



UNIVERSIDADE  
CATÓLICA  
PORTUGUESA

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de  
Lisboa

***O PERDÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA***  
***– CONTRIBUTO PARA A CONCEPTUALIZAÇÃO***

Catarina Rosa | n.º 142713113

Tese de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação da Dr.ª Carla Castelo Trindade

Julho de 2015

**O Perdão de Dívida Tributária – Contributo para a Conceptualização**

**APRECIÇÃO DE REGIMES EXTRAORDINÁRIOS À LUZ DO PRINCÍPIO DA  
LEGALIDADE E DA IGUALDADE**

**Tese de Mestrado em Direito Fiscal**

SOB A ORIENTAÇÃO DA DR.<sup>a</sup> CARLA TRINDADE

**CATARINA ALEXANDRA SILVA ALVES ROSA**

**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA – LISBOA**

**CATÓLICA TAX**

**JULHO DE 2015**

Aos meus pais pelo apoio, conselho, empenho e carinho.

À Carla pela frontalidade, paciência inesgotável e rigor.

À Ana, ao Américo e ao Filipe pela compreensão, pela confiança e pela disponibilidade.

À Rita pelo companheirismo, discussão e amizade.

## **Índice**

Abreviaturas e Designações .....	5
Introdução.....	7
▪ Delimitação Positiva do Objecto .....	7
▪ Delimitação Negativa do Objecto .....	7
▪ Relevância do Tema .....	8
▪ Estrutura e Metodologia .....	9
1. Os mecanismos de perdão de dívida tributária.....	11
1.1. Plano Catroga .....	11
1.2. Plano Mateus .....	12
1.3. Plano Ferreira Leite .....	12
1.4. Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.....	13
1.5. O Regime Excepcional de Regularização Tributária .....	14
1.6. O Regime Excepcional de Regularização Tributária II.....	16
1.7. O Regime Excepcional de Regularização Tributária III .....	17
1.8. O perdão atribuído antes dos RERT's .....	18
2. Enquadramento conceitual .....	21
2.1. Tributo .....	21
2.1.1. O Conceito de taxa .....	21
2.1.2. O Conceito de imposto .....	22
2.1.3. O Conceito de contribuições .....	23
2.2. “Figuras fronteiras“ e Perdão Fiscal.....	23
2.2.1 O conceito de benefício fiscal .....	23
2.2.2. O conceito de desagravamento fiscal .....	24
2.2.3. O conceito de perdão fiscal .....	26
3. O Enquadramento do perdão tributário em face do princípio da legalidade.....	28

3.1 Em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário .....	30
3.1.1 O RERT à luz do princípio da legalidade.....	33
3.2. O Enquadramento do perdão tributário em face do princípio da igualdade.....	34
3.2.1. O RERT à luz do princípio da igualdade.....	35
3.2.2. Apreciação da proporcionalidade .....	35
4. A qualificação do tributo instituído com a figura do RERT - um novo regime híbrido de imposto .....	38
4.1. Problematização do perdão fiscal instituído com a aprovação de RERT's.....	39
4.2. Da problemática da concessão de uma vantagem fiscal.....	41
4.3. Da derrogação do imposto .....	43
Conclusão .....	45
Referências Jurisprudenciais .....	47
Referências Bibliográficas .....	48

### ***Abreviaturas e Designações***

Ac. - Acórdão

Art.º – Artigo

AT – Administração Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CGAA- Cláusula Geral Anti-Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CLE – Criação Líquida de Emprego

CPP - Código de Processo Penal

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

DUE – Direito da União Europeia

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EM – Estado Membro

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAFI – Grupo de Acção Financeira

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

PAEF - Programa de Assistência Económica e Financeira

RERD - Regime Excepcional de Regularização de Dívidas

RERT – Regime Extraordinário de Regularização Tributária

SEAF – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais à I&D Empresarial

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal de Contas

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

## ***Introdução***

### **▪ *Delimitação Positiva do Objecto***

A presente dissertação tem por objecto a análise do conceito do perdão tributário quer na sua vertente teórica quer material.

Neste sentido é efectuada uma abordagem ao nível do conceito do perdão tributário nomeadamente às características de que se reveste, bem como às figuras de que se distingue. De igual modo, é abordado o tema da competência para a sua atribuição perante princípios de legalidade e igualdade.

Num outro momento são apreciados alguns mecanismos instituidores de perdões tributários. Sendo que, devido à multiplicidade de figuras já criadas foi efectuada uma separação dos mesmos, tendo por base a sua incidência objectiva.

De um modo mais aprofundado, será efectuada uma análise dos diversos RERT's, como mecanismos permissivos da regularização da situação tributária do contribuinte sobre elementos patrimoniais detidos no estrangeiro, introduzidos numa óptica de reforço da eficiência fiscal e de suprimimento do problema de tesouraria das balanças do Estado.

Neste sentido, e como veremos, os vários mecanismos criaram um novo tributo e bem assim instituíram um perdão tributário, pelo que, sendo uma figura controversa, torna-se necessário aferir a sua natureza e âmbito, para mais tarde ser feita a sua apreciação em face do princípio da legalidade e posteriormente em face do princípio da igualdade tributária.

Adicionalmente e em virtude dessa qualificação, torna-se necessária a apreciação da observância das regras de competência legislativa à aprovação da figura.

Assim propõe-se uma análise destes instrumentos de combate à fraude e evasão fiscal, sobre a sua eficácia e eficiência relativamente aos objectivos da sua criação.

### **▪ *Delimitação Negativa do Objecto***

A delimitação do objecto desta dissertação deverá ser feita a dois níveis: temporal e de conteúdo. No âmbito temporal, sem desprezar as referências históricas consideradas essenciais e pertinentes, a abordagem centra-se fundamentalmente nos acontecimentos fiscais e políticos ocorridos desde a década de 90 do século XX, à situação legislativa verificada em Portugal a 31 de Março de 2015, data esta considerada limite máximo à pesquisa.

Ao nível do conteúdo, devido à dimensão e multiplicidade de figuras já criadas entendeu-se: (i) não analisar, as implicações penais que deixam de ter lugar com a aplicação dos vários regimes excepcionais, (ii) fazer a distinção do conceito de amnistia.

Desde já, quanto ao segundo ponto, releva clarificar que o conceito de amnistia fiscal é muitas vezes utilizado como sinónimo de perdão fiscal, pelo que, a distinção dos dois conceitos deverá ser efectuada à luz do direito penal e não do direito fiscal, visto este ramo do direito não densificar o conceito.

Assim, o conceito de amnistia está associado à extinção do procedimento criminal decorrente da prática de uma conduta ilícita, referindo-se a um acto, do ente competente, que impossibilita a aplicação da sanção referente a determinado ilícito penal. Consignando, no fundo, a renúncia, por parte do Estado, ao exercício do seu poder repressivo. Neste sentido a amnistia não é concedida à pessoa do réu, via de regra política, mas ao crime, beneficiando automaticamente os que o cometeram.<sup>1</sup>

Uma vez que só se aplicará *post factum*, com efeito *ex tunc*, fará desaparecer o crime e extinguir os efeitos da sentença. E bem assim, lembrando os conceitos de teoria penal, a amnistia conforma-se na disposição da lei posteriormente à observação do facto, permitindo um tratamento jurídico extraordinário.

Diferentemente, o perdão confirmará o afastamento da penalidade, não fazendo desaparecer o facto transacto mas a punição associada ao mesmo e bem assim, implicará uma contraprestação por parte do sujeito passivo por forma a recebê-la. Não sendo livremente aproveitada por qualquer indivíduo que tenha praticado o facto, exige um comportamento do ente a quem aproveita.

#### ▪ **Relevância do Tema**

Numa tentativa de definição do conceito foi observado um conjunto de construções jurídicas, todas elas aprovadas em Assembleia da República, que de um modo ou de outro foram criadas, como decorre do seu preâmbulo, numa óptica de perdão fiscal que tem por fim “um bem maior” nomeadamente, o reforço da eficiência e combate à fraude fiscal.

---

<sup>1</sup> Remete-se neste campo para a Lei n.º 29/99, de 12 de Maio “AMNISTIA” – que estabeleceu um *Perdão genérico e amnistia de pequenas infracções* tendo a Assembleia da República, sido considerada competente para tal ao abrigo da alínea c) do artigo 161.º da Constituição”.

Na conceptualização do perdão decidiu-se explorar a definição que parece implícita quando o legislador cria um e outro novo “perdão tributário”. Assim, com vista à formulação do conceito optou-se por sublinhar o conjunto de características, que todos os regimes instituidores de perdões de dívida tributária utilizados parecem conferir, de modo a obter um conceito firme e estruturado quanto mais não seja na sua evolução histórica.

Não se pode negar que no contexto actual, o Estado necessita de situações de encaixe monetário imediato, não coadunáveis com os normais moldes de arrecadação de receita tributária.

Foi com este desiderato que foram conceptualizados e têm vindo a ser implementados mecanismos de perdão tributário e de regularização da situação tributária, numa tentativa de assegurar o arrecadar de receita tributária, muito difícil de obter de outro modo atendendo à onerosidade da sua detecção.

Consequentemente demonstrar-se-ão as implicações associadas à criação destes regimes excepcionais analisando de forma crítica o desfasamento da continuidade da sua implementação pelo Estado português num contexto actual de medidas de combate à fraude e evasão fiscal.

#### ▪ ***Estrutura e Metodologia***

A metodologia da presente dissertação de mestrado teve como base a análise e comparação da legislação de cada regime consagrador de um perdão fiscal em Portugal, e a análise desse mesmo regime em face dos princípios da igualdade e legalidade, devido ao carácter teórico de que esta abordagem se reveste.

Deste modo são apreciados alguns mecanismos instituidores de perdões tributários como o Plano Catroga, o Plano Mateus, o Plano Ferreira Leite e os RERD, analisados a título meramente introdutório por se reconduzirem à penalidade associada, e como tal revestirem um verdadeiro perdão fiscal.

Neste sentido, o trabalho está estruturado em quatro capítulos, iniciando-se com a presente Introdução que representa uma primeira aproximação ao tema com explanação do objectivo que se pretende alcançar. No primeiro efectua-se uma abordagem dos mecanismos do perdão fiscal, no segundo realiza-se uma introdução e delimitação de conceitos, no terceiro é efectuada uma análise constitucional dos vários RERT's, sendo que o quarto refere-se à problematização do perdão tributário conferido. No final conjugando parte da informação e análise apresentadas

anteriormente, expõem-se como Conclusão os resultados obtidos por forma a dar resposta ao tema exposto.

## ***1. Os mecanismos de perdão de dívida tributária***

Mercê da evolução verificada ao longo do século XX, o entendimento do conceito de Estado de direito é hoje inseparável do conceito de Estado fiscal.

De facto desde o século XIX, com o estado liberal limitado quase à gestão das infra-estruturas, manutenção da ordem pública, caridade e higiene e saúde, até ao 2º quartel do século XX, com o desenvolvimento do Estado de providência ou social, a prossecução dos fins do Estado foi sempre suportada através das receitas fiscais obtidas.

A crise do Estado providência, o insucesso financeiro e a globalização implicaram toda uma evolução dos conceitos de “Estado Social” e “Estado Empregador”, e consolidaram um propósito de obtenção de receitas fiscais de forma economicamente mais exigente, particularmente devido ao contexto actual em que a Europa e Portugal se encontram.

Esta exigência traduziu-se naturalmente por um lado num aumento da carga fiscal sobre os contribuintes e, por outro, num contínuo esforço de aperfeiçoamento dos mecanismos administrativos que visam permitir e facilitar a cobrança dos tributos.

O presente capítulo pretende expor os diversos mecanismos de perdão tributário implementados pelo legislador que desde a década de 90, pautaram a orientação do Estado no seu entendimento do conceito de perdão fiscal, e bem assim as realidades consideradas “perdoáveis”.

