

O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária

José Xavier de Basto*

Resumo

Neste artigo, o Autor analisa o alcance do princípio constitucional da tributação do rendimento real no sistema tributário português, passando em revista os métodos de determinação na matéria colectável previstos na Lei Geral Tributária e alguns desvios existentes no sistema em relação à regra geral de tributação do rendimento real. Posto que esteja excluída uma tributação do rendimento normal, desligada de todo da verdade material, aquele princípio não impede o recurso a métodos indirectos de avaliação, através de presunções e indícios, nem a correcções aos elementos declarados pelos contribuintes que façam apelo a considerações de normalidade. A conclusão vai no sentido de que, ressalvada uma excepção, o sistema de determinação da matéria colectável vigente é conforme ao referido princípio constitucional.

The scope of this paper is to analyse the relevance of the principle of taxation of effective income, established in the Portuguese Constitution. The Author reviews the methods of tax assessment according to the General Tax Law (*Lei Geral Tributária*) and evaluates some deviations, in the income tax law, from the general principle of taxation of effective income. Although this principle precludes the imposition of “normal income”, without any link to real and effective income, it doesn’t forbid the taxation of presumptive income or considerations of normality for tax assessment purposes. The Author’s conclusion is that, with one exception, the current Portuguese system of tax assessment respects the above mentioned constitutional principle.

1. O princípio constitucional da tributação do rendimento real consta do artigo 104º, n.º 2 da Constituição da República e reza assim:

“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”

* Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

O simples teor literal do preceito - que não sofreu qualquer alteração nas sucessivas revisões constitucionais - faz destacar três problemas de interpretação.

O primeiro problema consiste em saber qual o alcance subjectivo do princípio no sistema fiscal português, ou seja, que deve entender-se por “tributação das empresas”. O que está então em causa é determinar a que rendimentos se aplica o princípio: rendimentos individuais e societários - isto é de pessoas singulares e de pessoas colectivas - ou só destas últimas? No caso de se entender que também abrange os rendimentos de pessoas singulares, há que apurar se se aplica só a rendimentos comerciais e industriais e agrícolas (antigas categorias C e D do IRS) ou também se aplica aos rendimentos do trabalho independente (antiga categoria B).

O segundo problema é o de determinar o alcance do “moderador de sentido” que é o advérbio “fundamentalmente”. A expressão adoptada quer implicar, por certo, que pode haver entorses ao princípio da tributação do rendimento real, desde que não atinjam o fundamental, não impliquem pois a substituição do princípio pelo seu contrário.

O terceiro problema é o do sentido exacto do princípio da tributação do rendimento real: o que impõe e o que impede tal princípio em matéria de definição e determinação da matéria colectável, eis o que há que esclarecer.

2. Não parece suscitar dúvida que a fórmula “tributação das empresas” abrange tanto a tributação das empresas individuais como a das empresas societárias (e outras pessoas colectivas que exerçam actividade económica). O princípio, pois, não se aplica apenas às sociedades, ou seja, não vale apenas para o IRC. Aplica-se também a pessoas singulares, em sede de IRS. Se a intenção legislativa fosse a de restringir o alcance do princípio da tributação do rendimento real às empresas

societárias, a expressão a utilizar seria então “tributação das sociedades” e não tributação das empresas¹.

Não faria sentido, por outro lado, a restrição do princípio às empresas societárias, com exclusão das empresas individuais, por elementares razões de neutralidade da tributação. Os regimes tributários não devem depender das formas jurídicas de organização dos negócios, pelo que a interpretação natural do preceito conduz a considerar que ele quer abranger todo o universo das unidades de produção, independentemente da forma jurídica escolhida.

Até aqui tudo fácil.

De igualmente clara solução é o problema de saber que deve entender-se por empresa, ou seja, o que são as empresas individuais abrangidas pelo princípio. Estarão também abrangidos os rendimentos dos profissionais independentes, caso em que o princípio rege a determinação da matéria colectável do IRC e do IRS, relativamente às antigas categorias B, C e D de rendimentos, definidas no artigo 1º do Código do IRS (CIRS)? Ou ele refere-se só a empresas comerciais, industriais e agrícolas, caso em que, além dos rendimentos das pessoas colectivas, tributados em IRC, só estão em causa os rendimentos das antigas categorias C e D do IRS?

Pronuncio-me por uma interpretação ampla do conceito de “empresas”, por forma a abranger os rendimentos dos profissionais independentes.

Na verdade, o princípio da tributação do rendimento real, embora constituindo um princípio geral de definição e determinação do rendimento sujeito a imposto,

¹ Por entendermos que tributação das empresas não se confunde com tributação das sociedades, não podemos concordar com o nosso saudoso Mestre Teixeira Ribeiro quando fundamentou no n.º 2 do artigo 104º da Constituição e existência de um imposto sobre as sociedades no modelo constitucional do sistema fiscal. Julgamos que esta disposição quer apenas impor o princípio da tributação do rendimento real no tratamento fiscal dos rendimentos empresariais, mas não impõe a existência de um imposto sobre as sociedades, como, por exemplo, impunha, antes da mais recente revisão constitucional, que existisse um imposto sobre as sucessões e doações, referido expressamente, pelo nome próprio, no então n.º 4 do artigo 107º.

tem o seu campo de aplicação privilegiado no domínio dos rendimentos das empresas em sentido lato, ou seja, aqueles que são constituídos por um resultado de exploração, que se apuram, pois, numa conta de exploração e que são afinal o resíduo deixado após a subtracção a proveitos ou ganhos de custos ou perdas incorridos na actividade. É nestes rendimentos, com efeito, que o problema de tributar o rendimento real, por oposição ao rendimento normal, se põe com particular acuidade, já que o objecto da tributação, que tem de ser o rendimento líquido, não é determinado sem ambiguidades e não dispensa um complexo processo de determinação desse resíduo da conta de exploração, ao invés do que sucede com os rendimentos do trabalho dependente ou da generalidade dos rendimentos da propriedade e de capitais.

