

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

# FISCALIDADE EM TEMPOS DE PANDEMIA

---

Daniel Alves Costa

Lisboa, janeiro de 2022



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

MESTRADO EM FISCALIDADE

FISCALIDADE EM TEMPOS DE  
PANDEMIA

Daniel Alves Costa

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Senhora Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, Direito Fiscal.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof. Especialista Jesuíno A. Martins

Vogal: Prof. Especialista Amândio Silva

Vogal: Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, janeiro de 2022



*Ao meu pai cuja memória e ensinamentos eu carregarei até ao meu último dia.  
À minha mãe por tudo o que me deu, e especialmente, por acreditar em mim.*

## **Agradecimentos**

À Sra. Professora Doutora Clotilde Celorico Palma pela sua disponibilidade e orientação prestada no decurso desta dissertação.

Ao ISCAL e a todos os seus docentes sob o qual eu tive o privilégio de aprender.

À minha namorada por toda o apoio e paciência.

Aos meus pais e aos meus avós por tudo o que eu nunca conseguiria expressar por palavras.

## Resumo

A pandemia da doença por coronavírus teve profundos impactos no quadro fiscal nacional e internacional, levando à alteração destes quadros através da implementação de diversas medidas fiscais. O estudo destas medidas fiscais deriva da importância de se compreender as consequências presentes e futuras que esta crise excepcional acarretou para o direito fiscal.

Assim, no presente estudo são expostas e exploradas as alterações introduzidas no sistema fiscal, revelando um claro tratamento preferencial entre contribuintes e o confronto entre as funções constitucionais do sistema fiscal português.

A pandemia veio ainda aumentar as desigualdades existentes na população, acrescendo a importância do papel da fiscalidade na diminuição destas desigualdades. Por fim, esta veio ainda acelerar o progresso já efetuado e reforçar a necessidade urgente de adaptação dos sistemas fiscais aos atuais desafios da globalização e digitalização da economia, à promoção do desenvolvimento sustentável e de uma maior justiça e simplicidade do sistema fiscal, com vista à recuperação social e económica dos efeitos nefastos da pandemia e da crise económica que a sucedeu.

**Palavras-chave:** Fiscalidade, Direito Fiscal, Pandemia, Medidas Fiscais, Desigualdades, COVID-19

## **Abstract**

The COVID-19 pandemic had profound impacts on the national and international fiscal framework, leading to changes in these frameworks through the implementation of various fiscal measures. The study of these exceptional fiscal measures derives from the importance of understanding the present and the future consequences that this exceptional crisis had for the tax laws.

Thus, this study exposes and explores the changes introduced in the tax system, revealing a clear preferential treatment among taxpayers and a confrontation between the constitutional functions of the Portuguese tax system.

The pandemic also increased existing inequalities in the population, adding to the importance of the role of taxation in reducing these inequalities. Finally, it also accelerated the progress already made and reinforced the urgent need to adapt these tax systems to the current challenges of the globalization and digitization of the economy, to promote sustainable development and greater justice and simplicity in the tax system, in order to provide for the economic and social recovery of the harmful effects of this pandemic and the economic crisis that followed it.

**Keywords:** Tax, Tax Law, Pandemic, Fiscal Measures, Inequalities, COVID-19

## Índice

CAPÍTULO I. Introdução .....	1
CAPÍTULO II. Medidas fiscais na Fase de Mitigação.....	4
1.    Objetivos da fase de mitigação .....	5
2.    Medidas fiscais adotadas .....	7
2.1.  A fiscalidade no combate à pandemia .....	7
2.2.  Medidas fiscais relativas a pessoas coletivas .....	11
2.3.  Medidas fiscais relativas a pessoas singulares.....	19
3.    A dualidade do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa .....	28
4.    Síntese das medidas aplicadas na fase de mitigação.....	31
CAPÍTULO III. Medidas fiscais na Fase de Recuperação .....	40
1.    A transição da fase de mitigação para a fase de recuperação .....	40
1.1.  O porquê de um abandono gradual? .....	40
1.2.  Quando ocorrerá o abandono gradual? .....	41
1.3.  Que medidas fiscais deverão persistir?.....	41
2.    O aumento das desigualdades e o papel da fiscalidade .....	43
3.    As três componentes da futura reforma.....	47
3.1.  A fiscalidade ambiental .....	49
3.2.  A justiça e simplicidade .....	51
3.3.  A tributação digital .....	53
3.3.1.  Desenvolvimentos na União Europeia.....	54
3.3.2.  Desenvolvimentos na OCDE .....	55
CAPÍTULO IV. Conclusões .....	61
Referências Bibliográficas .....	64

## **Lista das principais abreviaturas**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

G20 – Grupo dos 20

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MPME – Micro, Pequenas e Médias Empresas

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PEC – Pagamento Especial por Conta

PIB – Produto Interno Bruto

PPC – Pagamento por Conta

PPR – Plano Poupança Reforma

SEAF – Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais

UE – União Europeia

---

## CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO

---

A propagação do vírus SARS-CoV2, até à fase de pandemia mundial levou a que muitas jurisdições, incluindo a portuguesa, em linha com as orientações e recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS) de distanciamento social e isolamento de pessoas infetadas, ou, que estiveram em contacto com pessoas infetadas, adotassem uma política de isolamento social obrigatória e geral conhecida como confinamento.

Em Portugal, foi declarado o estado de emergência através do Decreto-Lei n.º 14-A/2020, de 18 de março de 2020, por sua Excelência o Presidente da República Portuguesa Professor Doutor Marcelo Rebelo de Sousa, sete dias após o vírus ter sido declarado uma pandemia pela OMS, tendo sido decretado o primeiro confinamento geral obrigatório pelo Decreto n.º 2-A/2020, de 03 de março de 2020.

O confinamento em Portugal e por todo o mundo, veio isolar não só as pessoas no seu domicílio, como também imobilizar muitas empresas que pararam completamente a sua produção ou os seus serviços, o que levou ao fenómeno conhecido como o *shutdown* de muitas economias, ou seja, a paralisação das mesmas. A primeira prioridade foi salvar vidas e evitar a sobrecarga do sistema de saúde a todo o custo.

Após um curto espaço de tempo, a realidade de que muitos negócios não poderiam sobreviver durante muito tempo à diminuição da procura e ao encerramento de portas obrigatório, ficou evidente para todos. Os setores mais afetados com as medidas de confinamento obrigatório, que levaram, em muitos casos, à paragem completa de atividade foram o transporte aéreo de passageiros, o turismo e a restauração (Machado, 2020). Contudo, o confinamento afetou negativamente, salvo raríssimas exceções, todo o tipo de setores.

Segunda as estimativas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (2020e), divulgadas em abril de 2020, a adoção de medidas de confinamento nos vários países da OCDE levaria a uma diminuição de entre um quinto a um quarto dos *outputs* da economia mundial, com uma redução adicional do consumo em cerca de um terço, esta queda acentuada do consumo e produção superaria qualquer registo da crise de 2008/2009, tal como enfatizado pela OCDE (2020b).

A recessão repentina que se instalou levaria, não só a um cenário mais sombrio para as empresas, mas também para o Estado. A diminuição de cerca de um terço do consumo

levaria a receitas menores de impostos indiretos como o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e impostos especiais sobre o consumo, entre outros, especialmente nos setores mais afetados.

Disso é exemplo o setor do turismo, já que se trata de um dos setores impulsionadores sobre os quais assenta a economia portuguesa, registando uma grande quebra repentina nas receitas, o que acrescera à diminuição de receitas para o Estado em matéria de taxas especiais, IVA, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e mesmo indiretamente, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), entre outros. Além disso, a diminuição do preço do barril do petróleo para valores negativos, como nunca visto antes, impactando todas as economias, também acresceria à pressão cada vez maior nas receitas fiscais baixando as receitas dos impostos especiais sobre o consumo e impostos sobre o rendimento, entre outros tributos direta e indiretamente associados.

A diminuição das receitas fiscais para o Estado, juntamente com a necessidade de salvar as empresas e a economia e prevenir o aumento do desemprego e da pobreza fez disparar a já considerável dívida pública, o que implicou um novo grande desafio para Portugal e para muitos outros países que ainda recuperavam dos efeitos da última crise financeira de 2008/2009.

No futuro, é possível, que o sistema fiscal português, tal como muitos outros, até certo nível, seja repensado e sejam levantadas questões sobre a relevância, ou, a lógica atual do fundamento da existência de certo imposto, taxa ou contribuição, ou de conceitos básicos inerentes aos mesmo, ou ainda, sobre a criação de um novo, levando a alterações no sistema fiscal.

Contudo, apesar do esforço excecional exigido por parte do Estado, sendo imprescindível resgatar da insolvência as empresas, foi necessário implementar rapidamente medidas que se mostrassem eficazes e adequadas às necessidades urgentes de tesouraria e solvência das empresas e, além disso, que preservassem os postos de trabalho associados de maneira a salvaguardar os trabalhadores e as suas famílias e mesmo, em certa medida, os restantes dois terços do consumo.

Como é que a propagação do vírus e as medidas de confinamento que levaram à paralisação dos países e à crise económica que surgiu afetou o direito fiscal? Como é que este reagiu à nova realidade? Bem, é este o tema que aqui se apresenta neste trabalho, explorando as consequências da crise económica no plano da fiscalidade, ou, por outras

palavras, como é que a fiscalidade se adaptou face à nova realidade? Quais as alterações propostas e aprovadas pelos diversos países para fazer frente à crise? Qual a sua estratégia fiscal? Em que consistiu o seu pacote fiscal COVID-19? Quais as consequências futuras?

A política fiscal, juntamente com outras políticas, como a política monetária, financeira e comercial, têm um papel importante a desempenhar como ferramenta anticrise durante e após a mesma, de forma a combater e mitigar os efeitos desta, assegurando o futuro da economia, das empresas, das famílias e da recuperação das contas públicas.

Assim para melhor compreensão sobre a utilização da política fiscal durante estes tempos pandémicos, convém, embora a linha de tempo seja sempre contínua e ininterrupta, olharmos para as mudanças por fases. Assim e consoante a mudança de objetivos da política fiscal, esta dissertação dividir-se-á em duas grandes fases: a fase de mitigação e a fase de recuperação.

Cada fase será caracterizada e distinguida sobre o que as separam, os objetivos a atingir em cada uma, as preocupações das diversas jurisdições, da União Europeia (UE), da OCDE e do Grupo dos 20 (G20), as medidas aplicadas e as alterações diretamente decorrentes dos objetivos prosseguidos, apresentando-se um panorama geral das alterações e implicações fiscais decorrentes da pandemia, concluindo-se com uma análise dos impactos a nível do plano fiscal.

Em cada fase será analisada a realidade nacional, sempre que possível perspetivando com a realidade internacional e com preferência para fontes e perspetivas de países membros da UE, em primeiro lugar e posteriormente, da OCDE.

---

## CAPÍTULO II. MEDIDAS FISCAIS NA FASE DE MITIGAÇÃO

---

O início da fase de mitigação coincide com o início das medidas de confinamento implementadas por parte das diversas jurisdições, pelo simples motivo de que estas medidas de confinamento foram um dos fatores decisivos para o surgimento de uma nova crise económica.

Nesta fase de mitigação, a primeira preocupação das diversas jurisdições foi clara, evitar a propagação, a um ritmo alarmante, do vírus, de forma a evitar a sobrecarga do sistema de saúde e a sua capacidade de resposta a um número crescente, quase exponencial em muitos países, de novos casos de pessoas infetadas, tal como o aumento do número de óbitos.

Estando a atenção dos governos e os seus esforços tão focados na crise sanitária, e desviados, em um primeiro momento, das consequências económicas devastadoras das medidas de confinamento, as medidas implementadas a nível fiscal podem ser caracterizadas, inicialmente, como tardias e muito tímidas, na sua constituição e, em larga escala, desajustadas à realidade e magnitude do problema e à dimensão que este ia conquistando. Em boa verdade, raros foram os países que realmente anteciparam os problemas que não iriam tardar a surgir, implementando medidas fiscais concretas para os mitigar.

A incerteza quanto à duração da pandemia aliada à incerteza quanto à gravidade do vírus, a sua infecciosidade e mortalidade e a falta de visão, ou de perceção por parte dos governos das dificuldades que muitas empresas começavam a sofrer com a quebra de faturação, foi a principal causa da falta de adequação destas medidas à realidade da situação.

As medidas de apoio fiscal, muito apreciadas pelas empresas que necessitavam desesperadamente delas, constituíram uma ajuda importante para as mesmas, apesar de estarem longe de serem perfeitas. Um dos pontos fracos de muitas destas medidas fiscais inicialmente implementadas, foi o facto de terem sido desenhadas para um cenário de pandemia e confinamento mais curto do que aquele que se veio a verificar e muitas delas, com o seu curto prazo de vigência, tiveram de ser renovadas e adaptadas inúmeras vezes, fazendo aumentar a incerteza entre os diversos agentes económicos. Outras, eram simplesmente, orçamentalmente, demasiado dispendiosas e pouco eficientes.

Com o decorrer do tempo, as consequências económicas das medidas de confinamento foram-se tornando cada vez mais evidentes, e, as medidas fiscais tímidas e desajustadas aplicadas inicialmente, foram-se adequando à medida que os governos se apercebiam da dimensão do problema.

Assistimos, então, a um reajustamento das medidas fiscais conforme a evolução da situação e principalmente à contínua renovação das mesmas. No entanto, é comum subsistirem problemas entre os apoios disponibilizados e as necessidades da sociedade. A eficácia e rapidez com que estes apoios, ou medidas, chegavam ao terreno nem sempre foram adequadas, sendo que não é completamente incomum assistirmos ao esgotamento de muitas medidas que foram deixando de fora muitos contribuintes, tornando-se necessário uma constante atualização, ou, revisão das medidas implementadas.

## **1. Objetivos da fase de mitigação**

As medidas fiscais implementadas nesta fase não foram medidas que visaram estimular o consumo e o investimento, mas sim, principalmente, mitigar as dificuldades económicas criadas pelas políticas de confinamento, nomeadamente, através da diminuição dos custos incorridos pelas empresas no que diz respeito ao cumprimento das suas obrigações fiscais, declarativas e de pagamento.

Medidas fiscais que visassem estimular o consumo e o investimento não seriam congruentes com a principal preocupação das jurisdições nesta fase, sendo esta, a prioridade constante de evitar a propagação do vírus. Nem tão pouco seriam eficazes numa fase inicial, sendo que, apenas a partir da fase de recuperação, devido à crise sanitária ainda muito presente, as medidas supra fariam sentido.

A necessidade de minimizar o movimento de indivíduos, assim como o contacto presencial entre os mesmos, evitar aglomerados, por forma a evitar a propagação do vírus, simplesmente não compatibiliza um pacote de estímulo fiscal ao consumo e ao investimento com uma fase em que são implementadas, reimplementadas e reforçadas políticas de distanciamento e confinamento.

Apesar disto, houve alguns países a cometer este erro (OCDE, 2020e). A Noruega, por exemplo, baixou temporariamente a sua taxa reduzida de IVA de 12% para 6%, taxa de IVA esta que abrangeu serviços como o transporte de passageiros, cinemas, museus,

parques de diversões e eventos desportivos, ou seja, claramente havia uma preocupação de auxiliar, por via da fiscalidade, certos setores fortemente afetados, contudo, é fácil perceber como este tipo de medidas são incompatíveis com os objetivos da crise sanitária de evitar a propagação do vírus.

Será por isso evidente que esta abordagem, em específico, foi completamente errada, ignorando a crise sanitária que se instalava pelo mundo inteiro. Sem controlar, em primeiro lugar, a pandemia seria impossível resolver a crise económica, a não ser claro, através do desprezo de muitas vidas.

Assim sendo, os objetivos das medidas fiscais implementadas na fase de mitigação passaram por:

- 1) Proteger a tesouraria das empresas, diminuindo o impacto da recessão económica nestas.
- 2) Proteger o rendimento das pessoas singulares, o seu emprego e a sustentabilidade do agregado familiar.

Os principais objetivos das medidas fiscais implementadas nas diversas jurisdições passaram então por suprir os efeitos causados na tesouraria e preservar o seu *cash-flow*, no que diz respeito às pessoas coletivas.

No que diz respeito às medidas fiscais que visaram apoiar as pessoas singulares, principalmente os trabalhadores dependentes, assim como, os independentes e, conseqüentemente, as suas famílias, o objetivo das medidas passou por proteger os seus postos de trabalho e sua fonte de rendimento.

Embora a maioria das medidas que visaram a proteção dos rendimentos e manutenção dos postos de trabalhos por parte das pessoas singulares não tenham sido de natureza fiscal, as medidas fiscais que foram aprovadas neste sentido merecem a nossa atenção.

Com estas medidas fiscais implementadas na fase de mitigação, as jurisdições pretenderam garantir a sobrevivência do maior número possível de empresas, e, por conseguinte, a manutenção dos postos de trabalho associados, evitando o aumento do desemprego, da pobreza, das desigualdades e a manutenção da capacidade produtiva da jurisdição, diminuindo os atuais e futuros impactos da crise na economia nacional.

## **2. Medidas fiscais adotadas**

Neste subcapítulo caracteriza-se as medidas fiscais que se destacaram e as mais comuns, adotadas durante a fase de mitigação, por Portugal e pelos diversos países da UE e da OCDE para combater os efeitos da pandemia e da crise emergente, analisando em que consistiram estas medidas e de que forma contribuíram para os objetivos da fase de mitigação.

Em primeiro lugar, abordar-se-á as medidas fiscais dirigidas às pessoas coletivas e, posteriormente, as medidas focadas exclusivamente nas pessoas singulares. No final deste capítulo efetua-se uma breve reflexão sobre as medidas implementadas na fase de mitigação.

### **2.1. A fiscalidade no combate à pandemia**

Tendo em conta, como previamente mencionado, que sem controlar, em primeiro lugar a crise sanitária, seria impossível resolver a crise económica, a não ser, claro, através do desprezo de muitas vidas, para além de todas as políticas, e estratégias aplicadas no combate à pandemia, foi reconhecido pelos diversos Estados-membros da União Europeia e da OCDE que a política fiscal pode ser mais uma ferramenta importante para o combate à pandemia, ao reduzir o esforço do sistema de saúde, tanto do setor público como do privado, nomeadamente, através da diminuição da despesa efetuada com a aquisição de certo material considerado essencial para este fim.

Neste sentido, a fiscalidade assumiu igualmente como objetivo secundário o combate à pandemia. Quanto mais cedo os países conseguissem controlar a situação de calamidade da pandemia, mais curta seria a fase de mitigação, menores seriam os efeitos recessivos da mesma, menor seria a despesa disposta na mitigação destes efeitos e mais rapidamente se chegaria à fase de recuperação económica.

Assim, no intuito de apoiar o combate à pandemia, facilitando e reduzindo o custo de diversos bens e materiais considerados essenciais, diversas jurisdições implementaram as seguintes medidas fiscais:

1) Franquia de direitos aduaneiros e a isenção de IVA sobre material e equipamento médico.

No que diz respeito às medidas fiscais que visaram facilitar o custo do combate à pandemia, a franquia de direitos aduaneiros e isenção de IVA sobre bens especificamente identificados como essenciais no combate à propagação do vírus, foi uma das medidas fiscais mais populares tanto em Estados-membros da UE, como da OCDE e dos G20, tal como em outros países em vias de desenvolvimento (OCDE, 2020e), facilitando a importação e aquisição destes produtos e reduzindo o seu custo.

