	€ 360 a € 4.500	N/A	N/A
- Realização de pagamentos através de meios diferentes dos legalmente previstos	€ 360 a € 4.500	N/A	N/A
<b>Caixa postal eletrónica</b>			
- Falta de comunicação ou comunicação fora do prazo legal da adesão à caixa postal eletrónica	€ 100 a € 250	N/A	N/A
<b>REITGS</b>			
- Falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 8 do artigo 69.º do Código do IRC	€ 500 a € 22.500	N/A	N/A

<sup>(1)</sup> Verificadas determinadas condições, existe a possibilidade de redução das coimas.

<sup>(2)</sup> O montante da coima, em caso de negligência, não poderá ser inferior a 50 € (ou 25 €, em caso de redução de coima), nem superior a 45.000 €, se o contrário não resultar da lei.

<sup>(3)</sup> Devidos em caso de atraso da liquidação. Os juros são contados dia a dia, de acordo com a seguinte fórmula: imposto \* taxa de juro \* número de dias em falta / 365.

<sup>(4)</sup> Devidos em caso de atraso no pagamento do imposto. Taxa para 2014 fixada através do Aviso n.º 219/2014, de 23 de dezembro de 2013, do Instituto de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública – IGCP, E.P.E.

Fonte: PwC (adaptado)

## H. Dados estatísticos

Depois de analisada a teoria que preside ao sistema fiscal português é de interesse analisar os dados da execução orçamental de 2011 a 2013 disponibilizados pela Direcção Geral do Orçamento, os quais nos permitem aferir do peso relativos dos diferentes impostos no Orçamento do Estado:

**Tabela 9 - Peso de cada imposto na execução orçamental de 2011 a 2013**

Designação	Execução orçamental (milhões €)		
	2011	2012	2013
Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)	2.305,50	2.115,60	2.102,20
Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)	13.051,60	12.800,10	13.249,10
Imposto sobre Veículos (ISV)	626,50	361,90	352,40
Imposto sobre o Tabaco (IT)	1.446,70	1.353,60	1.312,90
Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA)	172,70	168,00	173,10
Lotarias	26,40	20,50	9,90
Imposto do Selo (IS)	1.483,00	1.358,30	1.367,00
Imposto do jogo	20,50	18,70	18,70
Imposto Único de Circulação (IUC)	173,60	197,60	255,60
Resultados da exploração de apostas mútuas	1,30	4,20	14,30
Impostos indirectos diversos	4,50	8,50	2,80
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)	9.831,00	9.085,50	12.311,50
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)	5.167,60	4.280,50	5.095,00
Imposto sobre as sucessões e doações	0,00	0,00	1,80
Imposto do uso, porte e detenção de armas	3,60	6,70	6,70
Impostos abolidos	-0,60	0,00	0,00
Impostos directos diversos	45,30	260,90	0,10

Fonte: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2013> (adaptado)

Vemos assim, com referência a 2013, que o IVA representa mais de 13 (treze) milhões de Euros, mantendo-se na mesma ordem e grandeza face a 2011 e 2013, tal como o IRC, cuja arrecadação ronda os 5 (cinco) milhões de Euros. Uma subida significativa verifica-se no IRS que, de cerca de nove milhões e oitocentos mil em 2011, sobe para mais de doze milhões e trezentos mil Euros em 2013, não obstante a perda para perto dos nove milhões em 2012.

Da mesma forma, a Autoridade Tributária e Aduaneira também disponibiliza no Portal das Finanças informação quanto ao cumprimento de obrigações declarativas, designadamente no que respeita ao número de utilizadores registados que, de acordo com a última actualização, ultrapassa já os nove milhões e setecentos mil:

**Tabela 10 - Utilizadores registados no Portal das Finanças por ano**

Utilizadores registados por ano						
	≤2010*	2011	2012	2013	2014	N.º total de utilizadores
Número de utilizadores	7.785.761	496.736	380.019	700.286	340.972	9.703.774

\* Valor acumulado

Fonte: Portal das Finanças (Geradas em 2014-09-21 04:21:18)

No que respeita às declarações submetidas através do Portal das Finanças estão também disponíveis dados estatísticos, que permitem, entre outras análises possíveis, verificar que em 2013 há um pico de declarações submetidas (acima das catorze milhões e duzentos mil) e que atento o número de declarações já entregues nos primeiros nove meses do ano e o facto de os meses que faltam até ao final de 2014 não serem previsivelmente profícuos no que respeita a obrigações declarativas, o numero final de 2014 não andar muito longe do de 2013.

