



**CIP**  
CONFEDERAÇÃO  
EMPRESARIAL  
DE PORTUGAL

# ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

JULHO DE 2020

ESTUDO REALIZADO POR:



COFINANCIADO POR:



**POISE**  
PROGRAMA OPERACIONAL  
INCLUSÃO SOCIAL  
E EMPREGO



UNIÃO EUROPEIA  
Fundo Social Europeu





**CIP**  
CONFEDERAÇÃO EMPRESARIAL  
DE PORTUGAL

# ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

JULHO DE 2020

## ÍNDICE

Prólogo	05
Introdução	07
Sumário Executivo	11
Enquadramento	17
1. Análise comparada	23
2. Definição conceptual referente à classificação tributária: impostos, taxas e contribuições	39
3. Tendência de alteração das estruturas fiscais de financiamento público: as novas contribuições e as taxas	47
Energia	50
Saúde	55
Retail	59
Cultura, Telecomunicações e Media	61
Mobilidade e Ambiente	63
Turismo	64
Taxas	65
4. Medidas promotoras de um maior equilíbrio tributário	69
5. Notas metodológicas	73
6. Bibliografia	81
Anexo I – Lista de entidades analisadas	84
Anexo II – Lista de entidades que não cobram taxas	85

ESTUDO REALIZADO POR:



COFINANCIADO POR:





# PRÓLOGO

A tendência de aumento contínuo da carga fiscal e a elevada tributação que incide sobre as empresas são fatores que afetam a competitividade da economia portuguesa. Não são as únicas questões relacionadas com a fiscalidade que constituem entraves ao desenvolvimento, porque a falta de estabilidade e de previsibilidade fiscais também são de extrema relevância, especialmente pela forma como condicionam o investimento. Acresce a estes fatores uma difícil relação entre os contribuintes e a máquina fiscal, minada pela desconfiança e por uma relação de forças desigual.

O objetivo da CIP ao promover a realização deste estudo foi compreender melhor os custos fiscais e parafiscais a que as empresas estão sujeitas e os conceitos que lhe estão subjacentes, contribuir para a discussão pública sobre os temas da fiscalidade, mas também ter bases para construir propostas que permitam maior eficiência e justiça e que mitiguem os efeitos perniciosos detetados. Aquilo que vivemos e que este estudo comprova é uma confluência das principais preocupações que temos enunciado num mesmo movimento, a que acresce a opacidade de processos, que cria desconfiança em relação ao decisor político.

Consubstancia-se na multiplicação de taxas, contribuições e outros tributos e figuras paralelas, com custos que se tornam cada vez mais relevantes para as empresas e cuja aplicação é discricionária, muitas delas extraordinárias, mas que acabam por se tornar permanentes. Junta-se a isto a imposição de obrigações de serviço público às empresas,

que acabam, também, por ser tributos, menos transparentes, mas igualmente onerosos, sem que exista, em muitos casos, a necessária fundamentação. O que os dados divulgados pelo INE nos dizem é que, na última década, a carga fiscal aumentou 4,4 pontos percentuais, para um recorde de 34,4% do PIB, mais ainda se julgarmos pelas conclusões da UTAO. É uma evolução significativa, se compararmos com os nossos pares europeus, mas o que o estudo que apresentamos nos mostra é que os dados não são diretamente comparáveis e que, se olharmos para outros indicadores, Portugal está incluído no terço dos 27 Estados-membros da União Europeia em que a carga fiscal aumentou e que foi dos que maior subida registou.

Continuaremos a defender a necessidade de uma reforma da política fiscal, para que esta se torne promotora do investimento, da criação de emprego e da dinamização da economia. Mas terá de ser uma reforma abrangente, revisitando os fundamentos e os processos de toda a panóplia de formas de tributação alternativa criadas, para que exista transparência e previsibilidade e para o incentivo seja a criação de riqueza, para todos.

**António Saraiva**

Presidente da CIP

– Confederação Empresarial de Portugal



# INTRODUÇÃO

A política fiscal é um jogo de equilíbrios. O Mundo empresarial é fundamental para a recuperação da economia. São as empresas que criam emprego e produzem os bens necessários ao nosso bem-estar coletivo.

Por outro lado, o Estado necessita de receitas que o possam manter de forma a cumprir os seus objetivos essenciais como as funções de soberania e as tarefas sociais: saúde, educação, segurança social, entre outras, mas sempre em constante evolução cumulativa.

Parece evidente a necessidade de alcançar um equilíbrio quanto ao lançamento de impostos. Estes são uma despesa para os privados e uma receita para o Estado. Os dois têm de ter patamares razoáveis para poderem ser eficientes e justos.

A multiplicação de grandes e pequenos tributos – impostos, taxas e contribuições – não é benéfica para ninguém e cria dificuldades acrescidas para as empresas gerando obstáculos, muitas vezes desnecessários e desproporcionados, para que possam cumprir os seus desígnios.

Por isso e pela necessidade geral de transparência e de uma maior capacidade de intervenção para todos lançamo-nos neste desafio de tentar quantificar e identificar aquilo a que por vezes se denomina depreciativamente enquanto “taxas, taxinhas e taxetas” da Administração central do Estado.

As conclusões a que chegámos e a comparação do peso dos impostos empresariais em Portugal face aos nossos mais diretos concorrentes são um desafio à análise.

Este é um contributo para a discussão da temática da nova política fiscal propondo-se algumas alterações que permitam a melhoria do quadro normativo geral, incrementando a eficiência e a justiça do nosso sistema fiscal.

São meras pistas de reflexão quanto a uma realidade complexa com vista a um Portugal cada vez mais desenvolvido e justo.

**Diogo Feio e Carlos Lobo**

# LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - EY & Sérvulo: Receita fiscal em % do PIB	21
Figura 2 - EY & Sérvulo: $\Delta$ receita fiscal em % do PIB entre 2007 e 2018 (pp)	21
Figura 3 - EY & Sérvulo: Receita de IVA em % do PIB	22
Figura 4 - EY & Sérvulo: $\Delta$ receita de IVA em % do PIB entre 2007 e 2018 (pp)	22
Figura 5 - EY & Sérvulo: Receita de IRC em % do PIB (2018)	23
Figura 6 - EY & Sérvulo: $\Delta$ receita de IRC em % do PIB entre 2007 e 2018 (pp)	23
Figura 7 - EY & Sérvulo: Receita fiscal em % do vol. de neg. (2017)	25
Figura 8 - EY & Sérvulo: $\Delta$ receita fiscal em % do vol. de neg. entre 2008 e 2017 (pp)	25
Figura 9 - EY & Sérvulo: Receita de IVA em % do vol. de neg. (2017)	26
Figura 10 - EY & Sérvulo: $\Delta$ receita de IVA em % do vol. de neg. entre 2008 e 2017 (pp)	26
Figura 11 - EY & Sérvulo: Receita de IVA em % do vol. de neg. (2017)	27
Figura 12 - EY & Sérvulo: $\Delta$ receita de IRC em % do vol. de neg. entre 2008 e 2017 (pp)	28
Figura 13 - Mapa de concentração da receita IRC / Vol. de neg.	28
Figura 14 - WEF: The Global Competitive Index 4.0 2019	31
Figura 15 - PwC: Paying taxes rank	32
Figura 16 - Figuras tributárias: O imposto	36
Figura 17 - Figuras tributárias: A taxa	38
Figura 18 - Figuras tributárias: A contribuição	39
Figura 19 - EY & Sérvulo: Matriz de indicadores de carga tributária	70
Figura 20 - EY & Sérvulo: Âmbito do presente estudo	72
Figura 21 - EY & Sérvulo: Entidades analisadas	72

# LISTA DE ABREVIATURAS

<b>AIMI</b>	Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis
<b>BCE</b>	Banco Central Europeu
<b>CAV</b>	Contribuição para o Audiovisual
<b>CE</b>	Comissão Europeia
<b>CESE</b>	Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético
<b>CR</b>	Constituição da República Portuguesa
<b>FMI</b>	Fundo Monetário Internacional
<b>I&amp;D</b>	Investigação e Desenvolvimento
<b>IMI</b>	Imposto Municipal sobre Imóveis
<b>IMT</b>	Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>IRS</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>IVA</b>	Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>LGT</b>	Lei Geral Tributária
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>POISE</b>	Programa Operacional Inclusão Social e Emprego
<b>RGTA</b>	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
<b>SNC-AP</b>	Sistema de Normalização Contabilística para administrações públicas
<b>UE</b>	União Europeia
<b>WEF</b>	World Economic Forum



**CIP**  
CONFEDERACIÓN  
EMPRESAS  
DE PO

ESTUDIO REALIZADO POR:



Grupos & Asociados | Consultoría de Estrategias, S.L.

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# SUMÁRIO EXECUTIVO

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



## ESTADO DA ARTE

O sistema tributário português encontra-se em notória mutação, em virtude do surgimento de novas figuras tributárias que, com diferentes configurações, abrangem realidades múltiplas, na maior parte das vezes sem qualquer conexão com os impostos ditos “tradicionais”, designadamente, os impostos incidentes sobre o rendimento, consumo e património.

As mutações constantes do sistema fiscal, cujo modelo se encontra esgotado, juntamente com o aparecimento e crescimento de novas realidades tributárias, incluindo a deslocação da tributação tradicional para um modelo de tributação setorial e com a crescente necessidade de receita por parte do Governo, levam a um aumento da carga fiscal total das empresas.

As empresas encontram-se adstritas ao pagamento de uma miríade de taxas, contribuições e outros tributos e figuras paralelas, cuja relevância e onerosidade não deve ser descurada no cálculo da carga fiscal total das empresas. Os custos com o exercício da função tributária por parte das empresas, extravasa as suas fronteiras quando determina o cumprimento de obrigações administrativas / tributárias referentes à sua relação com outras entidades.

Com o objetivo de criar fluxos de receita estáveis são criados tipos tributários anómalos, sucessivamente agravados, sendo recorrente a utilização da vertente “sinalagmática/bilateral” com consequente afetação da receita a determinados fundos, para legitimação de tributações agressivas utilizando abusivamente o modelo de contribuição ou taxa. Destaca-se igualmente o significativo recurso da qualificação “extraordinária” para a justificação de imposição de sobrecargas supostamente temporárias, mas que tendem a ser permanentes, cristalizando-se no tempo. Os ministérios setoriais assumem novas funções no processo de imposição fiscal positiva como elemento essencial da política setorial, deixando pouco espaço para o estabelecimento de limitações a iniciativas mais coerentes para os diferentes setores económicos.

Numa outra perspetiva, verifica-se igualmente uma tendência de contorno das limitações dos modelos de conexão do direito fiscal internacional, não considerando estas figuras no âmbito dos instrumentos de direito tributário internacional

(Convenções para evitar a dupla tributação), e, deste modo, servindo para reter a competência de tributação na esfera nacional.

Pela sua crescente função reguladora, o Estado deixa de atuar ao nível do fornecimento direto das utilidades, impondo obrigações de “serviço público” adicionais sem a necessária fundamentação económico-financeira (e.g., o caso da tarifa social da energia, ou de todas as limitações à progressão tarifária nos diferentes setores regulados), ou pela criação de impostos regulatórios que disfarçam pretensões eminentemente tributárias (como seja, o mecanismo regulatório tendente a assegurar o equilíbrio da concorrência no mercado grossista de eletricidade em Portugal e a adequada repartição de custos de interesse económico geral, habitualmente conhecido como Clawback tax).

Pela descentralização crescente de competências, o qual tem resultado no reforço de competências na esfera das autarquias locais (em particular dos municípios) torna-se premente um exercício de adequação entre as novas esferas de competência para o exercício de determinadas funções e a respetiva legitimidade constitucional e legal para a cobrança das respetivas taxas.

O presente trabalho procurou, assim, proceder a uma análise completa da efetiva carga fiscal incidente sobre o tecido empresarial Português. Com efeito, procedeu-se, numa primeira fase, a uma análise de benchmarking com vista a comparar a carga fiscal em Portugal com a de outros países e, num segundo momento, à recolha e identificação dos principais tributos a vigorar no território Português, bem como outras figuras de natureza “para tributária”.

No que à análise de benchmarking diz respeito, e não obstante os estudos internacionais colocarem Portugal “a meio da tabela” na lista dos países com maior carga fiscal suportada, ao nível empresarial, o estudo EY & Sérvulo procurou desmistificar tal afirmação, demonstrando que os comparadores internacionais não oferecem um contributo totalmente válido para o cálculo da tributação efetiva em Portugal.

Assim, o presente estudo efetuou um cálculo inovador do peso da carga fiscal das empresas considerando os impostos pagos sobre o volume de negócios, ao invés do critério geralmente utilizado dos impostos sobre o PIB.

## CONCLUSÕES

### O nosso estudo concluiu que:

- ▶ Em 2017, Portugal ocupava a 11.ª posição entre os Estados-Membros da EU 27, representando os impostos 20% do volume de negócios das empresas.
- ▶ Em 2008, Portugal ocupava a 16.ª posição tendo paulatinamente subido no ranking, apresentando a 5.ª maior subida.
- ▶ Entre 2008 e 2017, apenas 8 países registaram subidas neste indicador, tendo-se, na verdade, registado uma redução da carga fiscal nos restantes 19 países.

A estas conclusões, cabe acrescentar que, embora a tributação clássica (IRC, IRS, IVA, IMI e IMT) continue a constituir a principal origem de receita fiscal, verifica-se uma progressiva deslocação da tributação tradicional para um modelo tributário assente numa multiplicidade de figuras tributárias, nomeadamente, taxas e contribuições.

Em particular, o sistema fiscal tem vindo a focar-se em determinados setores de atividade económica que se presume serem dotados de maior capacidade tributária quando comparado com outros. Neste domínio, destaca-se a Contribuição sobre o Setor Bancário introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro), que foi a primeira das contribuições de âmbito setorial a surgir no ordenamento jurídico Português e que deu o mote a figuras semelhantes que se seguiram.

**Em 2018, Portugal apresentou receita fiscal na ordem dos 37,1% do PIB. Entre 2007 e 2018, verificamos que Portugal regista uma subida de 2,1 pp neste rácio.**

RECEITA FISCAL / PIB  
**37,1%**

Para além das diferentes contribuições aqui referidas, salienta-se a recente criação da contribuição sobre

os dispositivos médicos, do adicional de solidariedade sobre o setor bancário e a autorização legislativa da contribuição especial para a conservação dos recursos florestais, com o objetivo de promover a coesão territorial e a sustentabilidade dos recursos florestais.

No que às taxas concerne, e com o propósito de materializar a carga fiscal resultante dos restantes tributos, procedeu-se à recolha e identificação das principais taxas existentes no ordenamento jurídico português, tendo sido analisadas 24 entidades no âmbito da Administração Central do Estado (entre as quais 22 Direções-Gerais e duas Inspeções-Gerais), 11 Entidades Reguladoras, assim como a Agência Portuguesa do Ambiente, I.P., a Autoridade da Mobilidade e dos Transportes, I. P., a Infarmed – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P. e a Comissão Nacional de Proteção de Dados (tendo em consideração a sua relevância para o sector empresarial português).

**Em 2018, Portugal apresenta receita de IVA na ordem de 8,7% do PIB, registando uma subida no rácio de 8,2% em 2007 para 8,7% em 2018.**

RECEITA IVA / PIB  
**8,7%**

Dentro do universo de tais entidades, foi possível concluir pela cobrança total de mais de 4.300 taxas, das quais 2.900 se revelam da competência das entidades analisadas no âmbito da Administração Central do Estado e 600, unicamente, da competência da Agência Portuguesa do Ambiente, I.P., o que reflete a dimensão da realidade em causa.

No processo de recolha de informação, foram encontradas diversas dificuldades, das quais destacamos por ora, a falta de transparência sobre as taxas cobradas, a dificuldade para identificação da base legal aplicável (não sendo, por vezes, possível a sua determinação), a falta de uniformização e conseqüente dispersão e incompletude da informação, a complexidade da estrutura de cobrança e alocação de receita das taxas, a competência cumulativa de diversas entidades sobre diferentes aspetos de uma mesma taxa, e, inclusivamente, tornou-se evidente o desconhecimento, por parte de algumas entidades, de parte das taxas cobradas por si próprias.

**Em 2018, Portugal apresentou receita referente a impostos sobre o rendimento das empresas correspondente a 3,3% do PIB, peso que decresceu em 0,2 pp entre 2007 e 2018.**

RECEITA IRC / PIB  
**3,3%**

Não obstante a regulamentação de uma taxa não se dever distribuir por diversos diplomas, e a competência para a sua cobrança se dever centralizar numa só entidade, tornou-se claro que, em determinados setores de atividade, são diversas as entidades intervenientes no processo de cobrança, cumulando competências, e implicando, por vezes, a cobrança de várias taxas sobre a mesma realidade.

Deste modo, concluiu-se que, não só a quantidade de taxas existente se revela excessiva e absolutamente onerosa, como são inúmeras as dificuldades que se encontram ao nível da sua determinação para cada um dos sectores do tecido empresarial, tornando-se, por diversas vezes, suscetível de discussão a garantia de proporcionalidade e transparência quanto aos montantes das mesmas.

**Esta redução no peso da receita de IRC em função do PIB é, no entanto, a tendência verificada na maioria dos países, tendo o rácio subido em apenas 7 dos 27 países da UE. De entre os países que registaram um decréscimo no indicador, Portugal foi o 3.º com menos nível de descida.**

## RECOMENDAÇÕES

Com o passar dos anos, o surgimento das novas figuras tributárias fez-se crescer a dimensão e a complexidade do sistema tributário Português. A crescente incidência de figuras tributárias, ou de natureza semelhante, acabou por impor um elevado encargo financeiro sobre o sector empresarial, reduzindo as suas margens de lucro e restringindo a sua capacidade financeira, o que acaba por condicionar a sua atividade.

Consequentemente, do ponto de vista do investidor, a tributação setorial acaba, igualmente, por constituir uma forte barreira à entrada de investimento, condicionando a sua realização.

Com a consideração de que os resultados evidenciam a complexidade do sistema fiscal em Portugal, justificando o peso significativo das obrigações fiscais que as empresas têm de cumprir, por outro, torna-se premente que essas mesmas obrigações fiscais sejam agilizadas, simplificadas e transmitidas aos contribuintes de forma mais clara e transparente.

Assim, a criação de um Regime Geral de Taxas, em especial no que à Administração Central diz respeito, constitui um passo fundamental com vista ao alcance de um quadro legal mais transparente, coerente e compreensível. A vigência de tal regime, garantiria, com efeito, a uniformização da informação, colmatando algumas das falhas atualmente existentes, que dificultam a identificação das diferentes taxas aplicadas por cada entidade.

**Do ponto de vista do investidor, a tributação setorial constitui uma forte barreira à entrada de investimento, condicionando a sua realização. Foram identificadas 4.300 taxas cobradas por apenas 25 entidades públicas e 800 por parte de 10 entidades reguladoras.**

Paralelamente, podem ser equacionadas outras medidas de simplificação e incremento da transparência do sistema, tais como:

➤ **Racionalização da base de incidência tributária e das obrigações acessórias**

- Criação de um regime geral das taxas e de um regime geral das contribuições enquanto parâmetros de concretização dos princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal;
- Revisão, à luz dos referidos regimes gerais, de todos os tributos em vigor no ordenamento jurídico, tendo em consideração um imperativo de eficácia (maximização da receita fiscal) e um imperativo de eficiência (minimização dos custos associados à administração dos impostos e ao cumprimento das obrigações tributárias por parte de todos os stakeholders envolvidos);
- Particular enfoque no atual processo de descentralização de competências para os municípios, e respetiva articulação entre as taxas cobradas pelas entidades da administração central, inerentes a competências que passam para o nível local.

**Segundo o estudo “Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway” da Comissão Europeia (2019), em 2017, Portugal é o terceiro país com maior taxa de imposto implícita sobre o rendimento das empresas (25%), sendo apenas ultrapassado pela França (36,4%) e pela Eslováquia (29,3%).**

➤ **Competitividade setorial e internacional: revisão dos quadros tributários setoriais, análise do impacto económico da carga fiscal global no contexto do mercado interno e do comércio internacional**

- Confronto da natureza e fundamentação constitucional dos vários tributos, a par de outros custos atualmente suportados pelos operadores dos diversos setores da economia, no sentido de eliminar ou mitigar situações de sobreposição e dupla tributação numa

perspetiva de receita pública total (carga fiscal global);

- Adoção de um processo legislativo pactuado, no âmbito do qual se preveja a emissão, por parte de uma ou várias entidades independentes, de parecer não vinculativo sobre o impacto das medidas tributárias no âmbito do desenvolvimento económico nacional e do comércio externo, bem como acerca da sua compatibilização, no quadro da União Europeia, com as liberdades fundamentais, com a política de concorrência e com a política económica.

**Portugal ocupa a 33.ª (nos 36 países avaliados) posição no Índice de Competitividade Fiscal desenvolvido pela Tax Foundation, situando-se em 34.º no rank do imposto sobre o rendimento das empresas e em 35.º (penúltima posição) no rank das taxas efetivas marginais.**

➤ **Transparência e responsabilização**

- Disponibilização de informação sobre a criação e execução orçamental dos tributos de forma fiável, completa, atualizada, compreensiva e comparável internacionalmente, permitindo “avaliar com precisão a posição financeira do setor das administrações públicas e os custos e benefícios das suas atividades, incluindo as suas consequências económicas e sociais, presentes e futuras;
- Disponibilização de dados estatísticos de qualidade, em periodicidade regular, que permita o escrutínio público da eficiência do sistema fiscal;
- Identificação das fontes de custo decorrentes da gestão financeira pública, relacionando-as com as respetivas fontes de financiamento. A estruturação do registo das contas públicas não numa ótica de caixa, mas antes numa ótica de acréscimo, possibilitará maior transparência e melhor informação financeira que demonstre não apenas os fluxos de caixa (entradas e saídas de dinheiro) como também os seus ativos e outros direitos, passivos e responsabilidades, e por fim, os seus resultados económicos.



**CIP**  
CONFEDERACIÓN  
EMPRESAS  
DE PO

ESTUDIO REALIZADO POR:



Grupos & Asociados | Consultoría de Estrategias, S.L.

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# ENQUADRAMENTO

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



**PO ISE**  
PROGRAMA OPERACIONAL  
INCLUSÃO SOCIAL  
E EMPREGO



UNIÃO EUROPEIA  
Fundo Social Europeu

## ENQUADRAMENTO

O sistema tributário português encontra-se em evidente mutação, não sendo raro o surgimento de novas figuras com impacto fiscal e financeiro nos diferentes setores económicos. Em cada ano orçamental surgem novas figuras tributárias, com diferentes configurações, abrangendo realidades múltiplas, na maior parte das vezes sem uma conexão óbvia com os princípios constitucionais estruturantes que se encontram na génese dos impostos ditos tradicionais, incidentes sobre o rendimento, consumo e património.

Nessa medida, tem vindo a observar-se uma tendência de deslocação do peso da receita fiscal proveniente das tradicionais figuras tributárias para a receita obtida por via da aplicação de um conjunto diversificado de tributos setoriais, cujo impacto na rentabilidade dos respetivos operadores não deverá ser minorado. Neste domínio, assume crescente relevância a figura das contribuições (financeiras e especiais), que tem vindo a ganhar destaque no sistema fiscal português.