Na UE, a este respeito, e uma vez que a pandemia constitui uma catástrofe na aceção do capítulo XVII, secção C, do Regulamento (CE) n.º 1186/2009 e do título VIII, capítulo 4, da Diretiva 2009/132/CE, a pedido de inúmeros Estados-membros, incluindo Portugal, a Comissão decidiu adotar a Decisão (UE) 2020/491, de 3 de abril de 2020, que permitiu a importação, por parte dos vários Estados-membros, destes bens com a franquia de direitos de importação e isenção de IVA que se destinem, de forma gratuita às vítimas desta pandemia (art.º 74º do Regulamento (CE) n.º 1186/2009 e art.º 51º da Diretiva 2009/132/CE), até 31/10/2020, tendo sido a aplicação da isenção prolongada através da Decisão 2020/1573, de 28 de outubro.

No seguimento das Decisões da Comissão, Portugal aprovou a Lei n.º 13/2020, de 7 de maio, que juntamente com as suas sucessivas alterações, veio adotar estas isenções, até 31 de dezembro de 2021.

2) Redução da Taxa de IVA na aquisição de material e equipamento médico considerado essencial no combate à pandemia.

Em Portugal, esta medida foi implementada através da Lei n.º 13/2020, de 7 de maio, reduzindo para 6% a taxa de IVA às importações, transmissões e aquisições intracomunitárias de máscaras de proteção respiratória e de gel desinfetante cutâneo, à semelhança de outros Estados-membros da UE que também reduziram a sua taxa de IVA para produtos de higiene considerados essenciais no combate à propagação do vírus, como a Itália que reduziu a taxa de IVA aplicável a este tipo de produtos para 5% (KPMG, 2020g).

A redução das taxas de IVA aplicados a certos produtos considerados essenciais no combate à propagação do vírus, veio no mesmo sentido que a franquia de direitos aduaneiros e a isenção de IVA, reduzir os custos destes bens e facilitar a sua aquisição e aplicação.

A redução da taxa de IVA aplicável, têm a vantagem de ser geral a todas as empresas, indivíduos e entidades públicas que adquiram estes produtos no intuito de garantirem uma boa higiene no trabalho, em casa e em espaços públicos.

3) Isenção sobre donativos a entidades públicas, a instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e a organizações não governamentais sem fins lucrativos (ONGs).

Em Portugal, o Despacho do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais (SEAAF) n.º 122/2020-XXII, veio reconhecer as vítimas de COVID-19 como equiparadas às pessoas carenciadas na aceção do artigo 15.º, n.º 10, alínea a) do CIVA, conferindo assim a isenção de IVA sobre quaisquer transmissões gratuitas efetuadas a entidades públicas, IPSS e ONG's, cujo objetivo consista em serem colocadas à disposição das pessoas afetadas pela catástrofe que constituiu esta pandemia. Efetivamente estendendo a mesma isenção de IVA conferida aos Estados-membros pela importação de bens destinados a ser distribuídos gratuitamente às vítimas da pandemia (referidas na medida número 1), por forma a não colocar em causa o princípio basilar da neutralidade do IVA.

O mesmo se aplicou em outros países como a Bélgica, onde tais doações são também isentas de IVA, além disso, na Bélgica, num esforço de tornar sustentável a estratégia de distanciamento que constituiu o método de aulas à distância, por forma a evitar o movimento e contacto dos mais jovens, todos os computadores novos e usados doados a escolas e universidades beneficiaram da mesma isenção (KPMG, 2020c).

4) Dedução dos custos incorridos na aquisição de donativos destinados às entidades referidas o ponto anterior.

O alargamento da dedução dos custos incorridos na aquisição de donativos, tanto por parte de pessoas coletivas como singulares, destinados a entidades públicas, a instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e a organizações não governamentais sem fins lucrativos (ONGs), foi uma medida comum em diversas jurisdições europeias e da OCDE, como a Itália<sup>1</sup> e a República Popular da China (KPMG, 2020d).

---

<sup>1</sup> Neste sentido, Ministero dell'Economia e delle Finanze. *The main fiscal measures adopted by the Italian Government*. Disponível em <https://www.mef.gov.it/en/covid-19/The-main-fiscal-measures-adopted-by-the-Italian-Government/>

Na Bélgica, por exemplo, além da isenção de IVA, os custos incorridos na aquisição destes bens são dedutíveis em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, e em sede do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares é conferido uma dedução de 60% do valor da doação, para doações superiores a 40€ e com um máximo de 20% do valor do rendimento total apurado no exercício de 2020.

Semelhante dedutibilidade já estava prevista em Portugal em sede de IRC através do artigo 62º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e em sede do IRS através do artigo 63º EBF, reconhecendo como custos, ou, perdas do exercício, o valor correspondente a 140 % do respetivo total dos donativos.

Apesar de não ter sido alargada a dedução destes donativos, tal benefício foi estendido aos SPMS- Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE e, bem assim, às entidades hospitalares, EPE dos Serviços Regionais de Saúde, graças ao Despacho n.º 137/2020-XXII do SEAAF.

#### 5) Incentivos à produção de equipamento para combater a epidemia.

A República Popular da China destacou-se como uma das poucas jurisdições que registaram crescimento em 2020, mesmo perante a pandemia e a crise mundial. Ao contrário da UE e da generalidade da OCDE, a República Popular da China aprovou inúmeras medidas de forma a tirar proveito da crise que o mundo atravessa.

Do ponto de vista da fiscalidade, estes incentivos, predominantes em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, tiveram como objetivo o aumento da produção de equipamentos e materiais médicos cuja procura tenha disparado devido à pandemia, como, por exemplo, máscaras faciais, gel desinfetante, testes de despiste ao vírus, camas hospitalares, ventiladores, entre outros, através de medidas como a dedução total, em sede do imposto sobre o rendimento, dos gastos incorridos por uma empresa na aquisição de materiais e equipamento no intuito de aumentar a sua produção destes bens, ou, o reembolso total do imposto sobre o consumo reembolsável por parte de produtores de materiais e equipamentos essenciais para o combate à pandemia (OCDE, 2020a).

Estes incentivos fiscais ao aumento da produção de materiais e equipamentos essenciais no combate da pandemia, constituem o único incentivo fiscal compatível com os objetivos da fase de mitigação.

## 2.2. Medidas fiscais relativas a pessoas coletivas

Devido à crise económica muitas empresas sofreram uma queda acentuada na sua faturação, diminuindo o seu *cash-flow*, prejudicando assim a sua tesouraria e a sua capacidade de cumprir com as suas obrigações. Mesmo que uma empresa fizesse por diminuir os seus custos variáveis, precisa sempre de uma margem mínima de segurança operacional para fazer face aos seus custos fixos, algo que muitas empresas simplesmente não foram capazes. Assim para se manterem acima deste limiar operacional de sobrevivência, viam-se obrigadas a cortar sempre que possível nos seus custos fixos, sendo um dos principais, os gastos com o pessoal, tornando-se precisamente este fenómeno um dos cenários que as jurisdições pretendem evitar e que se constitui como um dos principais objetivos das medidas da fase de mitigação. Como efeito, segundo a OCDE (2020a, p. 14),

*[m]any businesses are experiencing a sharp decline in liquidity, hindering their ability to pay for wages, rents, intermediate goods, interest on debt, and taxes. Thus, many measures have focused on alleviating cash flow difficulties to help avoid escalating problems such as the laying-off of workers, temporary inability to pay suppliers or creditors, and, in the worst cases, closure or bankruptcy.*

Não só o despedimento de trabalhadores, mas, a sua incapacidade de cumprir com as suas obrigações face a fornecedores e demais credores, possivelmente até ao cenário final de insolvência, podendo resultar num efeito dominó, que impactaria não só os seus trabalhadores e os respetivos agregados familiares, mas também outras entidades com as quais mantenham relações comerciais.

Assim, as jurisdições, ao apoiar as empresas esperam, não só preservar o tecido empresarial e a sua capacidade produtiva, mas também, indiretamente, evitar despedimentos em massa e preservar os postos de trabalho, impondo muitas vezes em certos apoios disponibilizados às empresas, a manutenção dos mesmos como uma condição essencial para o acesso ao usufruto do apoio em questão, tal como foi o caso de Portugal, com o programa APOIAR, previsto na Portaria n.º 271-A/2020, de 24 de novembro, entre outros.

Assim, as medidas fiscais de apoio às pessoas coletivas pretendem apoiar a tesouraria das mesmas, de modo a garantir a sua sobrevivência a esta crise, preservando ao máximo a

capacidade produtiva da nação para o futuro cenário de recuperação e, de forma indireta, ao assegurar a sobrevivência das mesmas, preservar os postos de trabalho associados.

De seguida, se expõe as principais medidas fiscais adotadas ao longo da UE e da OCDE, dirigidas às pessoas coletivas:

1) Diferimento dos prazos de cumprimentos das obrigações fiscais.

O diferimento dos prazos de cumprimento das obrigações fiscais, incluindo o prazo para pagamento do imposto, foi a medida fiscal de resposta aos efeitos da pandemia e da crise económica, direcionada às pessoas coletivas, mais popular entre as diversas jurisdições, segundo a OCDE (2020e), pelo menos três quartos dos países da OCDE e dos G20 introduziram diferimentos do pagamento de impostos.

Estes diferimentos foram particularmente importantes nos impostos mais onerosos para as empresas, ou seja, os impostos de obrigação única sobre o consumo, como o IVA na UE e o seu equivalente na maioria dos países da OCDE, os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas e, igualmente, as contribuições para a segurança social por parte das empresas. Especialmente em sede de impostos sobre o consumo, como é o caso do IVA na União Europeia, o diferimento do cumprimento das obrigações fiscais é de importância acrescida tendo em conta que para muitos sujeitos passivos, consoante o seu setor de atividade, o tempo que decorre desde o nascimento da obrigação tributária, com a constituição do fato tributário gerador de imposto e o momento em que o imposto liquidado é efetivamente arrecadado é muitas vezes prolongado, podendo mesmo impossibilitar, especialmente numa altura de crise económica, o sujeito passivo de cumprir com a sua obrigação principal de pagamento, prevista no artigo 31º nº1 da Lei Geral Tributária (LGT), tal como já discutido em âmbito de jurisprudência portuguesa, gerando disputas a nível legal.

Em economias emergentes, não pertencentes à OCDE, o diferimento do prazo de pagamento de impostos foi, igualmente, a medida mais comum, segundo a OCDE (2020e) estes diferimentos representaram 45% do número total de todas as medidas fiscais aprovadas por estes países.

E percebe-se que assim o seja na generalidade das jurisdições, especialmente pelo custo relativamente diminuto desta medida no orçamento das mesmas, afinal, é sempre melhor receber mais tarde do que nunca receber, isto apenas do ponto de vista orçamental do Estado, visando a satisfação das suas necessidades de financiamento.

Do ponto de vista das empresas, o diferimento da entrega dos modelos declarativos e o subsequente diferimento do prazo de pagamento, vem aliviar a pressão sobre a sua tesouraria no sentido de que, na prática, este alargamento do prazo para pagamento das dívidas tributárias, equivale, economicamente, a um empréstimo sem juros disponibilizado às empresas.

Esta medida fiscal apenas veio alterar, temporariamente, o momento do pagamento do imposto exigível apurado pelo sujeito passivo para um momento posterior, diferido, sem qualquer implicação permanente sobre o modelo de tributação do imposto, nem tão pouco sacrificando, à partida, receita fiscal.

## 2) Flexibilização de Pagamentos.

Os diferimentos das obrigações declarativas e de pagamento de impostos e contribuições para a segurança social, são também, normalmente, acompanhados de outro regime excecional e temporário: o pagamento em prestações.

A introdução ou, o alargamento de regimes de pagamento em prestações das dívidas tributárias, introduzido, segundo a OCDE (2020e) em um terço dos países, é mais uma medida direcionada diretamente ao esforço de tesouraria das empresas, permitindo aos sujeitos passivos a opção de procederem à regularização da sua dívida, perante a autoridade tributária, de forma faseada, normalmente sem encargos adicionais (juros), à semelhança dos diferimentos, desde que preenchidas as condições regulamentadas.

Este regime pode ser visto e é, aliás, muitas vezes referido, como um regime complementar do diferimento fiscal, constituído por múltiplos, ou, sucessivos diferimentos do prazo de cumprimento da dívida tributária, de parcelas da dívida, ao invés de um único diferimento da totalidade da dívida para um único momento posterior.

Em Portugal, o alargamento e a introdução de novos regimes de flexibilização de pagamentos das dívidas fiscais, à disposição das pessoas coletivas, foi mais predominante em sede das dívidas do imposto sobre o valor acrescentado e dos impostos sobre o rendimento, nomeadamente, as retenções na fonte e nos pagamentos por conta (PPC).

## 3) Regras de depreciação fiscal alargadas.

O aumento do limite legal aceite para a depreciação integral do custo de um ativo, no período de tributação em que seja reconhecido, ou, os aumentos da taxa legal de depreciação aceite para certos ativos, foram medidas fiscais adotadas por países como a Espanha<sup>2</sup>, Austrália (KPMG, 2020a), Nova-Zelândia (KPMG, 2020i) e Estados-Unidos<sup>3</sup>, entre outros, que implementaram esta medida no intuito de incentivar ao investimento. Portugal não chegou a alargar quaisquer regras de depreciação fiscalmente aceites dos ativos e julga-se que corretamente.

Sem repetir uma possível crítica à implementação de uma medida fiscal de incentivo ao investimento nesta fase, é importante salientar o fato de que esta medida, tal como medidas de redução das alíquotas dos impostos sobre rendimentos das pessoas coletivas, que alguns esporádicos países decidiram implementar, não possuem o seu efeito na medida desejada, por se constituírem mais vantajosas para as empresas que se encontram em posição de investir e que ainda possuem a capacidade de gerar lucros, o que por consequência, significa que não são as mais afetadas pela pandemia, ou pelo menos, as empresas em maior risco de insolvência, constituindo-se esta medida como importante para a recuperação económica, contudo, desajustada com os objetivos da fase de mitigação.

4) Reembolsos mais céleres e diferimento do prazo máximo para submeter pedidos de reembolso.

O diferimento, ou, alargamento do prazo para a submissão de pedidos de reembolso foi outra medida fiscal focada na tesouraria das empresas, novamente em lógica de diferimento. Segundo a OCDE (2020e), mais de 25% dos países introduziram este tipo de medidas, além disso 33% dos países implementaram esforços em acelerar os reembolsos aos seus contribuintes, nomeadamente na esfera do IVA e dos impostos sobre o rendimento, novamente os impostos mais onerosos para os contribuintes.

A celeridade dos reembolsos torna-se muito importante na fase de mitigação, considerando que com os sucessivos diferimentos dos prazos de cumprimento das obrigações fiscais, por consequência, difere-se muitas vezes o prazo para o pedido de reembolso do imposto apurado como tal e o efetivo reembolso do mesmo, o que significa que as empresas com

---

<sup>2</sup> Real Decreto-ley 23/2020. *B.O.E. Sección-I*. 175 (24-06-2020) 43879-43927.

<sup>3</sup> Conforme, OCDE (2020a). *Country tax measures during the COVID-19 pandemic*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsm>

maiores dificuldades de liquidez que possam necessitar deste montante, que lhes é devido, acabam por o receber mais tarde.

Concluindo-se assim que, embora o diferimento do cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento seja uma medida fiscal favorável às necessidades das empresas, como referido anteriormente, esta pode, por outro lado, tornar-se prejudicial sem a devida ponderação na sua implementação. Para que tal não aconteça, requer-se um esforço de realizar, de forma mais célere, os reembolsos a receber pelas empresas e desta forma evita-se também a retenção excessiva por parte do Estado de recursos das empresas.

##### 5) Ajustamento dos pagamentos antecipados.

Em Portugal, os pagamentos por conta (PPC) e o pagamento especial por conta (PEC) surgem como verdadeiros impostos antecipados que constituem, na prática, adiantamentos do imposto sobre o rendimento devido ao Estado.

Embora as declarações dos sujeitos passivos beneficiem da presunção de veracidade e embora estes pagamentos sejam parcialmente justificados, pelas necessidades financeiras do Estado e por aproximarem o momento de pagamento dos impostos com a efetiva constituição do fato tributário gerador de imposto, fato é que estes adiantamentos, especialmente o PEC, surgem também como forma de combater a evasão fiscal efetuada pelos contribuintes nas suas declarações fiscais, não fosse o próprio Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março, que veio estatuir o PEC, constatar no seu preâmbulo.

Contudo, apesar de terem em conta a prossecução de uma maior justiça fiscal, estes sempre foram muito contestados desde a sua criação pelos sujeitos passivos por constituírem um fardo pesado na sua tesouraria, fardo este obviamente agravado durante uma crise económica como a que vivemos, como já referia Franco (2016, p. 22) a então assessora da Bastonária da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), atual Bastonária da OCC, na altura da última crise financeira de 2008, sobre o PEC: «Esta sempre foi uma forma de pagamento antecipado de IRC contestada pelas empresas, sendo que, com a crise económica vivida pelas empresas, os argumentos a seu desfavor ganharam nova dimensão.»

Embora menos popular que outras medidas fiscais, o ajuste das regras dos pagamentos antecipados de impostos, predominantes no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e singulares, mas não só, foi outra medida fiscal focada na tesouraria das

empresas adotada por diversas jurisdições<sup>4</sup> como Andorra, a Áustria (KPMG, 2020b), a Dinamarca que procedeu a uma adaptação dos lucros de 2020, sobre o qual incidem os pagamentos antecipados sobre os rendimentos, para as empresas afetadas pela pandemia, a Eslováquia (KPMG, 2020k) que isentou, do pagamento antecipado sobre os rendimentos, as empresas que comprovassem uma redução das vendas superiores a 40%, a Itália<sup>5</sup> que ajustou o pagamento especial sobre o consumo de gás natural e eletricidade, o Luxemburgo, a Polónia (KPMG, 2020j) que ofereceu a possibilidade de renúncia para pequenos contribuintes, a República Checa (KPMG, 2020e) que isentou, de forma automática, os pagamentos antecipados do imposto sobre o rendimento para as empresas restringidas de praticar a sua atividade económica por decisão do governo, a Nova-Zelândia, entre outros.

A este respeito Portugal decidiu adotar através do art.º 12º da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho (lei do orçamento suplementar para 2020), um regime de limitação extraordinário e temporário dos PPC que instituiu uma limitação de 50%, sobre o primeiro e segundo PPC, em sede de IRS e IRC, relativo ao período de tributação de 2020, para todas os contribuintes que registassem uma quebra na média mensal de faturação dos primeiros seis meses, de pelo menos 20%, em relação à média verificada no período homólogo anterior e uma limitação de 100%, para as empresas que registassem uma quebra de pelo menos 40%, sobre as mesmas condições, ou, quando o sujeito passivo prossiga uma atividade económica de alojamento, restauração e similares, ou ainda apenas, caso o sujeito passivo se constitua como uma cooperativa ou micro, pequena e média empresa (MPME).

Posteriormente, a Assembleia da República anunciaria um novo regime de suspensão temporária do pagamento por conta do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, através da Lei nº 29/2020, de 31 de julho, regime este dirigido às cooperativas e às MPME constatando que estas seriam «dispensadas dos pagamentos por conta definidos pelos artigos 105.º, 106.º e 107.º do Código do IRC» (art.º 2º da presente lei), segundo condições a serem regulamentadas pelo governo (art.º 5º da presente lei), sendo a regulamentação publicada posteriormente através do Despacho n.º 8320/2020 do SEAAF, de 28 de agosto,

---

<sup>4</sup> Neste sentido, recomenda-se a consulta de OCDE (2020a). *Country tax measures during the COVID-19 pandemic*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsx>

<sup>5</sup> Neste âmbito, Ministero dell'Economia e delle Finanze. *The main fiscal measures adopted by the Italian Government*. Disponível em <https://www.mef.gov.it/en/covid-19/The-main-fiscal-measures-adopted-by-the-Italian-Government/>

que apenas remeteria as condições deste novo regime para as mesmas condições já anunciadas previamente pelo art.º 12º da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho.