A abordagem é efectuada delineando-se os traços gerais dos regimes de perdão fiscal e posteriormente analisando os vários RERT’s.

### ***1.1. Plano Catroga***

O “Plano Catroga” implementado pelo Decreto-lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, introduziu “um regime de regularização de dívida fiscal por prestações com vista à prossecução do objectivo de luta contra a fraude e evasão fiscais.”<sup>2</sup>

Assim, o Governo entendeu por bem, permitir a título excepcional, a regularização, em prestações, da dívida anterior a 31 de Dezembro de 1993, sendo a sua aplicação restringida apenas aos contribuintes que dispusessem de recursos para pagar, até fins de 1994.

---

<sup>2</sup> O Plano Catroga surgiu como resposta à constatação de que o prolongamento de situações de incumprimento sobre realidades anteriores conduzia de facto à inviabilização da obtenção de receitas tributárias.

Quanto aos **efeitos**, em conformidade com o diploma eram perdoados os juros e coimas, ainda que parcialmente, associados à não liquidação do tributo devido. Não afastando o crédito tributário devido ao Estado.

O regime era igualmente aplicável às dívidas a instituições de previdência ou à segurança social, bem como às quotizações para o Fundo de Desemprego, de modo que a regularização de situações de passado não constituísse atenuante à plena responsabilização pelo incumprimento das novas obrigações contributivas.

Pese embora a inovação deste Plano, no quadro vigente à época, foram tecidas diversas críticas a este regime, nomeadamente quanto à sua complexidade no acesso, burocracia associada e consequente fraca adesão.

### ***1.2. Plano Mateus***

Na continuidade do primeiro plano de regularização, através do Decreto-Lei n.º 124/96, foi instituído o “Plano Mateus”<sup>3</sup> com vista a obstar às situações de incumprimento acumuladas e causadoras de um impacto negativo no plano financeiro do Estado.

Nestes termos, o Plano Mateus veio introduzir um instrumento de regularização de dívidas fiscais e à segurança social, cujo prazo legal de cobrança tenha terminado até 31 de Julho de 1996.

Quanto aos **efeitos** resultantes da aplicação do plano, o regime instituía um perdão fiscal a dois níveis: por um lado permitia a regularização da obrigação principal mediante pagamentos em prestações, num período máximo de 150 prestações mensais, de modo a garantir uma recuperação mais alargada de receitas fiscais em falta por parte das empresas; por outro perdoava os juros e coimas, associados ao incumprimento da obrigação principal.

### ***1.3. Plano Ferreira Leite***

Na continuidade dos anteriores mecanismos conceptualizados e concedidos, foi aprovado através do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro um regime similar, que se viria a tornar conhecido como “Plano Ferreira Leite”.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> O Decreto-Lei n.º 124/96 – veio definir as condições em que se podem realizar as operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social previstas no artigo 59.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 16-D/96, de 30 de Novembro, e com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 235-A/96, de 9 de Dezembro.

<sup>4</sup> Inserido num novo plano de controlo fiscal, impedia o aproveitamento de benefícios fiscais a contribuintes em situação de incumprimento. Sendo essa situação de incumprimento determinante para a concessão ou motivadora de suspensão ou extinção de benefícios fiscais. De acordo com o definido neste regime, este afectaria benefícios

Assim, foi introduzido um outro regime excepcional de regularização das situações contributivas, em benefício dos contribuintes que efectuassem o pagamento das dívidas fiscais e à segurança social até 31 de Dezembro de 2002, indiferentemente de se tratarem de dívidas já detectadas pelas respectivas administrações ou autodenunciadas voluntariamente pelos contribuintes.

Quanto aos **efeitos** resultantes da aplicação do regime contam-se a dispensa dos juros de mora e dos juros compensatórios, ainda que dependente do preenchimento de certos requisitos previstos na lei.

#### ***1.4. Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias***

Na continuação dos anteriores mecanismos o RERD, imposto pelo Decreto-Lei n.º 151- A/2013, de 31 de Outubro, qualificou-se como um regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social, quer de sujeitos passivos singulares quer colectivos. O seu âmbito era no entanto limitado às dívidas cujo prazo legal de cobrança terminasse a 31 de Agosto de 2013.

No fundo, visava gerir uma situação de incumprimento do pagamento, exigindo que o mesmo fosse liquidado até 20 de Dezembro de 2013.

Sendo que com a aplicação do RERD, inverteram-se as regras de imputação previstas no n.º 4, do art.º 40.º da LGT e, do n.º 6, do art.º 86.º do CPPT, desde que o pagamento da dívida fosse efectuado no prazo previsto.

Quanto aos **efeitos** resultantes da aplicação do regime contabilizam-se, de modo similar aos anteriores, a dispensa dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal, ainda que dependente do preenchimento de certos requisitos previstos na lei. Abrangendo pagamentos integrais e pagamentos parciais e bem assim o pagamento de impostos com periodicidade anual como sejam o IRC ou IRS.

---

relacionados com o IRS, nomeadamente com contas poupança-habitação, planos de poupança reforma/educação e planos-poupança em acções, bem como benefícios relacionados com IRC, nomeadamente com créditos fiscais ao investimento e as isenções à reorganização empresarial, os benefícios de natureza contratual ou relacionados com as zonas francas, para além das isenções em matéria de imposto municipal, da sisa e contribuição autárquica.

### **1.5. O Regime Excepcional de Regularização Tributária**

O Regime Excepcional de Regularização Tributária foi introduzido pela Lei do Orçamento de Estado Rectificativo para 2005, que através do Capítulo III composto por 7 artigos, introduziu uma nova medida de reforço da eficiência fiscal.<sup>5</sup>

De acordo com esta Lei, o regime em análise, visava a regularização da situação tributária do contribuinte, sobre elementos patrimoniais detidos no estrangeiro.

Quanto à **incidência subjectiva** do RERT, como decorre do artigo 2.º da referida Lei, aproveitava apenas as pessoas singulares detentoras de elementos patrimoniais localizados no exterior e não declarados em Portugal. Sendo esta incidência também extensível a certos activos financeiros detidos por via de uma sociedade *offshore*.

Quanto à **incidência objectiva**, de acordo com o mesmo artigo, aos elementos patrimoniais detidos pelos sujeitos passivos nos termos anteriores era aplicável uma taxa única de 5% - sobre o valor dos elementos patrimoniais - ou, 2,5%, no caso de títulos do Estado Português ou de valores reinvestidos na compra destes títulos.

Como daqui decorre, o tributo incidia sobre o património e não sobre o rendimento. Nestes termos, foram instituídas regras, no seu artigo 3.º, por forma a apreciar o valor efectivo de elementos patrimoniais, nomeadamente depósitos, certificados de depósitos, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo “Vida”, ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo “Vida”, não declarados.<sup>6</sup>

Quanto aos **efeitos**, em conformidade com o artigo 4.º da mesma lei, mediante a aplicação da taxa seria devida uma parcela de 5% a título de tributo a entregar ao Estado, a par da declaração de regularização a apresentar numa instituição bancária em Portugal. Cumprido esse requisito, estariam extintas as “obrigações tributárias exigíveis em relação aqueles elementos e rendimentos respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2004.”<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Nos termos da Lei n.º 39-A/2005 de 29 de Julho – primeira alteração à Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2005).

<sup>6</sup> Assim, de acordo com o esclarecimento do Ministério das Finanças, o regime abrangeria pessoas singulares, detentoras de valores patrimoniais que nos últimos 4 anos tivessem sido colocados no exterior e que ainda lá se encontrassem a 31 de Dezembro de 2004. Contudo, nos termos do mesmo esclarecimento, estariam fora do âmbito de sujeição do regime os mesmos valores patrimoniais colocados no exterior, nos anteriores 4 anos, mas já aí não localizados a 31 de Dezembro.

<sup>7</sup> De acordo com o previsto na alínea a) do n.º1 do artigo 4.º, do capítulo III da Lei n.º 39-A/2005 de 29 de Julho – primeira alteração à Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2005).

No mesmo sentido que a legislação relativa aos perdões fiscais analisados, também este mecanismo excluiu a responsabilidade por infracções tributárias, desde que as “condutas ilícitas que a poderiam gerar estejam conexas com os elementos patrimoniais objecto de regularização.”<sup>8</sup>

Deste modo, entende-se o RERT à luz de 4 vectores essenciais, (i) a existência de um dos elementos patrimoniais tipificados na lei, (ii) a não declaração dos mesmos pelo contribuinte na sua declaração de rendimento, (iii) a localização dos elementos ser exterior ao país; (iv) a limitação temporal da sua aplicação.

Neste quadro, importa referir que o regime motivou a apresentação de uma queixa contra Portugal, por parte da Comissão Europeia, por considerar que o RERT não respeitou a liberdade de circulação de capitais, uma vez que estabeleceu uma taxa de tributação preferencial para a regularização de investimentos nos títulos do Estado Português de 2,5% (diferente da taxa de 5%, aplicável aos restantes elementos patrimoniais).<sup>9</sup>

Nessa altura o Comissário responsável pela Fiscalidade e pela União Aduaneira, László Kovács, afirmou que “as regras do Mercado Interno proibem qualquer discriminação dos investimentos efectuados por sujeitos passivos de um Estado-Membro noutros Estados-Membros”. Referiu ainda a este propósito que “mesmo no caso de amnistias fiscais”, “os investimentos efectuados noutros Estados-membros devem ser tributados da mesma forma que os realizados no Estado-membros de residência”.

Assim, a Comissão Europeia concluiu pela verificação de um elemento discriminatório, dado que os sujeitos passivos que pretenderam beneficiar do perdão foram, por este regime, dissuadidas de manter os seus elementos patrimoniais regularizados sob formas diferentes da de títulos do Estado Português.

Nesta medida, o RERT aprovado pela Assembleia da República em 2005, por consagrar um caso de discriminação, constituiu “uma restrição à livre circulação de capitais”, garantida pelo Tratado da Comunidade Europeia.

No seguimento destes acontecimentos e no quadro da crescente crise económica que se fazia sentir, tornou-se mais premente a necessidade de arrecadar receita fiscal e de atrair capitais.

---

<sup>8</sup> Conforme o mencionado na resposta emitida pelo Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a 29 de Novembro de 2005, à nota apresentada pela Associação Portuguesa de Bancos.

<sup>9</sup> A comissão entendeu pela violação da liberdade de circulação de capitais e o TJUE pronunciou-se no sentido da existência de incentivo à aquisição de títulos da dívida portuguesa em detrimento da aquisição de títulos de dívida de outro qualquer EM.

Segundo o Banco de Portugal, em 2008 e 2009 observou-se um reforço quer por entidades colectivas ou individuais, dos valores investidos em territórios *offshore's* e uma menor repatriação monetária. De acordo com esta fonte, nestes anos o valor aplicado em paraísos fiscais subiu 3,5% (11,2 mil milhões de euros) e a percentagem do dinheiro que regressou caiu 14% (9,8 mil milhões euros).

Esta cadeia de acontecimentos direccionou o XVIII Governo Constitucional de Portugal, a criar um novo regime com intuito regularizador dos elementos patrimoniais detidos no estrangeiro.

### ***1.6. O Regime Excepcional de Regularização Tributária II***

Em 2010, ao abrigo da Lei do Orçamento do Estado para 2010,<sup>10</sup> através do artigo 131.º foi introduzido um segundo RERT com vista a regularização de elementos patrimoniais que não se encontrassem em território português a 31 de Dezembro de 2009.

Cinco anos depois, o legislador entendia necessário estabelecer um novo mecanismo muito semelhante ao regime anterior (RERT).

Quanto à **incidência subjectiva** do RERT II, como decorre do artigo 2.º da referida Lei, alargou a incidência do regime a todos os sujeitos passivos que detivessem elementos patrimoniais fora de Portugal e não regularizados perante a AT.