Ora, para este efeito, julgamos que os rendimentos do trabalho independente têm natureza próxima dos rendimentos comerciais, industriais e agrícolas, que, por seu turno, no que respeita à determinação da matéria colectável seguem, entre nós, os princípios vigentes para as pessoas colectivas. Alguns dos profissionais independentes serão até empresas no sentido económico do termo, enquanto alguns comerciantes em nome individual o não serão. Se por empresa entendermos, como ensinava Teixeira Ribeiro, a unidade de produção organizada por quem não é dono de todos os elementos de produção – por oposição a produtor autónomo que leva a cabo uma actividade produtiva sem recorrer a meios de produção alheios – então existirão empresas e produtores autónomos tanto nas profissões livres, como na actividade comercial e industrial e agrícola exercidas em nome individual. O grande escritório de advogado ou estúdio de arquitecto é, em sentido económico, empresa, e porventura não o será a pequena loja comercial ou oficina de reparações.

É certo que, no sistema do IRS anterior à recente reforma, os rendimentos dos profissionais independentes eram tratados em categoria de rendimentos autónoma –

categoria B – da das actividades industriais e comerciais e das actividades agrícolas, que constituíam, por sua vez, respectivamente, as categorias C e D.

Nestas duas últimas categorias, era patente um tratamento fiscal próprio dos rendimentos empresariais. O rendimento tributável era o rendimento líquido e a determinação deste seguia os princípios aplicáveis em sede de IRC, ou seja, apurava-se com base na contabilidade do sujeito passivo. O rendimento líquido da actividade, considerado em sentido lato, de acordo com o conceito de rendimento como acréscimo patrimonial, ou seja o *lucro tributável*, apurava-se numa conta de exploração da actividade, a que se imputavam todos os proveitos derivados da actividade ou com ela conexos e os custos indispensáveis para a sua obtenção e para a manutenção da fonte produtora, com as correcções previstas na lei (cfr. artigos 17, n.º 1, 20º e 23º, do Código do IRC). É assim que na categoria C bem como a categoria D constituíam *categorias dominantes*, que integravam também rendimentos que, quando desligados de actividades industriais, comerciais ou agrícolas, constituíam, pela sua natureza, rendimentos de outras categorias. Sucedia isto com as mais-valias realizadas em bens do activo imobilizado afectos àquelas actividades, como com os rendimentos prediais e os rendimentos de capitais a elas imputáveis (cfr. artigo 20º, n.º 1, do Código do IRC, antes da reforma fiscal de 2000). Esse carácter dominante reflectia uma concepção em que os rendimentos de pessoas singulares exercendo as referidas actividades são olhados como rendimentos de empresas individuais, de unidades de produção que reúnem activos e os destinam ou afectam, de modo duradouro, ao exercício de actividades industriais, comerciais ou agrícolas.

Como bem se sabe, a mesma solução não valia, no sistema de IRS que acaba de ser reformado, para os rendimentos da categoria B – os rendimentos dos profissionais independentes.

Aí, com efeito, não se concebia o rendimento como provindo, todo ele, de uma unidade produtiva autónoma e cujos activos se separam do património do titular. Por isso, as mais-valias de bens afectos à actividade de profissionais independentes não eram tratadas como rendimento da actividade, sendo tributadas em categoria à parte – a categoria G. A categoria B não era pois uma categoria dominante, como as categorias C e D.

Como bem se sabe, esta diferença tinha marcadas consequências sobre o regime fiscal dos rendimentos respectivos, que não interessa explorar aqui. Relembro só os diferentes limites à dedutibilidade de certos custos e, novamente em matérias de mais-valias, o seu diferente regime de englobamento (apenas por metade, no caso das mais-valias de bens afectos à actividade de profissionais independentes, perante o englobamento pleno das mais-valias dos bens do activo imobilizado das empresas individuais) e ainda a relevância do reinvestimento dos valores de realização para o tratamento fiscal das mais-valias em actividades comerciais, industriais e agrícolas, em contraste com a irrelevância do reinvestimento no caso das mais-valias de bens afectos à actividade de profissionais independentes.

Apesar destas marcadas diferenças de regime, sempre deveria entender-se que o princípio da tributação do rendimento real vale também para os rendimentos do trabalho independente e orienta pois a determinação da matéria colectável de toda a actividade empresarial, em sentido lato. Não faria sentido restringi-lo aos rendimentos formalmente qualificados como rendimentos empresariais, quando afinal, em substância, não existem marcadas diferenças entre eles.

A tendência para a equiparação do regime fiscal dos rendimentos de profissões independentes e dos rendimentos comerciais e industriais é hoje bem nítida na evolução das legislações. No plano internacional, um tratamento semelhante para

os dois tipos de rendimentos é geralmente adoptado nas convenções de dupla tributação internacional, onde lucros e rendimentos de profissionais independentes só podem ser tributados no Estado da fonte quando aí exista um *estabelecimento estável*, no caso dos lucros, ou uma *instalação fixa*, no caso do profissional independente, a que o rendimento possa imputar-se.