A Lei nº 29/2020, de 31 de julho é apenas um exemplo ilustrativo da frequência das alterações legislativas publicadas de um governo, que como tantos outros, tentava acompanhar os efeitos devastadores de uma crise económica proveniente de uma pandemia que parecia desorientar tanto sujeitos passivos como o próprio governo.

A nova Lei nº 29/2020, de 31 de julho, veio, contudo, prever a possibilidade de as entidades classificadas como micro, pequenas ou médias empresas solicitarem o reembolso integral dos PEC's referentes aos períodos tributários de 2014 a 2019 que ainda não tivessem sido deduzidos até à declaração de rendimentos do período de tributação de 2019, com dispensa do prazo previsto no nº3 do artigo 93º do CIRC.

Para o período de tributação de 2021, através do Decreto-Lei 24/2021, de 26 de março, além dos diferimentos dos prazos limites para se proceder ao pagamento dos PPC's, o governo veio, de novo, implementar uma limitação sobre o pagamento dos PPC's, contudo, apenas de 50% sobre o segundo PPC, para todos os sujeitos passivos cujo volume de negócios não excedam o limite máximo legal contemplado para as microempresas, previsto no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Embora o contrário fosse expectável, a decisão de implementar um regime de limitação extraordinária dos PPC mais tímido que o implementado no período de tributação homólogo anterior, apesar da duração e agravamento da pandemia e sucessivas renovações do estado de emergência e períodos de confinamento, poderá ser motivado pelas necessidades financeiras acrescidas do Estado e pelo fato de que as empresas que reportaram prejuízos fiscais em 2020, já não serão sujeitas aos PPC em 2021, continuando no entanto sujeitas ao PEC.

##### 5) Alargamento do Prazo de Reporte dos Prejuízos Fiscais e *Loss carry-back*.

Em Portugal, tal como em outros países, seguindo a regra da solidariedade entre períodos económicos, os prejuízos fiscais apurados em um determinado período económico são, salvo quaisquer exceções devidamente explanadas na lei, dedutíveis aos lucros tributáveis de qualquer período seguinte, desde que observado o devido prazo de reporte (artigo 52º do CIRC).

De forma a apoiar as suas empresas, Portugal, através da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, à semelhança de diversos outros países da UE e da OCDE, decidiu alargar o seu prazo de reporte de prejuízos fiscais, nomeadamente, de cinco para os doze anos posteriores ao ano de apuramento, no que diz respeito aos prejuízos fiscais de 2020 e 2021. Para além disso, ainda sobre os prejuízos fiscais dos períodos supramencionados, o limite à dedução previsto, no n.º 2 do artigo 52.º do Código do IRC, foi elevado em 10 pontos percentuais.

Certas jurisdições, como a Polónia, a Noruega, a República Checa, os Estados Unidos, a Nova-Zelândia, a Austrália<sup>6</sup>, a Bélgica, entre outros, decidiram inovar e implementar um novo mecanismo no seu sistema fiscal, conhecido como *loss carry-back*, que permite que as empresas ao invés de continuarem a deduzir os prejuízos fiscais nos períodos seguintes, tenham a possibilidade de os deduzir contra os apuramentos de imposto auferidos em períodos anteriores, podendo mesmo dar origem a reembolsos aos quais as empresas poderão reivindicar (OCDE, 2020a).

As jurisdições que permitem o reporte dos prejuízos fiscais para períodos económicos futuros, e simultaneamente adotam a *loss carry-back*, deixam aos seus sujeitos passivos a opção de escolha sobre qual o método de dedução de prejuízos fiscais que lhes será mais benéfico, demonstrando, desta maneira, uma maior flexibilidade no seu sistema fiscal, perante os objetivos desta fase e a nova realidade económica.

Daí a *loss carry-back* ser uma medida fiscal muito interessante e, julga-se, mais favorável e adequada às necessidades financeiras urgentes das empresas, do que o alargamento do prazo de reporte para dedução dos prejuízos fiscais em exercícios seguintes, embora menos favorável às necessidades de financiamento do Estado que tanto depende da sua receita fiscal em uma época de diminuição da base tributária. Tal como sustenta a OCDE (2020e, p. 25), «*[l]oss-carry-forward measures will have a less immediate effect as the related tax benefits can only be realised if and when firms become profitable again*». Além disso, a *loss-carry back* constitui uma medida fiscal que auxilia os sujeitos passivos incapazes de gerar lucros, que como consequência poderão ficar de fora do alcance de outras medidas fiscais como o alargamento das regras de depreciação fiscal.

## 6) Outras isenções.

---

<sup>6</sup> Conforme, Australian Taxation Office. *Loss carry back tax offset*. Disponível em <https://www.ato.gov.au/business/loss-carry-back-tax-offset/>

A renúncia por parte das jurisdições à liquidação de certos tributos, através do uso esporádico de isenções, constitui uma medida fiscal adotada em tempos de pandemia, com o intuito de reduzir a carga fiscal das empresas, aliviando diretamente a sua tesouraria, embora a sua aplicação tenha sido, de certo modo, limitada.

Além das isenções que já foram referidas sobre a importação de bens e equipamentos médicos necessários no combate à pandemia e dos pagamentos antecipados em sede de impostos sobre o rendimento<sup>7</sup>, a nível tributário o uso de isenções foi muito limitado, com exceção das contribuições para a segurança social<sup>8</sup>, onde segundo a OCDE (2020e) foi a isenção mais aplicada, com cerca de 25% dos seus países a introduzirem, a dado momento, esta isenção e algumas isenções muito esporádicas em sede de impostos sobre o património<sup>9</sup>.

O uso mais limitado de isenções por parte das jurisdições europeias e da OCDE, por oposição aos diferimentos e à flexibilização de pagamento das dívidas fiscais apenas confirma a preferência pelo diferimento, ou adiamento, da cobrança do tributo ao invés de uma renúncia à sua liquidação.

### **2.3. Medidas fiscais relativas a pessoas singulares**

Como já referido anteriormente, a maioria das medidas adotadas durante a pandemia e a crise económica para apoiar as pessoas singulares não foram de carácter fiscal. Muitas jurisdições optaram por implementar outro tipo de medidas de auxílio de forma a mitigar o

---

<sup>7</sup> Por exemplo, a República Checa introduziu uma isenção sobre o equivalente ao pagamento por conta em Portugal, relativamente aos pagamentos devidos entre 15 de agosto e 15 de dezembro de 2020, conforme KPMG (2020e). *Czech-Republic tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/czech-republic-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>

<sup>8</sup> Na Hungria, as empresas que pertençam aos setores enunciados pela legislação, cuja predominância diz respeito aos setores mais afetados pela pandemia e a crise, como o setor da restauração, beneficiam da isenção sobre as contribuições para a segurança social nos meses de março a junho de 2020, conforme, KPMG (2020h). *“New Regulation” on the changes to personal income tax and social security legislation*. Disponível em [https://home.kpmg/hu/en/home/insights/2020/03/taxalert-2020-03-26.html?utm\\_campaign=Tax%20Alert&utm\\_source=hs\\_email&utm\\_medium=email&hsenc=p2ANqtz-80moVSEsla4xKqfh7dY7eBe1AN4Bz4rn8OiWX50S9UAWr6AIQOO5SN1qiEZylq0dF8KnGP](https://home.kpmg/hu/en/home/insights/2020/03/taxalert-2020-03-26.html?utm_campaign=Tax%20Alert&utm_source=hs_email&utm_medium=email&hsenc=p2ANqtz-80moVSEsla4xKqfh7dY7eBe1AN4Bz4rn8OiWX50S9UAWr6AIQOO5SN1qiEZylq0dF8KnGP)

<sup>9</sup> Como por exemplo, em Itália, onde as unidades hoteleiras como hotéis e pensões beneficiaram de uma isenção da primeira e segunda parcela do imposto municipal sobre o património para o ano de 2020, os cinemas e teatros também se encontram isentos do imposto sobre o património para o ano de 2021 e 2022, conforme, Ministero dell'Economia e delle Finanze. *The main fiscal measures adopted by the Italian Government*. Disponível em <https://www.mef.gov.it/en/covid-19/The-main-fiscal-measures-adopted-by-the-Italian-Government/>

efeito da pandemia e da crise nas pessoas singulares, especialmente os trabalhadores por conta de outrem.

Entre estas medidas constam a manutenção do número médio de postos de trabalho nas empresas como condição de acesso a inúmeros programas de apoio às empresas e a injeção direta de capital nas pessoas singulares, à semelhança dos chamados empréstimos a fundo perdido concedidos às empresas (como se de uma vacina se tratasse), ao qual certos países recorreram, devido à urgência dos problemas de liquidez despertados pela crise.

Estas medidas foram adotadas por se constituírem como uma solução mais prática e eficaz, pelo menos no curto prazo, mas especialmente pela celeridade dos seus efeitos. Por estes motivos, as medidas fiscais adotadas, focadas no apoio às pessoas singulares foram reduzidas, no entanto, o apoio prestado por estas constituiu-se de extrema importância para as mesmas e para o estudo do impacto da pandemia, sobre a fiscalidade.

No capítulo anterior, das medidas fiscais de apoio às pessoas coletivas, foram discutidas muitas medidas que abrangiam, mesmo que quase por tabela, as pessoas singulares, nomeadamente, aquelas que desenvolvam atividades empresariais ou profissionais, principalmente as medidas em sede do imposto sobre o valor acrescentado.

Tentando não repetir as medidas já previamente discutidas e, ao mesmo tempo, tentando apresentar e analisar as medidas fiscais de apoio às pessoas singulares e efetuar uma comparação entre as medidas fiscais focadas nas empresas que abrangeram as obrigações das pessoas coletivas, por comparação com as medidas adotadas que tiveram apenas em conta as pessoas singulares, apresenta-se de seguida as medidas fiscais mais comuns e distintas, dirigidas às pessoas singulares, implementadas em Portugal e ao longo da UE e da OCDE:

#### 1) Diferimento do Prazo de Cumprimento das Obrigações Declarativas e de Pagamento.

À semelhança do plano fiscal de auxílio às pessoas coletivas, o diferimento do prazo de cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento no plano das pessoas singulares, tanto na UE como na OCDE, viu igualmente um uso mais alargado em diversas jurisdições, comparativamente com o restante tipo de medidas fiscais adotadas, embora inferior à dimensão que estas mesmas medidas representaram no plano das pessoas coletivas.

Quando falamos em medidas fiscais com natureza de diferimento, focadas no apoio às pessoas singulares falamos, sem nenhuma surpresa, sobretudo em sede do imposto sobre o

rendimento das pessoas singulares, tendo sido registado, no entanto, outros tributos e impostos, com incidência subjetiva sobre as pessoas singulares, a sofrerem alterações temporárias dos prazos declarativos e de pagamento, como é o caso das obrigações fiscais declarativas e de pagamento em sede do IVA, contudo, as medidas fiscais de diferimento em matéria do IVA não apresentam distinção entre pessoas singulares e coletivas.

Na União Europeia este tipo de medidas de diferimento do prazo de cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento incidiu, principalmente, sobre as obrigações das empresas, beneficiando assim em primazia as pessoas coletivas, em muitos casos beneficiando as pessoas singulares apenas por se tratar de empresas em nome individual ou trabalhadores independentes, por forma a não se criar nenhuma discriminação que fosse contra a liberdade de determinação da forma jurídica (princípio da liberdade de configuração jurídica) no exercício da atividade económica.

Em Portugal a situação foi semelhante à generalidade europeia. De modo a evitar repetir o que já foi dito no capítulo anterior das medidas fiscais adotadas com incidência sobre as pessoas coletivas, especialmente em sede de IVA, muitas das quais auxiliaram, mesmo que por tabela, as empresas em nome individual e alguns trabalhadores independentes, apresenta-se, em seguida, as medidas fiscais de diferimento em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares para uma melhor compreensão das medidas fiscais de diferimento adotadas em Portugal que visaram auxiliar as pessoas singulares:

As medidas fiscais de diferimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento em sede de IRS, dividem-se em incidência entre:

- 1) Declaração Mensal de Remunerações (ponto i) da alínea c) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS)<sup>10</sup>;
- 2) Modelo 10 (ponto ii) da alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do CIRS)<sup>11</sup>;
- 3) Pagamentos por conta<sup>12</sup>;
- 4) Retenções na fonte (art.º 102.º, do Código do IRS)<sup>13</sup>:

---

<sup>10</sup> Despacho n.º 386/2020-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (12-10-2020) 1-3. E Despacho n.º 72/2021-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (10-03-2021) 1-2.

<sup>11</sup> Despacho n.º 437/2020-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (09-11-2020) 1-2. E Despacho n.º 43/2021-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (15-02-2021) 1.

<sup>12</sup> Despacho n.º 258/2020-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (16-07-2020) 1.

## 5) Comunicação do agregado familiar<sup>14</sup>.

Como se depreende, as medidas de diferimento do prazo de cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento adotadas em Portugal, em sede de IRS, visaram o auxílio prioritário dos trabalhadores independentes e dos empresários em nome individual, deixando muito de parte os trabalhadores dependentes, ficando estes praticamente de fora do alcance destas medidas fiscais de diferimento. Uma tendência que, aliás, se nota no resto das medidas adotadas.

De forma a abranger todas as pessoas singulares e não só aquelas que desenvolvam atividades empresariais e profissionais, seria, por exemplo, possível diferir os prazos da obrigação declarativa e de pagamento do Modelo 3, algo que não se veio a concretizar<sup>15</sup>, ficando assim as medidas fiscais de diferimento em Portugal e, em geral, na UE e na OCDE, maioritariamente, restritas a empresas e trabalhadores independentes.

Seria, ainda, igualmente possível, de forma a abranger no auxílio fiscal prestado, todas as pessoas singulares, diferir os prazos de pagamento do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), envolvendo a tributação do património no pacote de auxílio fiscal, algo que igualmente não se veio a concretizar, em Portugal e na maioria das jurisdições da OCDE.

Apesar desta restrição aos contribuintes detentores de rendimentos da categoria B do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), a mesma restrição não se verificou, em Portugal, para a modalidade do pagamento em prestações das dívidas tributárias como poderemos comprovar de seguida.

## 2) Pagamento em Prestações.

À semelhança das medidas fiscais de apoio às pessoas coletivas, sendo o diferimento do prazo de cumprimento das obrigações fiscais uma medida relativamente pouca adotada, no plano das pessoas singulares pelas jurisdições da UE e da OCDE, igualmente pouco

---

<sup>13</sup> Despacho n.º 153/2020-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (24-04-2020) 1-3.

<sup>14</sup> Despacho n.º 43/2021-XXII. *Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (15-02-2021) 1.

<sup>15</sup> Embora tal diferimento pudesse acarretar para alguns contribuintes o recebimento mais tardio de possíveis reembolsos do IRS, sendo por isso importante a adoção de medidas de antecipação dos reembolsos, tal como foi o compromisso informal e formal de Portugal e muitos outros países europeus. Em Portugal, segundo a Lei n.º 29/2020 de 31 de julho, em sede de IRS e IRC, quando o montante entregue através de retenção na fonte e de PPC for superior ao imposto devido, o reembolso será efetuado até ao prazo máximo de 15 dias após a entrega da respetiva declaração.

adotada foi a aprovação de um regime de flexibilização de pagamentos acessível a todas as pessoas singulares, que quando posto em prática na UE e na OCDE, foi maioritariamente direcionado para as dívidas tributárias e fiscais de pessoas singulares que desenvolvam atividades empresariais e profissionais (o equivalente à categoria B do IRS), como foi o caso em França (KPMG, 2020f) e em Espanha (KPMG, 2020l), por exemplo.

Novamente complementando as medidas de diferimento, a flexibilização do pagamento da situação tributária surge como uma medida fiscal importante pela própria importância do dever fundamental de regularização da situação tributária na relação entre contribuinte e administração fiscal (Palma, 2020), em virtude do dever fundamental de pagar os impostos, formulado pela negativa no n.º 3 do art.º 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP), pelo alívio prestado à situação financeira dos contribuintes e em muitos casos, tal como referiu, em Portugal, o Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais António Mendonça Mendes, no Despacho n.º 1090-C/2021: «no quadro da obtenção de diversos incentivos, que, no presente contexto, podem ser essenciais à subsistência das famílias e das empresas».

Em Portugal, devido à pandemia, surgiram dois tipos de regimes de flexibilização do pagamento das dívidas tributárias, com incidência subjetiva sobre as pessoas singulares, um regime geral sobre as dívidas em sede de IRS e outro regime focado nas retenções na fonte em sede de IRS, sendo que a flexibilização de pagamentos em sede do IVA (e das contribuições para a SS), do qual beneficiaram as pessoas singulares ao lado das pessoas coletivas, já foi previamente incluída no subcapítulo 1.2.2 Medidas fiscais relativas a pessoas coletivas, pelo que não se voltará a abordar, tal como já mencionado.

Em Portugal, no ano de 2020, em relação às obrigações tributárias das pessoas singulares, o Decreto-Lei n.º 10-F/2020, de 26 de março, veio estabelecer o primeiro regime excecional e temporário de flexibilização do pagamento das dívidas tributárias em prestações, adotado durante a pandemia.

Na esfera das pessoas singulares, este regime restringiu a flexibilização do pagamento das dívidas, em sede de IRS, aos montantes efetuados em retenções na fonte (art.º 98º CIRS), ou seja, constitui-se como um regime de flexibilização das dívidas tributárias, em sede de IRS, restrito às entidades terceiras, como as entidades patronais, que efetuem retenção dos rendimentos sobre as demais pessoas singulares.

Este regime, previu assim a flexibilização do pagamento das retenções na fonte efetuadas por sujeitos passivos afetados pela pandemia e pelas medidas restritivas aplicadas pelo governo, definindo o Decreto-lei em questão, como tais sujeitos passivos, os que tenham obtido um volume de negócios até 10.000.000 euros em 2018, ou cuja atividade se enquadre nos diversos setores encerrados por ordem do governo (nos termos do artigo 7.º do Decreto n.º 2-A/2020, de 20 de março), ou ainda, que tenham iniciado a sua atividade em, ou após 1 de janeiro de 2019, ou que tenham reiniciado a sua atividade na mesma data, quando não tenham obtido volume de negócios em 2018, ou ainda caso os sujeitos passivos tenham registado uma quebra de faturação superior a 20 % da média dos três meses anteriores ao mês em que exista esta obrigação, face ao período homólogo do ano anterior.

Quanto ao segundo regime, posteriormente, o Despacho n.º 354/2020-XXII do SEAAF, de 11 de setembro, conjuntamente com o Despacho n.º 8844-B/2020, de 14 de setembro, vieram declarar que a autoridade tributária deveria disponibilizar oficiosamente, sem necessidade da apresentação de pedido, o regime de pagamento em prestações das dívidas tributárias em sede de IRS, para todas as dívidas que já possam ser pagas sem a necessidade de prestação de garantia (nos termos do Decreto-Lei 492/88, de 30 de dezembro), sempre que, cumulativamente, estas dívidas não ultrapassem o limite de 5000 euros, se encontrem em fase de cobrança voluntária, o sujeito passivo não seja devedor de quaisquer tributos administrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e as dívidas em causa se vençam até 31 de dezembro de 2020.

