

DIREITO FISCAL – 4.º ANO DIA

Exame Escrito Época Normal – Ano Letivo de 2023/2024

Regência: Professora Doutora Ana Paula Dourado

Colaboradores: Mestres Nuno de Oliveira Garcia, Sónia Martins Reis, Daniela Pessoa Tavares e

Eduardo Viera Raposo

8 de janeiro de 2024 / Duração: 90 minutos

Grupo I

No dia 8 de janeiro de 2024 foi apresentado um pacote de medidas fiscais destinado à revisão dos impostos sobre o rendimento e benefícios fiscais. Este pacote, denominado, “Revitalizar Portugal 24”, inclui, nomeadamente, as seguintes medidas:

- i. Uma lei de autorização legislativa com o seguinte teor “O Governo é autorizado a modificar todas as regras do Código do IRC”;
- ii. Um decreto-lei simples que elimina todos os benefícios fiscais dos partidos políticos;
- iii. Um decreto-lei simples que cria uma taxa de tributação autónoma em sede de IRC que incide sobre as despesas “excessivas” relacionadas com benefícios concedidos aos funcionários, como programas de assistência à saúde ou planos de bem-estar; e
- iv. Uma portaria que fixa os critérios para a determinação das despesas “excessivas”.
- v. O decreto-lei simples referido na alínea iii. produz efeitos a 1 de janeiro de 2023.

A sociedade “TecnoGoAI Lda.” com sede em Portugal desenvolve software baseado em inteligência artificial. Nos últimos anos a sociedade expandiu-se para outros mercados, como o Dubai e China, aí constituindo filiais. Apesar dos lucros muito elevados registados pela filial no Dubai, não foram distribuídos lucros à sociedade “TecnoGoAI Lda.”. Já a filial na China está a passar por dificuldades financeiras, pelo que a sociedade portuguesa vai contrair empréstimos destinados a financiar a atividade da filial. Os gestores da “TecnoGoAI Lda.” estão preocupados com o tratamento fiscal dos juros dos empréstimos e de outras despesas realizadas para as quais não têm qualquer documentação de suporte.

Grupo II

Camila, casada desde janeiro de 2020, vive em Sintra com o marido Gustavo, os três filhos menores e a mãe (Adélia) já de longa idade. Camila trabalha na sociedade “TecnoGoAI Lda.” e auferem um salário anual de 50 mil euros, a que acresce o subsídio de refeição, a utilização pessoal de uma viatura ligeira e ainda viagens de férias pagas diretamente ao seu marido e filhos. Camila é proprietária de um apartamento na Rua Castilho que arrenda à sua prima Natália, tendo realizado várias obras de reparação das paredes e de substituição do soalho. Além disso, comprou mobiliário mais moderno para os quartos. Entusiasta dos criptoativos, Camila aproveitou a valorização destes ativos para alienar duas unidades de Bitcoin que já tinha adquirido há 5 anos.

A prima Natália vendeu no início de janeiro todas as ações que detinha do “Banco Mais”, mas como não quer ser tributada em Portugal mudou-se em fevereiro para as Seychelles.

Gustavo é arquiteto por conta própria, tendo auferido um rendimento anual no valor de 205 mil euros. Contudo, teve avultados custos com a compra de um carro e com o combustível utilizado para as deslocações, pelo que não sabe qual a melhor forma para ser tributado. Além disso, Gustavo tem depósitos a prazo num banco nas Bermudas e no “Banco Mais” dos quais recebe juros mensalmente.

Camila e Gustavo pagam todos os meses a mensalidade do colégio e da creche dos filhos, assim como os exames e consultas de saúde da Senhora Adélia.

Desde janeiro do ano passado que o “Banco Mais” paga os juros brutos sem efetuar a retenção na fonte. A “TecnoGoAI Lda.” não entrega as retenções na fonte sobre os salários dos trabalhadores desde julho do ano passado.

Quid iuris?

