

Director  
J. L. Saldanha Sanches

Director Adjunto  
Rui Barreira

**Comissão de Redacção**

António Lobo Xavier - juriconsulto  
Jorge Magalhães Correia - gestor  
José Casalta Nabais - Prof. da Fac. Direito de Coimbra  
J. Xavier de Basto - Prof. da Fac. Economia de Coimbra  
Luís M. S. Oliveira - PricewaterhouseCoopers  
Manuel Freitas Pereira - Conselheiro do Tribunal de Contas  
Rui Pinto Duarte - Prof. da Fac. Dir. da Univ. Nova de Lisboa - advogado

7/8

17 000 0001

Edição do Instituto Superior de Gestão  
Julho / Outubro 2001



COTA  
N.º EX.

# Fiscalidade

**Redacção**

Ana Paula Dourado - FDL  
Arlindo Correia - jurista  
Carlos Lobo - FDL  
Clotilde Celonico Palma - jurista  
Fernando Castro Silva - BL&C  
Francisco Sousa Câmara - Morais Leilão, Galvão Telles e Associados  
Glória Teixeira - FDUP - CLJE - QMWC  
Helder S. Rosalino - economista - BP - ISG  
Joaquim Silvério Mateus - jurista  
J. Costa Santos - FDL  
J. Gomes Santos - ISEG/CEF  
John P. Duggan - PricewaterhouseCoopers  
Jorge Sancho Figueiredo - PricewaterhouseCoopers  
Leonel Corvelo de Freitas - DGCI  
Manuel Anselmo Torres - advogado  
Manuel António Pita - ISCTE  
Manuel Faustino - Abreu & Marques - ISG  
Margarida Mesquita Palha - UCP - CEF  
Maria Odete Oliveira - DGCI  
Maria dos Prazeres Lousa - CEF - ISG  
Mário Alexandre - CEF - ISG  
Miguel Teixeira de Abreu - Abreu, Cardigos & Associados  
Pedro Patricio Amorim - PricewaterhouseCoopers  
Ricardo Sá Fernandes - advogado  
Rodrigo Queiroz e Melo - advogado - ISG  
Rogério Pereira Rodrigues - ISCTE/AGF  
Rui Duarte Morais - advogado - UC  
Serena Cabrita Neto - advogada - ISG  
Sérgio Vasques - FDL  
Severino Duarte - DGCI  
Vasco Valdez Matias - ISCAL

**Tradução**

Teresa Curvelo

**Propriedade**

Ensinus - Estudos Superiores, SA

**Edição**

Instituto Superior de Gestão  
Estrada da Arneixoeira, 112-116 - 1769-005 Lisboa  
Telefone 21 757 0053 - Fax 21 759 9788

**Execução Gráfica e Distribuição**

Coimbra Editora  
Rua do Arnado - Apartado 101 - 3001-951 Coimbra  
Telefone 239 85 2650 - Fax 239 85 2651  
Correio Electronico: sede@mail.coimbraeditora.pt

**Preços**

Número avulso - 3 750\$00 - IVA incluído  
Assinatura - 4 números:  
Portugal - 11 380\$00 - IVA incluído  
Europa (UE) - 13 260\$00 - IVA incluído  
Países não Comunitários - 16 660\$00

Revista de Direito e Gestão Fiscal

**5 J. L. Saldanha Sanches / Rui Barreira**

O regime actual das stock options

**17 António Martins**

Uma reflexão sobre a eficácia dos benefícios fiscais à dinamização do mercado accionista em Portugal

**33 J. L. Saldanha Sanches**

Conceito de rendimento do IRS

**63 J. L. Saldanha Sanches**

O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição

**73 Sérgio Vasques**

Responsabilidade do Expedidor por Imposto Especiais de Consumo

**87 Patrícia Noiret Cunha**

A aplicação em Portugal da directiva relativa aos impostos sobre as reuniões de capitais: uma caixa de pandora?

**105 António Moura Portugal**

A vinculação da administração fiscal ao recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: reflexão sobre um caso de facturas falsas

**113 Serena Cabrita Neto**

Requiem pelo acto tácito

**125 Notícias Inforfisco**

## CONCEITO DE RENDIMENTO DO IRS

J. L. SALDANHA SANCHES

O conceito de rendimento do IRS não vai ser o mesmo depois desta alteração no Código. E a sua aplicação não tem os quase insolúveis problemas que acompanham o novo regime da retenções na fonte.

Such amendment to the Code will change the concept of income provided for by IRS. Its application will not contain the almost unsolvable problems which accompany the new withholding tax framework.

### ÍNDICE:

1 — O conceito de rendimento na reforma do IRS; 1.1 — A concepção cedular do IRS; 1.2 — As razões doutrinárias para esta opção; 1.3 — Unidade e diversidade: os vários tipos de rendimento; 1.4 — Receitas (reais) e rendimento (pessoal); 2 — O alargamento do conceito de rendimento: os acréscimos patrimoniais não justificados; 2.1 — A quantificação tabular dos acréscimos patrimoniais não-justificados; 2.1.1 — A avaliação com base em outros fundamentos; 2.1.2 — Método de cálculo ou factispécie de intervenção?; 3 — A redução das cédulas; 3.1 — A fusão entre as categorias B e C; 4 — Regime simplificado e tributação de acordo com a contabilidade; 4.1 — O regime simplificado; 4.1.1 — A natureza jurídica da opção pelo regime simplificado e as suas consequências; 4.2 — A legitimação possível do regime simplificado; 5 — Os problemas específicos de aplicação do regime simplificado; 5.1 — O regime de retenções na fonte: virtualidades e problemas de aplicação; 5.2 — O sistema de retenções do IRS: versão inicial e problemas originários; 5.3 — Fusão de categorias e regime de retenção; 5.4 — A interpretação conforme a constituição do regime da retenção nos serviços; 5.5 — A questão dos colaboradores; 6 — A determinação do lucro pela contabilidade; 6.1 — Os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais; 7 — Nota sobre a nova previsão normativa sobre rendimentos de capitais; 8 — Conclusão.

## 1 — O CONCEITO DE RENDIMENTO NA REFORMA DO IRS

"The net revenue [of all the habitants of a gross country is] what remains free to them after deducting the expense of maintaining — first their fixed, and secondly, their circulating capital: or what, without encroaching upon their capital, they can place in their stock reserved for immediate consumption, or spend upon their subsistence, convenience and amusements. Their real wealth, too, is in proportion, not to their gross, but to his rent"

ADAM SMITH, *The Wealth of Nations*, Book II, Chapter II.

Conceito axial para Direito Fiscal o rendimento é um conceito importado da economia política. Fazendo uma comparação tradicional, enquanto o património é um conceito que brota da análise jurídica <sup>(1)</sup> o rendimento deverá, como condição prévia à sua utilização pelos juristas, ser objecto de recepção pelo pensamento jurídico e dotado do grau de precisão necessária para que possa ser um instrumento de aplicação.

Como conceito central para a determinação da medida da contribuição para os encargos públicos e também, no Estado Social de Direito e também, para a quantificação do direito à obtenção de algumas prestações públicas <sup>(2)</sup>.

A recepção do conceito não pode, contudo, ser feita criando à imagem do património uma definição perfeita e acabada que nos diga o que é e o que não é o rendimento. O velho brocardo *omnis definitio in iure periculosa est* tem perfeito cabimento no direito fiscal.

É que nos demonstra a tentativa dos tribunais norte-americanos de conseguir uma definição de rendimento que fosse universalmente aceite.

Uma tentativa inteiramente frustrada e que nos deixou com a definição circular que encontramos hoje na legislação fiscal norte-americana como única opção possível para o legislador: e, deste modo, o § 61 do Code of Inland Revenue diz-nos que "gross income" "é "all income from whatever source derived" <sup>(3)</sup>.

Sendo intenção da norma, o que explica a redundância da formulação, tributar todos os tipos de rendimento; e por isso procura-se uma definição tão aberta e tão ampla quanto possível.

<sup>(1)</sup> PAULO CUNHA, *Do Património, Estudo de Direito Privado* (Lisboa, 1934).

<sup>(2)</sup> BRANDIS, *Einkommen als Rechtsbegriff*, *StuW* 4/1987, 289.

<sup>(3)</sup> Ver sobre isto GRAETZ/SCHENK, *Federal Income Taxation — Principles and Policies*, 3.<sup>a</sup> ed. (Westbury, New York, 1995), para a história do processo. A mesma ausência deliberada de tentativa de definição encontramos no direito espanhol — ANGELOS et alii, *Manual del Sistema Tributario Español* (Madrid, 1998), 72. Uma concepção abrangente de rendimento que conduz à necessidade de excluir expressamente de tributação as bolsas de estudo.

Como solução pragmática para estas questões temos a utilização geralmente conjunta, como concepções sombra que nos permitem compreender as opções do legislador, de dois conceitos possíveis de rendimento: o rendimento acréscimo e o rendimento fonte <sup>(4)</sup>.

O conceito que corresponde a uma tributação sem falhas de qualquer tipo ou forma de rendimento é o de acréscimo patrimonial <sup>(5)</sup>: cuja aplicação, no caso das pessoas singulares exige exclusões expressas como a não tributação de ganhos ocasionais obtidos como resultado da alienação de bens do património pessoal do contribuinte.

Esse excesso de abrangência do conceito de acréscimo patrimonial — que na sua aplicação integral faria com que qualquer aumento do património conduzisse necessariamente a um ganho tributável — justifica que se não adopte, na sua plenitude o conceito de acréscimo patrimonial. Iria conduzir, por exemplo, à tributação de mais-valias latentes ou não realizadas, solução impraticável mesmo para as sociedades comerciais.

Não justifica contudo que se utilize um conceito de rendimento que não o tenha como arquétipo ou modelo ideal: um conceito de rendimento que corresponda tendencialmente ao acréscimo patrimonial, a ser aplicado por meio de uma concretização moderadora que restrinja algumas das suas consequências menos desejáveis, mas que atenda a todos os factores a considerar para se conseguir uma tributação fundamentalmente de acordo com a capacidade contributiva.