E foi nesse sentido de uniformização do regime fiscal que se orientou a já referida Reforma Fiscal de 2000, procedendo à fusão das categorias B, C e D numa única categoria, abrangendo todos os rendimentos de actividades empresariais, eliminando assim as referidas diferenças de regime. A nova categoria B de rendimentos, designada “rendimentos empresariais e profissionais” passou a abranger não só os rendimento da actividade comercial, industrial e agrícola, mas ainda os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de prestação de serviços e os rendimentos da propriedade intelectual e industrial, quando auferidos pelo titular originário².

Concluimos assim que não há razões para limitar o alcance do princípio da tributação do rendimento real e que ele deve valer para os rendimentos empresariais em sentido lato, incluindo os dos profissionais livres.

3. Passemos agora aos dois outros problemas que atrás referi e que se resumem afinal em saber qual o conteúdo daquele princípio da Constituição da República.

Os impostos sobre aqueles actividades incidem fundamentalmente sobre o rendimento real delas – que quer isto dizer?

² Para uma fundamentação da fusão das categorias, cfr. Joaquim Pina Moura; Ricardo Sá Fernandes, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Forum Celta, Oeiras, 2000, p. 13-16.

O conceito de tributação do rendimento real só se alcança bem quando confrontado com o conceito e o princípio que lhe é oposto, o da tributação do rendimento normal.

A opção entre os dois sistemas ou princípios é querela do passado. A tributação do rendimento real que os constituintes de 76 arvoraram em princípio com dignidade constitucional parece ser uma conquista definitiva da economia empresarial do século XX, como bem observou Saldanha Sanches³.

Mesmo assim, vale a pena relembrar, tão-só nas suas linhas gerais, em que consistem os dois princípios e quais as suas diferentes filosofias de base. Isso nos ajudará a determinar, com mais rigor, assim o espero, o alcance e os limites do princípio estabelecido no n.º 2 do artigo 104º da CP.

4. Tributar o rendimento real significa atingir a matéria colectável realmente auferida pelo sujeito passivo. Todavia, o rendimento real tanto pode ser determinado de forma efectiva – declaração do contribuinte, baseada em registos contabilísticos e devidamente controlada para assegurar a sua aproximação à verdade – como pode ser determinado de forma presumida, quando seja de todo inadequado para determinar a verdade o material fornecido pelo contribuinte. Tanto num caso como noutro, estamos dentro do princípio da tributação do rendimento real. O que varia é o grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelo contribuinte – a sua declaração, os seus registos contabilísticos.

Diferente é a opção pela tributação do rendimento normal. O objectivo aí não é tributar o rendimento efectivamente percebido pelo contribuinte – é antes tributar o rendimento que podia ter obtido, em condições normais de exploração,

³ Veja-se J.L. Saldanha Sanches, Sistema e Reforma Fiscal . Que evolução? Comunicação as VII Jornadas de Contabilidade, publicado em *Fisco*, n.º 82-83 p. 109.

independentemente, pois, das condições concretas em que desenvolveu a sua actividade. Neste sistema, não tem relevo o rendimento que foi efectivamente obtido, ou as condições concretas do período, de carácter mais ou menos excepcional. O que conta é o rendimento normal, que não é visto como uma aproximação, mesmo que grosseira, ao rendimento de facto percebido, mas como uma variável autónoma. O que se pretende tributar é o rendimento atribuível a condições de normalidade no funcionamento geral da economia e da unidade de produção em questão. No dizer de Oliveira Salazar, o Estado busca um imposto e não um lucro, pelo que as condições concretas da exploração, as suas vicissitudes, os seus altos e baixos vão desprezados...

Quando se defendia a opção pela tributação do rendimento normal, acreditava-se que uma tributação pelo rendimento normal constituía uma opção justa, eficiente e simples. Justa, porque os erros que se cometeriam na busca da determinação do rendimento efectivo seriam de tal monta e introduziriam tal incerteza que uma tributação certa e previsível, como é a do lucro normal, acabaria por se apresentar como alternativa superior. Eficiente, porque a imposição do lucro normal constitui um estímulo à produtividade da empresa, que teria interesse em aproximar o mais possível o seu rendimento do rendimento normal, já que sabe que é de acordo com este último que será tributada. Simples, porque não é preciso controlar a veracidade de dados contabilísticos, de verificação incerta e polémica, poupando em trabalho administrativo e contenciosos.

Ora esta crença nas vantagens da tributação do rendimento normal é coisa do passado. Nos planos da equidade e da eficiência não corresponde minimamente aos padrões exigíveis de uma fiscalidade moderna. O Doutor Teixeira Ribeiro, o

saudoso Mestre de todos os que nos ocupamos destas questões, demonstrou-o de forma definitiva⁴.

Os inconvenientes da tributação do rendimento normal são sintetizados assim – no seu inconfundível estilo – pelo Doutor Teixeira Ribeiro: é arbitrária, obsta à personalização do sistema, abstrai da conjuntura. Como única vantagem, milita a seu favor a simplicidade, já que o alegado argumento do incentivo à produção – teorizado, entre outros, por Einaudi e expressamente invocado pelo relatório do Decreto n.º 16731 (o texto normativo base da reforma fiscal de 1929, da autoria de Oliveira Salazar) – foi rebatido, em termos definitivos, pelo nosso Mestre, ao chamar a atenção para o contraponto do aumento do risco que a tributação do rendimento normal representa para as empresas, levando muitas a desistir de “melhorias e ampliações”. O tema foi tratado pela primeira vez por Teixeira Ribeiro em 1957⁵ e depois retomado, em 1965, em Oração de Sapiência, na abertura solene da Universidade. E finalmente na última edição das *Lições de Finanças Públicas*⁶, onde conclui que, constituindo a tributação do rendimento normal, ao mesmo tempo, “um incentivo e um freio” ao aumento da capacidade produtiva, o mais provável é que os efeitos de desencorajamento sobrelevem os de incentivo”.

