

NOTA À 3ª EDIÇÃO

Como escrevemos para a 1ª edição, este texto corresponde à parte introdutória do Relatório sobre o Programa, os Conteúdos e os Métodos de Ensino do Direito Fiscal das Empresas, que apresentámos nas Provas de Agregação em Direito Público em Maio de 2013, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Um relatório que, por sua vez, teve na base as matérias que vimos leccionando, desde há anos, quer como responsável pela unidade curricular Direito Fiscal I no II Ciclo do Curso de Direito, quer enquanto coordenador da unidade curricular Direito Fiscal das Empresas no I Ciclo do Curso de Administração Público-Privada.

Como facilmente se pode ver, trata-se, fundamentalmente, da actualização da edição anterior. Com efeito, para além da correcção respeitante a gralhas e lapsos que passaram nessa edição, limitámo-nos a fazer algumas modificações no texto, cuja preocupação foi, sobretudo, a de ter em conta as alterações operadas pelas LOE de 2016, 2017 e 2018.

Coimbra, Setembro de 2018

I. A tributação e as empresas

Antes de começarmos a falar propriamente da tributação das empresas, no quadro desta introdução ao direito fiscal das empresas, impõem-se algumas considerações preliminares: uma primeira, para dar conta de que temos aqui em vista a tributação das empresas, entidades que não deixam de se apresentar como contribuintes muito especiais, contribuintes de carácter *sui generis* face aos verdadeiros contribuintes, aos cidadãos; uma segunda, para assinalar que, ao falarmos de empresas, tomamos esta expressão num sentido amplo; uma terceira, para dar notícia do importante e diversificado papel que as empresas desempenham actualmente em sede do complexo e multifacetado mundo do direito dos impostos; e, enfim, uma alusão à visível exposição que as empresas revelam face ao actual fenómeno da extrafiscalidade, sobretudo o concretizado nos estímulos ou incentivos fiscais. Algumas palavras muito rápidas relativamente a cada um destes aspectos¹.

1. O carácter *sui generis* das empresas face aos impostos

E, antes de mais, é de começar por chamar a atenção para algo que, embora sendo óbvio, nem sempre é tido em devida conta. Estamos a referir-nos à radical diferença existente entre os actores fiscais que designamos por con-

¹ Uma outra consideração preliminar podia ser a relativa ao título dado a esta introdução, que é introdução ao direito fiscal das empresas e não introdução ao direito fiscal da empresa. O que se fica a dever ao facto de, em nossa opinião, atento o multifacetado universo de organizações empresariais, nos parecer mais adequado falar em empresas do que em empresa. Neste sentido v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Da Empresarialidade. As Empresas no Direito*, Almedina, Coimbra, 1996, p. 281 e ss.

tribuintes, isto é, entre os sujeitos cuja capacidade contributiva é visada pelas normas de incidência tributária revelada nos correspondentes factos tributários, pressupostos de facto ou factos geradores dos impostos². Pois, de um lado, temos os contribuintes por natureza, os cidadãos (ou, em termos presentemente mais rigorosos, as pessoas singulares consideradas residentes num determinado país³) e, de outro lado, as empresas.

Na verdade estas não podem deixar de ser tidas como contribuintes muito especiais, contribuintes *sui generis*, face aos indivíduos, aos cidadãos, que constituem os verdadeiros contribuintes. Efectivamente são sobre estes, enquanto membros de uma comunidade politicamente organizada em Estado⁴, que impendem os correspondentes deveres fundamentais ou, noutra

² Pois o fenómeno da tributação desenvolve-se entre os seguintes actores: o legislador, o contribuinte, a administração tributária e, eventualmente, os tribunais (tributários) – v. o nosso *Direito Fiscal*, 10ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, p. 60 e s. e 231 e ss. Sobre o contribuinte e seu estatuto, v., por todos, JEAN CLAUDE MARTINEZ, *Le Statut de Contribuable*: Tome I: *L'Elaboration du Statut*, LGDJ, Paris, 1980.

³ Pois é hoje evidente que o decisivo, em sede da ligação dos contribuintes ao respectivo país, é mais o vínculo de cariz económico traduzido na residência do que o vínculo político expresso na cidadania ou nacionalidade ou, por outras palavras, é mais uma *cidadania económica* do que uma *cidadania política*. O que tem, de resto, inequívoca expressão, por exemplo, no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE – v. os seus arts 1º e 24º. Sobre a cidadania, tendo em conta as suas relações com a solidariedade particularmente reclamada no actual Estado fiscal, v. o nosso estudo «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 131 e ss. Por seu lado, tendo em conta mais a ideia de cidadania fiscal, v. os nossos estudos: «Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas», em *Por um estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 41 e ss.; e «Cidadania fiscal e “municipalização” do IRS», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, Almedina, Coimbra, 2010, p. 43 e ss. (90 e ss.).

⁴ Ou nas comunidades políticas (pós-modernas) em formação a montante dos Estados, cujo exemplo mais paradigmático é o da União Europeia. Sobre a alteração ou deslocação da soberania, designadamente da soberania fiscal, implicada na formação dessas novas comunidades políticas, v., por todos, as importantes reflexões de GUSTAVO ZAGREBELSKY, *El Derecho Dúctil. Ley, Derechos, Justicia*, Edt. Trotta, Madrid, 1995, reimpr. de 2003, esp. p. 10 e ss.; AUGUSTO FANTOZZI, «Evolução, problemas actuais e perspectivas do direito tributário internacional na ótica italiana», em HELENO TAVEIRA TORRES (Coord.), *Direito Tributário Internacional Aplicado*, Quartier Latin, São Paulo, 2003, p. 21 e ss., e PIETRO BORIA, *L'Anti-sovrano. Potere Tributario e Sovranità nell'Ordinamento Comunitario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2008. V. também os nossos estudos «A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econó-

versão, os custos *lato sensu* decorrentes da existência, subsistência e funcionamento dessa mesma comunidade⁵.

Pois, como dissemos noutro local, num Estado de Direito Democrático, como são ou pretendem ser presentemente os Estados actuais, encontramos basicamente três tipos de custos *lato sensu* que o suportam. Efectivamente, aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do Estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do Estado, que se consubstanciam nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados, num Estado fiscal, no dever fundamental de pagar impostos⁶.

Mas, se o que vimos de dizer vale em toda a linha para os indivíduos ou para as pessoas singulares, já não vale ou não vale em larga medida para as empresas ou para as pessoas colectivas. Uma vez que, muito embora estas, em geral, gozem dos direitos e estejam sujeitas aos deveres que sejam compatíveis com a sua natureza, nos termos da conhecida fórmula do art. 12^o da Constituição da República Portuguesa, no que ao dever fundamental de suportar financeiramente o Estado ou de pagar impostos diz respeito, as empresas desempenham outros importantíssimos papéis que, obviamente, não podem ser esquecidos.

Desde logo, a Constituição não exige, em nosso entender, que haja uma específica tributação sobre o rendimento das empresas. Pois, não desconhecendo por certo a discussão que, desde há muito, se travava relativamente à opção entre a separação ou a integração da tributação das empresas na tributação do rendimento pessoal, o que o n^o 2 do art. 104^o da Constituição⁷

micas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 183 e ss., e «A soberania fiscal no quadro da integração europeia», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, p. 7 e ss.

⁵ Ou, na perspectiva subjectiva ou dos sujeitos, os custos dos direitos, liberdades e garantias fundamentais – v. o nosso estudo «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, cit., p. 163 e ss.

⁶ Cf. «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», *ob. cit.*, p. 171 e ss.

⁷ Correspondente ao art. 107^o da versão originária da Constituição.

veio prescrever é que, caso tenha lugar o estabelecimento de uma tributação sobre o rendimento das empresas, então essa tributação deve incidir, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real. Pelo que a existência ou não de uma tributação sobre o rendimento das empresas é, em nossa opinião e ao nível do texto constitucional, uma opção que está, ao menos formalmente, nas mãos do legislador⁸.