Evitando os problemas de praticabilidade da lei que seriam levantados por exemplo pela tributação das mais-valias latentes — cujo justo valor teria de ser determinado exercício após exercício — ou da protecção da vida privada que sofre uma forte restrição para que seja possível a tributação de, p. ex, ganhos da alienação de bens que integrem o património pessoal do sujeito passivo <sup>(6)</sup> e que não estejam sujeitos a registo.

Mas não é aceitável adoptar um sistema que crie uma tributação incompleta no sentido de exclusão da tributação de certos factos sem qualquer diferença relevante em relação a factos que são objecto de tributação.

O que pode conduzir, por exemplo, a não tributação, em imposto de capitais, de rendimentos provenientes de cessão de créditos que se valorizaram depois de ser adquiridos <sup>(7)</sup>: uma solução imposta pela redacção da norma mas que nada justifica

<sup>(4)</sup> TIPKE/LANG, *Steuernrecht*, 15ed. (Köln, 1996), 228. JAKOB, *Einkommensteuerrecht*, 2ed. (München, 1996), 2.

<sup>(5)</sup> Para uma discussão deste tema v. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa, 1998), 5.4.2.

<sup>(6)</sup> Como sucede no caso francês de tributação de objectos preciosos mesmo quando vendidos fora do mercado público. TROTABAS/CUTTERET, *Droit Fiscal*, 7.<sup>a</sup> ed. (Paris, 1992), 181.

<sup>(7)</sup> Como sustentava correctamente o primeiro autor que estudou seriamente o IRS. "Muito embora do preceituado da norma em referência pareça resultar a qualificação e tributação de tais rendimentos, decorrentes da cessão de créditos, como rendimentos de capitais, não se incluem os mesmos em nenhum dos tipos elencados no art. 6.º". MANUEL FAUSTINO, *O IRS — Teoria e Prática* (Lisboa, 1993), 165-166. E note-se que nesta altura o autor era o responsável pelo departamento da DGCI que geria o IRS.

em termos de avaliações prévias do legislador fiscal em sede de uma distribuição da carga tributária pelas várias categorias de contribuintes.

### 1.1 — A concepção cedular do IRS

Entre as várias formas possíveis para construir o conceito de rendimento o legislador fiscal da reforma de 1989 optou pela concepção cedular.

Não foi uma escolha feliz: a tendência para ligar cada espécie de rendimento a uma determinada, sempre com base na dicotomia conceptual “árvore e frutos” é uma específica tradição inglesa incessantemente corrigida pela statute law e pela jurisprudência<sup>(8)</sup>. Entre os vários modelos disponíveis era o mais marcado pelo arcaísmo e por isso o menos adequado para uma reforma fiscal que pretendia ser renovadora.

E uma opção tanto mais incoerente quando no Relatório do Código do IRS não apenas se apontavam as insuficiências do sistema de tributação com impostos cedulares<sup>(9)</sup> — como o eram na sua plenitude antes dos trabalhos da reforma — e se proclamava a intenção de substituir a concepção do rendimento fonte pela do acréscimo patrimonial<sup>(10)</sup>.

Mas tendo a concepção cedular como ponto de partida — o que equivale a dizer que ficou por executar o mandato constitucional da criação de um imposto único sobre o rendimento, a evolução do sistema poderá passar pelas alterações necessárias para que sejam fechadas as lacunas da previsão com a criação de um conceito abrangente de rendimento. Com redução, pelo menos redução, do número de cédulas. Exactamente como sucedeu no caso britânico ao longo da sua lenta evolução.

### 1.2 — As razões doutrinárias para esta opção

Qual a razão deste tipo de construção jurídica — distinção entre os rendimentos segundo a sua fonte — seguida pelo legislador português?

As razões principais encontram-se, sem margem para dúvida, no princípio da chamada “tipicidade fechada da previsão legal” (ou tipicidade cerrada como se diz no Brasil) seguida pela doutrina ainda dominante entre nós.

Ela começa pela conexão que a posição autorizada de ALBERTO XAVIER estabelece entre legalidade e tipicidade fiscais: atribuindo aos tipos fiscais as características

(8) TILEY, *Revenue Law*, 4.<sup>a</sup> ed. (Oxford-Portland, 2000), 129-131. DAVIES, *Principles of Tax Law*, 3ed. (London, 1996), 64-189.

(9) Impostos cedulares ou reais que nos demais países de sistema continental conduziram a um imposto de rendimento tendencialmente sintético ao contrario do velho income tax já existente há muito no Reino Unido. Sobre isto v. AVERY JONES, *Problems of Categorizing Income for Tax Treaties Purpose*, FS VOGEL (Heidelberg, 2000), 889-890.

(10) Sem que isso tivesse tido tradução no sistema introduzido. Mas vejamos as conclusões que daqui extraiu a jurisprudência no caso BNU. V acórdão anotado pelo autor em *FISCALIDADE* n.º 4 (2000), 53.

de exclusividade e de numerus clausus, considerando também ser inaceitável na previsão normativa qualquer forma de construção de factos tributários que não conduza à tributação/aplicação da lei por “mera dedução da norma”.

E por isso o “princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente fechado”. O que veio mais tarde ser transformado por SÁ GOMES no “princípio da tipicidade fechada, do exclusivismo e da determinação”.

Foi com base nesta posição doutrinária que foi construído o Código do IRS: o legislador tenta, cédula por cédula, alínea por alínea, definir de forma taxativa e exaustiva realidades tão evanescentes e fugidias como os rendimentos de capital. Tentativa sempre baldada, dir-se-á necessariamente, como mostra a posterior elefantíase que parece afectar alguns dos artigos nucleares do CIRS e que constitui a consequência directa de uma concepção que parecia exigir a definição prévia, caso a caso, contrato a contrato, de tudo aquilo que poderia ser objecto de tributação.

Uma posição que até há muito pouco dominou por completo a doutrina e a jurisprudência embora sucessivamente desmentido pela obstinação dos factos normativos: uma vez que ainda que se encontre uma tentativa de tudo especificar a impossibilidade de o conseguir levou a aceitação de modos de previsão normativa relativamente abertos. Fazendo com que a impossibilidade de concretização completa deste princípio criasse um abismo entre a realidade jurídica e os discursos doutrinários e jurisprudenciais.

A consequência perversa desta forma particular de irrealismo metodológico é a criação, como não poderia deixar de criar, de expectativas legítimas ao contribuinte que com base nestas coordenadas regulava o seu comportamento. Sem que tais expectativas obtenham confirmação na decisão de casos concretos<sup>(11)</sup>.

Notemos, a este respeito, que ALBERTO XAVIER não deixa de admitir uma importante brecha no seu sistema quando faz uma contraposição entre tipos estruturais e tipos funcionais<sup>(12)</sup>.

No tipo funcional o que conta não é a forma jurídica do contrato mas sim o seu resultado económico. Numa outra linguagem não a forma, mas a substância.

Mas se aceitamos esse modo específico de previsão deixamos de estar vinculados, na previsão normativa, pela tipicidade fechada a não ser num sentido muito amplo para este conceito. O conceito de rendimento que encontramos, por exemplo, no direito norte-americanos ou espanhol são tipos funcionais. Tal como o conceito de alienação de bens ou prestação de serviços na VI Directiva que determinou a matéria tributável em IVA.

Voltando contudo para o modo como o IRS foi construído verificamos que ele ignorou o princípio de obtenção de uma densidade óptima para a construção da previsão normativa.

(11) Veja-se a este respeito, do autor, *Abuso de Direito e Abuso de Jurisprudência*, FISCALIDADE n.º 4 (2000), 53-66.

(12) ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa, 1974), 180.

No direito fiscal, tal como nos demais domínios do direito, a tentativa de construção de uma previsão demasiado minuciosa das normas de previsão conduz a uma impossibilidade da ponderação das consequências e a resultados que se tomam imprevisíveis; uma vez que a sistematicidade como elemento condutor da decisão se encontra obscurecida por uma selva de disposições excessivamente casuísticas.

Conduzindo, em especial pela sua aplicação literal ou estrita, a decisões anti-sistemáticas que são uma fonte permanente de insegurança jurídica.

A necessidade de não densificar demasiado a previsão normativa tem, deve notar-se, a sua expressão na arquitectura tradicional dos Códigos Portugueses: depois da incidência vem o capítulo das isenções.

E como entre as disposições que o legislador fiscal designa como isenções encontramos normas que criam situações de não tributação é possível reservar a densificação normativa para as contra-normas que reduzem a tributação. Como sucede no Código do IRC ou, de forma ainda mais marcada, no Código do IVA.

Sem que o legislador fiscal tire desta forma de organização material da previsão normativa e de estruturação do texto normativo as devidas consequências no caso da tributação do rendimento das pessoas singulares.

### 1.3 — Unidade e diversidade: os vários tipos de rendimento

A possibilidade de partir para a aplicação da lei de uma categoria unitária ou sintética de rendimento não resolve o problema da diferenciação necessária entre as várias espécies de rendimentos. Ou mais exactamente, entre os vários tipos de receitas pessoais que podem depois ser transformadas em rendimento pessoal e em rendimento tributável.

A diferenciação entre os vários tipos de receita ou rendimento na perspectiva real tem lugar, fundamentalmente, ao nível dos procedimentos que permitam transformar os rendimentos brutos em rendimentos líquidos ou rendimentos tributáveis: uma vez que só os rendimentos líquidos podem ser chamados para a definição da base tributável.

O rendimento líquido é deste modo um problema de concretização do rendimento tributável, com diferentes regras em cada um dos impostos mas sem que tal justifique a multiplicação de cédulas que encontramos na versão inicial do CIRS e que continuamos a encontrar, mesmo na sua versão corrigida.

Também aqui, na definição do rendimento tributável, tem plena aplicação o princípio que afirma: *entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*.