5. Foi este avanço da ciência fiscal, que já vinha portanto de longe, que os constituintes de 76 quiseram consagrar como princípio constitucional.

A Constituição proíbe, pois, que a determinação da matéria colectável, nos rendimentos empresariais assente no rendimento normal, desligado da realidade concreta do sujeito passivo. Se a lei ordinária impuser como método principal de

⁴ Cfr. Teixeira Ribeiro, “A Reforma Fiscal” (Oração de sapiência proferida na abertura solene da Universidade em 20 de Outubro de 1965), em *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989.

⁵ “Industrialização e política fiscal” (*Revista do Centro de Estudos Económicos*, n.º 18, 1957).

⁶ *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora, 1995, p. 306-309.

determinação da matéria colectável o apuramento de um rendimento normal, haverá pois ofensa do princípio estabelecido no artigo 104º, n.º 2 da Constituição.

A Constituição não proíbe, porém, que o rendimento real seja determinado por forma indirecta, quer dizer, que se apure um rendimento real presumido, em vez de um rendimento real efectivo. Tanto um como outro, como dissemos atrás, são ainda rendimento real, apenas se diferenciando pela intensidade do apelo que fazem a elementos objectivos ou objectivados pela declaração e registos dos sujeitos passivos e demais suportes disponíveis.

É este um ponto que, por vezes, é mal entendido, julgando-se que tributar rendimentos presumidos implica sempre afastar-nos da tributação do rendimento real e cair automaticamente na tributação do rendimento normal. Não é assim, desde que as presunções ou indícios não deixem, como adiante veremos, de fazer apelo à realidade concreta do sujeito passivo e passem a ser indicadores de normalidade.

O Tribunal Constitucional, num acórdão de 1992⁷, considerou não violar o dispositivo constitucional em causa a tributação com base em “lucros presumivelmente obtidos”⁸.

6. Qual é o regime jurídico da determinação ou avaliação da matéria colectável vigente actualmente entre nós?

Rege, nesta matéria, a Lei Geral Tributária (LGT), cujo *Capítulo V – Procedimentos de Avaliação* contém as regras para a avaliação da matéria tributável.

⁷ Acórdão 26/92, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 21º Volume.

⁸ Sobre o sentido da jurisprudência do Tribunal Constitucional nesta matéria, ver José Manuel Cardoso da Costa, “O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal, na jurisprudência do Tribunal Constitucional”, em *Perspectivas constitucionais. Nos vinte anos da Constituição de 1976*, volume II, Coimbra Editora, 1997, p 425 e nota 19.

O sistema actualmente vigente em Portugal pode sintetizar-se como sendo o da determinação da matéria colectável através da declaração do contribuinte, devidamente controlada pela administração.

Na verdade, a LGT distingue duas formas de avaliação da matéria tributável: a avaliação directa e a avaliação indirecta.

A avaliação directa constitui o regime-regra de avaliação, e os seus critérios variam de tributo para tributo, sendo a avaliação indirecta excepcional. A administração só pode a ela recorrer nos casos previstos na lei. É o que resulta do artigo 81º, n.º 1 da LGT.

Ora, a avaliação directa, segundo o artigo 83º, n.º 1, da mesma lei, visa “a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação”. Tributação do rendimento real, pois, eis a que conduz a avaliação directa que é a regra no nosso direito fiscal.

O procedimento de avaliação varia de tributo para tributo e existem, na disciplina da determinação da matéria tributável de alguns deles, desvios à estrita tributação do rendimento real, introduzindo considerações de normalidade nessa disciplina.

Alguns desses desvios à tributação do rendimento real merece censura? Alguns deles significa que o legislador ordinário incumpriu o mandato constitucional que o manda tributar, fundamentalmente, o rendimento real? A minha resposta é, em princípio, negativa.

Não vou tentar fazer um elenco exaustivo destes desvios não censuráveis, cobertos afinal pelo moderador de sentido que é o advérbio “fundamentalmente”. Tentarei, sem pretensões de ser exaustivo, chamar a atenção para os que julgo mais conspícuos.

7. A tributação do rendimento real é compatível, a meu ver, com alguma “normalização” do apuramento da matéria colectável.

Na verdade, posto que assentando, em regra geral, na declaração e registos dos contribuintes, o rendimento real que se visa a apurar é um rendimento real “normalizado”, como tem, desde há muito, chamado a atenção Rogério Fernandes Ferreira⁹.

No IRC, partindo do lucro tributável apurado na contabilidade, opera-se um conjunto de correcções fiscais que conduzem a que o lucro tributável divirja do lucro contabilístico. Algumas dessas correcções representam, sem dúvida, afastamento da realidade económico-financeira concreta dos contribuintes. Trata-se de normalizações destinadas a uniformizar os procedimentos de apuramento e a prevenir evasões, sobretudo se se atender ao carácter sempre ambíguo de toda a determinação periódica do rendimento empresarial.

Os regimes das provisões (artigo 33º do Código do IRC) e das amortizações (artigos 27º e seguintes do mesmo Código) constituem bons exemplos dessas normalizações. Quando a lei estabelece o elenco fechado das provisões que são admitidas para efeitos fiscais, isto é, que se admite possam valer como custos ou perdas, está ou pode estar a afastar-se da realidade. A empresa em concreto, por motivos de gestão e de prudência, poderia e deveria quiçá ter feito outras provisões para outros riscos não cobertos pela norma fiscal. Do mesmo modo, a lei regula minuciosamente as amortizações, só as admitindo como valendo por custos ou perdas dentro dos parâmetros fixados. Taxas máximas e taxas mínimas são estabelecidas, quando é certo que, na realidade, quotas de amortização diferentes

⁹ Vejam-se as últimas reflexões do Autor sobre a problemática da tributação do lucro em *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, II volume, 2ª edição, Editorial Notícias, Lisboa.

dessas se podem bem justificar atendendo ao desgaste efectivo sofrido pelos equipamentos.

