

Definição de imposto

Prestação:

- pecuniaria
- coactiva
- unilateral
- a titulo definitivo
- sem caracter de sanção
- devida ao Estado e outros entes publicos
- com vista a realizacao de fins públicos (fiscais e extra-fiscais).

LGT: artº 3º,2; artº 4º,1

Figuras afins

Contribuição especial (LGT: artº 4º,3)

Taxas

Prestacoes coactivas bilaterais – há uma contraprestação por parte do sujeito activo, que se traduz numa vantagem ou utilidade para o sujeito passivo

LGT: artº 4º,2

Contribuições para a segurança social

Taxa, Seguro ou **Imposto**?

Estrutura e dinâmica do imposto

O facto gerador do imposto

Facto **definido na lei** que uma vez verificado faz nascer a obrigação (exigibilidade) de imposto

LGT: artº 36º,1

Princípio da legalidade

CRP: artº 103º,2; 165º,1

LGT: artº 8º

Tipicidade Fechada

O facto gerador do imposto

Elemento objectivo

Aspectos material, quantitativo, temporal e espacial.

Elemento subjectivo

Aspecto material

Ligado a manifestações da capacidade contributiva.

Situação, acontecimento ou fenómeno de natureza Económica.

Acto ou negócio jurídico.

Situação ou qualidade de uma pessoa.

Aspecto quantitativo

Permite efectuar a medição (quantificação) do aspecto material.

Aspecto temporal

Data ou período a que se reporta o facto gerador do imposto.

Impostos de obrigação única

Impostos periódicos

Aplicação não retroactiva da lei fiscal

CRP: artº 103º, 3

LGT: artº 12º

Prazos de caducidade e de prescrição

Caducidade do direito à liquidação

4 anos

3 anos nos casos de erro evidenciado na declaração ou de utilização de métodos indirectos

LGT: artº 45º

Prescrição da dívida tributária

(4+4) 8 anos

LGT: artº 48º

Aspecto espacial

Elementos de conexão de territorialidade:

Reais ou objectivos – fonte ou origem dos rendimentos

Pessoais ou subjectivos – residência; nacionalidade

Dupla tributação internacional (jurídica/económica)

Evasão fiscal internacional

Incidência legal e incidência económica

Repercussão

Estrutura de mercado e elasticidades da oferta e da procura.

IS: artº 3º.

“Mecânica” do Imposto (matéria colectável, taxas e colecta)

Base tributável

- Deduções e abatimentos à base tributável

= Matéria colectável

x Taxa

= Colecta (imposto liquidado)

- Deduções à colecta

= Imposto a pagar

Taxa nominal e taxa efectiva. Taxa média e taxa marginal.

Taxa nominal - definida na lei e que aplicada à matéria colectável permite determinar a colecta.

Taxa efectiva - relação entre imposto a pagar e um indicador da base tributável.

Taxas efectivas

Estudos macro

Relação entre receitas fiscais efectivas e variáveis macroeconómicas.

Estudos micro (previsionais e retrospectivos)

Considerando projectos de investimento específicos, com diferentes fontes de financiamento, calculando-se as taxas efectivas média e marginal.

Utilização de demonstrações financeiras de empresas.

Taxa média e taxa marginal

Taxa média (I/MC)

Taxa marginal (variação I / variação MC)

Taxas progressivas – Progressividade por escalões

- Metodo da taxa normal e da taxa media

- Metodo da parcela a abater

Fases de lançamento, liquidação e cobrança

LANÇAMENTO

Avaliação da matéria colectável:

- Directa
- Indirecta

LIQUIDAÇÃO

- Oficiosa (pela Administração Fiscal)
- Autoliquidação

PAGAMENTO/COBRANÇA

- Pagamento voluntário (estabelecido nas leis tributárias)
- Cobrança coerciva

Avaliação da matéria colectável

LGT: artº 81º e segs.

Avaliação directa

Visa a determinação do valor real da matéria colectável.

Avaliação indirecta (excepcional e subsidiária da directa)

Visa a determinação da matéria colectável a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração fiscal disponha.

O caso do **regime simplificado de tributação** em IRS e IRC

Avaliação directa e presunção de veracidade das declarações do contribuinte

LGT: artº 75º,1.

Casos em que a presunção de veracidade pode ser afastada

LGT: artº 75º, 2.

Pagamento antecipado do imposto

Retenções na fonte (artº 34º LGT)

Por conta

Liberatórias

- sem possibilidade de englobamento.