Há diferenças irreduzíveis entre os rendimentos do capital, tal como estão configurados na lei portuguesa e nos quais existe uma identidade tendencial entre rendimento líquido e rendimento bruto e, por exemplo, os rendimentos que brotam de uma actividade profissional: mas há uma identidade quanto ao essencial entre os vários tipos de rendimentos e uma semelhança básica entre as receitas obtidas por um profissional liberal, mesmo actuando isoladamente, e os rendimentos empresariais.

Rendimentos empresariais no sentido dos tradicionalmente designados rendimentos comerciais, industriais e agrícolas.

E não há qualquer diferença entre uma empresa agrícola, em especial se esta já pertencer ao sector moderno, não tradicional, da economia e uma empresa industrial.

E mesmo a propriedade de prédios para arrendar apenas se distingue de qualquer outro rendimento de capital pelas despesas ligadas à manutenção da fonte de rendimento.

E é isso que torna possível e necessária a unificação de cédulas. Desde que sejam adequadamente resolvidos os problemas jurídicos que esta unificação necessariamente vai colocar como a regulação adequada dos vários regimes de retenção na fonte.

Uma vez que o regime de retenções na fonte vai depender fundamentalmente, como veremos supra, da distância entre rendimento bruto e líquido em cada categoria de rendimentos.

A redução do número de cédulas justifica-se porque a lei fiscal deve unificar e uniformizar o que pode ser unificado e uniformizado: caminhando assim para o objectivo constitucional do imposto único sobre o rendimento e para a adopção de técnicas mais evoluídas de previsão normativa.

Isto não impede que possamos ter, mediante o acrescento de novas formas de rendimento, uma previsão mais abrangente e que de certo modo corrige as insuficiências da previsão cedular.

Como sucede com a inclusão, não de uma nova cédula como tal designada, mas de um novo tipo de rendimento. Que é precisamente o caso do art. 9.º-A do CIRS.

### 1.4 — Receitas (reais) e rendimento (pessoal)

A tendência dominante entre nós, da doutrina ao legislador fiscal, é para usar o termo rendimento quer para tratar das várias formas específicas que reveste os acréscimos patrimoniais (rendimento do trabalho, rendimento do capital, mais-valias), quer para tratar do rendimento pessoal como conceito agregado das várias formas de receita. No IRS uma vez que no IRC se fala de ganhos e de lucro tributável.

A distinção pode contribuir para o maior rigor da análise: o rendimento pode ser tratado como um conceito global. As receitas têm especiais problemas de determinação e quantificação.

São objecto de deduções (reais) e não de abatimentos (pessoais mesmo quando feitos como deduções à colecta).

E esta dualidade receita/rendimento poderá ajudar-nos a um melhor enquadramento dos problemas de análise deste imposto.

## 2 — O ALARGAMENTO DO CONCEITO DE RENDIMENTO: OS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS NÃO JUSTIFICADOS

Nos antípodas da posição que sustenta a tipicidade fechada como corolário do princípio da legalidade está a concepção dos acréscimos patrimoniais não-justificados: um conceito destinado a alargar e completar a previsão normativa de rendimento tributável.

Destinada a corrigir a falha metodológica que tem lugar quando se verifica a existência de um acréscimo patrimonial, de um rendimento, sem que haja lugar a qualquer tributação: porque a violação do dever de declarar se o rendimento for, prima facie, lícito ou de outras normas se for ilícito faz com que haja dúvidas quanto ao seu enquadramento nas categorias tradicionais.

E isto devia-se precisamente à ausência de um conceito global de rendimento.

Na concepção de acréscimo patrimonial que estrutura o IRC e a tributação das pessoas colectivas e na categoria dos rendimentos comerciais e industriais, pela remissão feita para o IRC, qualquer rendimento vai constituir um ganho inscrito na conta de ganhos e perdas ou, em alternativa uma variação patrimonial positiva “não reflectida no resultado líquido” (art. 21.º do CIRS).

Neste conceito global do rendimento o ganho tem de ser objecto de quantificação mas não necessariamente de qualificação.

Já no caso do CIRS não é exactamente assim: poder-se-ia mesmo sustentar, mesmo antes da presente alteração, que qualquer acréscimo patrimonial não justificado de uma pessoa singular deveria ser considerado como integrando um “rendimento comercial ou industrial”, lícito ou ilícito, que assim iria adquirir a natureza de categoria residual, sem que se tivesse de atender à natureza do rendimento enquanto tal.

Conclusão que poderia encontrar alento no art. 10.º da Lei Geral Tributária que determina que o carácter ilícito dos rendimentos, não impede a sua tributação<sup>(13)</sup>.

Apesar disso a persistência de um modo de aplicação da lei fiscal que exigia uma específica e minuciosa habilitação legal para estas formas de aplicação da lei e a necessidade de clarificar esta situação, suprimindo quaisquer dúvidas que dissessem respeito à qualificação do ganho, tornava aconselhável a introdução de um alargamento na previsão normativa do IRS.

Este alargamento foi efectuado pelo art. 9.º-A do CIRS abrangendo, para além de outras variações patrimoniais já tributadas como as mais-valias os “Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos arts. 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária”.

A introdução correspondeu a uma tardia concretização de uma das recomendações da Comissão Silva Lopes:

Segundo este relatório na Cat I deveria ficar claramente determinado que esta iria incluir “outros incrementos patrimoniais líquidos verificados no exercício da tributa-

(13) Resolvendo assim uma querela que o Supremo Tribunal norte-americano tinha resolvido em 1927. Sobre isto veja-se SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa, 1998), 6.2.4. Em Itália a questão resolveu-se na legge finanziaria para 1994 com uma norma geralmente considerada como meramente interpretativa. S. CAPOLUPO, *La Tassazione dei Proventi Illeciti* (Padova, 1996), 61. No caso Sullivan discutia-se também se ele deveria ser obrigado a declarar rendimentos ilícitos. Na decisão redigida pelo juiz WENDELL HOLMES não foi acolhida a opinião que a obrigação de declarar era contrária à 5.ª Emenda da Constituição. V. a decisão em GARBUS / RUBIN / MORGAN, *Tax Procedure and Tax Fraud-Cases and Materials*, 3ed (St. Paul, Minn., 1992), 704.

ção desde que não abrangidos pelas restantes categorias de rendimentos ou não Sujeitos a Imposto sobre as Sucessões e Doações”<sup>(14)</sup>.

A alteração proposta pela Comissão Silva Lopes constituía deste modo uma mudança na concepção do rendimento do IRS com a ruptura definitiva com a concepção da tipicidade fechada: tanto mais que, de acordo com a proposta da Comissão Silva Lopes caberia ao contribuinte demonstrar, fazendo a prova, que um qualquer dos seus acréscimos patrimoniais que tivessem sido detectados pela Administração fiscal, não caberia nesta assim novamente definida categoria I.

Aceitando assim plenamente o princípio da tributação generalizada do rendimento e trazendo assim para o IRS o modo de previsão que encontramos no IRC ou no IVA: a norma prevê que, em princípio, estará sujeita a IVA qualquer prestação de serviços ou qualquer alienação de bens: procedendo depois à definição especificada daquilo que se não encontra abrangido pela incidência deste imposto.

Numa técnica muito semelhante à que encontramos, por exemplo, no direito espanhol que utiliza um conceito de acréscimos patrimoniais que irá incluir todos os que não provenham de aquisições gratuitas tributadas em imposto sucessório<sup>(15)</sup>.

A situação entre nós seria idêntica se a norma introduzida no CIRS referisse apenas os “Acréscimos patrimoniais não justificados”.

Mas não foi esta a opção do legislador fiscal: uma vez que este acrescenta imediatamente uma regra de quantificação para esses acréscimos patrimoniais não justificados.

Eles serão “determinados nos termos dos arts. 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária”.

Estamos assim perante uma remissão normativa para a LGT tributária com a quantificação destes acréscimos patrimoniais estreitamente ligada à sua tributação.

## 2.1 — A quantificação tabular dos acréscimos patrimoniais não-justificados

Nos sistemas que encontramos no direito comparado de detecção e quantificação de acréscimos patrimoniais não justificados podemos distinguir entre vários momentos que podem ser autonomizados; no interior de um processo naturalmente complexo.

No primeiro momento temos a detecção dos factos que consubstanciam o acréscimo e que justificam um certo comportamento administrativo: a aquisição de certos bens pelo sujeito passivo permite qualificar como rendimento tributável rendimentos passados ou presentes cuja natureza não foi detectada e não foi determinada. Conclui-se, como consequência necessária da fruição ou propriedade de certos bens que certos rendimentos de um determinado sujeito passivo não foram declarados<sup>(16)</sup>.

(14) Relatório da Comissão de Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Ministério das Finanças 30/Ab/1996), 602.

(15) AÑOVEROS et alii, *Manual del Sistema Tributario Español*, 6ed (Madrid, 1998), 112-117.

(16) MARIN-BARNEVO FABIO/ZORNOZA PEREZ, *Los Incrementos no Justificados del Patrimonio y el Regimen Sancionador Tributario*, FISCO n.º 72/73 (1995), 65. AÑOVEROS (nt 15), 118.

Com um balizamento, mais denso ou menos denso, dos poderes de reconstituição do rendimento que cabem à Administração fiscal. Sempre na perspectiva que se deverá partir de certos factos, já provados, para a demonstração de outros que são a consequência directa dos primeiros <sup>(17)</sup>.

Na lei portuguesa optou-se por uma fórmula bastante rígida para a actuação administrativa, por efeito da remissão “determinados nos termos dos arts. 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária”.

Se concluíssemos pela existência, no art. 89.º-A da LGT, de uma total vinculação da Administração fiscal que só poderia utilizar métodos indirectos de avaliação no caso em que houvesse desproporção entre os sinais de fortuna previstos na lei e os rendimentos declarados pelo contribuinte, o sistema de tributação do rendimento continuaria a ser muito incompleto.

Uma vez que, com a tradicional preocupação de balizar e limitar os poderes administrativos quanto à quantificação dos rendimentos eventualmente detectados, o legislador fiscal voltou a introduzir na lei portuguesa uma tabela de conversão de factos em rendimentos. Um reditómetro ou instrumento jurídico de medição dos rendimentos, como já tinha sido anteriormente introduzida no ordenamento jurídico-tributário português <sup>(18)</sup>, seguindo uma técnica ainda há pouco usada em Itália <sup>(19)</sup> e, em tempos mais recuados, em outros países.