Tanto num caso como noutro, todavia, a diversidade das situações obriga, sob pena de se abrir a porta a evasão, a uma normalização, que, todavia, não retira ao rendimento apurado a característica de rendimento real. A normalização não impede que se cumpra o desiderato constitucional de que a tributação das empresas se faça *fundamentalmente* sobre o seu rendimento real.

O mesmo juízo de compatibilidade com a tributação do rendimento real merecem outras correcções, onde a apelo à normalidade ainda é porventura mais nítido.

Tome-se a correcção da matéria colectável que a administração fiscal está autorizada a fazer, de acordo com o artigo 57º do CIRC, no caso dos chamados *preços de transferência*. Quando utiliza essa faculdade, a administração fiscal não põe, em bom rigor, em causa que tais preços e condições não tenham sido efectivamente praticados entre as sociedades ligadas por relações especiais. O que aí se discute não é a realidade, é a normalidade do comportamento. O que aí se discute é se tais preços e condições foram os que seriam adoptados em condições normais de concorrência, em condições em que aquelas relações especiais não existissem. Quer-se pois substituir valores que bem poderão ter sido os valores reais por valores normais, por valores *at arm's length*, valores que estavam aí ao alcance da empresa, mas que ela não quis utilizar.

O mesmo sucede ainda na correcção em caso de subcapitalização, prevista no artigo 57º-C do CIRC.

De novo, não se discute aí se a sociedade se endividou ou não efectivamente em relação à sua sociedade-mãe ou dominante. O endividamento bem pode ter sido real e certamente o será. Apenas surge como excessivo, como anormal, como

explicável apenas pelas particulares relações existentes entre essas sociedades. A correcção visa a não aceitar esse endividamento excessivo, limitando os custos aos encargos financeiros julgados normais (que a lei define como não devendo ultrapassar o dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo em causa). Estamos de novo a aplicar juízos de normalidade e não presunções ou indícios sobre a realidade concreta da empresa¹⁰.

Ainda do mesmo tipo é a correcção constante do artigo 57º-A, sempre do CIRC, que considera não dedutíveis as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes for a do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. Repare-se que o que está em causa aqui é não só a existência efectiva de tais custos – pois que a circunstância de serem alegadamente suportados em territórios de regime fiscal privilegiado, *maxime* em paraísos fiscais, pode suscitar dúvida sobre a sua real efectivação – mas também a sua “normalidade” ou a normalidade do seu montante. Estamos aqui, pois, no pleno domínio do rendimento normal, em que se abstrai do que se passou na realidade para se tomar como base da tributação o padrão normal da actividade económica¹¹.

Existirão ainda outros exemplos, podendo talvez chegar-se à conclusão de que, sempre que estejamos perante as chamadas “disposições anti-abuso”, haverá apelo

¹⁰ A correcção à determinação da matéria colectável prevista neste artigo, todavia, não será efectuada se o sujeito passivo conseguir provar que afinal poderia ter conseguido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente (n.º 7 do artigo 57º-C). A norma permite, pois, à administração fiscal inverter o ónus da prova em matéria de endividamento excessivo.

¹¹ Tal com na subcapitalização, procede-se à inverção do ónus de provar que as referidas despesas correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, ónus que passa a caber ao sujeito passivo.

a considerações de normalidade, para afastar a realidade que conduz, naqueles casos especiais, a evasão e fraude fiscal.

Estes apelos a considerações que relevam da normalidade são, a meu ver, compatíveis com um sistema geral de tributação do rendimento real. Os que gostam do apoio literal dos preceitos ficarão porventura satisfeitos com a presença na norma constitucional do advérbio “fundamentalmente”, que permite concluir que os desvios acima mencionados podem ser tolerados. Trata-se afinal apenas de moderar o alcance da garantia da tributação do rendimento real, em operações particulares, onde podem ser postos em causa o cumprimento do espírito do sistema fiscal, através de manobras de elisão fiscal interna e internacional.

8. A avaliação indirecta também se destina, como a avaliação directa, a determinar o valor dos real dos rendimentos ou bens tributáveis, mas a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, como prescreve o n.º 2 do artigo 83º da LGT. Na verdade, a LGT concebe a avaliação indirecta como subsidiária da avaliação directa, devendo, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, aplicar-se, na avaliação indirecta, as regras da avaliação directa (artigo 85º).

O fundamental da diferença entre os dois métodos ou sistemas reside afinal em que, na avaliação indirecta, está afastada, por verificação de uma das razões previstas na lei, a presunção de verdade das declarações e outros elementos dos contribuintes, como sejam os registos contabilísticos, presunção garantida hoje pelo artigo 75º da mesma LGT, pelo que a administração fiscal recorre a elementos estranhos àquelas declarações e elementos para reconstituir a verdade material, ou seja, o rendimento real.

A avaliação directa rege, pois, a determinação da matéria colectável sempre que o procedimento administrativo não defronte qualquer anomalia, ligada à qualidade das informações fornecidas pelos sujeitos passivos. A avaliação indirecta, por seu turno, é própria das situações em que se rompeu a confiança na qualidade das informações do contribuinte, sendo então a administração chamada a reconstituir a verdade material por apelo a outros elementos disponíveis.