Em 2021, assistiu-se à continuidade destes regimes. O Despacho n.º 1090-C/2021, de 26 de janeiro, veio dar continuidade ao regime de disponibilização oficiosa, sem necessidade de apresentação de pedido, dos Despachos n.º 354/2020-XXII do SEAAF, de 11 de setembro e n.º 8844-B/2020, de 14 de setembro, referente à possibilidade de pagamento em prestações das dívidas tributárias em sede de IRS, prevendo ainda um regime análogo de disponibilização oficiosa, sem necessidade de apresentação de pedido, no âmbito do CPPT, para as dívidas tributárias que já possam ser pagas sem necessidade de prestação de garantia (n.º 5 do art.º 198.º do CPPT). Enquanto que, relativamente à flexibilização do pagamento das retenções na fonte em 2021, o Decreto-Lei n.º 24/2021, de 26 de março, veio prever a flexibilização do pagamento das retenções na fonte, efetuadas no primeiro semestre de 2021 e o Despacho n.º 90/2021-XXII do SEAAF, de 16 de março, veio prever a flexibilização do pagamento das retenções na fonte efetuadas em fevereiro de 2021, nos

termos e condições dos presentes decretos, que se diga por passagem, serem bastante semelhantes às prévias condições do Decreto-Lei n.º 10-F/2020, de 26 de março.

Novamente observamos medidas de flexibilização do pagamento das dívidas fiscais a serem implementadas em complemento com as medidas de diferimento, neste caso, no âmbito das obrigações fiscais das pessoas singulares.

Apesar de não ter existido, ao mesmo nível, a restrição aos detentores da categoria B do IRS, que se verificou ao nível das medidas de diferimento, na esfera das pessoas singulares continuamos a observar este tratamento preferencial para as pessoas singulares detentoras de rendimento empresarial e profissional, com a adoção de duas medidas dirigidas especialmente às obrigações das pessoas singulares, na área da flexibilização do pagamento das dívidas fiscais, constituindo-se uma delas com a criação de um novo regime exclusivo para entidades que efetuem retenção na fonte de IRS.

### 3) Planos de Poupança Reforma.

Uma das principais medidas fiscais adotadas durante a fase de mitigação da pandemia, focadas no auxílio às pessoas singulares, não restringida a titulares da categoria B do IRS, constituindo o principal benefício direto retirado por parte do resto das pessoas singulares, incluindo trabalhadores dependentes e desempregados, do pacote fiscal implementado durante a crise pandémica, consistiu no novo regime de reembolso antecipado dos planos de poupança reforma (PPR), segundo a Lei n.º 7/2020 de 10 de abril.

Ao abrigo do art.º 7º da Lei n.º 7/2020, de 10 de abril, criou-se um novo regime de resgate dos valores depositados nos PPR, sobre o qual os participantes que se encontrem em situação de isolamento profilático, ou de doença, ou prestem assistência a filhos ou netos, ou tenham sofrido uma redução do horário normal de trabalho, ou uma suspensão do contrato de trabalho, ou se encontrem em situação de desemprego registado no Instituto do Emprego e Formação Profissional, I. P., ou ainda que sejam elegíveis para o apoio extraordinário à redução da atividade económica de trabalhador independente, ou ainda que trabalhem para uma entidade cujo estabelecimento ou atividade tenha sido objeto de encerramento durante o período de estado de emergência, possam requerer, o resgate do valor da sua unidade de participação nestes fundos, até ao limite do indexante dos apoios sociais (IAS), sem prejuízo do disposto nos nºs 1 a 4 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 158/2002, de 2 de julho, que veio aprovar o novo regime jurídico dos PPR .

Os participantes que assim o fizerem, nos termos supramencionados e desde que tenham subscrito até 31 de março de 2020, ficam efetivamente fora do alcance do n.º 4 do artigo 21.º do EBF que determinaria a nulidade da dedução à coleta do IRS, nos termos e condições previstos no artigo 78.º do CIRS (n.º 2 do art.º 21 do EBF), de 20% dos valores investidos no seu respetivo ano, devendo ainda estes montantes deduzidos, sofrerem uma majoração de 10%, por cada ano decorrido desde o ano do exercício do direito à dedução, permitindo assim o resgate, sem penalizações, dos valores investidos nestes fundos, de forma a fazer frente a qualquer necessidade financeira que possa ter surgido da pandemia e da crise económica subsequente.

À semelhança de Portugal, os E.U.A.<sup>16</sup> e o Canadá<sup>17</sup> implementaram novas medidas envolvendo o resgate de valores aos planos de reforma, considerando as necessidades financeiras acrescidas dos seus contribuintes. Esta foi, no entanto, uma medida fiscal praticamente única tanto no seio da união europeia, como na OCDE, que ao contrário de tantas outras visou a mitigação dos efeitos da pandemia não só nas pessoas singulares que desenvolvam atividades empresariais e profissionais, mas em todas as pessoas singulares, independentemente do tipo de rendimento auferido, ou não auferido.

Mais uma vez, é notória a constatação de que o apoio fiscal em tempos de crise veio beneficiar, principalmente, empresas, empresários e trabalhadores independentes, sendo o leque de medidas fiscais de apoio exclusivo às pessoas singulares adotado, em Portugal, na UE e na OCDE, menor e mais fraco, quando comparado com o que foi dirigido à atividade empresarial, acabando por favorecer as pessoas coletivas em primeiro lugar e, em segundo, as pessoas singulares e ainda dentro deste, favorecendo os contribuintes que desenvolvam atividades empresariais e profissionais.

#### 4) Isenção sobre rendimentos.

Muitos países, como forma de reconhecimento e compensação do trabalho adicional e horas extraordinárias exigidas ao pessoal considerado essencial durante a pandemia, especialmente o pessoal do setor da saúde, que desempenharam o seu trabalho na linha da

---

<sup>16</sup> Public Law 116-136. *Congress*. H.R. 748 (27-03-2020).

<sup>17</sup> O Canadá baixou o montante mínimo de resgate dos seus planos de reforma, conforme, Government of Canada (2020). *Canada's COVID-19 Economic Response Plan: Support for Canadians and Businesses*. Disponível em <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2020/03/canadas-covid-19-economic-response-plan-support-for-canadians-and-businesses.html>

frente contra a pandemia, decidiram implementar isenções extraordinárias e temporárias sobre os rendimentos destes trabalhadores.

Em França<sup>18</sup>, o limite fiscal de isenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares aplicável e de contribuições para a segurança social ao pagamento de horas extras foi temporariamente aumentado (de 5.000€ para 7.500€), até ao fim do período especial do estado de emergência.

A Alemanha, por sua vez, decidiu isentar do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e contribuições para a segurança social quaisquer bónus e prémios, monetários, ou, em espécie, pagos aos trabalhadores do setor da saúde, até ao limite de 1500€<sup>19</sup>.

A Áustria, isentou igualmente do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares aplicável e das contribuições para a segurança social os bónus e compensações pagos a trabalhadores em virtude da crise pandémica durante o ano fiscal de 2020, até ao limite de 3000€ (OCDE, 2020a).

A Bélgica, foi igualmente, outro Estado-membro europeu que chegou a isentar compensações aos trabalhadores do setor da saúde pelo trabalho prestado durante a pandemia (EY, 2020).

Dentro e fora da UE, outros exemplos pontuais se seguiram, como é o caso da República Popular da China, onde segundo a OCDE (2020a), quaisquer bónus e subsídios pagos ao pessoal médico, destacado na prevenção contra a pandemia, também se encontraram isentos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Em Portugal, quaisquer bonificações, incluindo o prémio de desempenho (correspondente a 50% da remuneração base) atribuído aos profissionais de saúde, criado pelo Decreto-Lei n.º 101-B/2020, de 3 de dezembro, não gozaram de qualquer benefício especial ou isenção e julga-se que corretamente.

Em Portugal, o IRS constitui-se como um imposto pessoal pela relevância e consideração que a situação pessoal do agregado familiar desempenha na sua estrutura, previsto constitucionalmente através da conjugação do art.º 67º nº 2 al. f) com o art.º 104º nº 1 da CRP.

---

<sup>18</sup> LOI nº2020-473. *J.O.*. 102 (26-04-2020) 6-19.

<sup>19</sup> Com efeito, Bundesministerium der Finanzen (2020). *Sonderzahlungen jetzt steuerfrei*. Disponível em <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2020/04/2020-04-03-GPM-Bonuszahlungen.html>

Apesar desta especial consideração pela situação pessoal e familiar do sujeito passivo (como seja o número de dependentes, ou, a sua situação conjugal), à partida, não se encontra justificação adequada, necessária, ou proporcional, com fundamento na CRP e na legislação fiscal, que fundamente a isenção de prémios, ou bonificações, ou rendimentos provenientes de horas extraordinárias, com base no trabalho efetuado durante a pandemia, da justa repartição dos encargos públicos.

Embora, possam surgir argumentos de natureza da manutenção e proteção do Estado Social, com, ou sem crise sanitária, o tratamento dado a estes rendimentos provenientes do trabalho extraordinário deve ser o mesmo, sendo que este tipo de serviço é sempre em prol da sociedade e do seu bem-estar por motivos superiores, independentemente da presença de uma pandemia, guerra, ou outra situação de calamidade.

Assim, em Portugal, isentar estes rendimentos provenientes de bonificações por horas extraordinárias, da repartição dos encargos públicos, possa talvez, por um lado, ser justificado, por alguns, como sendo uma concretização da especial consideração, e atenção, proveniente da natureza pessoal deste imposto, prevista inclusive na CRP (art.º 67º nº2 e 104º nº1 da CRP), creio contudo que, de um ponto de vista puramente fiscal, não se poderia aprovar semelhante medida sem se afirmar o desrespeito e violação por alguns dos princípios basilares do IRS e da CRP, nomeadamente o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo e o princípio da igualdade tributária, princípios estes que regem e orientam a aplicação do IRS e o definem na sua natureza enquanto imposto, tal como afirmam Machado e Costa (2016, p. 262) acerca do desrespeito pelo princípio da capacidade contributiva, «[a] reiterada desconsideração do critério da capacidade contributiva pelo legislador fiscal coloca sérios problemas constitucionais no que diz respeito à concretização dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e social.».

### **3. A dualidade do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa**

A Constituição da República Portuguesa, define no nº 1 do artigo 103º, como as funções fundamentais do sistema fiscal português o financiamento, ou, por outras palavras, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, tal como a prossecução da justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

De facto, como dizia o juiz Holmes (1927) do supremo tribunal estadunidense, os impostos são o preço que pagamos pela vida em sociedade. O Estado Social e a sua prossecução pela *res publica*, procura financiamento junto da figura do Estado fiscal, como refere Nabais (2021, p. 138), «Cabe ao Estado fiscal pagar a conta do Estado social».

Desta forma, os impostos, que constituem a principal base do sistema tributário português, visam satisfazer as necessidades da política de despesa do Estado social, nomeadamente as previstas no artigo 81º da CRP.

Ao mesmo tempo, o bolo comum para o qual flui a dita receita fiscal, segundo o princípio da não consignação de receitas, assim como a aplicação do modo de tributação que deu origem a esta receita, deve ainda procurar a promoção da igualdade horizontal e vertical, diminuindo as desigualdades na sua promoção da justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

Ora, naturalmente, durante uma recessão económica, como a introduzida pela pandemia, a receita fiscal arrecadada pelo sistema fiscal é diminuída pela contração da economia, não fosse ela estar dependente do nível e crescimento da atividade económica.

Ao mesmo tempo que a receita fiscal arrecadada para satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas diminuiu, o Estado viu ainda as suas necessidades financeiras acrescidas, por forma a fazer frente à crise sanitária e à crise económica que se instaurava, seja através do aumento dos gastos com a saúde pública, através de regimes especiais de empréstimos disponibilizados e garantidos pelo Estado, regimes de *lay-off* e semelhantes, assumindo partes dos custos das empresas, regimes de apoios às famílias e aos trabalhadores independentes, entre diversas outras medidas.

Além disso, fazendo uso da política fiscal, procurou, através da implementação de diversas medidas fiscais, de igual forma, mitigar estes efeitos adversos da pandemia, tal como abordado ao longo desta dissertação.

No decurso desta investigação, constatou-se que diversas medidas fiscais adotadas durante a fase de mitigação, de forma a minimizar não só os efeitos da pandemia na economia, como também nas empresas e nas famílias, satisfazendo a segunda função do sistema fiscal prevista na CRP, ou seja, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, tiveram um efeito negativo sobre a receita fiscal arrecadada pelo Estado durante a fase de mitigação, umas mais que outras.

Entre estas medidas fiscais adotadas pelo governo português, que implicaram uma perda de receita fiscal quer durante a pandemia, quer, nos períodos fiscais posteriores, encontram-se a franquia de direitos aduaneiros e a adoção de novas isenções sobre impostos, a redução de alíquotas de impostos, o alargamento da atribuição de benefícios fiscais, o alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais e o incremento do limite à dedução dos prejuízos fiscais.

Outras, como o diferimento dos prazos de cumprimentos das obrigações fiscais, a flexibilização de pagamentos das dívidas tributárias, os reembolsos mais céleres e o diferimento do prazo máximo para submeter pedidos de reembolso, não implicaram, à partida, a perda de receita fiscal, desde que a sua aplicação e concessão tenha sido devidamente monitorizada pela AT, para prevenir esquemas abusivos e fraudulentos.

Ora, em uma altura que o Estado viu as suas necessidades financeiras acrescidas e ao mesmo tempo uma base tributável disponível menor (implicando uma menor receita fiscal para satisfazer as suas necessidades financeiras, o que já seria expectável durante uma crise económica), que se mostra insuficiente para satisfazer as necessidades financeiras do Estado português, tão dependente da sua receita fiscal para satisfazer estas enormes necessidades como é evidenciado pelo peso dos impostos no produto interno bruto (PIB), base tributável esta decrescida ainda mais pelas medidas fiscais de auxílio implementadas, parece-me pacífica a conclusão de que a adoção (de algumas) destas medidas colocou em conflito as duas funções do sistema fiscal, pelo favorecimento da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, sacrificando a sua outra função essencial de financiamento, ou satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, por via do sistema fiscal.

Necessidades estas acrescidas que tiveram certamente de ser atendidas por outras vias, nomeadamente, através da contração de dívida pública, estando a política monetária e cambial de certa maneira fora da disponibilidade dos países da UE, como é o caso de Portugal. A contração de dívida pública apresenta pelo seu lado problemas adicionais, pois representa uma conta que terá que ser paga pelos contribuintes atuais e pelas futuras gerações de contribuintes, como avisam Machado e Costa (2016, p. 50): «A dívida pública coloca problemas de justiça intergeracional e de subordinação dos interesses dos credores. A mesma desvia o dinheiro dos contribuintes da satisfação das suas necessidades básicas, podendo gerar uma sobrecarga fiscal.».

Assim se conclui que uma das consequências da pandemia na fiscalidade, fruto da adoção de diversas medidas fiscais implementadas, foi o conflito da dualidade das funções do sistema fiscal, através da satisfação da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, sacrificando, até certa medida, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas.

#### **4. Síntese das medidas aplicadas na fase de mitigação**

Neste capítulo abordou-se as medidas fiscais implementadas pelos diversos países da UE e da OCDE, dando prevalência sempre à realidade nacional comparada sempre que possível e relevante com a realidade internacional.

No subcapítulo 2.2 Medidas fiscais relativas a pessoas coletivas, restringiu-se as medidas fiscais implementadas, às medidas incidentes sobre as obrigações fiscais das pessoas coletivas, quer fossem exclusivamente direcionadas às obrigações das mesmas, tendo existido muitas deste género, quer abrangessem também as obrigações das pessoas singulares.

No decurso desta investigação rapidamente se chegou à conclusão que o grosso das medidas fiscais adotadas foram pensadas, ou desenhadas, não propriamente para as obrigações fiscais das pessoas coletivas ou singulares, mas para as empresas, para a atividade empresarial, não tendo existido propriamente esta distinção entre pessoas coletivas e singulares. Assim, sendo que quando as medidas abrangem as obrigações fiscais das pessoas coletivas, são o resultado de uma estratégia de auxílio à atividade empresarial que tendeu a favorecer as pessoas coletivas, mesmo quando estas medidas abrangem as obrigações fiscais das pessoas singulares.

Daqui resultou a separação entre as medidas incidentes sobre as pessoas coletivas e as exclusivamente direcionadas às pessoas singulares, de forma a melhor entender a dimensão deste pensamento, ou estratégia e a diferenciação de tratamento entre as mesmas, deixando por isso para o subcapítulo 2.3 Medidas fiscais relativas a pessoas singulares, as medidas fiscais exclusivamente direcionadas às pessoas singulares.

De um modo geral, os países que implementaram antecipadamente confinamentos mais restritos mitigaram os efeitos sanitários da pandemia e anteciparam a fase de pós-confinamento e recuperação económica. De igual forma, os países que aprenderam com as

lições da última crise financeira de 2008/2009 e implementaram antecipadamente medidas fiscais de apoio mais robustas e eficazes foram mais eficientes em mitigar os efeitos económicos da pandemia e em antecipar igualmente a fase de pós-confinamento e recuperação económica. Neste sentido, a OCDE (2020e, p. 21) afirma que,

*[f]iscal action should also learn the lessons from the global financial crisis (GFC), where fiscal stimulus was too limited in many countries that had room to increase it, and turned contractionary too early, unnecessarily lengthening the crisis and worsening debt positions.*

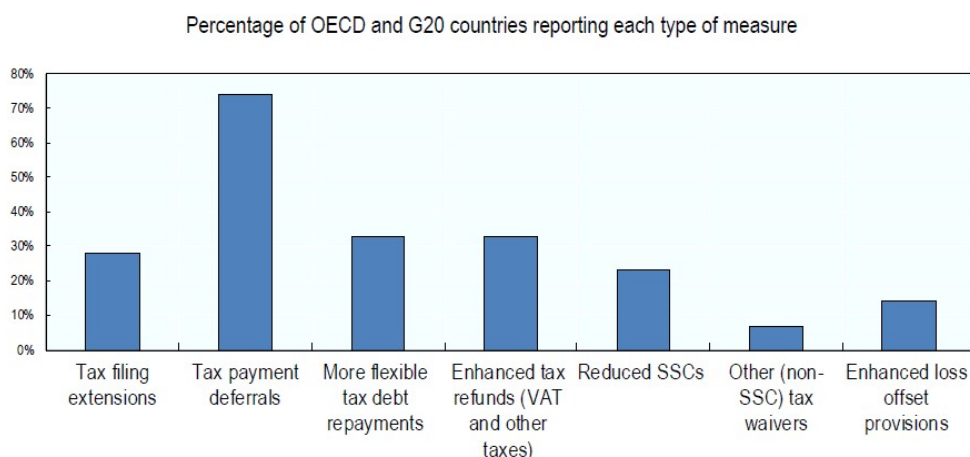
Contudo esta foi a exceção à regra, pois raros foram os países que tiveram a perceção da dimensão do agravamento económico que se instaurava e possuíam a flexibilidade, ou o espaço fiscal e orçamental para implementar estas medidas, pois a implementação de muitas medidas fiscais que foram sendo eventualmente adotadas, resultando em uma diminuição da base tributável, implicaram a perda de alguma receita fiscal.

Em geral, os países em vias de desenvolvimento foram um exemplo de países que por não possuírem esta flexibilidade, ou, este espaço fiscal e orçamental, para além de não terem sido tão afetados pela pandemia, não implementaram medidas fiscais de auxílio significativas, restringindo-se muito à adoção de medidas de diferimento do cumprimento das obrigações fiscais.

