



Escola de Ciências Sociais e Humanas

A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das
Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por
Conta e as Tributações Autónomas

Filipe Manuel Reis Nogueira da Silva

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Dr. Américo Brás Carlos, Professor Auxiliar Convidado Jubilado

ISCTE-IUL

Setembro 2013

Aos meus pais, pelo estímulo intelectual
e exemplo de trabalho e sacrifício.

Ao professor Américo Brás Carlos,
pela constante disponibilidade, força e exigência.

A todos aqueles que, por razões de ordem financeira,
não puderam frequentar o ensino superior.

RESUMO

Esta tese analisa o princípio da tributação do rendimento real e a sua confrontação com os métodos de determinação da matéria tributável, do pagamento especial por conta e das tributações autónomas. Em concreto, tenta-se enquadrar este princípio com outros dois princípios que estão na sua génese: o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. Por outro lado, tenta-se demonstrar que este princípio efetiva-se na presença de outros tantos com igual preponderância e necessidade de serem salvaguardados pelo legislador. Assim, neste confronto de interesses, poderão surgir casos em que o princípio da tributação do rendimento real possa ser posto em causa, não escapando a essa possibilidade os regime legais que subjazem aos institutos jurídicos aqui em análise e que, pelas singularidades que os caracterizam, levantam questões próprias e diferenciadas de interpretação.

ABSTRACT

This thesis analyses the principle of real income taxation in comparison to the taxable products determination methods, to the special payment on account and to autonomous taxations. Particularly, the author tries to relate this principle with two other principles: the principle of equality and the principle of ability to pay. On the other hand, we try to demonstrate that this principle is applicable between many others, equally important. Hence, with this confrontation of interests, cases may arise in which the principle of real income taxation may be taken into question, as well as the legal regimens of the legal concepts analyzed in this thesis, that, can be taken into question by their own particular characterization.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	IX
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I.....	3
1) O princípio da igualdade e da capacidade contributiva.....	3
2) O princípio da capacidade contributiva na nossa Constituição. Em concreto, o princípio da tributação pelo rendimento real.....	9
CAPÍTULO II.....	13
1) Os métodos direto e indireto de determinação da matéria tributável.....	13
1.1) Razões que motivam o recurso aos métodos indiretos.....	21
2) A dicotomia entre o rendimento real e o rendimento normal	26
2.1) O desejo de uma tributação pelo rendimento real	26
2.2) A inconstitucionalidade da tributação pelo rendimento normal?.....	29
CAPÍTULO III	37
1) Pagamento especial por conta: razão de ser.....	37
2) Regime	40
3) Pagamento especial por conta e o princípio da capacidade contributiva.....	44
3.1) Desconformidade com o princípio.....	44
3.2) Posição adotada.....	47
CAPÍTULO IV	57
1) Tributações autónomas: regime	57
2) Razão de ser	62
3) As tributações autónomas e o princípio da capacidade contributiva	64
3.1) A dedutibilidade dos gastos e a tributação, em sede de IRS, na esfera do beneficiário.....	65
CONCLUSÕES	77
BIBLIOGRAFIA	83
JURISPRUDÊNCIA	91

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Ac. - Acórdão

CC – Código Civil

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGCI - Direção Geral de Contribuições e Impostos

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC - Tribunal Constitucional

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul

INTRODUÇÃO

A justiça fiscal é um dos temas mais desenvolvidos por quem trabalha e se dedica ativamente ao estudo da ciência tributária. A complexidade da sociedade atual, da atividade comercial que lhe é subjacente e dos sujeitos que lhe dão vida, arremessa o legislador para uma necessidade constante em alcançar um sistema tributário equitativo, mais eficiente e apto a evitar situações evasivas e fraudulentas.

Ao falarmos do princípio da tributação pelo lucro real, estaremos necessariamente a abordar a justiça fiscal no campo das empresas. Estas, que são o núcleo deste mestrado e que circundam a maioria das matérias estudadas e debatidas em aula.

As aulas do Professor Dr. Américo Brás Carlos, por quem tive a felicidade de ser orientando nesta jornada, pautaram-se pela necessidade de serem debatidas as principais questões relacionadas com a justiça fiscal, com especial incidência naquelas que derivam da tributação do rendimento das empresas.

A delimitação do tema desta tese teve, assim, influência desses momentos, assim como da pertinente doutrina desenvolvida nos mais variados textos e artigos publicados em revistas da especialidade, que me aguçaram, naturalmente, a curiosidade. Contudo, não será difícil de perceber que a aplicabilidade do princípio da tributação do lucro real não se esgota nos institutos aqui em confrontação.

Será importante referir que, as análises feitas partem de uma opção inteiramente minha, delimitada, também, pelo máximo de páginas exigido para a realização da tese, o que impossibilita, naturalmente, que se façam referências a todos os institutos e que se levantem todas as questões possíveis dentro de um “espaço” tão exíguo.

Propusemo-nos, assim, analisar o princípio da tributação pelo rendimento real das empresas perante os métodos indiretos de determinação da matéria tributável, o pagamento especial por conta e as tributações autónomas.

A ideia transversal a esta tese parte da interpretação de que a tributação pelo rendimento real é um princípio da justiça do imposto que, contudo, deverá ser compatibilizado com outras preocupações e interesses, também eles com proteção constitucional e que estão, em grande medida, na génese do surgimento destes institutos. Tentaremos, então, expor

algumas das querelas jurídicas debatidas relativamente aos mesmos, aproveitando não só a corrente doutrinária, como também aquela que deriva da jurisprudência, assegurando, em todos os casos, a demarcação das nossas posições relativamente às questões suscitadas.

No primeiro capítulo centrar-nos-emos, principalmente, no artigo 104., n.º2 da CRP, sendo o mesmo a consagração constitucional do princípio da tributação das empresas pelo rendimento real. Todavia não deixaremos de alicerçar essa análise com uma exposição mais descritiva de dois outros princípios que estão na sua génese e que com ele se correlacionam, mais concretamente, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva.

Por último, quanto aos capítulos II, III e IV, os mesmos repartem-se pelos métodos de determinação da matéria tributável, pelo pagamento especial por conta e pelas tributações autónomas, respetivamente, desenvolvidos de forma diferenciada entre si, por influência das singularidades de cada um.

Contudo, em todos eles teremos o cuidado de realizar uma exposição sucinta do seu regime, acreditando que facilitará, não só, o entendimento das posições por nós alcançadas e correspondentes conclusões, assim como da consulta que possa vir a ser feita a este estudo, em momento posterior à sua realização e/ou após a possibilidade de ser verificar alguma alteração legislativa de maior relevo, sem que com isso o leitor deixe de conseguir enquadrar legalmente as nossas interpretações.

CAPÍTULO I

1) O princípio da igualdade e da capacidade contributiva

Como se verificará ao longo deste capítulo, ao abordarmos o princípio da tributação pelo rendimento real, não deixa de ser necessário, primeiramente, fazer referência a dois outros princípios que estão na sua génese e que com ele se correlacionam. São eles, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva.

Atualmente, o princípio da igualdade é reconhecido como um princípio estruturante dos Estados de Direito, em torno do qual gira toda a racionalidade e estruturação do Estado Constitucional¹ e que se constitui como um importante teste ou expressão de justiça², estando como tal, também refletido no nosso sistema tributário nacional.

O princípio da igualdade tem vindo a sofrer profundas alterações ao longo dos tempos, com especial manifestação na transição do Estado Liberal para o Estado Social, que têm perdurado até aos dias de hoje. Desta forma, é comumente entendido que a igualdade consagrada não será somente *formal* ou *perante a lei*, tendo como destinatários os órgãos de aplicação do direito, manifestando-se, concomitantemente, como *material* ou *na lei*, em que o seu destinatário principal será o próprio legislador, apontando-lhe a tarefa de buscar ativamente a igualdade dos homens através da lei³.

Parte-se, então, da ideia de que o Estado “de garante passivo dessa igualdade radical que há na natureza dos homens, passa a produtor activo de uma igualdade em sociedade, das condições que permitem o igual desenvolvimento das potencialidades que há na natureza humana, de uma igualdade de oportunidades real e já não abstracta”^{4/5}.

¹ Neste sentido, a título de exemplo, cfr. JORGE REIS NOVAIS, *Direitos Fundamentais – Trunfos contra a maioria*, Coimbra Editora, 2006, p. 95; e CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998, p.435.

² Nas palavras de SÉRGIO VASQUES, «[é] na igualdade que está, portanto, a mais importante componente da justiça e o principal argumento de legitimação do direito positivo, a igualdade constitui o principal teste ou expressão da justiça, o seu “ponto de cristalização”», in *O princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, p.28; No mesmo sentido CLOTILDE PALMA, in “Tributos e Confisco – Algumas reflexões”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º3, Almedina, Janeiro 2013, p.113.

³ Neste sentido, a título de exemplo, ver CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *Ob.Cit.*, pp.437 e ss; NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº174, Lisboa, 1996, pp.206 e ss; JORGE BACELAR GOUVEIA, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, Almedina, 2005, p.941; SÉRGIO VASQUES, *O princípio da Equivalência...*, *Ob.Cit.*, pp.33 a 35.

⁴ Ver SÉRGIO VASQUES, *O princípio da Equivalência...*, *Ob.cit.*, p.33.

⁵ Sublinhado nosso.

Acresce, ainda, que esta vertente criadora acaba por ter subjacente a máxima aristotélica de que deve ser tratado de forma igual o que é igual (igualdade horizontal) e de forma diferente o que é diferente (igualdade vertical), procurando alcançar-se tanto uma justiça comutativa, como distributiva⁶, respetivamente.

Contudo, não deverá confundir-se igualdade com identidade⁷, dado entender-se que duas realidades nunca são totalmente iguais, nem totalmente diferentes, havendo sempre alguma ou algumas características que as distanciam ou aproximam. Assim, a relação de igualdade determinar-se-á por um juízo de comparação, por intermédio de um critério distintivo ou *tertium comparationis*, revelado por uma das várias características das pessoas ou realidades em causa.⁸

Tal como nos elucida SÉRGIO VASQUES, duas coisas tornar-se-ão iguais por meio de um qualquer critério definido para esse efeito e que se dê por relevante, sendo que, “quando o legislador se propõe a tratar o que é igual de modo igual, significa isso que se propõe a associar a mesma estatuição legal, o mesmo imposto, admitamos, a duas realidades que se mostram iguais à luz de um qualquer critério distintivo”.⁹

O principal problema da igualdade deriva, então, da escolha e justificação do critério que servirá de suporte à comparação dessas realidades ou pessoas. A aferição da igualdade é confiada a alguns subprincípios sendo que, a aplicação dos mesmos, tem vindo a variar no tempo e em concordância com a realidade económica e social subjacente¹⁰.

No que concerne à igualdade em matéria fiscal, realçam-se, entre outros, os princípios do benefício e da capacidade contributiva¹¹.

Quanto ao princípio do benefício, ligado à doutrina dos direitos naturais e do contrato social, o mesmo difunde-se na ideia de que a tributação deverá ser medida tendo em conta o

⁶ Neste sentido, Cfr. SÉRGIO VASQUES, *O princípio da Equivalência...*, *Ob.cit.*, pp.23 e 24; CLOTILDE PALMA, “Tributos e Confisco...”, *Ob.cit.*, p. 113; ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO e SÉRGIO GONÇALVES DO CABO, in “O Financiamento da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles*, Vol. V, Almedina, 2003, pp.425 e ss.

⁷ Ver SÉRGIO VASQUES, *O princípio da Equivalência...*, *Ob.cit.*, pp.38 a 41; CLOTILDE PALMA, “Tributos e Confisco...”, *Ob.cit.*, p. 114.

⁸ Neste sentido, a título de exemplo, SÉRGIO VASQUES, “O princípio da Equivalência...”, *Ob.cit.*, p. 41; CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *Ob.Cit.*, pp.442 e 443.

⁹ Cfr. SÉRGIO VASQUES, *O princípio da Equivalência...*, *Ob.cit.*, p. 41.

¹⁰ Cfr. CLOTILDE PALMA, “Da Evolução do Conceito da Capacidade Contributiva”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 402, Abril-Junho de 2001, p.117.

¹¹ Quanto a esta temática, mais detalhadamente, ver JOSÉ XAVIER DE BASTO, “A Constituição e o sistema fiscal”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3956, Coimbra Editora, 2009.

benefício que cada um obtém dos bens públicos, sendo que, por força deste ideal de justiça comutativa, cada um contribuirá para os gastos do Estado em consonância com o benefício que tenha retirado dos serviços públicos.

No entanto, têm sido levantadas algumas críticas quanto à viabilidade deste princípio para que se constitua uma base geral de tributação. Sinteticamente, aproveitaremos as palavras de CLOTILDE PALMA para elencar alguns dos principais entraves:

“Desde logo, há indivíduos que recebem benefícios de bens públicos e que não deverão contribuir para as despesas que lhes estão subjacentes, por motivos de natureza social, pelo que este princípio se torna incompatível com acções redistributivas, sendo muito dificilmente compaginável com os sistemas fiscais modernos aos quais são cometidas relevantes funções de distribuição do rendimento e da riqueza; subsiste ainda sempre o eterno problema da característica de indivisibilidade do consumo (vg. defesa, segurança, diplomacia, saúde pública), que não permite uma definição correcta das quantidades consumidas por cada um dos cidadãos. Por outro lado, uma vez conformada a matéria colectável de forma a indiciar devidamente o benefício usufruído pelo indivíduo ou o custo em que o Estado incorreu, importa proceder a um ajustamento da carga do imposto ao benefício ou ao custo através de uma estrutura e nível de taxas adequadas”.¹²

Pese embora as suas implicações, não poderemos deixar de reconhecer os seus importantes préstimos em determinadas situações, como, a título de exemplo, serão os casos em que se aplicam as regras de mercado quanto ao financiamento de bens e serviços prestados pelo setor público, ou de situações que envolvam bens coletivos divisíveis, etc.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, este não determina que o pagamento dos impostos tenha por base a medida da fruição dos bens ou serviços públicos, mas sim a medida da capacidade que cada um tem de contribuir para o erário público. Desta forma, deverão pagar imposto na mesma medida, aqueles que terão a mesma capacidade contributiva (igualdade horizontal) e deverão pagar imposto diferente aqueles que apresentem diferentes capacidades para contribuir (igualdade vertical).

¹²in “Da Evolução do Conceito..”, *Ob.cit.*, p.118; Ver, também, a este propósito, TEIXEIRA RIBEIRO, “A justiça na tributação”, *Nova Economia Portuguesa: Estudos em Homenagem a António Manuel Pinto Barbosa*, Universidade Nova de Lisboa, Faculdade de Economia, 1989, p.299.

Tem sido defendido na doutrina que este princípio é o critério mais adequado à repartição dos impostos, mormente, quanto aos impostos sobre o rendimento, pese embora suas implicações na formulação do sistema tributário, assim como na sua conceção e aplicação prática.^{13/14}

Como realça CASALTA NABAIS, há autores que contestam o princípio da capacidade contributiva argumentando a sua indeterminabilidade, ambiguidade ou equivocidade, não passando o mesmo de uma “fórmula vazia” ou de “fórmula *passé-partout*”. No fundo, o princípio da capacidade contributiva «configurar-se-ia como uma verdadeira petição de princípio, já que se limita a estabelecer que “deve pagar-se o que se pode pagar”, sem definir

¹³ Cfr. CLOTILDE PALMA, “Tributos e Confisco...”, *Ob.cit.*, p. 117.

¹⁴ Quanto à abordagem do princípio da capacidade contributiva na doutrina portuguesa, a título de exemplo e citados por vários autores, ver ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Vol.I, Lisboa, 1974, pp.107 e ss, JOSÉ CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2ªedição, Coimbra, 1972,pp.81 e ss, CARLOS PAMPLONA CORTE REAL, *Noções de Direito Fiscal*, Vol. I, 1981,pp.87 e ss, VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português- Introdução ao estudo da Realidade Tributária*, Vol.I, Coimbra Editora, 1984, pp.78 e ss, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Coimbra, 1995, pp.105 e ss, ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol.II, 4ª edição, Coimbra, 1992, pp.185 e ss, SALDANHA SANCHES, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, Edifisco,1991, pp.33 e ss, CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *Ob.Cit.*, pp.435 e ss, TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, 1999, pp. 15 e ss, MANUEL FREITAS DA ROCHA, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998, pp.7 a 201, CARLOS ALBERTO MARQUES, “ A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 36, 1961, pp. 1393 a 1410, SÉRGIO VASQUES, *O princípio da Equivalência...*, *Ob.cit.*, e “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *Fiscalidade*, Julho-Setembro de 2005, pp.15 a 45, CLOTILDE PALMA, “Tributos e Confisco...”, *Ob.cit.* e “Da Evolução do Conceito...”, *Ob. cit.*, JOSÉ ALBANO SANTOS, “Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, 1997, pp.34 a 70, JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, “Algumas reflexões em torno do princípio da capacidade contributiva”, *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Tribunal Constitucional, Coimbra Editora, 2003, pp. 899 a 943. Quanto à sua abordagem, ao nível da doutrina estrangeira, entre outros, SAINZ DE BUJANDA, “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributário español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, 1963, pp.154 e ss (181 e ss), PALAO TABOADA, “ Apogeo y crises del principio de capacidade contributiva”, *Estudios Juridicos en Homenaje al Prof. Federico de Castro*, vol.II, Madrid 1976, pp. 375 e ss., RODRIGUEZ BEREJO, *El sistema tributario en la Constitución*, Madrid, 1976, E. GIARDINA, *La Basi Teoriche dek Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, I. MAZONI, *Il Principio dela Capacità Contitutiva nell’Ordinamento Costituzionale Italiano*, Torino, 1965, L.BERLIRI, “L’obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria”, *Scritti in Memoria di Antonio Giuffré*, vol. III, Milano 1967, G. GAFFURI, *L’ Attitudine alla Contribuzione*, Milano 1969 e *Lezioni di Diritto Tributario*, Padova, 1989, F.MAFFEZZONI, *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, 1970, F. MOSCHETTI, *Il Principio di Capacità Contributiva*, Padova, 1973, G. MARONGIU, “Il Principio di Capacità contributiva nella giurisprudência della Corte Costituzionale”, *DPT*,1985, pp.6 e ss, E. DE MITTA, *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*, 2.ª edi., Milano, 1991 e *Appunti di Diritto Tributario, I*, Milano, 1970, F. NEUMARK, *Principos de la Imposición*, Madrid, 1974, DIETER BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Köln, 1983, KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, 3 vols, Köln, 1983, e *Steuergrechttugkeir in Theorie un Praxis*, Köln, Köln, 1981, ROLF WITTMAN, “Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung”, *Steuer und Wirtschaft*, 1993, n.º1, pp.35 a 46, WALTER LEISNER, “Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivelierung”, *Steuer und Wirtschaft*, 1983, n.º2, pp.97 a 102, STEFAN BACH, “Die Perspektiven des Leistybgsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steurrecht”, *Steuer un Wirtschaft*, 1991, n.º2, pp.116 a 135.

minimamente o “poder pagar” cuja concretização é assim deixada à inteira liberdade do legislador fiscal»¹⁵.

Ainda do lado de quem contesta o princípio, há quem sustente que o mesmo não fornece “nenhum critério concreto para uma repartição justa dos encargos fiscais por todos os contribuintes ou do encargo fiscal individual ou global admissível”, pondo-se, assim, em causa a sua operacionalidade jurídica prática¹⁶, conferindo ao legislador um certa liberdade nessa determinação, somente limitada pelo mínimo de existência e pelo máximo confiscatório.¹⁷

De todo o modo, tal como salienta ainda CASALTA NABAIS, é reconhecida a importância deste princípio no que concerne à tributação do rendimento das pessoas singulares e coletivas. Segundo o autor, a capacidade contributiva afasta o legislador do arbítrio, conferindo-lhe racionalidade, isto é, “o legislador na selecção e articulação dos factos tributários tem de ater-se a factos reveladores de capacidade contributiva, definindo como objecto ou matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto. Por outras palavras, o princípio da capacidade contributiva implica assim idoneidade do sujeito para suportar o respectivo imposto, o que ocorrerá apenas quando se verifique uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado pelo legislador (...)”.

Neste sentido, dever-se-á interpretar que certo imposto só satisfaz o princípio da capacidade contributiva quando aquele incida sobre a riqueza de modo determinado, refletindo a força económica real do contribuinte e por correspondência com os recursos disponíveis. Segundo SÉRGIO VASQUES, o princípio da capacidade contributiva, enquanto *critério* de igualdade, exige a *personalização do imposto*, uma vez que, ao tributar-se determinada manifestação de riqueza deverá atender-se à pessoa que está por trás dela e às condições em que se encontra.¹⁸

Para além do mais, tem sido entendido que o princípio da capacidade contributiva não só funciona como *critério* de igualdade fiscal, como também se anuncia como *pressuposto* e

¹⁵ Cfr. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *Ob.Cit.*, p.459 e bibliografia aí citada.

¹⁶ *Idem*, p. 461.

¹⁷ Neste sentido CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *Ob.Cit.*, p.495 e CLOTILDE PALMA, “Tributos e Confisco...”, *Ob.cit.*, p.121.

¹⁸ Cfr. SÉRGIO VASQUES, “Capacidade Contributiva, Rendimento...”, *Ob.Cit.*, p.19.

limite na tributação¹⁹, uma vez que o imposto só deverá incidir onde exista capacidade contributiva e terminar onde esta termine.

Destes elementos caracterizadores do princípio da capacidade contributiva, sucintamente afluídos, emana a interpretação de que o mesmo transparece duas funções: uma *função garantística* e uma *função solidarística*.

A *função garantística* difunde-se na ideia de que só deverão estar sujeitos a tributação aqueles que detenham capacidade contributiva, não devendo, concomitantemente, permitir que se criem impostos confiscatórios, sendo que, a *função solidarística* reflete a ideia de que, ao haver essa capacidade contributiva, os contribuintes deverão concorrer para as despesas públicas na medida da sua capacidade.²⁰

Por último, queremos ainda destacar que, em determinadas situações, é passível que se interprete que determinada lei poderá não respeitar este princípio. Como tão bem nos elucida CLOTILDE PALMA²¹, nessas situações será importante aferir se existe algum fundamento constitucionalmente pertinente que subjaza ao afastamento do princípio por parte da lei ordinária e se, em caso afirmativo, esse fundamento cumpre os requisitos impostos pelo princípio da proporcionalidade.

Não poderemos olvidar que o legislador, na criação da lei, terá que atender a vários interesses constitucionalmente consagrados, tendo por vezes como tarefa encontrar um equilíbrio ou concordância prática entre os vários princípios que, em alguns casos, surgem numa relação antinómica.

Assim, nos casos em que determinada lei possa por em causa o princípio da capacidade contributiva, entende-se ser necessário verificar a existência de um concreto interesse constitucional e se, à luz de um *controlo metódico da desigualdade de tratamento*, lhe subjaz a necessidade de acautelar outro interesse de igual importância constitucional, sob pena de a lei poder ser simplesmente arbitrária e geradora de situações que revelam um tratamento totalmente iníquo.

Neste contexto, aludimos às palavras de JOSÉ GOMES CANOTILHO, que nos revela em que consiste este *controlo metódico*. Segundo o autor “[n]os tempos mais recentes tende-se a

¹⁹ No mesmo sentido, SÉRGIO VASQUES, *Ibidem*, p.19.

²⁰ Neste sentido, a título de exemplo, cfr. NUNO SÁ GOMES, *Manual de...*, *Ob.Cit.*, p.200, e JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, “Algumas reflexões em torno ...”, *Ob.Cit.*, p.902.

²¹ Ver, CLOTILDE PALMA, “Tributos e Confisco...”, *Ob.cit.*, p.122.

reforçar a metódica de controlo da igualdade através do princípio da proporcionalidade (em sentido amplo). Talvez seja mais correcto dizer que se exige aqui um esquema de fundamentação e controlo conducentes, em termos gerais, aos mesmos resultados obtidos pela utilização do princípio da proibição do excesso em sede de restrição de direitos. O controlo metódico da desigualdade de tratamento terá de testar: (1) a legitimidade do fim do tratamento desigualitário; (2) a adequação e necessidade deste tratamento para a prossecução do fim; (3) a proporcionalidade do tratamento desigual relativamente aos fins obtidos (ou a obter).”

2) O princípio da capacidade contributiva na nossa Constituição. Em concreto, o princípio da tributação pelo rendimento real.

Após esta abordagem a alguns dos traços característicos do princípio da capacidade contributiva, não poderemos deixar de realçar que, ao contrário do que acontece noutros países²², este princípio não se encontra expressamente consagrado na nossa Constituição.²³ Contudo, a sua não positivação na nossa Lei Fundamental não afasta a sua manifestação por meio de alguns dos seus artigos.

No que concerne à tributação do rendimento das empresas, dado ser esse o tema que aqui nos ocupa, o princípio da capacidade contributiva revela-se através do artigo 104.º, n.º2 da CRP. Dispõe este preceito que “[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Tal como já havíamos referido anteriormente, o princípio da capacidade contributiva exige a personalização do imposto enquanto critério de igualdade tributária, sendo o artigo 104.º, n.º2 da CRP a revelação cabal dessa necessidade no que concerne às empresas, exteriorizada pela exigência de que a tributação deve ser focada no rendimento realmente auferido pelo contribuinte.

²² Daremos como exemplo a Constituição Italiana, (artigo 53.º,n.º1), a Constituição Espanhola (artigo 31.º,n.º1) e a Constituição Grega (artigo 4.º, n.º5).

²³ No entanto, não queremos com isto dizer que não hajam referências à capacidade contributiva em lei ordinária. Na LGT, o artigo 4.º, n.º1 dispõe que “os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património”; no artigo 6.º, n.º 1, do mesmo diploma, lê-se que “a tributação directa tem em conta (...) c) a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo”. Quanto à sua abordagem em sede judicial, damos como exemplo os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional: Ac. n.º 142/2004, Processo n.º 453/03, de 10 de Março de 2004; Ac. n.º 452/2003, Processo n.º 273/03, de 14 de Outubro de 2003; Ac. n.º 84/2003, Processo n.º 531/99, de 12 de Fevereiro de 2003; Ac. n.º 308/2001, Processo n.º 450/92, de 3 de Julho de 2001.

Todavia, a leitura e interpretação deste preceito poderá não ser tão simples quanto possa transparecer. Como tal, parece-nos necessário tecer algumas considerações relativamente ao mesmo.

O primeiro aspeto prende-se com o significado que deve ser atribuído à palavra “*empresas*”, uma vez que, parece-nos ser crucial definir a sua abrangência e, bem assim, concretizar qual a realidade acarreada por esta norma constitucional.

São várias as perspetivas pelas quais se aborda o conceito de *empresa*. Dada a riqueza do mesmo, a ciência jurídica tem encarado o conceito de *empresa* enquanto *sujeito* (como é o caso do empresário), *objeto* (pelo estabelecimento comercial), *atividade* (como atividade económica na produção e/ou distribuição de bens e/ou serviços) ou *instituição* (a nova entidade criada, *maxime* a sociedade comercial)²⁴.

Tendo em consideração a posição maioritária da doutrina, e não olvidando a referência feita em vários textos legislativos²⁵, parece-nos que o conceito de *empresa* enquanto *atividade económica* é aquele melhor transparece o seu sentido no contexto fiscal.

A noção de *empresa* enquanto *atividade económica*, remete-nos para um conceito amplo, isto é, para um conceito que não deverá, apenas, circunscrever a aplicação do postulado do artigo 104º, nº2 da CRP às empresas tributadas em sede de IRC. Como tal, não estarão aqui em causa somente as empresas societárias e outras empresas sob a forma de pessoas coletivas, mas a par das mesmas, estarão abrangidas as empresas individuais, ou seja, as empresas que não têm personalidade jurídico-tributária distinta do seu titular – as empresas em nome individual²⁶.

Naturalmente, se o conceito de *empresa* se resumisse às *empresas societárias*, o legislador poderia ter optado, na formulação do preceito constitucional em causa, pela expressão

²⁴ In AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina, 2010, p.38 *Ibidem*, OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Comercial*, vol.I, Lisboa, 1986,p.121; BRITO CORREIA, *Direito Comercial*, vol.I, AAFDL, Lisboa, 1987, p.213; FERNANDO OLAVO, *Manual de Direito Comercial*, vol.I, p.165.

²⁵ Como exemplo, o artigo 2º, nº1 do *Regime Jurídico da Concorrência*, aprovado pela Lei nº18/2003, de 11 junho, que dispõe : “Considera-se empresa, para efeitos da presente lei, qualquer entidade que exerça uma atividade económica que consista na oferta de bens ou serviços num determinado mercado, independentemente do seu estatuto jurídico e do modo de funcionamento.”; o artigo 5º do *Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas*, que enuncia : “Para efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica”.

²⁶ Neste sentido, AMÉRICO BRÁS CARLOS, *ob.cit.*, p.38 e 39; JOSÉ XAVIER DE BASTO, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, 5, Janeiro 2001, p.6 e ss.

“tributação das sociedades comerciais”, não circunscrevendo os efeitos deste preceito às “empresas” que, em nosso entender, lhe confere maior amplitude.

Atendendo ao que ora se expôs, parece-nos, assim, que o conceito de “empresas”, ínsito no artigo 104º, n.º2 da CRP, acolhe não só as empresas societárias e todas as demais pessoas coletivas, que exerçam atividade económica e, por isso, tributadas em IRC, mas também as empresas individuais ou singulares, tributadas em sede de IRS, o que faz com que a base de tributação do rendimento, em ambas as situações, deva ser feita de acordo com o mesmo princípio constitucional. Em última análise, e de acordo com o artigo 104º, n.º2 da CRP, poder-se-á dizer que a tributação das empresas - sejam elas pessoas singulares ou pessoas coletivas - deve *incidir fundamentalmente sobre o seu lucro real*²⁷.

O outro aspeto que queremos salientar relativamente a este preceito, e que nos dará o mote para o estudo aqui em causa, prende-se com o advérbio *fundamentalmente*.

É da nossa convicção que, o legislador, ao formular a orientação ínsita no artigo 104º, n.º2 da CRP, não quis dispor que a mesma tivesse um valor absoluto. O legislador atesta-o, incluindo o advérbio *fundamentalmente* na norma em causa, dando, dessa forma, a premissa de que esta regra poderia assumir algumas exceções. Tal como já havíamos afluído, a razão subjacente a este paradigma terá que ver com a necessidade de o legislador ter de ceder, em determinadas situações, perante outros interesses constitucionalmente relevantes, como poderá ser o caso da justa repartição dos encargos tributários, ou o combate à fraude e evasão fiscal, ou até por um princípio de praticabilidade, legitimando-se, por exemplo, um sistema em que a tributação do rendimento se faça pelos rendimentos normais em determinadas situações.²⁸

²⁷ Problema diferente de saber qual o conteúdo do conceito de *empresas*, é o de saber se as empresas em nome individual, e como tal, abrangidas pelo artigo 104.º, n.º2 da CRP, estão dessa forma legitimadas a serem tributadas em sede de IRC. Defendendo que as empresas em nome individual, ao serem abrangidas por este artigo, não fazem delas sujeitos distintos do seu proprietário e, dessa forma, deverão ser tributadas em sede de IRS, destacamos AMÉRICO BRÁS CARLOS, *ob.cit.*, p. 185 e TEIXEIRA RIBEIRO, “As opções fiscais da Constituição”, *Boletim de Ciências Económicas*, XXVIII, 1985,p.91; contrariamente a esta posição, CASALTA NABAIS, “Alguns aspetos do quadro Constitucional da Tributação das Empresas”, *Fisco*, nº103/104, Junho 2002, pp.13 e ss.

²⁸ Neste sentido, a título de exemplo, RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2007, p.60 e CASALTA NABAIS, *in Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, 2011, p.172.

CAPÍTULO II

1) Os métodos direto e indireto de determinação da matéria tributável

Através da leitura do artigo 104.º, n.º2 da CRP verificámos que a tributação terá que ser feita fundamentalmente pelo rendimento real, contudo, o preceito em análise não nos indica quais os procedimentos para apurar esse rendimento. O legislador, aqui, teve que conceber um regime legal que moldasse o procedimento de apuramento do rendimento às necessidades que este princípio transparecia.

Consagrou-se, assim, na LGT, dois procedimentos de avaliação: a *avaliação direta* (ou método direto) e a *avaliação indireta* (método indireto)²⁹.

Através da leitura do artigo 81.º da LGT, apercebemo-nos que o regime regra no procedimento de avaliação da matéria tributável é o *método direto*, sendo excecional a avaliação feita por *métodos indiretos*, incumbida à Administração Tributária.³⁰

Quando falamos em *método direto* de avaliação da matéria tributável das empresas, estaremos a fazer referência ao método de apuramento baseado na contabilidade do contribuinte, sendo que, quando falamos em empresas, reforçamos a posição perfilhada anteriormente, não estando aqui em causa, somente, as empresas tributadas em sede IRC, mas também as atividades empresariais e profissionais tributadas em sede de IRS.

A alínea b), do n.º1 do artigo 28.º do CIRS dispõe que a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais poderá realizar-se com base na contabilidade³¹, a qual deverá seguir o regime estabelecido no CIRC³², com as adaptações resultantes do próprio CIRS (Artigo 32.º). Dessas adaptações, daremos o exemplo daquelas que provêm do artigo 33.º do CIRS, relativas aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. Serão, assim, tidos em conta para efeitos da tributação do rendimento empresarial e profissionais em sede de IRS, não só

²⁹ Ver Capítulo V, do Título III, da LGT.

³⁰ O artigo 85.º da LGT concretiza esta ideia, dizendo, no seu n.º1, que “a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta”.

³¹ A lei ainda confere outra modalidade de apuramento do rendimento tributável relativamente aos rendimentos empresariais e profissionais tributados em sede de IRS, que é o apuramento com base nas regras do regime simplificado [Artigo 28.º, n.º1, al. a) do CIRS]. Contudo, abordaremos este regime em momento ulterior.

³² No n.º1 do artigo 16.º do CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º442-B/88 de 30 de Novembro, lê-se: “A matéria coletável é, em regra, determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal”.

os encargos não dedutíveis que constam do CIRC (artigo 45.º), como também aqueles que vêm estipulados no CIRS, mormente no seu artigo 33.º.³³

Tanto as empresas que são tributadas em sede de IRC como as que o são em sede de IRS, ao determinarem os seus rendimentos com base na contabilidade organizada, segundo o regime estipulado CIRC, é-lhes imposto, dessa forma, um conjunto de obrigações contabilísticas no processo de determinação do seu lucro tributável.

Ao lermos o n.º3 do artigo 17.º do CIRC, daremos conta de que a contabilidade exigida para o apuramento do lucro tributável deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística e, também, com as demais disposições legais em vigor para o sector de atividade em causa, sem prejuízo da observância de algumas disposições do CIRC [al.a)]. Dessas disposições, destacamos, como exemplo, o artigo 123.º do CIRC, que no seu n.º2 nos elucida de que os “lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;” [al.a)] e que “as operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos” [al.b)];

Será com base na contabilidade e na declaração do contribuinte que se determinará a sua matéria coletável, estando o mesmo responsável pelo controlo e organização dos seus registos contabilísticos, como instrumento essencial de medida e informação dessa realidade económica. Isto, sem prejuízo de a Administração Fiscal assumir um papel de fiscalização ou controlo das respetivas declarações³⁴.

Desta forma, estaremos perante o chamado *método direto* e a base tributável que daqui se obtém é denominada de *rendimento real efetivo*³⁵.

Com base na ideia de que a justiça fiscal, relativamente à tributação do rendimento das empresas, se concretiza através da tributação do rendimento realmente auferido por um

³³ Neste sentido, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, 2011, p.551.

³⁴ Salientamos que, apesar da determinação da matéria tributável estar a cargo do próprio contribuinte, isso não invalida que haja uma intervenção da Administração Fiscal (16º, nº1 do CIRC) nem que o *método direto* de determinação da matéria tributável fique, de alguma forma, descaracterizado pelo controlo, *a posteriori*, realizado pela Administração através de correções ou alterações quantitativas. Neste sentido, AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Ob.cit.*, p.188.

³⁵ A título de exemplo, no Ac. do TC n.º 84/03, Processo n.º 531/99, de 12 de Fevereiro de 2003 lê-se: “[u]ma contabilidade organizada disporá sempre de um poderoso suporte para demonstrar e provar - ilidindo a presunção de o rendimento apresentado não corresponder à realidade – que essa contabilidade espelha com fidelidade a realidade concreta, podendo, deste modo, afastar mesmo a aplicação de qualquer critério de avaliação indirecta da matéria tributável e acabar por ser tributado em função do lucro declarado, ou seja, do rendimento real efectivo”.

contribuinte em concreto³⁶, assumimos que o método direto não levanta grandes dúvidas quanto à sua compatibilidade com o princípio constitucional preconizado pelo disposto do artigo 104.º, n.º2 da CRP.

Contudo, não poderemos olvidar que a preocupação de determinar e tributar o rendimento real efetivo de uma empresa, prosseguindo dessa forma os fins de um sistema fiscal justo, tem que ser compatibilizada com outras preocupações político-legislativas, como é o caso do combate à fraude e evasão fiscal³⁷, assim como da própria equidade, mormente, quando se afere que a carga fiscal não está a ser nem correta, nem igualmente distribuída³⁸. Serão compreensíveis tais preocupações, dado que, a autonomia conferida ao contribuinte na organização e formulação dos seus próprios registos contabilísticos poderá abrir portas a que o mesmo tente iludir a Administração Fiscal através de declarações contabilísticas que não transpareçam a realidade³⁹.

O mecanismo legal concebido para tentar salvaguardar que tais situações não se consumam, revela-se pelos *métodos indiretos* de determinação da matéria coletável⁴⁰ que, como vimos, são subsidiários do *método direto* (artigo 85.º, n.º1 da LGT)⁴¹ e da competência da Administração Fiscal (artigo 82.º, n.º2 da LGT).

Neste sentido, a aplicação dos *métodos indiretos* tem que ser feita com base na verificação de determinados pressupostos legais. Parte-se, primeiramente, da convicção de que as

³⁶ RUI DUARTE MORAIS chega mesmo a afirmar: “A tributação do rendimento real é, efectivamente, um princípio de justiça do imposto, desde logo porque o rendimento das empresas é, necessariamente, muito variável”, *in Apontamentos ao Imposto...*, *Ob.Cit.*, p.59;

³⁷ Neste sentido, a título de exemplo, ver Ac. STA, Processo n.º 997/10, de 2 de Março de 2011 e Processo n.º 1039/10, 2 de Março de 2011.

³⁸ Anunciaremos e desenvolveremos as razões que subsistem à aplicação dos métodos indiretos, em momento posterior.

³⁹ No Ac. do TC n.º 84/03, Processo n.º 531/99, de 12 de Fevereiro de 2003 afirma-se que “[n]a verdade, e como é sabido, a contabilidade organizada não é sempre e necessariamente o reflexo da realidade da empresa, podendo ocultar, com maior ou menor sofisticação, rendimentos superiores aos escriturados”. Também neste sentido, a título de exemplo, ver RUI CAMACHO PALMA, “Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário”, *Fisco*, n.º 82/83, Setembro- Outubro 1997, p.65.

⁴⁰ Na Lei n.º41/98 de 4 de Agosto, que autorizou o Governo à publicação da Lei Geral Tributária, de onde constam os grandes princípios substantivos que regem o nosso sistema tributário, pode ler-se no n.º24 do artigo2.º que o Governo ficaria autorizado a “[r]egular o procedimento da determinação da matéria colectável em vista do apuramento da matéria colectável real e do combate à evasão fiscal, com possibilidade de recurso a métodos indirectos de avaliação quando se verificarem os pressupostos de impossibilidade de determinação do valor real, e com respeito do princípio da audiência do contribuinte”.

⁴¹ Ressalvamos, desde já, que o Regime Simplificado de determinação do rendimento tributável em sede de IRS não é aplicado subsidiariamente ao método direto. Apesar de salientar-mos, como característica distintiva, que os métodos indiretos são subsidiários do método direto, não queremos deixar de assinalar que, quanto ao regime simplificado, o mesmo é aplicado por opção do próprio contribuinte, quando preenchidos os requisitos legais. Aprofundaremos este ponto em momento ulterior.

declarações feitas pelo contribuinte gozam de uma presunção de veracidade conferida por lei (artigo 75.º, n.º1 da LGT)⁴², sendo que, a mesma, só poderá ser ilidida pela Administração Fiscal, dando origem à aplicação subsidiária⁴³ de *métodos indiretos*, quando se verifique algum dos casos elencados nas alíneas do n.º2 do artigo 75.º da LGT.

Assim, os *métodos indiretos* têm por base indícios, presunções ou outros elementos que a Administração Fiscal disponha (artigo 83.º LGT). Para tal, esta não poderá descurar a necessidade de fundamentar a decisão de ilidir a presunção de veracidade da declaração do contribuinte e recorrer, subsidiariamente, aos *métodos indiretos* de apuramento da matéria tributável (artigo 77.º, n.ºs 4 e 5 LGT).

Parece-nos a nós que estas exigências, tanto de aplicação subsidiária, como de fundamentação da decisão que leva a ilidir a presunção legal de veracidade das declarações do contribuinte e, conseqüentemente, de determinar os rendimentos de forma presuntiva, advêm da necessidade de evitar que haja uma violação do princípio da certeza e da segurança jurídica⁴⁴.

As situações em que são aplicáveis os *métodos indiretos* estão elencadas no artigo 87.º da LGT. Sem prejuízo do disposto neste artigo, destacaremos, somente, aquelas que correspondem à determinação da matéria tributável das empresas, sendo que, para tal, estruturaremos os métodos indiretos em dois grupos.

⁴² Este artigo dispõe o seguinte: “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações das contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal” ; Também os nossos tribunais destacam que a contabilidade do contribuinte goza de uma presunção de veracidade. No processo n.º 02454/04.7BEPRT, de 3 de Maio de 2012, do TCAN, pode ler-se: “ No ponto de partida da nossa análise do problema, cumpre lembrar que a nossa lei tributária acolhe um *princípio de preferência* pelo conteúdo das declarações dos contribuintes e dos dados da sua contabilidade ou escrita da aferição dos pressupostos de facto da tributação. É o que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, que consagra a presunção da veracidade dos elementos respetivos que sejam apresentados e estejam organizados nos termos previstos na lei, isto é, que revelem o cumprimento escrupuloso, pelo sujeito passivo, dos deveres de colaboração que sobre ele recaem”. A título de exemplo, ver também os acórdãos do STA: Processo n.º 0247/11, de 16 de Novembro de 2011; do TCAN: Processo n.º 03636/04-Viseu, de 14 de Março de 2012; e do TCAS: Processo n.º 03944/10, de 26 de Junho de 2012 e Processo n.º 05133/11, de 22 de Maio de 2012.

⁴³ Na Jurisprudência tem-se evidenciado que o recurso aos métodos indiretos de avaliação do rendimento tributável das empresas tem subjacente o princípio da subsidiariedade. No Acórdão do TCAS, Processo n.º 03275/09 de 25 de Novembro de 2009, lê-se: “Pode-se dizer que o recurso a tal método de avaliação tem subjacente o princípio da subsidiariedade, considerando-se que a aplicação de métodos indiretos é subsidiária em relação à avaliação direta ou seja, a que resulta do princípio da veracidade da declaração. No mesmo sentido, ver Acórdão do STA, Processo n.º 024959 de 24 de Janeiro de 2001.

⁴⁴ Neste sentido, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “ A vinculação da Administração Fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: reflexões sobre um caso de facturas falsas”, *Fiscalidade*, nº 7/8, Julho-Outubro 2011, p.108; Também, SALDANHA SANCHES que, segundo as suas palavras, “[e]sta é uma exigência legal que bem se compreende: marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidadosa fundamentação, tem que se conservar como a ultima *ratio fisci*, pois um uso indevido e banalizado conduz necessariamente a uma denegação das garantias que devem acompanhar a sua utilização”, in *Quantificação da Obrigação Tributária*, 2000, p.396-397.

Temos, por um lado, os métodos usados em *alternativa*, quando não é possível quantificar e comprovar de forma direta e exata da matéria tributável [artigo 87.º, al. b)], ou quando os valores declarados pelo contribuinte se afastam dos valores legalmente aceitáveis [artigo 87.º, al. c) e)]; e por outro lado, o método indireto de determinação da matéria tributável, aplicável *ab initio*, como regime opcional, mormente, o Regime Simplificado [artigo 87.º, al. a)]⁴⁵.

No primeiro grupo referenciado, temos os métodos que se poderão considerar *corretivos* [artigo 87.º, al. b), c) e e)], uma vez que a contabilidade do contribuinte, ao não merecer confiança por parte da Administração Fiscal - seja por impossibilitar a quantificação direta da matéria tributável, seja por haver um desvio aos valores normais de rendimento - levará a que esta tente corrigir os valores apresentados, no intuito de apurar o rendimento da empresa.

No caso da alínea b) do n.º1 do artigo 87.º, verificamos que a avaliação indireta realizar-se-á no caso de existir “[i]mpossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”. O artigo 88º, concretiza esta ideia indicando quais as anomalias ou incorreções que inviabilizam a correta determinação da matéria tributável.

Para além disso, o artigo 90.º, n.º1, dispõe quais são os elementos determinantes a ter em conta nesse processo de determinação. São eles: “As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros [al.a)]; “As taxas médias de rentabilidade de capital investido [al.b)]; “O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos” [al.c)]; “Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte” [al.d)]; “A localização e dimensão da atividade exercida” [al.e)]; “Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade” [al.f)]; “A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária” [al.g)]; “O valor de mercado dos bens ou serviços tributados” [al.h)]; “Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte” [al.i)];

⁴⁵ No mesmo sentido da estruturação aqui apresentada, ver PORTUGAL “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 191, Lisboa, 2002, p.297, e também, AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Ob.cit.*, p.189.

Da análise destes critérios, depreende-se que a Administração Fiscal, ao avaliar indiretamente a matéria tributável do contribuinte, parte de um facto conhecido, para chegar a um facto desconhecido, neste caso, o rendimento.

Perfilhamos, assim, da posição de que estaremos perante um ato de *presumir*⁴⁶.

A base tributável fixada por estes métodos será, então, um *lucro real presumido*. Esta denominação prende-se com o facto de estarmos perante um lucro que é determinado com base em presunções, mas sem que por isso se desligue da realidade concreta do contribuinte, ou seja, sem que para tal não deixe de ser estabelecida uma conexão objetiva com a sua atividade^{47/48}.

Ainda dentro dos métodos *corretivos*, usados em *alternativa* ao método direto, temos o método aplicado nos casos em que o contribuinte declara um *rendimento que se afasta dos valores legalmente aceitáveis* [artigo 87.º, al. c) e)].

Podemos ler nas alíneas c) e e) do artigo 87.º da LGT que lhes são aplicados estes métodos de determinação quando:

- Alínea c): “A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei”;
- Alínea e): “Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco”.

Verifica-se, então, que estarão aqui em causa situações em que a matéria tributável determinada pelo contribuinte se desvia dos *valores normais* de determinado sector atividade. Ou seja, ao contrário do que se constatou anteriormente, os pressupostos que, aqui, despoletam o recurso ao método indireto, não têm que ver com imperfeições que impedem a

⁴⁶ Ver AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Ob.cit.*, p.190.

⁴⁷ No intuito de sustentar esta nossa posição, daremos ênfase à própria alínea i), do n.º1 do artigo 90.º da LGT, que nos releva que a determinação da matéria tributável tem que ser feita numa “[r]elação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte”.

⁴⁸ No mesmo sentido, a título de exemplo, ver JOSÉ XAVIER DE BASTO, “O Princípio da tributação do Rendimento...”, *Ob.Cit.*, p 11.

quantificação e comprovação do rendimento tributável, mas sim, com a existência de sinais de anormalidade nos valores declarados, que pressupõem que a contabilidade não reflète o valor do rendimento dos sujeitos passivos. A contabilidade é, não, nem que seja só formalmente, sendo que os valores declarados desviam-se do *normal* das situações equiparadas.

Nestas situações, o critério usado para determinar a matéria tributável tem por base indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica definidos por lei (artigo 90.º, n.º2 LGT). Contudo, e apesar de o artigo 89.º, n.º2 da LGT dispor que esses indicadores “[s]ão definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da atividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, por isso, constituir fatores distorcivos da concorrência”, o que é certo é que esses mesmos indicadores nunca foram publicados, o que torna inútil o próprio preceito⁴⁹.

A aplicar-se este método e com base nos elementos usados para se determinar a matéria tributável do contribuinte, estaremos, aqui, perante o chamado *Rendimento Normal*.

Por último, resta-nos fazer alusão ao regime simplificado que, ao contrário dos anteriores métodos, é *não corretivo*, e aplicável *ab initio*, como regime opcional de determinação da matéria tributável [artigo 87.º, al. a)].

O primeiro aspeto que nos cumpre aludir prende-se com a revogação do regime simplificado em sede de IRC, pela Lei n.º3-B/2010 de 28 de Abril, sendo que, atualmente, este regime só se aplica às empresas tributadas em sede de IRS⁵⁰.

⁴⁹ Dada a inexistência destes indicadores objetivos, cremos que a determinação do rendimento far-se-á com base no pressuposto da alínea d) do artigo 88.º, que dispõe que a aplicação dos métodos indiretos, referida nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, pode resultar da “[e]xistência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada”.

⁵⁰ Ao longo da vigência do regime simplificado, a doutrina veio a pôr em causa a aplicação deste regime, relativamente às empresas tributadas em sede de IRC. Nas palavras de AMÉRICO BRÁS CARLOS, este regime sempre foi de “[d]ifícil justificação para as sociedades, as quais tendo as mesmas obrigações de contabilidade organizada impostas pela lei comercial, não teriam qualquer vantagem em termos de cumprimento de obrigações acessórias, optando apenas pelo regime simplificado quando dele resultar menos imposto do que resultaria por aplicação do regime geral”, *in Ob.Cit.*, p.192, nota de rodapé n.º 232; A título de exemplo, sobre as razões do insucesso do regime simplificado de tributação em sede de IRC, ver FERNANDO CARREIRA ARAÚJO, “A Política Fiscal em IRC (ou ausência dela) na perspectiva dos contribuintes”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º2, Junho 2010, pp. 111 -112.

De forma sucinta⁵¹, diremos que este método indireto não é aplicável por iniciativa da Administração Fiscal. A sua aplicação surge da *opção* do próprio contribuinte, quando este preencha os requisitos legais para esse efeito. Esclarece-nos, assim, o n.º1 do artigo 28.º do CIRS que, salvo nos casos de imputação prevista no artigo 20.º do CIRS, existem duas formas de determinar os rendimentos empresariais e profissionais: com base na contabilidade organizada ou com base no regime simplificado.

Ficam abrangidos por este regime os contribuintes que, no período de tributação imediatamente anterior, não tenham ultrapassado um montante anual ilíquido de rendimentos de 150.000 € (artigo 28.º, n.º2 CIRS), e que, após a aplicação deste regime, não ultrapassem esse valor em dois períodos consecutivos, ou que, num só período, o ultrapassem em 25%.

Não estaremos, portanto, perante um método indireto que tem como necessidade primária corrigir o rendimento declarado pelo contribuinte, como tem sido apanágio nos métodos que abordámos até este momento⁵². A possibilidade legal conferida ao contribuinte de optar pelo regime simplificado, ao invés da contabilidade organizada, dispensa-lhe, em certa medida, algumas das obrigações contabilísticas que lançam o contribuinte em encargos avultados para a dimensão da própria atividade e rendimentos que auferir, como é exemplo, a necessidade confiar a contabilidade da empresa a um Técnico Oficial de Contas. Contudo, através deste regime, o contribuinte tem como dever manter organizado o livro de registos da sua atividade, como nos indica o artigo 116.º CIRS⁵³.

Outra característica diferenciadora do regime simplificado é a sua aplicação *ab initio*, ou seja, o enquadramento deste regime faz-se em conformidade com os rendimentos estimados, constantes da declaração de *início* de atividade do contribuinte, dada a opção do mesmo em determinar o seu rendimento por esta via (artigo 28.º, n.º10 CIRS).

Quanto aos elementos usados para determinar o rendimento, aqui, também se recorre à aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes sectores de

⁵¹ Numa análise mais aprofundada deste regime, LUÍS CUPERTINO, “ O regime simplificado no imposto sobre o rendimento: enquadramento e questões”, *Fisco*, n.º 119-121, 2005, pp. 145 e ss; Numa análise de direito comparado relativamente a esta matéria, NINA AGUIAR e J.C. LOPES “Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (II Parte)”, *Fiscalidade*, n.º 30, Abril-Junho 2007, pp. 59-73.

⁵² Ao afirmarmos que o regime simplificado não é um método *corretivo*, isso não invalida que, os valores necessários para o apuramento do rendimento tributável (que neste caso, serão os proveitos), não sejam passíveis de correção por parte da Administração fiscal, com recurso a métodos indiciários, nos termos do artigo 39.º CIRS (artigo 28.º, n.º7 CIRS).

⁵³ Não olvidando, também, a necessidade dos contribuintes abrangidos pelo regime simplificado deterem outros registos contabilísticos, como aqueles que são necessários para que se cumpram as obrigações previstas em IVA.

atividade económica (artigo 31.º, n.º1 CIRS). Contudo, e apesar destes critérios estarem previstos pela Lei N.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, os mesmos ainda não foram publicados.

O n.º2 do artigo 31.º CIRS revela-nos que na ausência desses indicadores, o rendimento tributável é obtido através da aplicação de um coeficiente de 0,20 aos valores de vendas de mercadorias e de produtos, ou no caso de proveitos que resultem de atividades de hotelaria, restauração e bebidas, assim como a subsídios destinados à exploração. Aplicar-se-á, ainda, o coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes da categoria B, excluindo-se a variação de produção.

Através da aplicação destes coeficientes, cria-se, dessa forma, uma conexão com a realidade concreta do contribuinte, excluindo-se um apuramento com base em valores de normalidade de um determinado sector de atividade. cremos dessa forma, que a base tributável poderá considerar-se como *lucro real*.

Contudo, acrescenta-se o facto de que, aqui, também lhe está subjacente uma presunção. Concretizando, ao aplicar-se um coeficiente de 0,20 e/ou de 0,70 - sobre as vendas de mercadorias e produtos, e sobre os outros rendimentos, respetivamente - estamos perante uma *presunção de custos*⁵⁴, ou seja, nos casos em que se aplica o coeficiente de 0,20, assume-se que 80% dessas vendas serão gastos, e no caso em que se aplica o coeficiente de 0,70, 30% desse rendimento bruto corresponderá também a gastos.

Estaremos assim, através da aplicação do artigo 31º, n.º2 do CIRS, perante um *lucro real presumido*⁵⁵ e, como tal, enquadrado nos ditames do artigo 104º, n.º2 da CRP.

1.1) Razões que motivam o recurso aos métodos indiretos

Dada a imposição constitucional de que as empresas devem ser tributadas segundo o seu rendimento real e que, sendo o método direto, baseado na declaração contabilística do contribuinte, aquele que reflete da melhor forma a capacidade contributiva do contribuinte,

⁵⁴ Neste sentido, PAULO DE PITTA E CUNHA, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Abril 2008, p.21 e RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 2ªEdição, Almedina, 2010, pp. 95 e96.

⁵⁵ O Grupo de Trabalho criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças de 20 Abril de 2005, através do seu Relatório, chega mesmo a afirmar “[n]enhum dos regimes actualmente existentes, todavia, é totalmente de “base objectiva”, ou seja, nenhum deles deixa de fazer apelo, para a determinação da matéria colectável ou do imposto, a elementos declarados pelos sujeitos passivos, o que reflecte afinal o entendimento segundo o qual os regimes simplificados são avaliação indirecta da matéria colectável, cujo objectivo é ainda apurar uma matéria colectável “real”, posto que presumida.”, in “Simplificação do Sistema Fiscal Português”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 201, 2007, p.41.

cumprindo os ideais de um sistema fiscal justo e igualitário, parece-nos, então, imperioso fazer um breve excuro pelas razões que fundamentam o recurso aos métodos indiretos, como forma alternativa ou opcional de determinar a matéria tributável desses sujeitos passivos.

No nosso entender, são duas as principais razões que motivam o recurso aos métodos indiretos: a necessidade de conferir *simplicidade/praticabilidade* ao sistema fiscal e o *combate contra a fraude e evasão fiscal*, com o intuito último de obter uma repartição justa e equitativa do sacrifício tributário.

Adiantaremos, desde já, que as razões não são dissociáveis uma da outra, podendo até confluir entre si, como constataremos mais adiante. A razão da sua separação, prende-se por razões que, a nosso ver, conferem melhor clareza à exposição.

Quanto à primeira das razões, a necessidade de se obter *simplicidade/praticabilidade* no sistema fiscal deu origem, por exemplo, à consagração do *regime simplificado*⁵⁶. Poderemos analisar a *simplicidade/praticabilidade* aqui invocada, sobre dois ângulos diferentes: o do Contribuinte, e o da Administração Fiscal.

Relativamente ao Contribuinte, e tal como evidenciámos anteriormente, a implementação do regime simplificado conduziu à dispensa de determinadas obrigações acessórias, trazendo ao contribuinte uma maior eficiência e consequente redução de custos na determinação do seu rendimento. No relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, de 3 de Outubro de 2009, alertando para a ponderação que se deveria assumir quanto a uma alteração do regime simplificado, pode ler-se: “O regime simplificado tem constituído uma solução bastante atractiva para os contribuintes. A sua real simplicidade operativa e a consequente redução de custos de cumprimento que daí resulta são elementos que devem ser muito ponderados antes de lhe introduzir refinamentos (...)”⁵⁷.

Do ponto de vista da Administração Fiscal, a introdução de um regime simplificado de tributação permite uma redução das ações de fiscalização dos rendimentos declarados. Esta redução das tarefas de fiscalização por parte da Administração Fiscal, que traria vantagens do ponto de vista da praticabilidade e simplicidade no controlo das declarações dos contribuintes

⁵⁶ Cfr. SALDANHA SANCHES, “O conceito de rendimento na reforma do IRS”, *Fiscalidade*, n.º 7/8, 2001, pp. 47 e ss.

⁵⁷ PORTUGAL, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal)*, Outubro de 2009, p.24.

que detivessem rendimento tributáveis de reduzido valor, foi reconhecida por parte de alguns dos membros da Comissão Silva Lopes⁵⁸.

Através do seu relatório, que teve o “objetivo fundamental de propor medidas para o aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para a melhoria do funcionamento da Administração”, a Comissão chega mesmo a afirmar que:

“ Não há possibilidades práticas de a Administração Fiscal inspecionar eficazmente mais de 200 000 contribuintes com rendimentos tributáveis muito baixos. Os acréscimos de receita que se conseguissem através de uma fiscalização mais intensa seriam certamente muito exíguos. Na sua maior parte, os contribuintes referidos não têm, nem é previsível que venham a ter, registos adequados das suas receitas e dos seus custos. E mesmo nos casos em que tais registos existam é quase sempre impossível à Administração Fiscal controlar a sua veracidade e introduzir neles correcções devidamente justificadas e comprovadas. Por tudo isto, seria pouco produtivo, quer em termos de receita fiscal, quer mesmo sob o ponto de vista da equidade na repartição da carga tributária, que os serviços da DGCI dedicassem uma elevada proporção dos seus esforços ao controlo dessas declarações e à fiscalização dos respectivos contribuintes. Mas também não seria aceitável que os mesmos contribuintes continuassem impunemente a falsear as suas declarações em larga escala como até aqui tem sucedido. Por isso, a solução mais apropriada poderá estar em tributá-los através de métodos simplificados, com base em médias por categorias de contribuintes (...)”⁵⁹.

Havia, então, por parte da Administração Fiscal, uma preocupação séria no combate à fraude e evasão fiscal, acentuada pela necessidade de simplificação e praticabilidade, crendo-se que um controlo mais intenso redundaria em resultados diminutos.

Haveria, assim, a consciência de que, embora fosse necessário o aperfeiçoamento dos procedimentos de fiscalização e das regras legais subjacentes, esse esforço, isolado, seria insuficiente. Seria necessário possibilitar à Administração Fiscal um controlo simples, rigoroso e eficaz dos contribuintes de pequena dimensão. A solução passaria pelo *regime simplificado*, tal como tinha vindo a suceder na maioria dos países Europeus⁶⁰.

⁵⁸ A Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal , identificada por Comissão Silva Lopes , por referência ao seu presidente, foi constituída pela Resolução do Conselho de Ministros n.º6/94, de 7 de Abril de 1994.

⁵⁹Cfr. PORTUGAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal...*, p.531.

⁶⁰ *Ibidem*, p.531.

A segunda razão que apresentámos para justificar o recurso aos métodos indiretos, prende-se com o *combate à fraude e evasão fiscal*.

O sistema fiscal que atualmente vigora, no que concerne à tributação das empresas em sede de IRC, caracteriza-se pela *auto-liquidação* do imposto, verificando-se um papel cada vez mais ativo do contribuinte na relação jurídico-tributária, através do “fenómeno da administração ou gestão privada dos impostos”, concretizado pela crescente “privatização” Administração Tributária, a qual, por sua vez, apresenta uma papel crescentemente passivo, com funções predominantemente de vigilância e supervisão⁶¹.

Este papel mais ativo do contribuinte poderá potenciar alguns dos problemas relacionados com a fraude e a evasão fiscal, dado que não será de excluir a possibilidade de o mesmo usar essa autonomia para iludir a Administração Fiscal.

Os métodos indiretos de determinação da matéria tributável, como método subsidiário⁶², tendem a surgir como forma de prevenção e repressão da fraude fiscal⁶³. Tanto no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação exata da matéria coletável, assim como nos casos de desvio dos valores declarados relativamente aos valores normais de determinado sector de atividade, a presunção de veracidade é posta em causa pela desconfiança que merecem tais declarações ou resultados⁶⁴, tentando-se evitar que “[o] sujeito passivo, que não cumpre os seus deveres de cooperação, possa obter qualquer vantagem em relação àquele que os cumpre”⁶⁵, determinando-se, dessa forma, “injustiças menores do que tributar, como se fossem reais, rendimentos cuja realidade não pode ser apreendida, por deficiências de contabilização e outras razões ainda”.⁶⁶

Em último plano, pretende-se, desta forma, garantir uma repartição do sacrifício tributário de forma justa e equitativa, ou seja, procura-se evitar que a tributação se faça com o afrontamento ao princípio da igualdade horizontal na tributação.

⁶¹ Neste sentido, ver CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal...*, pp 355- 361.

⁶² Excluído, claro está, o Regime Simplificado, porque é o único método que é aplicado por *opção* do próprio contribuinte.

⁶³ Nas palavras de MAURICE DUVERGER, os métodos indiciários tendem a surgir “[à] titre de mode d’imposition subsidiaire comme moyen de prévention ou de répression de la fraude fiscale”, in *Eléments de Fiscalité*, Paris, 1976, p.20.

⁶⁴ Sobre a questão de se saber se a ocorrência dos pressupostos para a realização de uma avaliação indirecta pode, também, constituir por si só indícios bastantes da prática de um crime tributário, ver GERMANO MARQUES DA SILVA, “Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito penal tributário”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, vol.V, Coimbra Editora, Setembro 2011, pp.155 -164.

⁶⁵ Cfr. SALDANHA SANCHES, *Quantificação...*, p.302.

⁶⁶ Cfr. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal...*, *Ob. Cit.*, p.261.

Todavia, poderá interpretar-se que a aplicação destes métodos não é garante dessa igualdade, pondo em causa esse mesmo princípio, entendendo-se que a tributação feita por essa via só “por mera coincidência”⁶⁷ refletirá a real capacidade contributiva do contribuinte.

A própria exequibilidade da ideia de igualdade exigirá que a tributação se circunscreva ao rendimento real, devendo, dessa forma, evitar-se situações anómalas de tributação por métodos presumidos⁶⁸.

Não obstante, não partilhamos desta opinião.

Para sustentar o nosso raciocínio, parece-nos essencial distinguir conceptualmente a *base tributável* do *método de determinação* da mesma.

Na nossa opinião, não se devem confundir estes dois momentos de regulação do imposto, uma vez que, ao falarmos de rendimento real, o mesmo não advém só da aplicação do método direto. Da aplicação do método indireto poderá resultar, também, um rendimento real, embora determinado com recurso a presunções.

Verificámos, anteriormente, que a base tributável, resultante da aplicação dos métodos direto e indireto, poder-se-ia denominar de *rendimento real efetivo*, *rendimento real presumido* e *rendimento normal*.

Naturalmente, com base na aplicação do método direto, a base tributável denomina-se de *Rendimento Real efetivo*, resultante do facto de que a sua determinação ser feita através dos elementos fornecidos pelo próprio contribuinte, assumindo-se que o rendimento apresentado representa a real capacidade contributiva daquele sujeito.

Contudo, o recurso subsidiário às presunções, como forma de determinar o rendimento, não tem como objetivo determinar um qualquer rendimento. A aplicação destes métodos indiretos tem como objetivo “reconstituir, com recurso a todos os meios ao dispor da Administração Fiscal, a matéria tributável ou a dívida de imposto que corresponderia à realidade fiscal do

⁶⁷ No Ac. do TCAS, Processo n.º 03275/09, de 25 de Novembro 2009, lê-se: “No caso de utilização de métodos indiciários, o próprio método de quantificação, baseado em presunções e estimativas, nunca pode garantir a correspondência entre a quantificação e a realidade, pelo que, pela sua própria natureza, não pode deixar de conduzir a uma situação de dúvida sobre aquela quantificação”.

⁶⁸ Neste sentido, CARLOS PAMPLONA CORTE REAL, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1982, p.88.

sujeito passivo em questão. Tratar-se-á, pois, ainda de uma tributação tendo em vista a matéria tributável real, embora determinada indiretamente”⁶⁹.

O que estará aqui em causa, é não recusar à matéria tributável, determinada com base em presunções, o seu carácter real. Tanto através do método direto como do método indireto, procura-se chegar ao rendimento real do sujeito passivo: os meios pelos quais se chega a tal realidade é que são distintos, diferenciando-se, assim, “pela intensidade do apelo que fazem a elementos objetivos ou objetivados pela declaração e registos dos sujeitos passivos e demais suportes disponíveis”⁷⁰. Daí a necessidade de fazer esta distinção conceptual.

Todavia, não poderemos esquecer que os métodos indiretos também poderão consubstanciar situações em que estaremos perante um *Rendimento normal*, por referência aos valores normais de um determinado setor de atividade.

Será, aqui, e ao contrário do que sucede nos casos do *rendimento real efetivo* ou o *rendimento real presumido*, que inúmeras questões são levantadas ao nível da sua constitucionalidade. Ao considerar-se que o valor declarado pelo contribuinte se desvia significativamente para menos daquele que foi efetivamente percebido, e corrigindo-o, em alternativa, por um rendimento que o contribuinte poderia ter obtido, em condições normais de atividade, sem aludir às condições concretas em que o mesmo desenvolveu a sua atividade (como acontece nos outros métodos anteriormente abordados), não estará, assim, este método a pôr em causa o preceituado do artigo 104.º, n.º2 CRP e, como tal, a colocar-se na linha da inconstitucionalidade?

Será desta questão que nos ocuparemos no próximo ponto.

2) A dicotomia entre o rendimento real e o rendimento normal

2.1) O desejo de uma tributação pelo rendimento real

O interesse na persecução de um sistema justo e igualitário tem-se manifestado ao longo dos tempos no nosso sistema fiscal. Um desses exemplos é a elaboração de um regime de tributação das empresas assente no seu rendimento real, em contraposição ao rendimento normal.

⁶⁹ PORTUGAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal...*, Ob.Cit., p.297.

⁷⁰ JOSÉ XAVIER DE BASTO, “O princípio da Tributação...”, p.11.

Contudo, as necessidades de outrora deram preponderância a um regime assente no rendimento normal. Apesar das vantagens que lhe eram reconhecidas, por alguns, com o avançar do tempo e das influências dos sistemas modernos europeus, a tributação das empresas por um rendimento real começou a ganhar cada vez mais defensores, sendo-lhe reconhecida uma importância e preponderância que culminou na sua consagração Constitucional (atual artigo 104.º, n.º2) e, conseqüentemente, com a elaboração de um regime de tributação das empresas assente no mesmo.

Para entendermos esta mudança, teremos que recuar ao século passado, mormente à reforma de 1929 preconizada por ANTÓNIO DE OLIVEIRA SALAZAR⁷¹, para aferirmos da essência e das próprias virtudes que eram proclamadas relativamente à tributação com base neste rendimento, assim como as desvantagens que vinham sendo evidenciadas para que o mesmo fosse perdendo, à medida dos tempos, preponderância relativamente ao princípio da tributação pelo rendimento real.

Com a Reforma de 1929, que teve por base o Decreto n.º1673, de 13 de Abril, procurou-se, na sua essência, dotar o sistema fiscal de alguma regularidade e simplicidade, sendo a tributação pelo rendimento normal considerada a forma mais adequada para atingir tais metas⁷². Tal necessidade deverá ser compreendida à luz dos tempos em que foi formulada, uma vez que se afirmava como necessidade premente a indispensabilidade de assegurar um fluxo regular das receitas do Estado, para além de que, não só havia uma incapacidade generalizada das empresas em cumprirem com as obrigações que um apuramento do rendimento pela via direta impunha, como também era patente a incapacidade da Administração Fiscal de controlar as declarações dos próprios contribuintes⁷³.

Tendo em conta este cenário, assumiu-se que a tributação pelo rendimento normal era uma opção “justa, eficiente e simples”⁷⁴. Contudo, concordamos com a ideia de que a sua

⁷¹ Sobre esta reforma, em que o seu presidente e relator foi António de Oliveira Salazar, ver “As Reformas Tributárias de 1922 e 1929”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº24, 1964.

⁷² No próprio preâmbulo do Decreto n.º1673, de 13 Abril, lê-se: “a certeza, a clareza, a simplicidade do imposto e a independência do contribuinte valem também alguma coisa, e, em obediência a elas, estabeleceram os processos de trabalho que terão de ser os proferidos ao menos enquanto não tenhamos os nossos organismos de imposição e fiscalização em condições de executar a sério, sem injustiças mas também sem violências ou abusos, o imposto pessoal de rendimento”.

⁷³ Neste sentido, RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao Imposto...*, p.170.

⁷⁴ JOSÉ XAVIER DE BASTO desenvolve esta ideia, dizendo: “Justa, porque os erros que se cometeriam na busca da determinação do rendimento efetivo seriam de tal monta e introduziriam tal incerteza que uma tributação certa e previsível, como é a do lucro normal, acabaria por se apresentar como alternativa superior. Eficiente, porque a imposição do lucro normal constitui um estímulo à produtividade da empresa, que teria interesse em aproximar o

implementação tenha sido um retrocesso inequívoco, relativamente à reforma de 1922, em que, através da Lei n.º1368, já se tinha pretendido conceber uma tributação com base nos rendimentos realmente auferidos pelos contribuintes⁷⁵.

Segundo TEIXEIRA RIBEIRO⁷⁶, as desvantagens proporcionadas por este modelo de tributação eram bem mais expressivas que as vantagens que eram advogadas para justificar a sua implementação. A tributação pelo rendimento normal é, então, uma tributação arbitrária, uma vez que é difícil conceber critérios concretos para avaliar os lucros normais, caindo-se num vago; para além do mais, será uma tributação que é insensível às conjunturas, uma vez que pode dar-se o caso de uma empresa, com prejuízos fiscais, ter que pagar imposto quando a sua realidade é completamente oposta. Revelar-se-ia, assim, que a tributação obstaria à própria personalização do sistema, avaliando de forma grosseira o rendimento das empresas.

Nasce, então, a ideia de que, ao tomarmos este paradigma de tributação como regra no nosso sistema, seria obstar à própria equidade e eficiência que a fiscalidade deveria prosseguir. Apesar de este princípio da tributação pelo rendimento normal ter proporcionado algum desafogo às contas públicas, anos mais tarde, o mesmo começou a ser posto em causa, reflexo da evolução legislativa mundial que tinha por base criar sistemas de tributação mais adequados ao desenvolvimento económico e social dos seus países e que Portugal começou a tomar em consideração⁷⁷.

Uma pequena manifestação dessa preocupação, foi a Reforma Fiscal de 1958- 65⁷⁸, que apesar dos esforços, apenas adota o princípio da tributação pelo rendimento real relativamente às grandes e médias empresas, excluindo as pequenas empresas, que, por razões de

mais possível o seu rendimento do rendimento normal, já que sabe que é de acordo com este último que será tributa. Simples, porque não é preciso controlar a veracidade de dados contabilísticos, de verificação incerta e polémica, poupando em trabalho administrativo e contenciosos”, in “O Princípio da Tributação...”, p.10.

⁷⁵ Sobre a tentativa modernizadora da Reforma Fiscal de 1922, ver MARIA EDUARDA AZEVEDO, “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º425, Janeiro-Junho 2010, pp.13-16.

⁷⁶ in *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989; e ainda, do mesmo autor, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, 1997, p.308.

⁷⁷ Sobre a reação à tributação pelos lucros normais, que a própria economia de guerra teria posto em causa, ver SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal, Ob.Cit.*, p.521.

⁷⁸ Sobre a reforma fiscal dos Anos 60, JOÃO RICARDO CATARINO afirma que “a **Reforma fiscal dos anos 60** vem a ter, assim, como *causa* direta, o prolongamento por tempo indefinido do carácter transitório da Reforma de 29 e o reconhecimento da gravidade da situação no plano da justiça, face ao avanço do arbítrio dos agentes, à desigualdade das situações tributárias e à falta de uma verdadeira ordem jurídica em tão importante sector da vida nacional. Teve como *objeto* a instauração do Direito e da legalidade, e como *objeto*, a tributação do rendimento real. Nela se condenou o arbítrio e o método de fixação e tributação de rendimentos normais, reservando-o apenas e declaradamente «*a contre couer*», para casos de impossibilidade de conhecimento e determinação de rendimentos reais”, in “Para uma Teoria Política do Tributo”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, N.º184, Lisboa, DGCI-MF, 1999, p.304.

viabilidade e praticabilidade, mantiveram o seu regime de tributação pelo rendimento normal⁷⁹.

Com o advento da reforma fiscal de 1988-89, o legislador constitucional conseguiu ir mais além, realizando alterações na esfera da relação jurídico-tributária. Esta reforma fiscal significou uma viragem na fiscalidade portuguesa, tendo representado “um ponto alto na evolução do nosso regime fiscal. A justeza dos princípios por que se guiou teve comprovação na consensualidade com que foi acolhida”⁸⁰.

Tentou-se, assim, tributar todo o universo empresarial pelo seu rendimento real, rompendo-se com o sistema anterior de “agrupamento” de tributação das empresas, característico do antigo *Código de Contribuição Industrial*.

Em linha com o que se expôs, verificamos que a tributação das empresas através do seu rendimento normal, que havia sido defendida como sendo mais prática e eficiente na manutenção do equilíbrio das finanças do Estado, veio a ser sobreposta pela necessidade de se conferir equidade e justiça na tributação - princípios que tinham vindo a orientar os sistemas fiscais europeus, e que lhes conferiu a modernidade que até então não vigorava em Portugal - abriu a porta a que o legislador nacional viesse a reformular o sistema fiscal “retirando” preponderância á tributação das empresas pelo seu rendimento normal, muito impulsionada pelo Estado-Novo, e conferindo maior supremacia a uma tributação assente no princípio da tributação pelo rendimento real.

2.2) A inconstitucionalidade da tributação pelo rendimento normal?

Tal como já havíamos aludido anteriormente, a ideia de que a tributação pelo rendimento normal não ofende o princípio da tributação pelo rendimento real não é assim tão pacífica⁸¹.

⁷⁹ Esta impossibilidade foi lamentada pela própria Comissão, no n.º 8 do Relatório ao Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 01 de Julho de 1963, dizendo: “ Não foi possível ir mais longe no tocante à aplicação do princípio da tributação do rendimento real, por virtude da existência de considerável número de pequenas e pequeníssimas empresas, às quais nenhuma exigências se poderiam fazer em matéria de organização da escrita. Este facto, verificável, de resto, em numerosos países, constituía obstáculo invencível à generalização do princípio acima referido e obrigava a transigir, no que se refere a tais contribuintes, com o critério da tributação do rendimento normal”.

⁸⁰ Cfr. PAULO PITTA E CUNHA, “As grandes linhas da reforma fiscal de 1988-1989”, *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89*, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Paulo Pitta e Cunha, Almedina, 2005, p.25.

⁸¹ Exemplo disso é o requerimento do Provedor de Justiça, José Menéres Pimentel, ao Tribunal Constitucional, num pedido de fiscalização abstrata sucessiva de algumas normas da Lei Geral Tributária, entre as quais se incluíam as normas atinentes à tributação pelo rendimento normal, v.g. artigo 87.º c); 89.º; 90.º, n.º2; e 75.º, n.º2 al. c). O requerimento foi consultado em *Fisco*, N.º86/87, Novembro-Dezembro 1999, pp. 59-83; A decisão do

Como ficou patente neste trabalho, o uso de indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica, como forma de determinação da matéria tributável, revela-se, também⁸², nos casos em que a matéria tributável declarada pelo contribuinte se *afaste significativamente*⁸³, para menos, sem razão justificada, dos valores definidos nesses indicadores (artigo 92.º LGT).

Na determinação do *Rendimento Normal*, segundo os termos do artigo 89.º, n.º2 da LGT, recorre-se a margens de lucro ou rentabilidade, definidos anualmente pelo Ministério das Finanças. Desta forma, não se exclui a hipótese de que o uso destes indicadores se traduza num critério cego, desligado da realidade concreta do contribuinte, pondo em destaque a incerteza e a arbitrariedade na determinação da matéria tributável, originando, assim, uma tributação sem conexão com real capacidade contributiva dos contribuintes, a qual é uma exigência do próprio princípio da tributação pelo rendimento real.⁸⁴

Para TEIXEIRA RIBEIRO, com a aplicação dos indicadores objetivos de base técnico científica “[a]bandona-se agora qualquer arrimo a elementos concretos do sujeito passivo, por exemplo, o seu passado, relativo ao imposto de cuja matéria tributável se trata, ou relativo a outros impostos, para avaliar a matéria colectável apenas com base naqueles indicadores, que são, como vimos, indicadores de normalidade(...) Ora bem. Esta solução da LGT é não só desequilibrada e injusta, como ainda susceptível de ser acusada de inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da tributação do rendimento real (...) Está na fronteira da inconstitucionalidade, porque faz incidir o imposto sobre rendimentos ou valores normais, sem os fazer filtrar pelo crivo da realidade concreta do sujeito passivo. Se a Administração se limitar, como a lei a parece obrigar a considerar como matéria colectável a que resulta da aplicação cega dos referidos indicadores, estaremos, a meu ver, a tributar valores normais,

Tribunal Constitucional, encontra-se no Ac. n.º 84/2003, Processo n.º 531/99, de 12 de Fevereiro de 2003, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

⁸² A aplicação destes indicadores também se faria no caso do regime simplificado, se os mesmos já tivessem sido publicados, contudo é importante salientar que, na eventualidade da sua publicação, a questão da sua inconstitucionalidade não se colocaria, uma vez que o cariz *opcional* desse regime fá-lo afastar-se de tal confronto.

⁸³ Tal como evidenciámos, anteriormente, considera-se que há um “desvio significativo” nas seguintes situações: um afastamento da matéria tributável, sem razão justificada, em mais de 30% para menos, ou durante três anos seguidos, mais de 15% para menos do que resultaria dos indicadores objetivos [artigo 87.º, al.c) LGT]; ou um resultado tributável nulo, ou prejuízos fiscais durante 3 anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade [artigo 87.º, al. e) LGT].

⁸⁴ Neste sentido, a título de exemplo, ver Ac. do TC n.º348/97, Processo n.º 63/96, de 29 de Abril de 1997.

violando o artigo 104.º, n.º2, da Constituição da República. O n.º2 do artigo 90.º da LGT corre assim o risco de ser inconstitucional.”⁸⁵

Pese, embora, a consideração que temos pelas posições aqui apresentadas, de enorme utilidade para o debate desta questão, a nossa posição não se coaduna com as mesmas.

Não poderemos deixar de fazer referência, mais uma vez, ao facto de que estes indicadores objetivos, apesar de previstos por lei, ainda não terem sido publicados. Como tal, queremos evidenciar que a nossa posição se fará com base nos elementos legais e doutrinários que respeitam a esta matéria, não descurando que poderia ser conseguida uma melhor ponderação desta questão se tais indicadores já tivessem sido definidos.

Será inquestionável, no nosso entender, que o princípio da tributação do rendimento real terá que ser aplicado tendo em conta outros valores de igual relevância, como será o exemplo, já dado anteriormente, do combate à fraude e evasão fiscal.

Reconhecemos que não existem dúvidas de que a aplicação dos métodos indiretos poderá recair sobre casos em que não esteja em causa a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável. A contabilidade do sujeito passivo poderá aparentar que está sã, mesmo que de uma perspectiva formal, mas os valores apresentados, segundo os critérios técnico-científicos conducentes à sua atividade, revelam um desvio significativo, o que, na nossa interpretação, alertam sobre a qualidade e fiabilidade dos valores apresentados, legitimando, conseqüentemente, que a Administração Fiscal venha a ilidir a presunção de verdade dessa declaração [artigo 75.º, n.º2, al. c) LGT] recorrendo aos métodos subsidiários na determinação da matéria coletável.

Serão, assim, razões anómalas ou excepcionais que levarão a que determinado contribuinte seja tributado por um *rendimento normal*, ao invés, do regime regra do *rendimento real*.

Não poderemos deixar de considerar que o princípio emanado do artigo 104.º, n.º2, da CRP abre a possibilidade a algumas exceções. O advérbio de modo usado na formulação deste preceito – “fundamentalmente” – revela-nos, em nosso entender, que apesar de o legislador ter querido instituir como regra a tributação por um rendimento real, isso não significa que não possa haver desvios à mesma e, como tal, que se tribute determinado contribuinte, excepcionalmente, por um rendimento normal.

⁸⁵ JOSÉ XAVIER DE BASTO, “O Princípio da Tributação...”, *Ob.Cit.*, p.19.

Parece-nos importante avaliar estes dois rendimentos, dito “opostos”, como realidades que não deixam de albergar, em si, elementos comuns. Interpretar o artigo 104.º, n.º2 da CRP, com tamanha “rigidez”, levar-nos-ia, em último caso, a ponderar se o rendimento apresentado na declaração do contribuinte, com base nas normas contabilísticas e fiscais, representaria a real capacidade contributiva do mesmo e, como tal, se não estaria, também ele, em confronto com o princípio da tributação do rendimento real⁸⁶.

CASALTA NABAIS alerta-nos para esta situação, caracterizando, até, a tributação pelo rendimento real como um mito. Diz-nos, então, este autor:

“(…) Há que partir aqui de uma atitude que não alinhe com o entendimento dicotómico, se não mesmo maniqueísta, da realidade tão na moda nos tempos que correm. Por outras palavras, não nos podemos esquecer de que entre o oito e o oitenta sempre há sessenta e uma possibilidade diferentes.

Por isso, é de chamar a atenção para o facto de que mais do que uma divisão cortante ou uma separação estanque entre, de um lado, o rendimento real e, de outro, o rendimento normal, o que temos é uma realidade, ou melhor, a apresentação ou revelação contabilística e fiscal de uma realidade, que exprime, ao fim e ao cabo, um contínuo em que o elemento real e o elemento normal se combinam em doses diversas, se apresentam em graduações diferentes. Um contínuo em que, num extremo, se aproxima mais do rendimento real e, no outro extremo, se aproxima mais do rendimento normal.”⁸⁷

Concretizando esta ideia, salientemos que na própria determinação contabilística existem, muitas das vezes, alguns valores aplicados que têm por base pressupostos construídos, ao invés daqueles que sejam propriamente verificados. No balanço fiscal, que parte da determinação feita no balanço contabilístico, também se verificam alguns exemplos de normalidade na sua elaboração, por imposição legal⁸⁸, como será o exemplo das amortizações^{89/90}.

⁸⁶ Neste sentido, ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Vol. II, Editorial Notícias, Lisboa, 1999, pp.91 e ss.

⁸⁷ In “Alguns aspectos do quadro constitucional ...”, *Ob.Cit.*, pp. 18-19.

⁸⁸ Na nota n.º 10 do preâmbulo do CIRC, aprovado pelo Decreto-lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, pode ler-se: “Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.(…) As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções - positivas

Se da determinação do rendimento real se podem retirar elementos de normalidade, também nos parece que na determinação do rendimento normal, tendo em conta a nossa lei, a mesma não se desliga completamente da realidade concreta do contribuinte, ao ponto de se verificar uma tributação que afronte o princípio de tributação do rendimento real.

Da conjugação dos artigos 87.º, n.º1 al.c), 89.º, n.º2 e 90.º, n.º2 da LGT, verificamos que o legislador teve a preocupação de que a determinação do rendimento se fizesse com o maior rigor (de cariz técnico-científico), que se revela na imposição de a mesma ter uma ponderação anual da própria conjuntura económica, assim como, uma proximidade com a realidade a ser tributada, daí o uso de margens de lucro e rentabilidade, que não desconsideram, por si, a localização e dimensão da própria atividade⁹¹. No fundo, estaremos perante um rendimento dito “normal” e não de um rendimento definido arbitrariamente, ou seja, determinado segundo os padrões normais de atividade, e não um rendimento apurado completamente à revelia da própria realidade envolvente do contribuinte, com um resultado arbitrário e/ou totalmente iníquo.

Depois, a própria determinação do rendimento, através destes indicadores objetivos, far-se-á na medida em que haja uma *injustificação*, pelo contribuinte, deste desvio significativo, ou

ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade”.

⁸⁹A possibilidade do contribuinte poder registar uma amortização por um valor superior ao seu real valor, criando, assim, artificialmente um custo, que levaria a uma redução intencional do imposto a pagar, levou o legislador, no intuito de evitar tais situações, a criar um regime de quotas de amortização que define com pormenor as taxas específicas para os vários sectores de atividade. O regime das reintegrações e amortizações, incluindo as respetivas taxas, encontra-se no atual Decreto Regulamentar n.º2/90, de 12 de Janeiro. Da aplicação de tais taxas, no intuito de definir os valores médios das amortizações, parece-nos sobressair algum cariz de normalidade na determinação do rendimento real do sujeito passivo. Nas palavras de SALDANHA SANCHES, se as taxas legais de amortização para os vários bens “ estiverem correctamente ponderadas elas vão partir de valores médios de desvalorização que são por esta forma legalmente consagrados: e por este modo tenta-se evitar a necessidade da ponderação da irredutível singularidade de cada caso concreto”, in *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, p. 275.

⁹⁰ Para um maior aprofundamento desta relação entre balanço comercial e balanço fiscal, entre outros, ver NINA TERESA AGUIAR, “Modelos normativos de relação entre o lucro tributável e a contabilidade comercial”, *Fiscalidade*, n.º13/14, Janeiro-Abril 2003; TOMÁS DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento...”, *Ob.Cit.*; Da obra *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011, destacamos: ANA RITA CHACIM, “O princípio da tributação pelo rendimento real e o “justo valor” no âmbito da adopção de normas internacionais de contabilidade”; CLOTILDE PALMA, “Algumas considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade”; JOAQUIM DA CUNHA GUIMARÃES, “O “Resultado Integral” no SNC”; LUÍS OLIVEIRA “Reflexões sobre balanço comercial e balanço fiscal, no quadro do paradigma de harmonização contabilística”; MANUEL FREITAS PEREIRA, “Relações entre Contabilidade e Fiscalidade”; NINA TERESA AGUIAR, “O Direito Fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica”.

⁹¹ Neste sentido, SALDANHA SANCHES, “ A LGT e a tributação segundo o lucro normal”, *Fiscalidade*, n.º15, Julho de 2003, p. 84.

que as *razões justificativas* desse desvio não cheguem sequer a ser apresentadas à Administração Fiscal.

Dos artigos 89.º, n.º1 e artigo 90.º, n.º2 da LGT verificamos que a presunção de rendimento operada pela Administração Fiscal não é inilidível. Existe, assim, a possibilidade do sujeito passivo apresentar as razões que justificam tal desvio, consubstanciando-se numa inversão do ónus de prova. Parecer-nos-á, também, que não existirá ninguém melhor que o contribuinte para justificar e demonstrar as razões desse desvio, aproximando, dessa forma, a realidade concreta do sujeito passivo ao procedimento de determinação do rendimento por método indireto.

Acentua-se, ainda, que a possibilidade de a Administração Fiscal não aceitar as razões justificativas do contribuinte, é pautada pela exigência de fundamentação dessa decisão, como nos indica o artigo 77.º, n.º5 da LGT. A não aceitação das razões justificativas apresentadas pelo contribuinte, não esgota a sua possibilidade de recorrer aos tribunais para impugnar a decisão da Administração Fiscal⁹².

Se, ao invés, assumíssemos que esta era uma presunção absoluta, poderíamos estar perante uma situação que resvalasse para uma intolerável iniquidade⁹³. Apesar de se recorrer aos métodos presuntivos na determinação do rendimento - que têm como um dos fundamentos da sua existência o combate à fraude e evasão fiscal, prosseguindo-se, assim, a igualdade na distribuição dos encargos – a sua aplicação não poderá desconsiderar a capacidade contributiva do contribuinte e, como tal, não poderá deixar de conferir ao sujeito passivo a possibilidade de provar, ilidindo a presunção, que aquele rendimento apurado não corresponde à sua real capacidade contributiva. Ou seja, terá que compatibilizar-se o princípio da capacidade contributiva com os demais valores prosseguidos pelo Estado, para que não se reconduza a tributação das empresas a casos de total iniquidade.

Tendo em consideração a globalidade dos argumentos que expusemos, defendemos a ideia de que a tributação do rendimento, ao ser feita com base num rendimento normal, não reconduz necessariamente a uma tributação ofensiva do princípio da capacidade contributiva, concretizado ao nível da tributação das empresas através do princípio da tributação do rendimento real que, pelo uso do advérbio “fundamentalmente”, não resulta num princípio

⁹² Sobre o ónus de prova, o dever de fundamentação e os meios contenciosos de reação do sujeito passivo, como é o caso da ação de Impugnação Judicial, ver ELISABETE LOURO MARTINS, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Julho 2010.

⁹³ Neste sentido, CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental ...*, *Ob.Cit.*, pp.497-502.

com carácter absoluto, abrindo a possibilidade de serem configuradas, pelo legislador, exceções a essa regra, dentro dos ditames da proporcionalidade.

CAPÍTULO III

1) Pagamento especial por conta: razão de ser.

O regime de pagamentos fracionados e antecipados do imposto surgiu com a reforma fiscal de 1989, através da implementação dos *pagamentos por conta*⁹⁴, sendo que, tal referência constava do artigo 82.º da versão inicial do CIRC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

Para descortinar qual a razão de ser do *pagamento especial por conta*, será necessário recuar ao período em que foi implementado o *pagamento por conta* e às razões que lhe subsistiram.

A DGCI, relativamente ao *pagamento por conta* em IRC, afirmava que “[u]m dos aspetos mais inovadores presente na reforma fiscal é a adopção dos pagamentos por conta do imposto devido a final no próprio exercício em que se gera o rendimento. A intenção do legislador subjacente à criação deste regime prende-se com a preocupação de aproximar a data da percepção dos rendimentos e a do pagamento do respectivo imposto. Deste modo, a carga tributária é fracionada no tempo, evitando-se assim inconvenientes que adviriam para o contribuinte do pagamento integral e unitário do imposto”⁹⁵.

Segundo a interpretação feita pela DGCI, os *pagamentos por conta* terão como razão de ser a redução do hiato temporal entre a percepção dos rendimentos e o pagamento do respectivo imposto, sendo que, esse pagamento, sendo feito de modo fracionado, para além de conferir algum efeito de anestesia fiscal, também *evita embaraços financeiros ao contribuinte*, como aqueles que poderiam ocorrer no caso de o pagamento ter que ser feito de uma só vez.

Esta aceção “paternalista”⁹⁶ dada ao *pagamento por conta* não exclui a interpretação de que o mesmo é admitido no interesse do próprio Estado, uma vez que, ao antecipar-se o pagamento do imposto, previne-se, dessa forma, o recurso à dívida flutuante⁹⁷.

⁹⁴ Salvaguardando as retenções na fonte, das quais o pagamento por conta se distingue, antes da implementação deste último, o pagamento do imposto, em regra, era integral, no prazo previsto na lei, e após o apuramento da quantia da dívida tributária.

⁹⁵ Cfr. DGCI, *Código do IRC anotado e comentado*, Lisboa, 1990, p.290.

⁹⁶ ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS destaca que a explicação dada pela DGCI em relação ao pagamento por conta (ao sublinhar, somente, as vantagens que daí advêm para os contribuintes) é feita de forma paternalista, ocultando, como é certo, a vantagem para o erário público da existência de um pagamento antecipado, in “A

Apesar das razões que ora expomos, o *pagamento por conta* não conseguia evitar alguns dos problemas emergentes do nosso sistema fiscal, como é o caso da fraude e da evasão fiscal. Era evidente, que um elevado número de empresas apresentava, ao longo dos anos, elevados prejuízos fiscais, o que levaria a que não pagassem IRC e, conseqüentemente, originassem uma quebra no regular financiamento dos cofres públicos.

O *pagamento por conta* não resolveria, só por si, a desconformidade entre os valores declarados e os valores realmente auferidos pelas empresas. Dado tal facto, o Relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal (Relatório Silva Lopes) analisou a possibilidade de implementação de um *imposto mínimo*, no intuito de responder a estes fortes indicadores da prática de fraude e evasão fiscal⁹⁸.

Duas hipóteses foram assim levantadas, sendo que neste Relatório pode ler-se a seguinte recomendação:

“ Apesar de reconhecer inconvenientes num imposto mínimo sobre os activos das sociedades, a Comissão, em face da elevada evasão fiscal em IRC considera que há interesse em estudar modalidades atenuadas de tributação do activo bruto das sociedades. Uma dessas modalidades, que poderia não afectar muito os incentivos ao investimento, seria a de esse imposto (1) incidir sobre o activo bruto da sociedade com excepção dos imóveis sujeitos a Contribuição Autárquica e dela não isentos; (2) ser dedutível à colecta do IRC nos cinco exercícios seguintes; (3) ter valores baixos e ser estruturado por escalões, com um montante mínimo e um máximo em valor absoluto definido previamente. Outra modalidade considerada que teve menos apoio na Comissão do que a anterior, foi a de se introduzir um imposto fixo de montante moderado (não superior a 300 contos por ano), também dedutível na colecta do IRC nos cinco exercícios seguintes. Este imposto poderia ser um meio expedito de atenuar os problemas criados pela subestimação generalizada dos rendimentos que têm escapado

Deriva Inconstitucional do Actual Regime do Pagamento Especial por Conta”, *Fisco*, n.º 122/123, Outubro 2007, p.4.

⁹⁷ Neste sentido, F. PINTO FERNANDES / NUNO PINTO FERNANDES, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 5ª.edição, 1996, p. 618.

⁹⁸ Aquando da aprovação da Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro (a denominada Lei da Reforma Fiscal), os dados estatísticos, reportados ao ano de 1998, indicavam que dos 240.000 contribuintes sujeitos a IRC, 63% não pagava imposto, *in* TERESA GIL, “Pagamento especial por conta”, *Fisco*, n.º107/108, Ano XIV, Março 2003, p.20, n.rodapé n.º8; *ibidem* JOAQUIM PINA MOURA / RICARDO SÁ FERNANDES, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Lisboa, Celta, 2000, p.58; O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, que consagrou no nosso ordenamento jurídico o *pagamento especial por conta*, também salientava as disparidades existentes entre a coleta declarada e a coleta real. Neste Decreto-Lei, podemos ler: “As estatísticas mostram que os rendimentos das pessoas colectivas sujeitos a tributação em IRC são frequentemente, e sem qualquer razão plausível, objecto de uma colecta muito inferior à real”.

totalmente ao IRC, ele permitiria facilitar as tarefas da Inspeção Tributária e reduzir em proporções muito substanciais o número de sociedades a fiscalizar nos moldes actuais.”⁹⁹

Tais hipóteses foram posteriormente objeto de análise, sendo que no âmbito da discussão do Orçamento de Estado para 1997, a introdução de uma *coleta mínima* foi sujeita a alguns aperfeiçoamentos, que na base de uma autorização legislativa, por força da Lei n.º 52/C/96 de, de 27 de Dezembro¹⁰⁰, deram origem à criação do *pagamento especial por conta*, em 1998.

O *pagamento especial por conta*, foi apelidado de *coleta mínima*, mas na sua essência não se tratava de um imposto mínimo, mas sim de uma nova forma de pagamento por conta. Nas palavras de ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, «A “colecta mínima” era aí apresentada, não como um “novo tributo” ou como um “imposto mínimo”, mas como “uma nova forma de pagamento por conta em IRS e IRC”, “um mínimo de imposto a pagar por conta” que visava aproximar “o nível dos rendimentos declarados, quando manifestamente desconforme com a experiência, do nível de rendimentos realmente auferidos e que deveriam ser sujeitos a tributação”». ¹⁰¹

O *pagamento especial por conta* acabou por ser instituído pelo Decreto-Lei n.º44/98, de 3 de Março, por aditamento ao CIRC, dos artigos 74.º-A e 83.º-A, constituindo-se o *pagamento especial por conta* como uma derivação da intenção inicial de adotar uma coleta mínima¹⁰². O traço diferenciador, que nos leva a esta conclusão, advém do facto de a recuperação do imposto pago em excesso estar sempre assegurada, através do reembolso - como nos elucidava o artigo 74.º-A, n.º2 do respetivo Decreto-Lei¹⁰³ – não configurando, desta forma, um verdadeira coleta mínima.

A razão subjacente à introdução do *pagamento especial por conta* prender-se-ia, então, com o *combate às práticas de evasão e fraude fiscal*, manifestada pela premente necessidade da Administração Tributária acautelar que a matéria tributável declarada pelo contribuinte fosse

⁹⁹ PORTUGAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal...*, *Ob. Cit.*, pp. 619-620.

¹⁰⁰ Cf. Artigo 32.º, n.º1 al. c), n.ºs 4 a 7 da respetiva lei de autorização legislativa.

¹⁰¹ ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “A Deriva Inconstitucional...”, *Ob.Cit.*, p.7; *Ibidem*, “Sobre a coleta mínima”, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, p.129.

¹⁰² Neste sentido, TERESA GIL, *Ob.cit.*, p.20.

¹⁰³ Do artigo 74.º-A, n.º2 do Decreto-Lei n.º44/98, de 3 de Março, lia-se: “Relativamente à parte que não possa ser deduzida nos termos do número anterior, quando existir, poderá ser solicitado o reembolso, mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe da repartição de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 30 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos relativa ao último exercício a que se refere o número anterior ou, no caso de cessação da actividade, da declaração do período em que esta ocorrer”.

o mais fiel à sua real capacidade contributiva, com o intuito de prosseguir uma repartição justa e equitativa da carga tributária¹⁰⁴.

Esta intenção é assinalada no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, onde se pode ler:

“ As práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos são manifestamente geradoras de graves distorções dos princípios da equidade e da justiça tributárias e da própria eficiência económica e lesivas da estabilidade das receitas fiscais. Delas resulta uma injusta repartição da carga tributária, tanto mais sentida quanto muitos sujeitos passivos de IRC, durante anos sucessivos, em nada ou quase nada contribuíram para o Orçamento do Estado, continuando, contudo, a usufruir, por vezes de modo privilegiado, dos direitos económicos e sociais previstos na Constituição.

Neste contexto, o presente diploma estabelece um pagamento especial por conta, através de um novo mecanismo, sobre os rendimentos dos anos de 1998 e seguintes, para as pessoas colectivas sujeitas a IRC.”

2) Regime

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, no que respeita à tributação dos rendimentos das entidades que exerçam a título principal, atividade comercial, industrial e agrícola, assim como as entidades não residentes com estabelecimento estável em território nacional, prevê alguns instrumentos legais que têm como objetivo antecipar temporalmente o momento do pagamento do imposto relativamente ao seu apuramento final, realizado no fim do exercício pelo contribuinte.

Na secção I, do Capítulo VI, do CIRC, mormente o artigo 104.º, n.º1, al. a), constatamos que o pagamento do imposto deve proceder-se “[e]m três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respetivo período de tributação”.

Estaremos, desta forma, a falar dos *pagamentos por conta*¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Também neste sentido, cfr. Ac. do TC n.º 494/2009, Processo n.º 595/06, de 29 de Setembro de 2009.

A forma de determinar estes *pagamentos por conta* encontra-se vertida, essencialmente, no artigo 105.º do CIRC. Da leitura do mesmo, verificamos que o valor destes pagamentos é determinado pelo montante do imposto liquidado no período imediatamente anterior, nos termos do artigo 90.º, n.º1 do CIRC, deduzindo-se as retenções na fonte, a que se refere o artigo 90.º, n.º2 al. d) CIRC¹⁰⁶.

Do resultado apurado por essa diferença, os *pagamentos por conta* corresponderão a 80% desse valor, nos casos em que o volume de negócios, do período de exercício imediatamente anterior, seja igual ou inferior a € 500.000 (105.º, n.º2 CIRC); ou a 95% desse valor, nos casos em que o volume de negócios, relativo ao período de exercício imediatamente anterior, seja superior a € 500.000 (105.º, n.º3 CIRC).

Tanto num caso, como no outro, o montante apurado é repartido e pago em três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros (105.º, n.ºs 2 e 3 CIRC).

As empresas tributadas em sede de IRC só ficarão dispensadas deste pagamento, quando o montante do imposto, relativo ao período anterior, que serve de referência para este cálculo, seja inferior a €199,52 (104.º, n.º4 CIRC).

Acresce, ainda, aos *pagamentos por conta*, nos termos do artigo 106.º CIRC, a obrigação de os mesmos sujeitos passivos realizarem um *pagamento especial por conta*.

Segundo o artigo 106.º CIRC, o montante do *pagamento especial por conta* resulta da diferença entre 1% do volume de negócios¹⁰⁷ - do período de tributação anterior, tendo como limite mínimo €1.000 e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo €70.000 (106.º, n.º2 CIRC) – e os pagamentos por conta realizados, também, no exercício anterior (106.º, n.º3 CIRC).

¹⁰⁵ Há que dizer que os *pagamentos por conta* são também devidos relativamente aos rendimentos de categoria B, nos termos do artigo 102.º do CIRS. O cálculo desses pagamentos difere comparativamente com os *pagamentos por conta* das pessoas coletivas. Não faremos, aqui, uma exposição dessas diferenças nem do regime em si, remetendo, como tal, para o artigo 102.º do CIRS. Pensamos que ao abordarmos a temática dos *pagamentos especiais por conta* (confrontando-os com o princípio da capacidade contributiva) teremos que fazer uma referência breve ao *pagamento por conta*, mas somente no que concerne às pessoas coletivas, uma vez que o regime do *pagamento especial por conta* não é aplicável aos sujeitos passivos com rendimentos de categoria B.

¹⁰⁶ Ver redação do artigo 105º, n.º1 do CIRC.

¹⁰⁷ O volume de negócios corresponderá ao valor das vendas e prestações de serviços (artigo 106º, n.º4 CIRC). No caso dos “bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos, o volume de negócios é substituído pelos juros e rendimentos similares e comissões ou pelos prémios brutos emitidos, consoante a natureza da atividade exercida pelo sujeito passivo” (artigo 106º, n.º5 CIRC).

Todavia, verificar-se-á, no caso do resultado do produto de 1% do volume de negócios ser inferior ao montante dos pagamentos por conta realizados no exercício anterior, que as empresas ficarão excluídas deste pagamento, uma vez que, dessa diferença não resultará um valor positivo e, bem assim, um montante a adiantar a título de *pagamento especial por conta*.

A haver um resultado positivo dessa diferença, o montante apurado pode ser pago numa prestação, no mês de Março, ou em duas prestações, realizadas no mês de Março e Outubro, sendo que, para as empresas que adotem um período de tributação diferente do ano civil, realizarão o pagamento no 3º e 10º mês do período de tributação em causa (106.º, nº1 CIRC).

Este regime de *pagamento especial por conta* não será aplicável no período de tributação de início de atividade e no seguinte (106.º, n.º10 CIRC), sendo que, para além disso, existem alguns sujeitos que, por disposição legal, ficarão dispensados de realizar tal pagamento. Entre esses sujeitos, o n.º11 do artigo 106.º enuncia : “Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo” [al.a)]; “Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo” [al.b)]; e “Os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA” [al.c)].

Do exposto, reconhecemos que os *pagamentos especiais por conta*, tal como os *pagamentos por conta*, extinguem de forma fracionada, parcial e antecipada o imposto devido no final pelos sujeitos passivos¹⁰⁸.

Dada tal antecipação do pagamento do imposto, caracterizadora dos pagamentos por conta¹⁰⁹, não será de excluir a hipótese de o resultado antecipadamente pago se desvie do montante apurado no final.

Esta possibilidade leva a que se criem mecanismos de reembolso, de forma a que se consiga “reequilibrar”¹¹⁰ o valor antecipadamente pago e o valor realmente devido. Será aqui que,

¹⁰⁸ Referindo-se ao *pagamento especial por conta* como uma “forma de antecipação do pagamento do imposto”, cf. Ac. do STA, Processo n.º 0777/09, de 28 de Abril de 2010.

¹⁰⁹ No artigo 33.º da LGT, pode ler-se: “As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final”.

¹¹⁰ JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES salienta que a legitimidade do pagamento especial por conta, assim como, de qualquer pagamento antecipado do imposto, está dependente dos reembolsos, caracterizando-os como “mecanismos de reequilíbrio” entre a prestação devida e a prestação efetivamente paga anteriormente, in “A inconstitucionalidade do Pagamento especial por Conta”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3,

apesar das similitudes patentes, os *pagamentos especiais por conta* e os *pagamentos por conta* consubstanciam uma grande diferença de regime entre si.

Ora, no caso dos *pagamentos por conta*, haverá sempre lugar a reembolso quando o valor de imposto apurado, líquido das deduções referidas no n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º do CIRC, *for negativo* [104.º, n.º2, al.a) CIRC], ou quando esse valor, não sendo negativo, é *inferior* ao valor dos pagamentos por conta realizados [104.º, n.º2, al.b) CIRC]. Somente nos casos em que o montante a restituir seja inferior a €24,94 é que não haverá lugar a reembolso (104.º, n.º7 CIRC).

Em relação aos *pagamentos especiais por conta*, estes podem ser deduzidos à coleta do próprio exercício [93.º, n.º1 e 90.º, n.º2 al.c) CIRC]. Contudo, dessa dedução não poderá resultar um valor negativo de coleta (90.º, n.º7 CIRC), podendo o contribuinte deduzir esse valor até ao quarto período de tributação seguinte.

Assim, as deduções relativas à diferença do montante do *pagamento especial por conta* e o montante do imposto final, apenas poderão ser realizadas até ao fim do quarto período de tributação a que respeita o imposto, ou então ser *reembolsado* nos termos do n.ºs 2 e 3 do artigo 93.º do CIRC.

No caso do n.º2 do artigo 93.º do CIRC, o reembolso é realizado no próprio período de tributação, uma vez que este artigo nos remete para os casos de *cessação da atividade* do sujeito passivo. Fora esta situação, o reembolso da parcela não deduzida só será possível sobre determinadas condições. Os requisitos constam do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC. São eles:

- a) Não se afastem, em relação ao período de tributação a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de atividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministro das Finanças;
- b) A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do

n.º3, Setembro 2010, p.306; *Ibidem*, FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol.I, Torino, 2003,p.69; MARIO MISCALLI, “Capacità contributiva e disciplina del rimborso della imposta indébita”, in *Rivista di Diritto Tributário*, vol.X, Fevereiro, 2000, p.119; e GARCÍA CARACUEL, *Las prestaciones tributarias a cuenta. Perspectivas de reforma*, Granada, 2004,p.347.

prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo período de tributação;

Do que ficou exposto, concluímos que o *pagamento especial por conta*, tal como o *pagamento por conta*, é uma forma de extinção antecipada, fracionada e parcial do imposto. A diferença entre ambos não será de natureza, mas de regime, isto é, quanto à forma de cálculo, aos prazos em que deverá ser realizado, assim como aos singulares mecanismos de dedução e reembolso que a lei prevê.¹¹¹

3) Pagamento especial por conta e o princípio da capacidade contributiva

3.1) Desconformidade com o princípio

O regime relativo ao *pagamento especial por conta* que, sumariamente, acabámos de expor, não tem uma interpretação pacífica quanto à sua conformidade com alguns dos princípios que norteiam a nossa Constituição, sobretudo através da sua confrontação com o princípio da capacidade contributiva, concretizado pelo artigo 104.º, n.º2 da CRP, relativamente à necessidade de tributação das empresas pelo seu lucro real.

Vários são argumentos usados para justificar esta falta de conformidade. No âmbito desta tese, restructuraremos o raciocínio argumentativo em dois pontos basilares:

- A desconformidade do pagamento especial por conta, através do seu mecanismo de dedução e reembolso, com o princípio da capacidade contributiva;
- A desconformidade do pagamento especial por conta com a função solidarística do princípio em causa.

Quanto ao primeiro ponto, há que mencionar que, sendo o *pagamento especial por conta* uma antecipação do imposto devido no final do exercício, não será desapropriado colocar a hipótese de que esse adiantamento se possa desviar do valor do imposto determinado no final do respetivo exercício.

O legislador, ao conferir a possibilidade de se poder deduzir o montante pago em excesso [artigo 90.º, n.º2, al. c) CIRC], não deixa de salientar que dessa diferença não poderá resultar um valor negativo (artigo 90.º, n.º7 CIRC), conferindo ao sujeito passivo a possibilidade de

¹¹¹Também neste sentido, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “A Deriva Inconstitucional do Actual ...”, *Ob.cit.*, p.24; e SALDANHA SANCHES / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, “O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional”, *Fiscalidade*, n.º 15, Separata, Julho 2003, p.8.

deduzir o montante em excesso até ao quarto período de tributação seguinte (artigo 93.º, n.º1 CIRC).

Contudo, não se deverá excluir, também, a possibilidade de o sujeito passivo, nos quatro períodos subsequentes, não poder deduzir a parte excedente do imposto, uma vez que a razão que o impossibilitou de realizar a dedução no primeiro período de tributação poderá estender-se nos quatro períodos seguintes.

Acrescenta-se que, a impossibilidade de dedução do imposto não invalida que o mesmo não seja reembolsado, seja por estarmos perante uma cessação da atividade (artigo 93.º, n.º2 CIRC) ou, por outro lado, por estarem preenchidos os requisitos do n.º3 do artigo 93.º do CIRC. No caso de não estarmos perante estas duas situações poder-se-á afigurar que “*a lei não prevê qualquer possibilidade de o sujeito passivo reaver o montante em excesso dos pagamentos por conta, independentemente de qual o seu rendimento real*”¹¹², derivando, conseqüentemente, num *empréstimo forçado* ao Estado ou, então, uma verdadeira *coleta mínima*.

Consideram, alguns, um *empréstimo forçado*, na medida em que o sujeito passivo, nos quatros anos que tem para deduzir o pagamento em excesso do imposto, se não o fizer, por insuficiência do montante, encontrar-se-á numa posição creditícia em relação ao Estado até poder pedir o reembolso¹¹³.

Consideram outros que, caso não se realize a dedução, nem posteriormente o reembolso, o *pagamento especial por conta* tornar-se-á num verdadeiro *imposto mínimo*¹¹⁴. Ao entender-se que os requisitos das alíneas a) e b), do n.º3, do artigo 93.º do CIRC, relativos ao reembolso, terão que ser preenchidos para que o mesmo se torne possível, a não verificação dessa formalidade poderá levar a que as empresas estejam sujeitas a uma verdadeira coleta mínima, podendo resvalar para situações em que se impõe um esforço contributivo desconforme com a real capacidade contributiva do sujeito passivo.

¹¹²Cfr. SALDANHA SANCHES / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, “O pagamento especial por...”, *Ob.cit.*, p.7.

¹¹³Neste sentido, JOSÉ JOÃO DE AVILLEZ OGANDO, “A constitucionalidade do regime de pagamento especial por conta”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 62, nº3, Dezembro de 2002, p.827; e JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, “A inconstitucionalidade do Pagamento ...”, *Ob.cit.*, p.307.

¹¹⁴ Ver ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “A Deriva Inconstitucional do Actual ...”, *Ob.cit.*, p.33; TERESA GIL, *Ob.cit.*, p.22.

Adianta-se, ainda, que a possibilidade de reembolso configurada na alínea b) do n.º3 do artigo 93.º do CIRC só se consumará se “[a] situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo”.

Levanta-se, então, a dúvida quanto à natureza do pedido de inspecção, ou seja, se este é reconduzível ao regime especial de inspecção por iniciativa do sujeito passivo, que está previsto no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, com a aplicação das taxas previstas pela Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro e com as consequências inerentes à sua aplicação.

Ora se o sujeito passivo, ao não poder ver deduzido o pagamento antecipado do imposto, requer uma inspecção, para que seja reembolsado, e acabe por pagar uma taxa para ver restituído o valor pago em excesso - sendo que os valores a pagar pela inspecção, em muitos dos casos, poderão ser superiores ao montante a ser reembolsado, inibindo, dessa forma, o respetivo exercício – parece que este preceito se afigura inconstitucional, por desconformidade com o princípio da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo seu rendimento real, espelhado pelo agravamento da contribuição exigida ao sujeito passivo, uma vez que o pagamento das taxas resultantes da inspecção anularão o efeito de um reembolso e, como tal, de uma tributação pelo lucro real¹¹⁵.

Quanto ao segundo ponto, serve, ainda, de base à crítica constitucional, o argumento de que o regime do pagamento especial por conta viola o princípio da capacidade contributiva, na sua função solidarística¹¹⁶.

Tal como explicitámos anteriormente, o princípio da capacidade contributiva detém duas funções essenciais: a função garantística e a função solidarística.

Na sua génese, a função solidarística reflete que o sujeito passivo ao pagar impostos, deverá fazê-lo na medida da sua capacidade. Ao afirmar-se que o pagamento especial por conta viola esta função, quer-se com isto dizer que o mesmo não tem em linha de conta as diferenças económicas entre as empresas, isto porque, dadas as diferentes áreas de atividade em que se possam inserir, as mesmas poderão apresentar níveis de rentabilidade completamente distintos, sendo que, ao determinar-se o valor do pagamento especial por conta com base nas vendas e prestações de serviços, isso poderá gerar situações em que duas empresas de diferentes sectores, com volumes de negócio similares, mas com margens de rentabilidade

¹¹⁵ Neste sentido, ver TERESA GIL, *Ob.cit.*, p.16 e JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, “A inconstitucionalidade do Pagamento ...”, *Ob.cit.*, p.309.

¹¹⁶ Neste sentido, JOSÉ JOÃO DE AVILLEZ OGANDO, *Ob.cit.*, pp.823 e 824.

dísparos, venham a pagar imposto na mesma medida, apesar de, na realidade, poderem ter capacidades contributivas distintas.

Por outro lado, a inclusão de um limite máximo de € 70.000 (artigo 106.º, n.º2 do CIRC) também poderá levantar dúvidas quanto à sua conformidade com a função solidarística do princípio da capacidade contributiva.

Assumindo-se que as empresas devem pagar impostos em concordância com a sua capacidade contributiva, concorrendo nessa medida para o erário público, a definição de um limite máximo resultante do produto de 1% do volume de negócios, nos termos do n.º2 do artigo 106.º do CIRC, poderá originar situações em que algumas empresas, com volumes de negócios a que corresponda um montante de 70.000 € e em que os pagamentos por conta a deduzir, do exercício anterior, sejam de um valor aproximado ou superior a esse limite, tenham pagamentos especiais por conta de reduzido valor ou que, nem sequer tenham que realizá-lo, comparativamente com aquelas empresas que registem um volume de negócios que se enquadre nos limites definidos por lei e que tenham valores muito baixos ou nulos de pagamento por conta a deduzir, impondo-se, a estas últimas, um esforço contributivo mais acentuado e bem assim, originando uma iniquidade na repartição da carga tributária.

3.2) Posição adotada

Do exposto, é patente que o pagamento especial por conta não é um tema pacífico, levantando algumas dúvidas de ordem Constitucional. Cingimo-nos, por ser esse o nosso objeto de estudo, às críticas constitucionais que têm por base o princípio da capacidade contributiva, tendo exposto anteriormente alguns dos argumentos defendidos que sustentam a desconformidade deste regime com o princípio em causa. Doravante, tomaremos parte dessa lógica argumentativa para desenvolvermos a nossa posição.

3.2.1) O sentido interpretativo dado ao artigo 93.º do CIRC, que expusemos anteriormente, revela que o montante pago em excesso através do pagamento especial por conta só poderá ser deduzido se daí não resultar um valor negativo, sendo que, caso a dedução seja possível, a mesma poderá ser feita até ao quarto período subsequente. Parece, então, que só após esse período de quatro exercícios é que poderá ser pedido o reembolso do montante pago em excesso, segundo os termos do n.º3 do artigo 93.º.

Ora, tendo por base esta interpretação, parece-nos plausível afirmar que o pagamento especial por conta deixaria de ser uma antecipação do imposto para ser um financiamento forçado ao Estado. Contudo, cremos que o artigo 93.º do CIRC não obsta a que o sujeito passivo seja reembolsado logo no próprio período de tributação, sujeitando-o a pedir o reembolso somente nos quatro períodos de tributação seguintes destinados à dedução. É nossa interpretação que, ao invés, a lei confere a possibilidade de o sujeito passivo optar entre a dedução nos quatro períodos seguintes ao período de tributação em causa, ou exigir desde logo o reembolso.

Esta interpretação tem por base a própria letra da lei, uma vez que, na parte final da alínea b), do n.º3, do artigo 93.º do CIRC, a mesma dispõe que o pedido de reembolso pode ser formulado pelo sujeito passivo “[n]os 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo período de tributação”¹¹⁷.

Desta forma, torna-se despicienda a ideia do pagamento especial por conta é um financiamento forçado.

Porém, não poderemos deixar de assinalar que o pagamento especial por conta, detém sempre um elemento de financiamento forçado, mesmo quando o pagamento adiantado não é em excesso, uma vez que, no próprio período de tributação em que é antecipado o imposto, a obrigação de pagamento nasce antes do aparecimento da obrigação de imposto. Não obstante, parece-nos não haver nada na nossa Constituição que impeça uma antecipação do pagamento do imposto, sendo que, tal como evidenciámos anteriormente, esta antecipação tem subjacente razões de eficiência financeira do próprio Estado (evitando o recurso à dívida flutuante) e também de salvaguarda de outros interesses constitucionalmente protegidos, como será o caso do combate à fraude e da evasão fiscal.

Quanto à iminente possibilidade do pagamento antecipado acabar por se desviar do valor apurado no final do exercício, a mesma torna o reembolso um “mecanismo de reequilíbrio” essencial [assegurado pela alínea a) e b), do n.º3, do artigo 93.º do CIRC] para que não estejamos perante uma verdadeira *coleta mínima*, insensível à real capacidade contributiva contribuinte.

Tendo em conta esse preceito, cabe-nos tecer algumas considerações.

a) Relativamente à alínea a), o reembolso só será possível se o sujeito passivo, no período de tributação, não se afastar “em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de

¹¹⁷ Sublinhado nosso.

rentabilidade das empresas do sector de atividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministério das Finanças”.

Há que referir que estes rácios de rentabilidade nunca foram definidos e, dessa forma, a o preceito torna-se inútil¹¹⁸.

b) Assumindo, no entanto, que a alínea a) possa ser aplicada, poder-se-á interpretar que o reembolso só será possível se os requisitos da alínea a) e b) do artigo 93.º, n.º3, do CIRC forem cumulativos¹¹⁹.

Parece-nos que este preceito deverá ser interpretado de forma distinta, sob pena de impossibilitar um qualquer reembolso por parte do sujeito passivo e ser tido como inconstitucional. A exigência de que o sujeito passivo cumprisse os requisitos da alínea a) cumulativamente com a alínea b) poderia levar a situações em que a Administração Tributária considerasse justificada a situação que leva ao reembolso do pagamento do imposto em excesso [al.b)], mas dado o rendimento ter-se desviado em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector [al.a)], já não haveria possibilidade para o reembolso.

Esta interpretação redundaria na exigência de uma rentabilidade estandardizada das empresas, uma vez que, apesar de a Administração Tributária considerar justificada a situação do reembolso [al.b)], o mesmo não seria possível porque o rendimento não se enquadrava nos rácios de rentabilidade do seu sector de atividade.

Parece-nos que, ao ser preenchido os requisitos da alínea b), o mesmo basta para afastar a alínea a) do preceito, mesmo que não estivesse preenchido, sendo que, nos casos em que o requisito da alínea a) se verificasse, o mesmo importaria à Administração Tributária uma mais intensa fundamentação do carácter injustificado da situação que levou o sujeito passivo a pedir o reembolso nos termos da alínea b).¹²⁰

c) No que concerne à alínea b), do n.º 3, do artigo 93.º do CIRC, a mesma revela-nos que o reembolso só será possível se a situação que lhe deu origem se considere justificada por *ação de inspeção* a pedido do sujeito passivo.

¹¹⁸ Neste sentido, cfr. AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Ob.Cit.*, p.194, n. rodapé 233.

¹¹⁹ Neste sentido e a título de exemplo, cfr. JOANA COUTINHO, “Constitucionalidade do pagamento especial por conta”, *Fiscalidade*, n.º 49, Janeiro-Março 2012, p.126.

¹²⁰ Neste sentido, cfr. SALDANHA SANCHES / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Ob.cit.*, p.16.

Segundo o Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, a inspeção tributária depende da iniciativa da própria Administração Tributária, sendo que a “certeza e a segurança jurídica e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica”¹²¹ levaram à criação de um regime especial de inspeção por iniciativa do próprio sujeito passivo.

O seu artigo 4º dispõe que é devida uma taxa pela realização das inspeções (n.º1) e que para os devidos efeitos, considera-se esta inspeção um serviço prestado pela Direção Geral de Impostos ao requerente da inspeção (n.º7).

Os montantes devidos para a realização da inspeção são definidos com base na Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro, os quais vão desde o limite mínimo de 3.152 euros ao limite máximo de 34.916 euros.

Ao conceber-se que o reembolso do valor pago em excesso tem subjacente uma taxa, relativa ao “serviço prestado” pela Administração Tributária, acabamos por ter que considerar que este preceito fica ferido de inconstitucionalidade, uma vez que o sujeito passivo teria que pagar para ser tributado segundo o seu lucro real.

O pagamento dessa taxa teria um efeito dissuasor ou anulatório do próprio reembolso, uma vez que não será difícil prever que, em muitos dos casos, o reembolso conseguido, após o pagamento da taxa necessária, seria bastante inferior ou até mesmo nulo em relação ao que era devido, vislumbrando-se, em último caso, situações em que o pagamento da taxa seria superior ao montante do reembolso pedido, sem que, a própria lei, preveja o reembolso dessa taxa em caso de vencimento da posição do contribuinte.

Se for este o efeito da aplicação da alínea b), do n.º3 do artigo 93.º do CIRC, parece-nos que a mesma é desconforme com o princípio da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real.

d) Perante a possibilidade de o pagamento especial por conta vir a impor um esforço contributivo que não corresponda com a capacidade contributiva do contribuinte, este não deixa de ter ao seu dispor meios de tutela administrativa e judicial para que possa reagir.

¹²¹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro;

Quanto aos meios de tutela administrativa, o sujeito passivo dispõe: do procedimento de ilisão de presunções fiscais, com base no artigo 64.º do CPPT; ou do procedimento de reclamação graciosa nos termos do artigo 137.º, n.ºs 1, 2, 5 e 7 do CIRC e artigo 68.º e seguintes do CPPT

Quanto ao meio de tutela judicial, o sujeito passivo goza do direito de impugnação judicial nos termos do artigo 137.º, n.ºs 1, 2, 5 e 7 do CIRC e do artigo 133.º do CPPT.

Contudo, parece-nos pertinente fazer algumas observações relativamente a um dos meios de tutela ao dispor do sujeito passivo: o procedimento de ilisão das presunções fiscais.

Quanto a este procedimento, o mesmo parte do pressuposto de que o apuramento do montante do pagamento especial por conta tem por base uma presunção.

Sendo as presunções “[i]lações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”¹²², no caso do pagamento especial por conta parte-se de um valor conhecido (volume de negócios e os pagamentos por conta, do período transato), para se chegar a um valor ainda desconhecido, o rendimento do ano fiscal a que os pagamentos especiais por conta devem respeitar¹²³.

Parte da doutrina interpreta que o mecanismo de reembolso previsto no artigo 93.º, n.º3, al.b) não deverá precluir a abertura de um procedimento específico de ilisão da presunção legal, num momento anterior ao do pagamento por conta¹²⁴.

Ao assumir-se que a determinação do pagamento especial por conta é realizada com base numa presunção, essa terá que ser ilidível, uma vez que se deve afastar a possibilidade de existência de presunções absolutas na determinação do rendimento, não só porque o princípio da capacidade contributiva o impõe, de forma a garantir que o contribuinte tenha possibilidade de provar que o rendimento presumido não se aproxima do real, sob pena de inconstitucionalidade, mas também porque o próprio artigo 73º da LGT indica que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.

Tal como já havíamos mencionado nesta tese, tanto a jurisprudência¹²⁵ como a doutrina¹²⁶ têm defendido a ideia de que as presunções absolutas serão contrárias ao princípio da capacidade

¹²² Artigo 349.º do CC.

¹²³ Neste sentido, cfr SALDANHA SANCHES / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Ob.cit.*, p.13.

¹²⁴ *Idem*, p.15.

contributiva, defendendo que só a presunções suscetíveis de prova em contrário é que poderão salvaguardar uma tributação conivente com o lucro real, possibilitando ao sujeito passivo, se for caso disso, provar que existe dissonância entre os rendimentos presumidos legalmente e a realidade.

Além do mais, o artigo 350.º, n.º2 do CC dispõe que as presunções inilidíveis terão carácter excecional e que deverão estar expressamente consagradas na própria lei, o que não se revela neste caso.

Não podemos, porém, deixar de referir que as normas que regulam o pagamento especial por conta não são normas de incidência, mas sim de pagamento do imposto. Contudo, parece-nos necessário interpretar sistemática e teleologicamente o preceituado do artigo 73.º da LGT.

Se a finalidade que o legislador teve em vista na elaboração deste preceito era a de possibilitar que o sujeito passivo pudesse ilidir um rendimento presumido legalmente, salvaguardando que o mesmo provasse o seu rendimento real e que fosse, como tal, tributado na medida da sua capacidade contributiva, por maioria de razão parece-nos que a possibilidade de ilisão de uma presunção não deverá ser restringida somente às normas de incidência, abrindo essa possibilidade àquelas que acabam por impor o pagamento de um qualquer montante a título de imposto¹²⁷.

Do que ficou exposto, parece-nos essencial fazer ainda algumas observações quanto às inconveniências práticas da utilização deste procedimento de ilisão das presunções, em momento anterior ao pagamento por conta.

A primeira observação prende-se com o prazo estabelecido pelo n.º3 do artigo 64.º do CPPT para que o órgão competente da Administração Tributária decida sobre a pretensão de ilisão. O prazo é de 6 meses, o que nos leva a assumir que poderá trazer alguns inconvenientes para

¹²⁵ Ver Ac. do STA, Processo n.º 188/12, de 7 de Março de 2012, Ac. do STA, Processo n.º 668/12, de 11 de Julho de 2012, Ac. do STA, Processo n.º 441/11, de 29 de Fevereiro de 2012, Ac. do STA, Processo n.º 988/10, de 22 de Março de 2011, Ac. do STA, Processo n.º 997/10, de 2 de Março de 2011, Ac. do STA, Processo n.º 1039/10, de 2 de Março de 2011, Ac. do STA, Processo n.º 609/10, de 17 de Novembro de 2010 e Ac. do STA, Processo n.º 553/09, de 4 de Novembro de 2009.

¹²⁶ Nas palavras de CASALTA NABAIS, o legislador recorre às presunções “[c]om a finalidade de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos ou de evitar a evasão e fraude fiscais. Ora, esta técnica legislativa, movida por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei (...)”, in *O Dever Fundamental de ...*, *Ob.Cit.*, p.498.

¹²⁷ Neste sentido, cfr. SALDANHA SANCHES / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Ob.cit.*, p.14.

o sujeito passivo, dado que, se o pagamento especial por conta é realizado no mês de Março, ou no 3º mês (se tivermos perante um período de tributação não correspondente com o ano civil), segundo os termos do n.º1 do artigo 106.º do CIRC, a decisão da Administração pode só ser conhecida muito para além do mês em que o pagamento é devido.

Salienta-se, ainda, que o contribuinte, ao ter que ilidir a presunção de rendimento feita pela Administração Tributária, antes de realizar o pagamento antecipado, terá que fazê-lo antes de Março ou do terceiro mês relativo ao período de tributação em causa, colocando-se a dúvida se o contribuinte terá ao seu dispor todos os elementos de prova, decorridos somente três meses, para comprovar que o seu rendimento diverge do presumido, tendo em conta o momento tão prematuro do período de tributação em causa.

Posto isto, apesar de bem evidentes os meios de tutela jurisdicional e administrativa ao dispor do contribuinte, não queremos deixar de assinalar as fragilidades do artigo 93.º, n.º3, al.b), destacando a ideia de que dado o sentido literal do preceito, se o mesmo for interpretado e aplicado de acordo com o Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro e as taxas previstas na Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro, relativos ao pedido de inspeção formulado pelo sujeito passivo, não deixará de estar desconforme com a nossa constituição, pelos fundamentos já enunciados anteriormente

3.2.2) Por último, outro dos argumentos usados que serve de base à crítica constitucional, prende-se com a violação do princípio da capacidade contributiva, na sua vertente solidarística.

Sinteticamente e como já havia sido dito anteriormente, esta violação parte de dois principais argumentos: 1) o pagamento especial por conta poderia exigir o mesmo esforço contributivo a duas empresas que detivessem rentabilidades diferentes e, como tal, capacidades contributivas distintas; 2) o pagamento especial por conta define um teto máximo de 70.000 euros, o que se traduz na possibilidade de algumas empresas, que tenham realizado pagamentos por conta, no exercício anterior, que sejam de um valor aproximado ou superior a esse limite realizem pagamentos especiais por conta de reduzido valor ou que, nem sequer tenham que realizá-lo, o que resultará num esforço contributivo desigual comparativamente com as empresas que determinam valores muito baixos ou nulos de coleta.

Primeiro, convém não esquecer que o pagamento especial por conta é um pagamento antecipado e fracionado do imposto devido e apurado no final do exercício. A distinção entre o “pagamento antecipado do imposto” e o “imposto devido no final do exercício” parece-nos essencial para afastar a ideia de inconstitucionalidade do pagamento especial por conta, com base na violação do princípio da capacidade contributiva, na sua vertente solidarística.

Acreditamos que o pagamento antecipado do imposto, através do mecanismo do pagamento especial por conta, não traduz o esforço contributivo do sujeito passivo percecionado no final do período de tributação.

Esta ideia tem por base o procedimento de liquidação transcrito no artigo 90.º, n.º2 do CIRC. Segundo este preceito, o montante da coleta apurado nos termos do n.º1 estará sujeito a algumas deduções que, só posteriormente a elas, é que revelará o imposto devido pelo sujeito passivo. Desta forma, o seu esforço contributivo não é determinado pelo montante antecipadamente pago, mas sim pelo montante apurado do imposto a pagar no final do exercício, realizadas todas as deduções à coleta a título de crédito de imposto.

Mesmo que algumas empresas tenham rentabilidades diferentes e que paguem antecipadamente o imposto na mesma medida, a título de pagamento especial por conta, não resulta daí, necessariamente, que as mesmas venham a pagar o mesmo imposto no final do exercício. O procedimento de liquidação concretizará, necessariamente, essas diferenças, deduzindo à coleta o pagamento especial por conta, o que poderá refletir montantes diferentes de imposto a pagar a final, e bem assim, uma correspondência com a sua real capacidade contributiva.

Quanto ao teto máximo definido para o pagamento do imposto, a base de raciocínio - que nos leva a assumir que o princípio da capacidade contributiva, na sua vertente solidarística, não é posto em causa – é a mesma para a posição que sustentámos supra.

Não se deve entender que a definição de um teto máximo despoleta um esforço contributivo diferente entre as empresas, uma vez que o montante adiantado do imposto não deverá ser confundido com o montante apurado no final do exercício e exigido a pagar a título de imposto, sendo que a verdadeira capacidade contributiva do sujeito passivo reflete-se no montante apurado, após as deduções enunciadas no n.º2 do artigo 90º do CIRC.

Para além deste facto, reconhece-se ainda que o pagamento especial por conta tem um carácter excecional, tendo por razão de ser o combate às práticas evasivas por parte dos

contribuintes e, bem assim, é direcionado para as empresas que apresentam reiteradamente valores de coleta muito baixos ou nulos, uma vez que, no caso de os pagamentos por conta realizados no exercício anterior serem suficientes, as empresas não serão sujeitas a um pagamento especial por conta.¹²⁸

¹²⁸ Neste sentido, ver AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Ob.cit.*, p.194.

CAPÍTULO IV

1) Tributações autónomas: regime

O regime relativo às tributações autónomas, consagrado em 1990, por força do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, tem vindo a sofrer profundas alterações ao longo dos anos, com inúmeras modificações, quer ao nível do seu campo de incidência, quer ao nível das taxas aplicadas, verificando-se uma diferença acentuada entre a primeira intervenção do legislador e o atual regime ínsito nos artigos 88.º e 73.º dos códigos do IRC e IRS, respetivamente¹²⁹.

O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho dispunha que “[a]s despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC”.

Nos anos seguintes a 1990, verificaram-se sucessivas alterações ao preceito inicial, com as Leis de 1995 (cfr. artigo 29.º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro), 1997 (cfr. artigo 31.º da Lei n.º 52-C/96 de 27 de Dezembro) e 1999 (cfr. artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), que aprovaram os respetivos Orçamentos de Estados, a alterar as taxas aplicáveis e alargando, concomitantemente, o campo de incidência subjetiva, impondo, também, a tributação autónoma aos sujeitos passivos de IRC total ou parcialmente isentos, ou que não exercessem, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola¹³⁰.

¹²⁹ Apesar da figura das “tributações autónomas” só ter sido consagrada pelo Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, a aplicação de uma taxa específica a determinadas despesas já havia sido introduzida no Código de Contribuição Industrial, através da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro. O n.º1, do seu artigo 27.º dispunha que “[a]s empresas comerciais ou industriais, e bem assim as empresas com escrita devidamente organizada que se dediquem a explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, que efectuem despesas confidenciais ou não documentadas ficam sujeitas, para esse tipo de despesas, à taxa de contribuição industrial agravada em 20%”.

¹³⁰ No artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro – Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 1999 – podia ler-se no seu n.º1 que “[a]s despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 32%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do

Acrescenta-se ainda que, se inicialmente as tributações autónomas incidiam somente sobre despesas confidenciais e não documentadas, após a Lei nº3-B/2000 de 4 de Abril¹³¹, a incidência acabaria por se alargar às “[d]espesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Com o advento da “reforma da tributação do rendimento”, aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o regime preconizado pelo Decreto Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho foi revogado, aditando-se ao CIRC o artigo 69.º-A (atualmente, o artigo 88.º) e ao CIRS o artigo 75.º-A (atualmente, o artigo 73.º).

Após esta reforma, tanto o artigo 69.º-A do CIRC, como o artigo 75.º-A do CIRS foram sujeitos a sucessivas alterações e aditamentos ao longo dos anos¹³², originando que, atualmente, os artigos 88.º do CIRC e 73.º do CIRS apresentem um regime bastante distinto daquele que foi concebido inicialmente pelo legislador através do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.

Em sede de IRS, o artigo 73.º dispõe, atualmente, que as tributações autónomas incidem sobre:

- As despesas não documentadas, realizadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, a uma taxa de 50% (n.º1);

Código do IRC” e no seu nº2 que “[a] taxa referida no número anterior será elevada para 60% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

¹³¹ Cfr. artigo 42.º do respetivo diploma.

¹³² Após a “reforma da tributação do rendimento” o legislador interveio nas tributações autónomas em sede de IRS através dos seguintes diplomas: Decreto-Lei 198/2001, de 3 de Julho, Lei n.º109-B/2001, de 27 de Dezembro, Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro e Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro; E em sede de IRC através do/a: Decreto-Lei 198/2001, de 3 de Julho, Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, Decreto-Lei nº 192/2005, de 7 de Novembro, Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro, Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro, Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro e Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

- Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação¹³³, a uma taxa de 10% [n.º2, al. a)];

- Os encargos dedutíveis com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletos¹³⁴, à taxa de 10 % [n.º2, al. a)]. A taxa de tributação autónoma é reduzida para 5% desde que tenha sido emitido certificado de conformidade de que os níveis de emissão de CO₂ dos automóveis ligeiros de passageiros ou mistos são inferiores a 120g/km, no caso de serem movidos a gasolina, ou de 90g/km se forem movidos a gasóleo [n.º2, al. b)]. Excluir-se-ão da aplicação deste tributação os encargos com veículos totalmente movidos a energia elétrica (n.º2) ou afetos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com as viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS (n.º3);

- As despesas que correspondam a importâncias pagas a residentes num país com regime fiscal claramente mais favorável, à taxa de 35%. Estas despesas não serão sujeitas a uma tributação autónoma se o sujeito passivo provar as operações foram efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado (n.º6);

- Os encargos dedutíveis com ajudas de custo e deslocações em viatura própria, que não tenham sido faturadas a clientes, nem escrituradas a qualquer título, exceto na parte que seja sujeita a IRS na esfera do beneficiário. A taxa aplicável é de 5% (n.º7);

- Os encargos não dedutíveis com ajudas de custo e deslocações em viatura própria [nos termos do artigo 45.º, n.º1, al. f) do CIRC], se o sujeito passivo, no exercício a que respeitam esses encargos, apresentar prejuízo fiscal. A taxa a aplicar é de 5% (n.º7).

Há que ressaltar, no entanto, que o disposto do n.º2 e n.º7 do artigo 73.º não se aplica nos casos em que estejamos perante o regime simplificado de determinação do rendimento.

¹³³ Consideram-se despesas de representação, os encargos suportados com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades (cfr. n.º4 do artigo 73.º CIRS).

¹³⁴ Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização (cfr. n.º5 do artigo 73.º CIRS).

Posto isto, verificamos que, em sede de IRS, as tributações autónomas incidem num conjunto de despesas que vão muito para além das despesas confidenciais e não documentadas que eram definidas no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.

Relativamente ao IRC, este alargamento do campo de incidência também se verificou. Algumas das realidades que acabámos de enunciar, em sede de IRS, também constam do artigo 88.º do CIRC, apesar de a taxa aplicável poder variar comparativamente com o regime acabado de enunciar.

Ora, em sede de IRC, nos termos do artigo 88.º, as tributações autónomas incidem sobre:

- As despesas não documentadas, a uma taxa de 50% (n.º1). Essa taxa pode ascender aos 70% nos casos em que tais despesas sejam realizadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo (n.º2);

- Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação¹³⁵, a uma taxa de 10 % (n.º 7);

- Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas [cujo o custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC¹³⁶], motos ou motocicletas¹³⁷, a uma taxa de 10% (n.º3). A taxa ascende aos 20% se os encargos verificados com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas forem superiores ao montante definido nos termos alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC (n.º4). Excluem-se da tributação autónoma, nos termos do n.º3 deste artigo, os veículos exclusivamente movidos a energia elétrica;

¹³⁵ Nestes encargos, tal como foi enunciado em sede de IRS, são consideradas as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades (cfr. artigo 88.º, n.º7 do CIRC).

¹³⁶ Segundo o artigo 34.º, n.º1, al.e) do CIRC, este montante é definido por Portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Como tal, a Portaria n.º 467/2010, de 07 de Julho dispõe que para as viaturas adquiridas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2010 o montante é de 40.000 euros (artigo 1.º, n.º1), para as viaturas adquiridas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2011, se forem veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, o montante é de 45.000 euros e de 30.000 euros nos restantes casos (artigo 1.º, n.º2), para as viaturas adquiridas a partir de 1 de Janeiro de 2012, se forem veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, o montante é de 50.000 euros e de 25.000 euros nos restantes casos (artigo 1.º, n.º3). Todas as viaturas que tenham sido adquiridas até 31 de Dezembro de 2009, aplica-se o montante definido na al. e), do n.º1 do artigo 34.º do CIRC àquela data (redação dada pelo DL n.º 159/2009, de 13 de Julho), ou seja, 29.927,87 euros.

¹³⁷ Também aqui, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas compreendem as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização (cfr. artigo 88.º, n.º 5 do CIRC).

- As despesas que correspondam a importâncias pagas a residentes num país com regime fiscal claramente mais favorável, podendo a taxa ser de 35% ou 55% ¹³⁸. Aqui, tal como também havia sido referido em sede de IRS, estas despesas não ficarão sujeitas a uma tributação autónoma se o sujeito passivo provar que as operações foram efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado (n.º8);

- Os encargos dedutíveis com ajudas de custo e deslocações em viatura própria, que não tenham sido faturadas a clientes, nem escrituradas a qualquer título, exceto na parte que seja sujeita a IRS na esfera do beneficiário. A taxa aplicável é de 5% (n.º9);

- Os encargos não dedutíveis com ajudas de custo e deslocações em viatura própria [nos termos do artigo 45.º, n.º1, al. f) do CIRC], se o sujeito passivo, no exercício a que respeitam esses encargos, apresentar prejuízo fiscal. A taxa a aplicar é de 5% (n.º9);

- Os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial de IRC, aplicando-se, somente, nos casos em que as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período. A taxa aplicável é de 5% (n.º11);

- Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento. A taxa aplicável é de 35% [n.º13, al. a)];

- Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 euros, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo

¹³⁸ A taxa de 55% aplica-se aos casos em que tais despesas sejam realizadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferiram rendimentos resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo.

de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período. A taxa aplicável é, também, de 35 % [n.º13, al. a)].

Por último, cabe-nos ainda fazer referência ao n.º14 do artigo 88.º CIRC, que nos indica que todas as taxas aplicáveis nos termos do artigo 88.º do CIRC poderão ser acrescidas de 10%, caso o sujeito passivo apresente um prejuízo fiscal no mesmo período a que correspondem os factos tributários enunciados.

Verifica-se, assim, a existência em sede de IRC de um conjunto mais alargado de factos tributários sujeitos a tributação autónoma, comparativamente com aqueles que são enunciados no artigo 73º do CIRS, como também se verifica um agravamento de todas as taxas, caso seja declarado um prejuízo fiscal por parte do contribuinte.

2) Razão de ser

Relativamente à razão de ser, há que ter presente que a aplicabilidade das tributações autónomas, aquando da sua consagração através do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, se cingia, somente, às despesas não documentadas e confidenciais, as quais se mantêm atualmente.

Dada a natureza de tais despesas, as mesmas impedem que se conheça o seu fundamento ou destinatário¹³⁹, o que, naturalmente, poderá encobrir o rendimento de um terceiro ou a distribuição camuflada de lucros. cremos, assim, que a tributação aplicada a estas despesas terá o intuito de desencorajar o recurso por parte do sujeito passivo a despesas não identificáveis, tributando, na sua esfera, o possível rendimento de um terceiro e, bem assim, evitando que possam haver rendimentos que escapem a uma tributação.

Não obstante, o atual regime das tributações autónomas pretende, ainda, dar resposta ao regime fiscal das despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, tentando evitar remunerações mais atraentes ou uma distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos, que, de certa forma, apenas ficariam sujeitos a IRC enquanto lucros da sociedade¹⁴⁰.

¹³⁹ Quanto à noção de despesa confidencial, ver ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.230; Na Jurisprudência, a título de exemplo, Ac. STA Processo n.º 1011/05, de 2 de Fevereiro de 2006 e Ac. do STA, Processo n.º 1283/03, de 3 de Dezembro de 2003.

¹⁴⁰ Neste sentido, cfr. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p.407; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal, Ob. Cit.*, p. 614; CLOTILDE PALMA, “As Tributações Autónomas vistas pelo

Acrescenta-se, também, que a jurisprudência fundamenta a aplicação das tributações autónomas a certos encargos dedutíveis, nomeadamente no que concerne às despesas de representação e de encargos com viaturas, pela necessidade de desincentivar os contribuintes a recorrerem a determinadas despesas com o intuito de afetarem negativamente a sua receita fiscal ¹⁴¹.

Por último, usaremos das palavras de HELENA MARTINS¹⁴² que, apesar de assumir que a generalidade dos casos previstos na norma do artigo 88.º do CIRC se prendem com situações de evasão fiscal¹⁴³, identificou as seguintes fundamentações para as tributações autónomas:

- Despesas de representação – a tributação autónoma advém da dificuldade de aferir com segurança a indispensabilidade do gasto, nos termos do artigo 23.º do CIRC.

- Despesas com ajudas de custo e com viaturas – situações em que podem ser atribuídos verdadeiros rendimentos aos trabalhadores sem haver uma correspondente tributação em sede de IRS.

- Lucros distribuídos por sujeitos passivos de IRC a entidades que beneficiem de isenção total ou parcial de imposto – pretende-se evitar uma chamada “lavagem de dividendo”, isto é, a transmissão artificiosa das partes de capital para uma entidade isenta, antes da colocação à disposição do dividendo, com o propósito de se beneficiar dessa isenção.

- Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou outras compensações pagas a gestor, administrador ou gerente, em caso de cessação de funções – pretende-se penalizar, pela via fiscal, a atribuição de indemnizações de montante considerado excessivo.

Em suma, é pacífico o entendimento de que estamos perante uma norma anti-abuso, com o propósito de combater a fraude e evasão fiscais, “penalizando” aqueles que recorram a determinados encargos que, pela sua natureza, possam configurar uma remuneração em espécie, uma distribuição camuflada de lucros, ou afetar negativamente a sua receita fiscal.

Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º2, 2012, p.242.

¹⁴¹ Ver Acórdão do TC n.º 310/2012, Processo n.º 150/12, de 20 de Junho de 2012 e Acórdão do TC n.º 18/2011, Processo n.º 204/10, de 12 de Janeiro de 2011.

¹⁴² HELENA MARTINS, in “ O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 2012, pp. 280-284; Também, e com base no que foi defendido pela mesma autora, ver CLOTILDE CELORICO PALMA, “ As Tributações Autónomas vistas...”, *Ob.cit.*, p.245.

¹⁴³ Em nosso entender, este argumento também será extensível aos casos previsto no artigo 73.º do CIRS.

3) As tributações autónomas e o princípio da capacidade contributiva

Ao longo do que temos vindo a expor, realça-se o facto das tributações autónomas, desde o ano da sua introdução à atualidade, serem aplicáveis a um número de factos tributários cada vez mais alargado e com as respetivas taxas a acompanhar esse crescimento. Pese embora as razões que presidiram à sua introdução, não deixamos de salientar a ampliação dos fundamentos que lhe subjazem, questionando-se, então, se em alguns casos, este regime não poderá contrariar alguns dos princípios subjacentes à tributação do rendimento das empresas.

Esta preocupação já havia sido manifestada no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, datado de Outubro de 2009. Nas suas conclusões, chega-se a ler: “[M]anifestamos preocupação com a generalização das tributações autónomas, que se nos afigura susceptível de subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento”¹⁴⁴.

Em concreto, parece-nos que parte do regime aqui em causa poderá subverter este princípio. No entanto, será importante, antes de partirmos para a nossa análise, fazer algumas observações quanto a esta matéria.

Em primeiro lugar, é importante relembrar que o princípio da capacidade contributiva, através da imposição constitucional de que as empresas devem ser tributadas fundamentalmente pelo seu lucro real (artigo 104.º, n.º2 da CRP), não é um valor absoluto. Contudo, as restrições a este direito fundamental terão que ser sujeitas ao controlo da proporcionalidade, ínsito no artigo 18.º, n.º2 da CRP, fazendo depender que a restrição a esse princípio terá que ter por base a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que, no caso das tributações autónomas, se esbatem no combate à fraude e evasão fiscal.

Assim, analisaremos o regime das tributações autónomas não esquecendo esta convergência de interesses que se visa salvaguardar.

Por último, poder-se-á defender que as tributações autónomas, por incidirem sobre a despesa do contribuinte e não sobre o seu rendimento, acabarão por respeitar a uma imposição fiscal completamente distinta da tributação feita no âmbito do IRC ou IRS, podendo, como tal, entender-se que os princípios aplicados neste matéria não deverão, necessariamente, conformar o legislador na criação do regime das tributações autónomas, por estarmos, aqui, perante uma tributação da despesa e não do rendimento.

¹⁴⁴ Cfr. PORTUGAL, *Relatório do Grupo para o... Ob. Cit.*, p.262.

Creemos, porém, que as tributações autónomas, apesar de incidirem sobre a despesa, não deixam de estar inseridas formalmente no CIRC e o montante arrecadado seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, sendo pertinente, quanto a nós, a confrontação deste regime com o próprio princípio da tributação pelo lucro real, reforçando a ideia de que as tributações autónomas, apesar da sua autonomia quanto àquele imposto, não deverão anular ou subverter os princípios que lhe subjazem.

3.1) A dedutibilidade dos gastos e a tributação, em sede de IRS, na esfera do beneficiário

O lucro tributável, considerado para efeitos de imposto sobre o rendimento, parte do resultado líquido do período apurado na contabilidade, sendo que, sobre este, incidirá um conjunto de correções, quer positivas, quer negativas, de natureza extracontabilística.

Na determinação do lucro tributável, o CIRC não segue, nem um modelo de dependência total, onde haveria uma coincidência entre o resultado apurado na contabilidade e o resultado fiscal, nem um modelo de total autonomia, onde o resultado apurado em ambos os casos seria completamente autónomo. Ao invés, o CIRC adota um modelo de dependência parcial entre o direito fiscal e o direito contabilístico, sendo que o lucro tributável terá por base o resultado contabilístico, mas não se reconduzirá, na íntegra, a este, consubstanciando-se na lei algumas correções que lhe serão aplicáveis¹⁴⁵.

Para efeitos deste estudo, realçamos as correções que determinam legalmente a aceitação ou não de gastos na formação do lucro tributável, dado o interesse para a nossa análise.

A suscetibilidade de um gasto ser aceite ou não em termos fiscais prende-se, no essencial, com dois fundamentos. O primeiro será a necessidade de combater a fraude e evasão fiscal, impondo a lei, taxativamente, a sua não dedutibilidade ou então por não se verificarem preenchidos os requisitos estabelecidos no n.º1 do artigo 23º do CIRC. Em segundo lugar, a dedutibilidade dos gastos tem por base a concretização do imperativo constitucional segundo o qual a “tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (artigo 104.º, n.º2 CRP), uma vez que será necessário deduzir determinados gastos e

¹⁴⁵ A título de exemplo, quanto à dependência parcial do direito fiscal face ao direito contabilístico, ver CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal, Ob.Cit.*, pp.588 e589; TOMÁS CANTISTA TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal...”, *Ob. Cit.*, pp.47 e ss., e, do mesmo autor, *A Relevância da Contabilidade na Tributação do Rendimento das Sociedades: entre os Paradigmas da Realização e do Justo Valor*, Dissertação de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2009; ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade...*, *Ob.cit.*, pp.57 e ss.

impossibilitar a dedução de outros, de forma a que se determine o lucro real da empresa e, bem assim, que o sujeito passivo venha a pagar imposto em correspondência com a sua capacidade contributiva¹⁴⁶.

3.1.1) Os encargos dedutíveis

Em relação ao gastos dedutíveis e segundo os termos do artigo 23.º do CIRC, os mesmos terão que preencher o requisito da indispensabilidade para a “realização do rendimento sujeito a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”, sendo que essa indispensabilidade terá que ser comprovada.

Para que determinado gasto preencha o requisito da indispensabilidade, tem sido entendido na doutrina¹⁴⁷ que o mesmo tem que compreender uma relação de causalidade económica, isto é, que o gasto seja realizado no interesse da empresa, relacionando-se com o objeto e escopo societário, em ordem direta ou indireta à obtenção do lucro.

Também neste sentido se tem perfilado a jurisprudência¹⁴⁸, como nos revela o Acórdão do TCAS, processo n.º 1107/06, de 17 de Julho de 2007, que nos dá o seguinte entendimento:

“(…) da noção legal de custo fornecida pelo art. 23º do CIRC não resulta que a AT possa pôr em causa o princípio da liberdade da gestão, sindicando a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa e considerando que apenas podem ser assumidos fiscalmente aqueles de que decorram, directamente, proveitos para a empresa ou que se revelem convenientes para a empresa. A indispensabilidade a que se refere o art. 23º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição *sine qua non* dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da AT na

¹⁴⁶A título de exemplo, sobre os fundamentos que justificam a correção do lucro contabilístico, ver MANUEL FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 3ª Edição, Almedina, 2010, pp.84 e ss; e GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012, p.77 e ss.

¹⁴⁷ Sobre o requisito da comprovada indispensabilidade dos gastos, a título de exemplo, ver TOMÁS CANTISTA TAVARES, “Da relação de dependência ...”, *Ob. Cit.*, pp. 7-180; VÍTOR FAVEIRO, “O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de Direito”, Coimbra, 2002, pp.847 e ss.; ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade...*, *Ob. Cit.*, pp.188 e ss; JOÃO PEDRO SANTOS, “Sobre a comprovação dos gastos como condição para a sua dedutibilidade em sede de IRC – Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de Julho de 2012 (Processo n.º 658/11)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º2, 2012, p.81.

¹⁴⁸ Sobre esta matéria em sede judicial, a título de exemplo, ver Ac. TCAS Processo n.º 5469/12, de 27 de Novembro 2012, Ac. STA Processo n.º 658/11, de 5 de Julho 2012, Ac. TCAN Processo n.º 607/08, de 03 de Maio de 2012, Ac. TCAS Processo n.º 5312/12, de 27 de Março de 2012, Ac. TCAN Processo n.º 624/05, de 12 de Janeiro de 2012, Ac. STA Processo n.º 774/09, de 21 de Abril de 2010, Ac. TCAS Processo n.º 3253/09, de 11 de Novembro de 2009, Ac. TCAN Processo n.º 70/01, de 1 de Janeiro de 2007, Ac. TCAS Processo n.º 36461/02, de 27 de Abril de 2006, Ac. TCAS Processo n.º 5616/01, de 21 de Junho de 2003, Ac. TCAS Processo n.º 3100/02, de 11 de Junho de 2002.

autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros.

A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade da empresa. E fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os actos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro”.

Não desmerecendo a interpretação que é feita no sentido de definir a abrangência do requisito da indispensabilidade, queremos, contudo, realçar que a lei, ao aplicar uma tributação autónoma sobre os encargos dedutíveis, já pressupõe que esse requisito se tem por preenchido.

Colocamos, então, a questão de saber se a aplicação de uma tributação autónoma sobre um encargo dedutível, dado o requisito que lhe está subjacente, não subverterá o princípio da tributação das empresas pelo seu lucro real?

Verificámos, anteriormente, que existem várias razões que subjazem à aplicação das tributações autónomas, uma vez que, os gastos a elas sujeitas poderão, pela sua natureza, configurar uma remuneração em espécie, uma distribuição camuflada de lucros, ou serem usados de forma a afetar deliberada e negativamente a receita fiscal do sujeito passivo, combatendo-se, desta forma, a fraude e evasão fiscal.

Não obstante, não podemos deixar de ter em conta que se o gasto é comprovadamente indispensável, aquando da determinação do lucro tributável, e, como tal, justificando-se necessário na prossecução da actividade da empresa, para além de que, a prova que o sustenta, facilita a identificação do terceiro com o qual foi realizado - sendo previsível a existência de uma fatura ou documento equivalente que contenha os elementos essenciais previstos na lei e

que comprove tal relação comercial – fragiliza-se o argumento de que a tributação autónoma tem que ser aplicada por desconhecimento do seu fundamento ou destinatário, derivando numa distribuição camuflada de lucros ou numa remuneração em espécie que poderá beneficiar um terceiro, indeterminável, que escapará à tributação.

Poder-se-ia, no entanto, sustentar que o recurso a estes gastos teria por base a intenção de o contribuinte querer afetar negativamente a sua receita fiscal e, assim, reduzir o seu lucro tributável de forma a pagar menos imposto. Contudo, pensamos que a lei poderá entrar em contradição, uma vez que, aquando da determinação do lucro tributável, reconhece que o gasto é indispensável na prossecução da atividade da própria empresa e, como tal, necessário, mas, concomitantemente, vem aplicar uma tributação autónoma para que se evite o recurso ao mesmo.

No geral e partindo de uma interpretação sistemática – considerados os fundamentos e princípios que subjazem à determinação do lucro tributável e aqueles que estão na base da aplicação das tributações autónomas - entendemos que qualquer tributação autónoma que incida sobre um gasto dedutível acaba por subverter o princípio da tributação pelo lucro real. No nosso entender, é contraditório que o legislador, aquando da determinação do lucro tributável da empresa, assuma que esses gastos são comprovadamente indispensáveis, afastando, dessa forma, o risco de fraude e evasão e assumindo a necessidade de serem deduzidos para que se cumpra com o princípio da tributação pelo lucro real, mas, concomitantemente, venha anular parte dessa dedução, tributando autonomamente o mesmo gasto com base no fundamento do combate à fraude e evasão fiscal, quando já havia sido afastado em sede de determinação do lucro tributável.

Se o legislador entende que estes gastos, apesar de dedutíveis, poderão configurar situações de fraude e evasão fiscal, deveria ponderar-se, salvo melhor opinião, se um limite à dedutibilidade dos mesmos não será uma forma mais adequada para a prossecução do combate à fraude evasão fiscal, evitando, como tal, uma contradição sistemática e uma subversão do princípio da tributação pelo lucro real.

3.1.2) Os encargos não dedutíveis

Um gasto poderá configurar-se como não dedutível, quando não seja comprovadamente indispensável, nos termos do artigo 23.º do CIRC, ou quando, por força da lei, seja determinada a sua não dedutibilidade, como são exemplo os artigos 34.º e 45.º do CIRC.

Se nos termos do artigo 23.º do CIRC não se conseguiu comprovar a indispensabilidade do gasto e, como tal, a sua não conexão com o objeto societário, o mesmo não relevará para efeitos fiscais. Por outro lado, o gasto pode não ser dedutível, visto que a própria lei impede a sua dedução, derivado do elevado risco de fraude e evasão fiscal que esses gastos possam representar, sendo necessário que os mesmos acresçam ao resultado apurado contabilisticamente, para que se tribute o sujeito passivo na medida da sua real capacidade contributiva.

Assim, aquando da determinação do lucro tributável, o legislador define que determinados gastos não são dedutíveis, vindo, em alguns dos casos, ainda a tributá-los autonomamente, com base nos mesmos fundamentos e princípios. Parece-nos, assim, existir um reforço dos mecanismos de combate à fraude e evasão fiscal que, no nosso entender, não subverterá princípios fundamentais da tributação do rendimento.

Poder-se-ia, no entanto, questionar a razoabilidade do preceito, na medida em que poderá implicar sacrifícios manifestamente superiores aos fins que visa atingir. Todavia, não podemos desconsiderar os fundamentos que sustentam a aplicação das tributações autónomas, onde se realça que esta tributação, relativamente a estes encargos não dedutíveis, tem a intenção de tributar na esfera da empresa, o rendimento de um terceiro que poderá escapar a uma tributação.

Quando analisamos o artigo 88.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC e o artigo 73.º, n.ºs 1 e 2 do CIRS, relativos às despesas não documentadas, compreende-se a intenção do legislador. Ora, se este gasto, dada a sua natureza, não revela o seu fundamento e destinatário, levanta-se a dúvida legítima se não poderá camuflar rendimentos de terceiros.

Também no caso dos encargos com viaturas, nos termos do artigo 88.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC, no caso das ajudas de custo (neste último caso, somente, quando a empresa apresente prejuízo fiscal no exercício em causa), nos termos do artigo 88.º, n.º 9 do CIRC e artigo 73.º, n.º 7 do CIRS, os mesmos caracterizam-se pela fácil transposição da esfera empresarial para a esfera pessoal de um terceiro, podendo, à partida, ser contabilizado como decorrente da própria atividade da empresa, mas que, na realidade, tenha sido realizado para fins pessoais.

Desta forma, parece-nos entendível que o legislador, através da aplicação de uma tributação autónoma sobre os encargos não dedutíveis, pretenda tributar, na esfera da empresa, aqueles

encargos que facilmente possam configurar rendimentos e, bem assim, escapem a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, não se configurando como uma subversão do princípio da capacidade contributiva.

3.1.3) Em especial: Os encargos com viaturas e os encargos com indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis de gestores, administradores ou gerentes. A tributação do beneficiário em sede de IRS.

Sem prejuízo do que acabámos de expor, pretendemos ainda fazer algumas observações, em concreto, relativamente a alguns dos gastos que se incluem no disposto do artigo 88.º do CIRC e 73.º do CIRS. Entre eles, a nossa análise recairá sobre os encargos com viaturas [artigo 88.º, n.º3, n.º4, n.º5 e n.º6 do CIRC e artigo 73.º, n.º2 alíneas a) e b) e n.º5 do CIRS] e, por último, os encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente e os encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes [artigo 13.º, alíneas a) e b) do CIRC, respetivamente].

a) No que concerne aos encargos com viaturas, verifica-se que, no termos do n.º4 e 5 do artigo 88.º do CIRC, a tributação autónoma já não incide, somente, sobre os encargos dedutíveis, como era apanágio na redação anterior do preceito¹⁴⁹, aplicando-se sobre a totalidade dos “encargos efetuados ou suportados”. Quanto ao artigo 73.º, n.º2 alíneas a) e b) e n.º5 do CIRS, referente, também, a gastos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, o mesmo delimita a aplicação destas tributações aos encargos dedutíveis, não fazendo referência ao encargos não dedutíveis, ou não usando, tal como se verifica no código do IRC, um termo (“encargos efetuados ou suportados”) que nos leve a interpretar que ambos estão sujeitos a tributação.

¹⁴⁹ Na redação dada pelo Decreto-Lei 64/2008, de 5 de Dezembro, o artigo 81.º do CIRC (atualmente, artigo 88.º) dispunha, relativamente a estes encargos, no seu n.º 3, que “[s]ão tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica: a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; b) À taxa de 5 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gásóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade”; e no seu n.º 4 que “[s]ão tributados autonomamente, à taxa de 20 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito” (Sublinhado nosso).

Naturalmente, serve também nesta sede a argumentação usada relativamente à aplicabilidade das tributações autónomas sobre gastos dedutíveis. Não obstante, reforçaremos a nossa posição, salientando alguns aspetos que entendemos pertinentes relativamente a estes encargos em concreto.

Dado o disposto do n.º5, tanto do artigo 88.º do CIRC, como do artigo 73.º do CIRS, verifica-se que, entre os encargos relacionados com viaturas ligeiras, a lei faz referência aos combustíveis.

Os combustíveis, tal como artigo 45.º, n.º1, al. i) do CIRC dispõe, serão considerados como encargos não dedutíveis “na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais”. O legislador, dado o elevado risco de fraude e evasão fiscal a que poderão estar associados este tipo de encargos, limitou a sua dedutibilidade aos casos em que o sujeito passivo faça prova da sua indispensabilidade.

É perceptível a intenção do legislador, uma vez que os gastos com combustíveis poderão, em muitas das situações, não estar diretamente ligados com a atividade da própria empresa, mas sim encobrir o uso por parte de um terceiro, para fins exclusivamente pessoais, abrindo a possibilidade de que haja um rendimento em espécie que escape à tributação em sede de IRS e, ainda, se não fosse a lei a impor a sua não dedutibilidade, a possibilidade de esse encargo vir a reduzir a receita fiscal em IRC.

No entanto, da análise do artigo 45.º, n.º1 al. i) do CIRC verificamos que o sujeito passivo pode fazer prova da sua indispensabilidade, sendo contraditório que o legislador venha, em sede de tributação autónoma, aplicar uma taxa sobre o mesmo encargo ao abrigo do fundamento que havia sido afastado aquando da determinação do lucro tributável e da aceitação da dedutibilidade do encargo, anulando parte da dedução realizada.

Por último, cabe-nos ainda fazer referência ao n.º6 do artigo 88.º, que nos revela que são excluídas da tributação autónoma do n.º3 do mesmo artigo, “os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha

sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS”.

Da leitura deste preceito, verificamos que a exclusão se aplica apenas aos encargos relativos aos veículos do n.º3, não fazendo referência aos do n.º4 do mesmo artigo, o que nos leva a concluir que os encargos previstos no n.º4, mesmo que afetos à exploração de serviço público de transporte ou destinados a serem alugados no âmbito do exercício da atividade do sujeito passivo, não deixam de ser tributadas autonomamente.

Os requisitos elencados no n.º 6 não só excluem a aplicação da tributação autónoma, como relevam, também, no processo de determinação do lucro tributável, visto que os encargos relativos a depreciações de viaturas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou valor de reavaliação excedente ao montante definido na Portaria n.º 467/210, de 7 de Julho, como nos termos da alínea e), do n.º1 do artigo 34.º, passam a figurar como dedutíveis quando for provado pelo sujeito passivo que tais veículos estão afetos à exploração de serviço público de transportes ou destinados a serem alugados no exercício da sua atividade, revelando, assim, uma coerência entre os fundamentos e princípios que subjazem na aceitação do gasto como dedutível e aqueles que fundamentam a exclusão da tributação autónoma.

Contudo, não nos é entendível qual a razão que leva o legislador a não excluir os encargos do disposto do n.º4, sendo que, a única característica distintiva entre o n.º3 e o n.º4, é que os encargos com os veículos, aos quais é aplicado uma taxa de 20%, nos termos do n.º4, têm um custo de aquisição superior ao montante definido na Portaria n.º 467/210, de 7 de Julho, para além de não ficarem excluídos nesta sede, ao contrário do que dispõe o n.º3, os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

b) Quanto aos gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor administrador e gerente [artigo 88.º, n.º13, al. a) do CIRC] e aos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes [artigo 88.º, n.º13, al. b) do CIRC], também, aqui, os beneficiários, tanto das indemnizações, como dos bónus ou outras remunerações variáveis, serão tributados em sede de IRS¹⁵⁰, verificando-se, desta forma, uma dupla tributação.

¹⁵⁰ Ver artigo 2.º, n.º2 do CIRS, relativo à tributação dos bónus e remunerações variáveis e artigo 2.º, n.º 4 do mesmo código relativo á tributação das indemnizações decorrentes da cessação de funções.

Tal como foi exposto quanto às depreciações com viaturas, sempre que os mesmos estejam sujeitos a tributação na esfera do beneficiário em sede de IRS, não lhes é aplicada uma tributação autónoma. Acrescenta-se, ainda, que o legislador teve também esse cuidado relativamente aos encargos com ajudas de custo, nos termos do n.º9 do artigo 88.º do CIRC, visto que exclui a aplicação da tributação autónoma na “parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário”.

Desta forma, não nos é entendível que não se exclua, sempre, a aplicação das tributações autónomas sobre os encargos que possam vir a ser tributados em sede de IRS, sejam, sob pena de o fundamento que subsiste à aplicação da tributação autónoma deixar de prevalecer, incorrendo, também, numa subversão do princípio da tributação pelo lucro real e numa dupla tributação.

Todavia, poderá entender-se que a aplicação de uma tributação autónoma quanto aos factos tributários elencados na alínea b), do n.º13, artigo 88.º do CIRC, tem por finalidade penalizar, pela via fiscal, a atribuição de bónus ou remunerações de montante considerado excessivo.

Em concreto, e tendo em consideração os encargos aqui em causa, entendemos que um plano remuneratório elevado, que preencha os pressupostos de aplicação da tributação autónoma, poderá estar ligado a uma lógica própria do mercado onde as empresas se inserem e da inerente competitividade, rentabilidade e complexidade do mesmo, uma vez que, para se manter ou contratar alguns dos melhores gestores, as empresas vêm-se na necessidade de estipular indemnizações, bónus e remunerações variáveis mais elevadas e aliciantes, de forma a captar aqueles que se consideram melhores e mais competentes, com o intuito último de refletir essa escolha nos resultados da própria empresa.

Não estando aqui em causa, um elevado risco de fraude e evasão fiscal – sustentado pela tributação que se verifica na esfera do beneficiário em sede de IRS – conceber-se que a aplicação de uma tributação autónoma, através de taxas relativamente elevadas (35%, sendo de 45% caso haja prejuízo fiscal da empresa), com base no fundamento de penalizar esse gasto por se considerar excessivo, parece-nos resultar numa intromissão do próprio Estado na gestão privada das próprias empresas.

Em tese geral, sempre que o fundamento para a aplicação de uma tributação autónoma se consubstancia na “penalização” ou desencorajamento do recurso a determinados gastos,

entendemos que há uma desconsideração da realidade e das necessidades concretas das empresas - uma vez que poderão não haver alternativas ao recurso a esses gastos para a prossecução do objeto societário ou o seu uso se justifique por razões estratégicas - e do princípio da liberdade de iniciativa económica, que deverá compreender o poder de escolha, com base nos termos do artigo 61.º e 80.º e seguintes da CRP.

Essa intromissão, para além de condicionar as opções estratégicas e de gestão das próprias empresas, não sendo movida por razões de combate à fraude e evasão fiscal, reflete-se, ainda, numa subversão do princípio da tributação do lucro real, dado o efeito anulatório de parte da dedução realizada aquando da determinação do lucro tributável, assim como, pela exigência, na esfera da empresa, de 35% do gasto (ou 45%, se houver prejuízo fiscal), quando uma tributação em sede de IRS recairá também sobre o beneficiário do gasto.

Assim, sustentaremos a nossa posição recorrendo às palavras de JOÃO RICARDO CATARINO¹⁵¹. Segundo este o autor:

“ (...) Os sistemas fiscais alcançaram um excessivo grau de intromissão na esfera da vida pessoal dos cidadãos e agentes, onde deveria pontificar a liberdade individual. Os sistemas fiscais contemporâneos padecem de inúmeros problemas de fundo, de que não cabe aqui tratar, de entre os quais sobressai a sua excessiva complexidade.

Em parte isso deve-se a duas realidades estruturantes: de um lado, o princípio da tributação do rendimento real e efectivo e as complexidades que a sua materialização determina e, de outro, uma ideia geral de que se pode ou deve prosseguir amplas políticas agregadas em torno da difundida ideia de justiça social através do sistema fiscal, que o deixa há muito à mercê das iniciativas políticas do momento. Ao passo que a segunda se manifesta no âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares, a primeira é apanágio da tributação do rendimento das pessoas colectivas. Só que a busca da tributação segundo manifestações de capacidade contributiva concretamente revelada não deve legitimar o Estado, como critério geral, a soluções normativas que condicionem habitualmente as opções estratégicas dos agentes económicos.”

Em suma, parecer-nos-á que, se o fundamento que subsistiu à introdução das tributações autónomas no nosso sistema fiscal se reportava, essencialmente, a situações que demonstravam um elevado risco de fraude e evasão fiscal, como as relativas a despesas confidenciais e não documentadas, atualmente, e como pudemos verificar nos exemplos supra

¹⁵¹ JOÃO RICARDO CATARINO, “Ainda a propósito do regime substantivo e fiscal das ajudas de custo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, n.º3, 2009, pp.291 e 292.

mencionados, a aplicação de tais tributações, a encargos dedutíveis e àqueles a que corresponda uma tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, carecem de fundamento e subvertem o princípio da tributação pelo lucro real, centrando-se, eventualmente, numa necessidade, cada vez mais premente, de se obter mais receitas fiscais¹⁵².

Como nos elucida CASALTA NABAIS¹⁵³, com o “andar do tempo, a função dessas tributações autónomas que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais, assumindo-se, assim como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento das empresas”.

Prossegue ainda o mesmo autor que, por referência ao amplo número de factos tributários de que podem estar sujeitos a uma tributação autónoma, “[a]o lado do IRC (e do IRS empresarial), se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente sem qualquer fundamento racional que a sustente, a tributação das empresas. O que se nos afigura de todo inadmissível”.

¹⁵² Segundo os dados estatísticos conhecidos, em sede de IRC, o valor autoliquidado de tributações autónomas tem sido crescente, registando-se, entre os exercícios de 2005 e 2011, um crescimento de 532,6%. No exercício de 2005, o valor autoliquidado foi de 198 milhões de euros, em 2006 de 205 milhões de euros, em 2007 de 220 milhões de euros, em 2008 de 366 milhões de euros, em 2009 de 371 milhões de euros, em 2010 de 360 milhões de euros e em 2011 de 534 milhões de euros. Acrescenta-se, ainda, que não são conhecidas estatísticas relativamente ao valor autoliquidado de tributações autónomas em sede de IRS. Informação disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ (última vez acedido a 6 de Junho de 2013).

¹⁵³ CASALTA NABAIS, “Investir e Tributar: uma relação simbólica?”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 141.º, n.º 3972, Coimbra Editora, Janeiro- Fevereiro de 2012, pp.173 e 174.

CONCLUSÕES

Tal como o próprio título sugere, a principal tarefa a que nos propusemos nesta tese foi a confrontação do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, com os métodos indiretos de determinação da matéria tributável, com o pagamento especial por conta e com as tributações autónomas.

É-nos evidente, desde logo, a diversidade de institutos e, bem assim, de confrontações por nós realizadas, que foram divididas e desenvolvidas em capítulos autónomos, com o intuito último de obtermos uma maior clareza e simplicidade na exposição. Desta forma, não deixaremos, agora, relativamente às conclusões que se prendem com este estudo, de dar seguimento a essa estruturação e esquematização.

Quanto ao Capítulo I, atinente ao princípio da tributação pelo rendimento real, concluímos que:

- A igualdade, enquanto princípio basilar dos Estados de Direito, tem-lhe subjacente a máxima aristotélica de que deve ser tratado de forma igual o que é igual e de forma diferente o que se tem por diferente. Os ideais atinentes ao estado social elevaram a igualdade a um limite não somente formal, mas também material, onde o Estado, através do legislador, se revela como criador ativo da mesma em sociedade. Todavia, a relação de igualdade entre várias realidades terá que ser obtida por um critério de comparação – *tertium comparationis* - que, no que concerne à igualdade em matéria fiscal, mormente, à tributação do rendimento das pessoas singulares e coletivas, é revelado pela capacidade contributiva.
- Apesar das objeções que possam ser apontadas ao princípio da capacidade contributiva, é lhe reconhecida a sua importância, realçando-se que o mesmo afasta o legislador do arbítrio e exige a personalização do imposto.
- A capacidade contributiva acaba por funcionar como um critério de igualdade em matéria fiscal, como pressuposto e limite na tributação. Tais elementos caracterizadores, resultam na interpretação de que o princípio da capacidade

contributiva se consubstancia em duas funções: a função garantística e a função solidarística.

- Pese embora a importância do princípio da capacidade contributiva no nosso sistema tributário, este não se encontra expressamente consagrado na CRP. O mesmo revela-se, no que concerne à tributação do rendimento das empresas, através do artigo 104.º, n.º2 da CRP.
- Segundo o preceituado do artigo 104.º, n.º2 da CRP, o conceito de “empresas” acolhe não só as empresas societárias e todas as demais pessoas coletivas que exerçam atividade económica e, bem assim, tributadas em sede de IRC, como também todas as empresas individuais ou singulares, tributadas em sede de IRS.
- O advérbio “fundamentalmente”, ínsito no artigo 104.º, n.º2 da CRP, indica-nos que este preceito não tem um valor absoluto, abrindo, como tal, a premissa de que esta regra pode assumir algumas exceções, que se prendem muitas das vezes com razões de praticabilidade, ou com outros interesses constitucionalmente relevantes que o legislador pretenda salvaguardar.

Quanto ao Capítulo II, relativo aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável, concluímos que:

- São duas as principais razões que motivam o recurso aos métodos indiretos: a necessidade de conferir simplicidade/praticabilidade ao sistema fiscal e o combate contra a fraude e evasão fiscal, com o intuito último de obter uma repartição justa e equitativa do sacrifício tributário.
- Há quem entenda que exequibilidade da ideia de igualdade exige que a tributação se circunscreva ao rendimento real, devendo, dessa forma, evitar-se situações anómalas de tributação por métodos presumidos. Todavia, entendemos que se devem distinguir conceptualmente estes dois momentos de regulação do imposto: a base tributável e o método de determinação da mesma., uma vez que ao falarmos de rendimento real, o mesmo não advém só da aplicação do método direto. Da aplicação do método indireto poderá resultar, também, um rendimento real, embora determinado com recurso a presunções.

- Quando estamos perante a situação em que a base tributável é o rendimento normal, inúmeras questões podem ser levantadas quanto à sua compatibilidade com o princípio da tributação pelo rendimento real.
- O disposto do artigo 104.º, n.º2 da CRP é compatível com o rendimento normal pelas seguintes razões:
 - O princípio da tributação do rendimento real terá que ser aplicado tendo em conta outros valores de igual relevância, como será o exemplo do combate à fraude e evasão fiscal. Os casos em que estamos perante a tributação pelo rendimento normal são aqueles que alertam sobre a qualidade e fiabilidade dos valores apresentados pelo contribuinte, revelando, como tal, razões anómalas ou excecionais.
 - O advérbio de modo usado na formulação deste preceito – “fundamentalmente” – revela-nos, em nosso entender, que apesar de o legislador ter querido instituir como regra a tributação por um rendimento real, isso não significa que não possa haver desvios à mesma e, bem assim, que se tribute determinado contribuinte, excepcionalmente, por um rendimento normal, não se devendo realizar uma interpretação rígida desse princípio, indicativa de que o rendimento normal não poderá ser compatível com os interesses que lhe estão subjacentes.
 - O rendimento normal não tem por base uma presunção absoluta. É conferido ao sujeito passivo possibilidade de provar, ilidindo a presunção, que aquele rendimento apurado não corresponde à sua real capacidade contributiva, evitando que se reconduza a tributação das empresas a casos de total iniquidade e atentatórios do princípio em causa.

Quanto ao Capítulo III, relativo ao pagamento especial por conta, concluímos que:

- O pagamento especial por conta emana de uma derivação da intenção inicial de adotar uma coleta mínima. O traço diferenciador advém do facto de a recuperação do imposto pago poder ser assegurada através do reembolso, não se configurando, desta forma, uma verdadeira coleta mínima.

- A razão subjacente à introdução do pagamento especial por conta prende-se com o combate às práticas de evasão e fraude fiscal, sendo direcionado, sobretudo, para as empresas que apresentam reiteradamente valores de coleta muito baixos ou nulos.
- O pagamento especial por conta, tal como o pagamento por conta, é uma forma de extinção antecipada, fracionada e parcial do imposto. A diferença entre ambos não será de natureza, mas de regime, isto é, quanto à forma de cálculo, aos prazos em que deverá ser realizado, assim como aos singulares mecanismos de dedução e reembolso que a lei prevê.
- O artigo 93.º do CIRC deve ser interpretado no sentido de que o sujeito passivo pode ser reembolsado no próprio período de tributação a que respeita o pagamento especial por conta pago em excesso, não o sujeitando a só poder pedir o reembolso após os quatro períodos de tributação seguintes destinados à dedução.
- O pagamento especial por conta é um pagamento antecipado e fracionado do imposto devido e apurado no final do exercício. A distinção entre o “pagamento antecipado do imposto” e o “imposto devido no final do exercício” parece-nos essencial para afastar alguns dos argumentos que sustentam a sua inconstitucionalidade, uma vez que o pagamento especial por conta não traduz o esforço contributivo do sujeito passivo percecionado no final do período de tributação.
- Os requisitos da alínea a) e b), do n.º3, do artigo 93.º não são cumulativos, sendo que, uma interpretação contrária a esta redundaria na exigência de uma rentabilidade estandardizada das empresas e, bem assim, contrariar o princípio da tributação pelo rendimento real.
- Apesar de poder interpretar-se que o mecanismo de reembolso previsto no artigo 93.º, n.º3, al.b) não deverá precluir a abertura de um procedimento específico de elisão da presunção legal, num momento anterior ao do pagamento especial por conta, colocamos a dúvida se esse mecanismo será eficaz, uma vez que dificilmente o contribuinte terá ao seu dispor todos os elementos de prova, decorridos somente três meses, para comprovar que o seu rendimento diverge do presumido.
- Ao conceber-se que o reembolso do valor pago em excesso tem subjacente uma taxa, relativa ao “serviço prestado” pela Administração Tributária, consideramos que o

pagamento dessa taxa terá um efeito dissuasor ou anulatório do próprio reembolso e que, dessa forma, o mecanismo de reembolso do pagamento especial por conta ficará ferido de inconstitucionalidade.

Quanto ao Capítulo IV, relativo às tributações autónomas, concluímos que:

- As tributações autónomas, desde o ano da sua introdução à atualidade, têm vindo a ser aplicáveis a um número de factos tributários cada vez mais alargado e com as respetivas taxas a acompanhar esse crescimento.
- Estamos perante uma norma anti-abuso, com o propósito de combater a fraude e evasão fiscal, “penalizando” aqueles que recorram a determinados encargos que, pela sua natureza, possam configurar uma remuneração em espécie, uma distribuição camuflada de lucros, ou afetar negativamente a sua receita fiscal.
- Tendo em conta os fundamentos e princípios que subjazem à determinação do lucro tributável e aqueles que estão na base da aplicação das tributações autónomas, entendemos que qualquer tributação autónoma que incida sobre um gasto dedutível acaba por subverter o princípio da tributação pelo lucro real.
- Quanto aos gastos não dedutíveis, em sede das tributações autónomas, entendemos que possa haver um reforço dos mecanismos de combate à fraude e evasão fiscal, em linha com o que sucede na determinação do lucro tributável, não subvertendo o princípio da tributação do rendimento real.
- Deve ser sempre excluída a aplicação das tributações autónomas sobre os encargos que possam vir a ser tributados em sede de IRS, sob pena de o fundamento que subsiste à aplicação da tributação autónoma deixar de prevalecer, incorrendo, também, numa subversão do princípio da tributação pelo lucro real e numa dupla tributação.
- Quando o fundamento para a aplicação de uma tributação autónoma se consubstancia na “penalização” ou desencorajamento do recurso a determinados gastos, entendemos que poderá haver uma desconsideração da realidade e das necessidades concretas das empresas – dado que poderão não existir alternativas a esses gastos para a

prossecução do objeto societário ou o seu uso se justifique por razões estratégicas - e do princípio da liberdade de iniciativa económica.

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR, Nina Teresa e LOPES, J.C., “Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (II Parte)”, *Fiscalidade*, n.º 30, Abril-Junho 2007.

AGUIAR, Nina Teresa, “Modelos normativos de relação entre o lucro tributável e a contabilidade comercial”, *Fiscalidade*, n.º13/14, Janeiro-Abril 2003.

AGUIAR, Nina Teresa, “O Direito Fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.

ARAÚJO, Fernando Carreira, “A Política Fiscal em IRC (ou ausência dela) na perspectiva dos contribuintes”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º2, Junho 2010.

ASCENSÃO, José Oliveira, *Direito Comercial*, vol.I, Lisboa, 1986.

AZEVEDO, Maria Eduarda, “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º425, Janeiro-Junho 2010.

BACH, Stefan, “Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steurrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, 1991, n.º2.

BEREJO, Rodriguez, *El sistema tributario en la Constitución*, Madrid, 1976.

BERLIRI, L., “L’obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria”, *Scritti in Memoria di Antonio Giuffré*, vol. III, Milano 1967.

BIRK, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Köln, 1983.

BUJANDA, Sainz de, “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, 1963.

CARACUEL, García, *Las prestaciones tributarias a cuenta. Perspectivas de reforma*, Granada, 2004.

CARLOS, Américo Brás, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina, 2010.

CASALTA NABAIS, José, “Alguns aspectos do quadro Constitucional da Tributação das Empresas”, *Fisco*, nº103/104, Junho 2002.

CASALTA NABAIS, José, “Investir e Tributar: uma relação simbólica?”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 141.º, n.º 3972, Coimbra Editora, Janeiro- Fevereiro de 2012.

CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, 2011.

CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998.

CATARINO, João Ricardo, “ Para uma Teoria Política do Tributo”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, N.º184, Lisboa, DGCI-MF, 1999.

CATARINO, João Ricardo, “Ainda a propósito do regime substantivo e fiscal das ajudas de custo ”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, n.º3, 2009.

CHACIM, Ana Rita, “O princípio da tributação pelo rendimento real e o “justo valor” no âmbito da adopção de normas internacionais de contabilidade”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.

CORREIA, Luís Brito, *Direito Comercial*, vol.I, AAFDL, Lisboa, 1987.

COSTA, José Cardoso da, *Curso de Direito Fiscal*, 2ªedição, Coimbra, 1972.

COUTINHO, Joana, “Constitucionalidade do pagamento especial por conta”, *Fiscalidade*, n.º 49, Janeiro-Março 2012.

CUPERTINO, Luís, “ O regime simplificado no imposto sobre o rendimento: enquadramento e questões”, *Fisco*, n.º 119-121, 2005.

DUVERGER, Maurice, *Eléments de Fiscalité*, Paris, 1976.

FAVEIRO, Vítor, “O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de Direito”, Coimbra, 2002.

FAVEIRO, Vítor, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português- Introdução ao estudo da Realidade Tributária*, Vol.I, Coimbra Editora, 1984.

FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, Nuno Pinto, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 5ª.edição, 1996.

FERREIRA, Rogério Fernandes, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Vol. II, Editorial Notícias, Lisboa, 1999.

GAFFURI,G., *L' Attitudine alla Contribuzione*, Milano 1969.

GAFFURI,G., *Lezioni di Diritto Tributario*, Padova, 1989.

GIARDINA,Emilio, *La Basi Teoriche dek Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961.

GIL, Teresa, “Pagamento especial por conta”, *Fisco*, n.º107/108, Ano XIV, Março 2003.

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº174, Lisboa, 1996.

GOUVEIA, Jorge Bacelar *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, Almedina, 2005.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha, “O “Resultado Integral” no SNC”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.

LEISNER, Walter, “Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivelierung”, *Steuer und Wirtschaft*, 1983, n.º2.

MAFFEZZONI, F., *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, 1970.

MARONGIU, Gianni, “Il Principio di Capacità contributiva nella giurisprudência della Corte Costituzionale”, *DPT*, 1985.

MARQUES DA SILVA, Germano, “Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito penal tributário”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.V, Coimbra Editora, Setembro 2011.

MARQUES, Carlos Alberto, “ A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 36, 1961.

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Coimbra, 1995.

MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Julho 2010.

MARTINS, Helena, “ O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 2012.

MAZONI, *Il Principio dela Capacità Contitutiva nell’Ordinamento Costituzionale Italiano*, Torino, 1965.

MISCALLI, Mario, “Capacità contributiva e disciplina del rimborso della imposta indébita”, in *Rivista di Diritto Tributário*, vol.X, Fevereiro, 2000.

MITTA, Enrico de, *Appunti di Diritto Tributario*, I , Milano, 1970.

MITTA, Enrico de, *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*, 2.ª edi., Milano, 1991.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2007.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2ªEdição, Almedina, 2010.

MOSCHETTI, Francesco, *Il Principio di Capacità Contributiva*, Padova, 1973.

NEUMARK, Fritz, *Principos de la Imposición*, Madrid, 1974.

NOVAIS, Jorge Reis, *Direitos Fundamentais – Trunfos contra a maioria*, Coimbra Editora, 2006.

OGANDO, José João de Avillez, “A constitucionalidade do regime de pagamento especial por conta”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 62, nº3, Dezembro de 2002.

OLIVEIRA, Luís, “Reflexões sobre balanço comercial e balanço fiscal, no quadro do paradigma de harmonização contabilística”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.

PALMA, Clotilde, “As Tributação Autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º2, 2012.

PALMA, Clotilde, “Algumas considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.

PALMA, Clotilde, “Da Evolução do Conceito da Capacidade Contributiva”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 402, Abril-Junho de 2001.

PALMA, Clotilde, “Tributos e Confisco – Algumas reflexões”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º3, Almedina, Janeiro 2013.

PALMA, Rui Camacho, “Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário”, *Fisco*, n.º 82/83, Setembro- Outubro 1997.

PAMPLONA CORTE REAL, Carlos, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1982, p.88.

PAMPLONA CORTE REAL, Carlos, *Noções de Direito Fiscal*, Vol. I, 1981.

PEREIRA, Manuel Freitas, “Relações entre Contabilidade e Fiscalidade”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L.Saldanha Sanches*, Vol.IV, Coimbra Editora, Setembro 2011.

PEREIRA, Manuel Freitas, *Fiscalidade*, 3ª Edição, Almedina, 2010.

PINA MOURA, Joaquim e SÁ FERNANDES, Ricardo, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Lisboa, Celta, 2000.

PITTA E CUNHA, Paulo de, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Abril 2008.

PITTA E CUNHA, Paulo de, “As grandes linhas da reforma fiscal de 1988-1989”, *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89*, Jornadas de homenagem ao Professor Doutor Paulo Pitta e Cunha, Almedina, 2005.

PORTUGAL, “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 191, Lisboa, 2002.

PORTUGAL, “Simplificação do Sistema Fiscal Português”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 201, 2007.

PORTUGAL, António Moura, “ A vinculação da Administração Fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: reflexões sobre um caso de facturas falsas”, *Fiscalidade*, n.º 7/8, Julho-Outubro 2011.

PORTUGAL, António Moura, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.

PORTUGAL, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal)*, Outubro de 2009.

ROCHA, Manuel Freitas da, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998.

RODRIGUES, João Pedro Silva, “A inconstitucionalidade do Pagamento especial por Conta”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º3, Setembro 2010.

RODRIGUES, João Pedro Silva, “Reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva”, *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra Editora, 2003.

SALAZAR, António Oliveira, “As Reformas Tributárias de 1922 e 1929”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º24, 1964.

SALDANHA SANCHES, José Luís, “ A LGT e a tributação segundo o lucro normal”, *Fiscalidade*, n.º15, Julho de 2003.

SALDANHA SANCHES, José Luís, “O conceito de rendimento na reforma do IRS”, *Fiscalidade*, n.º 7/8, 2001.

SALDANHA SANCHES, José Luís, e SALGADO DE MATOS, André, “O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional”, *Fiscalidade*, n.º 15, Separata, Julho 2003.

SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

SALDANHA SANCHES, José Luís, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, Edifisco,1991.

SALDANHA SANCHES, José Luís, *Quantificação da Obrigação Tributária*, 2000.

SANTOS, António Carlos dos, “A Deriva Inconstitucional do Actual Regime do Pagamento Especial por Conta”, *Fisco*, n.º 122/123, Outubro 2007.

SANTOS, António Carlos dos, “Sobre a colecta mínima”, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999.

SANTOS, João Pedro, “Sobre a comprovação dos gastos como condição para a sua dedutibilidade em sede de IRC – Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de Julho de 2012 (Processo n.º 658/11)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º2, 2012.

SANTOS, José Albano, “Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, 1997.

SOUSA FRANCO, António, e GONÇALVES DO CABO, Sérgio, “O Financimaneto da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles*, Vol. V, Almedina, 2003.

SOUSA FRANCO, António, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol.II, 4ª edição, Coimbra, 1992.

TABOADA, Palao, “ Apogeo y crises del principio de capacidade contributiva”, *Estudios Juridicos en Homenaje al Prof. Federico de Castro*, vol.II, Madrid 1976.

TAVARES, Tomás Maria Cantista, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, 1999.

TAVARES, Tomás Maria Cantista, *A Relevância da Contabilidade na Tributação do Rendimento das Sociedades: entre os Paradigmas da Realização e do Justo Valor*, Dissertação de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2009.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, “A justiça na tributação”, *Nova Economia Portuguesa: Estudos em Homenagem a António Manuel Pinto Barbosa*, Universidade Nova de Lisboa, Faculdade de Economia, 1989.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, “As opções fiscais da Constituição”, *Boletim de Ciências Económicas*, XXVIII, 1985.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, 1997.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012.

TESAURO, Francesco *Istituzioni di diritto tributario*, vol.I, Torino, 2003.

TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, 3 vols, Köln, 1983.

TIPKE, Klaus, *Steuergrechtugkeir in Theorie un Praxis*, Köln, 1981.

VASQUES, Sérgio, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, *Fiscalidade*, Julho-Setembro de 2005.

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

WITTMAN, Rolf, “Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung”, *Steuer und Wirtschaft*, 1993, n.º1.

XAVIER DE BASTO, José, “ A Constituição e o sistema fiscal”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3956, Coimbra Editora, 2009.

XAVIER DE BASTO, José, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, 5, Janeiro 2001.

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol.I, Lisboa, 1974.

JURISPRUDÊNCIA

Tribunal Constitucional

Ac. n.º 310/2012, Processo n.º 150/12, de 20 de Junho de 2012

Ac. n.º 18/2011, Processo n.º 204/10, de 12 de Janeiro de 2011

Ac. n.º 494/2009, Processo n.º 595/06, de 29 de Setembro 2009

Ac. n.º 142/2004, Processo n.º 453/03, de 10 de Março de 2004

Ac. n.º 452/2003, Processo n.º 273/03, de 14 de Outubro de 2003

Ac. n.º 84/2003, Processo n.º 531/99, de 12 de Fevereiro de 2003

Ac. n.º 308/2001, Processo n.º 450/92, de 3 de Julho de 2001

Ac. n.º 348/97, Processo n.º 63/96, de 29 de Abril de 1997

STA - Supremo Tribunal Administrativo

Processo n.º 668/12, de 11 de Julho de 2012

Processo n.º 658/11, de 5 de Julho 2012

Processo n.º 188/12, de 7 de Março de 2012

Processo n.º 441/11, de 29 de Fevereiro de 2012

Processo n.º 0247/11, de 16 de Novembro de 2011

Processo n.º 988/10, de 22 de Março de 2011

Processo n.º 997/10, de 2 de Março de 2011

Processo n.º 1039/10, de 2 de Março de 2011

Processo n.º 609/10, de 17 de Novembro de 2010

Processo n.º 0777/09, de 28 de Abril de 2010

Processo n.º 774/09, de 21 de Abril de 2010

Processo n.º 553/09, de 4 de Novembro de 2009

Processo n.º 1011/05, de 2 de Fevereiro de 2006

Processo n.º 1283/03, de 3 de Dezembro de 2003

Processo n.º 024959 de 24 de Janeiro de 2001

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

Processo n.º 607/08, de 03 de Maio de 2012

Processo n.º 02454/04.7BEPRT, de 3 de Maio de 2012

Processo n.º 03636/04-Viseu, de 14 de Março de 2012

Processo n.º 624/05, de 12 de Janeiro de 2012

Processo n.º 70/01, de 1 de Janeiro de 2007

TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul

Processo n.º 5469/12, de 27 de Novembro 2012

Processo n.º 03944/10, de 26 de Junho de 2012

Processo n.º 05133/11, de 22 de Maio de 2012

Processo n.º 5312/12, de 27 de Março de 2012

Processo n.º 03275/09 de 25 de Novembro de 2009

Processo n.º 3253/09, de 11 de Novembro de 2009

Processo n.º 1107/06, de 17 de Julho de 2007

Processo n.º 36461/02, de 27 de Abril de 2006

Processo n.º 5616/01, de 21 de Junho de 2003

Processo n.º 3100/02, de 11 de Junho de 2002