- com possibilidade (opção) de englobamento (por conta).

Pagamentos por conta (artº 33º LGT)

Retenções na fonte.

Outros (IRC e cat. B do IRS).

O caso do pagamento especial por conta (IRC). Por conta?

Antecipação de receitas fiscais (aspectos financeiros), aproximação da cobrança da ocorrência do facto gerador.

Cobrança coerciva

Processo de execução fiscal (após decorrido o prazo de pagamento voluntario).

Cobrança do imposto e dos **juros de mora** que sejam devidos.

Juros de mora vs. Juros compensatórios e indemnizatórios

LGT: artº 44º, 35º, 43º.

Sistema fiscal

Conjunto de impostos existentes num dado país ou território.

Nível de fiscalidade

Relação entre receitas fiscais e um indicador do rendimento nacional (PIBpm).

Estrutura fiscal (“tax mix”)

- Forma como se articulam os vários impostos.
- Valor absoluto e peso relativo de cada imposto ou conjunto de impostos

Princípios de tributação

- equidade;
- eficiência económica;
- simplicidade.

Princípio da equidade

Critério do benefício

Pagamento de impostos em proporção dos benefícios/vantagens que as pessoas retiram das despesas públicas.

Critério da capacidade contributiva (“ability to pay”)

Pagamento de impostos de acordo com a capacidade contributiva (medida através do rendimento, riqueza ou consumo) e tendo em conta a sua situação pessoal.

Equidade horizontal

Equidade vertical

Progressividade e CRP (artº 103º e 104º).

Princípio da eficiência económica (“neutralidade”)

Efeito rendimento

Efeito substituição

Princípio da eficiência económica no plano internacional

Neutralidade na Exportação e Importação de Capitais

Tributação no país de residência

O investidor deve pagar o mesmo imposto quer invista no país de residência quer no estrangeiro.

Tributação no país de origem

Todos os rendimentos são tratados da mesma forma independentemente do país de origem do investimento

Princípio da simplicidade

Custos de administração

Custos de complexidade

Custos de cumprimento

Custos monetários

Custos de tempo

Custos psicológicos

Sistema Fiscal Português

- 1986: IVA.

- 1989: IRS, IRC e Contrib. Autárquica.

- 2004: Reforma da tributação do património (IMI, IMT, IS).

- 2009: novo código contributivo

Definição da base tributável – alguns tópicos Impostos sobre o rendimento

Conceito fiscal de rendimento

Teoria da fonte ou do rendimento-produto

Produto periódico da exploração de uma fonte económica durável (Salários, Rendas, Juros, Lucros).

Teoria do acréscimo patrimonial ou do rendimento-acréscimo

Acréscimo de riqueza (património) num dado período.

S.F. Português

Tendencialmente rendimento-acréscimo.

IRS

Não inclui incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (**IS**).

IRC (artº 3º,2)

“O lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código”.

Inclui incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito

Conceito de lucro tributável (artº 17º,1 CIRC)

Resultado líquido contabilístico

+ Variações patrimoniais positivas

- Variações patrimoniais negativas

= Variação do património líquido

+ Correcções positivas (valores a acrescentar)

- Correcções negativas (valores a deduzir)

= Lucro Tributável ou Prejuízo Fiscal

Correcções

de natureza permanente.

de natureza temporária. (Impostos Diferidos – DC28)

A acrescentar:

Custos contabilísticos que não são custos fiscais (**Normas Anti-Abuso**)

Proveitos fiscais que não são proveitos contabilísticos

A deduzir:

Custos fiscais que não são custos contabilísticos (**Benefícios Fiscais**)

Proveitos contabilísticos que não são proveitos fiscais

Benefícios Fiscais - Caducidade

Artº 45º,3 LGT – “o prazo de caducidade é o do exercício desse direito”

IRC – Formas como “poderão” ser exercidos os Benefícios Fiscais

- (Correcções a deduzir) no apuramento do Lucro Tributável;
- (Deduções ao LT – caso exista e até ao limite deste) no apuramento da Matéria Colectável (horizonte temporal?);
- Dedução à Colecta (caso exista e até ao limite desta); ((horizonte temporal?).

Impostos sobre o Rendimento e Estrutura Financeira das Empresas

Dedução dos juros (custo fiscal) e não dedução dos dividendos.
Privilegia recurso ao Capital Alheio.

Remuneração convencional do capital social (entradas em dinheiro)
(L 67-A/2007 – OE2008 – artº81º).

