

A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal

LÚCIO AUGUSTO PIMENTEL LOURENÇO *

Índice: Introdução. I - O princípio da capacidade contributiva. II - O princípio da legalidade tributária. III - O princípio da igualdade tributária. IV - O princípio da tipicidade tributária. V - A ilicitude dos factos e sua relevância tributária. VI - Os factos tributários constitutivos. VII - Os sujeitos passivos dos factos ilícitos. VIII – A quantificação do rendimento ou matéria coletável. IX – As garantias dos contribuintes na tributação dos factos ilícitos. Conclusão.

Introdução

Consagra a Lei Geral Tributária,¹ no artigo 4.º n.º 1 que: “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património, sendo que,

Na incidência real ou objectiva do código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, no artigo 1.º, n.º 1 e quanto à base do imposto ou factos tributários constitutivos, determina que: “o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (CIRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de *actos ilícitos*, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos”.

JURISMAT, Portimão, n.º 3, 2013, pp. 293-309. ISSN: 2182-6900.

* Doutor Europeu em Direito; Docente do ISMAT.

¹ Aprovada pelo D.L. 398/98 de 17/12.

A Constituição da República Portuguesa no artigo 104.º n.º 1 e quanto à estrutura do sistema fiscal, é clara na consideração de que 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 e a tributação das pessoas colectivas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Resulta daqui que, com respeito pelos princípios estruturantes do sistema fiscal, em especial o da capacidade contributiva, da legalidade e da igualdade, com a problemática do respeito pelo princípio da tipicidade que radica no princípio da certeza e segurança do direito, para além do princípio geral de direito da boa fé, os factos ilícitos dão, naturalmente, origem à constituição da relação jurídica tributária e consequentemente da sua quantificação resultará a base tributável, o rendimento global líquido que, após o procedimento de liquidação surgirá naturalmente a colecta devida pelo sujeito passivo, contribuinte tributário.

No presente trabalho fazemos uma breve abordagem à legalidade na tributação dos factos ilícitos, à luz dos princípios gerais e estruturantes do sistema fiscal e o regime tributário aplicável, no procedimento de liquidação em especial no apuramento e determinação do rendimento global e quais as garantias dos autores, interessados e agentes dos factos considerados ilícitos perante o regime legal comum; mas sujeitos à tributação como e de forma igual à tributação dos factos tributários constitutivos legais ou lícitos.

As dificuldades procedimentais tributárias não surgirão por força da ilicitude do facto; mas sim e quanto à identificação dos sujeitos passivos, do conhecimento e quantificação dos factos e consequentemente da coleta, para além das dificuldades na cobrança dos impostos que forem devidos e em face da legislação aplicável à tributação do rendimento, capital ou património e do consumo.

I – O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é estruturante, não só da legislação ordinária, particularmente em matéria dos tributos e não só dos impostos; mas também das próprias normas constitucionais, pelo que se situa no âmbito dos princípios gerais do Direito, estruturantes do sistema constitucional tributário, na medida em que é um conceito ético e como tal um pressuposto do tributo.²

² Lúcio Pimentel; *O Conceito de Contribuinte Tributário*, Ed. Livros do Brasil, 2010, Lisboa, pág.75.

Saldanha Sanches³ equipara o princípio da capacidade contributiva ao princípio da capacidade de prestação e defende ser um conceito ético que, quando convertido em norma é um princípio constitucional estruturante para o direito a criar e simultaneamente um critério de validação das leis fiscais em vigor.

O princípio da capacidade contributiva é pois um pressuposto de imposto, quer se trate da tributação do rendimento, do património ou mesmo do consumo.

Nesse sentido, o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa consagra que o imposto sobre o rendimento pessoal deve ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar e a tributação das sociedades incide fundamentalmente sobre o rendimento real.

A tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos⁴ e a tributação do consumo visa o desenvolvimento económico e de justiça social.⁵

Assim, o imposto na tributação do rendimento visa atingir um valor real; na tributação do património, um valor patrimonial e na tributação do consumo, visa atingir um valor da despesa, como resulta do disposto na Lei Geral Tributária, em particular no seu artigo 4.º n.º 1.

O princípio da capacidade contributiva, de princípio ético e meramente formal, é hoje um princípio constitucional material e estruturante de todo o sistema tributário, no rendimento, no capital e no consumo, como é reconhecido por Sérgio Vasques,⁶ quando afirma que “a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva é fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central”.

Este princípio não é limitado ou exclusivo dos actuais impostos, impondo-se as suas opções e limites ao legislador que deverá fazer uma justa distribuição dos encargos tributários.⁷

O princípio da capacidade contributiva radica no princípio da capacidade económica e este no princípio da igualdade ou da generalidade, constituindo em si uma reacção constitucional ou legal dos titulares do direito de soberania, contra os privilégios históricos que declaravam isentas do pagamento de tributos pessoas e classes sociais,

³ Saldanha Sanches, José Luis; *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2ª. Ed., 2002, pág. 50.