Mas como veremos este deve ser considerado como um dos modos possíveis de quantificar um rendimento não declarado.

Segundo o art. 89.º-A sobre “Manifestações de fortuna”:

“Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

E por isso teremos a possibilidade de presumir rendimentos quando for provada a posse de imóveis com um valor igual ou superior a 50.000 contos, automóveis de preço, barcos e aviões.

O catálogo habitual das manifestações exteriores de riqueza.

E com uma quantificação tabular do rendimento colectável e uma actividade administrativa estritamente vinculada.

<sup>(17)</sup> Dos incrementos patrimoniais líquidos pode concluir-se que houve rendimentos não declarados. Um método que contém perigos e que, como afirmou o Supremo tribunal norte-americano exige um cuidadoso escrutínio judicial GARBIS / RUBIN / MORGAN (nt 13), 618-626.

<sup>(18)</sup> Veja-se um caso de tributação por conversão da posse de um avião em rendimento: SÉRGIO VASQUES/CARLOS LOBO, *A Tributação por Presunções*, FISCO n.º 72/73 (1995), 11-123.

<sup>(19)</sup> Sobre o regime italiano de determinação de rendimento ver, SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária* (Lisboa, 2000, reimp.), 2-5-1, e bibliografia aí citada. Acerca da posição do Tribunal Constitucional italiano sobre estas presunções TRIMBONI, “Le Presunzioni Tributarie”, in AMALUCCI, ANDREA, *Trattato di Diritto Internazionale Tributario* (Padova, 1994), II v., 81-308.

Tendo sido criadas na lei um conjunto de presunções, necessariamente ilidíveis <sup>(20)</sup>, ou regras de inversão do ónus da prova: cabe ao contribuinte demonstrar que as regras de experiência que a lei acolhe (ninguém pode ter aqueles bens sem que tenha um certo rendimento) não se verificam naquele caso concreto.

Como pode eventualmente suceder.

### 2.1.1 — A avaliação com base em outros fundamentos

No entanto o que vai suceder se forem encontrados outros indícios fundados, distintos destes sinais de fortuna, que demonstram que a declaração do contribuinte não merece confiança?

Deverão considerar-se tais sinais exteriores de riqueza como um *numerus clausus* ou como simples enumeração exemplificativa?

Se os considerássemos como uma enumeração taxativa — a tipicidade fechada agora na área dos sinais exteriores de riqueza — poderíamos considerar como parcialmente frustrados os objectivos da Comissão Silva Lopes quando propôs a introdução de tal categoria.

Mas não é isso que sucede: a lei reservou alguma margem de decisão à Administração fiscal de modo a que esta possa e deva reagir perante sinais de fortuna não tipificados mas indubitavelmente existentes.

De acordo com o n.º 4 do art. 89.º-A “Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior”.

Daqui se pode concluir que a intenção de fornecer um quadro estritamente vinculado para a actuação da Administração fiscal não foi ao ponto de a impedir de calcular rendimentos através da simples ponderação de “indícios fundados”: retomando o legislador um conceito que vinha já da versão inicial dos Códigos do IRS e do IRC.

Uma vez que os métodos do reditómetro só serão usados se não houver “indícios fundados [...] que permitam à administração tributária fixar rendimento superior”. “De acordo com os critérios previstos no art. 90.º”.

Neste vamos encontrar alguns dos critérios de determinação indirecta do rendimento como “As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros” ou as “As taxas médias de rentabilidade de capital investido” já consagradas na lei desde a reforma de 89.

Ou mesmo “O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas

<sup>(20)</sup> O Tribunal Constitucional já declarou a inconstitucionalidade de presunções ilidíveis no processo fiscal. V. Caso Investife ATC n.º 348/97 a propósito das presunções do Imposto de Capitais. Com anotação de J. CASALTA NABAIS, *Presunções Ilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva*, FISCO n.º 84/85 (1998), 85.

e outros custos directos” cuja utilização data ao tempo do antigo Imposto de Transacções.

Críticavel nesta norma foi manter uma perigosa inovação da lei Geral Tributária, num perigoso retorno às concepções do lucro normal que permite proceder à avaliação indirecta quando “A matéria tributável 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”. Uma vez que como salienta XAVIER DE BASTO uma coisa é considerar este afastamento como um indício fundado a considerar na avaliação indirecta. E outra coisa será uma avaliação tendo por base apenas o rendimento-padrão <sup>(21)</sup>.

Sem levar em conta que o que é normal em qualquer sector é a existência de empresas com uma taxa de lucro tão baixa que estão no limiar da sobrevivência e outras com uma taxa elevada de rendibilidade.

O que significa que os “indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica”, se um dia forem construídos, poderão servir como um critério de fiscalização, mas nunca de avaliação.

### 2.1.2 — Método de cálculo ou factispécie de intervenção?

A criação de uma tabela de quantificação destinada a predeterminar de forma rígida a decisão administrativa tem duas razões fundamentais.

Primeiro a desconfiança profunda sobre o uso que a Administração fiscal vai fazer dos poderes que lhe foram confiados e que continua a ser um dos aspectos fundamentais da ideologia jurídica do legislador português: a Administração fiscal e Administração em geral são entes estruturalmente perigosos que deverão estar sujeitos a um permanente controlo sem qualquer espaço específico de actuação e decisão <sup>(22)</sup>. Que deverá ser, como é óbvio, sempre objecto de escrutínio judicial.

E em segundo lugar a consciência que são tantos e tão vulgares os casos de violação ostensiva do dever de declarar a totalidade dos rendimentos que só um processo muito simplificado, com base numa relação directa entre bens e rendimentos poderá ser aplicada: reduzindo, com base num mecanismo de uma presunção juris tantum, os casos de litígio por meio do tradicional mecanismo da inversão do ónus da prova.

Mas como todos os mecanismos que procuram a simplificação têm riscos próprios este modo de determinar um rendimento não declarado poderá conduzir a absurdos jurídicos se for considerada uma factispécie da avaliação que só por esse meio poderia ser feita.

<sup>(21)</sup> Veja-se a este respeito J. XAVIER DE BASTO, *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária*, FISCALIDADE n.º 5 (2001), 5-21.

<sup>(22)</sup> Não vamos discutir aqui até que ponto a Administração fiscal se foi tornando gradualmente mais parecida com o retrato que dela era feito. Abordámos isso em: *O Combate à Fraude Fiscal e as Garantias do Contribuinte: Dois Objectivos inconciliáveis?*, *Colóquio: os Efeitos da Globalização na Tributação do rendimento e da Despesa*, Centro de Estudos Fiscais (Lisboa, 2000), 455-473.

Se numa certa situação encontramos não os indícios de rendimento prefigurados na lei mas, p. ex., uma avultada quantia em dinheiro, teremos que a considerar com a concretização dos indícios fundados de que fala a lei. Que deverão ser o ponto de partida da avaliação se permitirem obter um rendimento superior ao que seria obtido pela mera aplicação da tabela contida na lei.

A correcta interpretação da lei deverá ser que neste caso estão dispensados neste caso os mecanismos de quantificação que a lei prevê. Uma vez que tais indícios fundados, como já sublinhámos, permitem “à administração tributária fixar rendimento superior”.

E que, por isso, estamos perante um acréscimo patrimonial não justificado que dispensa os métodos de determinação, quantificação previstos nos arts. 87.º, 88.º e 89.º-A da Lei Geral Tributária.

Mas não é este o resultado que podemos obter com as interpretações formalistas e pretensamente literais em que tantas vezes incorre a Administração fiscal.

E seria, pelo menos, irónico que um contribuinte com uma elevada quantia em dinheiro, não susceptível de apreensão judicial e sem sinais exteriores de fortuna, tivesse um tratamento mais benigno do que aquele que exhibisse a sua prosperidade por meio das casas ou dos aviões previstos na lei.

## 3 — A REDUÇÃO DAS CÉDULAS

A excessiva segmentação do rendimento entre um número muito elevado de categorias constitui uma distorção suplementar do sistema das cédulas: e nesse sentido, reduzir o seu número pode contribuir para uma tributação conjunta do rendimento.

Nomeadamente com a redução do seu número com unificação de algumas categorias sempre que entre estas haja mais semelhanças do que diferenças.

### 3.1 — A fusão entre as categorias B e C

A principal diferença entre a prestação de serviços por conta própria, como profissional liberal ou profissional independente e a actividade empresarial stricto sensu é a escassa importância do capital na actividade profissional.

Exactamente como sucede às sociedades de pessoas que se reúnem para a prestação conjunta de serviços <sup>(23)</sup>, mesmo quando a lei fiscal ou comercial portuguesa as não trata assim e as engloba dentro da categoria mais vasta das sociedades comerciais.

<sup>(23)</sup> O que leva COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, v. I (Coimbra, 1998), 227, a não considerar o exercício da profissão liberal uma empresa por lhe faltar “um complexo produtivo objectivo”. Ou, em outros termos, o elemento patrimonial que refere PEREIRA DE ALMEIDA, *Sociedades Comerciais*, 2.ª ed. (Coimbra, 1999), 20.



A diferença, amplamente reconhecida em outros regimes jurídicos <sup>(24)</sup>, tem especial importância no direito fiscal.

A actuação com base num certo conjunto de instrumentos produtivos (onde se corporizou o capital da empresa) pode justificar um regime tributário distinto daquele que é atribuído aos que põem em conjunto as suas aptidões profissionais específicas, sem recurso ao capital <sup>(25)</sup>.

Por exemplo a tributação directa do rendimento na pessoa dos sócios como sucede com as sociedades transparentes do art. 5.º do CIRC, ainda que com pressupostos de qualificação como tal demasiado restritivos.

Tal como pode justificar um perfil diverso para os deveres de cooperação exigidos num e noutro caso: como ponto comum temos uma conta de resultados, resultantes de despesas e receitas, que são o registo contabilístico de fluxos financeiros.