Em termos gerais a abordagem dos países membros da UE e da OCDE, incluindo Portugal, constitui-se como uma resposta de alterações temporárias e tímidas, abandonadas ou reforçadas, reajustadas, e reimplementadas constantemente. Estas medidas foram, no entanto, ganhando nova dimensão à medida que a pandemia progredia e os efeitos económicos e sociais negativos se acumulavam e se faziam sentir cada vez mais.

A seguinte figura, a Figura 1.1 Principais medidas fiscais adotadas para apoiar o fluxo de caixa da atividade empresarial em países da OCDE e dos G20, elaborada pela OCDE (2020e), revela quais as medidas mais comuns, adotadas no início da fase de mitigação, para apoiar a tesouraria das empresas:

**Figure 2.2. Main tax measures to support business cash flow in OECD and G20 countries**



Source: OECD Database on Tax Policy Responses to COVID-19.

*Figura 1.1 Principais medidas fiscais adotadas para apoiar o fluxo de caixa da atividade empresarial em países da OCDE e dos G20*

Como se pode observar no gráfico supra, desde o início da pandemia que os diferimentos das obrigações declarativas e de pagamento constituíram as medidas fiscais mais populares, juntamente com os regimes de flexibilização do pagamento de dívidas tributárias e a rapidez dos reembolsos apurados. Outras medidas fiscais imediatas se seguiram, como o alargamento das regras de dedução dos prejuízos fiscais e a atribuição de isenções, especialmente sobre os bens considerados essenciais no combate à pandemia.

À medida que a pandemia se foi desenvolvendo outras medidas fiscais surgiram e outras, como os diferimentos, foram constantemente renovadas e reimplementadas. Assim sendo, entre as medidas fiscais dirigidas às pessoas coletivas, que vieram a ser adotadas durante da fase de mitigação da pandemia destacaram-se:

#### 1) Diferimentos das obrigações declarativas e de pagamento

Permitindo um prazo mais alargado para lidar com os compromissos fiscais, sejam estes meramente declarativos ou de pagamento, evitando a aplicação de coimas e reduzindo assim os constrangimentos e esforços na tesouraria das empresas provenientes de tributos a entregar ao Estado, funcionando como uma espécie de empréstimo sem juros.

Estas medidas incidiram sobretudo nos impostos sobre o consumo e nos impostos sobre o rendimento, inclusive nas retenções efetuadas a entidades terceiras e a empregados, de forma a diminuir os custos laborais. Em Portugal esta medida foi, de igual forma,

vastamente adotada, durante o decurso da fase de mitigação da pandemia, ao serviço das empresas, beneficiando assim por primazia as pessoas coletivas, incidindo sobretudo nas obrigações de submissão e pagamento em âmbito de IRC (PPC, retenções na fonte e imposto a pagar), retenções na fonte em sede de IRS e sobre o regime mensal e trimestral de IVA.

## 2) Flexibilização do pagamento de dívidas tributárias

A flexibilização do pagamento das dívidas tributárias, sem juros, foi implementada geralmente sobre as dívidas inerentes aos impostos sobre os rendimentos e impostos sobre o consumo, tendo sido uma medida igualmente muito importante para o auxílio fiscal aos contribuintes. Portugal, inclusive, adotou diversas medidas fiscais com vista à flexibilização do pagamento de impostos por parte das pessoas coletivas, especialmente em sede de IRC, no que diz respeito aos PPC, imposto apurado, retenções na fonte em sede de IRC e IRS e imposto a pagar em sede de IVA.

## 3) Reembolsos mais céleres

A celeridade na devolução aos contribuintes dos reembolsos apurados, geralmente acompanhada de medidas para evitar o risco de fraudes, foi também uma medida importante dado as necessidades financeiras acrescidas dos contribuintes e os constantes diferimentos supramencionados. Cerca de 33% dos países da OCDE, implementaram esforços em acelerar os reembolsos aos seus contribuintes, incluindo Portugal onde as pessoas coletivas usufruíram de reembolsos antecipados em sede de IRC<sup>20</sup> e IVA<sup>21</sup> (tendo sido a celeridade de reembolsos em sede de IVA focada para as MPME).

## 4) Isenções e redução de impostos

A atribuição de isenções ou a redução de alíquotas de impostos foi, em geral, uma medida menos comum no seio da UE e da OCDE, com exceção do seu uso por parte das jurisdições como medida fiscal de reforço no combate à pandemia, aplicada em sede de IVA e impostos especiais de consumo (além da franquia de direitos aduaneiros) incidentes sobre bens e materiais considerados essenciais no combate à pandemia.

Além disso, como medida tributária, a isenção de contribuições para a segurança social foi, surpreendentemente, bastante adotada. Segundo a OCDE (2020e), cerca de 25% dos países

---

<sup>20</sup> Lei n.º 29/2020. *D.R. Série I*. 148 (23-07-2020) 3-4. E Despacho n.º 510/2020-XXII. *Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (17-12-2020) 1-3.

<sup>21</sup> Lei n.º 29/2020. *D.R. Série I*. 148 (23-07-2020) 3-4.

na fase inicial da pandemia, adotaram esta medida tributária de forma a reduzir os custos laborais das empresas, auxiliando as necessidades financeiras das mesmas e evitando possíveis despedimentos.

Portugal, adotou a isenção de IVA para transmissões de dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* da COVID-19 e de vacinas contra a mesma doença, bem como em relação aos serviços que estejam estreitamente ligados àqueles produtos<sup>22</sup> e a isenção completa de IVA para as transmissões e aquisições intracomunitárias a título gratuito efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos de bens necessários ao combate ao surto da COVID-19. Além disso, adotou a redução da taxa de IVA aplicável às importações, transmissões e aquisições intracomunitárias de máscaras de proteção respiratória e de gel desinfetante cutâneo<sup>23</sup>.

#### 5) Alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais e a *Loss Carry-Back*

Portugal foi um dos países a implementar o alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais, alargando de 5 para os 12 anos posteriores ao ano de apuramento, a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais referentes a 2020 e 2021. Para além do alargamento do prazo de reporte, outro regime de dedução dos prejuízos fiscais, a *loss carry-back* surgiu em diversas jurisdições como uma medida fiscal que permitiu aos contribuintes beneficiar, imediatamente, da dedução dos prejuízos fiscais, deduzindo-os contra os lucros auferidos em períodos anteriores, podendo dar origem a reembolsos dos quais os mesmos se poderão auxiliar.

#### 6) Deduções mais generosas

O incremento da aceitação como gastos dedutíveis de diversos produtos e serviços relacionados com a atividade ou, (novamente utilizando a fiscalidade como ferramenta no combate à pandemia) de bens e materiais de prevenção da doença COVID-19, incluindo a aquisição de donativos destinados a entidades públicas ou de interesse público com via ao auxílio de doentes afetados pela pandemia.

Portugal já concedia *a priori* da pandemia, uma série de benefícios fiscais previstos no Estatuto do Mecenato e a exclusão do imposto de selo<sup>24</sup> para donativos de carácter social

---

<sup>22</sup> Lei n.º 4-C/2021. *D.R. Série I*. 33 (17-02-2021) 2-3.

<sup>23</sup> Lei n.º 13/2020. *D.R. Série I*. 89 (04-05-2020) 11-16.

<sup>24</sup> Alínea c) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto de Selo.

concedidos a este tipo de entidades, tendo apenas estendido estes benefícios a um maior número de entidades que procuram a prossecução deste interesse público<sup>25</sup>.

#### 7) Regras de depreciação mais alargadas

Como o aumento do limite legal de um ativo aceite para a depreciação integral do custo do mesmo, no período de tributação em que seja reconhecido, ou, o aumento da taxa/alíquota legal de depreciação aplicável para certos ativos, como medida fiscal contra cíclica de incentivo ao investimento, dando lugar a um menor apuramento de imposto.

#### 8) Ajuste dos pagamentos antecipados de impostos

Diversos países ajustaram, em certa medida, os seus pagamentos antecipados de impostos, por forma a que o montante a pagar não se encontre sobrestimado ao valor real a pagar, especialmente quando os valores destes pagamentos são calculados com base nos lucros ou vendas de períodos *a priori* da pandemia. Portugal adotou igualmente diversas medidas de limitação e suspensão temporária dos PPC e do PEC, tendo sido dado um claro tratamento preferencial aos PPC em sede de IRC, face aos PPC em sede de IRS. Estas medidas foram muitas vezes focadas aos setores mais afetados pela pandemia, aos contribuintes que registassem quebras significativas de faturação e às MPME.

As medidas fiscais temporárias adotadas na fase de mitigação da pandemia, ao longo da UE e da OCDE, tiveram como finalidade a mitigação dos efeitos da pandemia na economia e na situação financeira dos contribuintes, com especial preocupação pela situação precária das empresas, acabando por se privilegiar as pessoas coletivas face às pessoas singulares, quer ao nível da UE e da OCDE, quer em Portugal, veja-se, a título de exemplo, a dimensão e diversidade das medidas fiscais dirigidas aos PCC previstos no CIRC por oposição das dirigidas aos PPC previstos no CIRS.

A fiscalidade foi ainda utilizada como ferramenta no combate à pandemia, facilitando a importação, aquisição e transmissão intracomunitária (na realidade europeia) dos bens considerados essenciais para o combate à pandemia, através da redução das taxas de IVA aplicáveis, isenções, franquias de direitos aduaneiros, etc. Em certos países, como a República Popular da China, a fiscalidade foi ainda utilizada para estimular a produção destes bens.

---

<sup>25</sup> Despacho n.º 415/2020-XXII. *Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais*. (10-03-2020) 1.

Em Portugal, no auxílio às necessidades financeiras das pessoas coletivas foram adotadas as medidas de diferimento do cumprimento das obrigações fiscais, novos regimes e condições de acesso à flexibilização do pagamento de dívidas fiscais, reembolsos mais céleres, a limitação dos pagamentos antecipados de impostos, o alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais e o aumento do limite à dedução dos mesmos.

No que diz respeito às medidas fiscais com vista ao auxílio do combate da pandemia, observámos a implementação de novas isenções em sede da tributação sobre o consumo, a redução de impostos novamente em sede da tributação sobre o consumo e o alargamento de benefícios fiscais atribuíveis.

As medidas fiscais implementadas em Portugal com vista ao auxílio das pessoas coletivas foram assim temporárias, incidindo principalmente sobre a tributação das empresas, mais especificamente o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, e sobre a tributação do consumo. De fora do pacote de auxílio fiscal na pandemia ficou a tributação sobre o património, não tendo sido usado como via de auxílio fiscal (com exceção de algumas medidas pontuais em sede do imposto de selo).

A resposta fiscal nacional na esfera das pessoas singulares, em semelhança à estrutura da resposta dirigida às pessoas coletivas, consistiu, maioritariamente, em alterações fiscais temporárias, num esforço de, sem introduzir de forma permanente alterações ao quadro fiscal português, atualizá-lo, ou, ajustá-lo, seguindo o princípio da flexibilidade, à nova realidade económica e financeira dos contribuintes, estrangida pela pandemia, pelo confinamento obrigatório e pela crise económica emergente.

O grosso destas alterações temporárias, deste apoio fiscal às pessoas singulares, consistiu maioritariamente em sucessivos diferimentos das obrigações fiscais declarativas e de pagamento, no âmbito do IRS e do IVA, complementado com novos desenvolvimentos na área do pagamento em prestações das dívidas em sede de IRS, entre outras medidas menores pontuais.

Ao comparar a realidade nacional com a realidade internacional facilmente se chega à conclusão de que Portugal não divergiu muito do que foi a resposta típica da UE e da OCDE. Tendo sido o auxílio fiscal dirigido às pessoas singulares composto essencialmente por medidas de diferimento, em semelhança ao auxílio fiscal dirigido às pessoas coletivas, e drasticamente menor face ao volume e variedade que compôs o pacote fiscal direcionado ao auxílio destas últimas.

O auxílio estatal aos contribuintes, durante a pandemia, foi direcionado para as necessidades financeiras das empresas, de modo a evitar a insolvência de muitas empresas e o deterioramento do tecido empresarial nacional e da sua capacidade produtiva, tão essencial para a próxima fase de recuperação económica, para além da extinção dos inúmeros postos de trabalho associados. Por consequência, na generalidade, o auxílio às pessoas singulares foi principalmente efetuado de forma indireta através do auxílio direcionado às empresas, como foi o caso dos requisitos da manutenção do número médio de postos de trabalho, ou o não despedimento de trabalhadores como forma de acesso por parte das empresas a diversos auxílios estatais, tanto em Portugal como no resto da UE e em diversos outros países ao longo da OCDE.

A fiscalidade tendo sido empregue como uma das ferramentas de auxílio aos contribuintes durante a pandemia, seguiu esta lógica. Por este motivo, entre outros, pôde observar-se um auxílio fiscal incidente sobre as pessoas coletivas muito superior ao que abrangeu as pessoas singulares. Tendo sido o auxílio fiscal direcionado para as obrigações e encargos fiscais das empresas, beneficiando assim por primazia as pessoas coletivas, acabou em diversas ocasiões por abranger por tabela, as pessoas singulares que desenvolvam atividades empresariais e profissionais.

Ao separarmos as medidas fiscais desenhadas unicamente para as pessoas singulares, observamos que estas continuam a mesma tendência de apoio à atividade empresarial, sendo estas medidas pensadas para as obrigações e encargos fiscais das pessoas singulares, dirigidas, principalmente, às detentoras de rendimentos da categoria B do IRS.

Assim, a fiscalidade foi empregue, principalmente, para auxiliar as atividades empresariais, que detêm, por desenho do sistema fiscal, a massa das obrigações fiscais de reporte e entrega dos impostos, o que constituiu outro fator decisivo na disparidade de medidas fiscais entre pessoas coletivas e singulares.

Desta forma, em Portugal, as pessoas singulares não enquadradas na categoria B do IRS, beneficiaram diretamente do pacote fiscal de auxílio implementado durante a fase de mitigação da pandemia, principalmente, através do novo regime de reembolso antecipado dos PPR, segundo a Lei n.º 7/2020 de 10 de abril e da disponibilização oficiosa sem necessidade da apresentação de pedido para o pagamento em prestações das dívidas tributárias, em sede de IRS, segundo o Despacho n.º 354/2020-XXII do SEAAF, de 11 de setembro, conjuntamente com o Despacho n.º 8844-B/2020 de 14 /09.

Para além das medidas fiscais implementadas, a relativa flexibilidade natural do sistema fiscal permitiu às pessoas singulares gozarem do estabilizador fiscal automático que constitui as taxas gerais progressivas do IRS, quando por via de uma diminuição dos seus rendimentos apresentassem uma menor capacidade contributiva, fruto de uma pandemia que abalou a economia global, permitindo assim às mesmas um menor esforço no cumprimento dos seus encargos fiscais.

---

## CAPÍTULO III. MEDIDAS FISCAIS NA FASE DE RECUPERAÇÃO

---

### 1. A transição da fase de mitigação para a fase de recuperação

À medida que a crise sanitária vai ficando sob controlo e que as medidas restritivas de isolamento, distanciamento e confinamento, adotadas durante a fase de mitigação, vão sendo levantadas e o PIB começa a ressurgir em direção a níveis pré-COVID-19, as medidas fiscais adotadas temporariamente para apoiar as pessoas singulares e coletivas deverão ser, gradualmente, abandonadas<sup>26</sup> e, tal como a recuperação a nível económico irá variar de jurisdição para jurisdição e de setor para setor, as medidas fiscais de mitigação também deverão, segundo as recomendações da UE e da OCDE, ser gradualmente abandonadas consoante a recuperação da jurisdição em questão e do setor económico, tendo em conta aqueles que foram mais atingidos pela crise que emergiu da pandemia.

#### 1.1. O porquê de um abandono gradual?

Segundo as lições aprendidas com a última crise económica de 2008/2009<sup>27</sup>, um abandono precipitado das medidas fiscais de apoio poderá levar a um maior número de insolvências e ao aumento do desemprego, contribuindo conseqüentemente para o aumento das desigualdades.

O abandono súbito das alterações, ou medidas fiscais instrumentais para a sobrevivência das empresas, às quais estas se adaptaram e dependeram, apenas resultaria no agravamento de graves problemas de tesouraria, inclusive para muitas empresas solventes que, no entanto, possam apresentar riscos de liquidez, levando ao seu encerramento, ao

---

<sup>26</sup> Em referência à *general escape clause*, a qual a UE aprovou a sua ativação de forma permitir que os EM divirjam das regras fiscais impostas na UE. A Comissão associa a desativação da mesma, entre outros indicadores, mas, principalmente ao momento cronológico em que o PIB da UE volte a níveis pré-crise (meados de 2022, segundo a previsão da Comissão), ou seja, considerada a altura em que os efeitos económicos da crise na economia forem superados. Até à desativação da cláusula, os EM possuem um espaço de manobra mais alargado para implementar as medidas fiscais necessárias para superar os impactos. A Comissão prevê, através da COM(2021) 105 final, uma futura desativação da *general escape clause* só em 2023, apesar da previsão dos níveis pré-COVID-19 do PIB em 2022.

<sup>27</sup> Tal como a OCDE referiu, os países precisam de aplicar o que aprenderam durante a sua experiência com a última crise de 2008-2009, onde os legisladores possuindo pouca informação e pesquisa para os guiar, acabaram por retiraram demasiado cedo o estímulo fiscal (neste caso apoio fiscal) implementado, o que apenas veio resultar em um período prolongado de um crescimento tímido e arrastado (*sub-par growth*), conforme, OCDE (2021d), *Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic*, OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/427d2616-en>

consequente despedimento dos trabalhadores e a um desperdício do esforço efetuado durante a fase de mitigação, incluindo em termos de receita fiscal.

Para prevenir tal situação, será essencial uma abordagem cautelosa ao levantamento das medidas fiscais implementadas na fase de mitigação. As empresas irão precisar e deverão ter a oportunidade de recuperar os prejuízos incorridos durante a fase anterior e de se voltarem a adaptar à prévia normalidade do sistema fiscal, desprovido de todas as alterações temporárias.

## **1.2 Quando ocorrerá o abandono gradual?**

As medidas fiscais de apoio às pessoas singulares e coletivas devem permanecer, mesmo depois de controlada a situação epidemiológica, assegurando que a sua remoção faseada, minimize o impacto económico criado nestes contribuintes, na recuperação económica e no aumento das desigualdades.

Assim, seguindo os planos e previsões da Comissão Europeia (2021b), nomeadamente os anunciados na COM(2021) 105 final, a política fiscal europeia deve continuar a apoiar os sujeitos passivos, no mesmo estilo que têm feito desde o início da pandemia, durante o ano de 2021 e 2022, sendo expectável alterações significativas apenas a partir de 2022, à medida que a economia recupera para níveis semelhantes a um cenário pré-COVID19, tal como previamente mencionado.

Ou seja, a política fiscal de apoio aos contribuintes, implementada na fase de mitigação, deverá permanecer em 2021 e transitar para medidas fiscais de natureza expansionista em 2022, o que claro, não significa que já não teremos medidas fiscais de apoio como as implementadas em 2020 e 2021, mas sim, uma transição gradual, um quadro fiscal diferente do presente nos anos de 2019 a 2021, com um menor número e variedade de medidas fiscais de apoio, ou mitigação, com a substituição de umas por outras e com a implementação de outro tipo de medidas fiscais, que apoiem o plano de recuperação.

## **1.3 Que medidas fiscais deverão persistir?**

Entre as medidas fiscais, com carácter temporário, adotadas durante a fase de mitigação, deverão persistir, durante o início da fase de recuperação, as que apresentarem um maior nível perceptível de eficiência, ou seja, tendo em consideração a sua relação custo-benefício.