No plano das taxas, importa considerar não apenas a realidade na esfera dos serviços e entidades integrantes da Administração Direta do Estado abrangidos pela Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, na redação conferida pela Lei n.º 64/2011, de 22 de dezembro, como também da administração indireta do Estado, nomeadamente, através das entidades reguladoras, tal como definidas na lei-quadro das entidades administrativas independentes com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo, aprovada pela Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, na redação conferida pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro.

Ainda no âmbito da administração indireta do Estado, haverá que considerar as taxas cobradas por institutos públicos<sup>1</sup>, serviços personalizados, fundos personalizados e entidades públicas empresariais, cujo análise não se encontra coberta pelo presente trabalho.

Ao universo de taxas acima referido acrescentam ainda as taxas aplicadas pelas autarquias locais, conforme previstas na Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, na redação dada pela Lei n.º 117/2009, de 29 de dezembro, aprova o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA). Neste domínio, salienta-se a ausência de um regime geral de taxas que vincule de igual modo a administração central do Estado a um conjunto de parâmetros no âmbito da sua competência para criação de taxas, à semelhança do existente para as autarquias locais e em concretização do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa.

Salienta-se que o RGTA impõe às autarquias locais exigências acrescidas tendo em vista a maior transparência na definição das taxas locais. Neste sentido, impõe-se a elaboração de um regulamento de taxas no qual, além da respetiva incidência objetiva e subjetiva e do montante da taxa (ou fórmula de cálculo para apuramento do valor da taxa), deverá constar a fundamentação económico-financeira relativa ao montante das taxas.

De notar que a Lei do Orçamento do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) veio aprovar uma autorização legislativa para a criação do regime geral de taxas da administração do Estado o qual viria definir os parâmetros de incidência subjetiva e objetiva, os critérios materiais de quantificação e as exigências de fundamentação económica e financeira, os critérios materiais para agravamentos e desagravamentos ditados por razões de ordem extrafiscal, bem como as regras para a revisão periódica e publicitação das taxas. Nos termos do regime a criar, as taxas da administração do Estado seriam estruturadas e cobradas com base no princípio da equivalência, refletindo os custos ou benefícios inerentes às prestações da administração do Estado. Não obstante, este regime nunca chegou a ser criado, mantendo-se, até hoje, a ausência de um regime de taxas que venha definir os parâmetros para a criação de taxas por parte das entidades pertencentes à administração central do Estado.

A organização da informação tributária em referência consubstancia um instrumento fundamental para

<sup>1</sup> Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro, na redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 96/2015, de 29 de maio.

efeitos de acompanhamento técnico do conjunto dos principais tributos (impostos, contribuições, taxas) e outras figuras de âmbito para-tributário, atualmente com impacto financeiro nas empresas. A sua utilização ao nível do acompanhamento do sistema fiscal nacional será importante para efeitos de suporte técnico das empresas integradas na CIP, mas muito fundamentalmente no plano da participação nos processos de concertação económica e social.

Neste âmbito, recordam-se as funções da Confederação, definidas nos respetivos estatutos, de entre as quais se destaca *“[s]er o porta-voz das empresas, assumir e defender os seus interesses e propostas junto das instâncias económicas, políticas e sociais, aí incluídas também as organizações sindicais, a nível nacional, europeu e internacional”* bem como *“[e]studar e divulgar temas que interessem às atividades representadas e cuja correta perspetiva contribua para o seu desenvolvimento”*.

A fiscalidade tem vindo progressivamente a assumir um papel determinante para o desempenho económico de qualquer país, sendo considerada um dos elementos-chave no que respeita à capacidade das empresas de competir a nível internacional. Por outro lado, é comum o recurso à política fiscal como instrumento para alcançar determinados objetivos económicos e sociais, não se esgotando a sua finalidade na arrecadação de receitas públicas por parte do Estado.

Desde logo, no domínio ambiental, tem sido comum o recurso a instrumentos de política fiscal com finalidades corretivas, *v.g.*, a internalização de externalidades negativas tendo por base *o princípio do poluidor-pagador*, proposto pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) desde 1992<sup>2</sup>. Ou seja, a fiscalidade tem sido utilizada com vista à restauração de um dano económico e do próprio bem-estar social, por parte daquele a quem a externalidade negativa é imputável (modelo de tributação *pigouviano*<sup>3</sup>).

A fiscalidade é também utilizada como uma ferramenta para promover e incentivar a alteração de comportamentos no que respeita à relação das

empresas com o ambiente, sendo crescentes as medidas fiscais de incentivo ao ‘investimento verde’ como forma de ir ao encontro das metas de descarbonização da economia.

Do mesmo modo, o sistema fiscal poderá ser desenhado de forma a impulsionar o crescimento económico, nomeadamente, através da adoção de políticas fiscais orientadas a estimular o investimento direcionado à melhoria de infraestruturas e ao aumento de produtividade do capital humano, bem como ao investimento em Investigação & Desenvolvimento (I&D), proporcionando um ambiente favorável à inovação e estimulando as empresas a crescer de forma sustentável.<sup>4</sup>

Não obstante a finalidade pretendida através das políticas fiscais adotadas, importa salientar que o impacto das mesmas será tanto quanto maior a qualidade da estrutura das respetivas políticas e da forma como estas se adaptam à estrutura do sistema fiscal como um todo. A capacidade da fiscalidade em impulsionar o desenvolvimento económico está, assim, dependente do modelo conceptual adotado na estruturação do sistema fiscal na medida em que, quer a complexidade administrativa, quer a necessidade de maximizar receita, poderão gerar distorções económicas com impacto significativo no comportamento dos contribuintes e na realidade económica sobre a qual incide.

As medidas fiscais passíveis de originar distorções económicas poderão trazer custos acrescidos, tanto ao contribuinte, como à administração tributária, afetando o processo de tomada de decisões dos vários agentes económicos, o que poderá ter efeitos perversos no desempenho económico do país. Desta forma, um sistema fiscal bem estruturado permitirá arrecadar o maior nível de receita fiscal com o menor número de distorções económicas possíveis.

Ademais, os procedimentos administrativos deverão ser claros, permitindo aos contribuintes cumprir facilmente com as suas obrigações de natureza administrativa e fiscais, esperando-se da parte da administração pública a respetiva simplicidade e celeridade na gestão dos processos.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> *The Polluter-Pays Principle: OECD Analyses and Recommendations*, OCDE, 1992.

<sup>3</sup> *Arthur Cecil Pigou, The Economics of Welfare* (Macmillan, 1932).

<sup>4</sup> *Global Competitiveness Report 2019*, World Economic Forum, 2019.

<sup>5</sup> *International Tax Competitive Index 2019*, Tax Foundation, 2019.

Em geral, vários estudos têm apontado os impostos sobre o rendimento como mais suscetíveis a provocarem distorções económicas quando comparados com os impostos sobre o consumo e sobre o património. As taxas marginais máximas de imposto sobre o rendimento das empresas tendem a afastar o investimento, desencorajando a formação de capital e, conseqüentemente, resultando no abrandamento do ritmo de crescimento da economia.<sup>6</sup>

Reconhecendo este fenómeno, e de forma a reduzir o máximo de distorções possíveis, procurando alcançar o máximo de neutralidade fiscal, vários países têm vindo, nos últimos anos, a reformular os seus sistemas fiscais, sendo possível observar uma descida generalizada nas taxas de imposto sobre o rendimento das empresas em contrapartida de uma subida das taxas de tributação do consumo.<sup>7</sup>

No entanto, importa reforçar que a qualidade de um sistema fiscal não se prende apenas com a carga tributária. Não se deve descurar uma análise da complexidade administrativa, isto é, do grau de facilidade e celeridade com que os diferentes processos são geridos, as quais podem gerar maiores ou menores custos de cumprimento das obrigações fiscais (*compliance*) para os sujeitos passivos e que, invariavelmente, acrescem ao encargo tributário que lhes é imposto.

Outras medidas direcionadas ao crescimento económico incluem, por exemplo, a redução das taxas de impostos, em contrapartida do alargamento da base tributária, verificando-se também uma tendência generalizada na utilização dos tributos enquanto instrumentos corretivos de externalidades, nomeadamente, através do incentivo ao investimento privado em inovação.

Não obstante, importa salientar que toda e qualquer medida fiscal orientada ao crescimento económico implica um balanço entre os objetivos pretendidos

através da medida e as respetivas contrapartidas (*trade-offs*) associados, como sejam a perda de receita fiscal, o impacto na distribuição de rendimentos, alterações nos comportamentos e estratégias, bem como os custos de compliance.

No que respeita aos impostos sobre o rendimento das empresas, a respetiva estrutura deverá ainda ter em conta vários fatores, como a complexidade da arquitetura tributária internacional, o aumento da relevância dos ativos intangíveis para as empresas, e ainda o crescimento das oportunidades de transferência de lucros (*profit shifting*) que a economia digital veio permitir<sup>8</sup>, salientando a necessidade de reforçar a coordenação fiscal a nível internacional.

Do enquadramento acima exposto, facilmente se conclui que a análise quanto à qualidade dos diferentes sistemas fiscais deverá ter em conta vários fatores, sendo certo que a estrutura do sistema fiscal, em especial no que respeita à carga tributária imposta sobre os contribuintes, tem um forte impacto na competitividade das empresas e, conseqüentemente, no crescimento económico do país.

Note-se que o indicador de carga tributária normalmente utilizado (receita fiscal em percentagem do PIB) não reflete verdadeiramente o impacto da fiscalidade na competitividade das empresas, a qual se encontra condicionada por vários fatores que extravasam a variável da receita arrecada. De notar ainda que as tradicionais análises de carga tributária não consideram o impacto que a proliferação de tributos de natureza setorial apresenta para as empresas que operam em determinados setores económicos.

Numa diferente perspetiva, os comparadores internacionais não oferecem um contributo totalmente válido para o cálculo da tributação efetiva em Portugal, uma vez que a necessária harmonização dos critérios para a realização

<sup>6</sup> *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OCDE, 2010; Kyle McNabb, "Tax Structures and Economic Growth: New Evidence from the Government Revenue Dataset", *Journal of International Development* 30, 2018, p. 173-205.

<sup>7</sup> Cristina Enache, "Sources of Government Revenue in the OECD", *Tax Foundation*, 2020; Elke Asen, "Corporate Tax Rates around the World, 2019", *Tax Foundation*, 2019; e *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OCDE, 2018.

<sup>8</sup> Gabriel Zucman, "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", *Journal of Economic Perspectives* 28 (4), 2014, p. 121-148.

das comparações entre os diversos países não contempla a diversidade de práticas, todas elas utilizadas pela jurisdição nacional, para o cálculo da carga fiscal total.

Em suma, e de forma a poder calcular a efetiva carga fiscal nacional, importa desenvolver e implementar uma metodologia de recolha e organização de informação relativa ao universo de tributos existentes no ordenamento jurídico português. As clássicas configurações dos tributos acabam, por vezes, por gerar conflitos de sobreposição tributária, verificando-se também casos de completa ausência de conexão entre a realidade tributada e a finalidade do tributo, colocando em risco a capacidade concorrencial das empresas no curto-prazo.

Desta forma, através do presente estudo, pretende-se, numa primeira fase, realizar uma análise de benchmarking com o objetivo de comparar a carga fiscal em Portugal com a de outras jurisdições. Esta análise é dividida em duas componentes: uma primeira, tendo por base a informação publicamente disponível em relatórios internacionais de referência, e uma segunda, correspondente a uma análise levada a cabo pela EY em parceria com a Sérvulo.

Também ainda numa primeira fase do trabalho, procede-se à recolha e identificação dos principais tributos (impostos, taxas e contribuições) atualmente em vigor em Portugal, bem como de outras figuras de natureza paratributária, em concreto, dos tributos criados / cobrados pelas seguintes categorias de entidades:

- ▶ Serviços centrais integrados na administração direta do Estado, tal como definida na Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, na redação conferida pela Lei n.º 64/2011, de 22 de dezembro;

- ▶ Entidades reguladoras, tal como definidas na lei-quadro das entidades administrativas independentes com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo, aprovada pela Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, na redação conferida pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro.

Numa segunda fase, procede-se à identificação de um conjunto de medidas promotoras de um maior equilíbrio da carga tributária incidente sobre o tecido empresarial nacional, tendo em conta a análise técnica efetuada.

Saliente-se que o objeto do presente trabalho responde aos objetivos propostos no contexto da candidatura ao Aviso POISE-26-2015-01” Reforço da Capacitação Institucional dos Parceiros Sociais com assento na Comissão Permanente de Concertação Social”, no quadro do Programa Operacional Inclusão Social e Emprego (POISE). Neste âmbito, salienta-se a produção e edição de análises, estudos, estatísticas e indicadores com relevância para, designadamente, a definição de estratégias que promovam a inovação e a competitividade do tecido empresarial.

Ora, o quadro fiscal aplicável aos principais setores económicos constitui, nesta perspetiva, um fator-chave que importa analisar não apenas no que respeita às figuras tributárias clássicas, mas também do prisma das novas figuras tributárias existentes no quadro da administração central (direta) do Estado e das entidades reguladoras. Apenas uma análise integrada e completa possibilitará ajuizar da tributação efetiva incidente sobre as empresas portuguesas e, subsequentemente, da respetiva comparabilidade a nível nacional (setorial) e internacional.



**CIP**  
CONFEDERACIÓN  
EMPRESARIAL  
DE PINAR DEL RÍO

ESTUDIO REALIZADO POR:



Sociedad de Asesoría e Investigación, S.R.L.

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# 1. ANÁLISE COMPARADA

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



## ENQUADRAMENTO

Em Portugal, a carga tributária tem vindo a ser apontada como um dos fatores inibidores de crescimento económico, afetando a capacidade das empresas para investir em tecnologias inovadoras potenciadoras de maiores níveis de eficiência operacional e administrativa que permitam a exploração de novas oportunidades de negócio nos diversos mercados. Apesar de o sistema fiscal português prever diversos benefícios fiscais, persiste, contudo, um nível intensivo de imposição tributária sobre as empresas. A complexa envolvente tributária que rodeia as empresas e os diversos setores económicos acaba por reduzir as suas margens, afetando a sua capacidade financeira para investir e crescer e, conseqüentemente, condicionando a sua capacidade competitiva nos mercados internacionais.

Neste contexto, importa aqui fazer uma breve análise aos níveis de carga tributária nacional, comparando-os com os níveis de outros países, nomeadamente, com os 27 Estados-Membros da União Europeia (UE27). Para o efeito, e considerando que através do presente estudo se pretende uma análise da carga tributária a nível empresarial, foram recolhidos dados do Eurostat em relação a variáveis económicas e fiscais como o PIB, a receita fiscal e algumas das suas componentes, e ainda o volume de negócios das empresas.

Para além da receita fiscal em percentagem do PIB, que configura o indicador de carga fiscal geralmente utilizado nas análises de carga fiscal, considerou-se, como medida alternativa, o peso da receita fiscal face ao volume de negócios nacional. Uma vez que o volume de negócios representa a receita das empresas antes dos custos fixos, operacionais e administrativos, bem como financeiros e, naturalmente, aos encargos fiscais, considera-se importante o cálculo de um indicador que permita mensurar a carga fiscal das empresas enquanto esforço financeiro efetivo e não tanto como referencial macroeconómico.

De notar que o referido indicador não é utilizado em qualquer dos estudos citados ao longo do presente relatório, ainda que se trate de estudos elaborados por entidades de considerável reputação, como seja a Comissão Europeia, a OCDE, a Tax Foundation, a PwC e ainda o World Economic Forum. Desta forma, entendemos que as conclusões alcançadas por via da utilização do indicador receita fiscal vs. volume de negócios nacional constituem uma análise inovadora no que respeita à medição da carga fiscal efetiva das empresas.

Ainda assim, consideramos relevante a apresentação dos resultados obtidos nos diferentes estudos realizados pelas entidades acima mencionadas de modo a garantir o rigor e imparcialidade da presente análise. Deste modo, o presente relatório, faz também referência aos seguintes dados/estudos:

- ▶ European Commission - Data on Taxation;
- ▶ European Commission - EU Regional Competitiveness Index 2019<sup>9</sup>;
- ▶ OECD - Revenue Statistics 2019<sup>10</sup>;
- ▶ Tax Foundation - International Tax Competitive Index 2019<sup>11</sup>;
- ▶ PwC - Paying Taxes 2020<sup>12</sup>;
- ▶ World Economic Forum - Global Competitiveness Report 2019<sup>13</sup>;
- ▶ European Commission - Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway<sup>14</sup>.

### Receita fiscal total em percentagem do PIB

Em 2018, Portugal apresentou uma receita fiscal na ordem dos 37,1% do PIB, situando-se na 15.<sup>a</sup> posição no ranking da UE27 no que respeita ao rácio entre a receita fiscal e o PIB.

<sup>9</sup> *The EU Regional Competitiveness Index 2019*, European Commission, 2019.

<sup>10</sup> *Revenue Statistics 2019*, OCDE, 2019.

<sup>11</sup> *International Tax Competitive Index 2019*, Tax Foundation, 2019.

<sup>12</sup> *Paying Taxes 2020*, PwC, 2020.

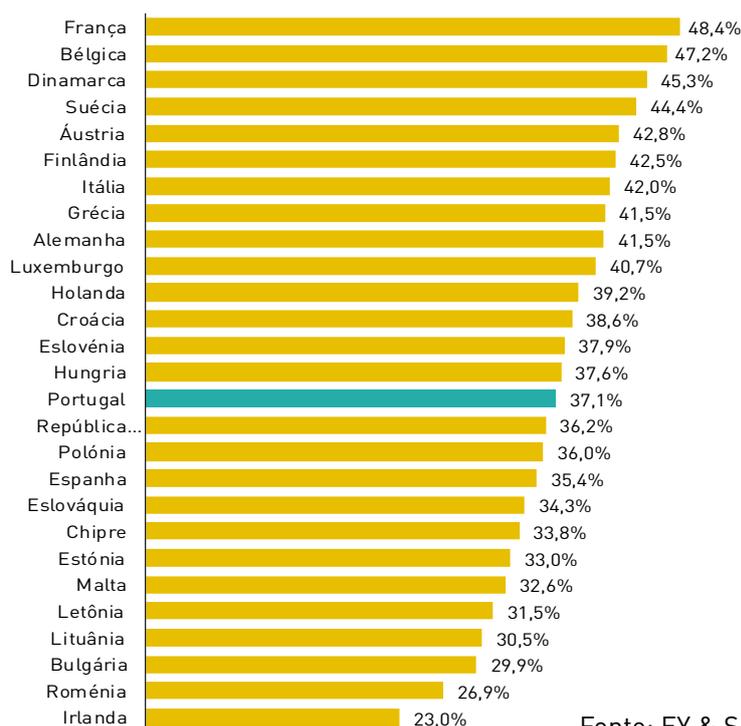
<sup>13</sup> *Global Competitiveness Report 2019*, World Economic Forum, 2019.

<sup>14</sup> *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, European Commission, 2019.

A percentagem calculada pela EY & Sérvulo é ligeiramente superior às percentagens apresentadas pela Comissão Europeia (CE) e pela OCDE para o mesmo rácio (CE: 34,9%; OCDE: 35,4%). Atendendo

aos dados publicados pela CE, Portugal encontra-se na 17.<sup>a</sup> posição entre os Estados-Membros da UE, enquanto que, de acordo com os dados da OCDE, Portugal situa-se na 16.<sup>a</sup> posição.

**Figura 1 - EY & Sérvulo: Receita fiscal em % do PIB (2018)**

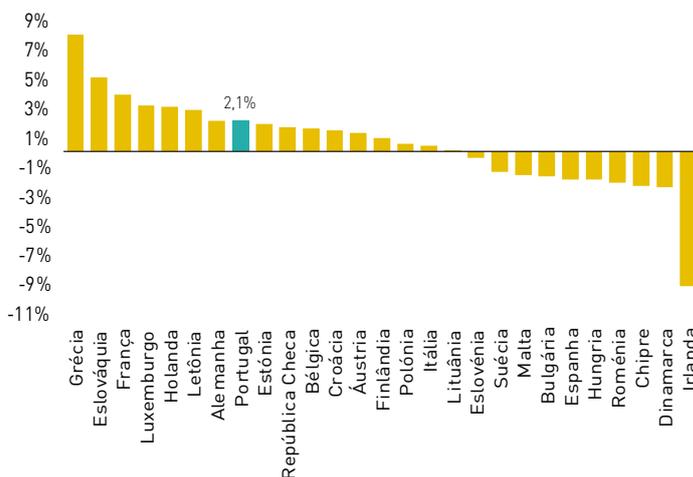


Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Relativamente ao período histórico entre 2007 e 2018, verifica-se que Portugal regista a 8.<sup>a</sup> maior subida em pontos percentuais no rácio de receita fiscal em percentagem do PIB, com uma subida de 2,1 pp. Com base nos dados apresentados pela OCDE, e com

respeito ao período entre 2000 e 2017, no grupo dos 36 países membros da organização, Portugal regista a 5.<sup>a</sup> maior subida, registando-se uma variação positiva de 3,4 pp, sendo apenas ultrapassado pelo Japão (5,6 pp), Grécia (5,5 pp), Coreia do Sul (5,4 pp) e México (4,6 pp).

**Figura 2 - EY & Sérvulo: Δ receita fiscal em % do PIB entre 2007 e 2018 (pp)**



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

### Receita de IVA em percentagem do PIB

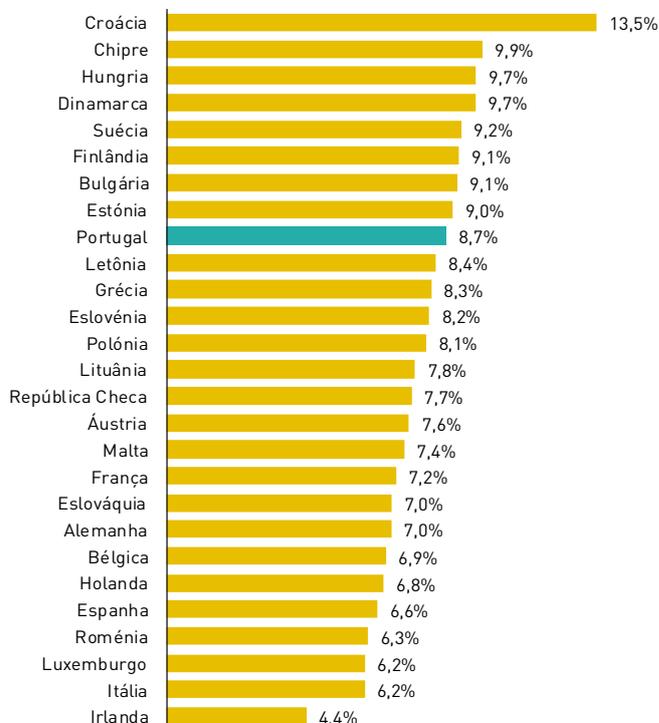
Em 2018, Portugal apresenta receita de IVA na ordem de 8,7% do PIB, situando-se em 9.º no ranking dos países da UE 27 com maior peso de receita de IVA face ao PIB.

O valor calculado pela EY & Sérvulo para Portugal encontra-se em linha com os valores calculados pela CE e pela OCDE, os quais foram de 8,8% e 8,6%, respetivamente.

Importa salientar que, em Portugal, a receita de IVA correspondeu a 23,6% da receita fiscal total, constituindo quase um quarto do total de receita arrecadada.