**Tabela 11 - Declarações submetidas no Portal das Finanças por ano**

Declarações submetidas					
	≤2010*	2011	2012	2013	2014
IRS - FASE 1	11.583.458	2.840.609	2.968.094	3.298.494	3.293.770
IRS - FASE 2	8.231.606	1.500.228	1.495.482	1.861.405	1.711.823
IRC	3.195.870	446.014	462.918	456.454	457.083
DECL. ANUAL (< 2006)	2.656.050	145	70	45	3
IES/DA	2.851.666	581.340	559.248	537.330	527.299
IES	1.648.643	438.439	431.653	421.460	417.661
MODELO 10	4.020.937	601.039	602.386	580.181	408.181
IVA	26.762.686	3.595.506	3.504.314	3.430.888	2.569.939
RET. IRS/IRC E SELO	24.351.499	3.563.089	3.194.369	3.287.686	2.440.898
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	57.189	9.728	48.534	59.474	45.087
MODELO 24	1.636	428	422	677	562
MODELO 11	104.438	23.738	24.583	24.763	18.051
IMT	310.273	116.026	101.299	92.483	65.854
PEDIDOS ISENÇÃO IMI	87.772	16.304	8.769	8.191	4.990
MODELO 1 IMI	-	-	-	-	-
IMV	-	-	-	-	-
IUC	-	-	-	-	-
DECLARAÇÃO DE INÍCIO	307	50	50	59	35
DECLARAÇÃO DE ALTERAÇÃO	868	69	53	85	132
DECLARAÇÃO DE CESSAÇÃO	258	21	35	27	5
PENHORAS	1.396.544	396.052	522.314	606.263	17.133
TOTAL	85.613.057	13.690.386	13.492.940	14.244.505	11.560.845

\* Valor acumulado

Fonte: Portal das Finanças (Geradas em 2014-09-21 04:21:18)

#### IV. BREVE COMPARAÇÃO COM A REALIDADE ESPANHOLA

Espanha tem, à semelhança de Portugal, e da generalidade dos países desenvolvidos, uma estrutura de impostos que visa tributar o rendimento das empresas e dos particulares, o consumo e, adicionalmente, impostos específicos de carácter aduaneiro e ambiental.

Temos assim, actualmente em vigor no território espanhol, a par do “*Impuesto sobre el Valor Añadido*”<sup>1</sup>, o “*Impuesto sobre Sociedades*”, “*Impuesto sobre la Renta de No Residentes*”, “*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, “*Impuesto sobre el Patrimonio*”, “*Impuesto de Matriculación*”, “*Impuesto sobre Actividades Económicas*”, “*Impuestos medioambientales*” (que incluem “*Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica*”, “*Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica*” e “*Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas*”), bem como outras taxas que tributam o jogo e o consumo/utilização de recursos.

A lista das declarações que os sujeitos passivos espanhóis estão obrigados a apresentar é extensa mas, pela sua relevância, destacaremos:

- em matéria de “*Impuesto sobre el Valor Añadido*”, para além das declarações do tipo periódico, o modelo 039 referente à comunicação de opção pelo regime especial de grupo de entidades para efeitos de IVA (opção dada pela Directiva IVA que Portugal não transpôs); modelo 340 contendo o detalhe das operações incluídas nos livros de registo (que incluem “*libro registro de facturas expedidas*”, “*libro registro de facturas recibidas*” e “*libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias*”); modelo 367 para o regime especial aplicável aos

---

<sup>1</sup> Optámos por não traduzir a denominação dos tributos por entendermos que são de fácil compreensão e que a sua tradução não traria quaisquer ganhos ao estudo. O uso de siglas foi evitado para não gerar confusão com os impostos do sistema fiscal português.

serviços prestados por via electrónica; modelo 380 de declaração e liquidação em operações assimiladas a importações e modelo 390 que é a declaração resumo anual de todas as operações do ano;