Como pontos distintos temos a ausência ou a menor importância, das variações patrimoniais positivas e negativas, que completam a conta de resultados na liquidação do lucro das sociedades de capital.

Em resumo, a principal divisão que encontramos entre os vários tipos de actividade a que chamaremos empresarial na mais ampla concepção do termo, reside na distinção das sociedades de pessoas e sociedades de capitais, entre a prestação de serviços com base num certo conjunto de saberes científicos, técnicos ou profissionais e a actividade que implica um acervo de bens para a prestação de serviços. Bens adquiridos de forma definitiva ou comprados para revenda.

A distinção ultrapassa assim a tradicional separação entre o exercício de actividades profissionais — as profissões com título — e actividade comercial.

Primeiro porque certas profissões com título — a clínica médica é um bom exemplo — tendem a ser exercidas por sociedades de capitais. Uma vez que exige um importante investimento como condição de prática profissional.

Segundo porque tendem a ser incorporadas nas actividades profissionais liberais tudo o que é feito de forma isolada: com ou sem título.

O que justifica a superação legal da tradicional distinção entre a actividade profissional e a empresarial: criando antes uma separação entre volume de negócios e volume de serviços:

Agrupando os profissionais e os empresários em duas diferentes categorias: determinação da matéria colectável pela contabilidade/regime simplificado.

Conforme o maior ou menor rendimento obtido com a sua actividade <sup>(26)</sup>.

<sup>(24)</sup> Veja-se a diferença entre “Personen-und Kapitalgesellschaften” em HUECK, *Gesellschaftsrecht*, 19ed (München, 1991), 13.

<sup>(25)</sup> É isso que justifica a dualidade no tratamento de receitas (Einkunfederalismus) do regime alemão. JAKOB (nt 4), 22-23.

<sup>(26)</sup> Sobre esta mudança v. também CIDADIA LOPES, *Análise das Principais Alterações Fiscais em sede de imposto de rendimento das pessoas singulares (IRS) no âmbito da Lei n.º 30-G/2000 – Reforma Fiscal*, Revisores & Empresas, Ab/Jun 2001, 42-64.

#### 4 — REGIME SIMPLIFICADO E TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM A CONTABILIDADE

A redução dos deveres de cooperação do contribuinte — que implica o seu posterior controlo administrativo — pode constituir uma forma de economizando o recurso escasso que é a capacidade de auditoria da Administração. Obtendo-se, mediante um melhor, por mais eficiente, uso dos meios disponíveis um maior controlo da fraude.

A opção é, contudo, sempre delicada.

Reduzir os deveres de declarativos pode contribuir para empurrar certos sectores anteriormente objecto de um controlo parcial para a marginalidade fiscal. E os problemas que se colocam nalguns aspectos do regime — retenções na fonte, reconhecimento fiscal da existência de colaboradores — se se verificar uma interpretação da lei que na prática contribua para a sua marginalização.

##### 4.1 — O regime simplificado

A introdução do regime simplificado como forma de tributação opcional de prestadores de serviços e de pequenas empresas que actuem sem recurso a formas societárias está contida no art. 31.º do CIRS:

“1 — A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) Com base na contabilidade”.

Com as principais consequências na intensidade dos deveres de cooperação e no registo dos custos por parte do sujeito passivo do imposto.

Esta possibilidade de obter deduções estandarizadas, em vez de deduções específicas que exigem prova documental, constitui uma solução que extrai as últimas consequências de alguns princípios e soluções que já se podiam encontrar na reforma de 1989:

Ao distinguir entre os profissionais livres com menores deveres declarativos e com limites quantitativos de deduções em certos custos, onde existe a intersecção dos conjuntos área pessoal/área empresarial (deslocações, viagens, despesas de formação profissional), o Código do IRS introduziu no sistema de tributação dos profissionais liberais uma primeira estandarização das despesas <sup>(27)</sup>.

Mas desta vez, perante as tradicionais dificuldades de controlo fiscal dos profissionais livres, o legislador fiscal foi bastante mais longe: aceitando que em vez das dedu-

<sup>(27)</sup> MANUEL FAUSTINO, *IRS — Teoria e Prática* (Lisboa, 1993), A. SALGADO MATOS, revisão de RODRIGO QUEIROZ e MELO, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas singulares — Anotado* (Lisboa, 1999), 267-268, que fala a este respeito de “cautelais legislativas”.

ções específicas do art. 26.º o rendimento do trabalho independente tivesse uma dedução global e unificada igual a 35% das despesas presumidas <sup>(28)</sup>.

A adesão a este regime não significa uma exoneração de todos os deveres de registo, mesmo no caso de profissões liberais com prestação de serviços onde os deveres declarativos eram menores do que nos abolidos "rendimentos comerciais e industriais".

Os deveres de declarativos do sujeito passivo em regime simplificado — pessoa singular prestadora de serviços ou empresário em nome individual — estão contidos no art. 107.º e correspondem, grosso modo, ao regime simplificado de registos que encontramos desde o início da reforma de 1989 para a mesma categoria.

O regime simplificado vai deste modo criar um rendimento tributável mediante uma presunção de despesa: mais favorável para o prestador de serviços com poucos custos — despesa presumida igual a 35% nos casos em que o volume de facturação está abaixo dos 20.000 — do que para o empresário.

Neste caso presume-se, sempre que as vendas de bens estejam abaixo de 30.000 contos, que as despesas são de 80%: o que não é muito sempre que haja compra e venda de bens e em que a margem do comerciante deverá suportar todas as suas despesas.

#### 4.1.1 — A natureza jurídica da opção pelo regime simplificado e as suas consequências

O regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. E que, procedendo a uma estimativa dos custos que vai suportar e declarar, opta pela dedução estandarizada.

Temos deste modo uma daquelas situações em que a lei atribui relevância à vontade do contribuinte e em que este pode optar pelo regime que considera mais favorável.

Um regime de "escolha fiscal" que, precisamente por permitir a opção do contribuinte pelo regime que lhe é mais favorável poderá conduzir a situações de tributação contrárias ao regime de tributação segundo a capacidade contributiva <sup>(29)</sup>.

Vejamos, por exemplo, os resultados concretos da previsão do n.º 8 do art. 31.º: no caso do sujeito passivo, até agora tributado pela cat. B, prestar serviços a uma única

<sup>(28)</sup> No income tax norte-americano as standard deductions por oposição às deduções itemized, para todos os tipos de rendimento, foram criadas em 1944, modificadas em 1977 e reintroduzidas em 1986. FREELAND/LIND/STEPHENS, *Fundamentals of Federal Income Taxation — Cases and Materials* (Westbury, New York, 1996), 575. E por isso se pode concluir que estas oscilações legislativas não são um exclusivo português.

<sup>(29)</sup> Sobre os limites para exercício da vontade do contribuinte TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 15ed (Köln, 1996), 320. Para um tratamento desta figura entre nos LOBO XAVIER, *Efeitos de um acordo antilucro em impostos periódicos: o caso do IRC*, RDES XXXIV, n.º 4 (1992), 274.

empresa, poderá optar pela tributação do trabalho dependente. Passando a beneficiar da dedução de despesas que na verdade não suporta.

Se não se der já o caso, bastante frequente, de acumular rendimento do trabalho dependente com rendimentos do trabalho independente.

O regime cria deste modo condições objectivas que favorecem fortemente a relação de trabalho independente em relação à de trabalho: uma situação de chocante desigualdade com os tributados pela categoria A que suportarão, agora como efeito directo da lei e não como consequência de comportamentos fraudulentos, uma taxa efectiva de IRS mais elevada.

Uma vez que a dispensa do dever declarativo de documentar os custos assenta numa presunção contra Fiscum, uma presunção inilidível quanto à sua existência:

E enquanto na cat. A encontramos a impossibilidade de fazer valer, mediante prova, os custos efectivamente existentes <sup>(30)</sup>, na cat. B surge, por efeito da presunção já referida, a possibilidade de deduzir custos não suportados e por isso materialmente insusceptíveis de qualquer prova.

Claro que a possibilidade de escolha comporta um risco: a impossibilidade de ver custos reconhecidos mesmo que eventualmente o sujeito passivo tenha feito uma errada avaliação do seu quantitativo e, consequentemente, das vantagens efectivas que a adesão a este regime lhe vai proporcionar.

E esse ângulo do cálculo e de assunção do risco pelo sujeito passivo é reforçado pela disposição do n.º 5 do art. 32.º:

"O período mínimo de permanência no regime simplificado é de cinco anos, prorrogável automaticamente por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada".

Deixando passar o prazo em que existe a possibilidade da opção pelo regime de contabilidade organizada sem que se exerça este direito potestativo, o sujeito passivo fica cinco anos sem ter direito de realizar nova escolha: um regime de excessiva rigidez, provavelmente destinada a tornar mais fáceis as tarefas de controlo administrativo destes contribuintes, mas tornando necessária uma prognose que nalguns casos poderá ser arriscada.

E obrigando a perguntar o que sucederá se, depois de dois ou três anos de regime simplificado, no caso de se verificar uma alteração das circunstâncias que torna o regime penalizador para o contribuinte?

Como pode o sujeito passivo do IRS ser obrigado a celebrar um contrato com a

<sup>(30)</sup> Como os custos suportados na deslocação entre a habitação e o local de trabalho — V LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer- Rechtsystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht* (Köln, 1988).

Administração fiscal, mediante um assentimento tácito sobre o regime pelo qual vai ser tributado, por um período irrevogável de cinco anos <sup>(31)</sup>?

Se a previsão de ganhos e perdas feita pelo contribuinte se mostrar gravemente viciada torna-se invocável o princípio, segundo o qual, *pacta sunt servanda, rebus sic stantibus*.

Se na actividade de um certo contribuinte os custos se mostram mais avultados do que a sua previsão inicial e se por isso o regime simplificado lhe acarreta uma tributação suplementar, se as suas receitas o justificarem, a lei pode ser torneada mediante formas simples de planeamento fiscal: basta que este constitua uma sociedade para onde desloque os custos. Desde que as receitas o justifiquem. A sua situação será mais difícil se este as tiver sobreestimado.