⁴ CRP – artigo 104.º n.º 3.

⁵ CRP – artigo 104.º n.º 4.

⁶ Sérgio Vasques; *Os impostos especiais do consumo*, Coimbra Editora, 2001, pág. 50.

⁷ Amattuci, Andrea; *Trattado di Diritto Tributario*; I, Pádua, 1984, pág. 230.

impondo a Lei Geral Tributária e conseqüentemente o sacrifício de suportar economicamente os tributos à generalidade das pessoas.⁸

Tal como afirma Rafael Calvo Ortega,⁹ a diferença entre o princípio da generalidade tributária e o da capacidade económica, reside no seu carácter subjectivo uma vez que o primeiro, o da generalidade, estuda e pretende responder e respeitar o ordenamento jurídico tributário ordinário à questão de saber quem deve ficar abrangido pelas regras da incidência dos tributos ou seja, quem deve ser contribuinte perante determinadas e típicas situações e conseqüentemente às obrigações tributárias de natureza diversa, nomeadamente prestações de imposto ou meras obrigações formais ou declarativas.

O segundo princípio é o da capacidade económica, o qual se preocupa e responde à grande questão que é a de saber como e em que medida se deve tributar, impor o sacrifício ao cidadão.

Deste modo, a generalidade tributária significa uma sujeição abstrata, enquanto o princípio da capacidade económica se revela na situação concreta e imposta a determinada pessoa física, coletiva ou jurídica, daí o carácter vincadamente objetivo deste princípio.

A doutrina¹⁰ tem vindo a defender que o princípio da capacidade económica radica em dois princípios. O primeiro é que haja de facto uma situação patrimonial que justifique a imposição de obrigação da mesma natureza. O segundo requisito é o vínculo jurídico da situação patrimonial a determinada pessoa física ou jurídica.

Assim, defendemos que o princípio da generalidade e conseqüentemente da capacidade económica e até contributiva, se deva verificar e impor em relação a todos os tributos, ainda que visem o rendimento, o capital ou património e mesmo o consumo ou despesa, sendo certo que para cada natureza de tributação se deve atender à forma específica de aplicar estes e os demais princípios constitucionais, nomeadamente o da igualdade tributária.

O princípio da capacidade contributiva tem sido objecto de várias classificações pela doutrina, sendo de referir, em especial a capacidade objetiva ou real e subjetiva ou pessoal.

A primeira impõe ao legislador que no seu poder/dever de criar impostos, selecione os factos de natureza económica com manifestações de capacidade contributiva.

⁸ Lúcio Pimentel; *O Conceito de Contribuinte Tributário*, pág. 77.

⁹ Calvo Ortega, Rafael; *Curso de Derecho Financiero I*; Pádua, 1984, pág. 230.

¹⁰ Lúcio Pimentel; *O Conceito de Contribuinte Tributário*, pág. 78.

A segunda, a subjetiva ou pessoal, impõe limites à quantificação da tributação com os diferentes critérios de graduação dos tributos, em todas as suas fases, nomeadamente no conceito e selecção do facto real e tributário, daí que os factos ilícitos devam ser incluídos nas regras da incidência objectiva.

II – O Princípio da Legalidade Tributária

O sistema fiscal português assenta na sua essência estrutural e constitucional no chamado “Estado Social”, porque visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza,¹¹ promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento,¹² sendo que a tributação deve respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.¹³

O princípio da legalidade tributária, de acordo com a consagração na CRP, deixa de ser exclusivamente um princípio de legalidade da administração, ideia que resulta da concepção do Estado de Direito liberal, para passar a ser um princípio formal na reserva de lei e implicar a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República,¹⁴ sem embargo das autorizações legislativas expressas, no Governo.¹⁵

Tal como defende Casalta Nabais,¹⁶ o princípio da legalidade fiscal tem na base a ideia de autoimposição, autotributação ou de autoconvencimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes, pessoas singulares, cidadãos votantes e como manifestação directa do poder de soberania.¹⁷

Por força e nos termos da consagração constitucional do princípio da legalidade tributária, os impostos devem ser criados por Lei, e Lei formal emanada da Assembleia da República, Lei em sentido formal, a qual deve determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias gerais dos contribuintes.¹⁸

A amplitude legislativa da Assembleia da República é pois e quanto às matérias definidas no n.º 2 do art.º 103.º da CRP, devendo interpretar-se o sentido da criação

¹¹ CRP – artigo 103.º n.º 1.

¹² LGT – artigo 5.º n.º 1.

¹³ LGT – artigo 5.º n.º 2.

¹⁴ CRP – artigo 165.º.

¹⁵ CRP – artigo 165.º n.º 2.

¹⁶ Casalta Nabais, José; *Direito Fiscal*, Almedina, 2000, Coimbra, pág. 140.