Pense-se no custo de uma medida fiscal, como o custo em receita fiscal despendida, ou sacrificada para aplicar, ou, manter tal medida. Custo este que terá sempre de ser pago por todos os contribuintes em algum momento futuro. E pense-se em benefício, como o benefício efetivo retirado pelo usufrutuário da medida. Repara-se novamente que, nesta relação equilibram-se as duas funções do nosso sistema fiscal: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (através da ponderação da manutenção das medidas fiscais de apoio, ou mitigação aplicadas) e a justa repartição dos rendimentos e da riqueza, ao assegurar o menor impacto económico (razoavelmente) possível nos contribuintes, prevenindo uma maior divisão nas desigualdades entre estes, resultante de uma crise económica que sempre afeta desproporcionalmente, os mais desfavorecidos.

Para esta decisão será sempre essencial a contínua monitorização das medidas fiscais por parte da AT, não só para garantir o cumprimento e eficácia das mesmas, evitando o seu abuso, mas para propósitos informativos que auxiliem este dilema, permitindo perceber quais as medidas que devem ser renovadas, modificadas, reduzidas e extintas.

A OCDE (2021d) identifica desde logo certas medidas fiscais preferenciais, como as mais indicadas de serem prolongadas até ao fim da fase de mitigação:

1) Diferimentos do cumprimento das obrigações fiscais;

Medidas de diferimento de cumprimento das obrigações fiscais poderão, segundo a OCDE, durante a fase de abandono gradual das medidas fiscais de mitigação, ser substituídas por completo, por medidas de flexibilização do pagamento de dívidas tributárias. Esta é uma forma de retirar gradualmente uma medida temporária evitando agravar os prejuízos fiscais das empresas. Outra opção seria, por exemplo, encurtar gradualmente o tempo de diferimento.

2) Isenções sobre juros de mora;

3) *Loss carry-back*;

4) Reembolsos mais céleres;

5) Revisões aos cálculos de pré-pagamento do imposto sobre os rendimentos (PPC e PEC);

6) Isenções recorrentes do imposto sobre o património (o equivalente ao IMI em Portugal) sobre contribuintes com maiores dificuldades;

Segundo o respeito pelo direito à habitação<sup>28</sup> e à dignidade humana, de forma a não subverter a tributação à expropriação do direito básico à habitação.

#### 7) Medidas fiscais de combate à pandemia.

Por motivos de saúde pública, muitas medidas fiscais com o intuito de remover obstáculos à produção e implementação de equipamento médico contra pandemia, deverão permanecer, praticamente, enquanto a doença COVID-19 persistir, de forma a manter sob controlo a situação epidemiológica mundial.

Estas são algumas das medidas apontadas pela OCDE com potencial para serem renovadas, enquanto outras deverão ser gradualmente abandonadas, substituídas ou modificadas.

Adicionalmente, o foco das medidas fiscais deverá aumentar, se possível, aos setores e empresas mais afetadas, de forma a prestar apoio a quem mais precisa, ao mesmo tempo, aumentando a eficácia das medidas e o conflito criado entre as funções do sistema fiscal. Desta forma, através do levantamento gradual e faseado das medidas fiscais de mitigação, o risco do aumento das desigualdades é minimizado.

## **2. O aumento das desigualdades e o papel da fiscalidade**

As crises tendem a afetar, desproporcionalmente, os mais vulneráveis, entenda-se por isto os economicamente mais desfavorecidos, ou seja, com um menor nível de rendimentos e poupanças das quais se poderão auxiliar, como é o caso dos sujeitos com contrato de trabalho a termo, os desempregados, entre outros.

Além disto, constatou a OCDE (2020e) que, durante esta crise excecional, os trabalhadores que possuem a possibilidade de efetuar o seu trabalho remotamente, foram menos afetados pela pandemia e pela recessão económica, tanto a nível de riscos de saúde como financeiros. Estes trabalhos, no entanto, são, normalmente, constituídos por pessoal mais qualificado e bem pago, ou seja, continuamos, tendencialmente, a falar dos escalões de rendimentos mais altos.

Para além do mais, os contribuintes pertencentes aos escalões mais altos de rendimentos que sejam afetados, tendem a recuperar mais rapidamente, que os pertencentes aos escalões

---

<sup>28</sup> Previsto, em Portugal, pelo artigo 65º da CRP.

mais baixos. Mais uma vez demonstrando, como diz o ditado popular, que os pobres ficam cada vez mais pobres e os ricos cada vez mais ricos, à medida que a pandemia e a recessão económica aumentam o fosso de rendimentos e riqueza na população.

Como vimos anteriormente, o papel da fiscalidade durante a pandemia foi importante para auxiliar os contribuintes e prevenir o aumento exponencial da desigualdade entre estes. Apesar desta tarefa importante, com fundamento constitucional, foi inevitável o aumento das desigualdades entre a população, acrescendo á importância que o sistema fiscal desempenhará na diminuição das desigualdades no período pós-confinamento e pós-pandemia (fase de recuperação).

Ao olhar para o papel da fiscalidade na promoção da diminuição das desigualdades é inevitável começar-se pela Constituição da República Portuguesa, nomeadamente o artigo 81º alínea b), que prevê, como incumbência prioritária do Estado no âmbito económico e social, a promoção da justiça social, a garantia da igualdade de oportunidades e a realização das correções necessárias das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente, através da política fiscal. E ainda, o artigo 103º nº1 da CRP que concretiza como uma das duas funções essenciais do sistema fiscal a justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

Estes dois artigos são aliás reflexões importantes do princípio do Estado social, princípio este que como refere Nabais (2021, p. 163), «suporta e orienta para uma tributação progressiva, tributação do capital, a extrafiscalidade e a tributação das prestações sociais (quando excedam os mínimos existenciais).».

A Constituição da República Portuguesa atribui claramente à fiscalidade a responsabilidade da promoção da diminuição das desigualdades, nomeadamente, através dos mecanismos supramencionados. E no artigo 104º da CRP, encontramos a descrição da tributação e dos impostos em Portugal, onde a constituição define e destaca o imposto sobre o rendimento pessoal e a tributação do património no seus papeis da prossecução da diminuição das desigualdades e da promoção da igualdade entre os cidadãos, respetivamente.

Esta promoção da igualdade encontra-se enraizada nos princípios da capacidade contributiva, da igualdade horizontal, da igualdade vertical e da utilidade marginal decrescente, entre outros, com os quais é possível a articulação para a justificação dos meios, ou mecanismos (supramencionados) a que a fiscalidade faz uso para promover esta

diminuição das desigualdades, sendo o mais popular a progressividade da tributação, justificada pelo princípio da capacidade contributiva e da igualdade vertical, em conjugação com o princípio da utilidade marginal decrescente dos rendimentos.

Esta progressividade está altamente destacada no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, através das alíquotas progressivas do imposto. Contudo, apesar de muito progressivo a que se chame o imposto, e de facto é o imposto mais progressivo em Portugal, não está isento de falhas que ameaçam a sua progressividade e a sua função constitucional de diminuição das desigualdades. Entre estas, apontam-se violações e críticas ao seu elemento pessoal, à sua unicidade e à sua progressividade:

#### 1) As taxas liberatórias e as taxas especiais

A unicidade e progressividade do imposto é quebrada pelo uso de taxas liberatórias (art.º 71 CIRS) e taxas especiais (art.º 72 CIRS), para tributar rendimentos pessoais provenientes de aplicações de capital e mais valias, que têm sido justificadas pelo princípio da praticabilidade, sobre o qual nasce o argumento de que qualquer tributação semelhante a uma tributação progressiva e mais pesada, como a praticada no resto dos rendimentos em sede de IRS, apenas levaria à deslocação do capital e dos seus rendimentos, ou seja, à erosão da base tributária.

Contudo, apesar da impraticabilidade da aplicação das taxas gerais progressivas, contempladas no IRS a estes rendimentos, este é um regime que corrói a função da diminuição das desigualdades atribuídas ao IRS. Não só as taxas aplicadas são relativamente mais benéficas que as taxas gerais progressivas, como são taxas proporcionais que não têm em conta a função constitucional da promoção da diminuição das desigualdades, com base na igualdade vertical e no princípio da utilidade marginal decrescente.

Ou seja, baseado no fenómeno da globalização da economia, a tributação dos rendimentos pessoais têm vindo a penalizar os rendimentos consoante a sua baixa mobilidade, ou, por outras palavras, consoante a sua dificuldade de evasão fiscal, beneficiando os rendimentos provenientes de aplicações de capital e penalizando os rendimentos provenientes do trabalho, o que por contraste à sua função constitucional, apenas aumenta a desigualdade entre contribuintes, um fenómeno a que o Professor Doutor José Casalta Nabais (2021, p. 140) intitulou de um verdadeiro *apartheid* fiscal, constatando, em relação à tributação dos rendimentos com base na sua mobilidade que,

tem como consequência uma inversão dos princípios subjacentes à própria ideia de Estado fiscal social, o qual, por estar justamente empenhado numa efetiva diminuição das desigualdades por via fiscal, não pode penalizar o trabalho e beneficiar o capital, ou seja, aumentar as desigualdades.

## 2) Ritmo da progressividade

Para além disso, a progressividade das taxas gerais também tem vindo a ser colocada em causa. Sobre a contestação da progressividade, já referiam Machado e Costa (2016, p. 16-17) que esta «têm um carácter ilusório na medida em que os escalões com taxas elevadas são atingidos por rendimentos relativamente modestos e o capital é frequentemente sujeito a taxas proporcionais».

E Nabais (2021) levantava ainda dúvidas quanto à efetiva progressividade do IRS, nomeadamente no que diz respeito ao intervalo de rendimentos abrangidos pelo 3º (de mais de 20.261€ até 40.522€) e 4º (de mais de 40.522€ até 80.460€) escalão de rendimentos, que incidindo sobre um intervalo tão grande de rendimentos, tornava o imposto proporcional, ao abranger grupos de contribuintes com tão assinaláveis diferenças de rendimento. Além disso, critica a aplicação das taxas marginais aos escalões superiores de rendimentos que, tendo em conta a realidade económica das famílias portuguesas, se apresentam demasiado baixos.

Em 2021, como se pode constatar através do artigo 68º do CIRS, o 3º escalão supramencionado já foi desdobrado, contudo a mesma crítica continua a aplicar-se ao então 4º escalão, que representa em 2021 o seu 6º escalão, tendo ainda sido o intervalo de rendimentos abrangidos alargado!

Por estes motivos considera-se que o IRS, enquanto imposto progressivo, beneficiaria de uma revisão aos seus escalões e correspondentes alíquotas aplicáveis, que resultasse em um maior desdobramento dos mesmos, implicando uma maior progressividade na tributação dos rendimentos das pessoas singulares.

## 3) A consideração pelas necessidades e os rendimentos do agregado familiar

Quanto ao seu elemento pessoal, é comum criticar-se a reduzida dedutibilidade de muitas despesas pessoais (Nabais, 2021; Faustino, 2018), especialmente os gastos na saúde,

educação e a agregação de uma grande variedade de despesas essenciais e não essenciais aos contribuintes e aos agregados familiares em despesas gerais, na atribuição de limites de dedução questionavelmente baixos. O que se torna demais preocupante tendo em conta que, quanto menores forem os rendimentos de um agregado familiar, maior é o seu gasto proporcional em despesas essenciais como a alimentação e a saúde.

Como consequência, a baixa dedutibilidade destas despesas essenciais acaba por afastar o IRS, em certa medida, da sua conceção constitucional, nomeadamente do seu elemento pessoal que o distingue de outros impostos e consequentemente da sua função de diminuição das desigualdades.

Como é que é suposto o IRS desempenhar eficazmente a sua função de diminuição das desigualdades, numa altura de aumento das mesmas, enquanto perduram tais desrespeitos a estas exigências de unicidade, progressividade e consideração das necessidades e dos rendimentos do agregado familiar?

Desta forma, além do maior desdobramento de escalões que beneficiaria a progressividade do imposto, de forma a ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, as deduções à coleta em sede de IRS poderiam, igualmente, ser reconsideradas e alargadas, considerando os gastos desproporcionalmente maiores dos agregados familiares nos escalões mais baixos, em despesas de educação, habitação, saúde e despesas essenciais incluídas nas despesas gerais. Estas mudanças iriam não só aproximar o imposto da sua conceção constitucional, como auxiliar o imposto e a fiscalidade no combate contra o aumento das desigualdades.

### **3. As três componentes da futura reforma**

À medida que as jurisdições levantam as suas medidas restritivas de isolamento e confinamento e passamos, gradualmente, a uma fase onde o grosso do tecido empresarial já não se encontra obrigado a fechar portas, as medidas fiscais de mitigação começam a deixar de fazer sentido e agora sim, ao contrário do que foi discutido no capítulo anterior, será viável a implementação de medidas fiscais de incentivo ao consumo e ao investimento que, ao mesmo tempo que empurram as empresas e os trabalhadores no caminho da retoma económica, aumentam as receitas fiscais do Estado.

Que tipo de medidas fiscais podemos esperar? As medidas implementadas nesta fase serão essencialmente condicionadas pelos dois seguintes fatores:

- 1) O défice orçamental e aumento da dívida pública incorrido durante o combate à pandemia;
- 2) A agenda da União Europeia e da OCDE.

Para uma melhor compreensão sobre que medidas tributárias poderão ser implementadas, em Portugal e na generalidade da UE, na fase de recuperação da economia deverá ter-se presente, sobretudo, estes dois fatores, os quais não são opostos, mas sim complementares. A UE tem bem presente os impactos da crise no défice orçamental, na dívida pública e a necessidade e dependência dos Estados-membros da sua receita fiscal, além disso, têm noção dos desafios que a sua tributação enfrenta.

As crises apresentam-se, vulgarmente, como a oportunidade ideal para a introdução de reformas, principalmente, por exporem as fragilidades de um sistema e abalarem o seu *status quo*, permitindo, no entanto, a oportunidade de reconstrução para melhor. A UE reconhecendo isto, pretende retirar proveito desta crise, introduzindo legislação que reforme, ou atualize, o sistema tributário europeu de forma a responder ao problema atual das alterações climáticas e do desenvolvimento sustentável, da economia digital e ao mesmo tempo, aumentar a sua justiça e simplicidade.

Através deste tipo de iniciativas, a UE (tal como a OCDE), pretende dotar os seus Estados-membros das ferramentas necessárias para aplicar um sistema tributário mais eficaz face a estes problemas, com a oportunidade de arrecadar a receita tributária necessária para satisfazer as necessidades do Estado e estimular a economia, de forma a ultrapassar as consequências económicas provocadas pela pandemia e diminuir o aumento das desigualdades.

Assim, com base nas tendências atuais e na agenda fiscal da UE e da OCDE, podemos dividir as futuras reformas fiscais em três áreas: a sustentabilidade ecológica, a digitalização da economia e a justiça e simplicidade.

### 3.1. A fiscalidade ambiental

Um dos principais focos das reformas fiscais pós-COVID19 será a fiscalidade verde, ou ambiental que deverá tomar um papel mais predominante no sistema tributário europeu e logo, no português.

A Comissão já tornou bem claro, durante a fase de mitigação, através das suas diversas comunicações, nomeadamente a COM(2020) 312 final e a COM(2021) 105 final, que o caminho a seguir para a recuperação da UE, relativamente à recessão económica que sucedeu a pandemia, deverá ser apoiado em um desenvolvimento económico sustentável que respeite os objetivos ecológicos traçados a nível europeu e internacional (Comissão Europeia, 2020a; Comissão Europeia, 2021b). Esta transição ecológica, segundo defendem a UE e a OCDE, possui o potencial para estimular a economia, tornando-a mais resiliente a futuros choques de mercado, ao mesmo tempo que, permite a criação de novos postos de trabalho.

Para este efeito, o papel essencial da fiscalidade será então, o de promover esta mudança nos padrões de consumo, produção e investimento, incentivando e desincentivando os produtores, consumidores e investidores, direcionando-os para práticas mais sustentáveis.

À medida que a economia traça o caminho para a recuperação económica, existe uma maior preocupação e pressão, tanto europeia, como internacional de acelerar o progresso feito nos últimos anos, nesta área. Existe igualmente a convicção, por parte da União Europeia e da OCDE, contrária ao que poderia, à partida, ser o senso comum, de que a transição para uma economia mais ecológica e sustentável, para além de viável, asseguraria uma melhor recuperação económica e uma maior justiça intergeracional, nomeadamente, segundo a OCDE (2020d, p. 4),

*[w]hen well designed and implemented, green stimulus measures can generate income, create jobs, improve well-being for all and build resilience. This was one of the key lessons emerging from a review of the measures implemented in the aftermath of the 2008 global financial crisis.*

Por este motivo, será expectável um papel mais ativo do sistema fiscal como impulsionador desta transição ecológica, tal como veio a desempenhar, pré-pandemia, agora a um ritmo mais acelerado, com mudanças mais significativas.

Um dos motores fiscais impulsionadores desta transição sustentável será o chamado *Carbon pricing*. O *Carbon pricing* consiste em direcionar o consumo e o investimento para ativos menos poluentes (em termos de dióxido de carbono), através da subida do custo dos ativos mais poluentes, geralmente através de licenças de poluição, ou, impostos sobre a poluição. Como efeito, refere a OCDE (2020c, p. 2) que,

*[e]ven when stimulus is not targeted towards decarbonisation but is delivered through traditional means such as tax cuts or general investment tax incentives, carbon pricing raises the cost of carbon-intensive assets and will steer investment and consumption resulting from non-green stimulus in favour of low-carbon alternatives. Carbon pricing can also help restore public finances by augmenting tax revenues.*

A transição para opções menos poluentes só poderá ser feita se as opções de consumo, produção e investimento sustentáveis forem também economicamente favoráveis, tanto de forma absoluta, como relativa, quando comparadas com as mais poluentes. Só assim será viável esta transição. Será então natural observarmos a implementação de novas medidas fiscais, que beneficiam as escolhas mais sustentáveis, ou que penalizem as menos sustentáveis, obrigando o contribuinte a restituir o dano ecológico causado, com base no princípio do pagador-poluidor, corrigindo externalidades negativas. Quem sabe, talvez se assista ao nascimento de novos impostos punitivos, ou novos impostos comutativos visando a diminuição de externalidades negativas.

Entre outras medidas fiscais, ou futuras reformas no campo da fiscalidade ambiental, das quais poderemos observar a implementação, na União Europeia e por extensão em Portugal, sem excessiva especulação, contam-se:

- 1) Uma revisão da Diretiva 2003/96/EC, de 27 de outubro de 2003 (*energy tax directive*), que reestruture o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (Comissão Europeia, 2020a).
- 2) Medidas fiscais direcionadas ao setor dos transportes públicos, da economia circular e da Investigação e Desenvolvimento (I&D) de energias renováveis (OCDE, 2020d).

Para além de direcionarem os hábitos de consumo, produção e investimento para opções menos poluentes, o novo conjunto de medidas fiscais ambientais a implementar na fase de recuperação, fruto de uma maior preocupação com a sustentabilidade e uma maior abertura para a ideia e necessidade de reforma, decorrente da pandemia e da crise económica que a

sucedeu, irá aumentar as receitas fiscais do Estado, de forma a concretizar o financiamento da recuperação económica, a satisfação das necessidades financeiras e a promoção da diminuição das desigualdades.