A Croácia revela ser o país com maior carga tributária em sede de IVA, distanciando-se dos restantes países da UE 27 com receita na ordem dos 13,5% do PIB, equivalente a 34,9% da receita fiscal.

Figura 3 - EY & Sérvulo: Receita de IVA em % do PIB (2018)

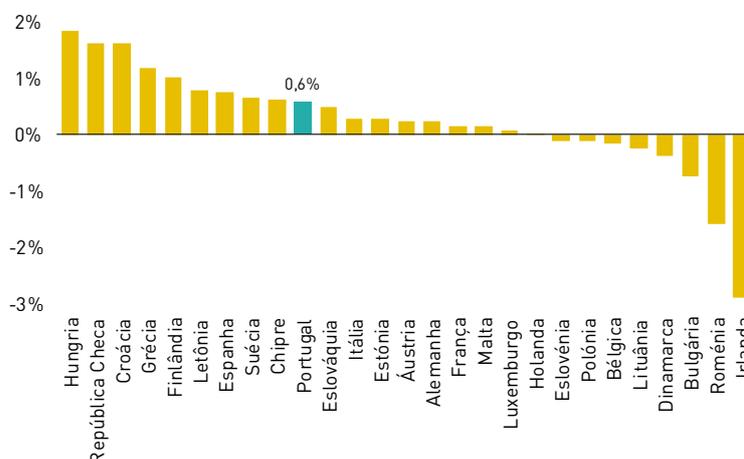


Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Em termos históricos, Portugal regista a 10.ª maior subida, em p.p., no rácio de receita de IVA em relação ao PIB, subindo de 8,2% em 2007 para 8,7% em 2018.

A Hungria regista a maior subida, com uma variação positiva de 1,8 pp, enquanto a Irlanda regista a maior descida, com uma variação negativa de 2,9 pp.

Figura 4 - EY & Sérvulo: Δ receita fiscal em % do PIB entre 2007 e 2018 (pp)



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

## Receita de impostos sobre o rendimento das empresas em percentagem do PIB

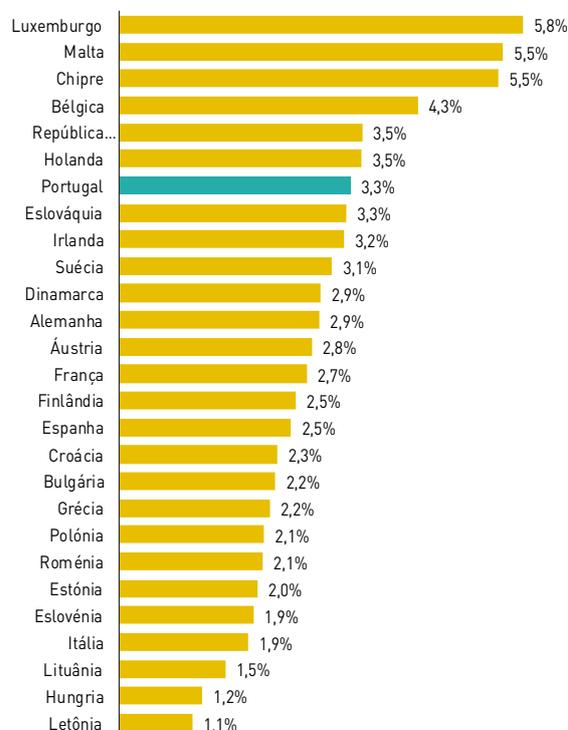
Em 2018, Portugal apresentou receita referente a impostos sobre o rendimento das empresas correspondente a 3,3% do PIB, situando-se em 7.º no ranking dos países da UE 27 com maior peso de receita de IRC face ao PIB.

Também os dados da CE revelam um percentual de 3,3%, com Portugal também aqui situado na 7.ª posição. Os dados da OCDE, por seu turno, apresentam uma percentagem de 3,2%.

Em Portugal, a receita de impostos sobre o rendimento das empresas correspondeu a 9% da receita fiscal total, acima da média europeia de 7,9%.

Malta (17%), Chipre (16,2%) e Luxemburgo (14,3%) sobressaem como os países com maior peso de receita de IRC em relação à receita fiscal com a Itália (4,4%), a Letónia (3,4%) e a Hungria (3,2%) a apresentar as percentagens mais baixas.

**Figura 5 - EY & Sérvulo: Receita de IRC em % do PIB (2018)**

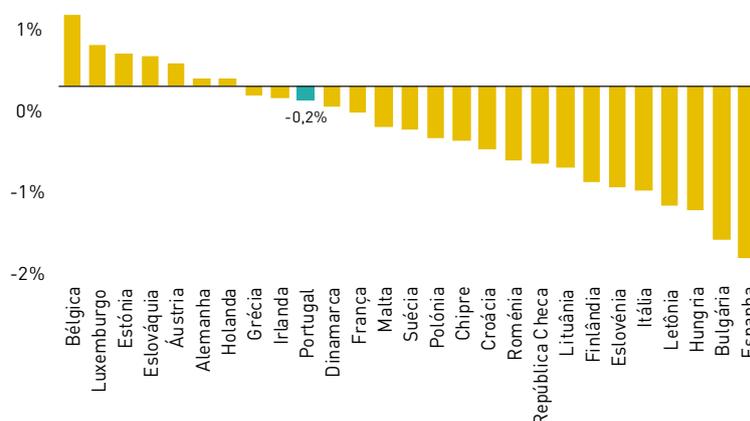


Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Relativamente ao período de 2007 a 2018, o referido peso decresceu em 0,2%. Esta é, no entanto, a tendência verificada na maioria dos países, tendo o rácio incrementado em apenas

7 dos 27 países. De entre os países que registaram um decréscimo no indicador, Portugal foi o 3.º com menos nível de descida.

**Figura 6 - EY & Sérvulo: Δ receita de IRC em % do PIB entre 2007 e 2018 (pp)**



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Numa análise integrada, salienta-se que, ao passarmos de uma medida de carga tributária geral (receita fiscal em relação ao PIB) para medidas de carga tributária diretamente relacionadas com as componentes da receita de IVA e de IRC, os dois principais impostos incidentes sobre a atividade empresarial, Portugal foi subindo no ranking dos países da EU 27.

Este facto revela que, comparativamente aos restantes Estados-Membros da UE, a carga tributária em Portugal decorre principalmente do IVA e do IRC, sendo o peso relativo a estes impostos superior ao da maioria dos Estados-Membros.

Por sua vez, o peso de impostos sobre os rendimentos das pessoas singulares em relação ao PIB é inferior à maioria dos países da UE. De acordo com os dados da CE, estes corresponderam a 6,5% do PIB, ocupando a 15.ª posição. O mesmo sucede relativamente às contribuições sociais, que, de acordo com a CE, corresponderam a 9,4% do PIB, dos quais 5,6% referentes a contribuições efetuadas pelos empregadores e 3,8% relativos a contribuições efetuadas pelos empregados, ocupando a 20.ª posição.

Não se trata, com o presente exercício, de avaliar a composição da receita fiscal em Portugal, mas sim o peso de cada componente quando comparado com os restantes países da UE. Se se atentar à estrutura da receita fiscal nacional, verificamos que, em 2018, o IVA representou cerca de 23,6% da receita total, enquanto a receita de IRC representou cerca de 9%, com o peso da receita de IVA a incrementar

em 0,2 p.p. entre 2007 e 2018, e o peso da receita de IRC a decrescer 1 p.p. no mesmo período.

Verifica-se, assim, uma progressiva deslocação da componente de impostos diretos para a componente de impostos indiretos, em particular, para o IVA, com grande parte dos países a rever a sua estrutura tributária nesse sentido.

A este respeito, num estudo referente à reforma fiscal e ao crescimento económico<sup>15</sup>, a OCDE identifica como uma das tendências globais o facto de muitos países terem vindo a reduzir as taxas sobre os rendimentos das famílias e das empresas em contrapartida do alargamento da base tributária das mesmas, verificando-se também um progressivo aumento nas contribuições sociais.

No seu estudo, a OCDE indica ainda que cerca de um quarto dos seus países membros reduziram as taxas de imposto sobre o rendimento das pequenas e médias empresas, tendo sido também criados, em vários países, benefícios fiscais associados ao investimento em I&D.

Por sua vez, a utilização do modelo de IVA como imposto sobre o consumo tem vindo a aumentar, bem como as taxas médias aplicáveis, não se verificando, no entanto, um aumento na carga de tributação indireta em resultado, sobretudo, de uma redução geral na proporção de impostos especiais sobre o consumo e outros tributos específicos sobre bens e serviços.

<sup>15</sup> OCDE, "Tax Policy Reform and Economic Growth", *OECD Tax Policy Studies*, No. 20, 2010.

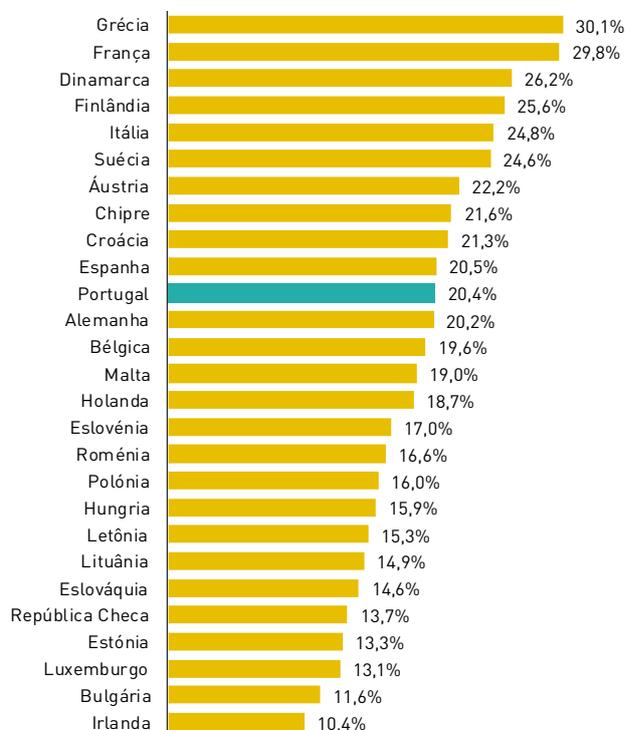
### Receita fiscal total em percentagem do volume de negócios

Se, em vez do PIB, considerarmos o volume de negócios, verificamos que em 2017 este rácio foi de 20% para Portugal encontrando--se na 11.ª posição face aos restantes países da EU-27.

Note-se, no entanto, que em 2007, Portugal ocupava a 16.ª posição no ranking com 17,9% de receita fiscal em relação ao volume de negócios, tendo vindo a subir desde então no ranking em virtude, sobretudo, da subida do rácio.

A Grécia e a França aparecem em destaque nos primeiros lugares do ranking com receitas fiscais na ordem dos 30% do volume de negócios. Já a Irlanda destaca-se como o país com menor nível de receita fiscal face ao volume de negócios, com um rácio de 10,4%

**Figura 7 - EY & Sérvulo: Receita fiscal em % do vol. de neg. (2017)**

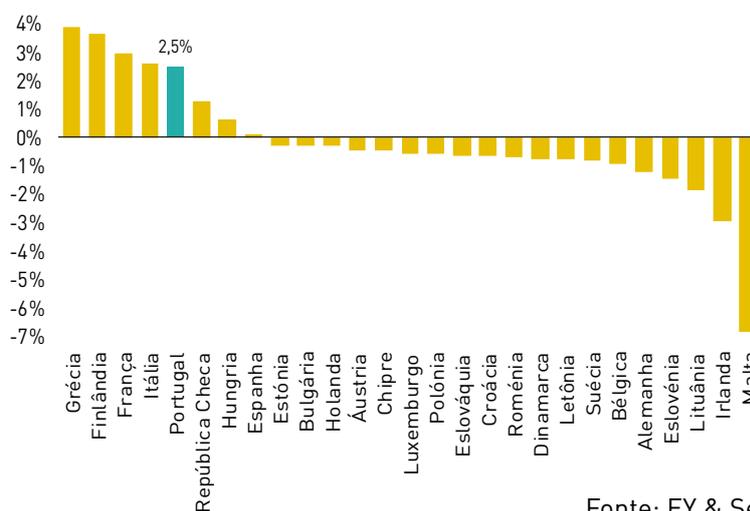


Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Igualmente, se considerarmos o período histórico entre 2008 e 2017, Portugal apresenta a 5.ª maior subida no rácio, destacando-se como um dos países onde se verificou um maior aumento do peso da carga fiscal em função do volume de negócios (2,5%).

Saliente-se o facto de, dos 27 países membros da UE, apenas 8 terem registado subidas neste indicador, tendo-se verificado uma redução da carga fiscal face ao volume de negócios nos restantes 19 países.

**Figura 8 - EY & Sérvulo: Δ receita fiscal em % do vol. de neg. entre 2008 e 2017 (pp)**



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

### Receita de IVA em percentagem do volume de negócios

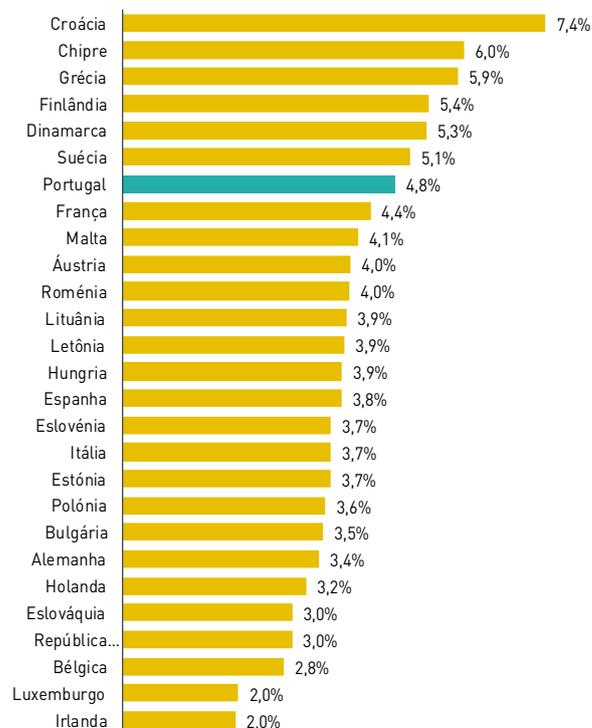
Considerando que o IVA é um imposto incidente sobre o consumo de bens e serviços e, uma vez que o volume de negócios representa o valor total de vendas de bens e serviços das empresas, o rácio da receita de IVA em percentagem do volume de negócio afigura-se, a nosso entender, como um verdadeiro indicador de carga fiscal no que ao IVA respeita.

Na prática, estamos perante um indicador que nos permite aferir, por cada euro de receitas das empresas, quanto foi suportado em IVA.

Note-se o IVA assenta numa ótica de incidência apenas sobre o valor acrescentado em cada fase da cadeia de valor, sendo, na teoria, o seu encargo repercutido para o consumidor final.

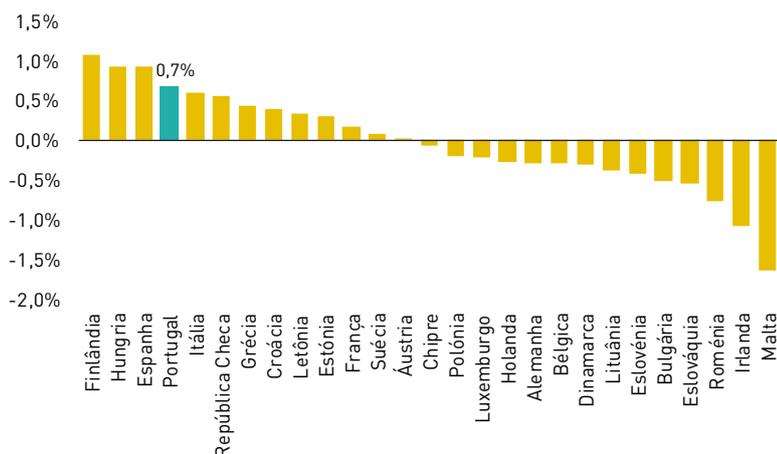
Em 2017, a receita de IVA correspondeu a 4,8% do volume de negócios das empresas portuguesas, situando-se Portugal na 7.ª posição do rank.

Figura 9 - EY & Sérvulo: Receita de IVA em % do vol. de neg. (2017)



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Figura 10 - EY & Sérvulo: Δ receita de IVA em % do vol. de neg. entre 2008 e 2017 (pp)



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

Se observarmos a evolução histórica deste indicador, verificamos que Portugal registou a 4.ª maior subida entre 2008 e 2017, com um aumento de 0,7%.

Entre os 27 Estados membros da EU, 12 registaram uma subida do peso do IVA em função do volume de negócios, com 14 países a registar descidas (variação nula no caso da Áustria).

### Receita de IRC em percentagem do volume de negócios

Um dos requisitos ideais de um bom sistema fiscal é a neutralidade, no sentido de que os mecanismos fiscais não deverão ter um impacto nos contribuintes passível

de influenciar artificialmente as suas decisões económicas.

Nessa medida, uma excessiva carga a suportar pelas empresas em sede de IRC irá necessariamente afetar as suas margens, podendo levar as empresas

a compensar essa redução através de uma subida nos preços, repercutindo o encargo fiscal de forma oculta no consumidor ou através de uma redução de custos operacionais e/ou administrativos que poderão prejudicar a qualidade dos bens produzidos ou dos serviços prestados.

Importa, deste modo, efetuar uma análise de carga fiscal que reflita o custo fiscal para as empresas, o qual dificilmente se encontrará espelhado no indicador de receita em relação ao PIB.

Como tal, optou-se pela utilização de um indicador que permita aferir o custo tributário por cada euro de receita das empresas. Considerando os dados disponíveis, recorreu-se à receita de impostos sobre os rendimentos das empresas – enquanto variável representante dos encargos fiscais para as mesmas – e ao volume de negócios – enquanto variável representante das receitas obtidas pelas empresas.

Importa, no entanto, referir que os encargos tributários das empresas são constituídos por uma multiplicidade, cada vez maior, de tributos, não sendo o encargo efetivo apenas representado pelo IRC. Uma verdadeira medição da efetiva carga tributária para as empresas implicaria um cálculo que incluísse também os encargos suportados a título das variadas taxas, bem como ainda das contribuições especiais e financeiras que lhes sejam exigidas.

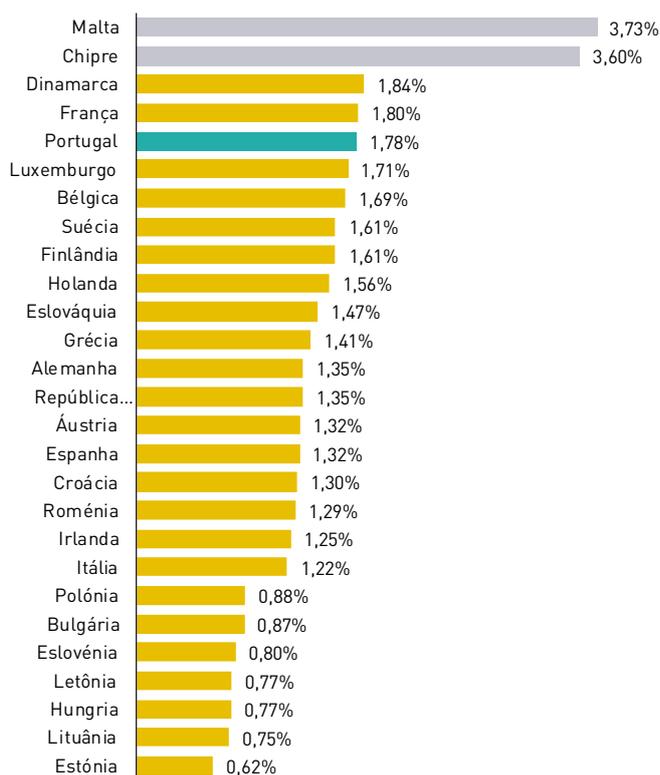
Dito isto, a presente análise encontra-se, naturalmente, limitada pela ausência de dados referentes à receita fiscal arrecadada através das derrogações aos regimes gerais de cada imposto, das figuras tributárias parcelares e, bem assim, das diversas taxas e contribuições especiais e financeiras, cuja quantificação global apenas seria possível efetuar entidade a entidade.

Não sendo possível aceder a dados referentes ao resultado líquido das empresas a nível nacional (não constitui uma variável de contas nacionais, mas sim uma variável de contabilidade privada), recorreremos à utilização do volume de negócios como base do indicador de carga tributária.

Desta forma, deverão ser tidas em conta as necessárias precauções na interpretação do referido indicador. Este não constitui uma medida de verdadeira tributação efetiva, mas sim um indicador que nos permite determinar a carga em função das receitas obtidas

pelos empresas no âmbito do desenvolvimento da sua atividade económica.

**Figura 11 - EY & Sérvulo: Receita de IVA em % do vol. de neg. (2017)**



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

A receita de IRC correspondeu, em 2017, a 1,8% do volume de negócios total das empresas portuguesas, sendo o 5.º país com maior carga fiscal corporativa em função do volume de negócios.

Note-se, no entanto, que também os 3.º e 4.º lugares, pertencentes à Dinamarca e à França, respetivamente, apresentam rácios de 1,8%, significando que os três países estão em pé de igualdade no que respeita ao referido indicador.

É possível observar que Malta e Chipre se destacam com valores bastante elevados face aos restantes Estados-Membros, o que poderá estar associado a questões metodológicas ou divergências no reporte de informação das Contas Nacionais.

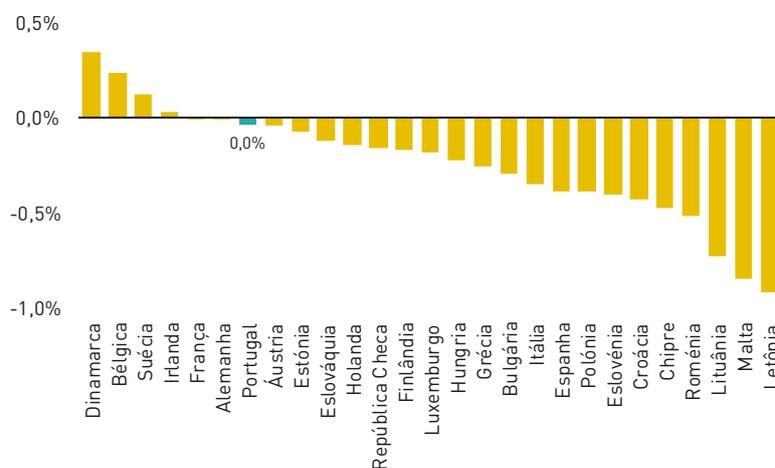
Malta e Chipre constituem, assim, outliers na amostra, devendo, como tal, ser desconsiderados para efeitos de análise comparativa.

A este respeito, refira-se ainda que, em 2019, o Comité tributário especialmente criado pelo Parlamento Europeu com vista a combater a criminalidade fiscal concluiu que os seguintes Estados-Membros apresentam características de um paraíso fiscal e facilitam o planeamento fiscal agressivo, a saber: Bélgica, Chipre, Hungria, Irlanda, Luxemburgo, Malta e Holanda.<sup>16</sup>

Relativamente ao período de 2008 a 2017, note-se que apenas três países (Dinamarca, Bélgica e Suécia) apresentaram aumentos neste indicador, com 19 países a registar um decréscimo.

Portugal, à semelhança da Irlanda, França, Alemanha e Áustria, apresentou uma variação, em pp, nula.