- no caso do “*Impuesto sobre Actividades Económicas*”, os sujeitos passivos – pessoas físicas (trabalhadores independentes); pessoas jurídicas (sociedades) e entidades sem personalidade jurídica (sociedades civis e comunidades de bens) que realizem, em território espanhol, actividades empresariais, profissionais e artísticas, excluindo as agrícolas, florestais, pesqueiras – estão obrigados à entrega, entre outras, de declaração de inscrição, de alterações e de cessação de actividade (modelos 036, 037 ou 840);
- o “*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, aplicável a empresas e profissionais, pessoas físicas membros de entidades em regime de repartição de rendimento, tem 3 (três) métodos de determinação do rendimento das actividades económicas, por actividade desenvolvida (estimativa directa normal, estimativa directa simplificada e estimativa objectiva) e, independentemente do método utilizado, os sujeitos passivos estão geralmente obrigados a guardar as facturas e documentos de suporte, possuir livros de registo de vendas, de compras e de investimentos e a entregar a declaração anual de rendimentos (modelo D-100), entre 23 de Abril e 30 de Junho do ano seguinte ao exercício a que se estão a reportar;
- Devem apresentar a declaração referente ao “*Impuesto sobre Sociedades*” os sujeitos passivos espanhóis, ainda que não tenham desenvolvido actividades durante o período tributável ou não hajam obtido rendimentos sujeitos ao imposto, a qual, em geral, deve ser submetida até ao dia 25 do mês de Junho do exercício seguinte ao que esteja a ser declarada. Uma particularidade neste regime é que, para além da possibilidade de domiciliar o pagamento bancário para uma data entre 1 e 20 de Julho (posterior à declaração), os sujeitos passivos poderem saldar a dívida através da entrega de bens integrantes do Património Histórico Espanhol, inscrito no Inventário Geral de Bens Móveis ou no Registro Geral de Bens de Interesse Cultural. Também existe a possibilidade de optarem pelo regime especial de

tributação de grupos de sociedades e, conseqüentemente, apresentar conjuntamente a respectiva declaração de rendimentos;

- Caso realizem **operações intracomunitárias** (aquisições e/ou transmissões de bens e/ou prestações de serviços com sujeitos passivos de outros Estados-membros), é obrigatória a obtenção do “*número de identificação fiscal - IVA*”, solicitado mediante inscrição no registo de operadores intracomunitários, através do modelo 036, bem como a entrega do modelo 349 (declaração recapitulativa de operações intracomunitárias), de forma mensal, trimestral ou anual (neste caso, se as entregas de bens e prestações de serviços não superar € 35.000 ou se o montante total das entregas intracomunitárias de bens isentas for inferior ou igual a € 15.000);
- São também diversas as situações em que existe **obrigação de retenção e/ou pagamentos por conta**, de que destacaremos as referentes aos rendimentos do trabalho, actividades económicas, prémios e ganhos patrimoniais; retenções devidas por actividades de arrendamento imobiliário e por ganhos com capital mobiliário (incluindo seguros de capitalização mas também de vida e invalidez, para além de instrumentos financeiros diversos);
- No que respeita aos elementos que devem constar das **facturas**, são bastante semelhantes aos que constam do número 5 do artigo 36.º do Código do IVA português, bem como no que respeita aos requisitos das **facturas electrónicas**. No que respeita ao **prazo de conservação**, em geral, é idêntico ao prazo de prescrição de 4 (quatro) anos mas no caso em que tenha havido IVA suportado com referência a bens com período de regularização esse prazo será igual ao prazo de regularização acrescido dos 4 (quatro) anos seguintes.

No que respeita aos meios para apresentar declarações, existem 4 (quatro) possibilidades teóricas: por via electrónica, mediante a existência, entre outros requisitos, de um certificado electrónico, através de suporte directamente legível por computador, por SMS (neste caso apenas para entrega de 2 modelos e para as “*comunidades de proprietários*”) e por impresso convencional – adquirido já pré-impresso ou impresso pelo utilizador a partir da internet no site da “*Agencia Tributaria*” espanhola.

