



COTA 20-1312
N.º EX.

SUMÁRIO

FISCO

■ Director: J. L. SALDANHA SANCHES ■ Coordenação: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS BERNARDES (COOPERS & LYBRAND), CARLOS LOUREIRO (ARTHUR ANDERSEN)

■ Redacção: Ana Paula Dourado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Alindo Correia (DGCI), Carlos Lobo (FDL), Clotilde Celorico Palma (IGF), Fernando Castro Silva (BI, & C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leão, Galvão Telles e Associados), Joaquim Silvério Mateus (DGCI), J. Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (ISE/G/CEF), J. Xavier de Basto (Prof. FEC), Luís Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel António Pita (FDL/ISCITE), Manuel Faustino (DGCI), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), M. Eduarda Azevedo (FDL/CEF), Maria Oblete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Lousa (CEF), Mário Alexandre (CEF), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCITE/CVMM), Rui Duarte Morais (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Sérgio Vasques (IDL), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Mattas (IGF/ISCAL)

■ TRADIÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: LEX ■ SFDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 56, Fax 796 07 47 ■ LIVRARIA: Aveinda Poeta Mistral, 21, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47

■ Assinatura por 12 números: Esc.: 16 695800, Macau e Estrangeiro: Esc.: 27 500800 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX, Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores. ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Tipografia Lousense, Lda. ■ Depósito legal n.º 56517/92

Nota de Abertura Os Escolhos da Reforma	2
Doutrina JOSÉ CASALTA NABAIS O Quadro Jurídico das Finanças Locais em Portugal	3
Doutrina ANTÓNIO MARTINS Investment Analysis, Depreciation and the Cash flow tax: A note	25
Doutrina CLOTILDE CELORICO PALMA O Regime Especial de Tributação em IVA dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, Colecção e Antiguidades - Algumas Reflexões sobre o Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro	31
Doutrina MANUEL FAUSTINO A Tributação dos Rendimentos Derivados da Prática de uma Modalidade Desportiva	43
Doutrina RUI CAMACHO PALMA Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário	55
Conferência J. L. SALDANHA SANCHES Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?	109

De igual modo, será para o efeito suficiente a referência de que as formas de invalidade cominadas pelo CPA nos A^os 133^o e 135^o serão plenamente aplicáveis, resultando da leitura atenta dos dois preceitos que só muito excepcionalmente a decisão de recorrer aos métodos indiciários para determinar a matéria tributável (e pressupondo que haja ensejo de ser atacada autonomamente) poderá vir a ser considerada nula.

De todo o modo, os vícios dessa decisão, alegados no âmbito da reclamação graciosa ou do recurso contencioso do acto tributário que naquela tenha tido origem ⁽²⁰⁷⁾, comunicar-se-ão a este, determinando a sua anulação, pois que qualquer ilegalidade constitui fundamento daquela impugnação (A^o 120^o CPT) ⁽²⁰⁸⁾.

²⁰⁷ Sobre o recurso contencioso do acto tributário, cfr. MARTÍNEZ, ob. cit., pp. 493 e ss., e "Relatório...", cit., pp. 25 e ss., para uma perspectiva da realidade fáctica; sobre a articulação funcional entre a revisão oficiosa, a reclamação graciosa e o recurso contencioso, cfr. SANCHES, "Principios do Contencioso...", cit., pp. 47 e ss..

²⁰⁸ Por não acrescentar qualquer especialidade relativamente ao tema dos métodos indiciários, não se aprofunda neste estudo a análise do A^o 120^o CPT.

SISTEMA E REFORMA FISCAL: QUE EVOLUÇÃO (*)

J. L. SALDANHA SANCHES

1. O PONTO DE PARTIDA

Os aspectos centrais da situação fiscal portuguesa são conhecidos de todos nós: fraude fiscal endémica com particular incidência nas pequenas e médias empresas e que se vai revelar em situações de reiterado incumprimento nas áreas sensíveis do IRC do IRS e do IVA. Distorções graves na tributação dos prédios. Atrasos excessivos na resolução de processos gratuitos e ainda maiores no contencioso.

Atentando apenas ao que se passa com o IVA - e neste imposto os comportamentos ilícitos têm especial gravidade - sabemos que fica uma parte substancial do imposto por cobrar, quando deveria ser cobrado, e outra parte devidamente cobrada mas depois não entregue ao Estado. Como se constata sempre que se modificam as taxas do IVA sem que isso afecte as receitas fiscais que não sobem com o aumento das taxas, nem os preços praticados que se mantêm imutáveis quando as taxas deste imposto descem.

Em tal situação, que sustentáculos para o Tesouro? Os trabalhadores por conta de outrem e as grandes empresas.

Mas se o diagnóstico é consensual talvez as divergências comecem quando procurarmos as razões para o descalabro.