Parece contudo preferível que, em vez de estimular as práticas de planeamento fiscal possíveis para os contribuintes com maiores rendimentos, a lei permita a passagem, mediante aceitação do princípio geral do efeito do facto imprevisível sobre as vinculações jurídicas de um regime para o outro: mediante pedido expresso do sujeito passivo e aceitando como fundamento legal da mudança, não uma previsão expressa da lei fiscal, mas um princípio geral de direito.

Uma vez que a aceitação do regime simplificado surge na lei como uma opção do contribuinte, mediante a celebração de uma espécie de contrato fiscal, há que atender aos efeitos que tal aceitação poderá ter para o contribuinte: aceitando um regime que, sem multiplicar os problemas de praticabilidade administrativa, crie algum equilíbrio nas relações entre as duas partes.

#### 4.2 — A legitimação possível do regime simplificado

As possibilidades de escolha por parte do contribuinte de um certo regime tributário com a consequente relevância da vontade em matéria fiscal não pode deixar de ser considerada como um regime excepcional, numa relação de contradição com os princípios do sistema fiscal a necessitar de justificação.

Os problemas que esta solução coloca, em termos da igualdade de tratamento para as diversas categorias de contribuintes, são tão numerosos que é difícil enumerá-los: se um certo sujeito passivo está numa situação em que pode escolher o regime fiscal que lhe é mais favorável e se esta possibilidade não pode ser extensiva a todas as categorias de contribuintes temos aqui fortes indícios de desigualdade.

Na verdade este novo regime legal optativo da lei cria para os sujeitos passivos amplas possibilidades de planeamento fiscal: já referimos a vantagem das sociedades como estruturas destinadas a centralizar os custos e obterem assim um rendimento artificialmente reduzido.

<sup>(31)</sup> E não vamos analisar aqui a compatibilidade entre esta escolha do contribuinte e o princípio da legalidade em matéria fiscal. Sobre esta questão BIRK, "Besteuerung nach Wahl" als verfassungsrechtliche Problem, NJW, 23 (1984), 1325-1329.

Ao mesmo tempo que os prestadores de serviços cujos custos são suportados pela estrutura societária, que pode funcionar como centro do grupo, continuam a desfrutar das deduções estandarizadas destinadas a compensar despesas que não vão suportar.

E temos, por isso, já o vimos, novos problemas de desigualdade.

E o legislador fiscal, mesmo levando em conta a ampla possibilidade de conformação das soluções legislativas que lhe deve ser reconhecida <sup>(32)</sup>, tem o dever de procurar soluções conformes com o princípio da justiça tributária.

A justificação/legitimação para estas soluções legislativas — que alteram a opção básica da reforma de 89 de um regime único para cada um destes sectores — tem que ser encontrada na incapacidade das soluções então consagradas para a obtenção de um nível mínimo de cumprimento nestes sectores.

Tendo erigido em vector fundamental da reforma a tributação segundo a declaração do sujeito passivo e como consequência necessária dessa opção a tributação de acordo com a contabilidade a reforma de 89 não concedeu à Administração fiscal os meios necessários para o controlo das declarações <sup>(33)</sup>.

E só fracasso rotundo da tentativa de tributar segundo a contabilidade de cada sujeito passivo, simplificada ou nos termos normais da lei comercial e fiscal, ou, num sentido amplo, segundo a declaração deste pode justificar a aceitação deste novo regime: uma vez que a comparação da sua eficácia como promotor da igualdade entre os contribuintes deve ser feita não com o regime abstractamente desenhado na lei mas com sua aplicação concreta.

Que tem conduzido a que a tributação de acordo com a declaração seja a tributação de acordo com uma declaração falseada e não sujeita a um controlo administrativo com uma eficácia mínima.

E por isso se pode aceitar o regime simplificado como solução transitória e como um recuo necessário a adopção de um regime que dispensa os registos contabilísticos para o reconhecimento das deduções específicas de cada rendimento.

A legitimação passa assim pelo princípio da praticabilidade considerado como um princípio jurídico de conformação da norma fiscal: um princípio justicatório que afirma que uma lei que não é praticável, que não obtém aquele grau de aceitação social que permite relegar o incumprimento para a área da patologia, é apenas uma aparência formal de justiça e de igualdade.

A criação de uma dedução tipo de 35% para os profissionais liberais constitui um dos modos tradicionais de, por meio de uma perspectiva tipificante que considera ser esta a despesa média desta categoria profissional e por isso torna desnecessária o

<sup>(32)</sup> Utilizemos como padrão de referência o Bundesverfassungsgericht que tem acentuado o espaço decisório que cabe ao legislador reservando a sua intervenção correctiva para casos pontuais, ainda que de grande alcance. VOGEL, *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht* (Berlin, 1999), 8.

<sup>(33)</sup> Esquecendo a relação directa existente entre o a pretensão tributária tal como é definida na lei e dimensão da intromissão informativa necessária para a realizar. V. sobre este tema essencial de direito constitucional fiscal P. KIRCHHOF, *Steuerranspruch und Informationsbegriff FS Tipke* (Köln, 1995), 27-28.

controlo administrativo sobre a existência ou inexistência dessas despesas, constitui um dos modos tradicional de tratar da mesma forma casos diferentes <sup>(34)</sup>.

Há contudo um dilema de cuja solução depende a justificação prática da opção legislativa:

Ou a possibilidade de fazer deduções diminui substancialmente o universo de contribuinte a exigir um controlo mais rigoroso e deste modo possibilita um controlo sistemático dos que utilizaram o seu direito de ser tributados de acordo com a contabilidade ou o não consegue fazer.

Continuando um elevado número de contribuintes a omitir receitas e a usar os registos contabilísticos apenas para conseguir deduções.

E neste caso não apenas se vai manter a fraude fiscal ao nível a que actualmente se encontra como as novas formas de planeamento fiscal que a lei se vão adicionar à fraude para criar uma situação ainda de maior injustiça.

## 5 — OS PROBLEMAS ESPECÍFICOS DE APLICAÇÃO DO REGIME SIMPLIFICADO

A tributação de acordo com a contabilidade se inclui o dever de documentar todos os custos, cria também o direito de ver reconhecidos todos esses custos que foram devidamente documentados.

Sem registo documental válido para efeitos de IRS, o reconhecimento dos custos verificados com aquisição de mercadorias ou retribuições de colaboradores, ficam situados numa zona nebulosa e o seu reconhecimento fiscal exige soluções de compromisso formas funcionalmente ajustadas de interpretação da lei.

A possibilidade de deduzir o IVA no caso do regime simplificado, quando por exemplo se adquirem mercadorias ou bens, para o activo imobilizado mantém a obrigatoriedade dos registos.

Mas a impossibilidade de os ver reconhecidos como custos específicos — fartamente compensada no sector de serviços sem qualquer recurso à utilização de bens na prestação de serviços — criou uma zona nebulosa e quase impossível aplicação para certos sectores de actividade.

### 5.1 — O regime de retenções na fonte: virtualidades e problemas de aplicação

As retenções na fonte como forma de cobrança das obrigações tributárias têm acompanhado par e passo o aumento da carga tributária e a expansão do universo dos contribuintes.

Introduzidas na Grã Bretanha desde o princípio do século e nos Estados Unidos

(34) ARNBT, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, 71-72 (München, 1988); e de forma mais aprofundada *Praktikata und Effizienz* (Köln, 1982).

desde a II Guerra Mundial <sup>(35)</sup> retenção na fonte com carácter obrigatório (começou por ter carácter facultativo) foi introduzida entre nós, com uma taxa de 1% sobre os rendimentos até 40 contos ano, pelo Imposto Profissional.

“Com vista a simplificar os contratos entre os contribuintes e o fisco” <sup>(36)</sup>.

E iniciada pela forma de 58/65 foi prosseguida e amplamente usada pela reforma de 1989 como reforma de reduzir os custos administrativos, tornar mais fácil o pagamento e simultaneamente criar para os sujeitos passivos como obrigações contabilísticas o dever de proceder a um aviso à Administração fiscal a propósito de cada pagamento.

Pressupondo o legislador da reforma que esta enorme massa de informação, entregue rotineiramente pelos sujeitos passivos à Administração fiscal, iria ser objecto de tratamento informático.

E o regime de retenções na fonte é na verdade uma forma de reduzir os custos administrativos e conseguir alguma eficiência na relação entre a Administração fiscal e o contribuinte.

Mas que princípios têm de rodear a sua aplicação?

Toda a tributação do rendimento, e por isso também a substituição tributária que constitui um dos mecanismos administrativos de tributação do rendimento, está subordinada ao princípio da tributação segundo a capacidade contributiva <sup>(37)</sup> mas que deve ser concretizado no princípio da tributação do rendimento líquido (nettoprinzip).

E rendimento líquido no sentido subjectivo de rendimento líquido que vai colocar o problema dos limites constitucionais à tributação do rendimento necessário para a subsistência do indivíduo ou do agregado familiar e que entre nós se reflectem no princípio da não tributação do mínimo de existência e das deduções à colecta por motivos familiares <sup>(38)</sup>.

E rendimento líquido objectivo que distingue entre receitas e rendimento no sentido próprio do termo.

Receitas que podemos considerar equivalentes às categorias ou cédulas do IRS — rendimento do trabalho, do capital ou dos prédios — e o que se vai tornar rendimento tributável: depois de expurgado das despesas indispensáveis para a sua obtenção <sup>(39)</sup>.

E o que podemos observar é que a distância normalmente existente entre rendimentos líquidos e rendimento bruto não é a mesma nos vários tipos de receitas: que

(35) PÖLLACK (nt 24), 65.

(36) Código do Imposto Profissional, Relatório, Decreto-Lei n.º 44 305 (1962).

(37) No sentido de que a substituição tributária deverá ser estruturada de acordo com o princípio da capacidade contributiva DIOGO FEYO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento* (Coimbra, 2001), 63.