**Figura 12 - EY & Sérvulo:  $\Delta$  receita de IRC em % do vol. de neg. entre 2008 e 2017 (pp)**



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

**Figura 13 - Mapa de concentração da receita IRC / Vol. de neg.**



Fonte: EY & Sérvulo, dados do Eurostat

<sup>16</sup> "Press Room", *European Parliament Website*: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/pressroom/20190225IPR28727/tax-crimes-special-committee-calls-for-a-european-financial-police-force>

Neste domínio, salientam-se ainda as conclusões apresentadas no estudo sobre as tendências tributárias na UE da Comissão Europeia, segundo o qual, em 2017, Portugal é o terceiro país com maior taxa de imposto implícita sobre o rendimento das empresas (25%), sendo apenas ultrapassado pela França (36,4%) e pela Eslováquia (29,3%). A taxa de imposto implícita é definida como o rácio entre a receita de impostos sobre o rendimento das empresas (incluindo ganhos de detenção) e todo o capital e rendimento tributável das empresas.

Também ao nível da taxa máxima de imposto sobre o rendimento das empresas, Portugal apresenta, em 2019, uma das taxas mais elevadas (31,5%), muito acima da média da UE-28 (21,7%) e sendo apenas ultrapassado por Malta (35%) e França (32%). Por sua vez, a Bulgária (10%), a Hungria (10,8%), a Irlanda (12,5%) e o Chipre (12,5%) apresentam as taxas máximas mais baixas ao nível da UE. Com respeito a este indicador, destaca-se aqui o grande esforço exercido pela Bulgária no sentido de reduzir a sua taxa máxima de imposto sobre o rendimento das empresas, observando-se uma redução de 13,5 pp entre 2003 (23,5%) e 2019 (10%). De facto, observam-se reduções significativas na maioria dos países da UE o que vai ao encontro da tendência já identificada de deslocação de um modelo fiscal assente na tributação do rendimento para um modelo fiscal assente na tributação indireta. Entre as maiores reduções, destacam-se a República Checa (-12pp), o Reino Unido (-11pp), a Itália (-10,5pp) a Espanha (-10pp), e a Alemanha (-9,7pp). Em relação à média da UE-28 verifica-se uma redução de 5,9pp. Não obstante, em Portugal, a taxa máxima de imposto sobre o rendimento das empresas reduziu apenas 1,5pp entre 2003 e 2019, sobressaindo como um dos países com menor redução e revelando uma lenta desaceleração da tributação por via deste imposto.

Importa também salientar que Portugal ocupa a 33.<sup>a</sup> posição (nos 36 países avaliados) no Índice de Competitividade Fiscal desenvolvido pela Tax Foundation, situando-se em 34.<sup>o</sup> no rank do imposto sobre o rendimento das empresas e em 35.<sup>o</sup> (penúltima posição) no rank das taxas efetivas marginais.

O Índice de Competitividade Fiscal pretende medir a extensão à qual os sistemas fiscais de diferentes países se focam na competitividade e na neutralidade fiscal, dois elementos considerados essenciais.

De acordo com a metodologia utilizada pela Tax Foundation, um sistema fiscal competitivo depende, essencialmente, do nível das taxas marginais de imposto. Considerando que os investidores procuram obter as maiores taxas de rendimento possíveis e dada a crescente facilidade de movimentação de capitais a nível internacional, estes irão procurar alocar o seu investimento em países com taxas de imposto sobre o rendimento mais reduzidas, de forma a maximizar a sua rentabilidade após imposto.

Desta forma, países com elevadas taxas de imposto irão afastar investimento deslocando-o para países com menores taxas. Este fenómeno poderá ter implicações no ritmo de crescimento da economia. Ademais, salienta ainda a Tax Foundation, elevadas taxas de imposto poderão levar ao aumento de comportamentos de fraude e evasão fiscal por parte dos contribuintes.

De facto, a OCDE refere que as taxas de imposto sobre o rendimento das empresas são mais prejudiciais para o crescimento económico quando comparadas com as taxas de imposto sobre o rendimento individual e sobre o consumo, com as taxas sobre a propriedade imobiliária a terem o menor impacto sobre o crescimento económico.<sup>17</sup>

Por outro lado, um sistema fiscal neutro procura arrecadar o maior nível de receita fiscal com o menor número de distorções económicas possíveis. Deste modo, de forma a manter a neutralidade, um sistema fiscal não poderá favorecer o consumo em relação à poupança, minimizando ainda os incentivos fiscais direcionados a atividades específicas.

Assim, de acordo com a Tax Foundation, um sistema fiscal competitivo e neutro promove o crescimento económico sustentável e o investimento sem prejudicar os níveis de receita fiscal necessários ao Governo para a prossecução das suas competências.

Importa ter presente que existem diversos fatores de natureza não tributária com influência na atividade económica, como são exemplos a qualidade das instituições, a disponibilidade, capacidade e manutenção de infraestruturas, o grau de adoção de novas tecnologias de informação, capacidade de inovação e dinamismo empresarial, o nível de formação da população e flexibilidade do mercado

<sup>17</sup> OCDE, "Tax and Economic Growth", *Economics Department, Working Paper No. 620*, 2008.

interno de trabalho, a capacidade e qualidade dos sistemas de saúde, a dimensão do mercado interno e grau de competitividade existente, a qualidade do sistema financeiro, a estabilidade política a nível

interno e ainda a estabilidade macroeconómica global, entre outros. Não obstante, é certo que os impostos desempenham um papel fulcral para o crescimento económico.

### International Tax Competitive Index 2019

Geral	País	IRC			
		Total	Taxa	Recuperação de custos	Incentivos / Complexidade
1	 Estónia	2	8	1	3
2	 Nova Zelândia	24	28	25	7
3	 Letónia	1	8	1	2
4	 Lituânia	3	3	3	24
5	 Suíça	8	13	7	9
6	 Luxemburgo	23	19	9	32
7	 Austrália	28	33	18	11
8	 Suécia	6	14	15	4
9	 Holanda	19	20	13	20
10	 República Checa	9	4	19	13
11	 Eslováquia	14	12	14	28
12	 Áustria	17	20	12	15
13	 Turquia	18	15	29	27
14	 Hungria	4	1	32	31
15	 Canadá	20	25	24	8
16	 Alemanha	26	32	16	6
17	 Irlanda	5	2	31	17
18	 Finlândia	7	8	33	1
19	 Noruega	12	15	30	5
20	 Eslovénia	10	4	21	10
21	 Estados Unidos da América	21	24	5	30
22	 Islândia	11	8	17	14
23	 Espanha	22	20	20	26
24	 Dinamarca	16	15	26	22
25	 Reino Unido	15	4	35	21
26	 Coreia do Sul	33	26	8	35
27	 Bélgica	25	30	4	25
28	 Japão	36	31	34	33
29	 México	32	33	23	16
30	 Grécia	29	28	27	18
31	 Israel	27	18	11	36
32	 Chile	30	20	36	12
<b>33</b>	 <b>Portugal</b>	<b>34</b>	<b>35</b>	<b>22</b>	<b>29</b>
34	 Itália	31	27	6	34
35	 Polónia	13	4	28	23
36	 França	35	36	10	19

Fonte: International Tax Competitive Index 2019, Tax Foundation, 2019.

Destaque também para o Índice de Competitividade Global desenvolvido pelo World Economic Forum (WEF), embora este não seja um índice de caráter fiscal, mas de caráter geral, incorporando 103 variáveis organizadas em 12 pilares: (1) Instituições; (2) Infraestruturas; (3) Adoção de tecnologias de informação e comunicação; (4) Estabilidade macroeconómica; (5) Saúde; (6) Competências; (7) Mercado de produtos; (8) Mercado de trabalho; (9) Sistema financeiro; (10) Dimensão do mercado; (11) Dinamismo empresarial; e (12) Capacidade de Inovação.

**Figura 14 - WEF: The Global Competitive Index 4.0 2019**

No ranking do WEF, Portugal encontra-se no 34.º lugar, num total de 141 países, seguindo-se países como Holanda (4.º), Alemanha (7.º) e Suécia (8.º) e à frente de países como Roménia (51.º), Grécia (59.º) e Croácia (63.º).

Fonte: *Global Competitiveness Report 2019*, World Economic Forum, 2019.

Ainda em matéria de competitividade, refira-se o Índice de Competitividade Regional da Comissão Europeia que avalia um total de 84 indicadores organizados em 11 pilares, os quais são, por sua vez, divididos em três grupos diferentes. Embora as variáveis que compõem este índice sejam semelhantes às variáveis estudadas pelo WEF, este estudo foca-se na competitividade ao nível regional, ao passo que o Índice de Competitividade Global desenvolvido pelo WEF apresenta conclusões de âmbito nacional. O grupo Básico representa os fatores chave de todas as economias e que constituem o conjunto de fatores que possibilitam a competitividade regional. Este grupo inclui 5 pilares: (1) Instituições; (2) Estabilidade macroeconómica; (3) Infraestruturas; (4) Saúde; e (5) Ensino básico.

O grupo da Eficiência analisa o conjunto de fatores relacionados com uma força de trabalho mais

Este índice foca-se em aspetos relevantes para o crescimento a longo-prazo, garantindo uma monitorização de progresso ao longo do tempo. O objetivo prende-se com a possibilidade de o índice poder constituir um elemento de apoio na tomada de decisões políticas e ajudar a moldar estratégias económicas holísticas.

Neste contexto, o WEF descreve “competitividade” como sendo o conjunto de atributos e qualidades de uma economia que permitem uma utilização mais eficiente dos fatores de produção, sendo este um fator determinante para o crescimento económico a longo prazo.

30		Estónia
31		República Checa
32		Chile
<b>33</b>		<b>Portugal</b>
34		Eslovénia
35		Arábia Saudita
36		Polónia

qualificada e um mercado de trabalho mais eficiente associados ao crescimento económico proporcionado pelos fatores do grupo Básico. Este segundo grupo é composto por três pilares: (6) Ensino superior, formação e aprendizagem ao longo da vida; (7) Eficiência no mercado de trabalho; e (3) Dimensão do mercado.

O grupo da Inovação é composto por variáveis relacionadas com fases mais avançadas de desenvolvimento económico, incluindo também ele três pilares: (9) Prontidão tecnológica; (10) Sofisticação empresarial; e (11) Inovação.

A área metropolitana de Lisboa é a região Portuguesa melhor classificada, encontrando-se em 128.º do rank, com a Região Autónoma dos Açores a ser a pior classificada, em 253.º, num total de 268 regiões europeias.

No geral, os resultados demonstram que, apesar de a União Europeia apresentar taxas de crescimento económico positivas em sete anos consecutivos, e não obstante terem sido tomadas várias medidas políticas no sentido de melhorar a resiliência económica dos Estados-Membros, grande parte das diferenças regionais no que à competitividade respeita mantêm-se, com alguns países ainda em contexto de superação das consequências da última crise financeira global, nomeadamente, elevados níveis de desemprego e insegurança no mercado de trabalho, rendimento disponível a níveis inferiores aos verificados no período anterior à crise e fraco acesso a infraestruturas, especialmente, infraestruturas digitais.

Por último, uma breve menção também para o índice “Paying Taxes” elaborado pela PwC, o qual se foca na complexidade administrativa associada ao cumprimento das obrigações fiscais. O pressuposto inerente ao estudo em causa é o de que a relação entre os sujeitos passivos e a administração tributária

tem impacto na perceção que os cidadãos têm do Governo.

Entende a PwC que, se o procedimento administrativo para pagamento de impostos for visto como fácil, direto, justo e robusto, se for possível aos cidadãos compreender como os seus impostos são utilizados e se estes forem capazes de reconhecer o respetivo valor gerado para a sociedade, então a probabilidade de cumprirem as suas obrigações fiscais aumenta.

O índice foca-se nos impostos sobre o rendimento das empresas e no IVA, sendo construído com base em variáveis de mensuração do tempo para cumprimento das obrigações fiscais, incluindo a preparação e a submissão de pedidos e o tempo de resposta das administrações fiscais a esses mesmos pedidos.

Desta forma, o referido índice avalia a complexidade dos diferentes sistemas fiscais em função de variáveis de tempo.

**Figura 15 - PwC: Paying taxes rank**

Portugal ocupa a 43.<sup>a</sup> posição num total de 189 regiões, situando-se abaixo de países como Irlanda (4.<sup>o</sup>), Dinamarca (8.<sup>o</sup>), e Finlândia (10.<sup>o</sup>), e acima de países como Malta (78.<sup>o</sup>), Bulgária (97.<sup>o</sup>) e Itália (128.<sup>o</sup>). Importa notar que, do ponto de vista administrativo, Portugal é um país que se encontra na vanguarda, tendo sido pioneiro na digitalização dos procedimentos administrativos tributários, bem como na implementação de sistemas como o e-fatura.

Fonte: *Paying Taxes 2020*, PWC, 2020.

30		Azerbaijão
31		Ilhas Salomão
32		Islândia
<b>33</b>		<b>Portugal</b>
34		Áustria
35		Eslovénia
36		Alemanha





**CIP**  
CONFEDERAZIONE  
IMPRESE  
DE PO

ESTUDO REALIZADO POR:



Strada 8, Basciglio | 38060 Bolzano | Italy

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# 2. DEFINIÇÃO CONCEPTUAL REFERENTE À CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



**PO ISE**  
PROGRAMA OPERACIONAL  
INCLUSÃO SOCIAL  
E EMPREGO



UNIÃO EUROPEIA  
Fundo Social Europeu

## 2. DEFINIÇÃO CONCEPTUAL REFERENTE À CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

Decorre do artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), que o sistema fiscal português se encontra estruturado em três categorias de tributos, a saber, os impostos, as taxas e as contribuições, especiais e financeiras. Os primeiros assentam predominantemente no princípio da capacidade contributiva, ao passo que os restantes encontram o seu fundamento material, tendencialmente, no princípio da equivalência: as taxas corresponderão à prestação concreta de um serviço público, à utilização de um bem do domínio público ou à remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, ao passo que as contribuições contextualizam-se na obtenção, pelo sujeito passivo, de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade.

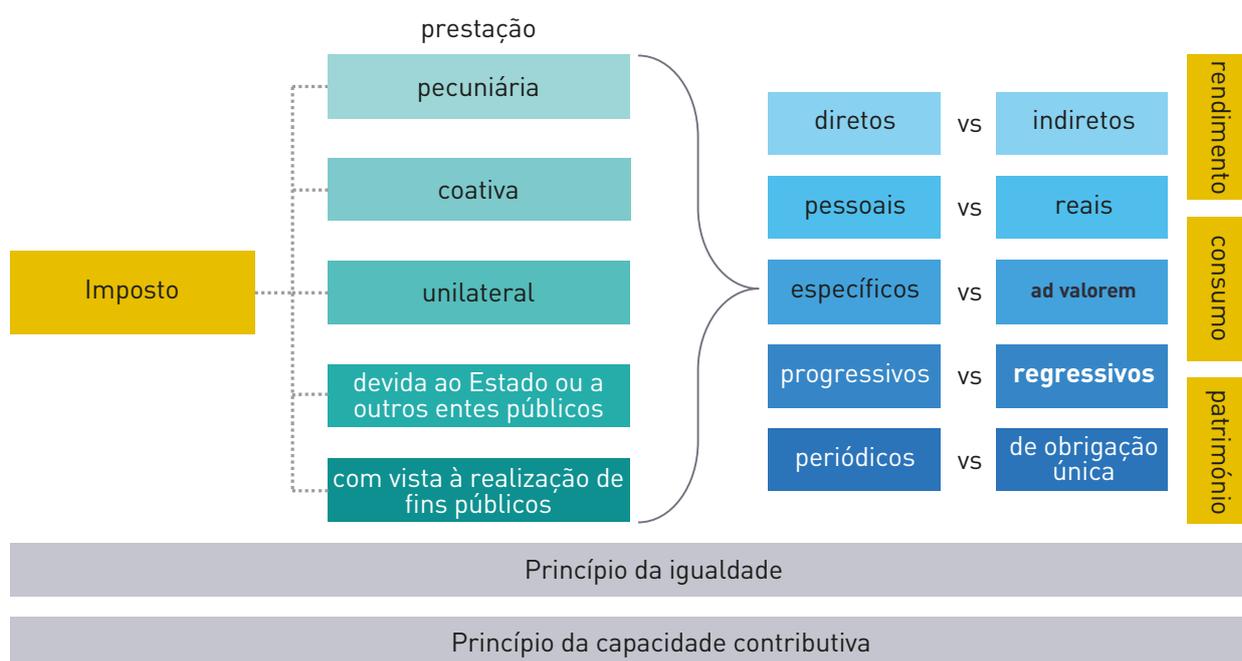
Não obstante, e especialmente com respeito às figuras tributárias recentemente introduzidas no sistema fiscal português, muitas incertezas se têm suscitado no que respeita à sua qualificação face às principais características por si apresentadas, sobretudo, quando confrontadas com a própria natureza e lógica que levou à criação das respetivas figuras.

Neste sentido, importa, antes de mais, esclarecer os conceitos de cada uma das categorias de figuras tributárias, bem como dos pressupostos a elas subjacentes.

O *Imposto* consiste numa prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receita, repousando essencialmente no princípio da capacidade contributiva, revelada nos termos da lei através do rendimento ou da sua utilização (consumo) e do património.<sup>18</sup> Os impostos encontram-se sujeitos a diferentes classificações, v.g., diretos e indiretos, pessoais e reais, específicos e ad valorem, progressivos e regressivos, periódicos e de obrigação única.<sup>19</sup>

Relativamente aos impostos incidentes sobre as empresas, importa salientar que estes possuem uma estrutura unilateral assente no princípio da capacidade contributiva como instrumento constitucional de legitimação dos impostos sobre o rendimento. O referido princípio encontra expresso acolhimento na Constituição, nos termos do n.º 2 do seu artigo 104.º, o qual impõe que a tributação incida, fundamentalmente, sobre o rendimento real. O princípio da tributação pelo rendimento real constitui, assim, o critério material de aplicação do princípio da igualdade aplicado aos impostos sobre o rendimento.

Figura 16 – Figuras tributárias: O imposto



<sup>18</sup> Artigo 4.º, n.º 1, da LGT.

<sup>19</sup> A este respeito veja-se, por exemplo, Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, (Almedina, 2015).

A taxa é, qualitativamente, uma figura tributária que pressupõe, ou dá origem, a uma contraprestação específica, constituída por uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um sujeito tributário ativo, tendo por objeto a utilização privativa de um bem do domínio público, a prestação de um serviço público ou a outorga de um título habilitador por motivos de eficiente regulação de um mercado.

Em termos gerais, a Taxa é uma figura jurídica caracterizada enquanto prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de uma prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, de tal forma que *“a sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de Taxa somente existirá quando se verificar uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que satisfaz, além de necessidades colectivas, necessidades individuais”*<sup>20</sup>.

Apesar das especialidades do regime constitucionalmente consagrado em matéria de impostos (cfr. artigos 103.º, n.º 2, 104.º e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição), a verdade é que as taxas comungam, no nosso direito, como noutros, dos fundamentos e pressupostos legitimadores da tributação: são receitas coativas e obrigatórias (e não receitas sujeitas ao princípio da liberdade contratual), têm uma função essencialmente financeira, isto é, de obtenção de receita para cobrir os encargos públicos, desde que outros imperativos de eficiência não sejam colocados, sem embargo de lhes poder estar associada uma função não financeira, embora dentro dos limites decorrentes do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, atendendo à estrutura bilateral da taxa e à sua relação com a criação de utilidades concretas, determinadas ou determináveis a favor do sujeito passivo<sup>21</sup>.

No entanto, e diversamente do que acontece com os impostos, o desenho jurídico da taxa

é extraordinariamente exigente. Tal resulta das características avançadas para a sua qualificação e que implicam uma contrapartida específica ou uma bilateralidade qualitativamente considerada (a denominada *equivalência jurídica*).

A validação constitucional de um tributo não depende apenas dos requisitos de forma do princípio da legalidade. O princípio da igualdade, enquanto manifestação de justiça fiscal, presente no artigo 13.º da CRP, constitui o mais importante tópico para tal validação. Ora, ao nível das taxas, o princípio da igualdade projeta-se necessariamente como o da equivalência. As taxas são, assim, tributos que não possuem o fundo solidarístico do imposto e que, em vez disso, se inserem numa lógica de troca entre o contribuinte e a administração, sendo essa natureza comutativa que repele o princípio da capacidade contributiva e convoca como critério de repartição o princípio da equivalência, seja na vertente do custo, seja na vertente do benefício.

Neste sentido, refere o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/46, de 9 de janeiro de 1987, que, *“O imposto é uma «prestação pecuniária, coactiva, unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado ou por entes públicos, com vista à realização de fins públicos» (...). Taxas «são receitas públicas estabelecidas por lei como retribuição dos serviços prestados individualmente aos particulares no exercício de uma actividade pública, ou como contrapartida da utilização de bens no domínio público, ou da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares» (...). Ou, numa outra noção, não inteiramente coincidente com esta, são receitas que se podem, alternativamente, definir, «ou como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização» (...)*”.

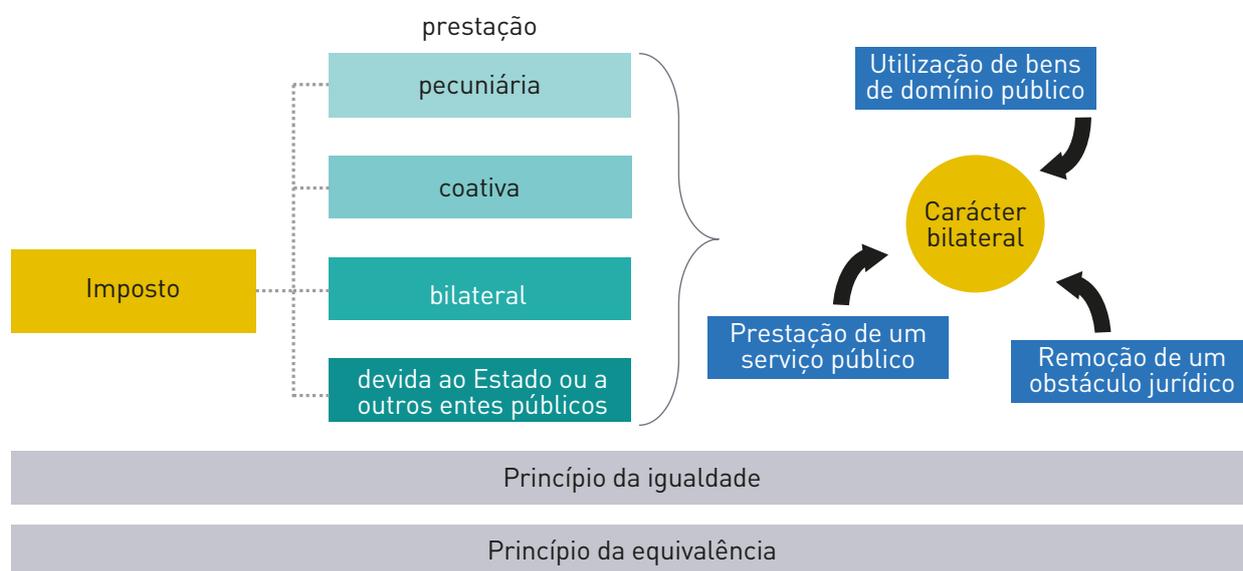
Ainda a respeito do conceito de taxas, remete-se o leitor para o subponto intitulado “taxas” presente no ponto 3 do presente relatório, onde esta temática é abordada de forma mais aprofundada.