Talvez continuemos a estar numa zona de concordância se dissermos que a reforma fiscal veio agravar situações já existentes e dar um novo impulso à fraude fiscal.

Ao despojar a Administração dos seus poderes quase majestáticos sem lhe dar mais informação sobre a situação do contribuinte veio consagrar o direito do contribuinte ser tributado de acordo com a sua declaração: o que vale dizer o direito de ser tributado na exacta medida do seu rendimento real.

* Comunicação as 7^o Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade da Associação Portuguesa de Técnicos de Contas - Figueira da Foz 11/1/1997.

Mas faltando meios para a controlar as declarações do contribuinte a o direito de ser tributado segundo a declaração transformou-se no direito de pagar o imposto resultante de uma declaração fraudulenta e o direito de ser tributado de acordo com o lucro real no direito de ver reconhecidos pela Administração situações empresariais caracterizadas por prejuízos perpétuos.

E como uma dos aspectos inovadores da reforma foi determinar que qualquer reacção administrativa implicava a fundamentação das decisões e como os tribunais vieram a decidir - e bem - que fundamentar uma decisão não poderia ser uma mera expressão de suspeitas subjectivas - por mais lógicas que pudessem ser - a fraude fiscal ganhou direito de cidade. Uma vez que a Administração encontrou as maiores dificuldades para atribuir substâncias às suas legítimas suspeitas.

Tudo isto feito ao mesmo tempo em que por razões que nunca explicou o legislador deixava de reconhecer a profissão de técnico de contas e vinha assim libertar estes de qualquer dever legal ou deontológico.

Precisamente no momento em que as contas das empresas iriam ver aumentada a sua importância como modo de determinação do lucro tributável: ou, noutros termos, quando pelo aumento da intensidade dos deveres de cooperação dos contribuintes, se passava do esquema de cumprimento de deveres fiscais assentes nos tradicionais momentos do lançamento, liquidação e cobrança para o esquema moderno da tributação. Com o imposto a ser determinado segundo a autoavaliação feita pelo contribuinte.

A recente - e mais que problemático - recurso à colecta mínima como medida-quase-desesperada-da-administração para limitar a fraude é o sinal oficial de reconhecimento da situação a que se chegou depois da implantação de uma reforma que veio apenas - ironias da história - consagrar os legítimos direitos do contribuinte.

Mas se este é o aspecto negativo, há um aspecto positivo que tem de ser sublinhado: talvez como consequência do aumento da carga fiscal e das sistemáticas revelações sobre a dimensão do incumprimento em certas categorias profissionais a opinião pública deixou de simpatizar com o infractor.

Há uma crescente tomada de consciência dos cidadãos sobre a necessidade de repartir com justiça a carga fiscal: e em consequência desta tomada de consciência os bezerros sagrados da fraude fiscal deixaram de poder contar com a tolerância, ou mesmo a simpatia, da opinião pública.

Não é dessa consciência que pode resultar directamente uma redução da fraude fiscal: mesmo que procuremos construir uma ética de empresa que leve em conta as responsabilidades sociais desta⁽¹⁾ a questão fiscal será sempre para a empresa, nos aspectos essenciais, um problema da gestão do risco.

As análises da evasão fiscal - um fenómeno universal mas que tem grandes disparidades quantitativas - têm usado os instrumentos analíticos da teo-

ria dos jogos: o contribuinte escolhe cumprir ou não cumprir do mesmo modo que escolhe comprar ou não um bilhete da lotaria. Tudo depende dos ganhos e dos custos possíveis que estão ligados a essa decisão⁽²⁾.

A aplicação de sanções penais aos incumprimentos fiscais, que entre nós, tal como sucede comumente em outros países desenvolvidos, foi recentemente adoptada, constitui um outro facto dissuasório⁽³⁾. Mas a existência de sanções penais de certa gravidade pode constituir um outro factor de perda de legitimidade para o sistema no seu conjunto se a sua aplicação for demasiado incerta e esporádica.

Os tribunais comuns - únicos que têm competência para julgar crimes fiscais - têm mostrado grande dificuldade em tratar destes casos, pecando alternadamente por excesso e por defeito.

E ainda que a aplicação de sanções penais - ou mais rigorosamente a possibilidade política de aprovação deste tipo de lei - seja por si mesma uma consequência da já referida viragem da opinião pública pode conduzir resultados negativos se o sistema - Administração fiscal tribunais comuns - se mostrar incapaz de tratar bem destes casos. Tornando a punição por crimes fiscais excessivamente aleatória.

A opinião pública apenas pode permitir - ou exigir - ao poder político a tomada de medidas que contribuam para uma mais equitativa distribuição dos encargos tributários. Mas cabem a ele as responsabilidades da concretização.

2. LUCRO REAL OU LUCRO NORMAL: UMA POLÉMICA NACIONAL?

A situação de maior ou menor desenvolvimento de um qualquer país pode ser revelada pelo tipo das discussões e polémicas que nele vão tendo lugar.