Adicionalmente, introduziu um nova condição determinante para a aferição da situação regularizada, nomeadamente o requisito do repatriamento dos capitais e, neste sentido, a alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º da Lei, indicava que para beneficiar do regime os sujeitos passivos deveriam “repatriar os elementos patrimoniais em apreço, transferindo-os para conta aberta em seu nome junto de uma instituição de crédito domiciliada em território português ou para uma sucursal instalada nesse território por uma instituição de crédito não residente quando se trate de elementos patrimoniais que se encontrassem em Estados fora da União Europeia ou fora do Espaço Economico Europeu.” Era ainda exigida a entrega de documento comprovativo da transferência para a conta aberta em Portugal, em nome do declarante dos bens ou, quando estes já não estivessem na sua titularidade, de outros que os tivessem substituído.

Quanto à **incidência objectiva**, aos elementos patrimoniais, elencados no artigo 1.º do regime, detidos pelos sujeitos passivos nos termos anteriores que não se encontrassem em território português, era aplicável uma taxa única de 5%.

---

<sup>10</sup> Instituído pela Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril.

Tal como no regime anterior, a regularização tributária exigia a liquidação do tributo incidente sobre o património e não sobre o rendimento. Nestes termos, foram reajustadas as regras de apreciação do valor efectivo de elementos patrimoniais como: depósitos, certificados de depósitos, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo “Vida” ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo “Vida”, não declarados, localizados fora de Portugal em 31 de Dezembro de 2009.

Face ao RERT<sup>11</sup>, o segundo mecanismo passou a excluir da aplicação do regime excepcional, os elementos patrimoniais situados em países considerados não cooperantes pelo Grupo de Acção Financeira.

Nestes termos, a maior desvantagem para o contribuinte associada à aplicação do regime de regularização, foi a obrigatoriedade de repatriamento para território português, dos elementos patrimoniais localizados fora da União Europeia ou fora do Espaço Económico Europeu.

O benefício do regime dependia da não existência de procedimento de inspecção ou, de qualquer outro procedimento para apuramento da situação tributária dos contribuintes.

Pese embora esta disposição, a não adesão ao RERT II seria ao contribuinte mais prejudicial, pois no caso de falta de entrega da declaração de regularização tributária, bem como omissões ou inexactidões que a mesma implicasse em relação aos elementos patrimoniais não declarados, omitidos ou inexactos, e sem prejuízo das demais sanções, implicaria a majoração de 50% do imposto que seria devido pelos rendimentos decorrentes dos mesmos.

### ***1.7. O Regime Excepcional de Regularização Tributária III***

Na continuidade dos regimes extraordinários já descritos, a Lei do Orçamento de Estado para 2012<sup>12</sup>, à semelhança do observado aquando da publicação do Orçamento Rectificativo de 2005 e da Lei do Orçamento de Estado para 2010, publicou um regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais detidos fora de Portugal, em 31 de Dezembro de 2010, cujos rendimentos não tivessem sido declarados à AT.

Quanto à **incidência subjectiva** do RERT III, como decorre do artigo 2.º da referida Lei, alargou a incidência do regime a todos os sujeitos passivos ou beneficiários efectivos detentores de elementos patrimoniais fora de Portugal e não regularizados perante a AT.

---

<sup>11</sup> De acordo com artigo no sítio da associação sindical de juizes: <http://www.asjp.pt/2012/01/20/perdao-fiscal-para-os-contribuintes-comeca-hoje-a-ser-aplicado/>.

<sup>12</sup> Instituído pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro.

Quanto à **incidência objectiva**, aos elementos patrimoniais, elencados no artigo 1.º do regime, detidos pelos sujeitos passivos nos termos anteriores que não se encontrassem em território português, era aplicável uma taxa única de 7,5%.

Uma vez mais, a regularização tributária exigia a liquidação do tributo incidente sobre o património e não sobre o rendimento, permitindo agora através do seu artigo 5.º, a extensão do regime a bens objecto de titularidade indirecta, como o caso dos detidos através de fundos ou de instrumentos financeiros como os "trust". Contudo, considerou-se o conjunto de activos que a própria lei enumera, como meramente indicativo, visto não serem abordados como “apenas estes”, pelo que, a norma não se entende taxativa.

Quanto aos **efeitos**, no mesmo sentido que a legislação relativa aos perdões fiscais analisados, também este mecanismo extingue as obrigações tributárias exigíveis em relação àqueles elementos e rendimentos respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2010.”<sup>13 14</sup>

Essencialmente decalcado dos outros RERT's o que se nota neste último, além de marcado pela novidade da não obrigação de repatriamento de capitais para Portugal foi o contínuo aumento da taxa de regularização.

### ***1.8. O perdão atribuído antes dos RERT's***

Da análise daqueles regimes pode-se concluir que os planos como o Catroga, Mateus, Ferreira Leite, ou RERD estabeleciam uma isenção de custas e juros preocupando-se mais com as obrigações pecuniárias inerentes ao pagamento do que em perdoar a obrigação de liquidação de imposto. Tendo maioritariamente em vista a recuperação económica das empresas mas ressalvaram sempre a liquidação da obrigação.

Ponderados os objectivos revisitemos de forma sintética e comparativa os diferentes planos descritos: o Plano Catroga previa a redução substancial dos juros e custas, associadas às dívidas tributárias, a instituições de previdência ou de segurança social, bem como às quotizações para o Fundo de Desemprego. Foi assim concedido um perdão geral, a realidades extraordinárias ao imposto devido ao Estado. Nestes termos o perdão aqui concedido aproveitava um conjunto de situações irregulares independentes do poder do Ministério, ou até extraordinárias à actuação

---

<sup>13</sup> De acordo com o previsto na alínea a) do n.º1 do artigo 4.º, do capítulo III da Lei n.º 39-A/2005 de 29 de Julho – primeira alteração à Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2005).

<sup>14</sup> Conforme o mencionado na resposta emitida pelo Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a 29 de Novembro de 2005, à nota apresentada pela Associação Portuguesa de Bancos.

da AT. Pelo que, poderá entender-se que ao órgão governativo, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 201º da Constituição, permite-se perdoar juros associados a obrigações para com outras entidades que não a AT.

Diferentemente, o RERD reconduzia-se ao entendimento de “derradeiro perdão”, pretendendo abranger os contribuintes que não haviam cumprido as suas obrigações tributárias. Muito na senda dos anteriores planos de regularização, o RERD encarou a situação de incumprimento enquanto inserida numa grave crise económica que impossibilitava o cumprimento atempado das obrigações tributárias pelos contribuintes.<sup>15</sup>

Cabe ainda trazer à discussão uma das particularidades que o RERD introduziu a propósito da desigualdade de tratamento dos sujeitos passivos. Nos termos do seu artigo 4.º, “qualquer processo de execução fiscal, ou qualquer outra dívida de natureza fiscal ou à segurança social que vise apenas a cobrança de juros e custas, encontrando -se regularizada a dívida associada, determinará a extinção da execução ou da dívida, sem demais formalidades”.

Neste sentido e ainda que tenha sido instituído o pagamento da obrigação devida por prestações,<sup>16</sup> o legislador apenas aproveita e adapta o conceito de diferimento do imposto, pois permite o pagamento da obrigação parcelarmente, garantindo assim a receita tributária que já lhe era devida.

O racional parece mais equiparar-se ao de uma sanção, imposta ao sujeito passivo pelo incumprimento da prestação que devia: como recentemente notado por Pedro Paixão, estas sanções encontram-se associadas às “obrigações acessórias” que surgem após a fraude ou evasão fiscal e que só incorporam a dívida tributária a partir desse momento.”<sup>17</sup>

Em termos do respeito do princípio da igualdade, se pensarmos que o bem final seria o da viabilização da recuperação económica das empresas, proliferação do consumo, manutenção do emprego e conseqüente arrecadação de impostos, parecem cumpridos os requisitos da proporcionalidade, especialmente por se manter a obrigação principal.

Todos estes mecanismos contemplam de um modo ou de outro uma revogação da penalidade associada ao incumprimento da prestação tributária devida. De facto não perdoaram a dívida

---

<sup>15</sup> Nos termos do Decreto-Lei nº 151-A/2013 e do Ofício-circulado n.º 60095/2013).

<sup>16</sup> *Vide*, Plano Catroga.

<sup>17</sup> Em, SANTOS, José Pedro Paixão Pereira dos “As Amnistias Fiscais como Instrumento de Política Fiscal” – Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Abril, 2014.

tributária em si, **mas** os juros compensatórios, juros de mora, custas e encargos que adviessem do não pagamento atempado da obrigação tributária.

Neste enquadramento, a criação de um regime com vista à regularização da situação dos contribuintes permite o reequilíbrio financeiro dos devedores, afastando situações de insolvência e potencialmente garantindo a manutenção de postos de trabalho (conforme comunicado do Ministro das Finanças aquando da criação do regime).

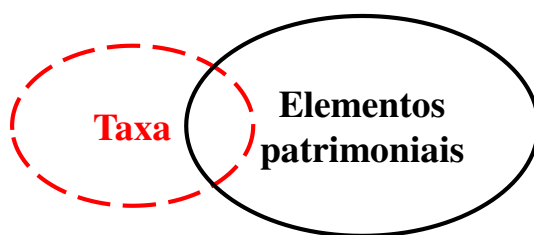
Devido à relevância, no âmbito deste estudo, entendeu-se autonomizar a análise do perdão tributário concedido através dos RERT's, fazendo-se a sua abordagem nos capítulos seguintes.

## **2. Enquadramento conceitual**

A qualificação da figura do RERT deverá ser um elemento fulcral à sua apreciação à luz do conceito de perdão tributário. Sendo que, desta qualificação dependerá a apreciação em face dos princípios constitucionais de legalidade e igualdade e mais tarde, a apreciação da sua legitimidade.

Como se observou, o próprio legislador não densifica a figura, ainda que o introduza como um regime excepcional de regularização tributária aplicável a um conjunto de elementos, certo é que comporta duas vertentes.

Por um lado, introduz um tributo, conformando quase um tributo directo visto incidir sobre consumo (na vertente do património) e não sobre o rendimento, aplicando para tal asserção uma taxa fixa à totalidade do património declarado, que cumpre os requisitos necessários para tal (ver analogia esquemática).



Por outro, estabelece um perdão no remanescente património, sobre o qual a taxa não é aplicável não sendo assim considerado para efeitos de tributação. Nesse sentido, parte do património do sujeito passivo é entendido como matéria desonerada da incidência de imposto ou eventuais vicissitudes que seriam exigíveis durante o período de caducidade.

Assim, crê-se importante esclarecer o enquadramento conceitual inerente ao **tipo de tributo** instituído bem como ao **perdão concedido** e às suas “figuras de fonteira”.

### **2.1. Tributo**

Quanto ao tipo de tributo aqui instituído, nos termos do artigo 165.º da CRP, o mesmo poderá revestir uma de três categorias de tributos públicos: taxa, imposto e contribuições.

#### **2.1.1. O Conceito de taxa**

De acordo com os ensinamentos do Professor Sérgio Vasques<sup>18</sup> e com o disposto no n.º 2 do artigo 4.º da LGT, as **taxas** devem ser entendidas como “prestações pecuniárias e coactivas,

---

<sup>18</sup> VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2014.

exigidas por uma entidade pública, em contrapartida por prestações administrativas efectivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo”.

Neste sentido tem um quê de sinalagma, ou seja, são no fundo tributos exigidos por contrapartida “de prestações administrativas que o sujeito passivo é efectivo causador ou beneficiário”.<sup>19</sup>

Sendo esta característica o diferenciador de outros tributos, ao exigir um aproveitamento/ utilização, por conta de uma prestação sob a qual incide uma taxa.

Em conformidade, o tributo instituído pelos diversos RERT’s não surge como contrapartida de uma prestação administrativa, pelo que, é seguro concluir-se que o tributo instituído não deverá ser considerado uma taxa.