Muito embora devamos referir e sublinhar, a este respeito, que por toda a parte encontramos impostos sobre o rendimento das sociedades cuja existência tem diversos suportes tradicionais, entre os quais se destacam os seguintes: 1) ser um substituto do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, já que este se confronta com obstáculos intransponíveis para integrar uma tributação óptima, cada vez mais limitada à tributação dos rendimentos do trabalho; 2) constituir um imposto sobre o rendimento dos empresários, evitando assim o recurso das empresas à não distribuição de dividendos (*lock-in*); 3) ter o significado de uma contribuição para os bens e serviços públicos de que beneficiam as empresas, evitando que estas acabem por “viajar à boleia” (*free riders*) dos outros contribuintes que suportam esses serviços; 4) conseguir uma tributação para as rendas puras das empresas, as quais mais não são do que superlucros decorrentes fundamentalmente da falta de eficiência económica; 5) contribuir para um sistema fiscal mais coerente, obstando ou limitando a existência de lacunas na tributação do rendimento, de modo a tornar esta mais transparente e compreensível aos olhos dos cidadãos, contribuindo assim para melhorar o consentimento do imposto⁹.

⁸ Sobre a referida discussão, v. XAVIER DE BASTO, «O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento – separação ou integração?», *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, número especial do *BFDC*, vol. IV, 1980, p. 390 e ss.; J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 322 e ss.; ABEL L. COSTA FERNANDES, *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 287 e ss., e, sobretudo, BERT BRYS / CHRISTOPHER HEADY, «Fundamental reform of corporate income tax in OECD countries», OECD, Centre for Tax Policy and Administration (www.oecd.org/ctp). V., também, JORGE CAETANO DE OLIVEIRA / JOÃO PEDRO SANTOS, «Tributação sobre o rendimento das sociedades na União Europeia», *Ciência e Técnica Fiscal*, 416, Julho – Dezembro de 2005, p. 7 e ss.

⁹ V. por todos, PAUL SAUVEPLANE / LAURENT SIMULA (Coord.), *Où va l'impôt sur les sociétés?*, Relatório Particular nº 6, um dos relatórios base do Relatório (Geral) do CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte*, Dezembro de 2016.

Suportes a que acrescem presentemente dois outros muito importantes decorrentes, de um lado, do conhecido fenómeno da internacionalização das empresas derivada da globalização económica, e, de outro lado, da circunstância de as empresas constituírem o suporte do fenómeno que vimos designando por «privatização» da administração ou gestão dos impostos. Argumentos que, a nosso ver, de um ponto de vista prático, se revelam absolutamente decisivos.

Assim e quanto ao primeiro dos argumentos mencionados, trata-se do facto de cada vez mais nas sociedades os sócios, tanto individuais como societários, não serem residentes na mesma jurisdição em que tem a sede ou direcção efectiva a correspondente sociedade distribuidora dos lucros¹⁰. O que, a optar-se pela tributação integrada do rendimento das empresas junto dos sócios, teria como resultado inevitável a impossibilidade de tributação de parte significativa do rendimento empresarial por parte dos países importadores líquidos de investimento, uma vez que uma parte importante da actividade económica é exercida por sociedades residentes cujo capital é detido, se não na totalidade em larga medida, por sócios não residentes. O que favorece obviamente a tributação dos países sede das grandes empresas, ou seja, os países exportadores de capitais¹¹.

Por seu lado, quanto ao segundo dos argumentos, a circunstância de as empresas serem actualmente os suportes insubstituíveis do sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, não deixa de atenuar, a seu modo, as vantagens que poderiam advir da não tributação do rendimento junto das empresas, designadamente a de não terem quaisquer obrigações ou mesmo preocupações com o Fisco. Pois, se as empresas sempre têm que dispor de importantes e onerosos meios humanos, materiais e financeiros afectos à realização das tarefas que o mencionado sistema de verdadeiro *outsourcing* implica, exigir-lhes que suportem o imposto sobre os rendimentos empresariais não representará senão mais um encargo, o qual é, de resto, tido

¹⁰ O que é potenciado nos tempos que correm, em que a própria ideia de residência se vem, de algum modo, diluindo. O que podemos ilustrar com a crescente diversidade de situações a que se reportam os diversificados arts. 13º a 17º-A do Código do IRS. V., a este respeito, MANUEL LOPES FAUSTINO, «Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português», *Ciência e Técnica Fiscal*, 424, 2009, p. 99 e ss.

¹¹ V. o que dizemos *infra*, no nº 9.1, a respeito da neutralidade fiscal na exportação e na importação de capitais, bem como RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 7.

em conta na tributação desses mesmos rendimentos junto dos sócios através do mecanismo de atenuação ou eliminação da dupla tributação económica¹².

Depois, é de sublinhar que a ligação das empresas ao Estado, à comunidade política, não tem nada que se assemelhe com o vínculo de cidadania próprio dos indivíduos¹³, uma vez que do que verdadeiramente se trata, quando estamos perante empresas, é de agentes económicos, ou seja, de entidades instrumentais suportes naturais do funcionamento de uma economia de mercado. Isto é, de uma economia assente na iniciativa privada e na livre empresa ou, por outras palavras, de uma economia própria de um Estado fiscal. Por isso, não admira que as responsabilidades comunitárias das empresas estejam mais ligadas ao sistema económico, garantindo o fun-

¹² Entre nós contemplado, em sede da determinação da matéria colectável, no art. 40º-A do Código do IRS e no art. 51º do Código do IRC sob a modalidade de deduções ao rendimento global e ao lucro tributável, respectivamente. Refira-se que às razões apontadas, são de acrescentar outras mais amplas de natureza política e regulatória, como são as vantagens políticas traduzidas em a incidência do imposto sobre as sociedades ser mais difusa e indirecta do que a do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, e as vantagens regulatórias da tributação autónoma concretizadas quer no incentivo para dotar a administração tributária de efectiva capacidade para o controlo financeiro e fiscal das empresas e para facilitar este, pois a existência da tributação limita a acumulação de recursos na empresa e do conseqüente poder dos gestores, quer no desincentivo à inflação de resultados nas demonstrações financeiras que tanto alicia os gestores e à interferência dos sócios na gestão das empresas com o intuito de pagarem menos imposto. V. a este respeito, ANTÓNIO ROCHA MENDES, *IRC e as Reorganizações Empresariais*, Universidade Católica Editora, 2016, p. 37e ss.

¹³ Muito embora, como referimos já na nota 3, o mencionado vínculo da cidadania fiscal se concretize mais numa cidadania de natureza económica do que numa cidadania de natureza política, sendo certo que mesmo esta enfrenta hoje problemas sérios. Uma ideia em relação à qual, deve, todavia, ser sublinhado que, numa economia ao mesmo tempo tendencialmente globalizada e desprovida de adequada regulação, significa basicamente uma certa ausência de cidadania, uma vez que as empresas (ou mesmo indivíduos), que possam beneficiar da globalização, acabam dispondo de uma *cidadania global* em sede dos direitos e uma *cidadania local* particularmente benéfica, já que escolhida por eles, em sede dos deveres. Sobre a cidadania fiscal, v., igualmente, o nosso texto «Cidadania fiscal e “municipalização do IRS”», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, cit., p. 92 e ss. Pelo que há a maior urgência em repensar a ideia de cidadania e de solidariedade fiscais – v., a este respeito, MICHEL BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, 12ª ed., LGDJ, Paris, 2014, p. 273 e ss., e SUZANA TAVARES DA SILVA, «Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise», em JOSÉ CASALTA NABAIS / SUZANA TAVARES DA SILVA, (Coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 61 e ss.

cionamento da economia, cujo resultado positivo vai, depois, ser a base da tributação do Estado assente em impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre o consumo, do que propriamente às contribuições que as mesmas devem realizar enquanto contribuintes. O que, obviamente, não põe minimamente em causa a importância da qualidade de contribuintes das empresas enquanto destinatárias do IRS empresarial e do IRC.