E desse ponto de vista é muito revelador o debate existente entre nós sobre a tributação do lucro real e de o lucro normal. Ou se quiserem na oposição do par de conceitos real/normal como contendo as principais possibilidades de alteração do sistema fiscal para corrigir as suas principais disfunções.

Entendamo-nos a esse respeito: a tributação segundo o lucro real constitui uma aquisição irreversível para a economia empresarial do século XX.

Delegando a competência para calcular o imposto na própria empresa permite a esta saber exactamente quanto deve pagar. Fazendo flutuar a tributação de acordo com o lucro, permite que se pague zero ou uns milhões

⁽²⁾ Veja-se a este respeito TANZI/SHOME. *A Primer on Tax Evasion* IMF Staff Papers Vol 40 nº 4 (1993) 810-812.

⁽³⁾ O direito penal fiscal para os delitos não-aduaneiros - há uma antiquíssima repressão do contrabando foi introduzido na Alemanha em 1919. Veja-se FRANZEN/GAST/SANSON. *Steuerstrafrecht*. 4ª ed (München 1996) 29 ss. E as investigações criminais têm um papel central na prática fiscal norte-americana Sobre isto veja-se MARVIN / RUBIN/ MORGAN. *Tax Procedure and Tax Fraud-Cases and Materials*. 3ª ed, (St. Paul, Minn. 1992) 631-716.

⁽¹⁾ Para uma síntese destas questões veja-se SOLOMON, *Business Ethics* in PETER SINGER (org. por.) *A Companion to Ethics* (Oxford 1995) 354-365.

consoante o ano tenha sido de estagnação ou de crescimento. E remetendo a intervenção da administração para os casos de violação dos deveres de cooperação pelo contribuinte permite economizar um bem irredutivelmente escasso: a capacidade administrativa para tratar de forma justa e individualizada os casos excepcionais -estes casos têm que ser excepcionais para que a Administração os possa tratar bem - de incumprimento.

Por isso a tributação seguindo o modelo do lucro comercial, determinado segundo o balanço comercial e com correcções que tornem mais difícil os casos mais elementares da contabilidade criativa - ou seja segundo o balanço fiscal - é um facto incontroverso nos países industrializados.

Não vemos a questão discutida na doutrina alemã⁽⁴⁾, francesa ou anglo-americana.

Há contudo uma excepção e essa excepção chama-se Itália: uma corrente com algum peso no seio da doutrina italiana vem agora afirmar que o lucro real é uma quimera e que se deve aceitar o regresso ao lucro real⁽⁵⁾.

Mas aqui estamos uma situação cuja singularidade - nos domínios políticos e consequentemente fiscais - é sobejamente reconhecida: Estamos na zona muito interessante para a ciência política e para a sociologia mas afastada da nossa área de investigação: a anáilise que tem por objectos os particularíssimos problemas e disfunções do Estado italiano

E isto faz-nos passar para os problemas políticos de implantação de um sistema de tributação com base na contabilidade e nas declarações do contribuinte. Esse sistema, para ter alguma congruência, veio necessariamente implicar a perda de grande parte dos poderes discricionários da administração fiscal. Perda de poderes discricionários, sublinhe-se. Porque vai implicar necessariamente o reforço da importância das suas tarefas e a atribuição de um outro tipo de poderes.

E porquê um problema político?

Porque sendo a tributação segundo o lucro real um verdadeiro desafio para a Administração ela só pode desempenhar as tarefas que a lei lhe atribui se houver um sincero empenhamento político na construção de uma Administração fiscal moderna, eficaz, competente, bem paga e que - ponto absolutamente decisivo - possa executar as suas tarefas sem qualquer impedimento por parte do executivo.

⁽⁴⁾ Embora neste se considere como questão-chave a simplificação do sistema embora sem renúncia aos seus princípios estruturantes. Sobre esta questão KIRCHHOF, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung* In *Steuervereinfachung*. Fs für Dietrich Meyer (Heidelberg 1994) 3-20 e os demais estudos aqui publicados sobre esta questão central.

⁽⁵⁾ Veja-se este respeito, por todos, a colectânea *Per un'Imposta sull' Reddito Normal* LESCIOTTI (org. por...), (Bolona 1990). Mas não é esta a linha seguida nas propostas de reforma contidas em *Proposte per la Realizzazione del Federalismo Fiscale. Commission de Studio per il Decentramento Fiscale* (Roma, Março 1996) 2 vols que assenta na criação de um imposto sobre as empresas com uma base fiscal muito ampla, na linha do IVA mas sem levar em conta o destino do produto.

Isto é: devendo ser um instrumento do Governo não pode ser usada para obter certos resultados políticos. E não pode ser impedida de perseguir certas categorias de contribuintes.