### ***2.1.2. O Conceito de imposto***

Diferentemente do registo anterior e ainda à luz dos ensinamentos do Professor Sérgio Vasques<sup>20</sup> e do disposto no n.º 1 do artigo 4.º da LGT, o **imposto** qualifica-se como “uma prestação pecuniária coactiva e unilateral exigida por uma entidade pública com o propósito da angariação de receita.”

Sendo que essa prestação “constitui o objecto principal de uma relação jurídica de natureza obrigacional através do qual uma pessoa fica adstrita para com a outra à realização de um comportamento que a lei reconhece judicialmente exigível”.

Neste seguimento, o imposto tem em vista trazer às entidades públicas, receita tributária dotando-a dos meios financeiros necessários à prossecução das suas normais actividades, atribuídas por lei. Revestindo-se o tributo de uma solução excepcional faces às duas outras categorias, por apresentar uma natureza unilateral que sugere a aplicação da totalidade da receita fiscal arrecadada à generalidade da despesa pública não a discriminando.

E bem assim vem entender o Tribunal Constitucional,<sup>21</sup> ao diferenciar este tributo da figura das taxas ou contribuições e sublinhar que o imposto tem por fim arrecadar receita de modo a financiar as despesas públicas.

Entende-se à luz destes ensinamentos, que o tributo instituído com os RERT’s, pela natureza unilateral bem como pelo fim último para o qual foi criado, deverá ser qualificado como um

---

<sup>19</sup> VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2014, página 211.

<sup>20</sup> VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2014, página 181.

<sup>21</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/89, de 13 de Julho; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril; entre outros.

verdadeiro imposto como se fundamenta nos capítulos seguintes. Tudo porque o tributo instituído não é uma taxa, na medida em que não existe qualquer sinalagma ou remoção de um obstáculo jurídico, nem tão pouco é uma contribuição porque, aquele, não é difuso.

Num teste pela negativa, o tributo decorrente da aplicação do RERT será um verdadeiro imposto que se concretizou numa determinada taxa, de 5% ou 7,5%, sobre uma base tributável, claramente identificada, a do capital declarado.

### **2.1.3. O Conceito de contribuições**

Enquanto figura intermédia, entre o imposto e a taxa, as **contribuições**, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, configuram uma prestação pecuniária e coactiva, exigida por uma entidade pública por contrapartida de uma prestação que aproveita o sujeito passivo. Diferentemente das outras figuras, a contribuição é devida ainda que apenas presumidamente, aproveite o sujeito passivo.<sup>22</sup>

Nestes termos, e embora exista uma correlação, não é necessária a existência de uma actuação directamente na esfera do sujeito passivo, mas algo de que este aproveite. Sendo no limite admissível que a prestação aproveite a uma colectividade da qual o sujeito passivo é parte integrante, já que se caracterizam por uma certa bilateralidade, ainda que difusa.

Ainda que o tributo instituído com os RERT's não fora qualificável como imposto, a qualificação como contribuição não teria fundamentação pela falta da relação sinalagmática.

## **2.2. “Figuras fronteiras“ e Perdão Fiscal**

Quanto ao conceito de perdão fiscal devido à reunião de um conjunto de características similares, caberá a distinção em face do conceito de benefício fiscal e desagravamento fiscal, entendidas como Figuras Fronteira neste Trabalho.

### **2.2.1 O conceito de benefício fiscal**

O conceito de benefício fiscal encontra-se definido no n.º 1 do artigo 2.º do EBF considerando-se como tal “ (...) as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da tributação que impedem”. Podendo estes, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do EBF, assumir a forma de isenções, reduções

---

<sup>22</sup> Como aponta Sérgio Vasques, as contribuições são figuras caracterizadas por uma “bilateralidade difusa” (em palestras/ mestrado).

de taxa, deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas que obedeçam ao conceito legal estabelecido no n.º 1.

Nestes termos um determinado regime apenas consubstancia um verdadeiro benefício fiscal quando se trata de uma **medida excepcional** que vise dar tutela a um interesse público extrafiscal que se sobrepõe à própria tributação regra que impede.

Ora, é um facto que o perdão instituído com os RERT's pressupõe o incumprimento de obrigações tributárias produzindo portanto, efeitos retroactivamente. Ou seja, o conceito de perdão está associado ao incumprimento, o benefício fiscal, de modo diverso está associado ao de uma vantagem pelo cumprimento de um conjunto de requisitos.

### ***2.2.2. O conceito de desagravamento fiscal***

Em consonância com o disposto, note-se ainda que o artigo 4.º do EBF distingue entre benefícios fiscais e desagravamentos fiscais, esclarecendo que estes últimos **não são verdadeiros benefícios fiscais**, ou benefícios fiscais em sentido estrito.

Com efeito, nos termos do n.º 1 deste artigo 4.º do EBF estabelece-se que não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.

E nos termos do n.º 2 do mesmo artigo consideram-se não sujeições tributárias “ (...) as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência.”

Ou seja, o próprio EBF distingue as situações de desagravamentos fiscais, enquanto medidas estruturais inerentes à própria tributação, do conceito de benefício considerado para efeitos deste diploma.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Neste sentido veja-se o Relatório do Grupo de Trabalho, criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro do Estado e das Finanças para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198), que definiu que a questão fulcral relativamente a esta matéria assenta na qualificação enquanto benefício fiscal presente no n.º 1 do artigo 2.º do EBF, ou seja, como “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais”. Neste Relatório, afirma-se mesmo que “o conceito de desagravamento estrutural do artigo 3.º do EBF [actual artigo 4.º] está associado à ideia de que os incentivos que constem dos próprios códigos de imposto não são benefícios fiscais mas desagravamentos.” Neste sentido o Relatório identificou os diversos benefícios fiscais, distinguindo o que faz parte da tributação-regra, no qual se incluem os desagravamentos estruturais, do que devem ser considerados benefícios fiscais que, em rigor, representam despesa fiscal (benefícios fiscais *stricto sensu*).

No entanto, note-se que esta não é uma matéria pacífica na doutrina e jurisprudência portuguesas.<sup>24</sup>

Neste sentido, o Professor Casalta Nabais, refere que tendo presente o disposto nos artigos 2.º e 4.º do EBF “ (...) os benefícios fiscais se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais - que integra: de um lado as não sujeições tributárias (...); de outro, os benefícios fiscais.”<sup>25</sup>

De modo ligeiramente diferente, o Professor Oliveira Martins defende que “ (...) o benefício fiscal representa todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância.”<sup>26</sup>

Em sentido contrário aos autores mencionados, o Professor Brás Carlos refere que “quanto ao conceito de benefício fiscal incluído nesta reserva [reserva de lei parlamentar], ele integra toda a exceção à tributação, que se traduza num regime de tributação mais favorável para o contribuinte (...) englobando também desagravamentos fiscais estruturais.”<sup>27 28</sup>

Ainda assim, o Professor Brás Carlos aceita a existência de um conceito amplo de benefício fiscal mais abrangente que a definição prevista no artigo 2.º do EBF, na medida em que engloba também desagravamentos fiscais estruturais, o que, de alguma forma, indicia que o EBF estabelece um conceito de benefício fiscal *stricto sensu*.

Não obstante a divergência doutrinária, entende-se a aceitação da distinção entre benefícios fiscais *stricto sensu* e, desagravamentos fiscais.

Devendo os primeiros dotar-se de um carácter obrigatoriamente excepcional, visando um interesse público extrafiscal que se sobrepõe à própria tributação-regra que impede.

---

<sup>24</sup> De acordo com SÁ GOMES “ (...) o conceito de benefício fiscal não se confunde com o conceito de desagravamento fiscal, pois este abrange, grosso modo, os desagravamentos estruturais inerentes ao modelo de tributação-regra e os benefícios fiscais os desagravamentos excepcionais face à tributação-regra.”

<sup>25</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, 3ª Edição, página 426 e seguintes.

<sup>26</sup> OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os Benefícios Fiscais Sistema e Regime*, in Cadernos IDEFF, n.º 6, Almedina, página 15.

<sup>27</sup> BRÁS CARLOS, Américo Fernando, In *Impostos - Teoria Geral*, Almedina, pág. 89.

<sup>28</sup> Em sentido diverso, SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal II*, Editora Rei dos Livros, 1998, página 88 e seguintes.

Em conformidade, não podemos deixar de mencionar que esta questão não é igualmente pacífica na jurisprudência.<sup>29 30</sup> Com efeito, parte defende que o conceito de benefício fiscal integra toda a excepção à tributação que se traduza num regime de tributação mais favorável para o contribuinte. A outra parte, sustenta que o conceito de benefício fiscal se encontra previsto no EBF e, nesta medida, deverá distinguir-se entre benefícios fiscais (*stricto sensu*) e desagravamentos fiscais, opinião esta que se entende acertada.

Sendo esta uma figura dificilmente delimitada como se viu, de um modo semelhante à figura do benefício fiscal relaciona-se com situações de cumprimento. Diferentemente como se disse o perdão instituído com os RERT's pressupõe o incumprimento de obrigações tributárias produzindo portanto, efeitos retroactivamente.

Pelo que não se entende o perdão fiscal concedido com o RERT como um desagravamento fiscal.

### **2.2.3. O conceito de perdão fiscal**

A implementação de um perdão fiscal pressupõe o incumprimento de obrigações tributárias produzindo efeitos para o futuro, sendo que aquando da sua atribuição não elimina o objecto ou o facto originário. Diferentemente do conceito de amnistia já afastado, o perdão não faz desaparecer o facto transacto mas a punição associada ao mesmo.

Não eliminando a sua existência para o futuro, o que faz é somente introduzir um elemento temporal, durante o qual, através de uma contraprestação por parte do sujeito passivo determinado, é desconsiderado um momento de actuação/não actuação do sujeito.

---

<sup>29</sup> Neste sentido veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Junho de 2010, relativo ao Processo n.º 103, o qual versa sobre o facto de o regime de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, previsto no então artigo 69.º do Código do IRC, configurar um benefício fiscal ou um desagravamento estrutural, nos termos do artigo 4.º do EBF. Segundo a decisão do Tribunal, o regime não revestia um verdadeiro benefício fiscal, já que, a sua natureza tem em vista o princípio da neutralidade fiscal e não um superior interesse público extrafiscal.

<sup>30</sup> Contrariamente à decisão do acórdão mencionado, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 20 de Outubro de 2009, defendeu que “consistindo a transmissão de prejuízos fiscais com a consequente dedução na matéria colectável apurada, não se vê como possa a mesma não ser considerada como um benefício fiscal, no âmbito da abrangência de tal conceito, como a própria lei o define no citado n.º 2, do art.º 2.º, do mesmo EBF.” Ainda que a decisão parece controversa, entende-se que o facto de se definir no âmbito do n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC que este regime deverá aplicar-se, por um lado, aos benefícios fiscais e, por outro lado, ao regime da transmissibilidade dos prejuízos fiscais indicia que o legislador pretendeu distinguir entre benefícios fiscais *stricto sensu* e outros desagravamentos fiscais, como por exemplo a transmissibilidade de prejuízos fiscais.

Neste sentido é uma figura revestida de um carácter excepcional, o que é confirmado no momento da sua aprovação por constituir um desvio à relação natural entre Estado e contribuinte e não pelo seu carácter inabitual.

A distinção entre “regimes especiais” e “benefícios fiscais” surge patente no n.º 5 do artigo 36.º LGT, quando o mesmo refere a “atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial”<sup>31</sup> não sendo clara a fronteira entre as duas figuras.

Do carácter extraordinário à lei geral pouco será necessário apontar nesta instância, bastando procurar o conceito de regime extraordinário, nos termos da sua definição jurídica, segundo a qual, um regime é considerado extraordinário, por possuir uma certa divergência em face da lei já especial.

Adicionalmente a propósito da concepção do perdão fiscal releva ainda um outro detalhe, nomeadamente a ideia de que o Estado prefere entender o contribuinte faltoso, como redimível, ao invés de o punir por demasia e assim perder as hipóteses de actuar pedagogicamente sobre o seu comportamento fiscal.