Contudo, certas medidas poderão conter um efeito desestabilizador na justa redistribuição do rendimento, como refere a OCDE (2020c, p.16),

*[s]tronger carbon pricing as well as tax reform to cover the extraordinary expenditures linked to the pandemic may affect some households disproportionately. Distributional and affordability concerns linked to tax reform need to be taken seriously from the start of the recovery phase.*

De facto, não só a crise económica que sucedeu a pandemia afetou, desproporcionalmente, os mais desfavorecidos, como qualquer reforma fiscal ambiental corre o risco de penalizar este grupo da população, pois, os produtos e serviços mais baratos são também, por norma, os mais poluentes na sua produção e consumo. Aumentar o preço destes, por via do aumento da carga fiscal sobre os mesmos, poderá acrescer ao aumento das desigualdades entre a população, sendo contraproducente com os objetivos do próprio sistema fiscal português (art.º 103º nº1 CRP). Este risco, constitui o maior desafio da reforma ambiental.

Para evitar que assim o seja, qualquer reforma fiscal ambiental necessita de ser cuidada na sua implementação e o sistema fiscal deve continuar a assegurar a justa repartição dos rendimentos. Mesmo penalizando o consumo e a produção mais poluentes, a justa repartição dos rendimentos pode e deve continuar a ser assegurada pela via fiscal através de uma diversidade de medidas corretivas, nomeadamente, através de uma maior progressividade dos impostos, e uma menor tributação sobre o trabalho, à medida que o peso da tributação sobre a poluição aumenta, efetivamente alterando a estrutura da carga fiscal, tal como têm vindo a recomendar a OCDE e a União Europeia.

### **3.2. A justiça e simplicidade**

O aumento da justiça e simplicidade do sistema fiscal constitui a segunda área sobre qual a Comissão recomenda que os esforços sejam redobrados na sequência da pandemia e da recessão económica.

A luta contra a evasão fiscal pode ser vista como uma forma de aumentar a justiça na tributação de uma jurisdição, garantindo que cada contribuinte paga o que pode (princípio

da capacidade contributiva), de acordo com o seu dever (dever fundamental de pagar impostos).

Ao passo que um sistema fiscal complexo se encontra associado aos elevados custos de cumprimento e evasão fiscal, um sistema fiscal mais justo e simples associa-se aos custos menores de cumprimento e a um maior cumprimento do mesmo, por parte dos sujeitos passivos, o que conseqüentemente, implica um nível maior de receita fiscal arrecadada, para fazer cumprir com os seus objetivos. Ou seja, um sistema fiscal simples e justo é também um sistema fiscal mais eficiente.

Por este motivo, a Comissão Europeia (2020a), na COM (2020) 312 final, veio anunciar a intenção de dotar o sistema fiscal europeu de reformas que o tornem mais simples e justo, além de reforçar a luta contra a evasão fiscal. Combater a evasão e fraude fiscal é uma maneira de garantir que o sistema fiscal permanece justo e eficiente, assegurando que «*everyone from individuals to corporations pays their fair share*» (p. 1), o que tal como refere a Comissão Europeia (2020a), será ainda mais importante nos anos vindouros, à medida que a União Europeia pretende superar a crise económica.

A Comissão veio definir um pacote fiscal a implementar na União Europeia para uma reforma do sistema fiscal que o torne mais simples e justo. Este *Tax Package* para uma tributação mais simples e justa que apoie a estratégia de recuperação europeia contém:

1) COM(2020) 312 final, que define um plano para uma tributação mais justa e simples que apoie a estratégia de recuperação.

Apresentando 25 iniciativas no campo da tributação direta e indireta, de forma a responder à dualidade da crise atual: apoiar uma rápida recuperação económica e, ao mesmo tempo, garantir receitas públicas suficientes na UE. Uma das formas de promover a justiça e solidariedade, tão crucial à recuperação desta crise, será na promoção da luta contra a fraude e evasão fiscal, de forma a combater o planeamento fiscal *extra-legem* e *contra-legem*, o que fará também com que as jurisdições possuam maiores recursos financeiros para responder aos desafios desta crise.

2) COM(2020) 314 final, introduzindo uma nova proposta de Diretiva do Conselho que altere a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

Introduzindo uma troca automática de informação entre Estados-membros sobre a receita gerada por sujeitos passivos em plataformas digitais e reforçando a cooperação administrativa entre os mesmos.

3) COM(2020) 313 final, sobre a *Tax good governance in the EU and beyond*.

Cujo objetivo, é rever o progresso feito sobre a *tax good governance* na UE e sugerir áreas a melhorar. Destacam-se ações como a reforma do Código de Conduta e a revisão da lista de jurisdições não-cooperantes.

### **3.3. A tributação digital**

A digitalização da economia é um fenómeno que se têm vindo a desenvolver a um nível exponencial desde o seu início. Apesar da digitalização ter contribuído para o crescimento económico, o seu efeito na arrecadação de receita fiscal por parte dos Estados é controverso.

À medida que se assistiu à digitalização do comércio, os sistemas fiscais têm vindo a tentar acompanhar este fenómeno, contudo com pouco sucesso. Sem uma boa adaptação do sistema fiscal e das ferramentas da autoridade tributária à economia digital existe muita receita fiscal que se perde neste mercado digital, nomeadamente, por ser tão difícil comprovar a ocorrência de um facto gerador de imposto e as suas condições, de forma a proceder-se à liquidação do imposto, especialmente, quando as transações de mercadorias ou serviços são efetuados entre contribuintes de diferentes países.

A título de exemplo, os conceitos clássicos de residência fiscal, estabelecimento estável e da localização das operações têm vindo a ser desafiados pelo comércio digital, devido à venda de bens, ou prestação de serviços, em certo Estado, sem a existência de presença física, forçando a adaptação da aplicação destas regras clássicas do direito fiscal. Semelhante problema verificou-se durante a fase de mitigação para muitos trabalhadores transfronteiriços que, devido à pandemia, passaram a operar em regime de teletrabalho, levando algumas jurisdições a entrar em novos acordos temporários para evitar a dupla tributação (Silva, 2020).

### ***3.3.1. Desenvolvimentos na União Europeia***

A falta de adaptação dos sistemas fiscais à nova realidade, significa uma perda de receita fiscal enorme para os Estados. Este é um problema que ainda se encontra sem uma resposta apropriada. É, também, um problema que tem chamado à atenção para a reduzida flexibilidade do sistema fiscal, em acompanhar com as mudanças e o desenvolvimento de um mundo cada vez mais digital.

Esta têm sido uma área onde a UE, em colaboração constante com a OCDE, tem promovido trabalhos e legislação, com o intuito de acompanhar a nova realidade económica.

A pandemia e as medidas restritivas de circulação, apenas vieram acelerar a transformação digital da economia, tendo-se assistido a um aumento das transações eletrónicas, reforçando a urgência em introduzir legislação que reforme e atualize o sistema fiscal para as novas condições do mercado. Uma posição que tem vindo a ser partilhada e assumida pela UE, tornando-se a tributação digital uma prioridade no mundo da fiscalidade e na agenda da UE. Neste âmbito, através da COM (2021) 251 final, refere a Comissão (2021d, p. 3),

*[i]n the Digital Decade Communication, the Commission set out the EU's targets in the digital transition until 2030. Taxation needs to facilitate this transition, by providing an environment where digital businesses can thrive. At the same time, the tax framework needs to be adapted to better match the realities of a digitalised economy. This also entails the digitalisation of tax administration.*

A UE, irá assim prosseguir os seus objetivos estabelecidos na *Digital Decade Communication* (COM(2021) 118 final) e a fiscalidade irá ser adaptada para favorecer esta evolução. Quanto às futuras alterações na tributação digital, a Comissão ainda não propôs nenhuma medida fiscal concreta, contudo, através das suas comunicações, têm indicado:

- 1) A intenção de continuar a colaboração com a OCDE e os G20, para chegar a um maior consenso sobre a tributação internacional a nível digital e as alterações a serem adotadas (Comissão europeia, 2021c).
- 2) A necessidade de digitalização das operações levadas a cabo pelas autoridades tributárias (Comissão europeia, 2021d).

3) A necessidade de adaptação da tributação, particularmente a tributação das empresas à economia digital, modernizando o sistema fiscal e estabelecendo um nível mínimo de tributação efetiva dos lucros das empresas, que garanta uma tributação justa e eficaz (Comissão europeia, 2021d).

4) A possibilidade de criação de um novo imposto digital, em virtude do aumento da dívida europeia e da necessidade de financiar a recuperação económica (Comissão europeia, 2021a)<sup>29</sup>.

A atualização do sistema fiscal e dos serviços tributários, face à crescente digitalização da economia mundial, irá trazer inúmeros benefícios ao Estado social e à prossecução dos objetivos do sistema fiscal.

A adaptação da tributação aos desafios digitais constitui assim, uma oportunidade única para a diminuição dos custos de cumprimento por parte dos contribuintes, especialmente importante para as MPME que apresentam custos de cumprimento, proporcionalmente, superiores às grandes empresas, proporcionando melhores condições de concorrência no mercado europeu. Adicionalmente, o uso contínuo de soluções digitais na tributação, facilitará o trabalho das autoridades tributárias, inclusive como ferramenta no combate à evasão e à fraude fiscal.

O alargamento da base tributária disponível, por parte dos Estados, e o aumento da receita fiscal arrecadada, permitirão enfrentar o défice orçamental e o aumento da dívida pública decorrente da pandemia, satisfazer as necessidades financeiras acrescidas do Estado e outras entidades públicas, além de que, a maior repartição da fatura do Estado social, poderá promover a diminuição das desigualdades, através, por exemplo, de uma diminuição da carga fiscal sobre o trabalho.

### **3.3.2. Desenvolvimentos na OCDE**

Tal como referido, a crescente globalização e a digitalização da economia têm ligado, cada vez, mais os diferentes mercados, possibilitado uma maior circulação de pessoas, bens,

---

<sup>29</sup> A adoção deste imposto digital, foi, no entanto, suspensa devido aos trabalhos levados a cabo ao nível da OCDE e dos G20, em relação à implementação do *Pillar II* da *Two Pillar Solution* da OCDE, que visa a tributação mínima em sede de impostos sobre as sociedades.

serviços e capitais. Além do mais, a globalização e a digitalização da economia, levaram à crescente internacionalização das empresas e a um crescimento económico a nível mundial, com o devido impacto positivo nas receitas fiscais arrecadas.

Contudo, nem tudo foi positivo. A crescente globalização e digitalização, abriram novas portas à deslocalização dos fatores de produção, bem como à deslocalização dos lucros, contribuindo para um planeamento fiscal abusivo, por parte das empresas, através do qual muita receita fiscal escapa todos os anos.

Afinal de contas, sendo o propósito das empresas a maximização do lucro, a minimização fiscal torna-se parte integral da sua racionalização, o problema surge quando esta minimização, que se constitui como um objetivo económico válido, é levada ao limite da lei e avante desta (*extra-legem* e *contra-legem*, respetivamente).

Dada a grande facilidade de deslocalização dos fatores de produção e lucros, para além do planeamento fiscal abusivo, tal como as empresas competem entre si, os Estados, começaram a competir, mais ativamente entre si, pela arrecadação de receita fiscal. Assim a globalização e a digitalização da economia, levaram também ao aumento da concorrência fiscal, considerada prejudicial, por parte dos diferentes Estados.

Esta concorrência ocorre, principalmente, em sede da fiscalidade direta das empresas, através de uma tributação cada vez mais reduzida, ou mesmo nula, resultando no fenómeno conhecido como *race to the bottom*.

Esta *race to the bottom*, constituindo-se na oferta de tributação cada vez mais reduzida sobre os lucros das empresas, vê os Estados reduzirem cada vez mais o seu nível de tributação, seja para captar ativamente estes recursos provenientes de outros Estados, seja para evitar que as empresas fujam com estes lucros para o exterior, levando à erosão da sua base tributária.

Este fenómeno, que implica uma perda de receita fiscal por parte dos Estados, tem contribuído para o agravamento da carga tributária sobre os contribuintes cumpridores, tal como para o agravamento da tributação sobre o trabalho, em benefício da tributação sobre o capital e as mais-valias, levando cada vez mais a uma tributação mais onerosa com base na reduzida mobilidade dos fatores de produção.

Assim, a concorrência fiscal prejudicial tem aumentado com a globalização e a digitalização da economia, em detrimento do desenvolvimento dos países e da manutenção do seu Estado social, para além do aumento das desigualdades.

No entanto, a concorrência fiscal, por si só, não é de todo prejudicial, mas, sem limites, leva ao deterioramento das funções do sistema fiscal. A concorrência fiscal é, aliás, inevitável e resulta ou, é motivada, pela prossecução das incumbências económicas e sociais do Estado, por parte do sistema fiscal.

A concorrência fiscal é, geralmente, considerada benéfica se for implementada dentro de contornos razoáveis, de forma transparente e possuir a principal finalidade de impulsionar a economia, levar ao desenvolvimento da região e beneficiar todos os seus cidadãos, como é o caso do Centro Internacional de Negócios da Madeira (Palma, 2003). É geralmente considerada prejudicial quando consiste em regimes de tributação extremamente baixos, ou nulos, tipicamente com falta de transparência, com o objetivo de captar e acumular os lucros ou, capital proveniente do exterior, em detrimento de outros países, do seu desenvolvimento e da manutenção do seu Estado social. Em suma, a concorrência fiscal constitui-se como prejudicial, ou benéfica, com base na principal finalidade subjacente e nos devidos efeitos económicos provocados.

A UE e a OCDE têm vindo a desenvolver trabalhos para combater este fenómeno. Nomeadamente, a UE, tinha como único instrumento controlador da concorrência fiscal prejudicial, até aos anos 90, o mecanismo dos auxílios de Estado. No final dos anos 90, julgando-se o mecanismo dos auxílios de Estado insuficientes, surgiu então o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas<sup>30</sup> e na OCDE o *Forum on Harmful Tax Practices*, com o Relatório da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial.

Mais recentemente, surgiu na OCDE, o Relatório BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) em 2013, constituído por 15 ações com o objetivo de combater a crescente erosão da base tributária e a deslocalização de lucros para jurisdições de baixa tributação e em sequência, na UE, em 28 de janeiro de 2016, com o mesmo intuito, surgiu o Pacote Anti-abuso<sup>31</sup>.

Tal como referido, a globalização e a digitalização da economia, vieram colocar em causa os moldes clássicos da tributação e agravar o planeamento fiscal abusivo e a concorrência fiscal prejudicial. A crescente digitalização da economia, e a falta de adequação da fiscalidade a esta realidade, foram ainda mais exacerbadas e evidenciadas durante a

---

<sup>30</sup> Como um dos 3 elementos do designado Pacote fiscal, aprovado no Ecofin de 1997.

<sup>31</sup> Composto pela COM (2016) 26 final, de 28 de janeiro de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno, pela COM (2016) 24 final, de 28 de janeiro de 2016, sobre a estratégia externa para uma tributação efetiva, bem como pela Recomendação (UE) 2016/136 da Comissão, de 28 de janeiro de 2016, relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais.

pandemia. Como temos visto, a adequação do sistema fiscal aos desafios digitais têm sido uma das prioridades da agenda da UE e da OCDE, tendo sido a sua necessidade reforçada durante a pandemia.

Recentemente, durante a pandemia, foram feitos grandes avanços na área da concorrência fiscal prejudicial e do planeamento fiscal abusivo. A OCDE, têm trabalhado para implementar uma solução que imponha limites à concorrência fiscal prejudicial, conhecida como a *Two Pillar solution*.

Esta solução surgiu como resultado dos trabalhos desenvolvidos da Ação nº1 do Relatório BEPS *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, que constituía como objeto especial de foco os desafios digitais à tributação.

Em 12 de outubro de 2020, o Secretariado da OCDE divulgou um relatório detalhado sobre cada um dos dois pilares (*Pillar I* e *Pillar II*) constituintes da *Two Pillar solution*<sup>32</sup>. Posteriormente, em 5 de junho de 2021, os G7, através do *G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué*, anunciaram a intenção de chegar a acordo sobre a adoção da *Two Pillar solution*, na reunião de julho dos G20. Seguidamente, no dia 1 de julho de 2021, a *Inclusive Framework* da OCDE anunciou a adoção desta solução por 130 países (OCDE, 2021a). E mais recentemente, os G20 (2021), na sua reunião de julho de 2021, anunciaram a aceitação da implementação da *Two Pillar solution*.

A *Two Pillar solution* é constituída por dois conjuntos de medidas destinadas a combater os desafios da tributação digital, o *Pillar I* e o *Pillar II*. O *Pillar I* será aplicável a cerca das 100 maiores empresas a nível mundial, consideradas as grandes vencedoras da globalização e visa adaptar a tributação direta à digitalização da economia, alterando as regras de forma e alocação internacional dos poderes de tributação aplicáveis aos rendimentos e lucros empresariais de atividades transfronteiriças. O *Pillar II* é especialmente inovador no combate a estes desafios e ao aumento do planeamento fiscal abusivo e da concorrência fiscal prejudicial decorrentes da globalização e digitalização da economia, estabelecendo um nível mínimo de tributação efetiva dos lucros de todas as empresas e grupos multinacionais. Por estes motivos e pela sua importância e avanço no campo da harmonização da tributação direta, destaca-se a ação deste pilar em específico.

---

<sup>32</sup> Consistindo no relatório OCDE (2020f). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm> e o relatório OCDE (2020g). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>

O *Pillar II* é constituído por três regras: a IIR (*Income Inclusion Rule*), a UTPR (*Under Tax Payment Rule*) e a STTR (*Subject To Tax Rule*).

A IIR e a UTPR, constituem as regras GloBE (*Global anti-Base Erosion Rules*), funcionando em sintonia e por substituição, garantindo a taxa mínima de tributação efetiva (definida em 15%) das empresas e grupos internacionais, independentemente da localização da sua residência fiscal, ou do mercado em que operam.

As GloBE são aplicadas com base numa *top-down approach*, ou seja, de cima para baixo. Esta abordagem prioriza a aplicação das GloBE na jurisdição da entidade que se encontra no topo, ou a mais próxima do topo, do grupo empresarial. No caso da entidade mãe, ou controladora do grupo, a UPE (*Ultimate Parent Entity*), não se localizar numa jurisdição que aplique as GloBE, a responsabilidade recai sobre a entidade controlada imediatamente a seguir, e assim por diante.

A IIR (*Income Inclusion Rule*) constitui a regra principal das regras GloBE e irá impor à UPE o montante de imposto adicional a ser pago, sempre que se verificar que o imposto pago pela entidade controlada, não satisfaz a taxa mínima de tributação efetiva, estabelecida em 15%.

Enquanto a UTPR (*Under Tax Payment Rule*), constitui a regra secundária, pois, apenas se aplica nos casos em que os lucros de uma entidade controlada não sejam tributados de acordo com a IIR, exigindo um ajuste da tributação efetiva, podendo desconsiderar certos encargos como sendo não dedutíveis para efeitos fiscais.

Por fim, a STTR (*Subject to tax rule*) incide sobre os tratados bilaterais entre os Estados. Segundo a STTR, as jurisdições da fonte possuem o direito de tributar (até ao montante de imposto que constituiria o nível mínimo de tributação) certos pagamentos intra-grupo (como juros e *royalties*) quando estes sejam sujeitos, no Estado de residência fiscal, a uma taxa de tributação efetiva inferior à taxa efetiva mínima, estabelecida em 9%.

O *Pillar II* aplicar-se-á a todas as empresas e grupos empresariais multinacionais com uma faturação anual superior a 750 milhões de euros, relativamente ao ano fiscal anterior. Contudo, os Estados de residência estarão livres para aplicar a IIR às empresas e grupos empresariais multinacionais neles sediadas, independentemente de atingirem o requisito mínimo de faturação.