Mas, e estamos ainda nas imediações da tal polémica lucro real/lucro normal, perante as dificuldades de aplicar a lei fiscal surge com frequência a tentação de pensar que com um outro regime legal a situação poderia ser resolvida. Veja-se por exemplo o modo como o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal tratou do ónus da prova.

Ao regressar à velha tendência para separar o “ónus da prova” no processo de liquidação do ónus da prova no processo de impugnação - como se o processo de impugnação não surgisse essencialmente para julgar o processo de liquidação o relatório da Comissão⁽⁶⁾ o relatório regressa a concepções ultrapassadas.

E ainda o faz de forma mais clara quando tenta aplicar os princípio contidos nos art. 341º a 34º do Código Civil, pensados para distribuir entre as partes o risco da decisão sobre facto incerto no processo civil, sem atender ao facto elementar que ónus da prova no processo fiscal é sempre um ónus material ou objectivo e não um ónus formal ou subjectivo. E sem tratar das questões da fundamentação que hoje em dia, com a actual redacção do Código do Processo Tributário colocam, à Administração fiscal as questões de mais difícil resolução.

E como origem deste retrocesso doutrinário temos “as dificuldades de actuação da Administração Fiscal decorrentes das regras em vigor sobre o ónus da prova”⁽⁷⁾.

Claro que as questões principais residem na escassa informação da Administração fiscal sobre a situação real do contribuinte que tem a sua principal, mas não única, raiz na singularidade da legislação portuguesa sobre o segredo bancário que criou um conjunto de “*off-shores* subjectivos” no espaço fiscal português.

Como de resto a Comissão correctamente assinala.

Mas a resolução não reside no ónus da prova. A solução não está nem pode estar no regresso a um passado em que a Administração fiscal punha e dispunha sobre questões de quantificação. Provavelmente esse regresso poderia ter lugar apenas se fosse levado mais longe.

3. O REGRESSO AO LUCRO NORMAL

E por isso a verdadeira ameaça contra a existência em Portugal de um sistema fiscal moderno - ou seja com uma eficiência e equidade que o apro-

⁽⁶⁾ *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal* (Lisboa, Ministério das Finanças 1966) 295 ss.

⁽⁷⁾ *Relatório...* (1996) 305.

xime do modelo dos países industrializados - está na miragem do refúgio do lucro normal.

É uma ideia que expressa ou implicitamente flutua na literatura fiscal portuguesa com uma solução mágica para os problemas actuais.

Vamos pois ver como é que ela poderia ser concretizada.

Começemos com as pequenas empresas⁽⁸⁾; estas poderiam ser tributadas de acordo com o seu património, comprando a sua libertação do cumprimento dos deveres de cooperação com um imposto quase simbólico. Imposto este que seria uma espécie de carta de alforria fiscal, livrando-as do cumprimento de certos deveres de cooperação.

Mas não pensemos que isto iria resolver todos os problemas: para começar esta solução vai contra o princípio da neutralidade fiscal no tratamento das pequenas empresas. E essa neutralidade fiscal que permite às pequenas empresas crescer dentro do mesmo regime fiscal, sem necessidade de mudanças objectivamente punitivas.

Os problemas principais seriam na definição do grupo - até onde vai uma pequena empresa - e na definição de critérios.

Talvez se resolvesse a questão das empresas com dois ou três empregados nos sectores tradicionais: desde a mercearia ao barbeiro, passando pelo restaurante.

Mas ficariam inteiramente por resolver os problemas de distribuição de carga tributária nos sectores que dispensam mesas, balcões ou portas abertas e que trabalham com muito poucos empregados. Os sectores novos, por excelência.

Ou sectores tradicionais que se adaptam a este modo de funcionamento como os construtores civis, que como sabem figuram entre os menos tributados dos nossos país

E também haveria uma completa impotência perante a questão emblemática dos profissionais liberais: aqueles para quem a opinião pública, que os considera os principais agentes da fraude, reclama uma qualquer solução.

Mas suponhamos que se pretende alargar esta solução a empresas não tão pequenas: às empresas com dez empregados, por exemplo.

E é evidente que aqui o recurso às aparências ou indícios de riqueza - e a tributação normal é a tributação das aparências pois os indícios são apenas isso - vai conduzir a enormes injustiças.

Como se passa da tributação de um rendimento determinado pela actividade declarativa do contribuinte para um outro determinado pela Administração esta vai ter o comportamento que a lei lhe imponha. Mas que elementos de diferenciação vai ter a lei? Até onde esta levará a sua missão principal que é a de predeterminar a decisão do seu aplicador?

⁸⁾ Não vamos abordar aqui os problemas de constitucionalidade destas normas. Para a análise dessa questão veja-se, do autor, *Accerca da Hipótese de um Imposto sobre o Património das Empresas*, Estudos em Homenagem da Dr. Maria de Lurdes Correia Vale (1994) 191-204.