---

<sup>31</sup> A este propósito releva menção para a qualificação elaborada por Manuel Pires, (PIRES, Manuel, Direito Fiscal – Apontamentos, Almedina, 3ª Edição, Abril de 2008, página 535 e seguintes) que apresenta o regime de tributação aplicável às entidades licenciadas para operar na ZFM como um benefício fiscal, enquanto na categoria de regimes especiais enquadra realidades como o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS). Sendo que àquela data, o regime aplicável às entidades licenciadas para operar na ZFM traduzia uma isenção de tributação relativamente a determinados rendimentos, e não uma redução de taxa, tendo aquele autor qualificado o mesmo como uma isenção objectiva ou mista, o que pressupõe, desde logo, que as entidades licenciadas para operar na ZFM se encontram abrangidas pelo regime geral de tributação.

### **3. O Enquadramento do perdão tributário em face do princípio da legalidade**

À luz dos ensinamentos do Professor Casalta Nabais,<sup>32</sup> o direito fiscal “consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder – poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico.”

Historicamente observou-se a reserva desta matéria à instância/decisão parlamentar, como o Professor Jorge Miranda explica quanto ao disposto no artigo 103.º da CRP, “o legislador constituinte fixou princípios orientadores, para o sistema fiscal” sendo este o “o aspecto mais significativo do texto constitucional em matéria fiscal.”<sup>33</sup>

Assim, entende-se que o poder do legislador ordinário sobre matérias fiscais deve ser medido por restrições constitucionais e neste sentido o Professor Jorge Miranda afirma que existe “uma Constituição fiscal material desenvolvida.” No entanto, o facto de esta estar desenvolvida não significa que se mantenha hoje em dia fiel à raiz tradicional das constituições fiscais, já que privilegia “aspectos de justiça em relação aos de eficiência”.

Nestes termos, releva notar que a Constituição entende o princípio da legalidade no sentido de existência de lei formal, conforme o disposto na alínea i), do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, podendo esta ser mitigada através da concessão de autorizações legislativas ao Governo, sobre a matéria.

Deste modo, o direito económico encontra-se polarizado no sector executivo e não no parlamento, e disto é ilustrativo a CRP que procede à partilha do poder político ou governamental, ainda que reserve determinadas competências à esfera da Assembleia da República, (i.e. alíneas g), h), j), l), m), n), o), x), do artigo 168.º). Acresce que, de acordo com o disposto no artigo 167.º da CRP, as competências em matérias económicas cabem principalmente ao Governo quer por uma questão de praticabilidade quer pela necessidade de uma certa autonomia governativa na fixação de políticas económicas.

Ainda a propósito desta vertente do princípio da legalidade, importa diferenciar o tratamento concedido às taxas e aos impostos. Segundo a Lei da República, como decorre do disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, “É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (...) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor

---

<sup>32</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Março de 2009.

<sup>33</sup> Segundo se retira de MIRANDA, J., & Medeiros, R., “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo II, 213-223.

das entidades públicas.” Nestes termos, a competência da Assembleia da República em relação às taxas, abrange apenas o seu regime geral não tendo a criação de cada taxa específica que ser aprovada pela Assembleia da República, do qual é exemplo a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais de taxas.

Assim ao Governo, mediante autorização para tal caberá pronunciar-se sobre os meandros das diversas taxas em vigor.

Já no tratamento conferido aos impostos, historicamente associados ao princípio do “*no taxation without representation*” a aprovação parlamentar é já ponto assente, permitindo-se intervenção legislativa do Governo, mediante autorização.

Uma outra vertente da legalidade tributária constitui-se na atribuição de competência tributária às Assembleias Legislativas Regionais.

Ora como decorre do disposto nos artigos 8.º, n.º 1 da LGT, 103.º, n.º 2 e 165, n.º 1, alínea i) da CRP, a renúncia a créditos tributários referentes a impostos terá, ao que se julga que ser exercida pela entidade que tem do ponto de vista constitucional, competência para a criar, ou seja, terá que ser prevista em Lei da Assembleia da República ou em Decreto-lei aprovado pelo Governo.

No entanto vejamos, nos termos do artigo 254.º da CRP, os Municípios beneficiam directamente nas receitas dos impostos directos, “por direito próprio e nos termos definidos pela lei, nas receitas provenientes dos impostos directos”. Deste modo, parte da receita tributária associada a impostos directos será revertida directamente por competência constitucionalmente atribuída, aos municípios.<sup>34</sup>

Nestes termos concluímos que o Governo, no âmbito da sua autorização legislativa terá competência para “a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.”<sup>35</sup>

Assim, de acordo com os ensinamentos constitucionais, o princípio da legalidade determina o primado da lei, ou seja, a reserva de lei formal, quer no que toca à incidência, quer à taxa, quer a benefícios fiscais como garantias dos contribuintes, como decorre do n.º 2 do art.º 103.º, na área da reserva relativa de competência da Assembleia da República.

---

<sup>34</sup> A propósito das Receitas de impostos das câmaras municipais: total e por principais impostos (<http://www.pordata.pt/Municipios/Receitas+de+impostos+das+c%C3%A2maras+municipais+total+e+por+principais+impostos+%28R%29-532>).

<sup>35</sup> Conforme o disposto na alínea i), do artigo 165.º da CRP.

De modo sintético vem entender o Professor João Ricardo Catarino<sup>36</sup>, que o princípio da legalidade em direito fiscal “pode ser compreendido nas seguintes vertentes: - A lei determina a forma constitucional da criação dos impostos, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a liquidação e cobrança; (...) quais os órgãos com competência fiscal legislativa e de Administração Fiscal; (...) as formas e processos de formação da vontade legal e da administração em matéria fiscal; (...) regula as formas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes; (...) regula o conteúdo da obrigação de imposto, o seu nascimento evolução e extinção, incluindo eventual patologia.”

Pese embora esta definição, parece evidente que, se a CRP à luz do princípio da legalidade permite o lançamento de um tributo, mediante o cumprimento dos requisitos necessários, permitirá de igual modo, e mediante o cumprimento dos mesmos requisitos, a sua derrogação ou desoneração.

### ***3.1 Em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário***

A obrigação tributária decorre da relação jurídica existente entre o Estado e o contribuinte, derivando esta de uma relação obrigacional. Nestes termos, de um modo geral, ao Estado cabe um crédito sempre que a obrigação de imposto seja devida.

Em conformidade, o crédito tributário só é exigível mediante o apuramento de um montante devido ao Estado a título de tributação. Surgindo o crédito tributário, por lançamento, por parte da AT, no exercício das suas funções ou como consequência de um apuramento por autoliquidação do contribuinte.

Neste sentido, a AT deverá ser entendida como garante deste crédito, já que, as suas funções se prendem com a liquidação e arrecadação de receitas e o combate à evasão e a fraude fiscais<sup>37</sup>.

Mediante a liquidação o crédito tributário tornar-se-á certo e exigível. Sendo o respectivo crédito saldado aquando do pagamento.

Como se verá, o perdão concedido pelos RERTs, ao não comportar a existência de um crédito tributário, na medida em que trata de um crédito meramente aparente porque não foi objecto, ainda, de liquidação. Insista-se, trata-se então de um crédito meramente aparente.

---

<sup>36</sup> CATARINO, João Ricardo & Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade, Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 2014, 3.ª edição revista e actualizada, Almedina, página 91.

<sup>37</sup> Vide artigo 2.º do Decreto-Lei 118/2011 de 15 de Dezembro, que aprovou a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Adicionalmente podemos entender que esta obrigação é revestida de um especial agravamento pois, se o Estado, na óptica de estado social que perfilhamos “somos todos,” o crédito tributário pertencerá à colectividade dos seus cidadãos.

Embora o credor seja o Estado, e a AT o ente representativo da liquidação, o crédito será dos contribuintes. Neste sentido à AT caberá a competência para o lançamento e cobrança, na medida do cumprimento das suas funções, pois, a obrigação de imposto, decorrerá da verificação do facto tributável, previsto por Lei, como decorre do disposto no artigo 103.º da CRP.

Ora, de acordo com o Professor Rui Duarte Morais<sup>38</sup>, o Princípio da Legalidade em sede de procedimento tributário desdobra-se em dois subprincípios, na **precedência de lei** e na **prevalência de lei**.

Sendo que o primeiro subprincípio “assegura que a actuação da administração pública seja fundada numa lei prévia”, sendo a legalidade aqui mencionada consagrada no disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP.

O segundo subprincípio do princípio da legalidade refere-se à prevalência de Lei que como sublinha “proíbe à administração pública a prática de actos contrários à lei e implica a invalidade (anulabilidade ou nulidade) dos actos que a contrariem.”

E conforme aponta o Professor João Ricardo Catarino<sup>39</sup>, a noção de legalidade, em Portugal, está intrinsecamente ligada às formas de estruturação do poder da Administração.

Em conformidade, importa recordar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário que, como decorre do disposto no n.º 2 do artigo 30.º da LGT, “é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”. Sendo esta indisponibilidade considerada, de igual modo, extensível a todos os vínculos creditícios da relação jurídica tributária, e bem assim às obrigações acessórias a que equivalem o direito a juros.<sup>401</sup>

---

<sup>38</sup> MORAIS, R., *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, página 12.

<sup>39</sup> CATARINO, João Ricardo & Guimarães, Vasco Branco, “Lições de Fiscalidade, Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 2014, 3.ª edição revista e actualizada, Almedina, página 91 a 99.

<sup>40</sup> Neste sentido CAMPOS, Diogo Leite de; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 3ª edição, 2003, páginas 157-158; CAMPOS, Diogo Leite de e NEVES, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, página 94; XAVIER, Alberto, “Conceito e Natureza do Acto Tributário, paginas 350-352 e Manual de Direito Fiscal, Volume I, 1981, páginas 132-133; TEIXEIRA Braz, Princípios do Direito Fiscal, 1979, página 311.

<sup>41</sup> De acordo com Ac.do STA de 4 de Outubro de 1989, recurso n.º 10607, em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/a566dc84ca5583408025755c003f9465?OpenDocument>.

Porém, a existência deste princípio não se prende apenas com necessidade de o Estado se autofinanciar mas também com a protecção dos direitos e interesses constitucionalmente consagrados. Com efeito, como se retira do disposto no n.º 2 e 3 do artigo 36.º da LGT, não é permitida a alteração dos elementos da relação tributária por vontade das partes estando a concessão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias, limitada.<sup>42</sup>

Pese embora o disposto pareça ser indiscutível, a mesma doutrina aponta a interpretação desta matéria em concordância com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 176.º do CPPT que não aceita a extinção do processo de execução fiscal, por desistência do exequente, mas ressalva a mesma desistência mediante suporte em diploma legislativo especificamente concebido para tal.<sup>43</sup> Sendo que, de acordo com o Professor Mário Aroso de Almeida, a “lei não é apenas o limite, mas o pressuposto e o fundamento de toda a actividade administrativa, pelo que não existe Administração Pública, nem exercício da função administrativa, sem lei, sem norma legal que o fundamente (...) só podem ser tomadas decisões de autoridade correspondentes a tipos previstos em normas de Direito Administrativo: seja directamente em actos legislativos, seja em regulamentos, emanados pela própria Administração Pública, ao abrigo da Constituição e das leis”.<sup>44</sup>

É neste sentido que o artigo 1.º do CPPT permite, mediante existência de lei promulgada pela Assembleia da República ou Decreto-lei aprovado ao abrigo de autorização legislativa nos termos do artigo 165º, n.º 1, al. i), ou seja, mediante o respeito pelo princípio da legalidade tributária, “a renúncia total ou parcial dos créditos tributários referentes a impostos.”<sup>45</sup>

Admitindo a competência para a emissão de perdões tributários, o seu estabelecimento implica o compromisso do credor em não exigir a dívida inicial. No entanto esta ideia parece prevaricar por completo o princípio da indisponibilidade como decorre da LGT.