Ambas as formas de avaliação parecem todavia conduzir sempre à determinação do rendimento real, embora por vias diferentes. Isto é aliás confirmado pelo artigo 84º, n.º 1, da LGT, ao proclamar que “a avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objectivos”.

9. Analisemos agora o regime da avaliação indirecta, para determinar em que condições pode ser efectuada e em que consiste, isto é, a que elementos recorre a administração tributária para avaliar a matéria tributável de modo indirecto.

A LGT, no seu artigo 87º, indica as circunstâncias em que se pode efectuar a avaliação directa. O elenco é aqui exaustivo: a avaliação indirecta *só pode efectuar-se...*

As duas primeiras situações correspondentes às alíneas a) e b) do referido artigo não suscitam, a meu ver, dúvidas, pelo que respeito à sua conformidade com o princípio constitucional da tributação do rendimento real.

Na verdade, a aplicação da avaliação indirecta em caso de *regime simplificado de tributação* em nada contende com o referido princípio, desde que tais regimes simplificados (de que ainda só há um exemplo, que é o do regime especial dos pequenos retalhistas em IVA¹²) não façam mais do que estabelecer presunções ou

¹² A reforma fiscal de 2000 introduziu um regime simplificado em sede de impostos de rendimento: cfr. Joaquim Pina Moura; Ricardo Sá Fernandes, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras, 2000, p. 19-20 e 32-34.

indícios que permitam uma aproximação aos valores reais e não se desliguem totalmente dos elementos trazidos pelos sujeitos passivos, atinentes à sua situação real. No fundo, o que esses regimes fazem é trocar um aligeiramento substancial das obrigações acessórias dos sujeitos passivos por um menor peso relativo das suas declarações e registos na avaliação dos rendimentos que servem de base à tributação. Apenas substituem, pois, uma determinação do rendimento real efectivo pela determinação do rendimento real presumido. Para mais, a LGT tem o cuidado de não retirar ao sujeito passivo o direito a ser tributado pelos seus rendimentos reais efectivos, ao estabelecer no n.º 2 do artigo 81º que, “em caso se regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa, nas condições que a lei definir”. Quer dizer, não se retira ao sujeito passivo, sem mais, a possibilidade de as suas declarações e registos beneficiarem da presunção de verdade, estabelecida no artigo 75º, n.º 1: basta que, no caso de lhe poder vir a ser aplicado um regime simplificado de tributação, ele opte pela avaliação directa, para que as suas declarações e registos passem a beneficiar daquela presunção e portanto se restaure a tributação do rendimento real efectivo, que é a regra do nosso direito fiscal actual.

Do mesmo modo, na situação descrita na alínea b) do referido artigo 87º, também se continua dentro dos limites da tributação do rendimento real, posto que presumido ou determinado indiciariamente. Aí, o que está em causa é a “impossibilidade de comprovação e quantificação directa exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável”, impossibilidade que deve, segundo o artigo 88º, corresponder a pelo menos uma das anomalias aí previstas. O afastamento da avaliação directa, com a correspondente substituição da tributação do rendimentos real efectivo pela tributação do rendimento real presumido, explica-se aqui por anomalias na relação jurídica fiscal, que põem em

causa a presunção de verdade das declarações e demais elementos dos contribuintes que devem, em princípio, servir de base à avaliação da matéria tributável.

Estamos, porém, sempre dentro da tributação do rendimento real, que nestes casos, não pode ser o rendimento real efectivo à míngua de elementos credíveis fornecidos pelo sujeito passivo e passa a ser um rendimento presumido, posto que real ele também.

Que é assim prova-o ainda a própria descrição da determinação da matéria colectável dos métodos indirectos que a LGT faz, no seu artigo 90º, n.º 1.

Posto que através de um elenco de métodos não exaustivo, a lei confirma, nessa disposição, que se busca, afinal o rendimento real do contribuinte. Na verdade, entre os elementos a que se pode recorrer, alguns há que não têm a ver com a situação concreta do contribuinte, tratando-se antes de valores médios, valores a que chamaríamos normais. É o que acontece com os elementos constantes das alíneas a), b) e c), desse n.º 1 do artigo 90º: margens médias de lucro líquido, taxas médias de rentabilidade do capital¹³, coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos. Estes elementos são valores médios ou normais, sem relação directa com o caso concreto do sujeito passivo cuja matéria colectável se quer determinar.

Repare-se, todavia, que o mesmo já não acontece com os elementos referidos nas outras seis alíneas do n.º 1 do mesmo artigo 90º. Estes relacionam-se com o sujeito passivo em concreto e não com o que acontece normalmente no sector onde ele opera. E assim que a lei manda atender aos “elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o

¹³ Mais vernaculamente se teria dito: rendibilidade do capital...

contribuinte”, à “localização e dimensão da actividade exercida”, aos “custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade”, à “matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária”, ao “valor de mercado dos bens ou serviços tributados” e, finalmente, a “uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte”. Todos estes elementos permitem uma aproximação à realidade concreta do sujeito passivo e mostram que afinal do que se trata é de obter um rendimento presumido, mas real. A tomada em consideração de valores médios, permitida pelas alíneas a), b) e c), é caldeada e confrontada com a consideração de valores tanto quanto possíveis reais, como são os constantes das alíneas d), e), f) e g), h) e i), para chegar a uma avaliação que se aproxime o mais possível do que resultaria de uma avaliação directa, se esta tivesse tido condições de ser efectuada.