Irá o legislador tentar distinguir entre o restaurante de luxo num ponto da cidade com pessoas abastadas e o modesto restaurante do bairro popular ou dos subúrbios?

E como é evidente as dificuldades aqui serão enormes: se tentar neste casos dar alguma determinabilidade à lei o legislador vai torná-la enormemente complicada e mesmo com essa complexidade vai continuar a deparar com um enorme número de questões insolúveis.

As taxas média de rendibilidade por sector - apesar da insuficiência das nossas estatísticas - podem ser muito úteis para determinar os alvos da fiscalização. Mas serão um paupérrimo instrumento para determinar sem mais, os lucros se o legislador remeter para elas como será tentado a fazer.

São apenas média, com enormes desvios em relação aos casos concretos, irredutíveis na sua individualidade.

E por isso o legislador vai renunciar à obtenção da determinabilidade da lei. E renunciando a uma lei que defina com rigor os poderes da Administração vai colocar enormes poderes nas mãos desta. É esse o preço a pagar pelo regresso ao lucro normal. E atribuir demasiado poderes a um qualquer órgão do Estado e poderes que vão ser dificilmente controláveis.

O que constitui, em síntese geral, uma dificuldade objectiva para esse órgão que se vai ver confrontado com problemas e decisões que irão a médio prazo por em causa a sua capacidade para aplicar correctamente a lei.

4. PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES E LEGITIMIDADE DO SISTEMA

Um sistema fiscal com base em certos princípios - ou seja o sistema fiscal português tal como a Constituição da República com a sua minuciosa regulamentação do art. 106º pretende que ela seja - é um sistema que pode conseguir um maior nível de cumprimento por ser um sistema legítimo. Não é que vá tornar agradável a cobrança dos impostos. Mas suportará menor resistência que um imposto sem princípios, marcado por meros critérios de oportunidade política.

Quando se adoptam soluções como essas o mais importante do ponto de vista jurídico é que há uma renúncia à legitimidade do sistema.

Se olharmos para o sistema fiscal tal como o temos hoje é fácil de ver que nele coexistem dois tipos de tributação: a tributação moderna de acordo com a capacidade contributiva revelada pelo rendimento e formas moldadas por modos mais primitivos de a determinar ou intuir. A que falta qualquer tipo de legitimidade.

Por exemplo o Imposto do Selo enquanto forma de distribuição dos encargos tributários é na sua essência, e para além das múltiplas formas que veio a assumir⁽⁹⁾, uma contribuição de registo ou *droit d'enregistrement*: impostos

⁽⁹⁾ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1974) 82-87 localizava nesta época cinco formas diversas de proceder ao pagamento deste imposto.

de grande importância na França oitocentista, (então o modelo enformador da fiscalidade portuguesa) e que ainda hoje aí sobrevivem, ainda que com escassa importância⁽¹⁰⁾ tal como sucedeu com os *stamp duties*⁽¹¹⁾.

Mas estes impostos sobre o registo e sobre a transmissão de bens⁽¹²⁾, cobrados no momento da transmissão e constituindo como que um preço pago ao Estado pela segurança jurídica que este conferia a qualquer negócio jurídico⁽¹³⁾ tinham como princípio legitimador a capacidade contributiva que estes actos indirectamente revelavam.

Claro que nada impedia que o Imposto do Selo fosse usado para tributar as cartas de jogar ou os pequenos anúncios. Ou como mera moeda fiscal, como hoje ainda sucede em alguns casos: embora isso dificilmente se possa justificar, dada a maçada que isso cria inutilmente para os particulares.

Mas era basicamente um imposto sobre as transmissões, muitas vezes cobrado por um oficial público: como os notários ainda fazem hoje, ao darem garantias de natureza formal mediante uma escritura às transmissões de direitos reais com a sisa, que é um imposto da mesma família: impostos que eram cobrados sobre a realização de um negócio e que se poderiam considerar legitimados pela vantagem que pelo menos uma das partes obtinha com a realização do negócio e pela segurança que o Estado atribui à transacção.

Imposto de um outro sistema, feita segundo outras concepções como se explica que tenha chegado aos nossos dias com a importância que ainda tem?

Nada impede que ele seja usado para "tributar a circulação de bens, de riquezas, de valores: sobretudo quando tais valores, ou bens, não tenham podido ser tributados por outra via"⁽¹⁴⁾.

Mas o problema está em que este imposto continua a tributar pesadamente empresa e quando se pretende mesmo alargar a sua incidência como sucedeu no Orçamento-97.

Na verdade o Imposto do Selo quando tributa a mudança de sede de sociedades, a transformação de suprimentos ou capital ou a mudança da designação social⁽¹⁵⁾ não está a criar receitas: está a impedir operações comerciais legítimas, tal como a sisa está a impedir (quando a questão não é resolvida pela simulação) a compra de prédios.