Norma Anti-Abuso

CIRC – Art. 61º - Subcapitalização (Nota: Acórdão Lankhorst – TJCE).

Variações patrimoniais não tributadas

Mais e menos valias latentes.

Entradas de capital e distribuição de lucros.

Normas Anti-Abuso e limites à tributação segundo o lucro real

LGT

Art 11.º - Interpretação (das normas fiscais)

Regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

... dúvida - ...atender-se à **substância económica** dos factos ...

... lacunas - ... proibição da analogia.

Problemas da aplicação literal das normas fiscais.

Liberdade de estabelecimento e (forma de) organização do negócio.

Princípio da Proporcionalidade.

Artº 38º – “meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”

Escolha da forma e escolha dos efeitos.

“Proibição do abuso”.

Artº 39º - “simulação de negócio jurídico”

Poderes administrativos de Requalificação dos negócios jurídicos.

Forma versus Substância (avaliação económica dos efeitos do negócio).

Deveres de Divulgação

Planeamento Fiscal Agressivo.

Operações com Zonas de Baixa Tributação (ZBT's).

Presunções, Inversão do ónus da prova e Deveres de fundamentação.

Art. 63.º-C - Contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial

Movimentos com Sócios.

Meios de Pagamento

Art. 89.º-A - Manifestações de fortuna e outros **acréscimos patrimoniais não justificados**

LGT - Artº 73º

“As **presunções** consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário” (ilidíveis).

CIRC

(Não) reconhecimento de custos.

Artº 23º e 42º

Artigo 59.º - pagamentos a ZBT's

Tributações Autónomas

Artº 81º:

despesas indevidamente documentadas, operações com ZBT's,

despesas de representação (e Artº 21º CIVA),

ajudas de custo e “kms”,

encargos com viaturas ligeiras (e Artº 33º, 1e) CIRC e Artº 21º CIVA)

Articulação com CIRS.

Artº 58º - Regime dos preços de transferência (inclui operações com ZBT's)

Operações entre entidades relacionadas.

Deveres de Fundamentação.

Tributação segundo um preço ajustado.

Artº 58º-A – Operações com Imóveis - VPT

A determinação do lucro segundo a contabilidade (Art. 17º CIRC)

O POC/Normalização Contabilística como fonte de direito fiscal.

Transição para SNC (na linha das IAS/IFRS)

Custo Histórico versus Justo Valor

JV - aplicabilidade, preços de transferência, ...

Diferenças (temporárias – DC28) entre “Base Tributável” e “Quantia Escriturada”.

Fim principal das DFs – Imagem verdadeira e apropriada.

Regimes particulares:

“Provisões”.

“Amortizações e Reintegrações”

Tipologias de impostos sobre o rendimento

Tributação parcelar vs Tributação unitária

Imposto linear sobre o rendimento (Flat tax)

Trade-off entre Eficiência e Equidade.

Vantagens nos planos da eficiência económica, alargamento da base tributável, simplicidade.

Desvantagens ao nível da equidade.

Família (agregado familiar) e unidade de tributação (artº 13º,2 CIRS)

Tributação conjunta vs Tributação separada

Métodos para resolução da progressividade

Quociente familiar.

Quociente conjugal (*splitting*) (artº 69º CIRS)

Tributação das sociedades – a questão da dupla tributação económica

Tributação das sociedades e Tributação dos Sócios.

Teoria da Separação vs Teoria da Integração.

Portugal – tributação separada e, em casos específicos, regime de transparência fiscal (artº 6º CIRC).

Princípio da separação de patrimónios (responsabilidade limitada dos sócios).

Fiscalidade e forma de exercício da actividade económica

Opção Sociedade vs Empresário em nome individual (responsabilidade ilimitada) (salvo regime de transparência fiscal).

Questões relativas à determinação da matéria colectável

Dedução de salários do empresário (e agregado familiar).

(Limites à) Dedução de juros do capital emprestado pelo empresário.

Tributação da distribuição de lucros.

Tributação da venda da empresa.

Contabilidade organizada vs Regime simplificado (CIRC e CIRS).

Contribuições para a Segurança Social.

Problemas da dupla tributação económica

- tributação do lucro – sociedade **vs** ENI.

- (incentivo a) financiamento via capitais alheios **vs** capitais próprios.

- (não) distribuição de lucros **vs** (regime favorável na tributação das mais valias em partes de capital).

CIRS e CIRC.