10. Diferente é, contudo, o juízo a fazer três últimos dos motivos que a administração tributária pode invocar para proceder à avaliação indirecta da matéria tributável, previstos nas alíneas c), d) e e) do artigo 87º da LGT. Em todas essas situações não está em causa, em linha de princípio, e como consideração primeira, qualquer deficiência de informação por parte do contribuinte. Por hipótese, ele cumpriu totalmente, até mesmo dir-se-ia exemplarmente, os seus deveres tributários. A sua contabilidade, por hipótese, não merece reparos, ou pelo menos a administração tributária não conseguiu pô-la em causa (caso em que teria invocado a motivação prevista na alínea b) do mesmo artigo 87º, ou seja, impossibilidade de quantificação).

Existem, todavia, desvios em relação à normalidade e são estes desvios que afinal fazem desencadear a aplicação de métodos indirectos.

Ou se trata de “a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica” (alínea c) do artigo 87º), ou se trata de “os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A” (alínea d) do mesmo artigo 87º); ou de “os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem desse prazo se faz do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco” (alínea e), sempre do mesmo artigo 87º)¹⁴.

Em todos estes casos, o que está em causa é a existência de um desvio à normalidade. Não é normal que os resultados das empresas se afastem tanto e durante tanto tempo dos indicadores objectivos de base técnico-científica, como não é normal que quem disponha das referidas manifestações de fortuna aufera rendimento tão desproporcionadamente baixo, como não é normal ainda, salvo no início da actividade, que os resultados tributáveis sejam nulos ou negativos durante três anos consecutivos...

Tudo pois sintomas de anormalidade...

Assim, os “indicadores objectivos de base técnico-científica... são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam

¹⁴ As duas últimas situações, correspondentes às alíneas d) e e) do artigo 87º, foram aditadas na reforma fiscal de 2001.

manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorcivos da concorrência” (artigo 89º, n.º 2).

Valores manifestamente inferiores aos normais...repare-se. Não há ainda, é certo, experiência concreta desta disciplina e, que eu saiba, não existem ainda os referidos indicadores, pelo menos abrangendo a totalidade dos sectores de actividade, por forma a permitir uma sua aplicação sistemática. Não me parece, porém, que se possa duvidar do que o que está aqui em causa é o desvio à normalidade e não uma impossibilidade de quantificação, que obrigue a recorrer à avaliação indirecta.

A lei, com efeito, parece aqui motivar-se só pela existência dos apontados desvios, independentemente de eles serem afinal a manifestação de alguma sonegação da matéria tributável real por parte do sujeito passivo.

Suscita problemas a solução, no que respeita à problemática que aqui nos vem ocupando, do princípio constitucional da tributação do rendimento real?

A minha resposta – com todas as cautelas que a novidade da disciplina e a ausência de uma experiência de aplicação concreta obriga por certo a tomar – é afirmativa.

Na verdade, este regime do “afastamento significativo” (como lhe vamos chamar *brevitatis causa*) parece não se limitar a ser meramente um regime de inversão do ónus da prova, que até se poderia compreender muito bem, atendendo ao alerta que o desvio significativo para menos deverá introduzir sobre a “qualidade” e fiabilidade dos elementos fornecidos pelo contribuinte.

É certo que a lei só permite à administração tributária desencadear, com base no dito afastamento, o procedimento da avaliação indirecta se o contribuinte não produzir, nas palavras da lei, “razão justificativa”. E a lei obriga, no artigo 77º, n.º 5 da LGT, a que, na fundamentação da decisão de aplicação dos métodos indirectos,

a administração diga das razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte.

Ora estas razões podem ser muito variadas e só em cada caso concreto se poderá avaliar se elas são ou não justificadas. A meu ver – é sempre a meu ver, como dizia Fernando Pessoa – a administração, em última análise, só pode descartar as razões justificativas do contribuinte, se estas afinal encobrirem deficiências da contabilidade ou dos demais elementos de prova da declarações. No meu exemplo predilecto, imaginemos que, perante o tal desvio significativo, o sujeito passivo invoca a deficiente qualidade da sua gestão:

- Sou mau gestor, meus métodos de gestão estão ultrapassados, vendo mal, controlo mal os custos, administro mal os meus recursos humanos.

Se a administração tiver ficado convencida que é assim, se o contribuinte tiver podido demonstrar que a sua contabilidade e os seus registos são afinal bons e que não há afinal razão para interpretar o desvio ou afastamento como resultando de erros e insuficiências da sua contabilidade, então não haverá base para a aplicação de métodos indirectos. O desvio serviu apenas para inverter o ónus da prova dos factos e a disciplina da LGT mantém-se dentro dos parâmetros do princípio da tributação do rendimento real.

O pior é que o referido regime não é só isso. Imagine-se, com efeito, que o contribuinte não consegue convencer que o referido desvio deriva de razões aceitáveis e que não encobre afinal sonegação da matéria colectável.

Vão-se então aplicar métodos indirectos de avaliação da matéria tributável. Mas não – e... *hic haec labor est* - os métodos previstos no artigo 90º, n.º 1, que, como vimos atrás, visam ainda à reconstituição da matéria tributável real, pois que apelam também para elementos relativos à situação concreta do sujeito passivo. A lei manda aqui, no muito infeliz n.º 2 do mesmo artigo 90º, pura e simplesmente

considerar que a matéria tributável é determinada de acordo com os indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica.

Leia-se essa disposição:

“No caso de a matéria colectável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores”.

Não se aplica pois neste caso a disciplina do n.º 1 desse artigo: a administração não vai avaliar a matéria colectável de acordo com a “mistura” de elementos definidos no n.º 1 do artigo 90º. Abandona-se agora qualquer arrimo a elementos concretos do sujeito passivo, por exemplo, o seu passado, relativo ao imposto de cuja matéria tributável se trata, ou relativo a outros impostos, para avaliar a matéria colectável apenas com base naqueles indicadores, que são, como vimos, indicadores de normalidade.