De facto a LGT ainda que tenha sido criada como uma lei reforçada nunca foi aprovada com essa função, pelo que mantém um carácter ordinário, e pode, por isso, ser livremente afastada por qualquer regime revestido de força para tal.

---

<sup>42</sup> Sendo a concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, fundamento de responsabilidade tributária subsidiária, como decorre do n.º 3 do artigo 85.º do CPPT.

<sup>43</sup> Neste sentido vejamos a decisão no Ac. do STJ de 27 de Março de 2001, recurso n.º 4103, o qual veio pronunciar-se no sentido da inexigibilidade de créditos “objecto de acordo entre o Estado e os contribuintes (...) enquanto estiver a ser cumprido pelos últimos” assenta em “pressupostos específicos tal como enunciados no n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 124/96.

<sup>44</sup> Como entende ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *Teoria Geral do Direito Administrativo: Temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012, página 12;

<sup>45</sup> De acordo com CAMPOS, Diogo Leite de; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 3ª edição, 2003, páginas 158.

A este propósito refere Monica Velosa Ferreira que, “o princípio da indisponibilidade não é um limite constitucional à acção do legislador ordinário mas um mero limite à acção administrativa tributária.”<sup>46</sup>

Ora, nos termos do disposto no artigo 10.º do CPPT, à AT caberá “liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias”.<sup>47</sup>

Pese embora o referido, não se pode deixar de ter em consideração que o princípio da indisponibilidade dos créditos insere-se ou decorre do princípio da legalidade tributária e do subprincípio da tipicidade fechada (reserva absoluta de lei formal), como resulta do disposto na alínea d) do n.º 1, do artigo 165.º da CRP. E bem assim, a resposta às questões suscitadas não poderá deixar de ter em conta que o princípio da legalidade reveste-se de duas vertentes, o subprincípio da preeminência ou precedência de lei ou, num outro, de reserva de lei.

Porém, decorre do exposto uma diferenciação clara entre a relação do princípio da indisponibilidade dos créditos com a atribuição de perdões fiscais. Pois, nos perdões incidentes sobre juros e coimas (Plano Catroga, Mateus, Ferreira Leite e RERD) existe um crédito tributário efectivo porque já houve liquidação. Diferentemente, nos perdões previstos nos RERT's (i.e.: aqueles em que não há ainda liquidação) o crédito é meramente aparente. Para os primeiros, concluímos que tem competência para legislar sobre o perdão a mesma entidade, ou entidade superior, que teve competência para os lançamentos. Para os segundos pese embora a conclusão quanto à competência seja a mesma que nos primeiros, não se coloca a questão da compatibilização com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, embora esta questão seja particularmente sensível.

### ***3.1.1 O RERT à luz do princípio da legalidade***

Numa tentativa de definição do conceito observou-se um conjunto de construções jurídicas, todas elas aprovadas em Assembleia da República, que de um modo ou de outro foram criadas, como decorre do seu preâmbulo, numa óptica de perdão fiscal que tem por fim “um bem maior” nomeadamente, o reforço da eficiência e combate à fraude fiscal.

---

<sup>46</sup> Conforme aponta, FERREIRA, Mónica Velosa, in *Perdão fiscal em tempos de crise – o novo regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social*, N.º 3 VI da Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Fevereiro, 2014.

<sup>47</sup> Assim, só o legislador poderá definir as situações em que deva acontecer a extinção da obrigação fiscal. Não podendo a AT estabelecer qualquer tipo de negociação com os contribuintes, devendo cingir a sua actuação ao que estiver legalmente disposto.

Ora como se viu, se a CRP à luz do princípio da legalidade permite o lançamento de um tributo, mediante o cumprimento dos requisitos necessários, **permitirá de igual modo** e mediante o cumprimento dos mesmos requisitos a sua derrogação ou desoneração.

Assim, entende-se que o tributo instituído por RERT não aparenta desconformidade perante o princípio da legalidade. E bem assim não comporta a existência de um crédito tributário mas, a regularização de uma obrigação tributária.

### ***3.2. O Enquadramento do perdão tributário em face do princípio da igualdade***

A título de definição do princípio de igualdade deverá prevalecer a clássica premissa que remonta à época de Aristóteles: “Igualdade é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas diferenças.”

Sendo o princípio da igualdade entendido ao abrigo do princípio da capacidade contributiva, e sendo este um alicerce da CRP a observância do seu cumprimento deverá ser um limite indisponível ao legislador ordinário.

Não convém porém esquecer os ensinamentos do Professor Jorge Miranda que entende o princípio da igualdade como não operante *ipso iure*, mas como um princípio dinâmico permissivo de discriminações positivas. Porém tal deverá significar “que o legislador ordinário disponha, neste domínio, de um espaço de actuação livre do Direito Constitucional, sendo necessário verificar, em face das circunstâncias do caso concreto (v.g. número de pessoas afectadas, intensidade da discriminação, complexidade da regulamentação), se as disparidades de facto advenientes da aplicação da lei devem ou não ser toleradas pela Constituição”<sup>48</sup>

Assim, e como resulta do princípio o tributo, e o imposto em particular tem em conta um critério de repartição justa procurando incidir sobre a força económica. Seja esta, património, consumo ou rendimento tendo por limite a personalização do imposto como decorre do disposto no n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

Consequentemente deve-se questionar qual o critério legítimo que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos individualizados para fins de tratamentos jurídicos diversos. E bem assim que título de “igualdade” ou “desigualdade” faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebrar ou agredir a configuração do princípio como da lei resulta.

---

<sup>48</sup> De acordo com MIRANDA, J., & Medeiros, R., *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2006, Tomo I, páginas 232-237.

Pese embora o disposto, recorde-se que a incidência da norma tributária acarreta o nascimento de uma relação jurídica e que, a relação jurídico-tributária é composta por três elementos: (i) o sujeito activo, considerado como o titular do direito de crédito; (ii) sujeito passivo, aquele a quem é imputado o dever de entregar tributos e (iii) o objecto, como a obrigação de entregar certa quantia em dinheiro.

### ***3.2.1. O RERT à luz do princípio da igualdade***

O RERT surge como um perdão instituído por lei da Assembleia da República, tributando o património como alternativa à tributação do rendimento de um determinado sujeito passivo.

Ao criar um tributo, incidente sobre a totalidade do património desconsidera-se verdadeiramente se este gera (ou gerou) rendimento.

Porém o motivador principal daqueles perdões, foi o encaixe tributário, incidindo sobre o património motivado pelo suprimento de carências graves de tesouraria do Estado.

Neste sentido entende-se que a violação do princípio da capacidade contributiva fere gravemente a lei de inconstitucionalidade.

No entanto, é certo que se aceita este sacrifício constitucional mediante a apresentação de ponderosas razões excepcionais superiores ao princípio da igualdade tributária. Assim, o RERT deverá ser apreciado perante um teste liminar de proporcionalidade, como admite a doutrina tudo porque, como refere o Professor Jorge Miranda os princípios constitucionais não se anulam, limitam-se.

### ***3.2.2. Apreciação da proporcionalidade***

De acordo com o disposto o princípio da igualdade será ferido e a conseqüente discriminação tributária ocorrerá, sempre que se observe um tratamento diferenciado do objecto da relação jurídico-tributária, de um modo que afecte algum dos elementos identificados.

Assim, por forma a aferir se o princípio será aceite em concordância com o princípio da protecção da confiança e do princípio da proporcionalidade torna-se necessário determinar qual o elemento de discriminação instituído; verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado previsto na norma e apurar se há correlação entre o tratamento diferenciado instituído e os valores prestigiados no texto constitucional.

Cabe assim analisar: (i) **adequação** (se interesse lesado é necessário à concretização do objectivo fiscal); (ii) **necessidade** (se o interesse lesado consiste um meio necessário/adequado

à obtenção daquele fim); (iii) **proporcionalidade em sentido estrito** (se o ganho extrafiscal é proporcional ao interesse lesão).

No caso, a discriminação observada respeita ao dever de entregar mais ou menos imposto, uma vez que um grupo de sujeitos passivos beneficia de um incentivo ao cumprimento através da aplicação de uma taxa inferior à aplicável ao sujeito passivo cumpridor.<sup>49</sup> Pelo que a lesão observada respeita a um critério quantitativo. Logo a salvaguarda da proporcionalidade dependerá de o legislador conseguir justificar a necessidade de impor um regime que apresente diferenciação. Neste seguimento entende o Professor Sérgio Vasques que “não se pode excluir que em circunstâncias diversas o princípio da igualdade tributária seja sacrificado a preocupações de natureza extrafiscal. A preservação da justiça material do sistema exige, no entanto o controlo atento desses desvios, o que a doutrina tem vindo a fazer mobilizando a noção de proporcionalidade. O controlo das normas extrafiscais será feito perguntando se a lesão que trazem à igualdade tributária é necessária, adequada e proporcional ao ganho de ordenação social que produzem. Significa isto que devemos reconhecer aos critérios intra-sistemáticos da capacidade contributiva e da equivalência uma força sempre superior aos critérios extra-sistemáticos ditados por preocupações de natureza extrafiscal.”<sup>50</sup>

Assim, como se disse é de analisar a existência de uma relação lógica entre o dever de entregar mais ou menos imposto e o elemento discriminatório na categoria de pessoas discriminadas, ou seja, se o legislador está autorizado a conceder este tratamento diferenciado e se a categoria discriminada, possui um elemento tipificador para tal tratamento.

Finalmente, por forma a concluir se a obrigação tributária tem como diferenciação de tratamento qualquer um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, ou seja, material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, a análise lógico-sistemática para verificar se existe correlação de pertinência entre o tratamento diferenciado instituído e os princípios tutelados pela CRP deverá ser equacionada.

Desta linha de pensamento retiramos que a verificação da compatibilidade de um destes regimes à luz do princípio da igualdade depende da sua aplicação de modo uniforme a todos os cidadãos.

Após esta apreciação, entende-se que situações mais adequadas poderiam ter sido atingidas. Mas, o que verdadeiramente se apresenta como desproporcional no RERT concentra-se na

---

<sup>49</sup> Como foi o caso do RERT, RERT II e RERT III.

<sup>50</sup> A este propósito veja-se: VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, página 94

lesão efectuada aos sujeitos que não podem beneficiar do perdão concedido por estarem sujeitos a uma regra geral que seja a do cumprimento. Especialmente evidente pela sucessão de regimes que foram implementados. E aqueles são os cumpridores.

Neste sentido e de acordo com o Professor Guilherme D'Oliveira Martins, a igualdade “envolve a generalidade na imposição contributiva e o respeito pelas capacidades contributivas.”

Ora, parecem os regimes extraordinários, que como se viu, criam regras específicas para contribuintes incumpridores, e por isso prejudicam créditos tributários devidos ao Estado, serem desajustados em face do aqui disposto neste artigo e à luz do princípio mencionado.

#### **4. A qualificação do tributo instituído com a figura do RERT - um novo regime híbrido de imposto**

Sob a designação de perdão fiscal, o legislador criou o segundo conjunto de mecanismos<sup>51</sup>, “como medida de reforço ao combate da fuga e evasão fiscal” e com vista à obtenção de receitas fiscais por forma a contribuir para o reequilíbrio das balanças de Estado.<sup>52</sup>

Apresentadas as categorias de tributos existentes, não deverão restar dúvidas que todos os RERT's aprovados por Lei de Orçamento de Estado (RERT I, RERT II e RERT III), acarretam um imposto porque, como se viu, não se tratam nem de taxas nem de contribuições.

A qualificação da figura do RERT, não poderá configurar uma taxa ou uma contribuição, pois é constituído por um comportamento do sujeito passivo, não incide sobre prestações administrativas que aproveitem aos sujeitos passivos, nem é consequência de uma contraprestação. Tendo como fim a angariação de receita por forma a assegurar o funcionamento do Estado e das suas instituições.