2. O conceito de empresa

Depois, impõe-se dar conta de que, no tratamento fiscal das empresas a que vamos proceder, teremos por base um conceito amplo de empresa, bem como a necessidade de fazer uma distinção das empresas, mais especificamente a distinção entre as grandes empresas multinacionais, que dão crescente suporte a regimes jurídicos que, a seu modo, se impõem aos próprios Estados, e as micro, pequenas e médias empresas que mantêm um carácter basicamente nacional. Vejamos então.

2.1. Um conceito amplo de empresa

Assim, no que ao primeiro dos aspectos diz respeito, significa que vamos tratar de um lado, tanto das empresas colectivas, sobretudo societárias, como das empresas singulares ou individuais, e, de outro lado, não apenas das realidades que sejam consideradas empresas em sede do direito privado ou, mais especificamente, em sede do direito das sociedades comerciais, mas também de outras realidades que não sejam consideradas empresas. Pelo que, face ao direito fiscal, tende a vigorar um conceito amplo de empresa que abarca, para além das empresas consideradas como tal no direito das sociedades ou em específicos domínios do direito comercial, ou noutros ramos de direito, a actividade dos profissionais independentes. Embora seja de assinalar que o direito fiscal, tanto em sede em geral como em sede dos seus específicos segmentos ou sectores, não conhece qualquer conceito ou noção de empresa. Uma realidade que, de algum modo, também se verifica no plano internacional e supranacional, pois, de um lado, o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e sobre o Património da OCDE dispõe nas alíneas *c*) e *h*) do nº 1 do seu art. 3º, respectivamente, que «o termo “empresa” aplica-se ao exercício de qualquer actividade económica»¹⁴ e

¹⁴ Um conceito que, por se revelar tão amplo, acaba por não servir, como vamos ver a seguir no texto, para determinar as empresas enquanto objecto do direito fiscal em análise.

«a expressão “actividade empresarial” inclui o exercício de serviços profissionais e de outras actividades de carácter independente»¹⁵. De outro lado, o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas da UE omite qualquer referência ao sentido da expressão empresas.

Especificando um pouco mais, o direito dos impostos não se basta com qualquer dos conceitos legais constantes das nossas leis, como são: o do art. 230º do *Código Comercial* em que se dispõe sobre as empresas, singulares ou colectivas, que hão de ter-se por empresas comerciais, através do estabelecimento de uma lista de actividades exercidas¹⁶; o do art. 3º, nº 1, do *Regime Jurídico da Concorrência*¹⁷, em que se dispõe: «[c]onsidera-se empresa, para efeitos da presente lei, qualquer entidade que exerça uma actividade económica que consista na oferta de bens e serviços num determinado mercado, independentemente do seu estatuto jurídico e do modo de financiamento»¹⁸; o do art. 5º do *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, segundo o

¹⁵ Uma definição que está em inteira consonância com com o comentário nº 4 a esse artigo e com a supressão, em 2000, do art. 14º do referido Modelo de Convenção, relativo às «profissões independentes», cujo regime de eliminação ou atenuação da dupla tributação passou assim a ser o previsto para os «lucros das empresas» constante do art. 7º.

¹⁶ Que, naturalmente, está muito longe de esgotar as empresas desse tipo, pois empresas comerciais são muitas outras previstas em numerosa e diversa legislação avulsa, como as constituídas para o exercício da actividade bancária, seguradora, turística, de pesca, de mediação imobiliária, etc. V. sobre essas empresas, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I, 10ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 209 e ss.

¹⁷ Aprovado pela Lei nº 19/2012, de 8 de Maio.

¹⁸ Para a crítica dessa noção legal de empresa, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I, cit., p. 220 e ss. Acrescente-se que, por detrás do conceito de empresa do Regime Jurídico da Concorrência, está o conceito de empresa próprio do direito comunitário da concorrência, que tem por suporte agora o art. 101º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e a correspondente jurisprudência comunitária, conceito no qual cabem também as própria profissões liberais – v., neste sentido e por todos, A. CARLOS DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 194 e ss., e CAROLINA CUNHA, «Profissões liberais e restrição da concorrência», em VITAL MOREIRA (Org.), *Estudos de Regulação Pública*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 445 e ss. Quanto ao conceito de empresa para o direito europeu da concorrência, v., também, CASEIRO ALVES, *Lições de Direito Comunitário da Concorrência*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, p. 23 e GORJÃO HENRIQUES, *Direito da União*, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2014, p. 656 e ss. Sobre o conceito de empresa, v., também, MIGUEL J. A. PUPO CORREIA, *Direito Comercial – Direito da Empresa*, 12ª ed., Ediforum, 2011, p. 41 e ss., e FILIPE CASSIANO DOS SANTOS, *Direito Comercial Português*, vol. I, Coimbra Editora, 2007, p. 33 e ss.

qual «[p]ara efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica»¹⁹; e o do art. 1º do Anexo ao Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de Novembro²⁰, em que se prescreve que: «[e]ntende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica»²¹. Sendo que esta última fórmula, como referimos, igual à constante da alínea c) do nº 1 do art. 3º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e sobre o Património da OCDE.

O que nos revela um conceito de empresa cujo objecto se foi alargando ao ponto de, na última das noções referidas, estarmos perante um conceito de empresa manifestamente excessivo. Pois, ao considerar empresa «qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica», esse preceito acaba por abarcar não apenas a organização da produção de bens ou serviços²², mas os próprios fornecedores dos factores ou elementos de produção como os trabalhadores que, ao participarem na produção, exercem inequivocamente uma actividade económica, mas, obviamente, não constituem empresas²³.

Todavia, independentemente desse alargamento contínuo do conceito legal de empresa, para os específicos efeitos dos diplomas referidos, do que

¹⁹ Código que foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/2004, de 18 de Março e objecto de diversas alterações. Refira-se que o anterior Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado Decreto-Lei nº 132/93, de 23 de Abril, prescrevia no seu art. 2º: «[c]onsidera-se empresa, para o efeito do disposto no presente diploma, toda a organização de factores de produção destinada ao exercício de qualquer actividade agrícola, comercial ou industrial ou de prestação de serviços».

²⁰ Que criou a certificação electrónica de micro, pequena e média empresa a cargo do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI), IP, tendo adoptado para esse efeito os conceitos e critérios previstos na Recomendação nº 2003/06, da Comissão Europeia, de 6 de Maio.

²¹ Acrescentando esse mesmo preceito legal que «[s]ão, nomeadamente, consideradas como tal as entidades que exerçam uma actividade artesanal ou outras actividades a título individual ou familiar, as sociedades ou as associações que exercem regularmente uma actividade económica».

²² Por quem não seja dono de todos os elementos de produção (empresa em sentido económico) ou por quem seja dono de todos esses elementos (produtor autónomo).

²³ Um conceito totalmente atécnico de empresa que, a ser aplicado, por hipótese, no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, levaria a integrar na categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), também os rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente).

não há dúvidas é de que no direito fiscal opera um conceito amplo de empresas. Uma ideia que, sendo defensável já na situação anterior à unificação dos rendimentos empresariais e profissionais na categoria B do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, se tornou irrecusável a partir dessa reforma²⁴. Pelo que essa unificação de rendimentos teve como consequência sujeitar ao mesmo regime jurídico fiscal os rendimentos dos profissionais independentes e os rendimentos das empresas comerciais, industriais e agrícolas, incluindo nestes os resultantes da prestação de serviços. Um regime que assim se reporta a um conceito amplo de empresa ou, noutros termos, a um conceito amplo de actividade empresarial, em que se enquadra o exercício duradouro tanto de actividades comerciais, industriais, agrícolas ou de prestação de serviços, como as actividades desenvolvidas pelos profissionais independentes²⁵.

Uma unificação cujo alcance se revela também na circunstância de a categoria B de rendimentos tender para a aglutinação de todos os rendimentos que não constituam rendimentos pessoais. O que tem expressão inequívoca no *princípio de atracção* pelo qual se pauta o âmbito legal da categoria B de rendimentos, pois, nos termos do n.º 2 do art. 3.º do Código do IRS, integram esta categoria também os rendimentos das categorias E, F e G que resultem de actividades geradoras de rendimentos empresariais ou profissionais, ou seja, por outras palavras, na medida em que esses rendimentos se apresentem como rendimentos acessórios dos rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas²⁶.