⁽¹⁰⁾ Uma vez que "o Estado é o garante de todas as transacções sociais" como afirmava LEROY-BEAULIEU, *Traité de la Science des Finances* 4ª ed (Paris 1888) I v. 502: sobre a sua escassa importância actual v. MARTINEZ/DI MALTA, *Droit Fiscal Contemporain*, 2 vs. (Paris 1985) II 172.

⁽¹¹⁾ Que actualmente equivale a 0,7% das receitas totais do Reino Unido in *A Short Survey of British Tax System*.

⁽¹²⁾ "Contribuição de registo" era o nome oficial do imposto no século passado no Regulamento de 30 de Junho de 1870.

⁽¹³⁾ A ponto da de uma lei de 1860 declarar nulos todos os documentos que a não cumprissem PEREIRA JARDIM. - *Princípios de Finanças segundo as preleções feitas ao ano lectivo de 1868-1869* (Coimbra 1880) 200.

⁽¹⁴⁾ Como escreve SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal* (Coimbra 1994) 597.

⁽¹⁵⁾ A proposta de Orçamento para 1997 previa a revogação dos artigos 145 e 155 da Tabela Geral do Imposto do Selo atenuando assim algumas destas irracionalidades fiscais.

Mas mantém-se pela mesma razão que o legislador sente a tentação de voltar ao rendimento normal: a dificuldade de tributar as efectivas manifestações de riqueza, o rendimento efectivamente recebido pelos particulares ou o lucro obtido pelas empresas, sendo por isso obrigado a recorrer a formas alternativas que são, na sua essência, formas de tributação anti-sistemáticas e por isso destituídas de racionalidade e legitimidade.

E não há dúvidas que são impostos que podem ser aplicados e deste modo obter receitas: uma vez que o Estado nas sociedades contemporâneas recorre a formas de legitimação (igualdade, distribuição justa dos encargos tributários, controlo judicial da actividade administrativa, tutela constitucional do contribuinte) e também a medidas de pura coacção simbolizadas nos múltiplos poderes atribuídos à Administração fiscal.

E aqui como em toda a relação Estado-cidadão o défice da legitimidade pode sempre ser compensado com o reforço das medidas de coacção: e por isso o Estado não deixará de obter as suas receitas fiscais.

Fá-lo-á apenas - já sem atender às questões da justiça - com mais custos administrativos e mais custos de cumprimento para as empresas do que faria se portasse de acordo com os princípios que a Constituição consagra.

COMENTÁRIO À INTERVENÇÃO DO PROFESSOR DOUTOR JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES

José Xavier de Basto^(*)

Figueira da Foz, 11 de Janeiro de 1997

Cabe-me apenas fazer um breve comentário à conferência do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches.

Estou, em geral, de acordo com o que disse e felicito-o pelo elevado nível com que tratou problemas árdios da fiscalidade moderna, nível que não foi inimigo da clareza que é sempre difícil de compatibilizar com a profundidade de tratamento dos temas.

Vou apenas fazer algumas observações que poderão - será ousadia demasiada supô-lo? - integrar as considerações produzidas pelo nosso conferencista.

*

* * *

*

Começo por observar que a distorção do sistema fiscal - tão condenada, e a justo título, por Saldanha Sanches - que vai no sentido de sobrecarregar

^(*) Professor e Investigador da Faculdade de Economia de Coimbra.

os rendimentos do trabalho dependente relativamente aos rendimentos do trabalho independente e aos rendimentos comerciais e industriais, está longe de ser uma característica diferencial ou específica da fiscalidade nacional. Bem ao invés, trata-se de uma característica da evolução recente da fiscalidade dos países industrializados e, em especial, dos países da União Europeia. Poderá haver, e certamente haverá, diferenças no grau em que o fenómeno se verifica em cada um dos Estados da União. Ele não é porém, sequer específico dos países da Europa do Sul, onde a evasão fiscal assume importância superior à da Europa do Norte.

Em relatório recente, a Comissão Europeia analisou a evolução das fiscalidades dos Estados Membros entre 1980 e 1994. Nesse período, o nível de fiscalidade, ou seja o *ratio* entre as receitas fiscais e o PIB aumentou de dois pontos percentuais à escala da União.

Muito significativas foram, porém, as conclusões retiradas do cálculo das chamadas taxas de tributação implícitas, que se obtêm dividindo as receitas fiscais pelas bases de incidência, agrupadas de acordo com as funções económicas respectivas (factores de produção e consumo).

Na média da União Europeia, a taxa de tributação implícita sobre o rendimento do trabalho dependente aumentou, de 1980 a 1994, de 34,7% para 40,5%. A taxa equivalente para os outros factores de produção (capital, trabalho autónomo, energia, recursos naturais) decresceu de 44,1% para 35,2%. Por último, a taxa implícita sobre o consumo manteve-se estável em torno de 13%.