(38) Com uma posição muito importante na jurisprudência dos tribunais alemães TIPKE/LANG (nt 4), 224-238. Entre nos CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal* (Coimbra, 2000), 167.

(39) Sobre este conceito de rendimento líquido objectivo SCHULZE-ÖSTERLOH, *Verlassungrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung - Nettoprinzip, Massgeblichkeitsgrundart, Rückstellung, Gewinnrealisierung*, DStG23 (2000), 69.

não pode deixar de ter reflexos no sistema de retenções na fonte criada para a tributação de rendimento uma vez que inclui como momento obrigatório uma retenção sobre uma receita bruta ainda não sujeita ao mecanismo das deduções e mesmo dos abatimentos.

Com taxas de retenção que têm de atender, pelo menos, às situações mais comuns ou médias: uma vez que, mesmo assim, existe sempre o risco da aplicação concreta da lei, não respeitar suficientemente as particularidades de casos concretos.

## 5.2 — O sistema de retenções do IRS: versão inicial e problemas originários

Foi com base nestes princípios, mais ou menos intuídos pelo legislador fiscal e pressupostos na lei, ainda que sem formulação específica, que foi estruturado o sistema de retenções do IRS.

Um sistema que, de forma sintética, pode ser descrito desta forma:

1. Rendimentos do trabalho dependente: Retenções na fonte, de natureza pessoal, levando em conta os rendimentos líquidos no sentido subjectivo e objectivo do termo no caso do trabalho dependente: uma vez que a existência de apenas uma dedução estandarizada para este tipo de rendimento cria, pelo menos, uma presunção de um rendimento líquido objectivo próximo do rendimento bruto.

2. Rendimentos de capital: retenções na fonte de natureza real para os rendimentos do capital. Com base na pressuposição de que a diferença entre rendimento brutos e rendimentos líquidos, no caso de um rendimento de pura fruição, seria tendencialmente nula. Com um regime semelhante para os rendimentos prediais ainda que aqui, a inevitável possibilidade de dedução de despesas, pudesse tornar a situação menos clara.

3. Rendimentos do trabalho independente: retenções na fonte de natureza real. Com base na pressuposição de que a diferença entre rendimentos brutos e rendimentos líquidos, no caso da prestação de serviços. Pressupunha-se que as despesas conexas com as prestações de serviços permitiriam uma retenção a uma taxa de 15%, segundo a redacção original da lei.

Ainda assim a questão não ficou devidamente resolvida: tornou-se necessário uma mudança da lei que possibilitasse “a dispensa de retenção sobre baixos rendimentos ilíquidos”<sup>(40)</sup>.

Surgindo um novo número no art. 91.º que permitia a exclusão das despesas feitas por conta de um cliente determinado e que, com outras disposições com o mesmo objectivo foi depois incluída no regulamento geral das cobranças<sup>(41)</sup>.

<sup>(40)</sup> *Código do IRS: Comentado e Anotado* — DGCI 2.ª ed. (Lisboa, 1990), 269

<sup>(41)</sup> A. SALGADO MATOS (nt. 25), 464.

A questão era a mesma que se pode colocar hoje<sup>(42)</sup>: se os rendimentos brutos se afastam de forma marcada do rendimento líquido em tal caso a retenção vai ser maior, em certos casos, do que o rendimento líquido.

Tornando-a insustentável e violando frontalmente o princípio da capacidade contributiva: não pela dimensão da dívida de imposto calculada a título definitivo, mas pelo pagamento por conta que é, nestes casos, a retenção na fonte.

Uma vez que se torna financeiramente inoportável. O imposto pago a mais será objecto de reembolso. Mas o futuro reembolso poderia, em alguns casos, constituir o único rendimento do contribuinte. Objecto de apreensão hoje e restituição amanhã.

Em situações que extremas mas estão longe de ser impossíveis. Sendo mesmo bastante mais frequentes do que o desejável.

## 5.3 — Fusão de categorias e regime de retenção

Foi esta dificuldade, já conhecida mas aparentemente esquecida, que surge em relação às retenções na fonte que se colocou de novo e com maior agudeza com a fusão das Categorias B (serviços) e C (actividade empresarial que pode incluir o fornecimento de bens).

E as dificuldades começam com o que encontramos determinado no n.º 1 do art. 94.º que determina que as entidades que disponham de contabilidade organizada deverão proceder a uma retenção na fonte de 20% “tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea *b)* do n.º 1 e nas alíneas *g)* e *i)* do n.º 2 do art. 3.º”.

Concretizando estas remissões temos na alínea *b)* do n.º 1 entre os pagamentos que devem ser objecto de uma retenção na fonte “Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada na alínea anterior”;

Ou seja, concretizando mais esta remissão os “decorrentes de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária”.

Não considerando as hipóteses das demais alíneas (subsídios, actos isolados) vamos considerar apenas os problemas que são colocados pela retenção na fonte de pagamentos de serviços que sejam também da actividade comercial ou industrial: que estavam isentos de retenção antes da fusão das categorias A e B.

E estavam isentos de retenção porque é precisamente nesta zona que encontramos o maior afastamento entre rendimentos brutos e rendimentos líquidos: não apenas no caso dos profissionais que também fornecem bens (ainda que aqui possamos ter uma solução com a discriminação — facturação separada — desses mesmos bens ou serviços prestados por outros) ou caso das pequenas e muito pequenas empresas que não recorrem à forma societária:

<sup>(42)</sup> Na perspectiva de então SALDANHA SANCHES, *Retenções na Fonte no IRS: Uma Interpretação Conforme a Constituição*, FISCO n.º 12/13 (1989).

Como o sub-empregado da construção civil que vende os seus serviços e de mais uns tantos colaboradores que trabalham para ele.

A retenção na fonte torna-se por isso virtualmente inaplicável sempre que haja recurso a colaboradores o que obriga no sector de serviços à passagem à contabilidade organizada sempre que estes tenham um peso significativo. E que poderá suscitar aqui comportamentos fraudulentos.

Aqui, e em muito mais situações que nem tentamos descrever, uma retenção na fonte de 20% vai ser maior do que a margem (rendimento líquido). E por isso, aplicada desta forma temos que concluir que não só a retenção na fonte confisca todo o rendimento líquido de um certo agente económico, como também este deve esperar pelo fim do período de formação do acto tributário (um ano) para conseguir depois a devolução do imposto pago em excesso.

A norma, tal como está, é deste modo inaplicável.

Não é possível aceitar este imposto financeiramente confiscatório que inviabilizaria a actividade (ou o cumprimento da lei fiscal) para certas categorias de contribuintes. Tornando a actuação através da formação de sociedades comerciais ou a adopção de contabilidade organizada uma condição indispensável para a actuação nesses sectores e desse modo inviabilizando actuação das empresas de menor dimensão para quem não é conveniente (ou mesmo impossível) a actuação através do veículo constituído por uma sociedade comercial. Ou o regime da contabilidade organizada.

Uma vez que o regime das retenções na fonte do IRC, tal como se encontra regulado pelo art. 75.º do CIRC, continua a ser orientado por uma distinção pressuposta entre rendimentos em que existe uma tendencial coincidência entre rendimento líquido e rendimento bruto (propriedade intelectual, rendimentos da aplicação de capitais) e por isso não cria estes problemas.

Teremos consequentemente de aceitar que o legislador não exprimiu correctamente o seu pensamento e que a aplicação literal do texto da norma conduz a soluções inaplicáveis<sup>(43)</sup>.

E por isso cabe ao intérprete, no processo de aplicação da norma, encontrar uma outra solução.

#### 5.4 — A interpretação conforme a constituição do regime da retenção nos serviços

Já vimos que a aplicação da norma a rendimentos conexos com actividades de natureza comercial ou industrial sempre que haja uma diferença substancial entre o rendimento líquido e o rendimento bruto constitui uma tributação do rendimento em violação frontal do princípio da capacidade contributiva.

<sup>(43)</sup> Para os muitos outros casos em que da aplicação literal da norma resultam enormidades ver o caso ITAU (Benjamin Rodrigues) com: anotação do autor. FISCALIDADE n.º 5 (2001), 83.

E é precisamente essa situação de uma norma que se for aplicada sem distinções e sem levar em conta a situação concreta do prestador de serviço conduz a uma flagrante violação da Constituição que não pode deixar de conduzir a uma outra tentativa de interpretação que salve a constitucionalidade da norma<sup>(44)</sup>.

E aqui deparamos com duas dificuldades: a norma de retenção, o n.º 1 do art. 94.º fala expressamente de rendimentos ilíquidos. Por isso parece pressupor a diferença entre rendimentos líquidos e brutos.

Mas a isso poderá opor-se que uma retenção pressupõe igualmente que haja uma dívida de imposto no final do período de liquidação: o pagamento por conta, procurando aproximar o pagamento da verificação dos factos fiscalmente relevantes que conduzem à formação da dívida de imposto, das várias receitas que agregadas e expurgadas das despesas necessárias para a sua formação vão formar o rendimento tributável, tem como condição de realização a dívida de imposto a formar futuramente. Não pode ter lugar sem ela.

E por isso haverá que distinguir entre rendimentos ilíquidos que depois da retenção podem dar origem a rendimentos tributáveis e por isso a dívidas de imposto e rendimentos ilíquidos que se mostrem incapazes de suportar a retenção uma vez que, caso ela seja feita, não poderá posteriormente haver dívida de imposto.

A segunda dificuldade é a de saber a quem cabe a decisão sobre a realização ou não realização da retenção.

Já vimos que existem pelo menos alguns casos em que a retenção não deve ter lugar.

Mas como estamos perante um dever de cooperação com conteúdo pecuniário em que o substituto fiscal é ao mesmo tempo o garante do imposto não pode exigir ao sujeito passivo que suporte o risco fiscal que aqui encontramos em conexão com a não realização.

#### 5.5 — A questão dos colaboradores

A Lei n.º 30-G/2000, de 29-12, que introduziu todas as mudanças já referidas no Código do IRS revogou o art. 26.º do CIRS.