Pelo que, tendo em conta a formulação constante do art. 3.º, n.ºs 1, al. a), e 4, do Código do IRC, embora estes preceitos tenham em conta apenas as empresas colectivas, integram as empresas as sociedades comerciais ou civis

²⁴ Através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

²⁵ V., neste sentido, também XAVIER DE BASTO, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, 5, Janeiro 2001, esp. p. 7 e ss., e IRS: *Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 153 e ss. Uma situação que, devemos acrescentar, nada tem de surpreendente, já que também em outros ramos de direito, como no direito da concorrência e no direito do trabalho, se não alinha com um conceito estrito de empresa.

²⁶ V., sobre aspectos relacionados com o que dizemos no texto, ABEL F. COSTA FERNANDES, *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 137 e ss., bem como A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal – Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009, p. 281 e ss.

sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas e, bem assim, as demais pessoas colectivas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo consideradas desta natureza todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Por conseguinte, em conclusão, as empresas tidas em consideração para efeitos de tributação do rendimento são tanto as empresas singulares ou individuais como as empresas colectivas ou societárias, as quais têm por base de tributação, nos termos da *a*) do nº 1 do art. 3º do Código do IRC, o *lucro*, muito embora as primeiras estejam sujeitas ao IRS e as segundas ao IRC. A que devemos acrescentar, em contrapartida, que o IRC, porque incide sobre o rendimento das pessoas colectivas e não apenas sobre o rendimento das empresas, constitui um imposto a que estão sujeitas também entidades não empresariais²⁷, as quais, nos termos da alínea *b*) do nº 1 do art. 3º do Código do IRC, são tributadas com base no *rendimento global* correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS²⁸.

Ainda a respeito das empresas enquanto destinatárias da tributação é de referir que sujeitos da tributação empresarial não são apenas as empresas societárias singularmente consideradas, mas também os próprios grupos de empresas, presentemente indispensáveis a uma economia competitiva, cuja tributação não pode deixar de estar sujeita a importantes limitações sob pena de dupla ou múltipla tributação do lucro das empresas. O que é de todo inaceitável em virtude das nefastas consequências que essa tributação desencadeia, afectando claramente os princípios estruturantes da tributação das empresas, como são os princípios da liberdade de gestão fiscal das empresas e o correspondente princípio da neutralidade de actuação do Estado e demais entidades públicas titulares de poderes tributários²⁹.

²⁷ Isto é, as fundações e associações que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo as prestações de serviços.

²⁸ V. o que dizemos, ao tratarmos da distribuição da tributação das empresas entre o IRC e o IRS, *infra*, no nº 12.

²⁹ O que, a nosso ver, não nos parece que seja devidamente respeitado pela actual exigência da derrama municipal e da derrama estadual a cada uma das empresas individuais do grupo e à empresa dominante, como consta, respectivamente, do 18º, nº 16, do Regime de Financiamento das Autarquias Locais, e do art. 87º-A, nº 3, do Código do IRC.

2.2. A necessidade de distinção das empresas

Por seu turno, no referente à distinção entre as grandes empresas multinacionais e as micro, pequenas e médias empresas, é de assinalar que estas devem ser objecto de um grau ou nível de exigências significativamente menor do que o estabelecido para aquelas. Pelo que, relativamente às micro, pequenas e médias empresas, seja enquanto contribuintes, seja enquanto sujeitos passivos ou administradoras de impostos, devem ser estabelecidas exigências que, tendo em conta quer a capacidade contributiva revelada, quer a efectiva capacidade operacional para liquidar e cobrar impostos próprios ou de terceiros, não ponham em causa a ideia de proporcionalidade nos três segmentos em que tradicionalmente a mesma é analisada ou, num outro registo porventura tendencialmente mais operacional nos tempos que correm, as ideias de racionalidade e razoabilidade das soluções legais.

Pois as grandes empresas multinacionais, que não só geram um montante cada vez maior do PIB mundial, como as suas transacções internas representam uma percentagem crescente do comércio mundial, não obedecem mais a modelos de actividade próprios de cada país em que actuam, mas a modelos verdadeiramente mundiais suportados em organizações orientados por uma descentralização funcional e em cadeias de aprovisionamento integradas que centralizam várias funções seja a nível regional ou mundial. Empresas que levantam problemas aos Estados em que actuam bem diversos dos que colocam as micro, pequenas e médias empresas que continuam a ter uma localização e um raio de actuação predominantemente nacionais.

Daí que não admire que toda uma série de problemas ligados e potenciados pela complexidade e sofisticação da organização e funcionamento das empresas que actuam segundo modelos mundiais se revelem sobretudo em relação às grandes empresas multinacionais, que, por via de regra, constituem poderosos grupos empresariais. É o caso da dimensão e do relevo da política de preços de transferência, da política do financiamento da actividade empresarial ou da aplicação de activos suportada na complexa rede de empresas integrantes do respectivo grupo, da constituição de montagens negociais e da constituição de entidades híbridas, na elaboração dos mais diversos e sofisticados esquemas de planeamento fiscal. O que coloca não poucos problemas em sede da sua tributação internacional, em relação à qual as organizações internacionais, com destaque para a OCDE, vêm estudando a possibilidade de a tributação em cada Estado se pautar efectivamente pela correspondente *criação de valor*, de modo a que possa concretizar-se, a seu modo, uma ideia de *simetria*, segundo a qual qualquer pagamento que seja

fiscalmente dedutível junto do pagador venha, em princípio, a ser um valor tributável junto do respectivo beneficiário.

Uma regra de tributação que, sendo de fácil aplicação no respeitante a relações tributárias estritamente internas, uma vez que a tributação junto de um ou de outro dos operadores se revela indiferente, enfrenta as maiores dificuldades para poder vir a ser aplicada relativamente a relações tributárias internacionais, em virtude de o pagador e o beneficiário não se localizarem, por via de regra, na mesma jurisdição. Daí que a própria OCDE insista em afinar as tradicionais regras de repartição do poder tributário e das correspondentes receitas fiscais relativas às empresas entre o país da residência e o país da fonte, não propondo o abandono total do princípio da livre concorrência (*arm's length*) por uma alocação automática dos lucros na proporção das vendas, dos activos ou dos salários, se bem que no quadro de uma ampla troca automática de informações entre as administrações fiscais e da exigência de tais empresas comunicarem previamente à respectiva Administração Fiscal os esquemas de planeamento fiscal abusivo ou agressivo, como se encontra previsto em diversos países como o nosso em que essa obrigação foi instituída pelo Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro. Medida que se encontra, de resto, contemplada nas acções do Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), em que figura como acção nº 12 que obriga os contribuintes a comunicar à administração tributária os esquemas de planeamento fiscal abusivo ou agressivo antes de os adoptarem³⁰.

Aliás, a este respeito, interrogamo-nos seriamente sobre se ainda faz algum sentido tentar tributar as empresas multinacionais segundo um quadro normativo construído tendo por base os Estados nacionais detentores de uma efectiva soberania fiscal, ao lado do qual passa, hoje em dia, toda ou a maior parte da actuação dessas empresas. Um problema para o qual o rendilhado de soluções tão complexo quanto ineficaz, que vem sendo proposto pelos EUA, OCDE, UE, etc., mais não significa do que uma efectiva falta de resposta para o problema, bem aproveitada, de resto, pelas multinacionais,

³⁰ O BEPS foi adoptado pela OCDE por incumbência do G20, o qual integra dois documentos (o Relatório – *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, de Fevereiro de 2013, e o Plano – *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, de Julho de 2013), constituído por uma série de recomendações distribuídas por 15 áreas sob o nome de acções. Para cada uma das áreas em causa foi entretanto elaborado um relatório específico durante os anos de 2014 e 2015 em conformidade com a calendarização estabelecida aquando da aprovação do Plano. Para algumas considerações a tal respeito, v. *infra*, o nº 10.

que assim vêm conseguindo aumentar constantemente os lucros deslocados para países ou territórios de baixa ou nula tributação. Por isso, a tributação de tais empresas, deve ser perspectivada unicamente a partir de cada um dos países em que actuam, assentando numa ideia de territorialidade e tendo por base elementos de natureza estritamente objectiva, segundo uma fórmula em que conte o volume de vendas realizadas, o capital afecto à produção, o montante de salários pagos e, dentro deste, atribuindo um peso específico às remunerações dos membros dos corpos sociais, uma vez que estas se apresentam como realidades insusceptíveis de ser hospedadas nos exíguos territórios de que dispõe a generalidade dos paraísos fiscais³¹.