Os membros da *Inclusive Framework* da OCDE, não são obrigados a implementar as GloBE (IIR e UTPR), contudo serão obrigados a aceitar a sua implementação pelos restantes membros da *Inclusive Framework*.

A adoção da STTR nos tratados será exigível a todos os membros da *Inclusive Framework* da OCDE, com tratados bilaterais com os restantes membros, quando assim solicitados. A STTR, foi especialmente concebida para proteger os países em desenvolvimento da erosão da base tributária, prevenindo a deslocação de lucros para jurisdições que atuem em modo de concorrência fiscal prejudicial.

Segundo a OCDE (2021c), à data de 4 de novembro de 2021, a *Two Pillar solution*, já foi aceite por 137 membros da *Inclusive Framework* da OCDE, incluindo os G20, correspondendo a mais de 90% do PIB mundial (OCDE, 2021b)! Esta medida, visa combater os desafios identificados no Relatório BEPS, em particular aqueles decorrentes da crescente digitalização da economia (Ação nº1).

De acordo com a OCDE (2021c), graças ao trabalho desenvolvido no *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* para acabar com o sigilo bancário e ao trabalho do Plano de Ação BEPS para acabar com as denominadas *shell companies* através do critério da substância económica relevante, a adoção da *Two Pillar solution*, praticamente pela totalidade da *Inclusive Framework* e pela totalidade dos G20, irá ser o último prego no caixão dos paraísos fiscais como os conhecemos atualmente.

A *Two Pillar solution* irá reformular as regras aplicadas em Direito Fiscal Internacional, limitando a concorrência fiscal prejudicial a nível mundial. O *Pillar II*, em especial, ao impor limites mínimos de tributação efetiva, define a partir de que limite será possível ocorrer a concorrência fiscal por parte das diversas jurisdições, determinando efetivamente o fim do fenómeno da *race to the bottom*.

O grande impacto do Pilar II será então a imposição de um limite ao planeamento fiscal abusivo por parte das empresas e à concorrência fiscal prejudicial por parte dos Estados. A tributação mínima das empresas, segundo o *Pillar II*, permitirá aos Estados um maior encaixe de receita fiscal, especialmente importante para a nova fase de recuperação, através de um sistema fiscal mais eficiente e justo, um maior financiamento do Estado social e uma maior promoção da diminuição das desigualdades.

---

## CAPÍTULO IV. CONCLUSÕES

---

A pandemia e o surgimento da crise económica subsequente levaram ao *shutdown* de muitas economias. Em resposta, fazendo uso da política fiscal, as jurisdições implementaram um pacote de diversas medidas fiscais destinadas a mitigar os efeitos económicos negativos sobre os contribuintes, para além de auxiliar e facilitar o combate à pandemia, alterando, mesmo que temporariamente, o seu quadro fiscal.

Estas medidas fiscais foram excepcionais e temporárias, incidindo, principalmente, em sede dos impostos sobre o rendimento e do imposto sobre o valor acrescentado, ou o seu equivalente e resultaram no alargamento do prazo de cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento, através de medidas fiscais de diferimento, no alargamento e aumento do número de regimes de flexibilização do pagamento das dívidas tributárias, no aceleração dos reembolsos apurados, no incremento da aceitação de gastos dedutíveis, em regras de depreciação fiscalmente aceite mais generosas, no ajuste, limitação e mesmo isenção dos pagamentos antecipados de impostos, na concessão de novas isenções, particularmente, sobre os rendimentos auferidos por profissionais de saúde e sobre bens considerados essenciais no combate à pandemia, para além da redução das alíquotas aplicáveis sobre estes últimos, entre outras medidas fiscais.

O pacote fiscal da fase de mitigação foi pensado para auxiliar a atividade empresarial, o que acabou por favorecer as pessoas coletivas face às pessoas singulares, com um maior número e diversidade de medidas incidentes sobre as obrigações fiscais das mesmas. Mesmo as medidas fiscais com incidência sobre as pessoas singulares foram dirigidas principalmente às detentoras de rendimentos empresariais e profissionais.

Observou-se ainda uma tendência de preferência pelo adiamento da cobrança de impostos face à sua renúncia, com a proliferação de medidas de diferimento e flexibilização do pagamento das dívidas tributárias. Ainda assim, o pacote fiscal implementado durante a fase de mitigação, pela via da redução do encargo fiscal dos contribuintes, acabou por surtir como efeito a diminuição da base tributária, tendo a dimensão deste fenómeno variado de país para país, sendo que Portugal, pelas suas medidas fiscais implementadas, mais conservadoras, ainda assim, foi um dos países que menos reduziu a sua base tributária, o que é congruente com o nível da carga fiscal portuguesa e o seu espaço

orçamental, ou seja, o peso dos impostos sobre o PIB e a histórica dependência de Portugal sobre os mesmos.

Esta redução do fardo fiscal por parte dos contribuintes, foi feita intencionalmente para mitigar os efeitos económicos da pandemia, da recessão e das medidas restritivas sobre os contribuintes, prevenindo o aumento das desigualdades decorrentes da pandemia. Contudo esta diminuição da base tributária, em Portugal e no estrangeiro, para além da diminuição natural que já ocorreria durante um período de recessão económica, torna-se problemática do ponto de vista da necessidade de financiamento do Estado e outras entidades públicas, especialmente durante uma época em que estas necessidades aumentaram.

Desta forma as medidas fiscais implementadas durante a fase de mitigação colocaram em conflito as duas funções do sistema fiscal português (artigo 103º nº1 da CRP), privilegiando a justa repartição dos rendimentos e da riqueza, por detrimento da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas.

À medida que a pandemia vai ficando sob controlo, extinguindo-se a situação excecional de calamidade e que os Estados aliviam as medidas restritivas aplicadas, a economia começa a ressurgir para níveis pré-pandemia e as empresas recuperam dos prejuízos incorridos durante a fase de mitigação. Os objetivos desta fase começam então a deixar de fazer sentido. Entramos assim na fase de recuperação económica.

Na fase de recuperação, as medidas adotadas durante a fase de mitigação deixam de ser renovadas e começam a ser abandonadas gradualmente, dando lugar a um novo conjunto de medidas fiscais que serão implementadas, de acordo com os novos objetivos traçados a nível nacional e internacional. Embora não seja possível estudar o futuro, é possível, estudando o passado, o presente e os caminhos que estão a ser traçados, depreender sobre o mesmo. Depreende-se que a pandemia expôs a falta de adequação e flexibilidade do sistema fiscal em se adaptar à nova realidade económica. Além disto, ao longo do capítulo III desta dissertação tentei demonstrar que a pandemia veio sensibilizar e despertar os Estados para a necessidade de acelerar o progresso feito na adaptação dos sistemas fiscais aos desafios e necessidades contemporâneas.

Entre estes destacaram-se a excessiva complexidade dos sistemas fiscais, exacerbada pela globalização da economia, a aflitiva e prolongada falta de adequação da tributação à nova realidade digital e a necessidade de promoção do desenvolvimento sustentável e da correção das externalidades ambientais negativas criadas.

Recentemente, mesmo já durante a fase de mitigação, foram feitos grandes avanços na componente da tributação digital através da adopção da *Two Pillar Solution*, particularmente, no que diz respeito ao *Pillar II* que visa impor limites ao planeamento fiscal abusivo e à concorrência fiscal prejudicial decorrentes da crescente globalização e digitalização da economia. Os avanços alcançados no *Pillar II* e a implementação desta solução a nível internacional, dotando todos os sistemas tributários de um nível mínimo de tributação torna-se ainda mais impressionante dada a grande dificuldade de harmonização da tributação direta a nível internacional. Este será um passo importante na reforma dos sistemas fiscais à crescente digitalização da economia e à aproximação dos mesmos, evidenciando claramente a maior sensibilização dos Estados de reformar os seus sistemas fiscais segundo as três componentes da futura reforma.

Para além destes desafios, a pandemia, como qualquer crise, veio exacerbar as desigualdades existentes na população. A fiscalidade como ferramenta de diminuição das desigualdades deverá continuar a intervir na diminuição destas. Esta função será possível através dos desenvolvimentos propostos nas três componentes da futura reforma, para além disso, identificou-se, no sistema fiscal português, em sede de IRS, os benefícios na diminuição das desigualdades, decorrentes do aumento da progressividade das taxas gerais, através do maior desdobramento dos escalões atuais, bem como uma revisão das deduções à coleta, considerando os gastos desproporcionalmente maiores dos agregados familiares nos escalões mais baixos, em despesas de educação, habitação, saúde e em despesas essenciais incluídas nas despesas gerais.

Conclui-se que a fase de recuperação irá ser moldada de acordo com a agenda e os objetivos propostos e definidos ao nível da UE e da OCDE, ou seja, a futura reforma da tributação, irá definir a natureza e a forma das medidas fiscais implementadas durante a fase de recuperação, revolvendo-se na componente da fiscalidade ambiental, da justiça e simplicidade do sistema fiscal e da tributação digital, à medida que os Estados adaptam o seu sistema fiscal a estas três componentes, procurando, simultaneamente e servindo-se das mesmas, diminuir o aumento das desigualdades provocado pela pandemia e aumentar a sua capacidade de arrecadação da receita fiscal (deteriorada durante a fase de mitigação) de modo a financiar as necessidades financeiras do Estado e as suas incumbências, incluindo a prossecução da recuperação económica e a restauração das contas públicas.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- Australian Taxation Office (2021). *Loss carry back tax offset*. Disponível em <https://www.ato.gov.au/business/loss-carry-back-tax-offset/>
- Bundesministerium der Finanzen (2020). *Sonderzahlungen jetzt steuerfrei*. Disponível em <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2020/04/2020-04-03-GPM-Bonuszahlungen.html>
- Comissão Europeia (2020a). *COM (2020) 312 final COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO PLANO DE AÇÃO PARA UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA E SIMPLES QUE APOIE A ESTRATÉGIA DE RECUPERAÇÃO*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2020b). *COM(2020) 313 final COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO sobre Boa Governança Fiscal dentro e fora da UE*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2021a). *A fair & competitive digital economy – digital levy*. Disponível em [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Uma-economia-digital-equitativa-&-competitiva-imposto-digital\\_pt](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Uma-economia-digital-equitativa-&-competitiva-imposto-digital_pt)
- Comissão Europeia (2021b). *COM (2021) 105 final COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO Um ano após o início do surto de COVID-19: resposta em termos de política orçamental*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2021c). *COM(2021) 118 final COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO, AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU E AO COMITÉ DAS REGIÕES Orientações para a Digitalização até 2030: a via europeia para a Década Digital*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2021d). *COM(2021) 251 final COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO Um tributação das empresas para o século XXI*. Bruxelas.
- EY (2021). *COVID-19: Government Support Package Belgium*. Disponível em [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_be/topics/covid-19/ey-government-support-package-june-2021.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_be/topics/covid-19/ey-government-support-package-june-2021.pdf)
- Faustino, M. (2018). A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Eds.). *Lições de Fiscalidade Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (pp. 205-292). Coimbra: Edições Almedina.
- Franco, P. (2016). Pagamento Especial por Conta e Pagamento por Conta. *Vida Económica*, 22. Disponível em [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_21outubro.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_21outubro.pdf)
- G7 (2021). *G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué*. Disponível em <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>
- G20 (2021). *3rd Finance Ministers and Central Banks Governors' Meeting*. Disponível em <https://www.g20.org/wp-content/uploads/2021/07/Communique-Third-G20-FMDBG-meeting-9-10-July-2021.pdf>

- Government of Canada (2020). *Canada's COVID-19 Economic Response Plan: Support for Canadians and Businesses*. Disponível em <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2020/03/canadas-covid-19-economic-response-plan-support-for-canadians-and-businesses.html>
- Holmes Jr, O. W. (1927). *Compania General De Tabacos De Filipinas vs. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87.
- KPMG (2020a). *Australia tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/australia-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020b). *Austria tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/austria-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020c). *Belgium tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/belgium-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020d). *China tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/china-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020e). *Czech-Republic tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/czech-republic-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020f). *France tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/france-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020g). *Italy tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/italy-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020h). *“New Regulation” on the changes to personal income tax and social security legislation*. Disponível em [https://home.kpmg/hu/en/home/insights/2020/03/taxalert-2020-03-26.html?utm\\_campaign=Tax%20Alert&utm\\_source=hs\\_email&utm\\_medium=email&\\_hsenc=p2ANqtz-80moVSEsla4xKqfh7dY7eBe1AN4Bz4rn8OiWX50S9UAWr6AIQOO5SN1qiEZylq0dF8KnGP](https://home.kpmg/hu/en/home/insights/2020/03/taxalert-2020-03-26.html?utm_campaign=Tax%20Alert&utm_source=hs_email&utm_medium=email&_hsenc=p2ANqtz-80moVSEsla4xKqfh7dY7eBe1AN4Bz4rn8OiWX50S9UAWr6AIQOO5SN1qiEZylq0dF8KnGP)
- KPMG (2020i). *New-Zealand tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/new-zealand-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020j). *Poland tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/poland-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- KPMG (2020k). *Slovakia tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/slovakia-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>

- KPMG (2020). *Spain tax developments in response to COVID-19*. Disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/spain-tax-developments-in-response-to-covid-19.html>
- Machado, A. (2020). Análise: Quais os setores onde o impacto da crise da covid-19 será mais sentido?. *Jornal de Negócios*. Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/coronavirus/detalhe/analise-quais-os-setores-onde-o-impacto-da-crise-da-covid-19-sera-mais-sentido>
- Machado, J. E. M. & da Costa, P. N. (2019). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível* (3ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze. *The main fiscal measures adopted by the Italian Government*. Disponível em <https://www.mef.gov.it/en/covid-19/The-main-fiscal-measures-adopted-by-the-Italian-Government/>
- Nabais, J. C. (2021). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- OCDE (2020a). *Country tax measures during the COVID-19 pandemic*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsm>
- OCDE (2020b). *EVALUATING THE INITIAL IMPACT OF COVID CONTAINMENT MEASURES ON ACTIVITY*. Disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126\\_126448-krcr0cs6ia&title=EVALUATING\\_THE\\_INITIAL\\_IMPACT\\_OF\\_COVID\\_CONTAINMENT\\_MEASURES\\_ON\\_ECONOMIC\\_ACTIVITY](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126448-krcr0cs6ia&title=EVALUATING_THE_INITIAL_IMPACT_OF_COVID_CONTAINMENT_MEASURES_ON_ECONOMIC_ACTIVITY)
- OCDE (2020c). *Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery*. Disponível em <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/green-budgeting-and-tax-policy-tools-to-support-a-green-recovery-bd02ea23/>
- OCDE (2020d). *Making the Green Recovery work for jobs, income and growth*. Disponível em [https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/making-the-green-recovery-work-for-jobs-income-and-growth\\_a505f3e7-en](https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/making-the-green-recovery-work-for-jobs-income-and-growth_a505f3e7-en)
- OCDE (2020e). *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*. Disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128\\_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis)
- OCDE (2020f). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>
- OCDE (2020g). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>
- OCDE (2021a). *130 countries and jurisdictions join bold new framework for international tax reform*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>
- OCDE (2021b). *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>
- OCDE (2021c). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021*. Disponível em

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>

OCDE (2021d). *Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic*. Paris: OECD Publishing. Disponível em <https://doi.org/10.1787/427d2616-en>

OCDE (2021e). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

Palma, C. C. (2003). A OCDE e o Combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: Ponto de situação e perspectivas de evolução. *Revista Fiscalidade*, 16.

Palma, C. C. (2020). Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Económica e Social em tempos de COVID-19. *Economic Analysis of Law Review*, 11(2), 55-81. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11832/pdf>

Silva, A. (2020). O impacto fiscal e parafiscal da pandemia nos programas de mobilidade internacional. *Jornal Económico*. Disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-impacto-fiscal-e-parafiscal-da-pandemia-nos-programas-de-mobilidade-internacional>

## Fontes Legais

Comissão Europeia (2020). *COM(2020) 314 final Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*. Bruxelas.

Decisão (UE) 2020/491. *J.O. Série LI*. 103I (03-04-2020) 1-3.

Decisão 2020/1573. *J.O. Série L*. 359 (29-10-2020) 8-9.

Decreto-Lei n.º 44/98. *D.R. I Série-A*. 52 (12-02-1998) 819-820.

Decreto-Lei n.º 158/2002. *D.R. I Série-A*. 150 (02-07-2002) 5153-5157.

Decreto-Lei n.º 372/2007. *D.R. Série I*. 213 (22-10-2007) 8080-8084.

Decreto-Lei n.º 14-A/2020. *D.R. Série I*. 55 (18-03-2020) 2-4.

Decreto n.º 2-A/2020. *D.R. Série I*. 57 (20-03-2020) 5-17.

Decreto-Lei n.º 10-F/2020. *D.R. Série I*. 61 (26-03-2020) 2-6.

Decreto-Lei n.º 101-B/2020. *D.R. Série I*. 235 (02-12-2020) 2-4.

Decreto-Lei 24/2021. *D.R. Série I*. 60 (18-03-2021) 13-17.

Despacho n.º 122/2020-XXII. *SEAAF*. (24-03-2020) 1-2.

Despacho n.º 137/2020-XXII. *SEAAF*. (03-04-2020) 1-3.

Despacho n.º 153/2020-XXII. *SEAAF*. (24-04-2020) 1-3.

Despacho n.º 258/2020-XXII. *SEAAF*. (16-07-2020) 1.

Despacho n.º 8320/2020. *D.R. Série II*. 168 (28-08-2020) 17-17.

Despacho n.º 354/2020-XXII. *SEAAF*. (11-09-2020) 1-2.

Despacho n.º 8844-B/2020. *D.R. Série II*. 179 (14-09-2020) 2-3.

Despacho n.º 386/2020-XXII. *SEAAF*. (12-10-2020) 1.

Despacho n.º 415/2020-XXII. *SEAAF*. (30-10-2020) 1.

Despacho n.º 437/2020-XXII. *SEAAF*. (09-11-2020) 1-2.

Despacho n.º 510/2020-XXII. *SEAAF*. (17-12-2020) 1-3.

Despacho n.º 1090-C/2021. *D.R. Série II*. 17 (26-01-2021) 3-4.

Despacho n.º 43/2021-XXII. *SEAAF*. (15-02-2021) 1.

Despacho n.º 72/2021-XXII. *SEAAF*. (10-03-2021) 1-2.

Despacho n.º 90/2021-XXII. *SEAAF*. (16-03-2021) 1-2.

Diretiva 2009/132/CE. *J.O. L*. 292 (19-10-2009) 5-30.

Lei n.º 7/2020. *D.R. Série I*. 71-A (10-04-2020) 7-11.

Lei n.º 13/2020. *D.R. Série I*. 89 (04-05-2020) 11-16.

Lei n.º 27-A/2020. *D.R. Série I*. 143 (23-07-2020) 2-92.

Lei n.º 29/2020. *D.R. Série I*. 148 (23-07-2020) 3-4.

Lei n.º 4-C/2021. *D.R. Série I*. 33 (17-02-2021) 2-3.

LOI n.º 2020-473. *J.O.*. 102 (26-04-2020) 1-192.

Portaria n.º 271-A/2020. *D.R. Série I*. 229 (24-11-2020) 2-11.

Public Law 116-136. *Congress. H.R.* 748 (27-03-2020).

Real Decreto-ley 23/2020. *B.O.E. Sección-I*. 175 (24-06-2020) 43879-43927.

Regulamento (CE) n.º 1186/2009. *J.O. L*. 324 (16-11-2009) 23-57.