Ora bem. Esta solução da LGT é não só desequilibrada e injusta, como ainda susceptível de ser acusada de inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da tributação do rendimento real.

Está na fronteira da inconstitucionalidade, porque faz incidir o imposto sobre rendimentos ou valores normais, sem os fazer filtrar pelo crivo da realidade concreta do sujeito passivo. Se a administração se limitar, como a lei a parece obrigar, a considerar como matéria colectável a que resulta da aplicação cega dos referidos indicadores, estaremos, a meu ver, a tributar valores normais, violando o artigo 104, n.º da Constituição da República. O n.º 2 do artigo 90º da LGT corre assim o risco de ser inconstitucional. Não haveria problema de inconstitucionalidade se a lei se tivesse limitado a mandar aplicar nestes casos uma avaliação indirecta de acordo com o n.º 1 do mesmo artigo, já que, aí, a tal mistura de elementos, referentes à

normalidade e à realidade da situação concreta do sujeito passivo, assegura que se está ainda a praticar tributação do rendimento real, posto que presumido.

A solução da LGT, por outro lado, é claramente desequilibrada e injusta. Basta compararmos dois casos típicos de aplicação de métodos indirectos.

Imaginemos que A não tem contabilidade que permita a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável, encontrando-se pois na situação prevista na alínea a) do artigo 88º e que B, tendo contabilidade que não foi posta em causa pela administração, apresenta, contudo, matéria tributável declarada que se desvia significativamente para menos dos famosos indicadores objectivos e não consegue convencer a administração de que exista razão justificativa para tal desvio, estando pois na situação prevista na alínea c) do artigo 87º.

A solução da LGT, constante dos seu artigo 90º é desequilibrada e injusta pois que a avaliação indirecta efectuada a A tomará em conta elementos reais, como sejam outras declarações referentes a outros períodos ou a outros impostos, enquanto a avaliação indirecta efectuada a B, se se seguir o critério cego da LGT, será pura e simplesmente a que resultar dos referidos indicadores, sem qualquer caldeamento com a realidade concreta do sujeito passivo.

Julgo que o legislador não foi coerente com os princípios que ele próprio estabeleceu sobre o carácter subsidiário da avaliação indirecta. O regime do artigo 90º, n.º 2, parece constituir um enxerto de última hora num conjunto de disposições concebidas com base numa filosofia diferente.

Uma sua aplicação literal irá conduzir, a meu ver, a contenciosos e quase ousaria sugerir uma interpretação revogatória desse n.º 2, por forma a que, no caso de invocar triunfantemente o “afastamento significativo”, a administração aplicasse afinal os métodos indirectos tal como previstos no n.º 1 da mesma disposição. Isso repararia a injustiça da solução actual e salvaria quiçá o sistema de acusações de

inconstitucionalidade. Sem melhor ponderação, todavia, não ousou dar tal passo e fico-me apenas por considerar o n.º 2 do artigo 90º da LGT como incompatível com a Constituição da República, por ofensa ao princípio da tributação do rendimento real.

11. Não é diferente o juízo a formular no que respeita ao regime do “afastamento significativo”, em IRS, introduzido em 2001 e que é regulado pelo novo artigo 89º-A da LGT¹⁵.

Na verdade, se não for feita a prova da fonte das manifestações de fortuna, nos termos do n.º 3 do referido artigo 89º-A, o que sucede é que se procede a uma avaliação indirecta que inexoravelmente vai considerar rendimento tributável o “rendimento-padrão” constante da tabela do n.º 4 da mesma disposição.

A avaliação indirecta, também neste caso, não recorre à “mistura” de elementos médios, ou indicadores de normalidade, com elementos retirados da situação concreta do contribuinte (dados de outros impostos, declarações de anos anteriores, etc.), que consta do artigo 90º, n.º 1 da LGT. Opera apenas com o rendimento-padrão, impondo este como matéria tributável, sem mais considerações. A avaliação indirecta deixa assim de ser subsidiária da avaliação directa e de visar, como aquela, à determinação do rendimento real do contribuinte. Dir-se-ia até que, neste caso, a avaliação indirecta tem características sancionatórias, já que a administração fiscal deverá considerar um rendimento superior ao rendimento-padrão se existirem indícios fundados de que ele foi obtido, mas não poderá nunca

¹⁵ Já quanto à outra circunstância que pode conduzir à avaliação indirecta e que foi também introduzida pela Reforma de 2001 – a persistência de resultados nulos ou negativos por três anos consecutivos, salvo em início de actividade – parece tratar-se tão-somente de um regime de inversão de ónus da prova, originando uma avaliação indirecta nos termos do artigo 90º n.º 1, desenhada para determinar a matéria colectável real do sujeito passivo.

apurar um rendimento inferior (cfr. n.º 4 do artigo 89º-A), mesmo que encontre indícios de que assim foi.

As mesmas dúvidas de constitucionalidade nos suscita pois este regime. Não teríamos qualquer dificuldade em aceitar a solução, se a avaliação indirecta por ele imposta decorresse afinal nos termos definidos no artigo 90º, n.º 1, ou seja, decorresse de modo a apurar, posto que por via indirecta, a partir também de indícios e presunções, a matéria colectável real, servindo o “afastamento significativo” apenas para pôr em causa a presunção de verdade das declarações e elementos fornecidos pelo contribuinte e para afastar, em consequência, o regime normal de avaliação da matéria tributável que é, no nosso direito, o da avaliação directa.