O fenómeno é, pois, bem geral – e não uma particularidade da evolução portuguesa que, neste aspecto apenas poderá divergir da evolução europeia na intensidade com que se verificou.

Segundo o relatório a que acima me referi, foram os países em que o nível de fiscalidade aumentou mais aqueles em que a taxa de tributação implícita sobre os rendimentos do trabalho dependente aumentou também mais. Podemos, pois, interrogar-nos sobre se esta indesejável evolução da fiscalidade nacional não é afinal a contrapartida do intenso esforço fiscal que o País desenvolveu nos últimos anos, esforço que, aliás, não deverá enfraquecer, atentas as exigências da integração económica europeia. Se medidas de política fiscal - como as que Saldanha Sanches sugeriu, em especial, no que respeita à administração fiscal - podem por certo minorar a distorção, é importante ter presente o enquadramento geral do fenómeno para que um excesso de voluntarismo na política fiscal se não venha a traduzir em grave desilusão.

Na verdade, há factores que explicam esta evolução. São factores de fundo - e não meramente conjunturais ou restritos a certas áreas geográficas ou a certos contextos sociais e políticos.

A diminuição das taxas implícitas sobre os rendimentos de capital - ao arrepio do que mandam os cânones da igualdade tributária, que apelam antes para o alívio dos rendimentos não fundados (rendimentos do trabalho) e para

a penalização relativa dos rendimentos fundados (rendimentos da propriedade) - parece ter muito que ver com a “concorrência fiscal” entre os Países, num quadro de completa liberdade de circulação de capitais. As diferenças de taxas de tributação fazem deslocar os capitais de jurisdição para jurisdição para jurisdição, à procura do melhor tratamento. Na ausência de acordos de harmonização das taxas de imposição - e é essa ausência de acordo que tem prevalecido na União Europeia até à data - as taxas tendem a baixar, no limite a alinhar pelo valor mais baixo. Em recentes cimeiras, tanto da OCDE como do G7 (cimeira de Lyon), foram sublinhadas as distorções fiscais e os prejuízos para as receitas provocados por uma excessiva concorrência fiscal. Não foi, porém, possível, até hoje formar um consenso alargado para diminuir a concorrência, impedindo que a abertura da economia provoque o sucessivo alívio da pressão tributária sobre os rendimentos de capital.

Já pelo que toca à diferente carga que suportam os rendimentos do trabalho independente e os rendimentos do trabalho dependente, a dano destes últimos, o factor decisivo é o incremento da “economia clandestina”, e portanto da evasão fiscal que lhe está sempre associada, fenómenos que parecem relacionar-se mais com o nível absoluto das taxas de tributação do que com as diferenças de taxas entre os diferentes países.

Ao fim e ao cabo, o trabalho dependente é, por toda a parte, um factor fixo e estável, que muda dificilmente de jurisdição e, para mais, o factor mais fácil de tributar.

Se há alguma lição a tirar de tudo isto, é a de valem a pena os esforços no sentido da harmonização fiscal, uma vez que existe liberdade de circulação de capitais e tendências para a globalização; como vale a pena orientar-se pela moderação das taxas de imposição, que constitui sempre um factor de controlo da evasão fiscal. Se é certo – como observava há pouco Saldanha Sanches – que o aumento da carga tributária contribuiu para tornar a opinião pública menos tolerante com o evasores, não é menos certo que o aumento da carga tributária é sempre, restantes condições iguais, criador de condições favoráveis ao seu agravamento.

*
* *
*

Quis o Professor Saldanha Sanches dedicar uma parte importante da sua conferência à problemática dos métodos indirectos de determinação da matéria colectável, especialmente em sede de impostos sobre o rendimento. Justifica-se plenamente a escolha do tema, não só pelo interesse teórico que suscita, como ainda pela sua actualidade mediática, após a discussão recente do Orçamento de Estado para 1997.

O Professor Saldanha Sanches chama bem a atenção para a carácter nacional da polémica que se tem vindo a desenvolver entre nós quanto ao

alcance e validade do princípio da tributação do rendimento real. De facto, e se excluirmos a Itália, não é corrente hoje, na Europa, por-se em causa a validade da opção por aquele princípio. Como muito impressivamente refere Saldanha Sanches, a tributação do rendimento real constitui “uma aquisição irreversível da economia empresarial do século XX”.

Parece-me, todavia, que se há vantagem em proceder a alguma elaboração do conceito de tributação do rendimento real e à distinção entre este princípio e o seu oposto, o da tributação do rendimento normal.

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, 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. Acredita-se que uma tributação pelo rendimento normal constitui uma opção justa e eficiente. 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, além de simples e barata, 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.

Foi com argumentos deste tipo que a tributação do rendimento normal foi defendida, entre nós, por Oliveira Salazar, e lá fora, especialmente em Itália, por Luigi Einaudi.