¹⁷ CRP – artigo 3.º.

¹⁸ CRP – artigo 103.º n.º 2.

de impostos referida na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, em conjugação com a norma anteriormente referida.

As normas que só podem ser definidas e consagradas em Lei pela Assembleia da República, são, no entendimento de Saldanha Sanches,¹⁹ as normas de decisão, para contrapor as demais normas da competência legislativa do Governo, como normas de execução ou desenvolvimento das normas anteriores.

Tal como se encontra assente pelo Tribunal Constitucional (Ac. 504/98 e Ac. 63/2001), só ficam abrangidas pela reserva relativa de lei formal, a criação de impostos ou melhor, dos elementos essenciais do imposto e constantes do artigo 103.º n.º 2 da CRP (a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes).

As normas de natureza tributária e criminal fiscal que não fiquem abrangidas pelo princípio da reserva relativa de lei formal podem ser objecto de legislação pelo Governo em forma menos solene que a Lei, podendo sê-lo por decreto-lei.

As Regiões Autónomas podem exercer o poder tributário próprio, adoptando o sistema fiscal nacional às especificidades de cada Região, nos termos da Lei-Quadro da Assembleia da República,²⁰ através do órgão legislativo próprio, ou seja a Assembleia Regional, nunca podendo legislar em sentido contrário ao que for legislado pela Assembleia da República.

As Autarquias Locais detêm também poder para tributar, quer em matéria de taxas e nos termos definidos pelo Regime Geral das Taxas Locais,²¹ e Lei das Finanças Locais, quer em matéria de impostos.²²

III – O Princípio da Igualdade Tributária

O princípio da igualdade tributária, que sendo geral e estruturante do sistema jurídico, encontra-se consagrado no artigo 13.º da CRP²³ e radica no conceito da dignidade da pessoa humana (artigo 1.º da CRP), reconhecendo a todos os cidadãos igual dignidade social,²⁴ a qual se traduz numa igualdade estática da pessoa, perante a lei, no sentido formal e material.

¹⁹ Saldanha Sanches, José Luis; *Manual de Direito Fiscal*, 2ª. Ed., Coimbra Editora, 2002, pág. 33.

²⁰ CRP – artigo 227.º n.º 1.

²¹ Lei n.º 53-E/2006 de 29/12.

²² CIMI – artigo 112.º n.º 5.

²³ Art.º 13.º: “Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”.

²⁴ Gomes Canotilho e Vital Moreira; anotações art.º 13.º da CRP.

Por se tratar de um princípio geral e estruturante, impõe desde logo ao legislador o dever de tratar por igual aquilo que for na verdade igual e dar um tratamento desigual àquilo que for na verdade desigual, proibindo o livre arbítrio legislativo.

O princípio geral da igualdade jurídica, onde radica a igualdade tributária, num conceito material, não se limita a critérios formais, podendo consistir numa consagração e no reconhecimento da desigualdade de situações, com enquadramento ou regulamentos jurídicos diferenciados.

Na verdade, o princípio da igualdade era entendido como igualdade de tratamento pelas autoridades administrativas e pelos tribunais, enquanto órgãos de soberania.

Quanto à aplicação e respeito do princípio da igualdade pelas entidades administrativas, há que ponderar o princípio da autovinculação da administração”, segundo o qual qualquer autoridade deve tratar por igual os casos iguais,²⁵ podendo sempre fazer uso dos poderes discricionários; mas sem violar o princípio da imparcialidade,²⁶ na escolha do critério diferenciador da situação.

E é numa vertente formal e material que o Código Civil, no seu artigo 6.º, consagra que “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento, nem isenta nas pessoas das sanções nela estabelecidas”, disposição e força legal que é aplicável, não só no direito civil, mas também no direito público administrativo e tributário em particular, por força do disposto no artigo 18.º n.º 1 da CRP.

A igualdade tributária não excluindo o princípio da igualdade jurídica de consagração constitucional, também não se limita a ter uma visão estática do direito e dos cidadãos, antes o amplia, sem o desvirtuar, quer incluindo as pessoas colectivas ou a estas equiparadas, quer ainda dando-lhe uma perspectiva ou sentido dinâmico, quando aponta para objectivos de igualdade e não se limita a atender às situações enquanto tais, antes partindo de tais realidades para as modificar e construir os fins que entende serem os mais iguais, mais justos e dão maior dignidade social aos cidadãos.

Estando consagrada na CRP, o “Estado Social”, baseado na dignidade da pessoa humana,²⁷ com direito democrático,²⁸ o sistema fiscal visa, obrigatoriamente a satisfação das necessidades do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza²⁹ e é nesse sentido que o imposto sobre o rendimento pessoal tem também por fim

²⁵ Gomes Canotilho e Vital Moreira; anotações ao art. 13.º da CRP.

²⁶ CRP – artigo 267.º n.º 2.

²⁷ CRP – artigo 1.º.

²⁸ CRP – artigo 2.º.

²⁹ CRP – artigo 103.º n.º 1.

a diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos das pessoas singulares e dos respectivos agregados familiares.³⁰

É pois por força do princípio da igualdade que a tributação dos rendimentos dos cidadãos é feita dividindo o respectivo rendimento em escalões, com a aplicação da taxa progressiva, aumentando na medida em que aumenta o rendimento global líquido a tributar e se ponderam quantitativamente eventuais benefícios fiscais, tais como a incapacidade ou aceitando deduções à colecta, tais como as despesas com a saúde, despesas de educação, formação e outras consagradas no CIRS.³¹

O princípio da igualdade tributária não é pois o princípio que tem por objectivo tornar igual o tratamento de situações ou diferenciação de pessoas, não se pretendendo quantificar de igual forma e sacrifício tributário de diferentes contribuintes, devendo pois e por isso interpretar-se este princípio numa posição vertical e não exclusivamente no sentido horizontal.

A igualdade tributária será atingida com um conjunto de medidas legislativas, tendentes a melhorar a dignidade humana e social sem ignorar as diferenças entre pessoas e situações; mas a todas reconhecendo a dignidade e igualdade jurídica e tributária, impondo-se por isso que a iguais rendimentos e situações devam ser impostos sacrifícios iguais, quantitativamente, concedendo de igual modo, igualdade no reconhecimento das garantias e direitos tributários.

O princípio da igualdade tributária impõe por isso que a administração pública e em particular a Autoridade Tributária imponha a titulares de rendimentos, ainda que obtidos ilicitamente, o mesmo sacrifício e pelas mesmas regras tributárias, dos rendimentos obtidos legalmente, previstas em cada um dos códigos tributários e quanto à tributação do rendimento, o CIRS e CIRC.

IV – O Princípio da Tipicidade Tributária

O princípio da tipicidade emana do princípio da legalidade e exige que a interpretação da norma e o respectivo enquadramento dos factos tributários constitutivos da relação jurídica tributária respeite a forma da interpretação literal declarativa, sem conceder com a interpretação extensiva e muito menos com a interpretação funcional, onde se retira o sentido da lei pelo fim.

³⁰ CRP – artigo 104.º n.º 1.

³¹ CIRS – artigo 78.º

Se este princípio resulta do princípio da legalidade, devemos limitar o seu âmbito às normas que são criadas por Lei,³² ou sejam as que determinam a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.³³ Aceitando que todas as demais normas tributárias, nomeadamente as que regulam a quantificação dos factos constitutivos ou fixam regras com obrigações fiscais acessórias ou mesmo no âmbito do procedimento e processo de execução fiscal, não respeitem o princípio da tipicidade, antes e tão só o princípio da legalidade geral de natureza tributária.

É nesse sentido e âmbito, particularmente quanto às garantias do contribuinte e em particular o direito de resistência tributária, que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham a natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”, entendendo-se que e quanto às normas de liquidação e cobrança se trata de lei em geral e não lei emanada da Assembleia da República por força da competência legislativa e de reserva de lei formal, conforme consagra o disposto no artigo 165.º da CRP.

Este princípio, o da tipicidade, exige ainda clareza de linguagem ou texto ao legislador, não devendo usar conceitos fechados ou menos claros à face do direito, sob forma de abrir a porta à sua violação pela necessidade de interpretações menos literais e não declarativas, como é por exemplo o caso da consagração da tributação do “rendimento”, das pessoas singulares – CIRS, ou das pessoas colectivas – CIRC.

A lei não define nem cria o conceito de “rendimento”, optando por tipificar os factos que quantificados podem originar o invocado “rendimento”, não concretizando o critério essencial, se por exemplo a teoria da fonte, do rendimento acréscimo, ou qualquer outro.

E mais, na tributação das pessoas singulares e colectivas, não se tributa sempre o rendimento. Tributam-se por vezes situações que em nada podem ser consideradas valores ou activos acrescidos ao património do sujeito passivo, como é o caso das tributações autónomas, nomeadamente das despesas e encargos previstos no artigo 73.º do CIRS³⁴ e do artigo 88.º do CIRC.³⁵

Ainda, o princípio da tipicidade não é tolerante, considerando-se haver violação deste princípio e do princípio da legalidade em geral e de natureza tributária, quando a Autoridade Tributária invoca o poder discricionário para fazer incluir factos não

³² CRP – artigo 165.º n.º 1 alínea i).

³³ CRP – artigo 103.º n.º 2.

³⁴ São tributados autonomamente encargos suportados por sujeitos passivos, nomeadamente as despesas de representação, com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e outras.

³⁵ São tributadas autonomamente as despesas não documentadas e outras.

tributários nas regras de incidência de algum imposto, e ainda quando invoca a legalidade em interpretação funcional para sujeitar à tributação factos que na verdade e por força da pureza do princípio da tipicidade, não estão sujeitos.

Neste sentido e quanto à eventual tributação de factos ilícitos, deve a Autoridade Tributária atender à natureza tributária e quantificação dos factos e não à sua eventual ilicitude.

V – A Ilicitude dos Factos e sua Eventual Relevância Tributária

A primeira noção de ilicitude ou facto ilícito é próxima da de facto ilegal, não permitido ou aceite pela moral, pelos bons costumes ou pela lei.

Da falta de respeito da lei e em face da natureza da norma violada, estaremos perante a ilicitude civil, patrimonial ou de natureza sancionatória, de natureza administrativa ou mesmo penal.

É nesse sentido que o disposto no artigo 483.º do CC consagra consequências de responsabilidade civil ou patrimonial em relação ao agente de factos que viole ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios.

Os factos ilícitos de natureza tributária, podem dar origem à aplicação da respectiva sanção, quando praticados com negligência ou culpa, preencha todos os requisitos e pressupostos do tipo, seja por atípico e declarado punível por lei tributária anterior à data dos factos³⁶ sendo a infracção de natureza criminal,³⁷ ou contra-ordenacional.³⁸

Não curamos aqui de estudar os factos ilícitos que podem dar origem à aplicação de sanções meramente civis, indemnizatórias, nem de factos ilícitos susceptíveis de integrar uma infracção administrativa ou criminal fiscal.

Pretendemos tão só e dada a natureza deste trabalho, conhecer da ilicitude dos factos e eventuais consequências tributárias, patrimoniais, ou seja se podem ou devem ser base de quantificação, apuramento de matéria colectável, rendimento global líquido ou lucro líquido, tributável, ou ainda, quais as consequências da ilicitude de determinada actividade económica ilícita, para efeitos de tributação do rendimento das pessoas singulares e colectivas.

³⁶ RGIT – artigo 2.º n.º 1.

³⁷ RGIT – artigo 87.º a 107.º.

³⁸ RGIT – artigo 108.º a 129.º.

As regras da tributação que consagram a incidência objectiva, no âmbito da tributação do rendimento,³⁹ em conjugação com o disposto no artigo 10.º da Lei Geral Tributária, são claras e expressas no sentido de tributar os rendimentos ou resultados de actividade ilícita ou ilegal, bem como a titularidade (CIMI), ou transmissão de bens prediais (CIMI e Imposto de Selo) ou mesmo bens móveis (CIVA).

Se os factos ilícitos são relevantes, de igual valor e tratamento tributário aos factos lícitos, no âmbito da tributação do rendimento patrimonial e indirecta, já a ilicitude criminal do facto impede que tais gastos ou encargos sejam facto tributário negativo, não podendo ser custos fiscais⁴⁰ para apuramento do lucro líquido ou tributável.

VII – Os Factos Tributários Constitutivos Ilícitos

Para efeitos da tributação e tal como decorre do princípio consagrado na Lei Geral Tributária,⁴¹ e das regras que definem a incidência objectiva,⁴² a natureza ilícita dos factos, em nada altera a natureza tributária de tais actos e factos, sendo por isso factos tributários constitutivos da relação jurídica tributária e consequentemente gerador de direitos e deveres aos respectivos sujeito activo e passivo.

De igual forma, os factos ilícitos modificativos ou extintivos da relação jurídica, dão origem à respectiva modificação ou extinção da relação jurídica tributária e consequentemente dos direitos e das obrigações emergentes de tais factos.

Admitamos por exemplo que determinado sujeito passivo pratica actividade contra a lei, os bons costumes e os usos, sendo por isso reconhecidamente de natureza ilícita.

Esse sujeito passivo deverá cumprir todas as obrigações fiscais acessórias, declarativas ou de pagamento, nomeadamente:

- Deve apresentar a declaração de início da actividade, ainda que toda a actividade seja ilícita, sob pena de incorrer em infracção e lhe serem aplicadas as respectivas sanções, para além das consequências de natureza eventualmente penal e no apuramento do lucro tributável, matéria colectável ou rendimento global líquido;
- Deve cumprir todas as obrigações fiscais acessórias, de retenção do IRS quando proceder ao pagamento de rendimentos do trabalho, de capital e do património, independentemente das obrigações decorrentes e na tributação indirecta;

³⁹ CIRS – artigo 1.º e CIRC – artigo 1.º.

⁴⁰ CIRC – artigo 23.º n.º 2.

⁴¹ LGT – artigo 10.º.

⁴² CIRS – artigo 1.º e CIRC – artigo 1.º.

- Deve emitir facturas e contabilizar todos os proveitos e custos, fazendo o apuramento dos resultados contabilísticos e fiscais;
- Deve entregar nos cofres do Estado os valores retidos ou o saldo positivo na conta-corrente do imposto sobre o valor acrescentado;
- Deve proceder ao cumprimento das obrigações fiscais principais, ou seja, fazer o pagamento dos impostos liquidados no âmbito do rendimento, capital ou património e do consumo.

VII – Os Sujeitos Passivos dos Factos Ilícitos

Perante a existência de factos ilícitos, ou sejam actos e acontecimentos, humanos ou naturais, independentemente da sua natureza ilícita, serão factos tributários constitutivos da relação jurídica tributária, se estiverem tipicamente previstos nas regras de incidência objectiva, de cada código ou regulamento de imposto, constituindo-se a relação jurídica tributária,⁴³ por preenchimento do tipo, sendo certo que os elementos estruturantes dessa relação não podem ser alterados por vontade das partes.⁴⁴

Constituída a relação jurídica tributária de direito público pela verificação do facto típico, poderemos identificar os demais elementos estruturantes, ou sejam, o sujeito activo,⁴⁵ o sujeito passivo,⁴⁶ o objecto e conteúdo e ainda as garantias legais do sujeito activo, para impor as obrigações ao sujeito passivo e aos demais obrigados tributários.

A determinado sujeito, neste caso o passivo porque ocupa a posição de obrigado na relação jurídica é reconhecida personalidade tributária quando tenha susceptibilidade de ser sujeito da relação jurídica tributária,⁴⁷ com capacidade tributária independentemente de ter nascido,⁴⁸ se for pessoa singular ou de se encontrar registado na Conservatória do Registo Comercial se for pessoa colectiva, uma vez que podemos estar perante sociedade irregular, não registável ou mesmo, tratar-se de massa patrimonial que nunca terá personalidade jurídica civil.

O sujeito passivo da relação originada por factos ilícitos, será a pessoa singular ou colectiva, património ou organização de facto ou de direito que nos termos da lei está vinculado ao cumprimento da prestação tributária.⁴⁹

⁴³ LGT – artigo 36.º n.º 1.

⁴⁴ LGT – artigo 36.º n.º 2.

⁴⁵ LGT – artigo 18.º n.º 1.

⁴⁶ LGT – artigo 18.º n.º 3.

⁴⁷ LGT – artigo 15.º n.º 1.

⁴⁸ Código Civil, artigo 66.º.

⁴⁹ LGT – artigo 18.º n.º 3.

Perante o primado da lei e em função dos princípios da legalidade, da capacidade tributária, certeza e segurança do direito, o sujeito passivo da relação tributária deve estar suficientemente indicado ou regulada a forma de o identificar, nas regras da incidência subjectiva de cada código ou regulamento de imposto.

Atento o texto do n.º 3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária, não podemos confundir o sujeito passivo da relação jurídica tributária, que só poderá ser a pessoa singular ou colectiva identificável pelas regras de incidência subjectiva; do sujeito passivo das obrigações fiscais acessórias como é o caso do responsável não originário de tal obrigação, para além do substituto ou revertido.

De referir que nem todos os responsáveis originários de obrigações fiscais acessórias serão sujeitos passivos da relação, como sejam as situações consagradas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária, ou sejam as pessoas que suportam o encargo do imposto por repercussão legal como acontece no regime da tributação indirecta, CIVA, nem as pessoas que devam prestar colaboração para com a Autoridade Tributária,⁵⁰ como acontece quando um TOC (Técnico Oficial de Contas) é notificado para prestar esclarecimentos sobre uma sociedade ou pessoa para quem presta os seus serviços de contabilidade.

No âmbito da tributação do rendimento, serão sujeitos passivos da relação, ainda que por factos ilícitos, as pessoas singulares titulares de rendimentos previstos e enquadráveis nas categorias indicadas no artigo 1.º do CIRS e residam em território português ou não residentes, aqui obtenham rendimentos;⁵¹ e no artigos 1.º e 2.º do CIRC, quanto às pessoas colectivas ou a elas equiparadas.

A liquidação e cobrança do imposto sobre as transmissões de imóveis, IMT se onerosas⁵² ou imposto de selo se gratuitas,⁵³ será feita pelo serviço de finanças competente em razão do território e tomando como sujeitos passivos, devedores do imposto, as pessoas, singulares ou colectivas para quem se transmitam os bens imóveis,⁵⁴ e quem pratique o facto,⁵⁵ no caso do imposto de selo, podendo ser identificados tais sujeitos passivos porque a transmissão dos bens imóveis é de registo obrigatório,⁵⁶ o mesmo acontecendo para a identificação do sujeito passivo na tributação do património, não em sentido dinâmico, translativo; mas sim em sentido estático, do ter, ou seja no âmbito do código do imposto municipal sobre imóveis – CIMI, conforme consagra o artigo 8.º e em especial no seu número 4, com a presunção da titulari-

⁵⁰ LGT – artigo 59.º.

⁵¹ CIRS – artigo 13.º.

⁵² CIMT – artigo 1.º, 2.º e 4.º.

⁵³ CI Selo – artigos 1.º e 2.º.

⁵⁴ CIMT – artigo 3.º.

⁵⁵ CI Selo – artigo 2.º.

⁵⁶ Código do Registo Predial, artigo 2.º.

dade, ainda que, em Direito Tributário, as presunções sejam “juris tantum”, podendo sempre ser ilididas.

No âmbito e para os efeitos da tributação indirecta, especialmente o imposto sobre o valor acrescentado, o sujeito passivo da relação, ainda que constituída por facto ilícito, serão as pessoas que de modo independente e com carácter de habitualidade pratiquem por si, por representantes, ou com o interesse de actividade de produção, comércio ou prestação de serviços, nos termos previstos e regulados no artigo 2.º e seguintes do CIVA.

VIII – A Quantificação do Rendimento Tributável

A quantificação do rendimento colectável, lucro líquido (CIRC) ou rendimento global líquido (CIRS), feita por princípio pelo sujeito passivo, é obrigatória no IRC, onde o sujeito passivo, para além do apuramento dos resultados fiscais, deve proceder à autoliquidação e respectiva cobrança, considerando a Autoridade Tributária praticado o acto de liquidação, após a entrega da declaração anual de rendimentos.

O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades a elas equiparadas, é o resultado líquido no período do exercício, ou seja, do ano em causa e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período de tempo, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidas de resultados contabilísticos, financeiros, económicos e fiscais de exercícios anteriores, como por exemplo a existência de prejuízos, para resultados fiscais, já que nem todos os custos e encargos financeiros e contabilizados, são custos fiscais directos ou indirectos do exercício em causa., como é o caso dos custos plurianuais ou mesmo sendo contabilísticos, não podem ser fiscais, como é o acontece, por exemplo com o pagamento de coimas, que sendo custo financeiro, contabilístico, não é custo fiscal.

O rendimento colectável para efeitos de IRS ou rendimento global líquido, é o que resulte do englobamento dos rendimentos das várias categorias, auferidos em cada ano, após feitas as legais deduções e abatimentos reais ou pessoais.⁵⁷

Ora!

O sujeito passivo agente ou interessado nos factos tributários constitutivos, eventualmente de natureza ilícita, tem a obrigação fiscal acessória de incluir todos os factos e rendimentos na sua declaração anual, o que, por princípio não cumpre, dada a ilicitude dos mesmos e eventualmente da actividade que desenvolve normalmente.

⁵⁷ CIRS – artigo 22.º.

O sujeito passivo, autor ou interessado nos factos ilícitos e titular de rendimentos brutos ou proveitos, pode ter os seus rendimentos parcial ou totalmente ilícitos, sendo que o que na verdade está em causa é a quantificação desses mesmos factos e cujo apuramento de resultados dará origem a liquidação adicional se só parte dos rendimentos não foram declarados, ou a liquidação oficiosa, por iniciativa dos serviços, quando toda a actividade seja de natureza ilícita e o sujeito passivo não os tenha contabilizado e muito menos apresentado a declaração anual com a apuramento do lucro líquido, tributável e a cobrança da colecta, obrigação principal.

Porque, regra geral, os factos ilícitos não são revelados pelo sujeito passivo na sua contabilidade, nem refletidos na sua declaração anual de rendimentos á Autoridade Tributária, esta, através de dados de facto e informações de que venha a ter conhecimento, na posse de tais informações e dados, deve dar inicio ao procedimento de inspecção com vista a determinar o lucro tributável por métodos indirectos, nos termos e quanto à tributação em IRC, por força do disposto no artigo 57.º do CIRC, conjugado com o disposto no artigo 81.º da Lei Geral Tributária e seguintes, dando prioridade ao critério quantitativo dos métodos directos e, se tal for insuficiente ou inadequado, socorrer-se dos métodos indirectos.

Se a Autoridade Tributária puder e for razoável a quantificação por métodos directos, a chamada correcção técnica ou matemática, pode ainda fazer uso de poderes de razoabilidade para aceitar eventuais custos mesmo estimados; mas considerados imprescindíveis para a obtenção dos proveitos do exercício e conseqüentemente para o apuramento do lucro líquido ou tributável, e utilizar ainda simultânea ou autonomamente, os poderes discricionários, deixando mesmo de aceitar como custos algumas despesas ou factos tributários de sentido negativo.

Tanto no critério quantitativo de métodos directos, como nos métodos indirectos, a avaliação dos rendimentos se deve basear em critérios objectivos, ainda que tal objectividade seja patente nos métodos directos (ainda que com eventual uso dos poderes discricionários ou de razoabilidade) e menos nos métodos indirectos, onde há, por parte da Autoridade Tributária uma forte margem de subjectividade ou mesmo presunção quantitativa dos rendimentos, estando sempre vedada a presunção de factos tributários constitutivos da relação jurídico-tributária.