Também em Espanha as **notificações electrónicas** são obrigatórias para as sociedades anónimas e de responsabilidade limitada, para os grandes contribuintes, para os que se encontrem abrangidos por um regime de consolidação fiscal em matéria de “*Impuesto sobre Sociedades*”, entre outros, acrescentando-se ainda a necessidade de possuir um **certificado electrónico** para aceder aos serviços da autoridade tributária espanhola (obrigação essa que se pode estender a particulares e não apenas às empresas).

Temos assim, de forma necessariamente resumida, um panorama do sistema fiscal espanhol que, apesar de algumas diferenças face ao sistema português, não apresenta uma realidade procedimental declarativa muito distinta, apresentando inclusivamente requisitos adicionais em matéria de obtenção de certificados digitais e de manutenção de livros de registo específicos.

## V. CONCLUSÃO

A literatura anterior aponta para a existência de vários tipos de custos, alguns dos quais de mais difícil medida como sejam os custos psicológicos, isto é, os custos decorrentes da ansiedade, stress e frustração que são geradas nos sujeitos passivos no momento de cumprimento das suas obrigações fiscais e, em particular, no momento do seu pagamento.

No caso de Portugal, segundo apurou a Deloitte (2014)<sup>1</sup>, 73% dos inquiridos considera que o sistema fiscal português deveria promover uma maior estabilidade da lei fiscal, por forma a tornar-se mais competitivo e 66% afirma que a competitividade do sistema fiscal seria facilitada se fosse menos complexo.

Por outro lado, na análise efectuada ao sistema fiscal, podemos observar que, em Portugal, a contabilidade está condicionada pelo cumprimento de obrigações fiscais – as quais são, como vimos, extensas e claramente constituintes do custo. No entanto, uma análise mesmo que breve ao sistema fiscal espanhol e às principais obrigações que empresas e particulares têm que cumprir no país vizinho revela que existem inúmeras semelhanças, havendo mesmo, em Espanha, requisitos adicionais em matéria de obtenção de certificados digitais e de manutenção de livros de registo.

O nosso trabalho contribui para a literatura existente, nomeadamente referente a Portugal, na medida em que apresenta uma sistematização dos principais impostos e das obrigações deles decorrentes, aliando uma visão mais teórica de análise legislativa, à análise empírica realizada por *players* do sector. Também o facto de não se centrar exclusivamente nos impostos sobre o rendimento e ainda incluir informação de outro Estado-membro, no caso Espanha, é inovador face aos poucos estudos existentes sobre a realidade portuguesa.

Próximos trabalhos sobre o custo do cumprimento fiscal em Portugal deverão passar pela quantificação dos custos em que os agentes económicos portugueses

---

<sup>1</sup>Observatório da Competitividade Fiscal, Deloitte, disponível em: <http://deloitteobservatoriofiscal.com/>

incorrem no cumprimento das suas obrigações fiscais – para o efeito propomos a utilização de um inquérito similar ao que se encontra no Anexo e que poderá ser aplicado tanto a agentes económicos do mesmo sector empresarial como de forma transversal entre indústrias e/ou a empresas de diferentes dimensões. O objectivo será quantificar (em percentagem do volume de negócios) o dispêndio que o *compliance* fiscal acarreta bem com aferir, de modo tão rigoroso quanto possível, a forma como as empresas tratam os temas fiscais – através de recursos internos e/ou recorrendo a prestadores de serviços e, nesse caso, quem são os interlocutores privilegiados (i.e. consultores fiscais de Big4<sup>2</sup> ou outros) – bem como obter *feedback* quanto ao impacto que as recentes alterações legislativas na matérias têm (ou não) na realização de negócios por parte dos agentes económicos.

---

<sup>2</sup> Designação geralmente atribuída ao conjunto formado pela Deloitte, PwC, KPMG e EY, multinacionais de auditoria e consultoria

## VI. BIBLIOGRAFIA

Agencia Tributaria Española, <http://www.agenciatributaria.es/> - accedido em 15 e 16 de Setembro de 2014

Ariganello, Anthony; Vaillancourt, François; Roy-César, Édison e Silvia Barros, Maria (2013), “*The Compliance and Administrative Costs of Taxation in Canada 2013*”, Fraser Institute Studies in Tax Policy – disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2317507>; download efectuado em 1 de Abril de 2014

Barbone, Luca; Bird, Richard M. e Vázquez Caro, Jaime (2012), “*The Costs of VAT: A Review of the Literature*”, Case Network Reports No. 106/2012 – disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2024880>; download efectuado em 1 de Abril de 2014 ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2024880>

Basto, José Guilherme Xavier e Oliveira, Maria Odete (2008), “*Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado: As recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal N.º1, Ano 1, Abril de 2008

Brederode, Dr Robert F. van (2008), “*The Enforcement of Tax Compliance in the United States through Public-Private Contracts*”, International VAT Monitor January/February 2008, IBFD

Campos, Diogo Leite Campos; Rodrigues, Benjamim Silva e Sousa, Jorge Lopes de (2011), “*Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*”, Visilis Editores

Deloitte (2014), “*Deloitte European Tax Survey 2013*”, disponível em [http://www.deloitte.com/view/pt\\_PT/pt/ideias-e-perspectivas/publicacoes-nacionais/eca946c1c44b3410VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/pt_PT/pt/ideias-e-perspectivas/publicacoes-nacionais/eca946c1c44b3410VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm) – accedido em 20 de Julho de 2014

Deloitte (2014), “*Guia Fiscal 2014*”, disponível em [https://www.deloitte.com/view/pt\\_PT/pt/servicos/tax/publicacoes/guia-fiscal-2014/index.htm](https://www.deloitte.com/view/pt_PT/pt/servicos/tax/publicacoes/guia-fiscal-2014/index.htm) – accedido em 20 de Julho de 2014

Deloitte (2014), “*Especial Tax News Flash | Reforma do IRC - Lei da Reforma do IRC*”, disponível em <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/Tax%20News%20Flash%202013/Tax%20News%20Flash%20Reforma%20do%20IRC.pdf> – acedido em 20 de Julho de 2014

Deloitte (2014), “*Tax News Flash n.º 10/2014 - Getting to the point: Anteprojecto da Reforma do IRS, 2014*”, disponível em <https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/Tax%20News%20Flash%202013/Tax%20News%20Flash%20n.%C2%BA%2010%202014.pdf> – acedido em 20 de Julho de 2014

Deloitte (2014), “*Observatório da Competitividade Fiscal 2014*”, disponível em <http://deloitteobservatoriofiscal.com/> – acedido em 20 de Julho de 2014

Erard, B. (2001) “*The income tax compliance burden on Canadian big business*”, Evans, C., Pope, J., Hasseldine, J. (eds) *Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford*. St Leonards: Prospect Media Pty Lda

EY (2014), “*Guia Fiscal 2014*”, disponível em [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-guia-fiscal-2014/\\$FILE/EY-guia-fiscal-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-guia-fiscal-2014/$FILE/EY-guia-fiscal-2014.pdf) – acedido durante os meses de Agosto e Setembro

Ferreira, Ana Paula de Oliveira (2013), “*Atitude e Perceção dos Impostos – O caso português*”, Tese de Mestrado em Finanças e Fiscalidade da Faculdade de Economia da Universidade do Porto (cortesia da autora)

Fichtner, Jason J. e Feldman, Jacob M., (2013) “*The Hidden Costs of Tax Compliance*”, Mercatus Published Research, disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2267971>; download efectuado em 1 de Abril de 2014 ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2267971>

Governo de Portugal, *Portal do Governo – Perguntas Frequentes* – acessível em <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-temas/pensoes/perguntas-e-respostas/perguntas-e-respostas.aspx> – acedido em 15, 16, 17 e 19 de Setembro de 2014)

Kox, Henk LM (2011), “*Compliance costs and dissimilarity of VAT regimes in the EU - A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*”. Ed. Stuart Adam, David Phillips and Stephen Smith (IFS, London). Brussels: DG TAXUD, European Commission – disponível em:

[http://works.bepress.com/henk\\_kox/51](http://works.bepress.com/henk_kox/51) ; download efectuado em 20 de Abril de 2014

Hasseldine, John; Evans, Chris; Hansford, Ann; Lignier, Philip; Smulders, Sharon e Vaillancour, Francois (2012) “*A comparative analysis of tax compliance costs and the role of special concessions and regimes for small businesses in Australia, Canada, South Africa and the United Kingdom*” – disponível em: <http://www.charteredaccountants.com.au/> ; acedido em 1 de Abril de 2014

Kosonen, Tuomas e Ropponen, Olli Tapani (2013) “*The Role of Information in Tax Compliance: Evidence from a Natural Field Experiment*”, Government Institute for Economic Research Working Papers No. 48 – disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2334059>; download efectuado em 7 de Março de 2014 ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2334059>

Lopes, Cidália Maria da Mota (2010), “*Os custos de cumprimento do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) em Portugal*”, Contabilidade & Gestão - Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas N.º 9. Disponível em [http://www.otoc.pt/fotos/editor2/contag09\\_web.pdf](http://www.otoc.pt/fotos/editor2/contag09_web.pdf)

Martins, Alexandra (2011), “*Actividades financeiras de “leasing” e ALD: imposição do método da afectação real*”, Revista Fiscalidade N.º 46, Abril/Junho 2011

Ministério das Finanças, Portal das Finanças [www.portalfinancas.gov.pt](http://www.portalfinancas.gov.pt) – acedido durante os meses de Junho, Julho, Agosto e Setembro de 2014

Nabais, José Casalta (2010), Direito Fiscal, 6ª edição, Coimbra, Almedina

Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo e Paiva, Pedro (2013), “*O Novo IRC*”, Ernst & Young, S.A./ Almedina

Oliveira, António Moura de (2010), “*IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Um Imposto Neutro*”, Tese de Mestrado em Direito (Ciências Jurídico - Económicas), revisto e actualizado em Julho de 2011, disponível em [www.cije.up.pt/download-file/880](http://www.cije.up.pt/download-file/880) – acedido em 17 de Setembro de 2014

Parlamento, Constituição da República Portuguesa, <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> – acedido em 24 de Agosto de 2014

PwC (2014), “*Guia Fiscal 2014*”, <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2014/index.jhtml> – acedido em 3,7 e 10 de Setembro de 2014)

PwC (2014), “*Paying Taxes 2014: The global picture*”; disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf> e <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/find-country.jhtml> – ambos acedidos em 12 de Setembro de 2014

PwC (2010), “*The impact of VAT compliance on business*”; disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf> – acedido em 12 de Setembro de 2014

Rocha, Luís Miguel Miranda da, “*O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais*”, Revista TOC 114, de Setembro 2009, disponível em <http://www.fep.up.pt/docentes/lrocha/IVA%20-%20Sujeitos%20Passivos%20Mistos.pdf>

Romão, Filipe e Pontes, Marta (2011), “*Regularizações de IVA nas operações Imobiliárias*” de Filipe Romão e Marta Pontes, Revista Fiscalidade N.º 47, Julho/Setembro de 2011.

Sanches, José Luís Saldanha (2007), “*Manual de Direito Fiscal*”, 3.ª edição, Coimbra Editores

Sanches, José Luís Saldanha e Gama, João Taborda da (2006), “*Pro rata Revisitado: actividade económica, acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE*” Revista Ciência e Técnica Fiscal N.º 417, Janeiro/Junho 2006

Sandford, C. and Hasseldine, J. (1992) “*Compliance cost of business taxes in New Zealand*”. In: Sandford, C. (ed.) Tax compliance costs-Measurement and Policy. Bath: Fiscal Publication

Silva, Vera Lúcia Godinho da (2010), “*A Actual Estrutura do Sistema Fiscal Português*”, Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro – Instituto Superior de Contabilidade; disponível em <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/3529/1/4765.pdf> – acedido em 1 de Agosto de 2014

Slemrod, J. e Blumenthal, M. (1996) “*The income tax compliance cost of big business*”. Public Finance Quarterly 24 (4)

União Europeia (2013), “*A review and Evaluation of Methodologies to calculate tax compliance costs*”, Taxation papers No 40, escrito por consórcio composto por Ramboll Management Consulting, The Evaluation Partnership e Europe Economic Research, Publications Office of the European Union

Vasques, Sérgio (1999), “*Os Impostos do Pecado: O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*”, Almedina

Yilmaz, Fatih e Coolidge, Jacqueline (2013), “*Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?*”, World Bank Policy Research Working Paper No. 6647, disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2337800> – acedido em 10 de Julho de 2014

Zang, Ping (2006), “*Factors Influencing VAT Compliance Costs of Different Sectors in the UK*”, Dissertation presented in part consideration for the degree of MA Finance and Investment, disponível em [http://edissertations.nottingham.ac.uk/413/1/MA\\_dissertation\\_full.pdf](http://edissertations.nottingham.ac.uk/413/1/MA_dissertation_full.pdf) – acedido em 9 de Julho de 2014

## **ANEXO**

Default Question Block

Block Options ▼

Q1

Indique por favor a denominação Social da empresa

Q2

Indique por favor o Volume de Negócios da empresa (em Euros, último ano fiscal)

Q3

A sua empresa está integrada em algum Grupo?