O sistema está, porém, hoje, completamente abandonado e condenado pela ciência fiscal. Em particular, os argumentos económicos ou de eficiência revelam-se falaciosos. Bem ao invés do que se pretende deles retirar, o sistema do lucro normal impede o crescimento das empresas, porque aumenta o risco de perder: a cada aumento da capacidade de produção liga-se um

aumento certo do imposto a pagar, quando é incerto o resultado produtivo imputável a esse aumento de capacidade¹⁶.

Diferente é, todavia, o juízo a formar sobre o sistema da tributação do rendimento presumido, que é ainda um sistema de tributação do rendimento real. Trata-se apenas de determinar o rendimento real do contribuinte, dando primazia a outros elementos que não a sua declaração e os seus registos contabilísticos.

A tributação do rendimento presumido não é porventura inconstitucional, já que se mantém no campo da tributação do rendimento real.

Dir-se-á que, no plano da aplicação prática, a fronteira entre tributação do rendimento presumido e tributação do rendimento normal é evanescente. E, na verdade, assim será em muitos casos: a aplicação de um ou do outro dos critérios conduzirá a quantificações coincidentes.

Não esqueçamos, contudo, que os dois sistemas têm, como vimos, fundamentos muito diferentes. Ora essa diferente fundamentação conduz a regulamentações diferentes, especialmente no que toca às garantias dos contribuintes.

Na tributação do rendimento presumido, quer-se determinar o rendimento efectivamente percebido pelo contribuinte; apenas se não confia nos dados por ele fornecidos, substituindo-os ou complementando-os por índices, por elementos de carácter indirecto, que não deixam de visar a obter o rendimento real. Por ser assim, o sistema não pode deixar de admitir que a presunção seja elidida, mostrando que o contribuinte, embora possa, nas condições presumidas, ter auferido o rendimento calculado, não auferiu realmente esse rendimento, justamente porque as condições em que operou se afastaram da norma. Aceita-se a prova em contrário, justamente porque se quer atingir o rendimento real. O rendimento presumido é sempre, ao fim e ao cabo, uma matéria colectável de segunda linha, a utilizar quando o rendimento real efectivo não puder ser calculado.

Num sistema de tributação do rendimento normal, já não tem sentido a elisão da presunção. Não tem sentido que o contribuinte seja admitido a provar que as condições da sua exploração não coincidem com as condições normais ou médias, pois que o que se visa tributar é o rendimento normal, não como aproximação do rendimento real auferido, mas como uma base de incidência autónoma.

O que se tem vindo a defender recentemente entre nós - e teve de algum modo consagração na Lei do Orçamento para 1997 - é a aplicação de regimes de tributação de rendimentos presumidos, para certas categorias de contribuintes. Não se trata, todavia, de tributação do rendimento normal, mesmo que porventura, na determinação do rendimento presumido venham a entrar conceitos como “lucro médio da actividade ou do sector” ou semelhantes. Na verdade, não se abandona de todo a busca pelo rendimento

¹⁶ Cfr., por todos, TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1991, p. 264.

efectivamente percebido, dando-se sempre ao contribuinte a possibilidade de provar o seu afastamento do padrão presumido.

Aliás, não podia ser de outro modo: uma eventual opção pela tributação do rendimento normal seria inconstitucional, atento o nº 2 do artigo 107º da Constituição da República.

A adopção de regimes de tributação do rendimento presumido não defronta, a meu ver, obstáculos constitucionais, porque tais regimes são ainda afinal compatíveis com a tributação do rendimento real imposta pelo referido preceito constitucional.

O problema é outro, a meu ver. Tais regimes - que a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal não recomendou - são factores de contencioso entre a administração e os contribuintes, a quem tem de ser dada a possibilidade de demonstrar a inaplicabilidade, no seu caso concreto, dos índices ou presunções do sistema. É defeito que se não pode apontar aos sistemas de tributação do rendimento normal, que não geram necessariamente contenciosos, já que neles o contribuinte não é admitido a invocar as condições especiais da sua exploração e o eventual afastamento dessas condições da norma que foi estabelecida, pois que essas condições e esse afastamento são irrelevantes.

Para além disto, esses métodos indiciários de determinação da matéria colectável, fora dos casos em que a sua aplicação é determinada por qualquer "patologia" da relação jurídica fiscal (falta de declaração de rendimentos, recusa de exibição de registos, etc.), terão de valer só para certas categorias de contribuintes. Como o Professor Saldanha Sanches referiu na sua exposição, uma grande dificuldade está justamente na escolha destas categorias, escolha que é inevitavelmente arbitrária.

O excessivo potencial de contencioso, os erros graves que podem ser cometidos e, por outro lado, a reduzida faixa de contribuintes a que podem ser aplicados, como métodos normais de determinação da matéria colectável, justificam, a meu ver que se não confie a esses métodos se não um papel muito marginal nos sistemas fiscais modernos.