Daí que, por imperativo legal,⁵⁸ a avaliação indirecta seja subsidiária da avaliação directa e a fundamentação da avaliação deva conter, obrigatoriamente a indicação dos critérios quantitativos utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação dos proveitos ou rendimentos brutos e, bem assim, a ponderação dos factos negativos, encargos ou custos fiscais para apuramento e determinação do

⁵⁸ LGT – artigo 85.º n.º 1.

lucro líquido ou tributável,⁵⁹ para que o sujeito passivo possa contraditar o critério, quantificação dos factos e apuramento dos resultados líquidos fiscais.

Sendo o método de avaliação indirecta, limitativo e subsidiário, a LGT só permite a sua aplicação quando se verificar alguma das situações previstas nos artigos 87.º e 88.º da LGT, nomeadamente quando haja impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos e dados necessários à correcta determinação dos resultados, o que, em boa verdade se verificará sempre que o sujeito passivo seja autor ou interessado nos factos tributários ainda que de natureza ilícita, não revelados na sua contabilidade, nem na declaração anual de rendimentos.

IX – As Garantias dos Contribuintes na Tributação de Factos Ilícitos

O sujeito passivo de obrigações tributárias ou da relação jurídica tributária originadas pela verificação de factos tributários constitutivos de génese ou natureza ilícita, poderão fazer uso de qualquer das garantias gerais ou especiais previstas na lei, geral e especial de qualquer código, regulamento de imposto, lei geral tributária, código de processo, procedimento, Regime Geral das Infracções Tributárias, regime geral de contra-ordenações e mesmo legislação especial de natureza tributária ou administrativa.

Desde logo e quanto à garantia especial prevista no artigo 91º da Lei Geral Tributária, sempre o sujeito passivo poderá reclamar da quantificação da matéria colectável ou lucro líquido, determinado com o uso de métodos indirectos, pedindo a revisão da quantificação da matéria colectável e utilizando os meios de prova documentais imprescindíveis a contrariar ou a rever, total ou parcialmente o valor determinado e fixado com o uso de tais métodos e critérios e com a ponderação subjectiva que tais métodos permitam.

Sem se tornar definitivo o valor determinado e objecto da reclamação especial, não pode o serviço de finanças proceder ao acto tributário, ou seja à liquidação da colecta e eventualmente com juros compensatórios, com os efeitos de suspensão do prazo da caducidade do direito à liquidação.⁶⁰

De igual modo e critério, poderá o sujeito passivo reclamar⁶¹ para uma segunda avaliação de determinação do valor patrimonial a prédios rústicos e urbanos, ainda que a aquisição de tais prédios tenha sido de forma ilícita não podendo haver lugar à liquidação sem decisão final do pedido de avaliação.

⁵⁹ LGT – artigo 85.º n.º 1.

⁶⁰ Artigo 68.º CPPT e artigo 54.º LGT.

⁶¹ Artigo 66.º CPPT.

O sujeito passivo e obrigado tributário, ainda que com base em factos ilícitos, poderá requerer o procedimento para ilisão de presunções, nos termos e ao abrigo do disposto no artigo 64.º do CPPT, artigo 6.º do CIRS, quanto a presunções relativas a rendimentos de categoria E do CIRS, ou mesmo recorrer para o Tribunal Tributário de decisão de avaliação feita nos termos do disposto no artigo 91.º da LGT, e isto por força da garantia consagrada no artigo 89.º-A, n.º 7 da LGT, para o critério quantitativo das manifestações de fortuna.

Poderá também o sujeito passivo, obrigado principal fiscal, com base em factos ilícitos, opor-se em sede de procedimento de execução fiscal ou utilizar qualquer das garantias procedimentais ou processuais que ao caso couberem e caberiam em termos gerais, se os factos não fossem ilícitos.

No âmbito das garantias gerais da liquidação ou acto tributário, poderá sempre o sujeito passivo reclamar⁶² ou ser interessado em qualquer procedimento, nomeadamente recorrer hierarquicamente⁶³ e ainda impugnar o acto tributário ou decisão administrativa, prevista no artigo 97.º da LGT ou mesmo reclamar e/ou recorrer de decisões do órgão de execução fiscal, que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro em processo de execução fiscal.⁶⁴

Conclusão

A tributação dos factos ilícitos é feita nos termos e segundo as regras gerais e especiais previstas para a tributação dos factos lícitos, com a particularidade das questões de prova para proceder ao acto tributário, após a quantificação da matéria colectável, por parte da Autoridade Tributária e por parte do sujeito passivo quando reclame da matéria colectável, valor patrimonial, obrigação, acto tributário ou em qualquer outra garantia geral ou especial de natureza administrativa e tributária.

⁶² Artigo 68.º CPPT e artigo 54.º LGT.

⁶³ Artigo 66.º CPPT.

⁶⁴ Artigo 276.º e 279.º CPPT.