Consequentemente a questão da figura tributária que o mesmo regime configura é aferida desde logo, pela natureza da definição dos conceitos.

Mediante a descrição elaborada não deverão restar dúvidas de que os RERT's não exigem uma contraprestação ao contribuinte.

No entanto, o que se observa no caso dos RERT's é uma substituição da obrigação *stricto sensu*, uma vez que, em vez da obrigação tributária devida, que consistiria na declaração dos rendimentos, pagamento das obrigações pecuniárias e englobamento desses rendimentos, seguido da consequente liquidação de imposto, é-lhe exigido em alternativa um outro imposto, incidente sobre o seu património e não sobre o seu rendimento, como veremos. Assim, conclui-se que os RERT's consagram uma oportunidade a um conjunto determinado de contribuintes, para proceder ao pagamento de um montante determinável (aplicação da taxa de imposto), a uma base tributável claramente identificada, acompanhada de um **perdão** de responsabilidade fiscal e consequentes penalidades associadas (juros e coimas) proveniente de exercícios anteriores e que seriam devidas pelo imposto substituído IRS ou IRC consoante o caso. Garante ainda que não estão associadas implicações fiscais negativas imputáveis ao contribuinte. De acordo com o Professor Casalta Nabais, e o estudo sobre o Dever Fundamental de Pagar

---

<sup>51</sup> Vide, ponto 2.

<sup>52</sup> Sem deixar de reconhecer que os motivos geradores da criação de planos e mecanismos de perdão de dívida se possam constituir como admiráveis, não podemos no entanto esquecer a importância do seu fim último de arrecadação de receita tributária.

Impostos, existe uma diferença acentuada entre dois segmentos normativos distintos: o primeiro diz respeito aos impostos e normas fiscais, cuja finalidade principal reside na obtenção de receita, e o segundo “não passa de direito económico (fiscal)”<sup>53</sup> situando-se entre as normas jurídico-fiscais de natureza fiscal e as de natureza extrafiscal.

Sinteticamente, este conceito conforma um **instrumento criado por uma entidade competente para esse efeito** como medida de política económica e/ou social.<sup>54</sup>

#### ***4.1. Problematização do perdão fiscal instituído com a aprovação de RERT's***

Os vários RERT's, diferentemente do RERD e dos planos de regularização observados, que funcionaram como mecanismos de regularização de dívida tributária e não visavam a regularização de rendimentos não declarados, detidos fora do território nacional, mas a facilitação do pagamento de dívidas já existentes, derivadas de rendimentos já conhecidos pela AT, através da regularização da situação do contribuinte numa óptica de incumprimento no pagamento e não no incumprimento da obrigação declarativa, tinham como objectivo a regularização da situação tributária dos sujeitos passivos.

Apesar de diferentes entre si,<sup>55</sup> os RERT's consagraram pontos muito semelhantes, em detrimento da sua incidência divergir,<sup>56</sup> todos previram a aplicação de uma taxa de imposto fixa inferior à taxa geral de tributação. E, conseqüentemente, uma base tributável bastante diferente, este será, se se quiser, o **primeiro momento**. O **segundo momento** será consequência daquele na medida em que o pagamento deste “novo imposto”, de uma percentagem sobre o capital declarado, substitui o tipo de imposto que seria devido a título de IRS ou IRC consoante os casos.

Adicionalmente, ao concederem um perdão incidente na parte respeitante às obrigações acessórias à obrigação principal, através da previsão da exclusão de qualquer responsabilidade

---

<sup>53</sup> Remete-se para CASALTA NABAIS, José, Direito Fiscal, Almedina, 3ª Edição, página 426 e seguintes.

<sup>54</sup> Neste sentido veja-se Casalta Nabais ao explicar que a implementação de medidas tributárias quer revistam “(imposto), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas por actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.”, em “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*”.

<sup>55</sup> Vide ponto 1.

<sup>56</sup> Sendo o RERT II aplicável a pessoas singulares e colectivas e o RERT I, apenas aplicável a pessoas singulares.

por infracções tributárias sobre os elementos regularizados e bem assim (RERT III) chegando a afastar a possibilidade de procedimento criminal. Chega-se então ao **terceiro momento**.

Senão vejamos, o RERT I permitia o pagamento de uma taxa (5%) a sujeitos passivos individuais e a conseqüente regularização da situação declarativa dos rendimentos, mediante o repatriamento dos mesmos para Portugal.

O RERT II alargou a sua incidência, passando a abranger pessoas colectivas, levando a considerar o Banco de Portugal como competente para processar as declarações de regularização que novamente exigiam o pagamento de uma taxa fixa e o repatriamento dos elementos patrimoniais sujeitos. Adicionalmente, o regime já previa uma majoração de 50% do imposto devido, no caso de serem detectadas incompatibilidades na declaração.

O RERT III, diferentemente, aumentou a taxa aplicável para 7,5% e deixou de exigir o repatriamento dos rendimentos para território português.

Neste sentido os RERT's permitiram a possibilidade de regularizar os elementos patrimoniais detidos no estrangeiro e não declarados em Portugal, sem as penalidades que normalmente estariam associadas à livre declaração do contribuinte fora do prazo ou à detecção por parte das Autoridades Tributárias.

Pois nos termos do disposto no artigo 15.º do CIRS e do artigo 2.º do CIRC, bem como à luz dos ensinamentos do Professor Alberto Xavier,<sup>57</sup> o sujeito passivo residente em Portugal para efeitos fiscais, será tributado pela totalidade dos rendimentos que venha a auferir sejam estes obtidos ou não em território português, enquadrando-se assim no princípio da universalidade tributária.

Pelo que a obrigação tributária que impende sobre o contribuinte quer colectivo quer individual, consiste na obrigação de declarar todos os seus rendimentos, na sua declaração anual de rendimentos, para assim ser tributado sobre essa realidade.

Ao incumprir essa obrigação o contribuinte faltoso reduz a sua carga tributária por não estarem a ser considerados um conjunto de rendimentos. Nestes termos a não declaração acarreta: (i) a violação de uma obrigação de comunicação; (ii) uma diminuição da receita tributária que o Estado receberia daquele contribuinte.

Ora, o que os RERT's vieram permitir foi a declaração por parte do contribuinte desses elementos patrimoniais não declarados não havendo um crédito fiscal associado que devesse

---

<sup>57</sup> Xavier, A., "Direito Tributário Internacional", páginas 231 e 232 (Almedina 2011).

ser cumprido ou que pudesse ser exigido. Pois, só existiria crédito a partir do momento da emissão da nota de liquidação ou da autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo.

#### ***4.2. Da problemática da concessão de uma vantagem fiscal***

Entende-se hoje à luz do estado de direito em que vivemos, o perdão fiscal como uma vantagem para o contribuinte.

Como é apontado pelo Professor Guilherme de Oliveira Martins,<sup>58</sup> “o não cumprimento de obrigações fiscais, a fraude e a evasão traduzem-se na prática, em actos que põem em causa a estabilidade das instituições e o contracto social em que se funda uma sociedade politica.” O Professor menciona uma “dupla crise de legitimidade”, derivada da situação de crise sentida em Portugal à época, contexto este, que se entende actual, já que, à data o país se encontrava a braços com uma grave crise, sob forte pressão externa que exige um controlo e execução orçamental como factor crítico do Programa de Assistência Económica e Financeira a Portugal. Assim, “por um lado, exigem-se mais contribuições sem que haja benefícios complementares, por outro, os contribuintes são chamados a financiar um sistema destinado em parte significativa a cobrir os riscos de gerações que os antecederam.”<sup>59</sup>

Com a criação de regimes de regularização extraordinária supõe-se que o legislador compreende que se encontra a prevaricar o sistema normal do cumprimento da obrigação tributária, sendo no entanto um facto que grande parte da receita aferida por sistemas como os RERT's só a expensas muito elevadas seria atingido. De facto para esta recuperação o Estado incorreria em custos judiciais e de investigação, associados à cobrança coerciva de tributos, bem como nos prejuízos decorrentes da sempre presente demora judicial associada a este tipo de liquidação. Exigia ainda uma forte colaboração das jurisdições estrangeiras onde se encontram domiciliadas as instituições financeiras depositantes, o que, nas mais das vezes, é quase impossível de realizar.<sup>60</sup>

Consequentemente a permissão por uma regularização que só tem expensas para o contribuinte seria mais vantajosa, até pela diminuição das funções de responsabilidade da AT, relativas ao ciclo da execução da receita, tais como, a liquidação e a cobrança.

---

<sup>58</sup> Martins, Guilherme D'Oliveira, “Estabilidade fiscal e constituição tributária”, em Fisco n.º 105/106, Lex, Novembro de 2002).

<sup>59</sup> Cfr. n.º 58.

<sup>60</sup> Veja-se a dificuldade actual na implementação do FATCA.

No entanto, esta vantagem será contrariada pela vontade do sujeito passivo sendo que ao deixar a decisão de cumprimento para a esfera deste, a AT, não irá desencadear a execução, e assim a sua existência poderá eventualmente cair no esquecimento do legislador, que a entenderá como um investimento a fundo perdido.

E como se recorda os RERT's surgiram como figuras destinadas a arrecadar receita tributária por forma a equilibrar as balanças de Estado e suprir carências de tesouraria, mitigando uma situação de incumprimento bem como de fraude e evasão fiscal para o futuro, assegurando património tributável no futuro.

No entanto, o Estado passou com o mecanismo a desconsiderar a existência de qualquer obrigação retroactiva. Neste sentido o que realmente é perdoado com a figura do RERT é o património remanescente sobre o qual não deverão incidir quaisquer vicissitudes. Olhando à conformidade do perdão concedido em face do princípio da igualdade em sede própria é seguro avançar que o regime previu a conformação de um novo tributo, que ao onerar o património quase configura um imposto directo.

Adicionalmente um assunto não previsto aquando da implementação dos diversos regimes relaciona-se com a proveniência dos elementos patrimoniais regularizados. Pois, se por um lado é evidente que o uso abusivo destes mecanismos será fonte incontrolável de branqueamento de capitais. Por outro ao eliminar as implicações fiscais negativas associadas à normal regularização de elementos patrimoniais, o apuramento por manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, como decorre do artigo 89.º da LGT não será de igual modo aplicável.

No mesmo sentido, deverá ser tido em conta que, o contribuinte que cumpre as suas obrigações tributárias ficará cada vez mais desmotivado face à manutenção desse comportamento. Especialmente no caso de deter elementos patrimoniais não declarados em Portugal e aquando da sua regularização se sujeitar às vicissitudes e penalidades inerentes ao incumprimento da obrigação de declaração da universalidade de rendimentos.

Entende-se que em situações de excepção o Estado português, na senda do comportamento de outros Estados<sup>61</sup>, é motivado a emitir perdões dirigidos a questões extraordinárias ou, pela existência de assuntos que a todos aproveitam; deste tipo relembremos o perdão anualmente

---

<sup>61</sup> Caso por exemplo do regime *Scudo Fiscale*, um regime instituído em 2001 em Itália, tomado como fonte pelo legislador português, que permitia o pagamento de uma coima, no montante de 2,5% sobre o valor regularizado. Conforme a Lei Italiana 409 de 23 de Novembro de 2001.

emitido pelo Presidente da República, relativo a coimas relacionadas com contra-ordenações menores, nomeadamente coimas de estacionamento.

Percebe-se claramente a intenção de criação desta medida; por outro lado a criação de uma polaridade positiva, capaz de atrair o contribuinte a adoptar um comportamento que, sendo-lhe ablativo, exige um esforço financeiro menor do que aquele com que contava, é potencialmente geradora de futuros comportamentos correctos na esfera contributiva.

### **4.3. Da derrogação do imposto**

É seguro concluir após 20 anos de regimes extraordinários, que a implementação de um perdão fiscal insere-se normalmente num contexto económico-social muito particular. Sendo na maioria das vezes, posterior a uma reforma da lei fiscal agravadora das consequências associadas ao não cumprimento de obrigações e ao consequente acumular de situações de incumprimento por parte dos contribuintes.