<sup>20</sup> J. J. Teixeira Ribeiro, “Noção Jurídica de Taxa”, Revista de Legislação e Jurisprudência - Ano 117.º, 1985, p. 291.

<sup>21</sup> Carlos Baptista Lobo, “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, In Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco - Volume I, (Coimbra Editora, 2006).

## 2. DEFINIÇÃO CONCEPTUAL REFERENTE À CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

Figura 17 – Figuras tributárias: A taxa



De um modo geral, as *Contribuições* correspondem a prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.

A este respeito, explica VASQUES "(...) que as contribuições constituem uma categoria intermédia de tributos públicos, a meio caminho entre a taxa e o imposto, distinguindo-se, quer pelo seu pressuposto, quer pela sua finalidade"<sup>22</sup>. Complementa o autor, defendendo que as contribuições, diferentemente das taxas, dirigem-se à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, constituindo, nessa medida, tributos simplesmente paracomutativos.

É assim comum afirmar-se que as contribuições se encontram associadas a prestações com uma componente coletiva mais acentuada comparativamente às taxas, assentando em utilidades que se podem facilmente imputar ao nível individual, mas que podem ser imputadas com segurança a grupos determinados, funcionando com uma espécie de "taxas por estimativa". O recurso a contribuições resulta muitas vezes de dificuldades técnicas, económicas ou administrativas em exigir o pagamento de uma taxa aos efetivos causadores ou beneficiários de certas prestações públicas<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, (Almedina, 2015).

<sup>23</sup> Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, (Almedina, 2015)

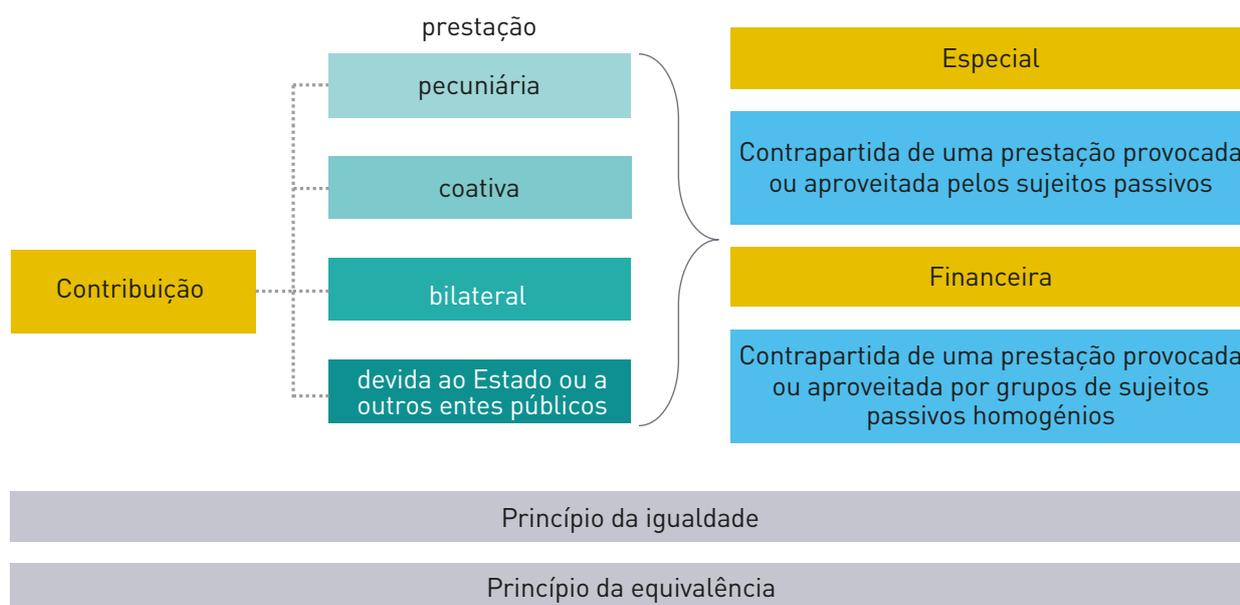
Com referência à contribuição especial refere a parte final do n.º 3 do artigo 4.º da LGT, que esta se dirige especificamente às denominadas Contribuições de Melhoria as quais assentam “(...) na obtenção pelo sujeito de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos” (Contribuições de Melhoria) ou “no especial desgaste de bens públicos ocasionado pelo exercício de uma atividade” (Contribuições por Maiores Despesas).

Acresce ainda considerar o conceito de contribuições financeiras, consagradas no artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, e que se “assentam em prestações cuja provocação

ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis quando referidos aos indivíduos que o integram”.

Ou seja, o que as caracteriza é o estarem voltadas “(...) à compensação de prestações de que só presumivelmente se pode dizer causador ou beneficiário o sujeito passivo, sendo o seu pressuposto constituído por factos que apenas com segurança relativa permitem concluir pela provocação ou aproveitamento das prestações administrativas. Em suma, o que as define é o visarem uma troca entre a administração e grupos que se presume provocarem os mesmos custos ou aproveitarem os mesmos benefícios”<sup>24 25</sup>.

**Figura 18 – Figuras tributárias: A contribuição**



<sup>24</sup> Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, (Almedina, 2015).

<sup>25</sup> Neste domínio, vide ainda Manuel Pires & Rita Calçada Pires, *Direito Fiscal*, (Almedina, 2012), p. 88 e ss.

## 2. DEFINIÇÃO CONCEPTUAL REFERENTE À CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

### Contribuições Especiais

- ▶ Apesar da sua natureza bilateral, o facto tributário nas Contribuições Especiais repousa essencialmente sobre uma realidade extrafiscal ou parafiscal, nomeadamente:
  - ▶ A socialização de externalidades positivas, acomodando fiscalmente o benefício obtido por um grupo de contribuintes (Contribuições de Melhoria);
  - ▶ A internalização de externalidades negativas, numa ótica de correção do custo social provocado pelo desgaste a um determinado bem público (Contribuições por Maior Despesa).
- ▶ Para efeitos legais e constitucionais as Contribuições Especiais são equiparadas aos Impostos (Artigo 4.º n.º3 da LGT). A doutrina relevante faz um entendimento abrangente (incluindo as financeiras).

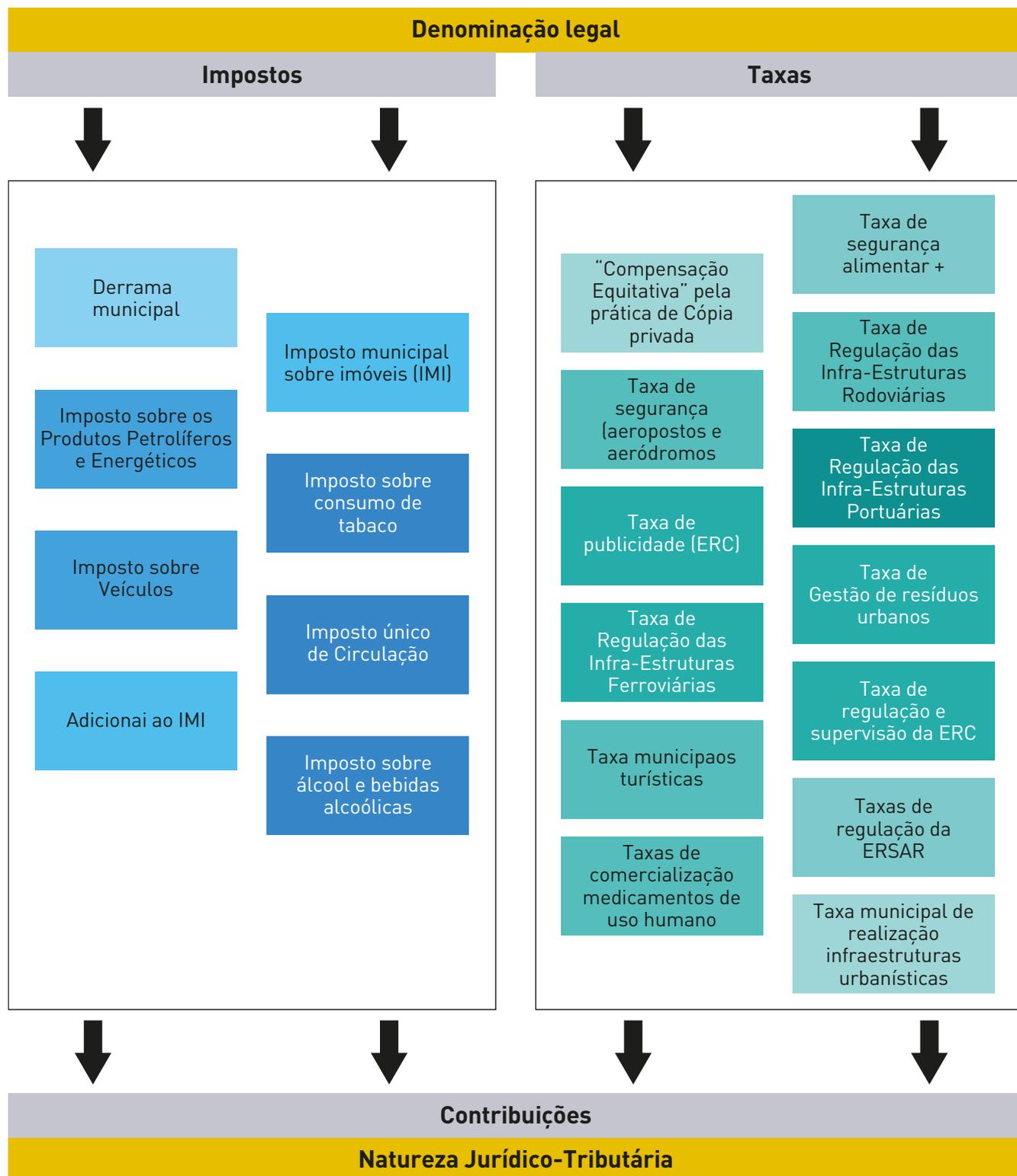
### Contribuições Financeiras

- ▶ Nas Contribuições Financeiras, o facto tributário tem uma natureza bipartida:
  - ▶ Presumível benefício ou aproveitamento de serviço/bem público (Equivalência);
  - ▶ Pertença de cada beneficiário a um grupo homogéneo de indivíduos /Grupo).
- ▶ Contrariamente às Taxas, que repousam numa versão restrita do Princípio da Equivalência, as Contribuições Financeiras repousam numa versão ampla (Equivalência de Grupos), de onde resulta:
  - ▶ Associação a funções regulatórias, com progressivo relevo do domínio da parafiscalidade (económica, financeira, social);
  - ▶ Uma correspondência financeira entre situações de risco acrescido decorrentes da atividade de um determinado grupo e o necessário financiamento público correspondente (e.g., risco de falha sistémica no sistema bancário, segurança de medicamentos e alimentar, etc.).

Feito o devido enquadramento em relação às características das diferentes figuras tributárias vigentes no sistema fiscal português, saliente-se, numa breve análise, que, das várias figuras identificadas no âmbito do exercício de recolha e levantamento objeto do presente estudo, várias se destacam pela sua desadequação entre o carácter jurídico que lhes é atribuído e a sua efetiva natureza. Dito de outro modo, existem várias figuras cuja

denominação de *imposto, taxa ou contribuição* que lhes é atribuída pela respetiva base legislativa não corresponde às suas características substantivas.

A figura seguinte pretende ilustrar alguns exemplos nos quais se verificam a referida desadequação entre a classificação legal que é atribuída às respetivas figuras e aquela que, do ponto de vista metodológico, corresponde à sua verdadeira qualificação.





**CIP**  
CONFEDERACIÓN  
EMPRESAS  
DE PO

ESTUDIO REALIZADO POR:



Grupos & Asociados | Consultoría de Estrategias, S.L.

# 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



**PO ISE**  
PROGRAMA OPERACIONAL  
INCLUSÃO SOCIAL  
E EMPREGO



UNIÃO EUROPEIA  
Fundo Social Europeu

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

A temática do financiamento público assume-se com uma das principais questões inerentes à sustentabilidade do Estado, perante um claro esgotamento dos sistemas/instrumentos tradicionais.

Neste mesmo sentido defende-se que: «*A teoria geral que sustenta o financiamento das entidades do Sector Público tem evoluído recentemente. De um princípio de financiamento essencialmente público, i.e., assente no Orçamento do Estado, as modernas finanças públicas têm sucessivamente vindo a advogar um princípio de financiamento conjunto relativamente a determinadas actividades de interesse público. Efectivamente, nos modernos sistemas de economia de mercado, as mais significativas receitas públicas – do ponto de vista quantitativo e qualitativo – são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos, que recai, potencialmente, sobre a totalidade dos membros de uma comunidade e, em concreto, sobre aqueles que, de entre eles, se mostrem numa situação tal que indicie a existência de uma determinada manifestação de riqueza (percepção de um rendimento, detenção de património ou realização de um acto de consumo)*»<sup>26</sup>.

Nos modernos sistemas de economia de mercado, as receitas tributárias têm como fundamento “assegurar a comparticipação dos cidadãos

*na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos*”<sup>27</sup>, correspondendo a um “*dever genérico de cobertura dos encargos públicos*”<sup>28</sup>. Efectivamente, a atividade pública depende da existência de uma estrutura de financiamento eficaz e eficiente. Neste sentido, a criação de utilidades públicas<sup>29</sup> depende de uma atividade financeira anterior provocadora de desutilidade na esfera patrimonial privada: a cobrança do tributo.

Dito isto, e sendo notórios os crescentes constrangimentos ao nível da despesa, bem como a perda sucessiva de receita fiscal proveniente de impostos na razão das necessidades decorrentes do nível de despesa do Estado, facilmente se compreenderão as razões que muito têm impulsionado o aparecimento de novas figuras de cariz tributário. Desde logo, o aumento da despesa pública proveniente do alargamento de competências do Estado; do aumento da dimensão dos corpos administrativos de suporte à decisão; bem como o enorme esforço de investimento realizado nos últimos anos na criação de infraestruturas públicas que agora necessitam de manutenção. Neste âmbito, será igualmente de salientar o desenvolvimento e implementação de um princípio de descentralização alargado, e, naturalmente, o aumento de exigência por parte dos cidadãos ao nível da prestação dos serviços pelo Estado. Este último aspeto claramente exponenciado pelas restrições financeiras atualmente penalizadoras das contas públicas nacionais.

<sup>26</sup> Carlos Baptista Lobo, “Reflexões sobre a [necessária] Equivalência Económica das Taxas”, In Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco – Volume I, (Coimbra Editora, 2006), pág. 2 e segs..

<sup>27</sup> António de Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I e II (Almedina, 1992), p. 301 e Vol. II p. 58 a 61.

<sup>28</sup> António de Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I e II (Almedina, 1992), p. 58. Sobre os deveres fundamentais e sua relação com o “Estado Fiscal” e José Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, (Almedina, 1998), p. 185 a 221.

<sup>29</sup> António de Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I e II (Almedina, 1992), p. 3 a 6, e p. 11 e ss.

Em resultado, temos assistido a uma crescente proliferação de novas figuras tributárias que têm vindo a adquirir progressivo relevo no sistema fiscal nacional. Embora a tributação clássica (IRC, IRS, IVA, IMI e IMT) continue a constituir a principal origem de receita fiscal, verifica-se uma progressiva deslocação da tributação tradicional para um modelo tributário assente numa multiplicidade de figuras tributárias, nomeadamente, taxas e contribuições. Em particular, o sistema fiscal tem vindo a focar-se em determinados setores de atividade económica que se presume serem dotados de maior capacidade tributária quando comparado com outros.

Neste domínio, destaca-se a Contribuição sobre o Setor Bancário introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro), tendo sido uma das primeiras contribuições de âmbito setorial a surgir no ordenamento jurídico Português. Esta contribuição foi criada com vista a reforçar o esforço fiscal do setor financeiro e a mitigar os riscos sistémicos que lhes estão associados correspondendo, nesta medida, a um tributo que visa onerar os potenciais beneficiários da garantia da estabilidade financeira, enquanto categoria *sui generis* de bem público. O âmbito de incidência subjetiva está estruturado de acordo com o exercício de atividades em que a exposição ao risco sistémico é incrementada, por força da necessidade de riscos operacionais mais elevados.

Com o passar dos anos, novas figuras tributárias têm vindo a surgir fazendo crescer a dimensão e a complexidade do sistema tributário Português. Não obstante, a crescente incidência de figuras

tributárias, ou de natureza semelhante, acaba por impor um elevado encargo financeiro sobre estes setores, reduzindo as suas margens de lucro e restringindo a sua capacidade financeira, o que acaba por condicionar a sua atividade. Do ponto de vista do investidor, a tributação setorial acaba por constituir uma forte barreira à entrada, adquirindo cada vez mais peso na decisão de investimento.

Não bastasse o aumento da carga tributária incidente sobre as empresas, acresce que estas figuras apresentam diversas desconformidades com alguns dos princípios orientadores do ordenamento jurídico português, com destaque para a utilização da vertente “sinalagmática” para a legitimação de contribuições agressivas por via do modelo de contribuição ou taxa, bem como ainda o abuso da qualificação “extraordinária” para a justificação de imposição de sobrecargas supostamente temporárias, mas que tendem para a permanência, cristalizando-se ao longo do tempo.

Apresentamos aqui algumas das figuras tributárias, ou de natureza semelhante, que surgiram nos últimos anos, sendo feita uma breve descrição das mesmas, bem como principais desconformidades legais associadas a estas figuras.

Efetuamos, ainda, uma referência enquadradora do universo das principais contribuições e taxas no contexto mais amplo da carga fiscal total que as empresas Portuguesas são obrigadas a sustentar, as quais padecem, igualmente, de desconformidades constitucionais e legais. Por facilidade de compreensão, optamos por organizar a análise tendo em conta os diferentes setores económicos.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

## // Energia

### Contribuição extraordinária sobre o sector energético

A contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE) foi criada por via da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro).

O regime da CESE foi introduzido tendo como objetivos centrais a promoção da sustentabilidade sistémica do sector ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, com a minimização dos encargos financeiros para o Sistema Elétrico Nacional, bem como ainda a redução da dívida tarifária do sector elétrico. A CESE incide sobre os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis (com exceção da propriedade intelectual), e os ativos financeiros afetos a concessões ou atividades licenciadas.

Cabe aqui salientar o caráter aparentemente extraordinário da CESE, esperando-se que a sua vigência perdurasse até serem alcançados os objetivos de política orçamental e económica a que o Governo se tinha então proposto. Não obstante, a CESE tem vindo a ser alvo de contínua prorrogação anual por via das respetivas Leis dos Orçamentos do Estado de cada ano.

Salienta-se assim o caráter de incerteza inerente à respetiva falta de delimitação temporal da Contribuição, não tendo sido acautelada a confiança dos sujeitos passivos, (Princípio de Proteção da Confiança, presente no artigo 2.º da CRP).

No que respeita à qualificação jurídico-tributária da CESE, destaca-se a dificuldade em classificar

a CESE em qualquer uma das categorias tributárias previstas na Lei Geral Tributária (LGT) (artigo 3.º, n.º 2), a saber, os impostos, as taxas e as contribuições, especiais e financeiras.

Desde logo, a figura da CESE manifesta-se contrária ao princípio da tributação pelo rendimento real uma vez que esta não tem uma incidência direta sobre manifestações de rendimento. Verifica-se assim a inexistência de qualquer valoração do índice da capacidade contributiva dos sujeitos passivos relativamente à CESE. O objetivo de internalização das externalidades negativas presumivelmente provocadas no domínio do Setor Energético não está na gênese desta Contribuição, na medida em que a mera detenção de ativos não se poderá considerar uma externalidade negativa, desde logo porque, em última instância, continua a ser público o ónus de manter o equilíbrio orçamental em todos os setores e subsectores da atividade pública. Somente num caso extremo se poderia efetivamente estabelecer um nexo de causalidade entre a detenção de ativos e a existência de um défice tarifário. Ainda assim, a ser este o caso, estaríamos perante uma contribuição de caráter exclusivamente sancionatório e o tributo em causa seria uma multa, uma coima ou até mesmo uma indemnização, mas nunca um tributo fiscal.

Na sequência das alterações introduzidas ao nível do quadro de isenções da CESE, esta contribuição passou a constituir um forte impacto no setor da produção de energia de fonte renovável (abrangida por regime de remuneração garantida).

## Taxa de ocupação do subsolo

A legitimidade para a cobrança da taxa de ocupação do subsolo é atribuída pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o regime geral de taxas das autarquias locais, estabelecendo o seu artigo 6.º que as taxas dos municípios incidem sobre as utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos mesmos, nomeadamente, no que respeita à utilização e aproveitamento de bens de domínio público e privado dos municípios.

A taxa de ocupação do subsolo é assim uma taxa de natureza local cobrada pelos municípios às Operadoras de Rede de Distribuição de gás natural em contrapartida pela ocupação do subsolo o qual constitui um bem de domínio público, sendo o valor a cobrar aprovado em Assembleia Municipal. Note-se, no entanto, que tanto a Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, de 8 de abril como a Portaria n.º 1213/2010, de 2 de dezembro preveem a repercussão do custo com a taxa de ocupação do subsolo para os consumidores finais, sendo quem verdadeiramente suporta o encargo com a referida taxa.

Neste sentido, a Diretiva 7/2014 da ERSE vem estabelecer o “Manual de procedimentos para a repercussão de taxas de ocupação do subsolo” sendo nele estabelecida a metodologia referente ao cálculo da repercussão, das taxas de ocupação do subsolo, para os consumidores finais. Neste documento a ERSE aponta a necessidade de uma melhor monitorização da repercussão das taxas de ocupação de subsolo pelos consumidores propondo o envio, da parte dos comercializadores, de informação detalhada relativamente às taxas de ocupação do subsolo faturadas aos consumidores.

Em comentário à 54.ª Consulta Pública da ERSE, seria alertado para o facto de os preços do gás natural em Portugal serem dos mais elevados da Europa sendo que a estes preços deverá ainda ser adicionada a parte relativa à Taxa de Ocupação do Subsolo sendo esta bastante elevada especialmente em Municípios de grande concentração industrial. Tratando-se de um setor especialmente competitivo, um elevado encargo a suportar com taxas de ocupação do subsolo e o peso deste

encargo sobre os preços, podem tornar os preços pouco competitivos em termos comparativos.

A taxa de ocupação do subsolo tem vindo a ser alvo de contestação, referindo-se, a título de exemplo, o Acórdão n.º 00320/11.9BEAVER, de 17 de janeiro de 2014, do Tribunal Central Administrativo Norte, onde se alega não ser encontrada qualquer correspondência entre a aplicação da taxa e uma prestação municipal, custo provocado pelo particular, ou critério de desincentivo à prática das atividades. Não obstante, concluiu o tribunal que “O tributo previsto no ponto n.º 11.2.5.2 da Tabela Geral de Taxas, Licenças e Outras Receitas da Câmara Municipal de Estarreja, para a ocupação do subsolo do domínio público municipal com condutas de combustíveis, constitui uma taxa, a liquidar como contrapartida pela utilização de um bem do domínio público (subsolo), cujo valor é fixado em função do valor económico autónomo desse bem; isto é, em função do valor económico autónomo da porção de subsolo afeta à instalação e manutenção das condutas de combustível”.