- Sim
- Não

Q4

Indique por favor o número de colaboradores em 31.12.2013

- Até 50 funcionários
- Até 249 funcionários
- Mais de 250 funcionários

Q5

Indique por favor a função desempenhada pela pessoa que responde ao questionário (e.g. Director Financeiro, Técnico oficial de contas - TOC, membro do Departamento Fiscal, outro - especificar por favor)

**Q6**

Para cada uma das obrigações abaixo indicadas pedimos que indique os custos estimados (em percentagem do volume de negócios) em que estima que a sua empresa incorra com o cumprimento das mesmas, repartindo se possível o total dos custos, entre os recursos utilizados (nota: recursos internos - a empresa cumpre com as suas obrigações, utilizando exclusivamente os recursos próprios, como o departamento contabilístico ou recursos externos - a empresa recorre a recursos externos, como consultores fiscais, empresa de contabilidade e fiscalidade ou outros):

	Até 31.12.2012			Desde 01.01.2013		
	Custo Total (em percentagem volume de negócios)	Custos incorridos com recursos internos (em percentagem volume de negócios)	Custos incorridos com consultores externos (em percentagem de volume de negócios)	Custo Total (em percentagem volume de negócios)	Custos incorridos com recursos internos (em percentagem volume de negócios)	Custos incorridos com consultores externos (em percentagem de volume de negócios)
A. Declaração periódica de IVA (mensal ou trimestral)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
B. Declaração recapitulativa de operações intracomunitárias	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
C. Informação Empresarial Simplificada - IES / Declaração Anual	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
D. Intrastat	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
E. Comunicação, por transmissão eletrónica de dados, dos elementos das faturas emitidas	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
F. Comunicação, por transmissão eletrónica de dados, dos elementos das faturas emitidas	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
G. Declaração periódica de rendimentos Modelo 22	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
H. Outras que, pela sua relevância, devam ser detalhadas (especificar por favor)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

10 Aug 2014 12:47pm **Patricia Gomes:** As obrigações E. e F. devem apenas ser consideradas desde 01.01.2013

Hide Discussion

Add a Comment

**Q7**

Se preencheu a questão H da secção anterior por favor indique aqui outras obrigações fiscais de reporte e comunicação que, pela sua relevância, assumem custos significativos para a sua empresa

**Q8**

Caso tenha anteriormente indicado que a empresa recorre a recursos externos para cumprimento das suas obrigações fiscais, queira por favor indicar que tipo de recursos são: consultores fiscais Big 4 (Deloitte, PwC, Ernst & Young ou KPMG), outros consultores fiscais (incluindo, se aplicável, sociedades de advogados), Revisores Oficiais de Contas, empresa de contabilidade ou fiscalidade, ou outros, se aplicável

**Q9**

Para cada uma das frases seguintes agradecemos que nos indique o seu grau de concordância (Strongly Disagree - Discordo totalmente; Disagree - Discordo; Neither Agree nor Disagree - Indiferente; Agree - Concordo e Strongly Agree - Concordo totalmente)

	Strongly Disagree	Disagree	Neither Agree nor Disagree	Agree	Strongly Agree
O cumprimento das obrigações fiscais representa actualmente um custo elevado para a minha empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O custo com o cumprimento das obrigações fiscais tem vindo a aumentar significativamente nos últimos anos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Questões relacionadas com cumprimento de obrigações fiscais (e.g. comunicação electrónica prévia de documentos de transporte) já impediram ou dificultaram a realização de negócios pela minha empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Q10**

Se assim entender, deixe-nos o seu comentário à temática do custo actual do cumprimento das obrigações fiscais em Portugal por parte das empresas e o seu impacto na realização de negócios