E revogou-o porque criou um novo regime de deduções para os que são tributados de acordo com a contabilidade o regime está no nosso já conhecido art. 33.º-C. E para os que estão sob o regime simplificado não há deduções.

O direito à dedução de despesas é trocado — a tal tributação por escolha — pelo direito à dedução específica.

Mas no art. 26.º do CIRS estava prevista não apenas a dedução que era apenas

<sup>(44)</sup> Sobre esta questão e a jurisprudência do BVG v. LARENZ-CANARIS, *Meinendrecht der Rechtswissenschaft*, 3.ª ed. (Berlin, 1995), 159 ss. Interpretação de acordo com a Constituição que tem se também metodologicamente conforme permitindo, com base neste critério escolher entre vários sentidos possíveis. MULLER, *Juristische Methodik*, 4.ª ed. (Berlin, 1990), 86.

despesa como a renda do escritório ou o pagamento do telefone mas também as “remunerações e encargos obrigatórios com empregados e colaboradores”.

Os pagamentos a empregados, nalguns tipos de situações, poderão considerar-se incluídos naquele tipo de despesas que a dedução predeterminada vem substituir: será o caso do pagamento do advogado à sua secretária.

Noutros casos, como na actividade empresarial do já citado sub-empregado da construção civil as margens são demasiado apertadas para que as deduções fixas possam funcionar.

E o mesmo se passa com os pagamentos a colaboradores em princípio incomportáveis se não forem objecto de dedução.

Por isso a menos que concluamos que a intenção do legislador era reservar o regime simplificado para o trabalho sem colaboradores — o que vai reduzir muito o seu âmbito — ou conduzir os colaboradores para a economia paralela teremos de considerar os pagamentos que lhe sejam feitos como um não-rendimento e não uma dedução específica.

E por isso susceptível de dedução.

E nesta linha de pensamento recorde-se que o IVA que seja suportado em tais pagamentos é dedutível. E que por isso este pagamento tem de ser documentado.

O que conduz à necessidade de aceitar os pagamentos a colaboradores no caso do regime simplificado. Não como dedução específica mas como partilha de receita.

## 6 — A DETERMINAÇÃO DO LUCRO PELA CONTABILIDADE

No IRS antes do ano 2000 tínhamos um regime de custos limitados e uma contabilidade simplificada para os profissionais livres. Em regime geral de aceitação de custos, nos termos do IRC, para os empresários com maiores ou menores deveres contabilísticos, conforme a dimensão das empresas.

A diferença principal entre profissionais liberais e empresários residia nas limitações mais intensas às deduções nos rendimentos por estes recebidos.

Num caso, o dos profissionais liberais, tínhamos menores deveres contabilísticos e menores possibilidades de dedução. Para os empresários mais intensos deveres de contabilidade e maiores possibilidades de deduções de custos.

No sistema actual temos a categoria da contabilidade organizada, cujos exactos contornos para os profissionais liberais a lei não determina, e que por isso deverá corresponder, para estes, à situação existente antes da reforma e o regime simplificado: regime de contabilidade simplificada, entenda-se uma vez que para todos os profissionais liberais existem alguns deveres de registo de rendimentos.

O que desapareceu foi a necessidade de documentar os custos para efeitos de IRS.

### 6.1 — Os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Apesar disso o legislador fiscal manteve, o que é compreensível, as limitações existentes para os custos dos profissionais liberais tornando-as extensíveis aos

pequenos empresários. Uma vez que serão principalmente estes que serão tributados pelo IRS.

Aceitando o princípio do IRC que todos os custos necessários para actividade da empresa e para a prossecução do seu objecto social são dedutíveis excepto os do art. 41.º cria, no art. 33.º-C, uma nova categoria de encargos não dedutíveis para fins fiscais.

Em alguns casos o regime continua o já existente na versão originária do IRS: com os já habituais limites de 10% as despesas de valorização profissional e também as deslocações e viagens.

O agregado familiar, que tem especial importância no caso dos pequenos empresários, faz também a sua aparição: as despesas de deslocação e viagens, com o tal limite de 10%, tornam-se extensivas aos membros do agregado familiar, tal como as despesas de formação profissional serão extensivas aos membros do agregado familiar que com ele trabalhem.

Não podendo as remunerações “atribuídas a membros do seu agregado familiar” serem consideradas como custos fiscais.

E a incoerência destas duas normas — os membros do agregado familiar que podem participar as deslocações e viagens e as despesas de formação profissional não podem ser remunerados — é mais aparente do que real.

As despesas desta zona constituem na verdade rendimentos hard to tax uma vez que podem constituir pagamentos em espécie de difícil controlo por se situarem num espaço de intersecção entre a esfera pessoal e empresarial.

E que pode justificar também as limitações existentes às despesas com barcos e automóveis tal como o limite global de 25% para o conjunto destas despesas.

## 7 — NOTA SOBRE A NOVA PREVISÃO NORMATIVA SOBRE RENDIMENTOS DE CAPITAIS

Uma das principais inovações da reforma de 1989 foi ter incluído as mais-valias entre os rendimentos tributáveis, juntamente com os demais rendimentos, num passo que a reforma de 1958/65 não ousara dar <sup>(45)</sup>.

E mesmo numa previsão normativa que não utilizasse a técnica das cédulas para a previsão dos rendimentos tributáveis manter-se-ia a necessidade de distinguir entre rendimentos de capital e mais-valias: a menos que considerássemos estas como um mero retorno ou ganho de capital em sentido económico, sem nenhuma autonomia de tratamento em relação a outros rendimentos de capital <sup>(46)</sup>.

<sup>(45)</sup> Sobre as hesitações e mudanças de rumo desta reforma veja-se a síntese de L. MENEZES LEITÃO, *Evolução e Situação da Reforma Fiscal. Estudos de Direito Fiscal* (Coimbra, 1999). Sobre a situação na área dos valores mobiliários v. J. COSTA SANTOS, *O Desenvolvimento da Reforma Fiscal e a Tributação dos Valores Mobiliários*, FISCO n.º 78/79 (3-67).

<sup>(46)</sup> O debate jurídico e económico sobre as vantagens e desvantagens de um tratamento especial para as mais-valias é inesgotável. Sobre a ausência de consenso quanto aos efeitos económicos de uma

Essa distinção não era consensual antes da actual modificação: é verdade que toda a categoria E assenta num rendimento prototípico para esta categoria: o juro <sup>(47)</sup>. E por isso tinha como base o rendimento periódico, que deriva de um outro direito ou de um certo activo financeiro, podendo ser recebido sem que isso afecte a substância do bem que o produz.

Distinguindo-se por isso, como toda a clareza da mais-valia cuja obtenção implica o fim da fonte produtiva que surge com a alienação de um bem e por isso com o fim da fonte produtiva.

Contudo esta distinção não foi suficientemente nítida para a jurisprudência uma vez que no caso da alienação de obrigações que incorporavam já um direito a um juro como consequência da mera passagem do tempo e que tinham por isso um aumento de valor, o STA tem considerado que estamos não perante uma mais-valia de obrigação que por isso não é tributada, mas perante um rendimento de capital <sup>(48)</sup>.

Perante esta dificuldade a reacção do legislador foi para acentuar o carácter de fruto deste rendimento colocando na lei o que anteriormente estava na doutrina.

E por isso a nova redacção do art. 6.º passou a afirmar que se consideram “rendimentos de capital os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias”.

Quando a lei acrescenta aos ganhos que tenham uma simples proveniência de “direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária” aqueles que resultem da sua “modificação, transmissão ou cessação” está, contudo, a obscurecer a linha distintiva.

Não no caso da modificação uma vez que aqui se pressupõe a manutenção da fonte produtiva. Mas quando houver “transmissão ou cessação” só continuaremos a estar perante um rendimento de capital e não uma mais-valia se esta transmissão ou cessação não implicar a perda dessa mesma fonte produtiva.

O que encontramos no n.º 2 *in fine* “com excepção dos ganhos ou rendimentos tributados noutras categorias” não nos vai adiantar muito: a questão que nos ocupa aqui é precisamente a de saber em que categorias vão os rendimentos ser tributados.

E talvez por isso a lei insiste no conceito de frutos afirmando no n.º 2 do mesmo artigo que “Os frutos e vantagens económicas referidas no número anterior compreendem, designadamente...”

menor tributação dos capital gains veja-se POLLACK, *The Failure of U.S. Tax Policy — Revenue and Politics* (1996 Pennsylvania State University Press), 114.

<sup>(47)</sup> Tal como a do trabalho dependente no contrato de trabalho e do trabalho independente no contrato de prestação de serviços, como tal, notar A. SALGADO MATEOS (nt 25), 137. Uma vez que os juros são o exemplo tradicional dos frutos civis.

<sup>(48)</sup> V. tal respeito Abuso de Direito e Abusos da Jurisprudência, do autor, FISCALIDADE n.º 4 (2000).

O termo fruto significa que tem de haver uma fonte <sup>(49)</sup>. Que não estamos perante um ganho que implica a renúncia a ganhos futuros pela alienação da fonte produtiva.

Ainda que, perante certo tipo de contratos, a distinção possa ser difícil.

Uma vez que nada impede que se construam contratos que consigam obscurecer esta distinção.

## 8 — CONCLUSÃO

A reforma da tributação do rendimento procedendo à fusão de categorias, alargando a concepção do rendimento, permitindo a inclusão no rendimento tributável de receitas de origem incerta constituiu um avanço no sentido de uma tributação melhor concebida e mais justa.

Contudo, as soluções adoptadas como modo de reduzir a fraude fiscal em certas categorias de contribuintes, pelos inúmeros problemas de aplicação que contém poderão conduzir a resultados opostos aos pretendidos.

Mostrando também a impossibilidade de mediante meras alterações legislativas, conseguir uma distribuição mais justa dos encargos tributários.

<sup>(49)</sup> Na linguagem judicial britânica costuma-se falar de “árvore e fruto” precisamente para acentuar a existência de uma fonte. TILLY (nt 7), 132.