Note-se que o regime geral de taxas das autarquias locais apenas define, em parâmetros gerais, as regras de incidência objetiva e subjetiva das taxas a aplicar pelos municípios não sendo estabelecidos critérios de aplicação específicos para cada tipologia de taxa nem regras gerais quanto à determinação dos valores a cobrar, referindo-se apenas que “fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”.

Não obstante, e no que em concreto respeita à taxa de ocupação do subsolo, salienta-se a dificuldade em estabelecer uma concreta relação entre o valor a pagar e o verdadeiro custo decorrente da utilização do subsolo enquanto bem de domínio público, o que, anexado à ausência de limites legais à fixação da taxa a pagar, acaba por permitir ao município que este venha a fixar um valor superior ao do verdadeiro custo, colocando em causa o princípio da proporcionalidade previsto no regime geral de taxas das autarquias locais.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

#### Mecanismo regulatório no âmbito do regime de equilíbrio concorrencial do mercado grossista de eletricidade (“clawback fiscal”)

O mecanismo regulatório foi criado pelo Decreto-Lei n.º 74/2013, de 4 de julho, com vista a absorver os desequilíbrios concorrenciais decorrentes da ocorrência de eventos externos com impacto na formação dos preços no mercado grossista da eletricidade, em particular, no Mercado Ibérico da Energia Elétrica (MIBEL).

Este mecanismo, também conhecido como “clawback”, foi criado de forma a eliminar presumíveis vantagens concorrenciais obtidas pelos produtores portugueses em resultado, sobretudo, da tributação adicional em Espanha. Em 2019 o regime foi alterado, tendo sido incluídos os produtores de energia de fonte renovável (em mercado).

A clawback incide assim sobre a eletricidade produzida (MW) injetada na rede elétrica pelos produtores de energia elétrica. Não obstante, desde a sua criação o mecanismo regulatório tem gerado diversas questões da parte dos produtores de eletricidade, em particular, no que respeita às regras de incidência do mesmo.

Seria esclarecido que o mecanismo se aplica aos produtores de energia elétrica expostos às flutuações de preço no mercado grossista, dando como exemplo «os produtores de energia elétrica que exploram centros electroprodutores termoelétricos (gás natural e carvão) e grandes aproveitamentos hidroelétrica (com potência instalada igual ou superior a 10 MVA) ou ainda os produtores de energia elétrica que tenham migrado para o regime de mercado, por força da cessação do regime de remuneração garantida (mini-hídricas e eólicas)».

Salienta-se ainda que a clawback tem sofrido diversas alterações quer ao nível do valor do pagamento por conta, quer ao nível da identificação dos eventos extramercado suscetíveis de provocarem distorções na formação dos preços, gerando alguma incerteza para os produtores de energia elétrica sujeitos a este mecanismo e colocando em causa o princípio da segurança jurídica consagrado no artigo 2.º da CRP.

Com respeito ao pagamento por conta, o respetivo valor unitário havia sido recentemente alterado em 2019 por via do Despacho n.º 8521/2019, de 26 de setembro. Não obstante, em 2020 é feita uma nova alteração a este valor por via do Despacho n.º 6740/2020, de 30 de junho do Secretário de Estado Adjunto e da Energia, com este novo valor (2,24€/MWh) a produzir efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2020.

Adicionalmente, estamos perante uma figura que, apesar de não assumir legalmente caráter fiscal, apresenta características típicas dos tributos fiscais, questionando-se a sua qualificação jurídica e, conseqüentemente, a sua legitimidade.

Considerando que todo o investimento efetuado tem por base um modelo financeiro de previsão dos cash flows ao longo da vida do projeto, o qual depende fundamentalmente da definição do regime remuneratório a que a entidade produtora de eletricidade se encontrará sujeita, destaca-se o impacto que a introdução deste mecanismo no ordenamento jurídico Português tem na determinação dos pressupostos subjacentes a estes modelos, quer não apenas no que respeita à compreensão deste mecanismo como no que respeita à sua previsibilidade temporal.

## Renda municipal sobre parques eólicos

As empresas detentoras de exploração de parques eólicos encontram-se sujeitas (Decreto-Lei n.º 339-C/2001, de 29 de dezembro) ao pagamento de uma renda de 2,5% a favor dos municípios.

A referida renda corresponde a um mecanismo para compensar os municípios pelos benefícios retirados em virtude da exploração dos parques eólicos na respetiva circunscrição local, finalidade esta que coincide com a do IMI.

Note-se que algumas entidades já tinham celebrado acordos com o município quanto ao pagamento de uma renda. Nestes casos, o referido Decreto-Lei estabelece que as rendas pagas ao abrigo desses acordos se mantêm, embora apenas nos casos em que a renda seja superior a 2,5%. Quando a renda acordada for inferior a este percentual, então passará a aplicar-se a percentagem de 2,5%.

## Tarifa social

Criada pelo Decreto-Lei n.º 138-A/2010, de 28 de dezembro, a tarifa social é aplicável aos clientes de energia elétrica em situação de vulnerabilidade socioeconómica, sendo determinada mediante a aplicação de um desconto na tarifa de acesso às redes em baixa tensão normal nos termos previsto no Regulamento Tarifário publicado pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE).

A aplicação da tarifa social pode ser requerida pelos clientes domésticos de qualquer comercializadora de energia elétrica que sejam beneficiários do complemento solidário para idosos, beneficiários do rendimento social de inserção, beneficiários do subsídio social de desemprego, beneficiários do abono de família, beneficiários da pensão social de invalidez, ou beneficiários da pensão social de velhice.

A aplicação da tarifa social é da responsabilidade das entidades comercializadoras com quem os sujeitos elegíveis a beneficiar da mesma (clientes em situação de vulnerabilidade socioeconómica) tenham celebrado contrato de fornecimento de energia elétrica.

Note-se, no entanto, que os custos decorrentes da aplicação da tarifa social são financiados pelos titulares de centros electroprodutores em regime ordinário, na proporção da potência instalada de cada centro electroprodutor.

Os custos decorrentes da aplicação da tarifa social são, assim, impostos aos produtores de eletricidade a partir de fontes de energia não renováveis, sem que a este custo esteja associada qualquer contraprestação de serviços ou qualquer prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, quer a nível individual, quer numa ótica de equivalência de grupo.

Desta forma, estamos perante uma figura que, apesar de, no quadro jurídico-legal, não ser dotada de natureza fiscal, mais não é do que um verdadeiro imposto encapotado, na medida em que os custos decorrentes da sua aplicação são diretamente imputados aos produtores de eletricidade em regime ordinário.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

#### Taxa de recursos hídricos

A taxa de recursos hídricos (TRH) foi introduzida no ordenamento jurídico português por intermédio da Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro (“Lei da Água”) que, por seu turno, procedeu à transposição da Diretiva n.º 2000/60/CE, do Parlamento e do Conselho, de 23 de outubro (“Diretiva-Quadro da Água”).

A TRH incide sobre a utilização privativa de bens do domínio público hídrico, sobre as atividades suscetíveis de causarem impacto negativo significativo no estado de qualidade ou quantidade de água, bem como ainda sobre a utilização de obras de regularização de águas superficiais e subterrâneas realizadas pelo Estado.

Uma vez que se insere no Regime Económico-Financeiro da Lei da Água, a TRH encontra-se vinculada ao designado «*princípio da promoção da utilização sustentável dos recursos hídricos*», do qual decorrem os seguintes imperativos: 1) a necessidade de internalização dos custos decorrentes de atividades suscetíveis de causar um impacto negativo no estado de qualidade e de quantidade de água e, em especial, através da aplicação do princípio do poluidor-pagador e do utilizador-pagador; 2) a recuperação dos custos das prestações públicas que

proporcionem vantagens aos utilizadores ou que envolvam a realização de despesas públicas, designadamente através das prestações dos serviços de fiscalização, planeamento e de proteção da quantidade e da qualidade das águas e 3) a recuperação dos custos dos serviços de águas, incluindo os designados “custos de escassez”.

A TRH é, assim, um instrumento económico e financeiro que visa compensar o benefício que resulta da utilização privativa do Domínio Público Hídrico, representando o custo ambiental inerente às atividades suscetíveis de causar um impacto significativo nos recursos hídricos, bem como os custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da quantidade e qualidade das águas.

Quanto à natureza jurídica da TRH cumpre assinalar o entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul que expressamente considerou que «*Apesar de o legislador lhe ter chamado “taxa”, a sua qualificação jurídica adequada, (...) é a de contribuição*», designadamente na modalidade de «contribuição especial de financiamento de serviço público» (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11-04-2013, Processo n.º 08574/12).

## // Saúde

### Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica

A contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica, foi criada por via da Lei do Orçamento do Estado para 2015 (Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro), com o objetivo de garantir a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (SNS) na vertente de gastos com medicamentos.

Não obstante o seu carácter extraordinário, a vigência desta contribuição tem vindo a ser alvo de prorrogação consecutiva, por via das respetivas Leis do Orçamento do Estado de cada ano, sem que, com isso, seja acautelada as expectativas dos sujeitos passivos, baseadas no pressuposto do carácter temporário da mesma.

A contribuição foi desenhada para incidir sobre o volume de vendas das empresas da indústria farmacêutica, tendo como sujeito passivo as entidades que procedam à primeira alienação a título oneroso, em território nacional, de medicamentos de uso humano, sejam elas titulares de autorização, ou registo, de introdução no mercado, ou seus representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou apenas comercializadores de medicamentos ao abrigo de autorização de utilização excecional, ou de autorização excecional, de medicamentos.

A contribuição incide sobre o total de venda de medicamentos realizadas em cada trimestre, em concreto sobre medicamentos (i) comparticipados pelo Estado no seu preço, (ii) sujeitos a receita médica restrita, (iii) que disponham de autorização de utilização excecional ou de autorização excecional, ou mesmo, sobre (iv) medicamentos cujas embalagens se destinem ao consumo em meio hospitalar, entre outros. A receita obtida com a contribuição é consignada ao SNS, gerido pela Administração Central do Sistema de Saúde, I. P. (ACSS, I. P.), constituindo sua receita própria.

Porém, as entidades que adiram, individualmente, e sem reservas, a acordo celebrado com o Estado Português, mediante declaração do INFARMED

— Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P., ficarão isentas da referida contribuição.

Em face do disposto, e embora formalmente esta contribuição seja qualificada como tal, nos termos da LGT, pode ser questionável a sua natureza enquanto tributo, uma vez que, de um modo geral, e conforme mencionado previamente, as contribuições correspondem a prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.

Não obstante ser possível identificar os sujeitos passivos a que se dirige a prestação com componente coletiva, não se revela clara a medida da prestação específica, isto é, a relação concreta entre o contribuinte e o sujeito tributário ativo que terá por objeto a utilização de um bem do domínio público, a prestação de um serviço dessa natureza, ou a remoção de um obstáculo jurídico.

A presente contribuição constitui um mecanismo alternativo relativamente ao Acordo celebrado entre o Estado português e a indústria farmacêutica (APIFARMA), exigindo-se de forma coativa a todas as entidades presentes na indústria farmacêutica (isentando apenas aquelas que aderem ao Acordo).

Apesar do fundamento subjacente a ambos os mecanismos ser igual, coexiste atualmente um conjunto de diferenças assinaláveis ao nível dos dois regimes, impondo-se assim regras distintas para o cumprimento do mesmo fim, relativamente a entidades enquadradas no mesmo setor. As referidas diferenças subsistem ao nível da determinação dos montantes a pagar, incluindo no que respeita às tipologias de despesas aceites como dedutíveis, bem como do quadro fiscal aplicável em sede de IRC.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

#### **Taxa sobre a comercialização de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos e sobre produtos cosméticos e de higiene corporal**

A taxa sobre a comercialização de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos e sobre produtos cosméticos e de higiene corporal encontra-se prevista no Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de dezembro, com as alterações dadas pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril e pela Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro, no qual são estabelecidas taxas de 1% sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, e de 0,4% sobre a comercialização de produtos farmacêuticos homeopáticos e dispositivos médicos, pelas entidades que procedem à sua primeira alienação a título oneroso em território nacional.

A referida taxa incide sobre o volume de vendas dessas entidades em relação a esses produtos sendo, para o efeito, deduzido o IVA. O pagamento da taxa é feito mensalmente e opera por mecanismo de autoliquidação tendo por base as declarações de vendas mensais referentes ao mês anterior enviadas pelos sujeitos passivos ao INFARMED. As entidades sujeitas a esta taxa deverão, assim, registar-se no INFARMED até ao final do mês seguinte ao de início da comercialização dos referidos produtos.

De acordo com o regime previsto no referido Decreto-Lei, a receita obtida por via da aplicação

da taxa sobre a comercialização de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos e sobre produtos cosméticos e de higiene corporal destina-se a financiar as atividades prosseguidas pelo INFARMED no âmbito do controlo destes produtos de saúde, nomeadamente através de ações inspetivas de carácter aleatório e subsequente controlo laboratorial dos produtos colocados no mercado e, desta forma, assegurar a qualidade e segurança dos mesmos, e de ações de informação e formação no domínio da proteção da saúde pública e dos utilizadores.

Note-se, no entanto, que, apesar da natureza inegavelmente sinalagmática desta taxa, a mesma não está associada a uma atividade de que única e exclusivamente beneficia a entidade obrigada ao seu pagamento. Antes, trata-se de um tributo que visa financiar um conjunto de atividades com forte relevo no domínio da saúde pública, procurando ainda assegurar a qualidade dos respetivos produtos. Estamos, assim, a falar de atividades com efeitos benéficos para a sociedade em geral sendo, por isso, enquadráveis no plano económico das externalidades positivas. Ora, as características jurídicas deste tributo colocam-no, assim, perto do campo das contribuições especiais, desviando-o da natureza de "taxa".

## Taxa de comercialização de medicamentos de uso humano

Criada pelo Decreto Lei nº 282/95, de 26 de outubro, a taxa de comercialização de medicamentos de uso humano incide sobre os titulares de autorização ou registo de introdução no mercado, seus representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou apenas comercializadores de medicamentos ao abrigo de autorização de utilização excecional, ou de autorização excecional, de medicamentos, que procedam à primeira alienação a título oneroso, em território nacional, de medicamentos de uso humano.

Esta taxa é destinada ao sistema de garantia da qualidade dos medicamentos, ao Sistema Nacional de Farmacovigilância, bem como à realização de estudos de avaliação de impacto social dos medicamentos e a ações de informação para os agentes de saúde e consumidores. Todos esses programas devem ser assegurados pelo INFARMED, entidade responsável pela cobrança

da taxa e a quem pertence a receita arrecadada com a mesma.

A taxa de comercialização é devida mensalmente sendo aplicável uma taxa de 0,4% sobre o volume de vendas de cada medicamento, calculado com base no preço de venda ao público de referência, incluindo os medicamentos vendidos no mercado hospitalar.

Note-se que, à semelhança do que acontece com a taxa sobre a comercialização de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos e sobre produtos cosméticos e de higiene corporal, estamos perante um tributo de caráter sinalagmático cujos benefícios a ele associados são aproveitados pela sociedade em geral e não apenas pelas entidades obrigadas ao seu pagamento, o que o aproxima das características de uma contribuição especial.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

#### Contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do Serviço Nacional de Saúde

O Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) vem introduzir uma nova contribuição extraordinária sobre os fornecedores do Sistema Nacional de Saúde (“SNS”) de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro, sendo a mesma estabelecida com vista a garantir, em paralelo com a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, a sustentabilidade do SNS.

Esta contribuição incide sobre os fornecedores – fabricantes, mandatários ou representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou comercializadores –, que faturem às entidades do SNS o fornecimento de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro e respetivos acessórios.

Encontram-se, no entanto, excluídos desta contribuição os dispositivos médicos e os dispositivos médicos para diagnóstico in vitro de grande porte destinados ao tratamento e diagnóstico, sendo considerados como tal os equipamentos destinados a ser instalados, fixados ou acoplados a uma localização específica numa unidade de saúde, não podendo ser deslocados dessa localização ou removidos sem recorrer a instrumentos ou aparelhos, e que não sejam especificamente destinados a ser utilizados no âmbito de uma unidade de cuidados de saúde móvel.

O montante da contribuição é definido tendo por base o valor das aquisições de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro, deduzido de IVA, sendo este valor determinado com base nos dados reportados pelos serviços e estabelecimentos do SNS.

As taxas aplicáveis são as seguintes:

- ▶ 4% - Valor anual superior ou igual a 10 milhões de euros;
- ▶ 2,5% - Valor anual superior ou igual a 5 milhões de euros;
- ▶ 1,5% - Valor anual superior ou igual a 1 milhão de euros.

À semelhança do já previsto para a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, também neste caso, as entidades aderentes a acordo celebrado com o Estado Português com vista à sustentabilidade do SNS, em concreto, à cobertura da despesa pública com a compra de dispositivos médicos e reagentes, ficam isentas desta contribuição.

A receita arrecadada através desta contribuição é consignada a um Fundo, a ser criado, para apoio à aquisição de tecnologias da saúde inovadoras pelo SNS, sendo este objeto de avaliação no âmbito do Sistema Nacional de Avaliação de Tecnologias de Saúde.

## // Retalho

### Taxa sanitária e de segurança alimentar “mais”

A taxa sanitária e de segurança alimentar “mais” foi criada pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 102/2017, de 23 de agosto, tendo sido igualmente criado o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais. Os objetivos fixados visam a proteção da segurança alimentar e da saúde do consumidor. Ou seja, *«assegurar o financiamento das ações necessárias no âmbito da defesa da saúde animal e da garantia da segurança dos produtos de origem animal e vegetal»*.

O referido Fundo foi criado pelo mesmo diploma, com património autónomo, sem personalidade jurídica, mas dotado de autonomia administrativa e financeira, cuja gestão compete à Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV).

Incide sobre os estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados, entendendo-se como tais os locais onde se exerce uma atividade de comércio alimentar a retalho, incluindo os de comércio misto, ou seja, aqueles onde se exerce uma atividade alimentar e uma não alimentar e em que nenhuma delas representa, pelo menos, 90% do volume total de vendas;

A taxa é devida anualmente e o seu valor é fixado entre € 5 e € 8 por metro quadrado de área de venda do estabelecimento. A definição do valor concreto por metro quadrado é feita por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura, ficando isentos os estabelecimentos com área de venda inferior a 2000 m<sup>2</sup> ou pertencentes a microempresas.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se pela não-inconstitucionalidade (orgânica) do regime, referindo que *«A Taxa de Segurança Alimentar “Mais”, sendo uma contribuição especial não subsumível ao conceito de imposto ou taxa é também uma contribuição que reverte a favor de entidade pública e se enquadra na categoria de contribuição financeira a que se refere o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição» (cit.); (...) A questão que por fim se coloca é a de saber se uma contribuição financeira como aquela que se encontra prevista no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, pode ser criada por diploma do Governo sem autorização legislativa (...)*».

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

#### Contribuição sobre os sacos de plástico leves

Corresponde a um instrumento económico-financeiro que nasceu no âmbito da “Reforma da Fiscalidade Verde”, tendo concretização normativa na Lei 82.º-D/2014, de 31 de dezembro, na Portaria n.º 286-B/2014, de 31 de dezembro, e no Despacho n.º 850-A/2015, DL n.º 152-D/2017, de 11 de dezembro.

A contribuição sobre os sacos de plástico aplica-se sobre os sacos compostos total ou parcialmente por matéria plástica, em conformidade com a definição constante do n.º 1 do artigo 3.º do Regulamento (UE) n.º 10/2011, da Comissão, de 14 de janeiro de 2011, com uma espessura igual ou inferior a 50 microns (sacos de plástico leves), com alças, fornecidos ao adquirentes finais no ponto de venda de mercadorias ou produtos, a título gratuito ou com custo associado, avulso ou embalado, produzidos, importados ou adquiridos no território de Portugal Continental, bem como expedidos para este território.

São sujeitos passivos da contribuição os produtores ou importadores de sacos de plástico leves com sede ou estabelecimento estável no território de Portugal continental, bem como os adquirentes de sacos de plástico leves a fornecedores com sede ou estabelecimento estável noutro Estado membro da União Europeia ou nas regiões autónomas.

Tem por objetivo internalizar nos produtores / importadores e consumidores os custos ambientais associados à produção e utilização de sacos de plástico leves.

A contribuição tem uma componente extrafiscal predominante, ao ponto de ser questionável a sua adequação às funções típicas dos impostos (103.º da CRP).

## // Cultura, Telecomunicações e Media

### “Compensação equitativa” pela prática da cópia privada

Prevista na Lei n.º 49/2015, de 5 de junho, pela qual se procede à 2ª alteração à Lei n.º 62/98, de 1 de setembro, a quantia visa compensar os titulares de direitos, como sejam, autores, artistas intérpretes ou executantes, editores e produtores fonográficos e videográficos, pelos direitos patrimoniais sofridos com a prática da cópia privada.

A presente taxa corresponde assim a uma quantia incluída no preço de venda, ou disponibilização, de todos os aparelhos que permitam a fixação de obras, nos termos elencados em tabela anexa ao diploma aprovado, tal como suportes materiais virgens digitais ou analógicos que tenham a mesma finalidade. Cabe ao fabricante, importador ou qualquer outra entidade que efetue a primeira transação (venda ou disponibilização) em território nacional, a inclusão do montante da compensação equitativa.

A compensação equitativa tem subjacente um pressuposto corretivo de duvidosa conformidade legal e constitucional, na medida em que ficciona a existência de um benefício ilegítimo por parte dos adquirentes de um universo muito amplo de bens de armazenamento e reprodução de dados.

Ao estabelecer uma relação de “causa-efeito” entre a prática da cópia privada e a (eventual) violação de direitos autorais, o regime jurídico cria uma presunção inilidível (que não admite prova em contrário por parte de cada destinatário).

A análise da compensação equitativa compreende inevitavelmente a devida interação com o sistema fiscal, tendo em conta o teor do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 616/2003, no qual se encontra patente o reconhecimento por aquele Tribunal quanto à aproximação da Compensação Tributária ao sistema fiscal e, como tal, à sua natureza pretensamente tributária. Recorde-se que o Tribunal Constitucional declarou a sua inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma de fixação do montante da remuneração (artigo 3.º) por violação do n.º 2 do artigo 103.º da CRP.

O legislador quis efetivamente acautelar uma legalidade formal, sem que a referida solução cumprisse o disposto no número 2 do artigo 103.º da CRP, bem como os restantes requisitos necessários à qualificação tributária. Este último preceito consagra um regime de “legalidade material (...) densificando a “legalidade formal”, definindo o conteúdo do chamado “princípio da tipicidade” dos impostos, no ordenamento jurídico português”.

A atribuição das competências de cobrança, gestão e distribuição da referida compensação equitativa a uma entidade de gestão coletiva - AGE COP - Associação para a Gestão da Cópia Privada - consubstancia uma solução de contornos manifestamente atípicos, podendo naturalmente suscitar-se dúvidas relativas à conformidade legal e constitucional desta solução, dada a sua exclusiva recondução à tutela de interesses privados.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

#### Contribuição para o audiovisual

Em Portugal, o serviço público de rádio e televisão era, desde 1957 (ano em que se deu início à atividade da RTP) principalmente financiado através da cobrança da taxa de televisão introduzida pelo Decreto n.º 41 486, de 30 de dezembro de 1957. A cobrança da taxa de televisão encontrava-se associada à utilização ou simples detenção de aparelhos recetores de televisão e, como tal, o crescimento da receita proveniente desta taxa dependia do crescimento do número de telespectadores, tornando este modelo insustentável uma vez que o nível de despesas aumentou significativamente ao longo dos anos.