Grupo I – 10 valores; Grupo II – 10 valores

Grelha de Correção

Grupo I – 10 valores; Grupo II – 10 valores

Princípio da legalidade fiscal

- i. **Lei de autorização legislativa:** a lei de autorização legislativa não define com suficiente densidade o objeto, nem define o sentido, a extensão e a duração da autorização, pelo que não possui qualquer determinação mínima (cheque em branco). Análise dos pressupostos referidos e valorização de referência à jurisprudência dos tribunais superiores e à posição da doutrina, nomeadamente, sobre a tripla vertente. A Lei de autorização legislativa é inconstitucional por violação do artigo 165.º, n.º 2, da CRP.
- ii. **Eliminação de benefícios fiscais pelo Governo através de Decreto-Lei simples:** enquadramento dos “benefícios fiscais” enquanto matéria sujeita a reserva de Lei. Na ausência de Lei de autorização legislativa, concluir pela inconstitucionalidade orgânica, por violação dos artigos 103.º, n.º 2 da CRP.
- iii. **Criação de norma de tributação autónoma em sede de IRC pelo Governo através de Decreto-Lei simples:** enquadrar a criação de uma regra de tributação autónoma enquanto norma de “incidência” sujeita a reserva de Lei. Concluir pela inconstitucionalidade orgânica, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) e do artigo 103.º, n.º 2, ambos da CRP.
- iv. **Portaria que fixa os critérios para a determinação das despesas “excessivas”:** a determinação destes critérios constitui um pressuposto essencial da incidência da operação sujeita tributação autónoma, extravasando o desenvolvimento de aspetos estritamente técnicos dos impostos (não há tributação autónoma se a operação não tiver um montante “excessivo”). A Portaria não constitui um ato normativo nos termos de artigo 112.º da CRP, encontrando-se por isso vedada a definição de elementos essenciais dos impostos através desse diploma. Inconstitucionalidade orgânica e formal, por violação dos artigos 103.º, n.º 2 e 165, n.º 1, alínea i) da CRP

Princípio da proibição da retroatividade fiscal

- v. **Aplicação da taxa de tributação autónoma em sede de IRC com efeitos a 1 de janeiro de 2023** (norma oneradora). Caracterizar a tributação autónoma como facto tributário de obrigação única, referindo que se trata de uma situação de retroatividade autêntica, inadmissível à luz do artigo 103.º, n.º 3 da CRP. Referência à evolução da jurisprudência a este respeito (Acórdãos 18/2011; 310/2012 e 617/2012, todos do Tribunal Constitucional).

IRC

- vi. **Incidência pessoal e real de IRC:** enquadramento da sociedade TecnoGoAI Lda. enquanto sujeito passivo de IRC (artigos 1.º e 2.º, n.º 1, alínea a), ambos do CIRC), tributada pelo seu lucro (artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do CIRC), determinado de acordo com o artigo 17.º, n.º 1 do CIRC, que concretiza o princípio da tributação do rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2 da CRP. Aplicação da alíquota de 21% (artigo 87.º, n.º 1 do CIRC).
- vii. **Lucros não distribuídos pela filial no Dubai:** ponderar a aplicação da cláusula especial antiabuso prevista no artigo 66.º do CIRC (*controlled foreign companies* - “CFC”) e analisar os respetivos pressupostos. Concluir pela possibilidade de imputação à sócia (sociedade TecnoGoAI Lda. residente em território português) dos lucros obtidos pela sociedade filial no Dubai (submetida a um regime fiscal claramente mais favorável, cf. Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, *ex vi* artigo 63.º-D, n.º 1, da LGT), na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição.
- viii. **Juros de empréstimo conexos com a atividade da filial na China:** discussão sobre o enquadramento destes gastos na alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, uma vez que tal gasto não resulta da realização de investimentos próprios, mas sim de investimentos destinados à filial (entidade terceira). Análise do “*business purpose test*” e posição da jurisprudência e doutrina, nomeadamente da Sra. Professora Ana Paula Dourado.
- ix. **Despesas não documentadas:** não dedutibilidade das despesas não documentadas (artigo 23.º A, n.º 1, alínea b) do CIRC) e tributação autónoma à alíquota de 50%, (artigo 88.º, n.º 1 do CIRC), não sendo o *quantum* de tributação autónoma dedutível, cf. o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a) do CIRC.

Grupo II

Incidência pessoal de IRS

- i. **Camila e Gustavo:** caracterização de Camila e Gustavo enquanto sujeitos passivos de IRS, residentes em território português e aí auferindo rendimentos (artigos 13.º, n.º 1 e 16.º, n.º 1, alínea a), do CIRS), tributados pelo seu rendimento mundial “*worldwide income*” (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS), incluindo os rendimentos obtidos / com fonte nas Bermudas. Camila, Gustavo e os três filhos menores integram o mesmo agregado familiar (artigo 13.º, n.º 4, alínea a) e n.º 5, alínea a) do CIRS), mas já não a Senhora Adélia. Opção pela tributação conjunta (artigo 13.º, n.ºs 2 e 3 do CIRS), aplicando-se nesse caso o quociente familiar (artigo 69.º, n.ºs 1 e 3 do CIRS).
- ii. **Natália:** ponderar a aplicação da cláusula especial antiabuso prevista no n.º 6 do artigo 16.º do CIRS. Na falta de prova de que a mudança de residência para as Seycheles (jurisdição sujeita a regime claramente mais favorável, constando da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, *ex vi* artigo 63.º-D, n.º 1, da LGT) se deve a razões atendíveis, designadamente o exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português, deverá considerar-se Natália residente em território português (artigos 13.º, n.º 1 e 16.º, n.º 6 do CIRS), aí auferindo rendimentos e tributada pelo seu rendimento mundial “*worldwide income*” (artigo 15.º, n.º 1, do CIRS).

Incidência real de IRS

Quanto a Camila

- iii. **Salário:** rendimento da categoria A (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 do CIRS), determinado nos termos do artigo 25.º e ss. do CIRS, sujeito a englobamento obrigatório (artigo 22.º, n.º 1 e n.º 3, alínea b) *a contrario* do CIRS), aplicando-se as alíquotas constantes da tabela geral do artigo 68.º do CIRS. Rendimento sujeito a retenção na fonte por conta do imposto devido ao final (artigos 98.º, n.º 1 e 99.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.
- iv. **Subsídio de refeição:** remuneração acessória que constitui rendimento da categoria A (artigo 2.º, n.º 3, alínea b), subalínea 2 do CIRS), sujeito a tributação na parte em que exceder o limite legal estabelecido. Remissão para as regras de determinação acima.
- v. **Utilização pessoal de viatura:** remuneração acessória e em espécie que constitui rendimento da categoria A quando o veículo se destina à utilização pessoal pelo trabalhador e exista acordo escrito entre a empresa e o trabalhador (artigo 2.º, n.º 3, alínea b), subalínea 9) do CIRS). Remissão para as regras de determinação acima, sendo de referir que, por se tratar de um rendimento em espécie, a equivalência pecuniária é feita nos termos do artigo 24.º, n.º 5, do CIRS, e não está sujeito a retenção na fonte, nos termos do artigo 99.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.
- vi. **Quanto às viagens pagas à família:** rendimento da categoria A (artigo 2.º, n.º 3, alínea b), subalínea 6) e n.º 11 do CIRS). Remissão para as regras de determinação acima.
- vii. **Rendas (apartamento na rua Castilho):** rendimento da categoria F (artigo 8.º, n.º 1 do CIRS), tributado nos termos do artigo 41.º do CIRS, aplicando-se a alíquota especial de 28% (artigo 72.º, n.º 1, alínea e) do CIRS, sendo de referir o disposto no n.º 2 mesmo artigo). Opção pelo englobamento (artigos n.ºs 72.º, n.º 13 e 22.º, n.º 3, alínea b) do CIRS). Referência à possibilidade de dedução ao rendimento bruto dos gastos documentalmente comprovados efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir aquele rendimento, excluindo, contudo, os gastos com a compra de mobiliário mais moderno para os quartos (artigo 41.º, n.º 1, do CIRS).
- viii. **Alienação de criptoativos:** ponderar eventual rendimento da categoria G (artigo 9.º, n.º 1, alínea a), e n.º 4, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea k), todos do CIRS). Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea 19) do CIRS são excluídos os ganhos obtidos, bem como as perdas incorridas relativas a criptoativos detidos por um período igual ou superior a 365 dias (o caso). Caso a exclusão não fosse aplicável, rendimento sujeito à alíquota especial de 28% (artigo 72.º, n.º 1, alínea c) do CIRS), com opção pelo englobamento (artigos n.ºs 72.º, n.º 13 e 22.º, n.º 3, alínea b) do CIRS).

Quanto a Natália

- ix. **Alienação de ações:** ponderar eventual rendimento da categoria G (artigo 9.º, n.º 1, alínea a), e n.º 4, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea b), todos do CIRS), tributado nos termos do artigo 43.º do CIRS. Aplicação da alíquota especial de 28% (artigo 72.º, n.º 1, alínea c) do CIRS). Opção pelo englobamento (artigos n.ºs 72.º, n.º 13 e 22.º, n.º 3, alínea b) do CIRS).

Quanto a Gustavo

- x. **Honorários de arquitetura:** rendimento da categoria B (artigo 3.º, n.º 1, alínea b) e artigo 151.º do CIRS - Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto (código 1001). Determinação dos rendimentos com base no regime da contabilidade organizada (artigo 28, n.º 1, alínea a), e n.º 2, e artigo 31.º, ambos do CIRS), aplicando-se as alíquotas constantes da tabela geral do artigo 68.º do CIRS. Pese embora não possa optar pelo regime simplificado, o regime da contabilidade apresenta-se como vantajoso, permitindo a dedução dos elevados custos incorridos por Gustavo (cf. remissão 23, n.º 1 do CIRC). Rendimento que pode ser sujeito a retenção na fonte à taxa de 25% quando colocado à disposição (artigo 101.º, n.º 1, alínea b) do CIRS).
- xi. **Juros “Banco Mais”:** Rendimentos da categoria E (artigo 5.º, n.º 2, alínea b) do CIRS), determinado nos termos do artigo 40.º e ss. do CIRS e sujeitos a retenção na fonte definitiva à taxa liberatória de 28% (artigo 71.º, n.º 1, alínea a), do CIRS), podendo ser englobados por opção do titular (artigos 22.º, n.º 3 e 71.º, n.ºs 8 e 9, do CIRS).
- xii. **Juros Banco Bermudas:** Rendimentos da categoria E (artigo 5.º, n.º 2, alínea b) do CIRS), determinado nos termos do artigo 40.º e ss. do CIRS e sujeitos à alíquota especial de 35% (artigo 72.º, n.º 17, alínea a), do CIRS). Referência às Bermudas enquanto território com um regime fiscal claramente mais favorável, constando da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, *ex vi* artigo 63.º-D, n.º 1, da LGT.
- xiii. **Despesas com os filhos e com a Senhora Adélia:** aplicação das deduções à coleta relacionadas com descendentes (artigos 78.º, n.º 1, alínea a) e 78.º-A, n.º 1, alínea a), do CIRS), com despesas de educação (artigo 78.º, n.º 1, alínea d), e artigo 78.º-D do CIRS) e , quanto à Sra. Adélia, a dedução à coleta relacionada com ascendentes (artigo 78.º, n.º 1, alínea a) e o artigo 78.º-A, n.º 1, alínea c), do CIRS por cada ascendente que viva efetivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo, desde que aquele não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral.

Substituição e responsabilidade tributária

- xiv. Referência ao “Banco Mais” enquanto entidade obrigada à retenção na fonte, porquanto substituto tributário e, por essa via, sujeito passivo (artigos 18.º, n.º 3, e 20.º, ambos da LGT). Identificação de uma situação de responsabilidade tributária, sendo a mesma originária do substituto e subsidiária do substituído (artigos 22.º, 23.º e 28.º, n.º 3, todos da LGT).
- xv. Referência à “TecnoGoAI Lda.” enquanto entidade obrigada à retenção na fonte, porquanto substituto tributário e, por essa via, sujeito passivo (artigos 18.º, n.º 3, e 20.º, ambos da LGT). Identificação de responsabilidade tributária do substituto, ficando desonerado o trabalhador (substituído) – artigos 20.º, 28.º, n.º 1 e 34.º LGT e 98.º 99.º e 99.º-C CIRS.