Neste sentido, os objectivos primordiais à densificação de um perdão fiscal serão: (i) estabelecer regimes de regularização com vista a dirimir a acumulação de dívida, (ii) arrecadar receita tributária quer a curto quer a longo prazo.

Ilustrador deste segundo objectivo são os diversos RERT's os quais, mediante o perdão de uma obrigação anterior, por extinção retroactiva dos seus efeitos, permitiria a tributação futura dos elementos patrimoniais considerados na entrega de imposto que, após a regularização, incidiria sobre um volume maior de rendimento.

No entanto após esta análise é visível que o esforço do legislador, apesar da receita arrecadada,<sup>62</sup> implicou uma total derrogação do imposto devido no passado, e indiferentemente de se aplicar a pessoas singulares ou colectivas, perdoaram diversos tributos – os substituídos - através da extinção por completo da obrigação tributária.<sup>63</sup>

Consequentemente entendendo-se o vício de competência como um elemento impeditivo à legalidade do regime de perdão fiscal concebido pelo Estado.

---

<sup>62</sup> Através da implementação dos vários RERT's, Portugal obteve 43,4 milhões de euros (RERT I); 82,8 milhões de euros (RERT II); e, 258,4 milhões de euros (RERT III). Informação disponível em: <http://expresso.sapo.pt/a-historia-dos-perdoes-fiscais-para-o-dinheiro-escondido-la-fora=f899571>; [http://economico.sapo.pt/noticias/prolongado-prazo-para-regularizar-dinheiro-escondido-no-externo\\_147480.html](http://economico.sapo.pt/noticias/prolongado-prazo-para-regularizar-dinheiro-escondido-no-externo_147480.html)

<sup>63</sup> Caso por exemplo do regime *Scudo Fiscale*, um regime instituído em 2001 em Itália, tomado como fonte pelo legislador português, que permitia o pagamento de uma coima, no montante de 2,5% sobre o valor regularizado. Conforme a Lei Italiana 409 de 23 de Novembro de 2001.

A título último, acerca da extinção da obrigação permitida pelos diversos RERT's é de notar uma consequência ao nível político que quase nunca é tida em conta. Pois, ainda que a opção pelo regime extraordinário implique o pagamento massivo e temporalmente delimitado de impostos em dívida, ao aprovar estas medidas não só o contribuinte cumpridor é ferido pelo Governo.

Ao dispensar os juros e reduzindo as coimas, o Governo instituidor do perdão, acaba por prejudicar governos posteriores, para sempre impedidos de cobrar essas importâncias e de aferir a entidade dos contribuintes incumpridores devido à natureza sigilosa do perdão concedido.

Neste seguimento considera-se fulcral, à elaboração de qualquer outro regime extraordinário, a consciência que as receitas tributárias são do Estado e não dos governos.

## **Conclusão**

A crise do Estado providência, o insucesso financeiro e a globalização implicaram toda uma evolução dos conceitos de “Estado Social” e “Estado Empregador”, e consolidaram um propósito de obtenção de receitas fiscais de forma economicamente mais exigente, levando à criação de diversos mecanismos para tal.

A dimensão da legitimidade do Estado para a criação de regimes extraordinários, através de um estudo temperado por princípios constitucionais e bem assim pelos tributos objecto de cada perdão, permite discernir que os instrumentos de combate à fraude e evasão fiscal que melhor se adequam ao texto constitucional são, os que não derrogam a obrigação principal de entrega do imposto, mas apenas os juros e coimas associados.

O conceito de perdão fiscal, dependerá sempre da entidade que o atribui e do sujeito passivo que o aproveita, não fazendo desaparecer o facto transacto mas a punição associada ao mesmo.

Ao longo dos anos foram sendo criados vários mecanismos de tributação fiscal no sentido de melhor fazer face às actuações do contribuinte que simplesmente não cumpria a sua obrigação tributária de entrega de imposto aos cofres do Estado, por conhecimento da ineficácia da máquina fiscal, muitas vezes incapaz de processar a cobrança do imposto devido em tempo útil, mas na maioria das vezes incapacitada por razões que lhe são exteriores, na medida em que depende, nestes casos em concreto, de uma troca de informações com administrações tributárias e outras entidades estrangeiras.

Cenário que ao longo dos últimos 20 anos tem vindo a melhorar, pela actuação da AT reconhecida como o órgão competente por excelência para a liquidação e cobrança do imposto e para a fiscalização da situação tributária do contribuinte bem como, pelo processo de modernização e endurecimento das implicações fiscais associadas ao não cumprimento que têm vindo a ser legisladas e, bem assim, pelo apertado cerco de obrigações que têm sido impostas às instituições financeiras a nível internacional, recorda-se a este ponto o recente regime do FATCA e também, o recente caso das *Swiss Leaks*.

Neste quadro o contribuinte vê as suas obrigações cada vez mais densificadas e estruturadas, e progressivamente foi ganhando hábitos de cumprimento.

Esta densificação acarreta custos, de sistema e da máquina, avultados e proporciona uma obrigação tributária tão abrangente e recorrente que é fácil ao contribuinte entrar em incumprimento.

O Estado entende pertinente e necessário, pela possibilidade/ necessidade de arrecadamento de receita imediata e de retorno do investimento na melhoria da máquina, o interesse na continuidade da implementação de perdões fiscais.

Nesta consonância, aceitando que os perdões fiscais são conceptualizados como respeitadores dos princípios constitucionais, não parece aceitável considerar os RERT como cumpridores destes desígnios, por violação do princípio da igualdade, na vertente da proporcionalidade, visto não se concluir pela existência de respeito pela situação do sujeito passivo cumpridor.

Nesta conformidade acresce ainda referir que o próprio Fundo Monetário Internacional, apontou a criação de perdões fiscais como um sério entrave à legitimidade do poder de cobrança do Estado.

Por tudo isto conclui-se que regimes de regularização são, apesar da importância que podem assumir em determinados contextos económicos, meros instrumentos de desigualdade que possibilitam a realização de necessidades financeiras de curto prazo do Estado.

Adicionalmente, o constante regresso a mecanismos de excepção, pela sua repetição deixa de provocar os efeitos benéficos previstos e todo o conceito carece de definição legal. Ainda que inicialmente se tenha pensado ser a falta de interesse pelo assunto que motivou a doutrina a deixá-lo fora da discussão, actualmente entende-se que este entrou numa rotina consensualmente aceite como necessária e, como tal, esquecida da sua efectiva relevância.

Embora se compreenda que o conceito de perdão fiscal foi por demasiadas vezes entendido pelo legislador como um mal necessário aos fins em questão e benéfico no longo prazo, afigura-se que os perdões fiscais ainda que melhores ou piores no particular perderam o seu sentido em Portugal.

Não defendendo a manutenção ou criação de perdões fiscais em moldes gerais, entende-se mais correcto e positivo a manutenção de planos de recuperação de empresas em sede própria e como tal não deverão ser tutelados por estes mecanismos.

O esforço que se julga justo e potenciador do desenvolvimento de uma cidadania em consonância com os objectivos do milénio, será o de combate a mecanismos preferenciais, vícios de forma e situações de excepção que em nada advogam um Estado de Direito.

### ***Referências Jurisprudenciais***

- Ac.do STA de 4 de Outubro de 1989, recurso n.º 10607 em:  
<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/a566dc84ca5583408025755c003f9465?OpenDocument>
- Ac. do STA de 16 de Junho de 2010, relativo ao Processo n.º 103 disponível em:  
[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)
- Ac. do STJ de 27 de Março de 2001, recurso n.º 4103, em:  
<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/cb3fcb6b50919b6780256b49003b302b?OpenDocument>
- Ac. do Tribunal Arbitral de 05 de Julho de 2013, processo n.º 10/2013-T/CAAD em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_irc=1&s\\_processo=10%2F2013&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=295](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=10%2F2013&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=295)
- Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 20 de Outubro de 2009, em disponível em:  
[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)
- Ac. do Tribunal Constitucional n.º 497/89, de 13 de Julho, em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19890497.html>
- Ac. do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril, em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19880076.html>

**Referências Bibliográficas**

ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *Teoria Geral do Direito Administrativo: Temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012, página 12;

*BOLETIM da Direcção Geral das Contribuições e Impostos* in *Cadernos da Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 360, Centro de Estudos Fiscais, 1990, páginas 79- 86;

BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina, página 89;

CAMPOS, Diogo Leite de; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 3ª edição, 2003;

CAMPOS, Diogo Leite de e NEVES, Mônica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, página 94;

CANOTILHO, J.J. Gomes/ Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, Volume I, página 1095, 2007;

CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, 3ª Edição, página 426 e seguintes;

CATARINO, João Ricardo & Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, Almedina, 3.ª edição, 2014;

CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, Almedina, Tomo I, 3ª edição, 2005;

Despacho n.º 1014/2010 – XVIII – do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais;

European Commission:

Press Release - [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-08-147\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-147_en.htm?locale=en);

FERREIRA, Mónica Velosa, *Perdão fiscal em tempos de crise – o novo regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social*, N.º 3 VI in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Fevereiro 2014;

FERREIRA, Rogério Fernandes; Gonçalves, Mónica Respício; Almeida, Marta Machado de; Pires, José Mégre, *El régimen de excepción de regulización tributária (RERT III) português*, in *Consultor Tributario*, n.º 12, Año III; Diciembre 2012;

GARCIA, Nuno de Oliveira, *As Amnistias fiscais em Portugal*, in *Jornal Público*, in: [http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCcQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.publico.pt](http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCcQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.publico.pt;);

MARTINS, Guilherme D'Oliveira, *Estabilidade fiscal e constituição tributária*, in *Fisco* n.º 105/106, *Lex*, Novembro de 2002;

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra Editora, 5ª Edição, 2004, Tomo III;

MIRANDA, J., & Medeiros, R., *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2006, Tomo I, páginas 232-237;

MIRANDA, J., & Medeiros, R., *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2006, Tomo II, páginas 213-223;

MORAIS, R., *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, página 12; páginas 165-190 e 287-363;

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 3.ª Edição, 2005;

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Março de 2009;

OFÍCIO- CIRCULADO:

n.º 60095/2013 de 31 de Outubro, do Subdirector-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira;

OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os Benefícios Fiscais Sistema e Regime*, in Cadernos IDEFF, n.º 6, Almedina, página 15

PEREIRA, Manuel Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 2.ª Edição, 2007;

PIRES, Manuel, *Direito Fiscal – Apontamentos*, Almedina, 3ª Edição, Abril de 2008, página 535 e seguintes;

Receitas de impostos das câmaras municipais: total e por principais impostos, obtido em: <http://www.pordata.pt/Municipios/Receitas+de+impostos+das+c%C3%A2maras+municipais+total+e+por+principais+impostos+%28R%29-532>;

RELATÓRIO do Grupo de Trabalho, criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro do Estado e das Finanças para a *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Dezembro de 2005, páginas 31-46;

SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal II*, Editora Rei dos Livros, 1998, páginas 88 e seguintes;

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007;

SANTOS, José Pedro Paixão Pereira dos, *As Amnistias Fiscais como Instrumento de Política Fiscal*, Dissertação de Mestrado, Católica Porto, Escola de Direito, Abril de 2014;

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 5ª edição, 2006, Volume I;

SOUSA, A. J., & Paixão, J. S., *Código de Procedimento e Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, 2000, páginas 60 e 227;

TEIXEIRA, A. B., *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina, 1986, Volume II, página 311;

TOBO, Daniela Loureiro, *Progressividade do IMT – Inconstitucionalidade devido a não observância do princípio da Igualdade*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Agosto de 2008;

XAVIER, A., *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, págs. 350-352;

XAXIER, A., *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2011, páginas 231 e 232;

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2014;

VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008