A referida taxa foi, no entanto, extinta em 1992 por via do Decreto-Lei n.º 53/91, de 26 de janeiro, passando o financiamento do serviço público de radiodifusão e televisão a ser feito por via de indemnizações compensatórias atribuídas através do Orçamento do Estado. A ótica de um modelo de financiamento com base na cobrança de um valor aos consumidores do serviço de radiodifusão volta, no entanto, a ser utilizada após aprovação da Lei n.º 30/2003, de 22 de agosto, a qual veio introduzir a Contribuição para o Audiovisual (CAV).

Esta figura assume, no entanto, uma configuração distinta da taxa de televisão uma vez que esta contribuição passa a incidir sobre o fornecimento de energia elétrica para uso doméstico, cabendo às empresas distribuidoras de energia elétrica proceder à liquidação da CAV, fazendo crescer ao preço do serviço comercializado o respetivo valor da contribuição, o qual deve ser devidamente discriminado na fatura.

O produto da cobrança da CAV é consignado à RTP, constituindo receita própria desta. Neste sentido, a CAV assume a natureza de remuneração pelo serviço público de radiodifusão e de televisão, estando assente no princípio de equivalência.

Pese embora a CAV seja formalmente uma Contribuição, nos termos da LGT, criada ao abrigo do regime dos Impostos, o seu regime encerra em si aspetos essenciais à sua devida qualificação e que questionam a sua natureza enquanto tributo.

Apesar de a CAV se encontrar sustentada numa lógica de contraprestação pelo serviço público prestado, não existe uma efetiva estrutura sinalagmática capaz de satisfazer o Princípio da Equivalência uma vez a mesma não é devida em contrapartida por uma prestação específica, constituída por uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um sujeito tributário ativo tendo por objeto a utilização de um bem do domínio público, a prestação de um serviço público ou a remoção de um obstáculo jurídico.

Enquanto mecanismo de financiamento da RTP, a CAV encontra-se estruturada numa ótica de imputar a todos os cidadãos, numa base estrita de sinalagmaticidade, através da faturação de eletricidade, o custo correspondente à utilidade gerada pela prestação do serviço público de televisão e rádio, nos termos concretizados pelo contrato de concessão.

## // Mobilidade e Ambiente

### Contribuição de serviço rodoviário

A contribuição de serviço rodoviário foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, no âmbito do modelo de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da então EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (atualmente integrada nas Infraestruturas de Portugal, SA, na sequência do processo de fusão entre a REFER, Rede Ferroviária Nacional, e a EP, Estradas de Portugal, empresas destinadas a gerir e administrar as infraestruturas ferroviárias e rodoviárias em Portugal).

A contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, incidindo sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos. Neste caso, o consumo de combustíveis estabelece, por si só, o facto delimitativo que prescreve a dimensão grupal dentro da qual se acham incluídos os sujeitos passivos.

### Taxa de gestão de resíduos

A taxa de gestão de resíduos (TGR) foi criada pelo Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro. Esta taxa incide sobre as entidades responsáveis por sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, individuais ou integrados, de sistemas de gestão de resíduos urbanos multimunicipais ou intermunicipais, de instalações de incineração e deposição de resíduos.

A TGR veio responder a um conjunto de recomendações feitas no quadro comunitário em matéria de gestão de resíduos, sendo a sua estrutura assente numa ótica de equivalência na medida em que se pretende o cidadão contribuir na medida do custo ambiental por ele gerado.

A referida taxa foi introduzida no ordenamento jurídico português de forma a onerar os

produtores e consumidores pelos custos ambientais associados à gestão de resíduos e, desta forma, incentivar a redução da produção de resíduos e promover uma gestão mais eficiente dos resíduos.

Presume-se, assim, a existência de uma externalidade positiva repercutida num grupo abstrato e indeterminado de sujeitos, unidos num grupo relativamente homogêneo de interesses. A delimitação do facto tributário da taxa é efetuada em conformidade com uma presunção: a de que todos os municípios são abstratamente beneficiados pela existência de um mecanismo de gestão dos resíduos urbanos (a título de exemplo, por motivos de saúde pública). Trata-se, nestes termos, de uma contribuição especial por maior despesa.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

## // Turismo

### Taxa municipal turística

À semelhança do que acontece com a taxa de ocupação do subsolo, a legitimidade da taxa municipal turística é atribuída pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o regime geral de taxas das autarquias locais, o qual determina que as taxas municipais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.

As taxas turísticas criadas por diferentes municípios incidem sobre as utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos mesmos, designadamente, pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal; pela gestão de tráfego e de áreas de estacionamento; pela gestão de equipamentos públicos de utilização coletiva; pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da proteção civil; pelas atividades de promoção de finalidades sociais e de

qualificação urbanística, territorial e ambiental; e pelas atividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional. Note-se que de acordo com o referido regime, as taxas municipais podem ainda incidir sobre atividades geradoras de impacto ambiental negativo.

A título de exemplo, veja-se o caso da taxa municipal turística aplicada pelo município de Lisboa, a qual “é devida em contrapartida do singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos relacionados direta e indiretamente com a atividade turística, designadamente, através da realização de obras de construção, de manutenção, de reabilitação e de requalificação urbanas e das demais benfeitorias efetuadas em bens do domínio público e privado municipal, em zonas de cariz potencialmente turístico, e do benefício originado pela prestação do serviço público de informação e apoio aos turistas, e ainda pelo serviço público de dinamização cultural e recreativa da cidade” (Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município de Lisboa na redação dada pelo Aviso n.º 19334-A/2018).

## // Taxas

Conforme já referido no ponto 2 do presente relatório, a taxa é uma figura jurídica caracterizada enquanto prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de uma prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, de tal forma que “a sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de Taxa somente existirá quando se verifique uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que satisfaz, além de necessidades colectivas, necessidades individuais”<sup>30</sup>.

Do ponto de vista da disciplina jurídica das taxas, existem, diversos princípios a considerar que distinguem a estrutura destas figuras em contraste com os impostos e outros tributos, e que se materializam, essencialmente, através dos princípios da legalidade, igualdade e proporcionalidade.

No âmbito do presente trabalho, procedeu-se à recolha e identificação das taxas cobradas pelos serviços centrais integrados na Administração Direta do Estado, pelas entidades reguladoras, tal como definidas na Lei-quadro das entidades administrativas independentes com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo e, bem assim, da Agência Portuguesa do Ambiente, I.P..

No que à presente análise importa, a medida não pode deixar de ter em consideração as específicas prestações públicas, cujo custo deverá ser suportado pelos respetivos destinatários e não pelo universo dos contribuintes.

Desta forma, a sua medida deverá ser modelada pelo princípio da proporcionalidade (ou equivalência) entre a prestação e contraprestação, uma vez que a garantia do sujeito passivo reside no facto de se verificar uma contraprestação específica de um benefício individualizado.

Neste âmbito, é de realçar que, ao longo da análise realizada, nem sempre se se revelou clara a contrapartida auferida pelas entidades privadas que solicitam os serviços da administração pública que exigem o pagamento de taxas, desde logo existindo situações de cobrança de mais do que uma taxa pela prestação de um mesmo serviço.

Revelou-se, ainda, evidente que, por vezes, o valor da taxa é de tal forma elevado que torna questionável a sua proporcionalidade face ao serviço prestado.

A título de exemplo, determinou-se que a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária cobra, no âmbito das suas competências, diversas taxas de elevado valor pelos serviços prestados em relação a pedidos relativos a limites máximos de resíduos, colocação no mercado de produtos fitofarmacêuticos e adjuvantes e distribuição, venda e aplicação de produtos fitofarmacêuticos para uso profissional. Nesta sede, refira-se, desde logo, que a avaliação detalhada do processo de uma substância ativa tendo em vista a renovação da sua aprovação implica o pagamento de uma taxa no montante, aproximado, de € 61.500 (sessenta e um mil e quinhentos euros).

Assim, parece existir a criação de taxas que vão verdadeiros impostos encapotados, sem que sejam garantidos os trâmites constitucionalmente exigidos, e, conseqüentemente, impactando, diretamente, na esfera das empresas e restantes contribuintes.

Adicionalmente, a ideia de equivalência jurídica parece afastar as situações em que os preços são formados em verdadeiro ambiente de mercado e que a prestação pública não se distingue das que materialmente tem inerente alguns preços privados. Uma vez mais, no âmbito da presente análise, foram determinadas inúmeras tabelas de preços por serviços prestados pelas mais variadas entidades da Administração Central do Estado, que se consubstanciam em preços que poderiam ser preços privados (v.g. impressões, digitalizações, emissão de pareceres, aluguer de espaços).

<sup>30</sup> J. J. Teixeira Ribeiro, “Noção Jurídica de Taxa”, *Revista de Legislação e Jurisprudência* - Ano 117.º, 1985, p. 291.

### 3. TENDÊNCIA DE ALTERAÇÃO DAS ESTRUTURAS FISCAIS DE FINANCIAMENTO PÚBLICO: AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES E AS TAXAS

Mais se acrescenta que, atenta a omissão legislativa que subsiste relativamente ao regime geral das taxas estaduais ou para-estaduais<sup>31</sup>, a disciplina jurídica relativa a cada taxa não se deveria encontrar fragmentada.

Ao abrigo do princípio da transparência, a regulamentação de uma taxa não se deveria, portanto, distribuir por mais de um diploma, nem a sua cobrança constituir competência de mais de uma entidade pública.

Sem prejuízo, em determinados setores de atividade, continua a existir mais do que uma entidade interveniente no processo de cobrança, cumulando competências, e implicando, por vezes, a cobrança de várias taxas sobre a mesma realidade.

A existência de diferentes entidades públicas envolvidas no processo de cobrança determina, em regra, a existência de vários diplomas de suporte a uma mesma taxa.

A título exemplificativo, refira-se que, no âmbito do setor de tabaco, tanto a Direção-Geral da Saúde (DGS), como a Direção Geral das Atividades Económicas (DGAE), têm competência para cobrar taxas. Enquanto a DGAE dispõe de competência para cobrar taxas no âmbito do procedimento de autorização por cada produto de tabaco que uma entidade pretenda introduzir no mercado (e.g. Portaria n.º 284/2018, de 23 de outubro), a DGS possui competência para cobrar, entre outras, taxas sobre a receção, conservação, tratamento, análise e publicação das informações relativas a tabaco, a pagar pelos fabricantes e importadores.

Mais se acrescenta que o volume da legislação aplicável ao universo de entidades analisadas revelou-se, neste contexto, excessivo e segmentado, causando situações de incompletude de recolha de informação, desde logo, motivada por desconhecimento das taxas cobradas por parte das próprias entidades que as cobram. Tal situação concretiza-se numa evidente barreira de entrada em certos setores para os contribuintes que podem ficar impossibilitados de conhecer, de forma prévia, a totalidade das taxas e preços a que poderão encontrar-se sujeitos no exercício das suas atividades.

Desde logo, a Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), no âmbito da sua missão, contribui para a conceção, promoção e avaliação das políticas relativas à energia e aos recursos geológicos, numa ótica de desenvolvimento sustentável e de garantia da segurança do abastecimento. Nesta medida, as suas competências exigem uma articulação com diversas áreas e sectores económicos. Porém, não é possível identificar, com clareza, a quantidade e quantificação das taxas e preços potencialmente aplicáveis, por parte de um contribuinte cuja atividade se encontre dentro do universo de atuação desta entidade.

Note-se, desde logo, a este respeito, que – apenas no universo de 24 entidades no âmbito da Administração Central do Estado, juntamente com a Agência Portuguesa do Ambiente, I.P. – foram, identificadas, cerca de 3.500 taxas e preços cobrados, nos mais variados sectores de atividade. Tal concretização demonstra a magnitude e complexidade de análise por parte de um contribuinte do sector empresarial, que, numa situação de normal diligência, se vê obrigado a identificar todas as taxas que lhe serão, eventualmente, cobradas, em virtude do exercício da sua atividade – sem que para isso conte com a uniformização da informação e da legislação aplicável. Mais se saliente que, que ao longo da análise efetuada, se tornou, evidente, o fenómeno de mutação do próprio conceito de taxa:

- (I) Por um lado, o conceito tem-se tornado mais amplo e lato, desde logo, por razões ambientais e urbanísticas.
- (II) Atento o peso que o Estado tem na definição das atividades dos contribuintes, têm sido criadas, inúmeras taxas justificáveis em virtude de a generalidade das atividades económicas poder ter uma externalidade negativa.
- (III) Todavia, e em contraposição com o mencionado acima, o conceito de taxa tem vindo a concretizar-se de forma mais restrita, na medida em que, cada vez mais, as taxas são substituídas por preços, cuja definição não garante a sua eficiência.

Tal deve-se ao facto de determinados serviços públicos passarem a ser prestados segundo uma lógica de mercado e, em consequência, serem financiados através de verdadeiros preços.

<sup>31</sup> Excluindo o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RG TAL), uma vez que é o único regime geral aprovado até à presente data.





**CIP**  
CONFEDERAZIONE  
IMPRESE  
DE PO

ESTUDO REALIZADO POR:



Strada 8, Roncole Verdi - 31044 Montebelluna (TV) - Italy

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# 4. MEDIDAS PROMOTORAS DE UM MAIOR EQUILÍBRIO TRIBUTÁRIO

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



**PO ISE**  
PROGRAMA OPERACIONAL  
INCLUSÃO SOCIAL  
E EMPREGO



UNIÃO EUROPEIA  
Fundo Social Europeu

## 4. MEDIDAS PROMOTORAS DE UM MAIOR EQUILÍBRIO TRIBUTÁRIO

### Racionalização da base de incidência tributária e das obrigações acessórias

A estrutura de tributação, no conjunto total de impostos, taxas e contribuições, carece de uma racionalização orientada pelos seus princípios constitucionais estruturantes, evitando sobreposições de receita pública afeta a finalidades distintas. Nessa medida, as receitas tributárias afetas ao cumprimento das funções gerais do Estado deverão ser isoladas das demais fontes de receitas tributárias, que deverão observar regimes paramétricos especiais.

Tal racionalização passa pela criação de um regime geral das taxas e de um regime geral das contribuições e da subsequente revisão, à luz dos referidos regimes gerais, de todos os tributos em vigor no ordenamento jurídico, tendo em consideração um imperativo de eficácia (maximização da receita fiscal) e um imperativo de eficiência (minimização dos custos associados à administração dos impostos e ao cumprimento das obrigações tributárias por parte de todos os stakeholders envolvidos).

A este respeito, cabe dar particular enfoque ao atual processo de descentralização de competências para os municípios, e respetiva articulação entre as taxas cobradas pelas entidades da administração central, inerentes a competências que passam para o nível local.

### Competitividade setorial: revisão dos quadros tributários setoriais

Na sequência do ponto anterior, deve ser confrontada a natureza e a fundamentação constitucional dos vários tributos, a par de outros custos atualmente suportados pelos operadores dos diversos setores da economia, no sentido de eliminar ou mitigar situações de sobreposição e dupla tributação numa perspetiva de receita pública total.

Na tributação setorial como um todo (taxas e contribuições), a capacidade contributiva não deverá ser o fundamento oculto da maioria dos tributos que vêm sendo criados, impondo-se à legislatura fiscal um dever agravado de fundamentação jurídica e económico-financeira que extravase a exposição de motivos ou a natureza meramente preambular.

Numa ótica de proporcionalidade, a atividade regulatória exercida pelo Estado não poderá provocar um impacto negativo na atividade regulada, mas sim promover o seu desenvolvimento, sob pena de coartar a gestão fiscal dos operadores abrangidos e subverter os efeitos pretendidos pela própria atividade regulatória.

## Competitividade internacional: análise do impacto económico da carga fiscal global no contexto do mercado interno e do comércio internacional

Numa economia de mercado aberta, os operadores económicos concorrem entre si no quadro do mercado interno europeu e do comércio internacional. Nessa ótica, o exercício da soberania tributária deverá ser compatibilizado, numa ótica de proporcionalidade, com os desígnios da constituição económica.

Sendo certo que os tributos cujo fundamento constitucional material opera numa ótica de capacidade contributiva pura (impostos) se bastam com a legitimação democrática conferida pelo princípio da legalidade fiscal, os restantes tributos (taxas e contribuições), quando oneram setores de atividade económica específicos, carecem de uma legitimação democrática agravada que garanta uma previsibilidade e segurança jurídica mínimas, protegendo a livre iniciativa económica de medidas de angariação de receita fiscal motivadas por um véu de excecionalidade, transitoriedade ou preferência pelo curto-prazo, sobretudo em legislaturas em que a maioria parlamentar coincide com o partido do Governo.

Como tal, os regimes gerais subjacentes à criação de taxas e contribuições deverão privilegiar um processo legislativo pactuado, no âmbito do qual se preveja a emissão, por parte de uma ou várias entidades independentes, de parecer não vinculativo sobre o impacto das medidas tributárias no âmbito do desenvolvimento económico nacional e do comércio externo, bem como acerca da sua compatibilização, no quadro da União Europeia, com as liberdades fundamentais, com a política de concorrência e com a política económica.

## Transparência e responsabilização

Uma transparência acrescida deverá implicar a disponibilização de informação sobre a criação e execução orçamental dos tributos de forma “fiável, completa, atualizada, compreensiva e comparável internacionalmente”, tal como se refere no artigo 19.º, n.º 3, da Lei de Enquadramento Orçamental<sup>32</sup>, a respeito do princípio da transparência orçamental, permitindo “avaliar com precisão a posição financeira do setor das administrações públicas e os custos e benefícios das suas atividades, incluindo as suas consequências económicas e sociais, presentes e futuras.” O mesmo é extensível à disponibilização de dados estatísticos de qualidade, em periodicidade regular, que permita o escrutínio público da eficiência do sistema fiscal.

A contabilidade pública, através da implementação do novo SNC-AP, deverá ser instrumental à referida mudança de paradigma. Torna-se essencial identificar as fontes de custo decorrentes da gestão financeira pública, o que facilitará a geração de modelos de contabilidade analítica, relacionando-as com as respetivas fontes de financiamento. A estruturação do registo das contas públicas não numa ótica de caixa, mas antes numa ótica de acréscimo, possibilitará maior transparência e melhor informação financeira que demonstre não apenas os fluxos de caixa (entradas e saídas de dinheiro) como também os seus ativos e outros direitos, passivos e responsabilidades, e por fim, os seus resultados económicos.

Esta obrigação não é senão o culminar do princípio de boa gestão financeira pública decorrente do princípio da eficiência que se traduz na conciliação da decisão de geração de receita com a decisão de realização de despesa. Só assim o decisor público estará apto a efetuar as opções mais adequadas entre as demais, numa ótica de proporcionalidade, e a ser escrutinado e responsabilizado de acordo com padrões de objetividade.

<sup>32</sup> Aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.



**CIP**  
CONFEDERACIÓN  
EMPRESAS  
DE PO

ESTUDIO REALIZADO POR:



Grupos & Asociados | Consultoría de Estrategias, S.L.

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# 5. NOTAS METODOLÓGICAS

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



O presente projeto tem por objetivo proceder a uma análise completa da efetiva carga fiscal incidente sobre o tecido empresarial Português, procedendo-se, numa primeira fase, a uma análise de benchmarking com vista a comparar a carga fiscal em Portugal com a de outros países e à recolha e identificação dos principais tributos (impostos, taxas e contribuições, nos termos do artigo 3.º da Lei Geral Tributária) a vigorar no território Português, bem como outras figuras de natureza “para tributária”.

Com respeito à análise de benchmarking, a primeira componente passou pela análise de resultados obtidos por diferentes estudos realizados por entidades internacionais de referência, em concreto:

- European Commission - Data on Taxation;
- European Commission - EU Regional Competitiveness Index 2019;
- OECD - Revenue Statistics 2019;
- Tax Foundation - International Tax Competitive Index 2019;
- PWC - Paying Taxes 2020;
- World Economic Forum - Global Competitiveness Report 2019.

Adicionalmente, foi ainda realizada uma segunda componente correspondente a uma análise feita pela EY em conjunto com a Sérvulo. Para o efeito foram recolhidos do Eurostat dados referentes a diferentes variáveis para o período entre 2007 e 2018. De seguida, foram testados vários indicadores de carga tributária, conforme matriz abaixo:

**Figura 19 – EY & Sérvulo: Matriz de indicadores de carga tributária**

	PIB	Volume de negócios	Receita fiscal
Receita fiscal	$\frac{\text{Receita fiscal}}{\text{PIB}}$	$\frac{\text{Receita fiscal}}{\text{Volume de negócios}}$	
Receita IVA	$\frac{\text{Receita IVA}}{\text{PIB}}$	$\frac{\text{Receita IVA}}{\text{Volume de negócios}}$	$\frac{\text{Receita IVA}}{\text{Receita fiscal}}$
Receita IRC	$\frac{\text{Receita IRC}}{\text{PIB}}$	$\frac{\text{Receita IRC}}{\text{Volume de negócios}}$	$\frac{\text{Receita IRC}}{\text{Receita fiscal}}$

Não obstante, a nosso entender, os comparadores internacionais não oferecem um contributo totalmente válido para o cálculo da tributação efetiva em Portugal, uma vez que a necessária harmonização dos critérios para a realização das comparações entre os diversos países não contempla a diversidade de práticas, todas elas utilizadas pela jurisdição nacional, para o cálculo da carga fiscal total.

Desta forma, ainda numa primeira fase, procedeu-se à recolha e identificação das principais figuras tributárias existentes no ordenamento jurídico português. No que respeita às taxas, este levantamento focou-se, em concreto, nas taxas aplicadas pelas seguintes entidades:

- Serviços centrais integrados na Administração Direta do Estado, tal como definida na Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, na redação dada pela Lei n.º 64/2011, de 22 de dezembro;
- Entidades reguladoras, tal como definidas na Lei-quadro das entidades administrativas independentes com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo, aprovada pela Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro;

Refira-se ainda que, no que respeita às taxas da Administração Central do Estado, foram apenas consideradas as inspeções-gerais que, a nosso entender, e em resultado do contacto próximo mantido com várias empresas, apresentam maior relevância para a atividade das empresas, a saber:

- ▶ Autoridade para as Condições do Trabalho;
- ▶ Autoridade de Segurança Alimentar e Económica

No que se refere às taxas aplicadas pelas entidades reguladoras, foram excluídas do âmbito da presente análise as entidades do setor financeiro (em concreto, a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões e Comissão do Mercado de Valores Mobiliários). Por outro lado, além das entidades previstas na Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, foram também analisadas:

- ▶ Autoridade da Mobilidade e dos Transportes, I. P.;
- ▶ Infarmed – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.;
- ▶ Comissão Nacional de Proteção de Dados.

Por fim, no que concerne à Administração Indireta do Estado, e devido à sua relevância para a atividade das empresas, foi incluída no presente estudo a Agência Portuguesa do Ambiente, I.P..

Adicionalmente, e tendo por base um estudo da Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL)<sup>32</sup>, foram ainda identificadas as principais tipologias de taxas municipais aplicadas pelas Autarquias Locais nos termos da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro.