Uma problemática que se não verifica, de todo, em relação às micro, pequenas e médias empresas, ou, quando se verifique, tem em relação a estas empresas uma dimensão, uma complexidade e um relevo bem diversos do que assumem naquelas. Por isso mesmo compreende-se facilmente que as micro, pequenas e médias empresas, que comportam, designadamente, um grande potencial de estabilidade económica e social, suportam o emprego de parte significativa da população activa e contribuem significativamente para o PIB, sejam objecto de um regime jurídico, mormente em sede da tributação (e, dentro desta, com destaque para a tributação do rendimento), que tenha devidamente em conta essa radical diferença face às grandes empresas.

Para além de, por via de regra, não disporem de capacidade técnica nem de adequado suporte financeiro para poderem abalancar-se e, conseqüentemente, beneficiar de níveis de planeamento fiscal como os que suportam a

³¹ Propondo justamente uma tributação das empresas multinacionais baseada em uma fórmula desse tipo, como via capaz de pôr cobra à efectiva não tributação dessas empresas, v. GABRIEL ZUCMAN, *A Riqueza Oculta das Nações*, Círculo de Leitores, 2013, esp. p. 134 e ss., bem como a Proposta da INDEPENDENT COMMISSION FOR THE REFORM OF INTERNATIONAL CORPORATE TAXATION (ICRICT), subordinada ao título *A Roadmap to Improve Rules for Taxing Multinationals a Fairer Future for Global Taxation*, cuja versão de Fevereiro de 2018, pode ser consultada em: <https://www.icrict.com/icrict-documents-a-fairer-future-for-global-taxation/>. V. também o nosso texto «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 144, 2014/15, p. 103 e ss. Refira-se que a reforma fiscal, em termos de reforma de todo o sistema fiscal, está hoje na ordem do dia, como o demonstram, no Reino Unido, o Relatório Mirrlees de 2011 – JAMES MIRRLEES, *Tax by Design* (v. na versão espanhola *Diseño de un Sistema Tributário Óptimo*, Editorial Universitária Ramón Areces, 2013), e, nos EUA, DANIEL S. GOLDBERG, *The Death of the Income Tax. A Progressive Consumption Tax and the Path to Fiscal Reform*, Oxford University Press, 2013. V. também o que dizemos *infra* no n.º 10.1.

gestão económica e financeira das grandes empresas que contam com verdadeiros estados-maiores integrados por sofisticadas equipas interdisciplinares de técnicos para o desempenho dessa actividade de efectiva redução da tributação empresarial. Todo um conjunto de aspectos que aponta para que tais empresas sejam contempladas com regimes fiscais bem mais simples do que os previstos para as grandes empresas, mormente que possam optar por regimes simplificados como o regime simplificado de tributação em IRS e IRC, o qual, em sede do IRC, foi reintroduzido no quadro da relativamente profunda reforma deste imposto de 2014.

3. O papel das empresas em matéria de impostos

Passando agora ao papel das empresas no domínio dos impostos, podemos afirmar que três são os papéis importantes que as empresas vêm desempenhando em matéria de impostos, a saber: 1) as empresas como contribuintes; 2) as empresas como sujeitos passivos; 3) as empresas como administradoras ou gestoras de impostos.

Assim, enquanto contribuintes, isto é, enquanto suportes das manifestações da capacidade contributiva a que se reportam os pressupostos de facto, factos tributários ou factos geradores dos impostos, as empresas apresentam-se-nos sobretudo como titulares passivos dos impostos sobre rendimento: o IRS no caso das empresas singulares ou individuais, e o IRC no caso das empresas colectivas ou societárias³².

É, de resto, tendo presente esta qualidade que, em geral, pensamos quando falamos em tributação das empresas ou nos referimos à carga fiscal suportada pelas empresas. Como é igualmente o que as próprias empresas e suas organizações colectivas em geral têm presente quando fazem exigências ou reivindicações no domínio da tributação. Não admira, por isso, que seja sobretudo enquanto contribuintes que as empresas vão ser objecto das considerações que se seguem. E vamos ter em conta as empresas enquanto contribuintes, devemos sublinhá-lo, fundamentalmente em sede da tributação do rendimento. Até porque a tributação das empresas em sede da tributação do património e do consumo não desencadeiam especificidades de maior.

Mas, antes de prosseguirmos, é de todo o interesse referir que as empresas não são apenas oneradas fiscalmente enquanto contribuintes. Na verdade, os ónus e encargos, que o Fisco nos tempos que correm lhes impõe, vão

³² O que, naturalmente, não quer dizer que as empresas não sejam contribuintes também em sede dos impostos sobre o património e sobre o consumo.

muito para além dos que decorrem dessa sua qualidade. Efectivamente, as empresas apresentam-se como sujeitos passivos dos mais variados e complexos deveres fiscais que não dizem respeito a manifestações da sua capacidade contributiva, antes têm a ver com manifestações da capacidade contributiva alheia, de terceiros, sejam estes contribuintes ou não. O que ocorre em dois tipos de situações, a saber: nos impostos sobre o consumo, com especial destaque para o IVA, em que as empresas são os sujeitos passivos deste imposto³³, embora os contribuintes sejam, por via de regra, os consumidores finais dos bens transmitidos ou os utentes dos serviços prestados³⁴; nos impostos em que tem lugar o recurso à técnica de liquidação e cobrança, hoje em dia muito difundida sobretudo entre nós, da retenção na fonte, seja esta feita a título definitivo ou a mero título de pagamentos por conta de impostos de terceiro³⁵.

Aliás, é sobretudo a propósito do actual papel das empresas como sujeitos passivos de impostos relativamente aos quais não são contribuintes ou como retentores de impostos alheios, que vimos falando, desde há algum tempo, do fenómeno da «administração privada» ou «gestão privada» dos impostos. Um fenómeno em relação ao qual não podemos deixar aqui de lhe fazer algumas referências.

E a primeira é para dizer que esse fenómeno se inscreve na profunda mudança de função que vem suportando a administração tributária, função que, ao contrário do que era tradicional, cada vez menos se conjuga com o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos. Com efeito, independentemente de saber se se trata de uma peculiar «privatização» da administração ou gestão dos impostos, e se esta se inscreve ou não num universo de mudança mais amplo, o qual vai pressuposto na questão que hoje se coloca, importa apurar se o actual Estado não está a evoluir para um «Estado regulador», para um «Estado vigilante» ou, noutra versão, para um «Estado supervisor», do que não há dúvidas é de que, em sede fiscal, à administração

³³ Isto é, de um lado, devedor do imposto e, de outro, sujeito passivo da generalidade das correspondentes obrigações acessórias.

³⁴ Dizemos por via de regra, porque, dada a impossibilidade de se impor uma obrigação jurídica material de repercussão do IVA, não está excluído que o contribuinte acabe por ser a empresa vendedora dos bens ou prestadora dos serviços – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 241.

³⁵ Sobre a distinção entre estas formas de retenção na fonte, que nos termos do art. 20º da LGT, constitui a base da figura da substituição tributária, v. o que dizemos a seguir no texto.

pública cabe, cada vez mais, uma função fundamentalmente passiva, uma função de vigilância e controlo³⁶.

Pois bem, segundo este novo paradigma, aos particulares, o que quer dizer fundamentalmente às empresas, pertence agora o principal papel activo da administração ou gestão dos impostos, o qual se vem traduzindo em duas importantes manifestações. De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelas empresas, seja enquanto contribuintes através do mecanismo da autoliquidação, como no caso do IRC, IVA³⁷ e contribuições para a segurança social das entidades patronais, seja como terceiros actuando em substituição dos contribuintes com base na conhecida técnica de retenção na fonte³⁸, estejamos aí perante uma verdadeira substituição tributária, como no caso do IRS sujeito a taxas liberatórias definitivas e das contribuições (quotizações) para a segurança social dos trabalhadores, ou perante situações de substituição tributária imprópria.

Pois, como é sabido, a retenção na fonte apresenta entre nós duas modalidades: a retenção na fonte com carácter definitivo que consubstancia uma situação de substituição tributária em sentido técnico ou próprio, em que o retentor se apresenta como *devedor de imposto* de terceiro, do substituído, ficando este liberado do correspondente dever; e a retenção na fonte a título de (mero) pagamento por conta de imposto de terceiro, que consubstancia

³⁶ Dizemos privatização peculiar, porque obviamente não é de uma verdadeira privatização que se trata – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 337 e s. Relativamente ao estado regulador, v., VITAL MOREIRA, *Autoregulação Profissional e Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 1997, PAULO OTERO, *Legalidade e Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 2003, PEDRO GONÇALVES, *Entidades Privadas com Poderes Públicos*, Almedina, Coimbra, 2004, e SUAZANA TAVARES DA SILVA, *O Sector Eléctrico perante o Estado Incentivador, Orientador e Garantidor*, Dissertação de Doutoramento, FDUC, 2008. Para o Estado vigilante, RICARDO RIVERA ORTEGA, *El Estado Vigilante*, tecnos, Madrid, 1999, que trata da função inspectiva da administração em geral e, para o Estado supervisor, HELMUT WILKE, *Supervision des Staates*, Frankfurt, 1997, autor que tem em conta, todavia, sobretudo as funções políticas do Estado.

³⁷ É de assinalar que a inclusão da técnica de cobrança do IVA na autoliquidação tem por base um sentido amplo desta, reportando-a ao sujeito passivo do IVA, incluindo a chamada *reverse charge*, que é o sentido que interessa para o fenómeno aqui em consideração. Pois, num sentido estrito, devia falar-se de autoliquidação apenas quando a liquidação é feita pelo próprio contribuinte, o que, pela própria natureza dos impostos sobre o consumo, não é susceptível de se verificar.

³⁸ Como se encontra previsto no n.º 2 do art. 20.º da LGT, em que se dispõe: «a substituição tributária é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido».

uma substituição tributária em sentido atécnico ou impróprio, uma vez que o retentor não se apresenta como devedor de imposto alheio, mas antes e apenas como responsável por proceder, a título algo idêntico a uma medida de natureza cautelar, a *entregas por conta de imposto* de que o terceiro é o único responsável principal, o único devedor³⁹.

De outro lado, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da administração tributária, como acontece, em geral, no IRS, mesmo no respeitante à categoria B, constituída pelos rendimentos empresariais e profissionais, ou seja, aos rendimentos das empresas, a administração tributária limita-se, na quase totalidade dos casos, a apurar o imposto a pagar com base exclusivamente nos dados fornecidos pelos contribuintes na declaração anual de rendimentos, realizando assim meras operações matemáticas, as quais são efectuadas de forma automática com o recurso a programas informáticos. Por isso quer se trate de impostos em que há autoliquidação, que é realizada na própria declaração de rendimentos, quer de impostos liquidados pela administração com base em declarações e elementos fornecidos pelos contribuintes ou por outros sujeitos passivos das relações tributárias, a administração tributária desempenha basicamente uma função de fiscalização e controlo.

O que significa que a administração tributária deixou de ser a aplicadora das normas de imposição ou de tributação, com base em elementos de que antecipadamente dispunha, que proporcionavam uma fiscalização tributária *ex ante*, para passar a ser a fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte dos contribuintes ou outros sujeitos passivos com destaque especial para as empresas. Com efeito, enquanto no sistema que podemos considerar clássico de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, que entre nós vigorou no essencial até à reforma fiscal dos anos oitenta do século passado, tínhamos um sistema de *administração pública* dos impostos, presentemente temos fundamentalmente um sistema que, pelo menos materialmente, é um sistema de *administração privada* dos impostos, porquanto assente no dever de colaboração previsto no art. 59º da LGT. Por isso, compreende-se que a parte de leão da administração tributária se traduza, hoje em dia, numa actividade de fiscalização ou inspecção, no quadro da qual se insere a actividade de liquidação e cobrança de impostos, que assim se assume como uma actividade verdadeiramente subsidiária da dos contribuintes e demais sujeitos

³⁹ Uma distinção bem patente no regime da «responsabilidade em caso de substituição tributária» constante do art. 28º da LGT – cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 261 e ss.

passivos fiscais, consubstanciando-se assim na correcção ou na substituição da actuação tributária destes⁴⁰.

O que coloca não poucos problemas, quer os ligados ao reforço dos poderes da administração que, deste modo, passou a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e evasão fiscais⁴¹, quer os relativos à necessidade acrescida de salvaguarda dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos contribuintes e demais sujeitos passivos fiscais que passaram a ser destinatários de uma multiplicidade de novos e cada vez mais complexos e onerosos deveres fiscais⁴². Um pano de fundo em que faz todo o sentido promover o acompanhamento por parte da administração tributária dos contribuintes e de mais sujeitos passivos de modo a, antecipando a solução dos problemas, facilitar e tornar toleráveis os custos de cumprimento e de administração dos impostos que sobre eles impendem. Preocupação esta que não terá deixado se estar na base da criação da Unidade de Grandes Contribuintes (UGC), por um lado, e da Unidade de Gestão da Relação com o Contribuinte (UGRC), por outro⁴³.

⁴⁰ Sobre esse fenómeno de «privatização», a qual, sublinhe-se, não deixa de ser uma privatização *sui generis*, pois traduz-se na entrega aos particulares, *maxime* às empresas, de tarefas públicas, por cujo exercício não recebem, específica ou genericamente, nada em troca, cf. os nossos textos «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», *Volume Comemorativo dos 75 Anos do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 2003, p. 1087 e ss.; e *Direito Fiscal*, cit., p. 337 e ss., bem como VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, esp. p. 557 e ss., e 859 e ss. V. também o que dizemos *infra*, no n.º 7.1.

⁴¹ Se e na medida em que essa luta não seja objecto de «avocação» por parte do legislador mediante a construção de tipos fiscais suficientemente abertos, desencadeando assim uma tributação automática nas situações em que ocorra risco de evasão ou fraude fiscais – cf. o que dizemos *infra*, no n.º 7.3.

⁴² Tradicionalmente designados nos nossos códigos fiscais por obrigações acessórias – v. os arts. 112.º e seguintes do Código do IRS, 78.º do Código do IRC, 28.º e segs. do Código do IVA.

⁴³ Criada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, a UGC foi objecto de operacionalização pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro, estando os critérios de selecção dos contribuintes visados estabelecidos na Portaria n.º 130/2016, de 10 de Maio, que em cumprimento da alteração da LOE/2016 ao art. 68.º-B da LGT, alargando a sua acção aos contribuintes individuais de elevada capacidade patrimonial, procedeu à redefinição dos critérios que devem presidir à determinação dos grandes contribuintes, revogando a anterior Portaria n.º 117/2013, de 25 de Março. Por seu turno, quanto à UGRC, esta foi criada pelo Director-Geral da AT através do Despacho n.º 13171/2014, de 30 de Outubro.

Sendo, pois, a esta nova luz que há que equacionar ou reequacionar problemas tão sensíveis e complexos como são, de um lado, o do exacto significado do clássico princípio da legalidade fiscal, que foi pensado para uma administração tributária activa em sede de administração ou gestão dos impostos, e não para uma administração passiva de acompanhamento e fiscalização, e, de outro lado, o da dimensão e intensidade desses poderes de fiscalização que não podem deixar de ser reforçados. O que tem inequívoca expressão, por exemplo, na derrogação administrativa do sigilo bancário que, aceite em termos muito limitados no passado, é presentemente admitida sem entraves. Uma medida que era, naturalmente, de fraco alcance enquanto as informações e documentos à guarda dos bancos tinham escasso relevo para a liquidação e cobrança da generalidade dos impostos a cargo da administração tributária⁴⁴.

Assim como é preciso ter em devida conta as consequências desta nova realidade em sede de uma tutela acrescida dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos contribuintes e demais sujeitos passivos tributários. Pois, ao arcarem estes, quer como contribuintes, quer como terceiros, com a administração da generalidade dos impostos, tendo de interpretar e aplicar uma verdadeira mole de normas complexas e em permanente alteração, expõem-se extraordinariamente à possibilidade de os seus direitos, liberdades e garantias fundamentais serem limitados ou restringidos em termos não conformes com as exigências constantes do art. 18º da Constituição. Um risco que, devemos sublinhar, ganha especial sentido se tivermos em devida conta que as garantias dos contribuintes dispõem, entre nós, de uma

⁴⁴ Uma evolução que foi paradigmática entre nós, pois desde a sua admissão pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, não tem cessado de ser alargada, como se pode comprovar pelas sucessivas alterações dos arts. 63º-A e 63º-B da Lei Geral Tributária. O que nos revela uma situação, em que de uma admissão do levantamento administrativo do sigilo bancário muito limitado e sujeito a diversas exigências, designadamente ao consentimento do contribuinte, se foi para uma ampla aceitação do mesmo, muitas vezes automático, no quadro tão habitual entre nós do fenómeno de passar de oito para oitenta. Sobre a evolução da derrogação do dever de sigilo bancário, tendo embora em conta, todavia, a situação anterior à actual, v., por todos, NOEL GOMES, *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006. V., também JOSÉ CASALTA NABAIS / / ANA ISABEL G. M. CASALTA NABAIS, «Acesso à informação e documentos bancários dos contribuintes – uma análise jurídico-constitucional», *Temas de Direito Público – Estudos de Homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli*, vol. I – *Constituição e Cidadania*, Ágora, Rio de Janeiro, 2015.

tutela constitucional acrescida, pois encontram-se sujeitas à reserva do princípio da legalidade fiscal, o que significa que em relação a todas as garantias dos contribuintes, incluindo portanto também as garantias não fundamentais, o legislador se encontra particularmente vinculado e limitado⁴⁵.

Aliás, relativamente aos papéis das empresas em sede da tributação, bem podemos dizer que não é o seu papel como contribuintes, mas antes o que desempenham como suportes insubstituíveis do sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, o mais importante e decisivo actualmente. O que sai reforçado pelo nosso entendimento do n.º 2 do seu art. 104.º da Constituição, já anteriormente referido, o qual é compatível com um sistema de tributação dos rendimentos assente apenas em rendimentos de natureza final, em rendimentos gerados na esfera pessoal das pessoas singulares, dispensando assim a tributação dos rendimentos intermédios, dos rendimentos gerados nos diversos níveis das organizações empresariais. Isto obviamente se e na medida em que aos rendimentos intermédios (das sociedades) correspondam rendimentos finais (dos sócios) que se encontrem sob a mesma jurisdição, o que, no contexto actual de internacionalização e globalização económicas, não se verifica.

Por conseguinte, acaba por ser aquele fenómeno traduzido na referida «administração privada» dos impostos o mais visível relativamente às empresas. Um fenómeno que podemos ilustrar com o que vem ocorrendo com a crescente, desproporcionada e, em alguma medida, até descabida exigência de transmissão de dados ou entrega de declarações fiscais por via electrónica. O que pode significar que os contribuintes e demais sujeitos tributários tenham de suportar pesados encargos relativos à aquisição de material e serviços informáticos só para cumprir os chamados deveres acessórios, como os concretizados, designadamente, nas declarações periódicas relativas a transacções, prestações de serviços ou rendimentos, os quais acabam assim por os onerar bastante mais do que o cumprimento da obrigação de imposto⁴⁶.

Para além de que, não nos podemos esquecer, a «informática» se presta sobremaneira a ser perspectivada como centro de imputação de lapsos e de erros suportes frequentes de violações não raro grosseiras dos direitos, liber-

⁴⁵ V., quanto a este aspecto, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 367 e s.

⁴⁶ Além de que temos para nós que esse excessivo «activismo informático» por via fiscal, em vez de forçar os contribuintes e demais sujeitos tributários à sua infoformação como julgamos ser a intenção do legislador, pode muito bem “centrifugá-los” para a economia informal e, por conseguinte, para fora da própria incidência dos impostos.

dades e garantias dos contribuintes por parte da administração fiscal ou das próprias empresas enquanto actores actualmente omnipresentes na liquidação e cobrança da generalidade dos impostos⁴⁷.

Embora seja de acrescentar que esta transferência de tarefas da administração fiscal para a responsabilidade das empresas, ao implicar para estas a resolução de complexos problemas de interpretação e aplicação de normas legais e de cláusulas gerais de difícil concretização, como acontece com a cláusula geral anti-abuso em que inclusive há lugar a uma visível margem de criação jurídica, pode desencadear melindrosos conflitos de interesses. Pois os administradores ou gerentes desses contribuintes têm de gerir simultaneamente o interesse fiscal na arrecadação dos impostos cuja administração a lei fiscal pôs a seu cargo, e a realização do interesse empresarial a que se encontram legal e contratualmente vinculados, o qual vai no sentido de as empresas, no quadro exercício da sua liberdade de gestão fiscal, pagarem o menor montante de impostos. Por conseguinte, sobretudo quando estamos face à aplicação de normas cujo sentido e alcance comporta margens significativas de concretização, não é juridicamente aceitável que os administradores e gerentes delas sejam colocadas perante o dilema de inclusive criarem direito fiscal contra os interesses económicos das empresas que administram e que, como (bons) gestores, devem prosseguir⁴⁸.

4. A particular exposição das empresas à extrafiscalidade

A este respeito, devemos referir-nos ainda ao fenómeno da extrafiscalidade, isto é, à utilização das normas jurídicas tributárias relativas aos impostos quer no sentido da tributação, ou de uma tributação agravada, quer no sentido da não tributação ou de uma tributação menor, estabelecendo assim benefícios fiscais, com objectivos de natureza económica e social. O que constitui um fenómeno próprio do Estado social, em que a acção económica e social do Estado passou a apresentar-se positivamente assumida e no qual, do mesmo jeito, se veio admitir como normal que, na concretização dessa actuação económica e social, fossem utilizados também os instrumentos fiscais.

⁴⁷ O que tem tido expressão sobretudo em sede das penhoras electrónicas – cf. A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal – Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit., p. 742 e ss.

⁴⁸ V. sobre o problema ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, 2009, p. 193 e ss.

É claro que não nos podemos esquecer de que os instrumentos fiscais são fiscais quanto à sua finalidade, isto é, têm por função principal e determinante a obtenção de receitas públicas para fazer face às correspondentes despesas. O que não obsta, todavia, a que seja admissível a utilização dos instrumentos fiscais com outras finalidades, com finalidades extrafiscais, diferentemente do que constituiu doutrina assente durante toda a época do chamado estado liberal que perdurou até aos anos vinte do século passado.

Todavia, ao contrário do que sucedeu durante esse período, em que prevaleceu uma teoria e uma prática compagináveis com a ideia de finanças neutras que seriam inconciliáveis com a utilização extrafiscal dos impostos e das normas fiscais, no século XX com a abertura trazida pela teoria das “finanças funcionais”, que possibilitou a construção do Estado social, a extrafiscalidade passou a ser um fenómeno normal, inteiramente compatível com a existência e o funcionamento de uma economia de mercado. O que teve como consequência, entre outras, que as normas fiscais mobilizadas pela extrafiscalidade, sobretudo as relativas aos benefícios fiscais, não sejam de considerar normas de natureza excepcional e sujeitas, assim, às consequências que uma tal qualificação desencadearia⁴⁹.

Pois bem, a uma tal mobilização dos instrumentos fiscais na realização imediata de objectivos económicos e sociais encontra-se especialmente exposta a tributação que tem por sujeitos passivos as empresas. O que, obviamente, em nada nos surpreende, uma vez que são as organizações empresariais os agentes económicos que suportam a existência e o funcionamento da economia de mercado, a qual constitui, como é sobejamente sabido, o pressuposto da própria existência de um Estado fiscal, de um Estado cujo suporte financeiro seja constituído pela figura dos impostos. Pois se a extrafiscalidade constitui a utilização extrafiscal dos instrumentos fiscais com objectivos direccionados para a modelação dos comportamentos das pessoas e das organizações económicas diversos dos traduzidos na obtenção de receitas públicas e da realização das correspondentes despesas, ou seja, com vista a directamente alcançar resultados económicos e sociais que um Estado economicamente activo não pode deixar de prosseguir, então parece óbvio que serão seus destinatários naturais mais importantes as empresas.

Uma ideia que encontramos bem patente no direito da União Europeia, em que o direito fiscal se baseia numa «ordem fiscal de carácter extrafiscal», a qual decorre da circunstância de a União Europeia não dispor de um verdadeiro poder independente de tributação, de um verdadeiro *tax power*, mas

⁴⁹ V., nesse sentido, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 641 e ss.

antes de um poder tributário funcionalizado à «ordem económica europeia» suportada na constituição europeia que é, basicamente, uma constituição económica, ou seja, um *economic regulation power*. Por isso a fiscalidade comunitária apresenta-se como uma fiscalidade negativa funcionalizada ao mercado, uma realidade imperfeita pretensamente em concorrência perfeita. Ou seja, por outras palavras, o direito fiscal da União Europeia é mais *direito económico fiscal* do que direito fiscal *tout court*⁵⁰. O que, a seu modo, não deixa de valer relativamente ao próprio direito aduaneiro, o qual, não obstante se encontrar inteiramente comunitarizado e repousar, por conseguinte, inteiramente no poder tributário da União Europeia, tem por função, mais do que obter receitas comunitárias, ser instrumento da união aduaneira e da política comercial externa da União Europeia, ou seja, possui também uma função marcadamente extrafiscal⁵¹.

Todavia aqui estamos a referir-nos sobretudo à consideração e, a seu modo, à mobilização que o direito comunitário faz dos impostos dos Estados membros com o objectivo da criação e funcionamento do mercado interno, obstando a que a tributação estadual provoque distorções à concorrência, sem terem em conta em termos minimamente adequados o quadro de valores que suportam o que podemos considerar a *constituição fiscal comum* dos Estados membros que assegure a estes a sua efectiva suficiência financeira.

Uma preocupação que é visível tanto na regulamentação em sede da harmonização fiscal positiva levada a cabo através do exercício da função legislativa concretizada na edição de regulamentos e directivas comunitárias, como na regulação em que se consubstancia a chamada *harmonização fiscal negativa* decorrente do exercício da função de controlo sobre o direito dos Estados levada a cabo quer pela função judicial exercida pelo TJUE e pelo Tribunal Geral, quer pela função administrativa exercida pela Comissão. Uma harmonização fiscal negativa que, ao contrário da concretizada através da função

⁵⁰ V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 393 e ss.; e A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union Européenne et la Régulation de la Concurrence Fiscale*, Bruylant / LGDJ, Bruxelles / Paris, 2009, p. 17 e ss.. Uma ideia que, a seu modo, encontramos expressa também a nível da OMC, a qual, ao tutelar uma ordem económica favorável ao comércio mundial, restringe as subvenções e as compensações que os Estados podem conceder às empresas.

⁵¹ O que não admira, pois o direito aduaneiro, desde há muito que deixou de ter o papel de obtenção de receitas públicas, que desempenhou durante muito tempo e que ainda desempenha em alguns países menos desenvolvidos, para se tornar fundamentalmente num instrumento de política comercial externa dos países ou uniões aduaneiras – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 92 e ss.

legislativa assente na vontade política da União e no respeito pelos princípios democrático e da titularidade originária do poder tributário por parte dos Estados, é levada a cabo em larga medida à revelia desses princípios, imputando-se-lhe, de resto, como resultado, uma significativa distorção dos sistemas fiscais nacionais, bem pouco consentâneo, aliás, com o próprio direito da União Europeia⁵².

O que, obviamente, não quer dizer que a ordem fiscal comunitária, com o carácter extrafiscal assinalado, não tenha por destinatários também os indivíduos, mas antes e tão só salientar que são as organizações económicas, as empresas, os sujeitos paradigmáticos dessa importante componente da *ordem económica concorrencial* que é a base da existência e funcionamento da União Europeia. Por isso mesmo, compreende-se que as empresas se apresentem como sujeitos fiscais particularmente expostos ao fenómeno da extrafiscalidade, sem paralelo no respeitante aos indivíduos.

⁵² V. sobre estes aspectos em geral e, designadamente, sobre os princípios que suportam a harmonização fiscal negativa, o que dizemos *infra*, no nº 10.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| NOTA À 3ª EDIÇÃO | 5 |
| I. A TRIBUTAÇÃO E AS EMPRESAS | 7 |
| 1. O carácter sui generis das empresas face aos impostos | 7 |
| 2. O conceito de empresa | 13 |
| 2.1. Um conceito amplo de empresa | 13 |
| 2.2. A necessidade de distinção das empresas | 18 |
| 3. O papel das empresas em matéria de impostos | 21 |
| 4. A particular exposição das empresas à extrafiscalidade | 28 |
| II. O QUADRO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS | 33 |
| 5. O princípio da unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal | 35 |
| 6. O princípio da tributação das empresas pelo rendimento real | 42 |
| 7. O princípio da liberdade de gestão fiscal | 48 |
| 7.1. A liberdade de gestão fiscal | 49 |
| 7.2. O princípio da neutralidade fiscal | 54 |
| 7.3. Os limites à liberdade de gestão fiscal | 65 |
| 8. A beneficiação fiscal das cooperativas e a incentivação das PME | 75 |
| 8.1. A beneficiação fiscal das cooperativas | 75 |
| 8.2. A incentivação da actividade das PME | 78 |
| III. O CONTEXTO DE INTERNACIONALIZAÇÃO, INTEGRAÇÃO E GLOBALIZAÇÃO ECONÓMICAS | 81 |
| 9. A internacionalização das relações tributárias e a política fiscal externa | 82 |
| 9.1. A crescente internacionalização das relações tributárias | 83 |

| | |
|---|-----|
| 9.2. A necessidade de uma política fiscal externa | 89 |
| 10. A integração fiscal europeia | 92 |
| 10.1. Referência à evolução da integração fiscal comunitária | 93 |
| 10.2. Insuficiência e abuso da actual harmonização fiscal europeia | 101 |
| 11. Problemas decorrentes da globalização económica | 115 |
| 11.1. A concorrência fiscal prejudicial | 116 |
| 11.2. A tributação do comércio electrónico | 128 |
| 11.3. No limiar de um direito fiscal comum a montante dos Estados | 133 |
| | |
| IV. O DUALISMO NA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS | 141 |
| 12. A distribuição das empresas pelo IRS e pelo IRC | 142 |
| 13. O regime simplificado de tributação das empresas | 146 |
| 14. A actual diversidade de regimes de tributação das empresas | 153 |
| | |
| V. A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS E A PROMOÇÃO DO INVESTIMENTO | 159 |
| 15. A incentivação fiscal do investimento produtivo | 160 |
| 15.1. Os benefícios fiscais e os incentivos fiscais | 160 |
| 15.2. Alusão ao universo dos benefícios fiscais ao investimento | 163 |
| 16. A evolução do sistema fiscal e o investimento | 174 |
| 16.1. A recente evolução do IRC e o investimento | 175 |
| 16.2. As tributações avulsas das empresas | 180 |
| 17. As contradições da tributação das empresas face ao investimento | 188 |
| | |
| VI. POR UMA TRIBUTAÇÃO MAIS SIMPLES E COERENTE DAS EMPRESAS | 193 |
| 18. A diferenciação entre PME e grandes empresas | 194 |
| 19. A actual consideração fiscal das PME | 203 |
| 20. A consideração unitária do fenómeno financeiro das empresas | 207 |
| | |
| BIBLIOGRAFIA CITADA | 215 |
| ÍNDICE | 231 |