Residentes e Não-Residentes (EBF).

Distribuição de Lucros

Métodos para atenuar a dupla tributação económica

Ao nível da sociedade que distribui os lucros:

1. Transparência fiscal (integração total)
2. Dupla taxa - taxa especial (incluindo eventual taxa zero para lucros distribuídos)
3. Dedução de lucros distribuídos.
4. Isenção de lucros distribuídos.

Ao nível do sócio que recebe os lucros:

1. Crédito de imposto ou imputação (total ou parcial).
2. Isenção (total ou parcial) dos lucros distribuídos.
3. Tributação liberatória dos lucros recebidos.

Portugal

• Método geral (IRS):

- de 1989 a 2001: crédito de imposto teórico

- 2002 a 2005: englobamento parcial (50 %) dos lucros distribuídos.

- Desde 2006: tributação liberatória em IRS (20 %), com opção por englobamento.

• Outros métodos:

- Directiva das sociedades mães e afiliadas

isenção total. Artº 14º.

- Artº 46º (não tributação - total ou parcial).

- Regime da transparência fiscal:
Imputação da MC ou LT/PF aos sócios ou membros.

Aspectos particulares:

- RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades).
- Contabilização das participações pelo MEP ou pelo M. Custo.
- Retenção na fonte.

Norma Anti-Abuso:

Artº 60º - Regras “CFC” (“controlled foreign companies”)
Imputação de lucros (mesmo que não distribuídos).

Impostos sobre o património

Tipologias:

Impostos sintéticos ou gerais

Imposto geral sobre a fortuna

Imposto sucessório

Sobre o total da herança (“estate duty”)

Sobre as partes hereditárias (“inheritance tax” – associável a imposto s/ Doações)

Impostos analíticos ou especiais

Imposto sobre as transmissões de bens de capital

Impostos sobre as transmissões de bens imóveis

Impostos sobre a despesa

Tipologias:

Impostos sintéticos ou gerais

Impostos analíticos ou especiais (accises)

Impostos alfandegários (Pauta Aduaneira Comum)

Impostos Especiais de Consumo (álcool, tabaco, bebidas alcoólicas).

ISV (imposto automóvel) e ISPP (produtos petrolíferos).

Sobre o valor, incluindo o imposto especial, incide ainda o IVA.

Razões da existência:

- desencorajar o uso de certos bens (“impostos do vício”).
- financiar as despesas públicas associadas ao uso de certos equipamentos ou serviços públicos decorrentes do consumo dos bens tributados.
- introduzir um elemento adicional de progressividade na tributação do consumo.
- receita fiscal.

Impostos gerais sobre as transacções

1. Imposto único ou monofásico (com regime suspensivo nas operações dentro de “anel” de operadores na mesma fase).

- Incide apenas no final de uma das fases do circuito - fase de produção (sobre o produtor), última transacção por grosso (sobre o grossista), ou o valor da transacção do retalhista para o consumidor (sobre o retalhista)

2. Imposto cumulativo ou em cascata

incide em todas as fases do circuito, tributando o valor bruto das várias transacções, donde resulta uma "cascata" - há imposto sobre imposto.

3. Imposto único de pagamento fraccionado ou imposto sobre o valor acrescentado

incide em todas as fases do circuito mas apenas sobre um valor líquido - o valor acrescentado em cada fase.

Neutralidade relativamente a nº de fases no circuito de produção e distribuição – não existem incentivos (económicos) à agregação ou desagregação de entidades.

Problemática dos bens de capital e Tipologias de IVA

- IVA tipo consumo

dedução do imposto incluído na aquisição de bens de equipamento.

- IVA tipo produto bruto

não dedução do imposto relativo a aquisição de bens de capital.

- IVA tipo rendimento

dedução das amortizações de bens de capital.

Métodos de apuramento do IVA

- directo aditivo: $IVA = t (S + R + J + L)$

- directo substractivo: $IVA = t (V - C)$

- indirecto aditivo: $IVA = tS + tR + tJ + tL$

- indirecto substractivo (ou do crédito de imposto): $IVA = tV - tC$

Receita fiscal - exemplificação do método do crédito de imposto.

1. Caso Geral (consumidor final não deduz IVA suportado).

2. Caso com SPs com isenção parcial (não liquidam nas Vendas mas não deduzem IVA suportado nas Compras).

2.1. SP com isenção parcial é utilizador final.

2.2. SP com isenção parcial numa fase intermédia do circuito.