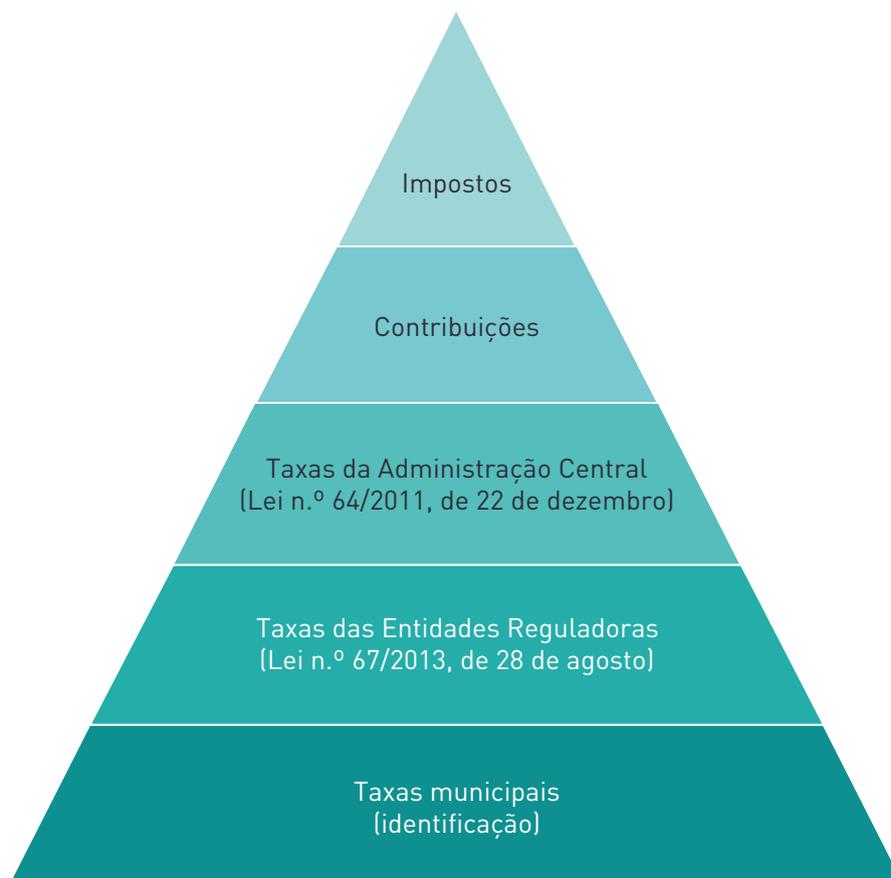
Importa notar que, em virtude da elevada dimensão do universo tributário vigente (e figuras semelhantes) no território Português, atribuindo à tarefa de recolha de informação atualizada um elevado

grau de complexidade e dificuldade, encontram-se excluídos do âmbito do presente projeto as seguintes realidades:

- ▶ Taxas criadas / aplicadas por órgãos consultivos, cooperativas e fundações, bem como estruturas temporárias ou atípicas;
- ▶ Taxas criadas / aplicadas ao nível das seguintes áreas de Governo: Educação, Ensino Superior, e Defesa;
- ▶ Taxas criadas / aplicadas ao nível do setor financeiro e segurador;
- ▶ Taxas criadas / aplicadas por serviços periféricos integrados na Administração Direta do Estado, tal como definida na Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, na redação dada pela Lei n.º 64/2011, de 22 de dezembro;
- ▶ Secretarias gerais, gabinetes de planeamento estratégico, bem como inspeções gerais, integrados na Administração Direta do Estado, cuja natureza setorial não releve para a análise em apreço;
- ▶ Taxas criadas / aplicadas por entidades integradas na Administração Indireta do Estado (serviços e fundos personalizados e entidades públicas empresariais);
- ▶ Taxas que não cumpram o duplo critério de serem cobradas e constituir receita da entidade que as cobra, no âmbito da Administração Direta do Estado;
- ▶ Tarifas e Preços públicos, considerando-se como tal as prestações pecuniárias exigidas em contrapartida de prestações públicas desprovidas de carácter essencial e realizadas em regime de concorrência com o sector privado.
- ▶ Taxas especificamente criadas por autarquias locais (municípios e freguesias);
- ▶ Tributos criados ao nível das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;
- ▶ Custas e outros emolumentos.

<sup>32</sup> *Taxas Municipais: levantamento no âmbito do art. 87º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dez, DGAL, 2017.*

Figura 20 – EY & Sérvulo: Âmbito do presente estudo



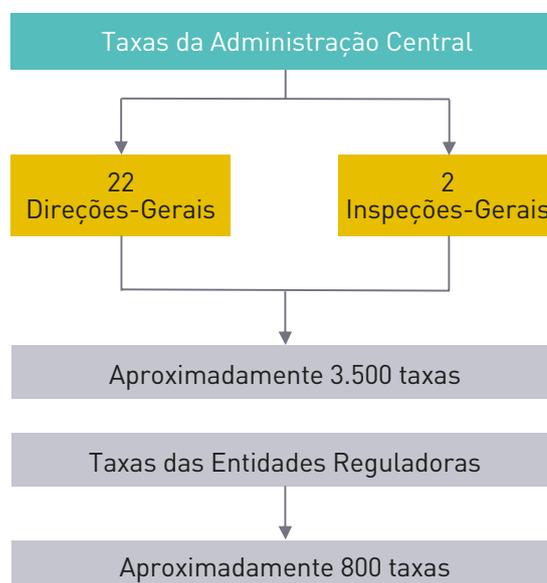
Considerando o âmbito acima definido, procedeu-se então ao levantamento das principais figuras tributárias vigentes no ordenamento jurídico português.

Assim, foram analisadas 24 entidades da Administração Central do Estado - 22 Direções-Gerais e 2 Inspeções-Gerais - tendo resultado no levantamento de um total de aproximadamente 2.900 taxas, algumas das quais poderão ser consideradas como excessivamente onerosas.

Foi, ainda, analisado um instituto público – Agência Portuguesa do Ambiente, I.P. – que isoladamente tem competência para cobrar, aproximadamente, 600 taxas que constituem receita própria, sem prejuízo das inúmeras situações de cobrança de taxas que não constituem sua competência embora sejam sua receita e vice-versa.

Já no que às entidades reguladoras diz respeito, foram analisadas 11 entidades, das quais resultou um levantamento de aproximadamente 800 taxas.

Figura 21 – EY & Sérvulo: Entidades analisadas



Note-se, no entanto, que não foi possível identificar qualquer taxa cobrada por algumas entidades listadas no Anexo II ao resente relatório, o que pode suceder quer por inexistência das mesmas ou pela falta de transparência no que respeita à sua publicação.

De facto, note-se que, ao longo do exercício de recolha de taxas, quer as aplicadas pela Administração Central do Estado, quer pelas entidades reguladoras, surgiram várias dificuldades, entre as quais destacamos:

► **Falta de transparência em relação às taxas cobradas**

Nem sempre foi possível obter informação relativamente aos serviços prestados e às taxas cobradas por parte de cada uma das entidades, através da pesquisa nos seus websites e, bem assim, dos contactos telefónicos e eletrónicos efetuados. Não existe uma verdadeira transparência dos recursos financeiros de cada entidade, ainda que se tratem de entidades públicas.

A título exemplificativo, realçamos, desde logo, que a Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) tem uma tabela de preços no seu website. Todavia, para além destes preços, foram identificados oito diplomas com taxas e preços aplicáveis a serviços prestados por esta entidade.

Já o preçário de Produtos e Serviços de 2019 da Direção-Geral do Território (DGT) prevê, para o mesmo serviço, diferentes preços, sem que seja feita qualquer distinção ou explicitação acerca do motivo da diferenciação.

► Dificuldade na identificação da base legal correspondente às taxas aplicadas por determinadas entidades

Algumas entidades publicitam, nos seus websites, quadros-resumo de taxas e preços a cobrar, sem referência à base legal de suporte, a qual, por vezes, não foi possível determinar.

Num exemplo prático, o website da Direção-Geral das Atividades Económicas (DGAE) prevê uma tabela de taxas relativa a requerimentos e pedidos de extensão de Pequenas e Médias Empresas (PME) e Operadores de Países em

Desenvolvimento, bem como de microempresas, cuja base legal não foi possível determinar sem o contacto direto com a entidade. Mais tarde foi possível concluir que as mencionadas taxas não eram, sequer, da sua competência de cobrança.

Noutro exemplo, a Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF) encontra-se autorizada a cobrar preços pela avaliação de imóveis, através do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto e da Portaria n.º 96/2015, de 16 de fevereiro. Embora a tabela de preços em apreço conste do website desta entidade, não se indica qual o despacho que a aprovou.

► **Falta de uniformização e consequente dispersão e incompletude da informação relativa às taxas cobradas por cada entidade**

O volume da legislação aplicável ao universo de entidades analisadas revela-se excessivo e segmentado, causando situações de incompletude de recolha de informação, desde logo, por parte das próprias entidades.

Tal situação concretiza-se numa evidente restrição dos contribuintes de conhecer, de forma prévia, a totalidade das taxas e preços a que poderão estar adstritos, no âmbito das suas atividades.

Em concreto, a Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), no âmbito da sua missão, contribui para a conceção, promoção e avaliação das políticas relativas à energia e aos recursos geológicos, numa ótica do desenvolvimento sustentável e de garantia da segurança do abastecimento. Nesta medida, as suas competências exigem uma articulação com diversas áreas e sectores económicos. Com efeito, não é possível identificar, com clareza, a quantidade e quantificação das taxas e preços potencialmente aplicáveis, por parte de um contribuinte cuja atividade se encontre dentro do universo de atuação desta entidade.

► **Desconhecimento, por parte das entidades, de algumas das taxas cobradas por si próprias**

Como consequência do volume de informação em causa, assim como da sua dispersão, foi possível determinar que algumas das entidades desconhecem parte das taxas que, por lei,

se encontram habilitadas a cobrar.

Tal sucede, por vezes, em resultado da antiguidade de alguns diplomas que, tendo caído em desuso, nunca foram, porém, revogados.

Ao abrigo da Portaria n.º 62/88, de 1 de fevereiro, a Direção Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) dispõe de competência para cobrar taxas no âmbito da extração de materiais inerentes nas zonas de escoamento e expansão de águas (quer se tratem de águas navegáveis ou flutuáveis ou não). Contudo, em resultado dos contactos mantidos com esta entidade, através dos quais se tentou indagar os seus recursos financeiros e, conseqüentemente, a sua competência em matéria de cobrança de taxas, a Direção Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) não mencionou este diploma (e conseqüentes taxas). Note-se que, não obstante a antiguidade do diploma em questão, foi possível confirmar que o mesmo não foi expressamente revogado, mantendo-se, com efeito, em vigor.

- ▶ Atualização de taxas e preços sem revogação expressa de montantes anteriormente aplicáveis

Diversas entidades procedem à atualização anual das taxas e preços que cobram sem que procedam à revogação expressa das tabelas de preços e taxas em vigor até esse momento.

As taxas e preços da prestação de serviços e da venda de bens da Direção Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) são atualizados, periodicamente, por Despacho (v.g. Despacho n.º 3/DG/2020), contudo não é feita referência à revogação dos preços anteriormente definidos, os quais continuam publicitados.

O mesmo sucede com a Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) em que há uma ausência de revogação expressa de taxas de anos anteriores (existindo unicamente uma revogação implícita).

#### ▶ **Complexidade da estrutura de cobrança e alocação de receita das taxas**

Da análise efetuada ficou claro que, nem sempre a entidade com competência para cobrar as taxas, recebe a respetiva receita, sendo apenas responsável pelo trabalho administrativo de cobrança.

Foram, igualmente, identificadas situações em que a competência de cobrança recai sobre outra entidade, sendo a receita repartida com as entidades analisadas.

Verificou-se que algumas das entidades analisadas, como a Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), cobram taxas cuja receita é alocada à APA – Agência Portuguesa do Ambiente.

Não obstante a competência para cobrar as taxas a aplicar pela utilização de recursos naturais e componentes ambientais pertencer à Direção Geral de Energia e Geologia (DGEG), nos termos do Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril, os montantes cobrados constituem receita do Fundo Português de Carbono e do Fundo de Eficiência Energética.

#### ▶ **Competência cumulativa de diferentes entidades sobre diferentes aspetos de uma mesma taxa**

Em determinados setores de atividade, existe mais do que uma entidade interveniente no processo de cobrança, cumulando competências, o que implica, por vezes, a cobrança de várias taxas sobre a mesma realidade.

No âmbito do setor de tabaco, tanto a Direção-Geral da Saúde (DGS) como a Direção-Geral das Atividades Económicas (DGAE), têm competência para cobrar taxas.

Enquanto a Direção-Geral das Atividades Económicas (DGAE) dispõe de competência

para cobrar taxas no âmbito do procedimento de autorização por cada produto de tabaco que uma entidade pretenda introduzir no mercado (e.g. Portaria n.º 284/2018, de 23 de outubro), a Direção-Geral da Saúde (DGS) possui competência para cobrar, entre outras, taxas sobre a receção, conservação, tratamento, análise e publicação das informações relativas a tabaco, a pagar pelos fabricantes e importadores.

► **Ausência ou incapacidade de resposta das entidades quando contactadas sobre o tema**

Tornou-se evidente a dificuldade de contactar com algumas das entidades – através dos meios disponíveis (e.g. telefone e e-mail) para efeitos de esclarecimento de questões relacionadas com a cobrança de taxas e preços, como a Direção Geral do Consumidor (DGC), não sendo, por vezes, possível obter qualquer confirmação quanto a estes aspetos.

► **Dificuldade de identificação dos serviços prestados em contrapartida pelas taxas cobradas / Desproporcionalidade das taxas cobradas**

Em determinadas situações, não é claro o serviço prestado pelas entidades públicas, desde logo em situações em que existe mais do que uma taxa sobre o mesmo serviço.

A DGT possui um preço de produtos e serviços que, por cada produto e serviço, apresenta duas taxas distintas. Não obstante, de tal preço, não é possível discernir a fundamentação para cobrança de diferentes valores com referência a um mesmo produto/serviço.

Por outro lado, existem situações em que o valor da taxa é tão elevado que se poderá questionar a sua proporcionalidade face ao serviço prestado.

Veja-se a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária que cobra diversas taxas de elevado valor pelos serviços prestados

em relação a pedidos relativos a limites máximos de resíduos, colocação no mercado de produtos fitofarmacêuticos e adjuvantes e distribuição, venda e aplicação de produtos fitofarmacêuticos para uso profissional. Neste contexto, por exemplo, a avaliação detalhada do processo de uma substância ativa tendo em vista a renovação da sua aprovação implica o pagamento de uma taxa no montante de € 61.578,20.

Reforça-se a necessidade de um quadro legal, tanto para as entidades da Administração Central, como para as entidades reguladoras, que vincule estas entidades à elaboração de um regime de taxas por si aplicadas e no qual, além da respetiva incidência objetiva e subjetiva e do valor da taxa (ou fórmula de cálculo para apuramento do valor da taxa) conste a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas.

Do ponto de vista jurídico-tributário, a criação de um Regime Geral de Taxas é, a nosso entender, e em especial no que à Administração Central diz respeito, um passo fundamental com vista ao alcance de um quadro legal mais transparente, coerente e compreensível. Ao mesmo tempo, a vigência de tal regime, garantia a uniformização da informação, colmatando algumas das falhas atualmente existentes como a elevada dispersão de informação que resulta numa acrescida dificuldade para localizar as diferentes taxas aplicadas por cada entidade.



**CIP**  
CONFEDERACIÓN  
EMPRESAS  
DE PO

ESTUDIO REALIZADO POR:



Grupos & Asociados | Consultoría de Estrategias, S.L.

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# 6. BIBLIOGRAFIA

JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



## 6. BIBLIOGRAFIA

- ASEN, Elke, "Corporate Tax Rates around the World, 2019", Tax Foundation, 2019
- COMISSÃO EUROPEIA, Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2019
- COMISSÃO EUROPEIA, The EU Regional Competitiveness Index 2019, 2019
- DGAL, Taxas Municipais: levantamento no âmbito do art. 87º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, 2017
- ENACHE, Cristina "Sources of Government Revenue in the OECD", Tax Foundation, 2020
- FRANCO, António de Sousa, Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I e II (Almedina, 1992)
- LOBO, Carlos Baptista, "Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas", In Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco - Volume I, (Coimbra Editora, 2006)
- MCNABB, Kyle, "Tax Structures and Economic Growth: New Evidence from the Government Revenue Dataset", Journal of International Development 30, 2018
- NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos (Almedina, 1998)
- OCDE, The Polluter-Pays Principle: OECD Analyses and Recommendations, 1992
- OCDE, "Tax and Economic Growth", Economics Department, Working Paper No. 620, 2008
- OCDE, "Tax Policy Reform and Economic Growth", OECD Tax Policy Studies, No. 20, 2010
- OCDE, Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD, 2018
- OCDE, Revenue Statistics 2019, 2019
- PARLAMENTO EUROPEU, "Press Room", European Parliament Website: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20190225IPR28727/tax-crimes-special-committee-calls-for-a-european-financial-police-force>
- PIGOU, Arthur Cecil, The Economics of Welfare (Macmillan, 1932)
- PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, (Almedina, 2012)
- PwC, Paying Taxes 2020, 2020
- RIBEIRO, J. J. Teixeira, "Noção Jurídica de Taxa", Revista de Legislação e Jurisprudência - Ano 117.º, 1985
- TAX FOUNDATION, International Tax Competitive Index 2019, 2019
- VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, (Almedina, 2015)
- WORLD ECONOMIC FORUM, Global Competitiveness Report 2019, 2019
- ZUCMAN, Gabriel, "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, 28 (4), 2014

ESTUDO SOBRE A CARGA FISCAL EM PORTUGAL

# ANEXOS



**CIP**  
CONFEDERAÇÃO  
EMPRESARIAL  
DE PORTUGAL

ESTUDO REALIZADO POR:



JULHO DE 2020

COFINANCIADO POR:



**PO ISE**  
PROGRAMA OPERACIONAL  
INCLUSÃO SOCIAL  
E EMPREGO



UNIÃO EUROPEIA  
Fundo Social Europeu

## // Anexo I – Lista de entidades analisadas

### **Entidades Reguladoras:**

- Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- Autoridade da Concorrência
- Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos
- Autoridade Nacional de Comunicações (ICP - ANACOM)
- Autoridade Nacional da Aviação Civil, I. P. (INAC, I. P.)
- Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P. (IMT, I. P.)
- Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos
- Entidade Reguladora da Saúde

### **Administração Central do Estado:**

- Serviço de Estrangeiros e Fronteiras
- Direção-Geral da Agricultura e Desenvolvimento Rural
- Direção-Geral de Alimentação e Veterinária
- Direção-Geral do Livro, dos Arquivos e das Bibliotecas
- Direção-Geral do Património Cultural
- Direção-Geral do Consumidor
- Direção-Geral das Atividades Económicas
- Direção-Geral da Administração e do Emprego Público
- Serviços Sociais da Administração Pública
- Direção-Geral das Autarquias Locais
- Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas
- Direção-Geral da Saúde
- Direção-Geral do Orçamento
- Direção-Geral do Tesouro e Finanças
- Autoridade Tributária e Aduaneira
- Direção-Geral de Energia e Geologia
- Direção-Geral do Território
- Direção-Geral de Política do Mar
- Direção-Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos
- Direção-Geral da Segurança Social
- Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho
- Direção-Geral de Política Externa
- Autoridade para as Condições do Trabalho
- Autoridade de Segurança Alimentar e Económica

### **Administração Indireta do Estado:**

- Agência Portuguesa do Ambiente, I.P.

## // Anexo II – Lista de entidades que não cobram taxas

Dentro do universo das entidades analisadas, em particular das entidades reguladoras e das Serviços e Direções-Gerais competentes no seio da Administração Central do Estado, nem sempre se verificou a competência de cobrança de taxas.

De acordo com a recolha e análise efetuada, tal poderá ter sucedido por inexistências das mesmas ou apenas pela falta de transparência no que respeita à sua publicação.

Desta forma, elencamos, de seguida, as entidades que, neste âmbito, foram identificadas como não cobrando taxas por eventuais serviços prestados aos particulares.

### **Entidades Reguladoras:**

- ▶ Entidade Reguladora de Serviços Energéticos.

### **Administração Central do Estado:**

- ▶ Direção-Geral do Consumidor
- ▶ Serviços Sociais da Administração Pública
- ▶ Direção-Geral das Autarquias Locais
- ▶ Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas
- ▶ Direção-Geral do Orçamento
- ▶ Direção-Geral de Política do Mar
- ▶ Direção-Geral de Política Externa





## Sobre a CIP

A CIP – Confederação Empresarial de Portugal representa, diretamente e através da sua rede associativa, mais de 150 mil empresas, que empregam mais de 1,8 milhões de trabalhadores e são responsáveis por cerca de 71% do produto interno bruto (PIB) de Portugal.

Fundada em 1974, tem como visão ser a confederação empresarial mais representativa a nível nacional, uma estrutura associativa patronal forte, homogénea e abrangente que possa defender mais eficazmente os

interesses das empresas portuguesas e representa, de uma forma transversal e equilibrada, entidades associativas sectoriais e regionais, bem como todas as Câmaras de Comércio e Indústria de Portugal.

Faz parte, a nível nacional, do Conselho Económico e Social e da Comissão Permanente de Concertação Social, entre muitos outros órgãos consultivos e comissões especializadas, e, a nível internacional, da BusinessEurope, BIAC, OIE e OIT.

Tem a sua sede em Lisboa e delegações no Porto e em Bruxelas.



## Sobre a EY

A EY é um líder global em auditoria, fiscalidade, transações e consultoria. O conhecimento que detemos e a qualidade do serviço que prestamos contribuem para aumentar a confiança nos mercados de capitais e nas economias em todo o mundo. Desenvolvemos líderes destacados que trabalham em equipa para corresponderem às expectativas de todas as nossas partes interessadas. Assim desempenhamos um papel crítico na construção de um melhor mundo de negócios para as nossas pessoas, para os nossos clientes e para as comunidades em que nos inserimos.

EY refere-se à organização global, e pode referir-se a uma ou mais firmas-membro da Ernst & Young Global Limited, cada uma das quais uma entidade juridicamente distinta. A Ernst & Young Global Limited, firma sediada no Reino Unido, limitada por garantia, não presta serviços a clientes. Informações sobre como a EY recolhe e utiliza dados pessoais e uma descrição dos direitos que as pessoas têm ao abrigo da legislação de proteção de dados estão disponíveis através em [https://www.ey.com/pt\\_pt/legal-and-privacy](https://www.ey.com/pt_pt/legal-and-privacy). Para mais informação sobre a nossa organização, por favor visite [ey.com](https://www.ey.com).



## Sobre a SÉRVULO

A SÉRVULO é uma sociedade de advogados full-service que ocupa uma posição de destaque no mercado jurídico português. Reconhecida pela excelência dos seus serviços jurídicos em todas as áreas relevantes do Direito, a SÉRVULO conta com uma equipa multidisciplinar de mais de 100 advogados altamente competente, motivada por um único propósito: transformar a investigação académica e o conhecimento acumulado na conceção de soluções jurídicas robustas, prestando um serviço efetivamente criador de valor para os seus clientes.



**CIP**  
CONFEDERAÇÃO  
EMPRESARIAL  
DE PORTUGAL

COFINANCIADO POR:



ESTUDO REALIZADO POR:

