



**UNIVERSIDADE DE ÉVORA**

**Departamento de Gestão de Empresas**

**Mestrado em Contabilidade e  
Auditoria**

**A Tributação do Rendimento das Empresas**

**Vol. I**

**Dissertação de Mestrado apresentada por:  
Maria Clara Primo Marçal**

**Orientador:  
Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira**

**“Esta dissertação não inclui as críticas e sugestões feitas pelo júri.”**

**Évora**

**2006**



**UNIVERSIDADE DE ÉVORA**

**Departamento de Gestão de Empresas**

**Mestrado em Contabilidade e  
Auditoria**

**A Tributação do Rendimento das Empresas**

**Vol. I**



**Dissertação de Mestrado apresentada por:  
Maria Clara Primo Marçal**

**Orientador:  
Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira**

**“Esta dissertação não inclui as críticas e sugestões feitas pelo júri.”**

**Évora**

**2006**

***Aos meus pais,  
à minha filha Carolina***

## **Agradecimentos**

A todos aqueles que contribuíram para a concretização deste trabalho, expresso os meus sinceros agradecimentos.

Um agradecimento especial ao Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira, meu orientador, pelos seus comentários e sugestões ao longo desta dissertação e disponibilidade demonstrada.

Aos meus pais, pelo apoio prestado, essencialmente, nos momentos mais difíceis. Para eles, a quem tudo devo, uma palavra de profunda gratidão.

À Aileda, colega e amiga, exemplo grato de determinação e disponibilidade, agradeço a ajuda no desenvolvimento do trabalho e o encorajamento que sempre me deu.

Finalmente, agradeço à minha querida filha, por todo o tempo que lhe retirei e na esperança de um dia a poder compensar.

## RESUMO

### A tributação do rendimento das empresas

Ao longo do último século o sistema fiscal foi objecto de sucessivas reformas.

Na reforma de 1922, eram tributados em contribuição industrial os rendimentos das pessoas singulares e colectivas, derivados do exercício de actividade comercial, industrial ou de qualquer arte e ofício.

Pela reforma de 1929 foram excluídos da contribuição industrial os rendimentos do trabalho e optou-se pela tributação com base em rendimentos normais. Abandonou-se a tributação do rendimento real, tendencialmente adoptada pela reforma de 1922.

Na reforma de 1958 – 1965, as grandes e as médias empresas eram tributadas pelo rendimento real, efectivo e presumido, respectivamente. Em relação às pequenas manteve-se a tributação na base de rendimentos normais.

Com a reforma de 1988, foram criados dois impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) e abolida a contribuição industrial. A tributação por valores reais generalizou-se a todas as empresas e só excepcionalmente se admitia a avaliação indirecta.

Em 2001, deu-se um outro passo que foi a criação de um regime simplificado de tributação para as pequenas empresas.

## ABSTRACT

### The tax-assessment of business income

The tax system was reformed several times during the course of the 20<sup>th</sup> century.

The reform of 1922 determined that income of both private individuals and businesses, as well as other organisations, earned from commercial or industrial activity or from any other type of business, should be subject to industrial tax.

According to the provisions of the reform of 1929, the income earned from labour was taxed by to ordinary income tax rather than industrial tax. Additionally, assessment on the basis of real income, introduced for some cases by the reform of 1922, was abandoned.

The reform of 1958-1965 determined that large and medium-sized companies should be assessed on the basis of real income, either declared as earned or assumed to have been earned; meanwhile, small businesses were assessed on the basis of presumed income.

Two new kinds of income tax were introduced by the reform of 1988 (PIT and CIT) while industrial tax was abolished. All businesses were then to be assessed on the basis of real income, although exceptionally they could be assessed on a non-real income basis.

In 2001, a further measure was introduced: the creation of a simplified system of tax-assessment for small companies.

## Índice Geral

Agradecimentos.....	1
RESUMO .....	2
ABSTRACT .....	2
Siglas Utilizadas.....	5
Índice de quadros.....	7
Índice de gráficos .....	8
 INTRODUÇÃO.....	 9
 CAPÍTULO I – ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS.....	 14
1. A reforma tributária de 1922 .....	15
2. A reforma tributária de 1929 .....	22
3. A reforma fiscal dos anos 60 (1958 – 1965) .....	31
3.1. A tributação dos rendimentos das empresas agrícolas .....	32
3.2. A tributação dos rendimentos das empresas comerciais e industriais.....	39
 CAPÍTULO II – A REFORMA FISCAL DE 1988 .....	 55
1. Os condicionantes da reforma .....	56
2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares .....	62
2.1. Incidência .....	62
2.2. Determinação do rendimento colectável .....	62
2.3. Determinação dos rendimentos líquidos .....	66
2.4. Pagamento do imposto .....	68
3. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas .....	71
3.1. Incidência .....	71
3.2. Transparência fiscal.....	73
3.4. Determinação da matéria colectável.....	76
3.5. Pagamento do imposto .....	82
4. Comentário acerca da reforma de 1988.....	87
 CAPÍTULO III - A REFORMA DE 2000 .....	 91
1. Reforma fiscal ou reforma da tributação do rendimento.....	92
2. Fusão, em nova categoria B, dos rendimentos empresariais e profissionais.....	94
3. Regime simplificado de tributação no IRS e no IRC .....	94
3.1. IRS .....	96
3.2. IRC .....	98
4. Tributação autónoma.....	101
4.1. IRS.....	101
4.2. IRC .....	102
5. Análise estatística .....	104
5.1. O peso do IRS e do IRC .....	105

5.2. Comparação dos rendimentos empresariais e profissionais com os rendimentos do trabalho dependente.....	107
5.3. Total dos contribuintes de IRC distribuídos por regime de tributação.....	110
5.4. Evolução do resultado líquido, resultado fiscal e matéria colectável.....	110
5.5. Evolução do IRC liquidado por escalões de colecta .....	114
<b>CAPÍTULO IV – A AVALIAÇÃO INDIRECTA NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA ..</b>	<b>117</b>
1. Justificação da avaliação indirecta .....	118
2. Pressupostos e fundamentos da decisão de aplicação da avaliação indirecta .....	122
2.1. Regime simplificado de tributação.....	122
2.2. Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável .....	123
2.3. Afastamento da matéria tributável dos indicadores objectivos .....	127
2.4. Afastamento significativo, em relação ao rendimento-padrão .....	128
2.5. Apresentação de resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais consecutivos .....	129
3. Critérios base para a quantificação da avaliação indirecta.....	129
4. Exemplo.....	134
5. Meios de defesa na avaliação indirecta .....	140
5.1. Pedido de revisão da matéria colectável.....	140
5.2. Impugnação judicial .....	142
6. Comentário acerca da avaliação indirecta .....	142
<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>144</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>153</b>
<b>LEGISLAÇÃO FISCAL .....</b>	<b>168</b>

## **Siglas Utilizadas**

art.	– Artigo
CCI	– Código da Contribuição Industrial
CCPIIA	– Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola
CEE	– Comunidade Económica Europeia
CEF	– Centro de Estudos Fiscais
CIRC	– Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	– Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIT	– Corporate Income Tax
CPA	– Código do Procedimento Administrativo
CPPT	– Código do Processo e do Procedimento Tributário
CPT	– Código do Processo Tributário
CRP	– Constituição da República Portuguesa
DGCI	– Direcção Geral dos Impostos
DGITA	– Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
EIRL	– Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada
IEC	– Imposto Especial de Consumo
INE	– Instituto Nacional de Estatística
IRC	– Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	– Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	– Imposto sobre o Valor Acrescentado
Lda.	– Limitada
LGT	– Lei Geral Tributária
p.	– Página
PEC	– Pagamento Especial por Conta
PIT	– Personal Income Tax
pp.	– Páginas
RCPIT	– Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária
n.º	– Número

n.ºs – Números

TOC – Técnicos Oficiais de Contas

Vol. – Volume

---

## Índice de quadros

Quadro I.1 – Cálculo da taxa de tributação.....	26
Quadro I.2 – Determinação da matéria colectável.....	44
Quadro I.3 – Dedução de prejuízos.....	46
Quadro III.1 – Peso do IRS e do IRC .....	106
Quadro III.2 – N.º de contribuintes de IRS e IRC.....	107
Quadro III.3 – Evolução dos rendimentos empresariais e profissionais.....	108
Quadro III.4 – Evolução dos rendimentos do trabalho dependente.....	109
Quadro III. 5 – Regimes de tributação de IRC.....	110
Quadro III. 6 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2000.....	114
Quadro III. 7 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2001.....	114
Quadro III. 8 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2002.....	115
Quadro III. 9 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2003.....	115
Quadro IV.1 – Apuramento do peso/m2 do tapete.....	136
Quadro IV.2 – Apuramento do peso/m2 da tela.....	136
Quadro IV.3 – Venda de tapetes declarados.....	137
Quadro IV.4 – Apuramento da lã consumida na venda de tapetes .....	137
Quadro IV. 5 – Lã adquirida.....	138
Quadro IV. 6 – Cálculo da existência final de lã.....	138
Quadro IV. 7 – Lã omitida em cada ano.....	138
Quadro IV. 8 – Proveitos omitidos.....	139
Quadro IV.9 – Valores corrigidos das vendas.....	139

## **Índice de gráficos**

Gráfico II.1 – Número de declarações por regime de tributação.....	75
Gráfico III.1 – Evolução do rendimento bruto médio – categoria B.....	108
Gráfico III.2 – Evolução do rendimento bruto médio – categoria A .....	109
Gráfico III.3 – Evolução do resultado líquido.....	111
Gráfico III.4 – Evolução do resultado fiscal.....	112
Gráfico III.5 – Evolução da matéria colectável.....	113

---

## **INTRODUÇÃO**

O presente estudo tem por objecto *A Tributação do Rendimento das Empresas*, no Sistema Fiscal Português. É realizado no âmbito de dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria ministrado pela Universidade de Évora.

As aprendizagens feitas durante o 1.º ano do Mestrado na disciplina de Fiscalidade, as orientações do Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira e o facto de pertencer aos quadros da Direcção Geral dos Impostos na área da fiscalização tributária, influenciaram-me na escolha deste tema de dissertação.

Outra influência foi o convencimento de que os interesses pelo bom desenrolar da vida das empresas não depende só dos detentores do capital e financiadores, clientes, trabalhadores e Estado, mas de todos nós cidadãos. As empresas desempenham um papel fundamental na sociedade. São elas que mais suportam as exigências da Administração Fiscal, na execução de tarefas administrativas relacionadas com a liquidação, cobrança e entrega do imposto nos cofres do Estado. Também não podemos ficar indiferentes à função social que o imposto desempenha na sociedade, constituindo a principal fonte de receita do Estado permitindo o desenvolvimento e manutenção da sociedade.

Existe na sociedade portuguesa um sentimento generalizado de que o sistema fiscal não garante uma repartição equitativa da carga fiscal, apesar dos esforços desenvolvidos para encontrar formas de tributação mais justas e apropriadas. Face a este contexto, como ponto de partida para o meu estudo, coloquei a seguinte questão: terá a tributação das empresas de assentar em lucros reais?

O tema escolhido, todavia, exige delicado trabalho pois prende-se com uma grande variedade de conhecimentos, nomeadamente economia, gestão, contabilidade, direitos civil, comercial, administrativo e fiscal e outros ramos de conhecimento.

Tomou-se como objectivo do presente estudo analisar a evolução da tributação das empresas nas reformas fiscais havidas, desde 1922 até à reforma de 2000. O ano de 1922, foi aquele em que se remodelou o sistema tributário, com métodos e princípios que tiveram continuidade nas Reformas de 1929, dos anos 60 e, até mesmo, as mais recentes.

A Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922, veio sistematizar as normas reguladoras da incidência, liquidação e cobrança e mais aspectos dos principais impostos que antes se encontravam muito avulsos e dispersos.

O trabalho que se apresenta está estruturado em quatro capítulos. No primeiro, faz-se uma digressão sobre a vertente histórica da tributação do rendimento das empresas, mais concretamente, sobre as reformas de 1922, 1929 e anos 60, que assentavam em tributações parcelares dos rendimentos, actualmente substituídas pela chamada tributação por imposto único.

Na verdade, em 1 de Janeiro de 1989, teve início nova fase um novo regime fiscal. À tributação dispersa do rendimento por vários impostos parcelares, surge a tributação unitária. Em consequência foram abolidos os impostos parcelares vigentes no anterior regime e criados dois impostos sobre o rendimento (IRS e IRC).

No segundo capítulo, procura-se analisar o novo regime fiscal, destacando-se alguns aspectos que se prendem com a tributação das empresas, mais concretamente, incidência, determinação do rendimento colectável (IRS) ou matéria colectável (IRC), taxas, liquidação e pagamento do imposto.

No terceiro capítulo analisa-se algumas alterações introduzidas pela reforma de 2000, que especialmente trouxe um novo regime de tributação para as pequenas empresas, além de introduzir características principais e a justificação de algumas opções legislativas efectuadas.

Realiza-se também uma breve análise estatística das receitas fiscais ao nível dos impostos sobre o rendimento, procurando-se a elucidação da realidade destes impostos no sistema fiscal actual.

Presentemente, a Lei Geral Tributária (LGT) distingue duas formas de avaliação da matéria tributável, a avaliação directa e a avaliação indirecta.

A avaliação directa constitui o regime-regra de avaliação, a matéria tributável é determinada com base na declaração do contribuinte, avaliada directamente segundo as regras próprias dos códigos (IRS e IRC). Porém, excepcionalmente, a Administração Fiscal pode recorrer à avaliação indirecta nos casos previstos na lei. Considerando nossas preocupações essenciais de delimitação desta Dissertação, pensou-se ser útil proceder à análise do regime da avaliação indirecta consagrado na Lei Geral Tributária, para determinar em que condições pode ser efectuada e a que elementos recorre a Administração Fiscal no apuramento da matéria colectável de modo indirecto, o que constitui o quarto capítulo.

Ao longo destes quatro capítulos procura-se analisar a evolução da tributação das empresas nas reformas fiscais do último século.

A dispersão e a escassez de informação, principalmente nas reformas de 1922 e 1929, fez com que a pesquisa incidisse no aproveitamento de todos os temas conhecidos em: códigos e legislação fiscal, livros, revistas, jornais, trabalhos apresentados em congressos, conferências, seminários e estatísticas. No que respeita às estatísticas o nosso estudo ficou limitado, porque de ano para ano, não há continuidade na análise de dados, motivo pelo qual nalgumas situações não foi possível realizar um estudo sequencial.

O trabalho é acompanhado de exemplos, quadros e gráficos, com vista a tornar a apreciação de algumas das matérias expostas mais elucidativas.

Com esta Dissertação pretende-se contribuir de alguma forma para um melhor debate e conhecimento da situação fiscal, esclarecendo ou alertando para algumas dificuldades existentes, no tocante à tributação dos rendimentos das empresas. Nas opções, adoptadas ou comentadas, teve-se presente que importa alcançar uma tributação mais justa.

## **CAPÍTULO I – ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS**

## **1. A reforma tributária de 1922**

Com a publicação da Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922, foi dado um passo importante na institucionalização do sistema fiscal português. O legislador procurou ordenar, de forma sistemática e dentro de um conjunto de princípios estruturantes, a realidade tributária e obter algum equilíbrio social (Catarino, 1999). Este diploma aboliu impostos e contribuições: do rendimento das classes A e B, do real de água, de fabricação e consumo, proporcional de minas, impostos sobre águas minero-medicinais e suas explorações, estabelecidos no decreto n.º 5 787-F, de 10 de Maio de 1919, criados pelos n.ºs 1.º a 10.º da tabela anexa à Lei n.º 995, de 26 Junho de 1920, contribuição sumptuária, direitos de consumo (art. 69.º, da Lei 1368). Foram alterados outros, como a contribuição industrial e a contribuição predial, tendo criado o imposto sobre o valor das transacções, o imposto pessoal sobre o rendimento e o imposto sobre a aplicação de capitais.

As finanças do País encontravam-se numa situação “caótica” de grande instabilidade política. Desde 1910 (ano da implantação da República) até à publicação da referida Lei o País teve cerca de 60 Ministros das Finanças, dos quais cinco no ano de 1922 (Catarino, 1999).

O objectivo essencial desta reforma era a restauração das finanças públicas, que se encontravam exauridas devido à participação de Portugal na primeira guerra mundial.

Esta reforma procurou tributar os rendimentos realmente auferidos pelas empresas (pessoas singulares ou colectivas), nacionais ou estrangeiras, através do imposto denominado contribuição industrial. Os seus rendimentos estavam sujeitos àquela contribuição desde que exercessem em Portugal (continente ou ilhas adjacentes) uma actividade de comércio ou indústria incluindo qualquer profissão, arte ou ofício (art. 10.º, da Lei n.º 1368).

Da contribuição industrial estavam isentos, entre outros, o Estado, as associações de socorros mútuos e de beneficência, pescadores, jornalistas e escritores públicos (art. 11.º, da Lei n.º 1368).

A tributação compreendia “uma taxa anual paga adiantadamente” e “uma taxa complementar sobre os lucros verificados ou presumivelmente obtidos” (art. 12.º, da Lei n.º 1368).

A taxa anual variava entre o limite mínimo de 10\$00 e o máximo de 100 000\$00. Tinha duas componentes: a primeira, para as sociedades anónimas e comanditas por acções, “uma percentagem de 0,25 sobre o seu capital,”<sup>1</sup> para as profissões liberais exercidas em nome individual, “5 por cento do valor locativo dos imóveis<sup>2</sup> ocupados para o exercício da sua profissão” e para as restantes sociedades e indivíduos, “5 por cento do valor locativo de todos os imóveis ocupados pelas fábricas, oficinas,... e de quaisquer outros ocupados pelas suas indústrias ou comércio”, a segunda, uma quantia fixa a pagar por cada administrador, director, gerente, empregado ou qualquer outra pessoa que prestasse serviço à sociedade, excepto o pessoal operário (art. 13.º, da Lei n.º 1368).

A taxa anual era paga no concelho ou bairro onde o contribuinte exercia a sua actividade. No caso de se situarem noutros concelhos sucursais, filiais, fábricas, escritórios ou outros imóveis por si ocupados, pagavam aí a taxa correspondente a esses estabelecimentos e se o contribuinte não possuísse instalações seria paga na área da sua residência (artigos 3.º e 4.º, do Decreto n.º 8465, de 4 de Novembro de 1922)<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Considerava-se “capital da sociedade a importância total proveniente da emissão de acções ou obrigações, ou entradas de sócios a título de capital e reservas” (art. 13.º, n.º 3, § 1.º, da Lei n.º 1368, de 21 de Setembro).

<sup>2</sup> Para o caso das empresas possuírem prédios, o valor locativo dos imóveis seria “o rendimento ilíquido que lhes esteja atribuído nas matrizes prediais” (art. 5.º, do Decreto n.º 8465) ou então, se pagassem rendas ou se presumisse o seu pagamento, o indicador utilizado correspondia a “5% dessa remuneração” (art. 6.º).

<sup>3</sup> O Decreto n.º 8465, aprova as instruções regulamentares provisórias para execução da Lei n.º 1368, na parte relativa à taxa anual da contribuição industrial e para esclarecimento das disposições da mesma lei.

Os contribuintes deveriam apresentar uma declaração anual, até ao dia 30 de Abril, contendo: nome, firma ou denominação social actividade, local e número de empregados. As sociedades anónimas deveriam ainda indicar o valor do seu capital social e capital atribuído ao estabelecimento. Os restantes indivíduos ou sociedades e os profissionais liberais que tivessem apenas como rendimento o trabalho individual, deveriam indicar o valor locativo de todos os imóveis por si ocupados no exercício da sua actividade (art. 14.º, da Lei n.º 1368).

Caso o contribuinte verificasse ou presumisse que a soma das taxas a pagar em cada um dos concelhos ou bairros fora da sede, seria superior ao limite máximo fixado de 100 000\$00 em verba principal, deveria solicitar em cada concelho ou bairro fora da sede uma nota do valor a pagar na referida declaração, a entregar até dia 30 de Abril (art. 15.º, da Lei n.º 1368). O chefe de repartição de finanças, no prazo de três dias liquidaria a verba principal que fosse devida por cada contribuinte, no seu concelho ou bairro, cujas liquidações seriam apresentadas até 30 de Maio no concelho ou bairro da sede, efectuando-se a cobrança que fosse devida no mês de Junho (art. 15.º, n.ºs 2 e 3, do Decreto n.º 8465).

A taxa anual a pagar, no caso de o contribuinte não apresentar a referida declaração, seria calculada com base nos “elementos de informação, fundamentados, que a fiscalização puder obter” (art. 22.º, da Lei n.º 1368).

Os contribuintes poderiam reclamar da liquidação da taxa anual, no prazo de quinze dias, a partir do momento em que expirasse o prazo para o seu pagamento, para a Comissão do Contencioso das Contribuições e Impostos, nos termos do art. 74.º, da Lei n.º 1368.

Esta taxa era aplicada independentemente dos resultados obtidos pela empresa. O relatório da comissão da reforma fiscal referia que a taxa anual

tinha como princípio uma tributação mínima exigida pelo Estado pelo o exercício de qualquer actividade sob a sua protecção (Salazar, 1964).

A taxa complementar, aplicava-se a “todas as pessoas ou entidades sujeitas à taxa anual e ainda a todas as pessoas empregadas por conta de outrem no comércio, na indústria e na agricultura, quando os proventos sejam iguais ou superiores a 1 500\$” (art. 3.º, do Decreto n.º 8 830, de 16 de Maio de 1923)<sup>4</sup>.

No que se refere à taxa complementar de 10%, esta aplica-se aos lucros líquidos verificados, deduzindo-se a taxa anual já paga pelas sociedades anónimas e comandita por acções (art. 14.º, da Lei n.º 1368).

As sociedades anónimas eram tributadas pelos lucros verificados, ou seja, apurados no seu balanço, no entanto, aproximadamente “50% não pagavam contribuição industrial, porque não apresentavam lucros” o que era devido, não só à crise económica, mas também à constituição defeituosa do capital e a erros das administrações (Salazar, 1964).

Para as profissões liberais exercidas em nome individual e para as restantes sociedades e indivíduos, a taxa complementar correspondia a 10 por cento dos lucros e era calculada com base numa percentagem sobre as vendas ou apuros, a qual variava de acordo com a profissão exercida (art. 16.º, da Lei n.º 1368), constantes de tabela anexa ao Decreto n.º 8 830. No referido decreto, também se encontram as actividades sujeitas a taxa fixa, a qual se aplicava às actividades que devido à natureza do seu comércio, indústria ou profissão exercida não fosse possível definir o volume das transacções efectuadas (art. 16.º, § 1.º, da Lei n.º 1368). No entanto, estes contribuintes poderiam optar pela tributação das sociedades anónimas e comandita por acções (art. 16.º, § 2.º, da Lei 1368).

---

<sup>4</sup> Este Decreto veio dar execução à Lei n.º 1368, na parte relativa à taxa complementar da contribuição industrial.

Os contribuintes sujeitos à taxa complementar estavam obrigados a apresentar à Administração Fiscal até ao dia 31 de Março de cada ano, uma declaração contendo: no caso de sociedades anónima em comandita por acções, o nome, firma ou denominação social, a sede, os lucros líquidos conforme o seu balanço, o nome dos empregados e as importâncias anuais auferidas ou a que tinham direito (art. 13.º, n.º 1, do Decreto 8830, de 16 de Maio de 1923). Relativamente às profissões liberais era necessário mencionar o local do escritório ou da residência (no caso da empresa não ter escritório), a natureza da profissão, o nome e remuneração dos empregados (art. 13.º, n.º 3, do mesmo diploma) quando estes contribuintes optassem por ser tributados pelos lucros líquidos deveriam fazer acompanhar a referida declaração “dos proventos totais por eles auferidos, bem como das despesas inerentes à sua profissão, devidamente discriminadas” (art. 13.º, § 2.º, do Decreto n.º 8830), e, para as restantes sociedades e indivíduos aqueles elementos seriam o nome, a importância total das vendas ou dos apuros e o nome dos empregados e respectiva remuneração, mercadorias, géneros ou artigos, número e qualidade dos indicadores, quando na tabela lhe correspondam taxas fixas (art. 13.º, n.º 2, do Decreto n.º 8830).

A contribuição industrial seria calculada com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte, depois de analisadas por uma comissão de freguesia, a qual iria aferir se o valor declarado correspondia ao presumível para aqueles estabelecimentos sendo, em caso contrário, fixado o valor presumível para aquela actividade. (art. 17.º, da Lei 1368). A comissão era constituída (art. 15.º, do Decreto n.º 8 830), pelo chefe da repartição de finanças, um funcionário de finanças nomeado pelo director e um representante da classe do contribuinte.

Os contribuintes que não apresentassem declaração seriam tributados em função do valor das vendas ou apuros determinado pela comissão de freguesia (art. 17º, n.º 2, § 2.º, da Lei n.º 1368).

Depois de terminado o trabalho de revisão das declarações e fixada a importância tributável, os contribuintes eram convocados pelo chefe da repartição de finanças por meio de edital para, no prazo de dez dias, apreciarem as importâncias que lhes estavam fixadas e fazerem prova em contrário, se assim o entendessem, relativamente à importância que lhes foi atribuída (art. 19.º, do Decreto n.º 8 830).

Das resoluções tomadas pelas comissões, caberia recurso por parte da Fazenda Nacional ou dos contribuintes, para a Comissão do Contencioso das Contribuições e Impostos, composta por cinco membros (art. 74.º, da Lei n.º 1368), de cuja decisão cabia recurso judicial (art. 75.º, da Lei 1368).

Esta reforma tentou aproximar a tributação das empresas do rendimento real efectivo ou presumido, afastando a tributação do rendimento normal. Os contribuintes, ao serem tributados com base na declaração por eles apresentada, pela primeira vez eram chamados a participar, no acto tributário, fazendo a Administração depois a sua revisão. No caso dos contribuintes não apresentarem declaração, seria apurado pela Administração um rendimento presumido.

Algumas limitações retiraram eficácia à execução da reforma, na medida em que, ao contribuinte era exigida uma pluralidade de contactos perante o Fisco, sendo complicada, trabalhosa e cara a técnica de liquidação e lançamento dos impostos (Preâmbulo do Decreto n.º 16 731, de 13 de Abril de 1929).

Por outro lado, a liquidação e cobrança dos impostos chegava a fazer-se com anos de atraso, devido a dificuldades da Administração resultantes da instabilidade governativa, da falta de pessoal, sendo o existente ocupado com formalismos burocráticos menores (Salazar, 1964). Também não houve a preocupação de uma preparação prévia de estruturas, quer da Administração quer por parte dos contribuintes, e de cuja colaboração ou acção participativa dependia grande parte do seu êxito e da sua eficiência (Faveiro, 1986).

Foi uma lei votada a fracasso não pela sua concepção, conteúdo, objectivos mas sim porque apareceu em tempo impróprio – cedo demais, numa época em que falecia aos governos de então autoridade para impor uma lei que embora bem elaborada se revelava inaplicável por uma Administração Fiscal e uma ambiência então inadequadas (Catarino, 1999).

Após o golpe militar de 28 de Maio de 1926, que pôs fim à Primeira República, a pasta das Finanças foi entregue ao Professor António de Oliveira Salazar, o qual presidiu a uma comissão constituída, para elaborar uma nova reforma fiscal de acordo com as estruturas existentes, para eliminar determinadas injustiças que se verificavam e fazer face à grave situação das finanças públicas (Faveiro, 2002).

Esta nova reforma, concretizou-se em 13 de Abril de 1929, com a publicação do Decreto n.º 16 731.

## 2. A reforma tributária de 1929

Foi uma reforma de emergência devido ao fracasso da reforma de 1922 (Faveiro, 1984). Conforme já se referiu, surge em período de graves dificuldades financeiras e de crise económica. Teve como principal objectivo assegurar estabilidade às finanças e à economia. Oliveira Salazar (presidente da comissão da reforma) acentuava as preocupações de não diminuir a receita fiscal e de não alterar de forma significativa o regime tributário existente, mas proceder à sua simplificação tanto para a Administração como para o contribuinte e designadamente facilitar a determinação da matéria colectável, diminuir a discricionariedade por parte da Administração e obter uma mais justa distribuição da carga fiscal (Salazar, 1964).

No preâmbulo do decreto que criou esta reforma foram enumerados pelo legislador alguns defeitos do regime anterior, entre os quais: ao contribuinte era exigida uma pluralidade de contactos perante o Fisco, as técnicas de liquidação e lançamento dos impostos eram complicadas e trabalhosas, as matérias colectáveis apuradas deficientemente e tardiamente e as taxas eram altas, ou seja, era má a distribuição da carga fiscal. No entanto, apesar das deficiências encontradas no sistema fiscal anterior, o trabalho do legislador para as corrigir estava muito condicionado. Por um lado, pela impossibilidade de diminuir os impostos, uma vez que o Estado não estava em condições de suportar uma redução drástica das suas receitas e, por outro lado, porque o aumento das mesmas seria incomportável para os contribuintes, visto a carga fiscal vinda do regime anterior ser já considerada elevada. Logo, estava vedada a esta reforma uma alteração profunda do regime tributário anterior. Limitar-se-ia a simplificar os procedimentos relacionados com a declaração, determinação da matéria colectável, liquidação e cobrança dos impostos.

Embora Salazar tivesse reconhecido a superioridade do princípio da tributação do rendimento real, no qual assentavam os modernos sistemas fiscais e a nossa anterior reforma, viu-se na necessidade de basear a tributação nos

rendimentos normais, não só para garantir certo volume de receitas, fazendo face às finanças públicas, mas também porque não havia estruturas orgânicas e funcionais que permitissem a implementação de um regime de tributação de rendimentos reais efectivos (Preâmbulo do Decreto n.º 16 731).

Segundo uma corrente económica da época, a tributação de rendimentos normais seria a melhor forma de incentivar a boa gestão, premiando as empresas que conseguissem lucros superiores aos normais e penalizando as que tivessem prejuízos ou rendimentos inferiores, àquele considerado normal pela Administração Fiscal (Faveiro, 1984).

“O interesse do Estado seria assegurar imposto antes do lucro, evitar discussão estéril e falcatruenta sobre elementos inverificáveis não ser solidário com prejuízos resultantes de gestão que não orienta nem fiscaliza, não proteger por sistema a incapacidade nem perseguir com tributações excessivas os que, sendo bons valores económicos, eram ao mesmo tempo perante ele, sinceros confessores da verdade fiscal” (Preâmbulo do Decreto n.º 16 731).

No Preâmbulo do Decreto n.º 16 731, foi reconhecido que a taxa anual aplicada no anterior regime era “um princípio interessante, de tributação mínima exigida pelo exercício de qualquer actividade sob a protecção do Estado”, o qual nesta reforma não iria ser abandonado mas sim aplicado com uma maior amplitude.

Os rendimentos das empresas (pessoas, singulares ou colectivas), nacionais ou estrangeiras, que exercessem em Portugal (continente ou ilhas adjacentes) comércio, indústria, arte ou ofício (art. 27º, do Decreto n.º 16 731), continuavam a estar sujeitas a contribuição industrial. Em relação à anterior reforma ficavam excluídos os rendimentos auferidos pelos empregados por conta de outrem e os profissionais liberais, os quais passaram a ser tributados em imposto profissional, que foi criado no âmbito deste diploma (art. 61º, do Decreto n.º 16 731).

Estavam isentos tal como na reforma de 1922, de contribuição industrial, entre outros, o Estado, as associações de socorros mútuos e de beneficência, as caixas económicas, as cooperativas de consumo e de produção (art. 29º, do Decreto n.º 16 731).

Para efeitos de tributação, os contribuintes sujeitos à contribuição industrial, foram repartidos em três grupos, (art. 27º, do Decreto n.º 16 731) mais concretamente, o grupo A que compreendia os contribuintes sujeitos a uma taxa fixa que constava em tabela anexa ao decreto<sup>5</sup>, (art. 31º, do Decreto n.º 16 731), o seu montante era variável consoante o tipo de actividade e a sua localização geográfica (em Lisboa e Porto / nas outras cidades / restantes localidades), o grupo B que incluía as sociedades anónimas e comanditas por acções e o grupo C que abrangia todas as outras pessoas ou entidades não compreendidas nos dois grupos anteriores.

O legislador não se preocupou em saber quais os rendimentos efectivamente obtidos pelas empresas. Baseou a tributação num rendimento médio em função da actividade exercida. Posteriormente manifestaram-se tendências de sociedades por quotas ou em nome colectivo, incluídas no grupo A, se transformarem em sociedades anónimas (grupo B), com o objectivo de diminuir a sua tributação, pois exercendo a mesma actividade pagavam menos imposto (DL n.º 39 578, de 27 de Março de 1954).

A tributação do grupo B efectuava-se em função do capital social, determinado com base no seu valor nominal ou do valor anual médio das cotações em bolsa, quando superior, para as sociedades cotadas. Quando as acções não tinham cotação em bolsa ou a tinham inferior ao valor nominal, deveria este servir de base à tributação. No entanto, o valor do capital a considerar era, porém, sujeito ao limite mínimo de 12 vezes o montante dos dividendos distribuídos no ano anterior, sendo ainda aplicado um limite máximo de 16 vezes esse montante, quando se tomasse em consideração o valor anual médio das cotações em bolsa (art. 36.º, do Decreto n.º 16 731).

---

<sup>5</sup> A referida tabela foi substituída pelo Decreto n.º 18 270, de 1 de Maio de 1930, e foi objecto de sucessivas alterações, Decretos-Lei n.ºs 24 916, de 10 de Janeiro de 1935, 25 244, de 13 de Abril de 1935, 31 948, de 1 de Abril de 1942, 34 520, de 23 de Abril de 1945 e 44 156, de 17 de Janeiro de 1962.

Estes contribuintes deveriam apresentar na repartição de finanças da sua sede os estatutos e respectivas alterações até 15 de Abril, ficando dispensada a sua entrega desde que não tenha havido qualquer alteração (art. 37.º, do Decreto n.º 16 731) e entregar uma declaração (ver Anexo I) que devia conter os seguintes elementos: o nome, local onde a actividade era exercida, dividendo distribuído no ano anterior, cotação anual média das suas cotações em Bolsa, lucro do último exercício e juntar a esta declaração uma certidão, passada pela respectiva câmara de corretores, da cotação média das suas acções do último ano e relatório de contas aprovado pela assembleia geral (art. 38.º, do Decreto n.º 16 731).

A tributação das sociedades anónimas e em comandita por acções passou a ser efectuada por índices de normalidade que eram determinados com base no capital, corrigido segundo a cotação das acções e o dividendo distribuído. Foi referido pelo legislador no Preâmbulo do Decreto 16 731:

“Há-de causar estranheza e possivelmente escândalo a forma de tributação escolhida para as sociedades anónimas e comandita por acções, que são as que constituem este grupo para efeitos de contribuição industrial.....A situação de facto é a seguinte: Das sociedades anónimas existentes cerca 50% não pagam contribuição industrial porque não apresentam lucros.”

No grupo C, os contribuintes eram tributados com base nos lucros presumíveis, determinados pela importância das suas transacções, segundo as percentagens do Decreto 8 830, de 16 de Maio de 1923 (art. 47º, do Decreto n.º 16 731), as quais eram avaliadas por uma comissão (art. 51.º, do Decreto n.º 16 731), constituída pelo chefe da repartição de finanças, por um delegado do director distrital de finanças e um representante do contribuinte, que era indicado pela associação da classe ou escolhido pelo próprio contribuinte (art. 51º, §1º, do Decreto n.º 16 731. Na sua falta, o montante era fixado pelos dois representantes da Fazenda (art. 51º, §3º, do Decreto n.º 16 731). Estas comissões verificavam as declarações apresentadas pelos contribuintes de acordo com o estabelecido no art. 50.º do Decreto n.º 16 731 e conforme modelo aprovado pelo Ministério das Finanças (ver Anexo II), que continham o



nome e morada do contribuinte, a situação dos estabelecimentos, as mercadorias e/ou produtos comercializados e a actividade desenvolvida. Só haveria necessidade de entregar nova declaração quando os elementos desta se alterassem (art. 50.º, § 1.º, do Decreto n.º 16 731).

No entanto, a decisão da comissão não era definitiva, pois do montante fixado, o contribuinte poderia reclamar para a mesma comissão, no prazo de dez dias, contados da data “em que for anunciada, por edital, aquela fixação” (art. 53º, do Decreto n.º 16 731).

No final, o chefe da repartição de finanças apurava o lucro presumível do contribuinte, o qual estava sujeito às percentagens constantes da tabela anexa ao Decreto n.º 8 830<sup>6</sup>, que variavam consoante a actividade desenvolvida. Por isso, se o contribuinte exercesse mais que uma actividade, a tributação far-se-ia pela média das percentagens às diferentes actividades (art. 5.º, do mesmo diploma). A título de exemplo, se o contribuinte na sua empresa vendesse candeeiros e simultaneamente fosse, armazenista de camisolas de lã, seria tributado pela média das duas taxas correspondentes a cada actividade. Assim de acordo com as referidas tabelas, temos:

**Quadro I.1 – Cálculo da taxa de tributação**

<b>Designação da actividade</b>	<b>Percentagens</b>
Mercador de candeeiros	15
Armazenista de camisolas de lã	10
Média	12,5

Logo, seria tributado à taxa de 12,5 por cento.

<sup>6</sup> Foi substituído pelo Decreto n.º 18 222, de 19 de Abril de 1930, tendo este sido alterado pelo Decreto n.º 44 156, de 17 de Janeiro de 1962.

Uma vez que as taxas variavam conforme a actividade, os contribuintes para serem tributados por percentagens mais baixas, participavam à Administração Fiscal, o exercício de ramos de actividade que não exerciam, mas que estavam sujeitos a percentagens menores, certamente com o intuito de pagarem menos imposto. Esta situação levou o legislador a abandonar o valor das suas transacções como base de determinação do lucro presumível e adoptar o rendimento ilícido presumível determinado por comissões de fixação compostas pelo chefe da repartição, um delegado do director de finanças e um representante da classe do contribuinte de acordo com os artigos 5.º e 6.º, do Decreto-Lei n.º 24 916, de 10 de Janeiro de 1935 (Faveiro, 1964).

No sentido de tornar mais credível e correcta a determinação do rendimento ilícido presumível pelas comissões, alcançando-se assim, uma maior justiça na tributação foi permitido aos chefes de repartição de finanças, solicitarem elementos esclarecedores do volume das actividades a outros organismos oficiais (art. 10.º do Decreto 24 916).

Também em relação às sociedades anónimas e comandita por acções, na posse dos primeiros resultados provenientes da liquidação da contribuição industrial, a Administração Fiscal verificou que por este sistema, o imposto liquidado diminuiu de uma forma acentuada, o que levou os responsáveis a promoverem um exame aprofundado para apurar as causas (Decreto-Lei n.º 22 538, de 17 de Maio de 1933).

Neste sentido, foi efectuada uma amostragem a dois centros de actividade considerados os mais importantes do País. Ao comparar o capital social das sociedades anónimas existentes à data da reforma, com o que possuísem posteriormente verificou-se (ver Anexo III), que o mesmo foi reduzido em cerca de 160 mil contos, o que provocou uma diminuição de contribuição industrial de 5 633 contos.

Outra análise foi feita às empresas do grupo C que se transformaram em sociedades anónimas, comparando o valor atribuído às transacções no ano anterior ao da transformação, com o capital social vigente (ver Anexo III) da qual resultou que do valor de 558 706 contos atribuído no ano anterior às transacções, correspondia um capital de 39 559 contos, o que provocou uma diminuição do imposto em 3 046 contos.

Verificou-se assim, que existia fuga à lei por parte dos contribuintes do grupo B e C. Em relação aos contribuintes do grupo B, pela redução do capital das empresas existentes. Quanto aos do grupo C, pela transformação em sociedades anónimas. O que levou o legislador a ter que introduzir algumas alterações com o fim de impedir tais práticas de fraude.

O art. 1.º, do Decreto-Lei 22 538, de 17 de Maio de 1933, veio atribuir ao Ministro das Finanças, o poder de fixar, para efeitos tributários, o capital das sociedades anónimas, que em data posterior ao Decreto n.º 16 731, tivessem reduzido o seu capital ou constituído por transformação, o qual foi fixado através do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31 de Maio de 1936.

Da fixação do capital para efeitos tributários, o contribuinte apenas podia recorrer para o Conselho de Ministros (art. 3.º, do Decreto 22 538), e não tinha efeito suspensivo (art. 2.º, § único, do Decreto n.º 27 153).

Em relação às sociedades anónimas e comandita por acções que se constituíssem após o Decreto n.º 16 731 poderia o Ministro das Finanças fixar o seu capital, desde que em resultado de exame à escrita se verificasse que em função dos movimentos comerciais ou industriais deveria corresponder um capital superior.

Estabeleceu-se também no art. 7.º, do Decreto n.º 27 153, que as sociedades cujo capital fosse inferior a 2 000 contos<sup>7</sup> só seriam tributadas pelo grupo B se a colecta fosse igual ou superior à que correspondesse ao rendimento tributável fixado, pela tributação do grupo C, nos termos dos artigos 5.º a 8.º do Decreto n.º 24 916, de 10 de Janeiro de 1935.

As sociedades anónimas e em comandita por acções poderiam reclamar do rendimento tributável fixado, no prazo de quinze dias, para uma comissão que era constituída, pelo presidente, o chefe da repartição de finanças, um representante do director de finanças e dois delegados por parte do contribuinte. Em caso de empate o presidente teria voto de desempate (art. 7.º, do Decreto n.º 24 916).

A partir de certa altura, o princípio da tributação sobre o lucro normal, começou a ser posto em causa. O imposto extraordinário sobre os lucros extraordinários de guerra, pela Lei n.º 1 989, de 6 de Março de 1942, incidia sobre rendimentos presumidos como reais, tendo gerado conflitos entre os contribuintes, tributados pelo rendimento normal.

Esta reforma provocou um relativo desafogo das contas públicas, mas com o passar dos anos tornou-se necessário adaptar a estrutura fiscal às novas condições, as quais foram evoluindo ao longo dos anos, devido ao progresso da industrialização do país, à necessidade de uma maior justiça social (DGC1, 1965) e de se proceder ao enquadramento do sistema fiscal de acordo com o art. 28.º da Constituição de 1933, que estabelecia “as bases do dever de contribuir para os encargos públicos segundo a capacidade contributiva revelada pelos seus haveres” (Faveiro, 2002, p.37), ou seja, pelo rendimento real. A tendência legislativa a nível mundial também era no sentido da tributação do rendimento real (Leitão, 1997).

---

<sup>7</sup> Este valor foi alterado para 5 000 contos, pelo Decreto – Lei n.º 31 338, de 24 de Junho de 1941.

Daí que, em 1950, a Lei do Orçamento Geral do Estado (Lei n.º 2 045, de 23 de Dezembro), já estabelecesse a constituição de uma comissão para efectuar estudos dos principais impostos, reorganizar e sistematizar a Lei de modo a regulamentar um texto único para cada imposto e, logo que possível, reformar os impostos directos sobre os rendimentos, o capital e enriquecimento do contribuinte.

Em 1951, o ministro Águedo de Oliveira, criou duas comissões para prepararem a reforma, a Comissão de Estudo e Aperfeiçoamento do Direito Fiscal e a Comissão da Técnica Fiscal, as quais foram substituídas em 1957, pelo ministro das finanças Pinto Barbosa por uma única comissão presidida por José Joaquim Teixeira Ribeiro.

A reforma teve a sua concretização entre o período de Novembro de 1958 a Junho de 1965, com a publicação dos respectivos códigos respeitantes a cada imposto (Ribeiro, 1989). O diploma fundamental da tributação do rendimento das empresas foi o Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 103, de 1 de Julho de 1963. Este diploma tratava apenas dos rendimentos comerciais e industriais, ao contrário das reformas anteriores em que o mesmo diploma legislava sobre todos os impostos.

### 3. A reforma fiscal dos anos 60 (1958 – 1965)

A reforma de 1929, tinha conseguido um “certo desafogo” nas contas públicas, pelo que ao contrário das reformas anteriores, a dos anos sessenta não tinha como objectivo essencial a regeneração financeira das contas do Estado, mas sim fazer uma remodelação e a actualização do sistema fiscal que estava em vigor.

Como já se referiu, a Comissão desta reforma, foi criada em 1957 (art. 1.º, do Decreto-Lei n.º 41 036, de 20 de Março de 1957) quando era ministro das finanças Pinto Barbosa e presidida por Teixeira Ribeiro. O legislador tinha como orientação geral “remodelar e actualizar” o sistema fiscal vigente, mas sempre que fosse possível não alterar “as estruturas orgânicas e jurídicas” (DGCI, 1959) e deveria “preparar e definir uma concepção jurídica unitária que abranja a tributação dos rendimentos, do capital e do enriquecimento” (art. 2.º, n.º 1, do Decreto - Lei n.º 38 438, de 25 de Setembro de 1951).

A Comissão não entendeu assim, porque achou que o conhecimento único aumentaria a fraude e trazia muitos problemas de ordem administrativa (Rodrigues, 1979). A estrutura do sistema tributário manteve-se em relação à reforma anterior assente em impostos cedulares e criaram-se dois novos impostos, o imposto sobre a indústria agrícola, o qual foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963 e o imposto de mais valias aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Julho de 1965.

Segundo Vitor Faveiro, (1984) esta reforma que foi estudada com muito cuidado “por qualificados cientistas, profissionais e técnicos tributários” (p. 25), tinha como objectivos:

“reconduzir o sistema ao princípio da legalidade e da juridicidade; atingir melhores níveis de justiça tributária; introduzir métodos de apuramento de rendimentos reais efectivos; ampliar reforçar as garantias do contribuinte; limitar a discricionariedade e o arbitrio do fisco; adaptar o sistema às necessidades do desenvolvimento económico do País; eliminar a desconfiança atávica entre o contribuinte e o fisco; fazer participar o contribuinte no acto tributário” (p.25).

Quanto à tributação das empresas, pretendeu-se aproximar a do seu rendimento real. Apesar de o legislador reconhecer que nem sempre o rendimento apurado correspondia ao rendimento real efectivo, mas a um rendimento real presumido, com as normas estabelecidas pela reforma dos anos 60, pretendia-se diminuir o estímulo à evasão que era frequente em matéria de contribuição industrial (DGCI, 1959). Desta forma, procurou-se tributar os lucros reais das actividades comerciais, industriais e abandonar o regime de tributação por rendimentos normais, consagrado na reforma anterior, o que implicava uma reforma das estruturas e de conceitos nomeadamente, a definição de rendimentos ou de lucros e os métodos de determinação do lucro tributável. As estruturas da época eram diferentes, a dimensão, a solidez e progresso da técnica contabilística das empresas, a mentalidade da Administração, bem como a solidez orgânica e funcional dos serviços afigurava-se, ao legislador, ser o momento certo para a tributação assente em lucros reais (DGCI, 1965).

Os rendimentos das empresas comerciais e industriais eram tributados pela contribuição industrial (art. 1.º) e para os rendimentos das empresas agrícolas, como já se referiu, foi criado o imposto sobre a indústria agrícola. O legislador considerou “prematura a inclusão dos lucros agrícolas na contribuição industrial, por não se lhes ajustarem ainda os métodos de determinação” (n.º 1, do relatório que antecede o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola).

### **3.1. A tributação dos rendimentos das empresas agrícolas**

A existência de um imposto que tributasse os lucros provenientes de explorações agrícolas não foi ideia recente. Há cerca de um século que pairava na mente do legislador português o reconhecimento oficial da existência de lucros de explorações agrícolas e a vontade da sua tributação, através da publicação de alguns diplomas que inseriam a disposição de estarem isentos de contribuição industrial, os cultivadores ou exploradores de prédios rústicos

sujeitos a contribuição predial<sup>8</sup>. Portanto, ao isentá-los de imposto, já o legislador estava a reconhecer uma realidade que mais tarde ou mais cedo seria atingida por uma tributação específica.

O Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIIA) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 01 de Julho de 1963 e através dele foi criado o imposto sobre a indústria agrícola que compreende toda a II parte do código.

O imposto sobre a indústria agrícola sofreu ao longo dos anos várias alterações ao abrigo de diplomas legais. Não se vai fazer uma análise exaustiva a todas as disposições legais que o alteraram, por nos parecer de pouca relevância tal menção, uma vez que este imposto esteve praticamente sempre suspenso durante esta reforma. No entanto, porque vivo em Évora, região onde a agricultura e pecuária são actividades muito desenvolvidas, julgo ser importante referenciar este imposto no meu trabalho.

O legislador limitou a tributação às médias e grandes empresas agrícolas e isentou as pequenas explorações, considerando que os resultados obtidos por estas correspondiam à remuneração do trabalho familiar e não ao rendimento do capital de exploração (n.º 8, do Relatório que antecede o Código). Também reconheceu que mesmo as médias e grandes empresas agrícolas não dispunham de elementos contabilísticos perfeitos. Previa-se que o facto de passarem tais empresas a ser tributadas, poderia ser um estímulo para o aperfeiçoamento da sua contabilidade. Também se compartilha de tal ideia, pois a empresa agrícola, iria certamente organizar-se e ter o cuidado necessário para poder demonstrar à Administração Fiscal as suas dificuldades quando fosse caso disso, ou evidenciar o seu poder económico.

---

<sup>8</sup> Art. 2.º, § 1.º, n.º 6, da Carta de Lei de 30 de Julho de 1860, art. 1.º, § único, n.º 6, do Regulamento de 27 de Dezembro de 1888, art. 5.º, n.º 9, do Regulamento de 16 de Julho de 1896, art. 11.º, n.º 11, da Lei n.º 1 368, de 21 de Setembro de 1922 e art. 29.º, do Decreto-Lei n.º 16 731, de 13 de Abril de 1929.

O art. 315.º, do CCPIIA, define que os lucros das explorações agrícolas<sup>9</sup>, silvícolas e pecuárias<sup>10</sup> exercidas no território nacional são incidentes do imposto sobre a indústria agrícola, o qual é devido pelas pessoas singulares ou colectivas (art. 317.º).

Nos artigos 318.º e 319.º, foram consideradas algumas isenções das quais se destacavam, o Estado e quaisquer dos seus serviços, as autarquias locais, as pessoas colectivas de utilidade administrativa, as cooperativas e as explorações apícolas, assim como as explorações cujo lucro anual não fosse superior a 30 000\$<sup>11</sup>

Para efeitos de determinação da matéria colectável, considerou-se rendimento colectável o lucro bruto obtido no ano anterior (art. 323.º, do C.C.P.I.I.A.)<sup>12</sup>, que se obtinha abatendo ao rendimento bruto<sup>13</sup>, no caso das explorações agrícolas e silvícolas (art. 324.º, do CCPIIA), os encargos com as despesas de cultura,

<sup>9</sup> Com a publicação do Decreto-Lei n.º 764/75, de 31 de Dezembro, as explorações agrícolas não conexas com a exploração da terra passaram a estar sujeitas a contribuição industrial e foram excluídas da sujeição do imposto sobre a indústria agrícola.

<sup>10</sup> Excepto as explorações pecuárias não conexas com as explorações agrícolas ou silvícolas que se encontrem integradas em explorações industriais de acordo com o § único, do art. 315.º, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, as quais se encontram sujeitas a contribuição industrial.

<sup>11</sup> Esta isenção foi sendo actualizada ao longo dos anos, por vários diplomas, Decreto –Lei n.º 764/75, de 31 de Dezembro, foi alterada para 100 000\$, Decreto-Lei n.º 585/80, de 31 de Dezembro, alterada para 200 000\$ e o Decreto-Lei n.º 5/87, de 6 de Janeiro, em que foi alterada para 300 000\$00.

<sup>12</sup> No que se refere ao ano fiscal, foi considerado o ano civil, no caso específico da agricultura poderia não ter coincido com o ano civil e ser encerrado no mês de Setembro ou Outubro, altura do ano em que se encerra a campanha da produção cerealífera e se inicia nova campanha produtiva. É muito difícil ao agricultor valorizar os trabalhos em curso para encerrar a sua contabilidade para efeitos de pagamento de imposto. Até porque esses trabalhos em curso poderão ter que ser repetidos em face de determinadas condições atmosféricas inesperadas. O mesmo acontece – dificuldade de inventariação – no que se refere à campanha da azeitona que irá atingir, sempre, o final de um exercício e início do seguinte.

É também muito complexo organizar-se uma contabilidade que reproduza com todo o rigor os resultados reais de um exercício agrícola e nos moldes em que ele está determinado – abrangendo o período de Janeiro a Dezembro – não facilita nada a determinação efectiva dos resultados líquidos reais que se pretende serem objecto de tributação.

<sup>13</sup> Para as explorações agrícolas ou silvícolas (art. 325.º, do CCPIIA) o rendimento bruto seria obtido através do valor dos produtos principais e secundários considerando-se o aumento do valor proveniente da primeira transformação dos produtos e para as explorações pecuárias (art. 325.º, do CCPIIA), deveria indicar-se o valor das crias nascidas durante o ano, o valor dos produtos dos efectivos pecuários, nomeadamente o trabalho do gado e os estrumes e a venda de gados.

conservação e transporte de produtos, as despesas de conservação e de reintegração, as despesas de administração e a renda. Todos os encargos a considerar seriam, porém, tomados pelo que fosse ou se presumisse ser o montante real. Em relação às explorações pecuárias, as despesas a considerar seriam os encargos (art. 326.º, do CCPIIA) com instalações, alimentação de gado, assistência médico-veterinária, seguros, administração e recomposição de efectivos pecuários. O lucro era apurado com base na conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas elaborada nos termos do art. 22.º, do Código da Contribuição Industrial, no caso dos contribuintes que tivessem contabilidade devidamente organizada, tal como os contribuintes do Grupo A da Contribuição Industrial e que iremos analisar no ponto seguinte deste trabalho, motivo pelo qual não será aqui desenvolvido. Para os outros contribuintes sem contabilidade organizada, tratava-se de um lucro presumido que também seria apurado de acordo com os critérios aplicados nos termos do Código da Contribuição Industrial (art. 323.º, do CCPIIA).

O rendimento colectável dos contribuintes que possuíssem contabilidade organizada seria determinado pelo chefe de repartição de finanças, em face das declarações apresentadas pelo contribuinte (art. 336.º, do CCPIIA), Declaração Modelo n.º 133 (ver Anexo IV), a qual deveria ser entregue até 15 de Abril de cada ano (art. 329.º, do CCPIIA), na repartição de finanças do concelho ou bairro da sede (art. 330.º, do CCPIIA). Para os restantes contribuintes, o lucro, quando se devesse presumir era fixado a partir das declarações do contribuinte depois de informadas pelos serviços de fiscalização, pelo chefe repartição de finanças que calculava o rendimento bruto e os encargos de cada um dos contribuintes (art. 337.º, do CCPIIA).

O imposto sobre a indústria agrícola sofreu, ao longo dos anos, grandes alterações, “quer no regime das sua aplicabilidade quer no da solução da sua própria estrutura e enquadramento no sistema tributário” (Faveiro, 1984, p. 441).

Deste modo, em 18 de Agosto de 1965, com a publicação do Decreto-Lei n.º 46 496, foi o imposto sobre a indústria agrícola suspenso, devido a dificuldades de aplicação que ainda não tinham sido sanadas. Alguns aspectos precisavam de ser melhor esclarecidos, nomeadamente “o da simplificação do sistema, o da tributação dos rendimentos plurianuais”. Reconheceu o legislador ser “conveniente fazer preceder a aplicação do referido imposto de estudos necessários à configuração definitiva da nova modalidade tributária”.

Contudo, parece-nos que os anos agrícolas pouco favoráveis que decorreram de 1962 a 1965 foram também responsáveis pela suspensão deste imposto, e igualmente responsáveis por tudo ter continuado como a tradição mantinha – contas apenas de algibeira e resultados reflectidos apenas através das contas bancárias ou de algum investimento supérfluo. Por outro lado, a influência dos proprietários agrícolas latifundiários, a pequenez e carência de conhecimentos, bem como os rendimentos das pequenas explorações agrícolas, podem ter contribuído para a não aplicação deste imposto.

Depois da primeira suspensão do imposto agrícola, tudo se foi passando como se a ideia de tributar estes lucros nunca tivesse existido por parte do poder político, não obstante os anos agrícolas de 1967 a 1973 terem sido favoráveis ao agricultor na zona do grande latifúndio – Alentejo.

Esta situação do imposto agrícola só voltou a ser analisada através do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto que o repôs em vigor já para o exercício daquele ano de 1974. Mas porque tivesse sido uma medida puramente política, devido ao período conturbado da altura, veio tal imposto a ser novamente suspenso e mandado restituir o que porventura houvera sido cobrado (Decreto-Lei n.º 410/76, de 27 de Maio).

Passados que foram alguns anos, voltou este tributo a ser objecto de diploma legal que o repôs em vigor (Decreto-Lei n.º 585/80, de 31 de Dezembro) para voltar a ser suspenso poucos meses depois (Lei n.º 40/81, de 31 de

Dezembro). Até que o Decreto-Lei n.º 5/87 de 6 de Janeiro o revogou e deu nova redacção a toda a parte II do Código da Contribuição Predial, designada por Imposto sobre a Indústria Agrícola, referindo o legislador: “Já vai sendo lugar-comum o reconhecimento de que a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola tem constituído uma grave lacuna do sistema de tributação dos rendimentos, geradora de distorções económicas e sociais e de graves injustiças pelas desigualdades tributárias a que conduz” (n.º 1, do Decreto-Lei n.º 5/87, de 6 de Janeiro, e nos termos do art. 22.º, da Lei n.º 9/86, de 30 de Abril, “foi o governo autorizado a rever a incidência, benefícios fiscais, determinação da matéria colectável e taxas”, procedendo-se assim “à reformulação do imposto substituindo a parte II do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola”, pelo Decreto Lei n.º 5/87, de 6 de Janeiro.

Foram notórias as consequências que a falta de funcionamento do imposto agrícola originou em sede de contribuição industrial. As matérias-primas de origem agrícola transaccionadas no sector industrial convidavam, por falta de documentos na sua aquisição, a que não passassem totalmente pelo sector contabilístico dessas empresas, com consequências de virem a ser omitidos proveitos resultantes dessas compras de matérias e a Administração Fiscal ficaria sem poder efectuar qualquer controlo. Para tanto, parece, que o funcionamento pleno do imposto agrícola, o fazer com que esse sector de actividade tivesse que emitir documentos, e contabilizar tanto os de compra como os de venda, contribuiu para que a administração ficasse mais “apetrechada” e com mais controlo numa faixa larga de contribuintes que tinham escapado à “malha” do nosso sistema fiscal.

A entrada de Portugal na C.E.E., também incrementou a ideia da necessidade imperiosa de uma contabilidade agrícola, simplificada ou de gestão, para efeitos do próprio agricultor se candidatar às ajudas aos investimentos nas suas explorações agrícolas, comparticipadas pelas Comunidades Europeias. Assim e no seguimento da publicação do Decreto-Lei n.º 172-G/86, de 30 de

Junho, o qual veio a ser revogado pelo Decreto-Lei n.º 9-A/87, de 18 de Fevereiro, que definiu as condições de acesso por parte dos agricultores às ajudas comparticipadas pela comunidade, surge a Portaria n.º 715/86, de 27 de Novembro. Esta Portaria regulava no seu n.º 2 um sistema de contabilidade simplificada, composta por duas partes, uma relativa ao balanço de exploração e outra à conta de exploração, tendo o seu n.º 3 designado a denominação das contas para a elaboração do balanço.

Através do n.º 5 da mesma Portaria, verifica-se a obrigatoriedade de reavaliação, de cinco em cinco anos, dos bens que compõem o activo imobilizado das empresas agrícolas, enquanto que o seu n.º 6 designava as contas que faziam parte da conta de exploração. Logo, os agricultores que não possuíssem estrutura administrativa evoluída poderiam adoptar este sistema de contabilidade para efeitos, não só de prestar contas à Comunidade, mas também para efeitos fiscais (art. 349.º, do CCPIIA).

Entretanto e paralelamente àquela Portaria, foi publicada a Portaria n.º 725/86, de 2 de Dezembro que veio conceder aos agricultores que exercessem a actividade a título principal, uma ajuda comparticipada pelas Comunidades Europeias e que tinha em vista a introdução de uma contabilidade de gestão nas suas explorações agrícolas. A contabilidade deveria obedecer a condições mínimas. O sistema de registo deveria ser composto por três partes, uma relativa às características gerais da exploração, outra, ao balanço, e outra, à conta de exploração.

Conjugando toda esta legislação chega-se à conclusão que existiu uma vontade forte por parte da nossa Administração de levar o nosso agricultor para uma fase evoluída de gestão, dando-lhe os estímulos possíveis para tal desiderato. Por um lado, constatou-se que este tipo de empresário veio a ser chamado para se organizar administrativamente<sup>14</sup> e, por outro lado, quis-se aproveitar esse tipo de organização para efeitos de ajuda ao cumprimento legal

---

<sup>14</sup> Portarias n.º 715/86, de 27 de Novembro e n.º 725/86, de 2 de Dezembro.

das suas obrigações fiscais do imposto sobre a indústria agrícola (Decreto-Lei n.º 5/87, de 6 de Janeiro). Este diploma previa que as explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias, deviam modernizar-se e aproximar-se dos países mais evoluídos e com uma gestão mais racional, o que levou o legislador a introduzir alterações no que respeita à escrita dos contribuintes. Passou-se a exigir escritas devidamente organizadas, nomeadamente às “sociedades constituídas de harmonia com a legislação comercial” e criou-se “um sistema simplificado para os contribuintes de menor capacidade económica”.

A entrada de Portugal na C.E.E. exigiu de todos que nos disciplinásemos em termos de trabalho e organização e só assim poderíamos aproximar-nos dos níveis de produção das empresas dos países europeus e aumentar a competitividade dos nossos produtos. Este desafio abrangeu toda a nossa realidade nacional, tocando em especial as empresas agrícolas. Grande parte delas teriam de sair do “marasmo organizacional” em que se encontravam e enveredarem pelo caminho correcto da contabilização de todas as suas operações activas e passivas.

Assim sendo, parece-nos que estavam no bom caminho para consolidar um tributo que tanto tempo tinha levado a implantar no sistema tributário português.

### **3.2. A tributação dos rendimentos das empresas comerciais e industriais**

O Código da Contribuição Industrial, diploma que regulamentava a tributação dos referidos rendimentos, estabelecia, no seu art. 1.º, que as pessoas singulares ou colectivas que exercessem uma actividade de natureza comercial ou industrial eram tributadas pelos lucros anuais (art. 1º, do CCI) realizados em Portugal (continente e ilhas adjacentes) (art. 2º, do CCI). O legislador considerou relevante para a tributação o exercício da actividade independentemente de quem a exercesse.

No Código estavam isentos, entre outros, o Estado e quaisquer dos seus serviços, outras entidades públicas, cooperativas, caixas económicas e certas actividades sujeitas a tributação especial, como era o caso da indústria de tabacos, da indústria do petróleo e os espectáculos e divertimentos (artigos 14.º a 18.º).

Os contribuintes estavam distribuídos por três grupos, A, B e C, tendo em atenção, fundamentalmente, a dimensão da empresa e as exigências em matéria de escrita (art. 6.º).

De acordo com o art. 7.º, do CCI, eram tributadas pelo grupo A as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as empresas públicas, as cooperativas, as empresas estrangeiras que exercessem a actividade em Portugal (pelos lucros aqui realizados), as empresas com sede em território sob administração portuguesa e com estabelecimento estável em Portugal ou ilhas (pelos lucros imputáveis a esses estabelecimentos), os restantes contribuintes com contabilidade regularmente organizada e aqueles que na média dos últimos três anos, o volume de negócios seja igual ou superior a 30 000 000\$00.

Neste grupo, a tributação incidia sobre o lucro real efectivo determinado através da contabilidade.

Segundo o art. 11º, do CCI, estavam incluídas no grupo B, as médias empresas, mais concretamente, os contribuintes não abrangidos nos grupos A e C, bem como aqueles que devessem imposto somente pela prática de alguma operação ou acto isolado de natureza comercial ou industrial. A sua tributação visava o lucro presumido.

Ao abrigo do art. 9.º, do já mencionado Código da Contribuição da Contribuição Industrial, as médias empresas, ou seja as empresas do grupo B, poderiam optar pela tributação do grupo A, bastando, para o efeito, mencionarem apenas a sua intenção na declaração entregue nos termos do art. 45.º, do CCI –

modelo n.º 2 (declaração anual de rendimentos). Este grupo parece ter um carácter residual ao incluir os contribuintes não abrangidos nos outros dois grupos.

Pertenciam ao grupo C, as pequenas empresas que preenchessem cumulativamente todas as condições enumeradas no art. 12º do CCI, ou seja, que a média do volume de negócios não fosse superior a 10 000 000\$00, nos últimos três anos, que trabalhassem sozinhos, ou não fossem auxiliados por mais de três pessoas, tratando-se de indústria, ou por mais de uma, tratando-se de comércio, não tivessem escrita e não utilizassem mais de um veículo automóvel ou dois veículos de outra espécie.

A tributação destas empresas tinha por base o lucro que os contribuintes normalmente poderiam ter obtido.

Não seria possível a transição total de rendimentos normais para rendimentos reais, porque existiam pequenas e médias empresas que, através da sua contabilidade, não conseguiriam apurar com idoneidade o seu rendimento real, pelo que, estas deveriam ser tributadas com base nos rendimentos reais presumidos e ainda as pequeníssimas empresas que tinham uma escrita muito rudimentar seriam tributadas pelo rendimento normal (DGCI, 1965).

Conclui-se, que o princípio da tributação do lucro ou rendimento real prevaleceu quanto às grandes e médias empresas. O legislador lamentou, não ter sido possível ir mais longe, mas o grande número de pequenas empresas existentes em Portugal na década de sessenta e o facto de possuírem escrita muito rudimentar ou simplesmente não a possuírem impediram que se generalizasse a tributação pelo lucro real (n.ºs 7 e 8, do Relatório ao Código da Contribuição Industrial).

### **Determinação da matéria colectável – Grupo A**

Segundo o art. 22.º, do C.C.I.:

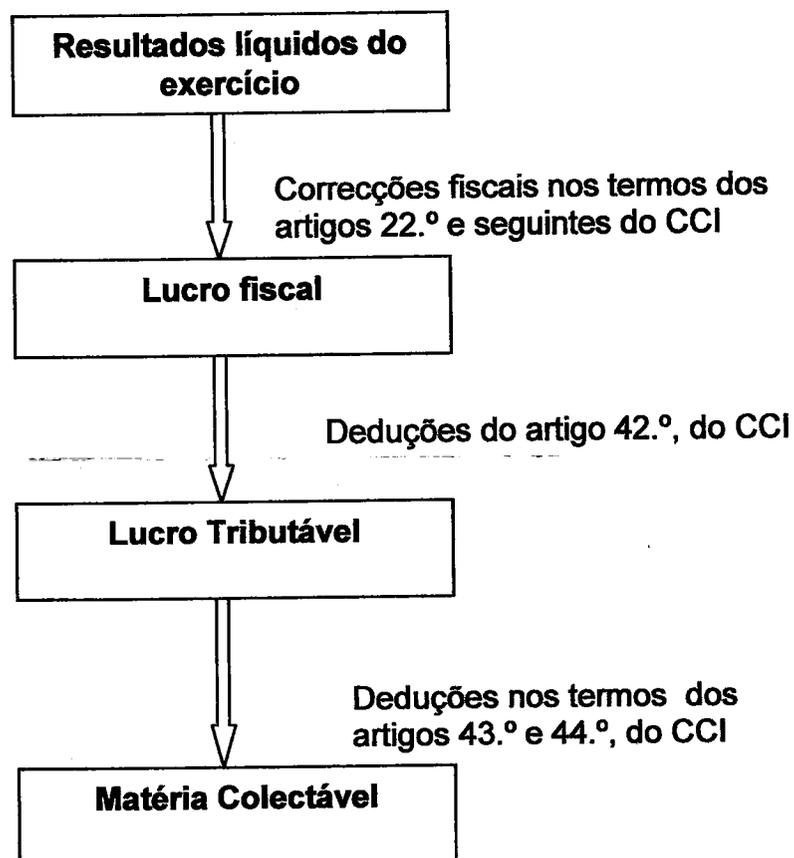
“O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste código”.

O legislador, no art. 23.º, enumerou, a título exemplificativo, os proveitos a ter em conta para efeitos fiscais os resultantes das vendas de bens e serviços, os derivados de explorações complementares ou acessórias, os rendimentos de bens mantidos como reserva ou fruição, os juros, os dividendos, as oscilações cambiais, os prémios de emissão de acções, os rendimentos da propriedade industrial, e os bens de imobilizado produzidos e utilizados na própria empresa, na medida em que, os respectivos encargos tenham sido considerados custos. Enumerou também, no art. 26.º, os custos de uma forma exemplificativa, e considerou apenas aqueles que “dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção – Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora” como, as matérias primas, a mão de obra, os gastos gerais de fabrico, a conservação e reparação, os encargos de distribuição e venda, os encargos de natureza financeira e administrativa, os encargos fiscais e parafiscais (excepto a contribuição industrial e o imposto complementar), as reintegrações e amortizações, as provisões e as indemnizações resultantes de eventos cujo risco não fosse segurável.

O resultado do exercício, positivo ou negativo, seria apurado pela diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício conforme o estabelecido nos artigos 22.º a 25.º e os custos inerentes, devidamente corrigidos nos termos dos artigos 26.º a 41.º do Código. Dos proveitos foram excluídas as mais valias, de acordo com o art. 25.º, do CCI, por se considerarem ganhos de capital e como tal, não deveriam ser consideradas na

determinação da matéria colectável do imposto sobre o rendimento. Quanto aos custos foram consideradas algumas normas em especiais, no que respeita a taxas de amortização e reintegração, provisões, créditos incobráveis, realizações de utilidade social, donativos e critérios valorimétricos das existências. Depois do apuramento do lucro líquido para efeitos fiscais, efectuavam-se as deduções do art. 42.º, do CCI, como era o caso do rendimento de acções e de quotas das sociedades em que o contribuinte tivesse uma participação no capital não inferior a vinte e cinco por cento, obtendo-se assim o lucro tributável, no entanto as correcções só podiam ser efectuadas até à concorrência do lucro líquido para efeitos fiscais.

Ao lucro tributável apurado poderiam os contribuintes deduzir os prejuízos apurados de um ou mais exercícios, até ao limite de cinco anos, nos termos do art. 43.º, do CCI e os lucros levados a reservas que no prazo de três anos fossem reinvestidos na empresa, em instalações ou equipamentos novos, de interesse para o fomento da economia nacional, de acordo com o art. 44.º, do CCI. Conclui-se que a matéria colectável sujeita a contribuição industrial tinha por base o resultado líquido do exercício declarado, corrigido nos termos do art. 22.º, do Código e a cujo valor se abatiam as deduções previstas nos artigos 42.º, 43.º e 44.º do referido diploma, conforme esquema que se segue e que foi elaborado no sentido de resumir o exposto anteriormente e facilitar a leitura desta matéria.

**Quadro I.2 – Determinação da matéria colectável**

Os contribuintes do grupo A, nos termos do art. 45.º, do CCI, entregavam anualmente a declaração modelo n.º 2 (ver Anexo V), no concelho ou bairro da sede, no mês de Abril, no caso de não possuírem instalações fora do continente ou ilhas, ou, caso contrário, no mês de Julho, acompanhada dos documentos referidos no art. 46.º, do mesmo diploma, ou seja, relação dos administradores, gerentes e membros do conselho fiscal, cópia da acta de aprovação de contas, dois balancetes, um antes do apuramento de resultados e outro depois, balanço final, mapas da conta de ganhos e perdas e um relatório técnico, que tinha por base mapas comentados de forma sucinta em relação às amortizações e reintegrações, às alterações das existências e critérios valorimétricos adoptados, à movimentação de provisões (constituição e alterações), aos créditos incobráveis verificados, às mais valias realizadas, aos gastos gerais de administração, em especial as remunerações atribuídas

aos corpos gerentes e todas despesas de representação e certidões, bem como quaisquer outros elementos de interesse para a justa determinação do lucro tributável e certidões dos rendimentos e das colectas a deduzir nos termos dos artigos 42.º e 89.º, do CCI.

Com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte, o chefe da repartição de finanças determinaria a matéria colectável sujeita a contribuição industrial (art. 54.º, do CCI). No caso do contribuinte não apresentar a declaração modelo 2 ou esta ser insuficiente, proceder-se-ia a um exame à escrita para apurar a matéria colectável. Não sendo possível o seu apuramento, por inexistência de contabilidade ou irregularidades que conduziam à falta de credibilidade nos elementos de escrita, então o contribuinte era tributado pelo sistema do grupo B, (art. 54.º, § único, do CCI) ou seja a tributação pelo lucro real presumido.

A contabilidade destas empresas, desempenhava um papel fundamental como base da tributação, daí a necessidade do máximo rigor no apuramento dos resultados. Ter uma conta de resultados idónea para nela se apurar o saldo dos ganhos e perdas. Beneficiavam de direitos que não eram reconhecidas às outras empresas, como por exemplo o reporte de prejuízos nos termos do artigo 43.º, CCI, em que o lucro tributável do contribuinte poderia ser corrigido, deduzindo-se os prejuízos dos últimos cinco exercícios. Apresenta-se em seguida um exemplo prático relacionado com este benefício.

No exercício de 1970, uma empresa sujeita a tributação pelo grupo A, obteve o lucro de 1 250 000\$00. Nos cinco exercícios imediatamente anteriores os seus resultados foram os seguintes:

1969 - (875 000\$00); a)

1968 - 150 000\$00;

1967 - 250 000\$00;

1966 - (1 035 000\$00); a)

1965 - 400 000\$00.

a) Os parêntesis representam resultados negativos.

Face à possibilidade de dedução de prejuízos, nos termos do art. 43.º, do CCI, o lucro tributável seria corrigido e o valor da matéria colectável apurada seria alterada, como poderemos ver no quadro abaixo que se segue.

### Quadro I.3 – Dedução de prejuízos

(valores em contos)

	1970	1969	1968	1967	1966	1965
Lucro/Prejuízo Fiscal	1250	-875	150	250	-1035	400
Lucro Tributável	1250		150	250		400
Deduções (art. 43.º)	**1250		*150	*250		
Matéria Colectável	0	0	0	0	0	400

\*Dedução do prejuízo fiscal do exercício de 1966.

\*\*Dedução do prejuízo fiscal restante do exercício de 1966, no valor de 635 contos e o valor de 615 contos, parte do prejuízo fiscal do exercício de 1969.

Da análise dos valores do quadro acima, conclui-se que, a empresa teria vantagens em reunir as condições para ser tributada pelo grupo A, essencialmente quanto à credibilidade da sua contabilidade perante a Administração Fiscal e assim pagar menos imposto.

O Acórdão de 19 de Maio de 1971, do Tribunal de 2.<sup>a</sup> Instância das Contribuições e Impostos, veio estabelecer que só os prejuízos revelados pela contabilidade dos contribuintes podiam ser deduzidos ao lucro tributável<sup>15</sup>.

As escritas dos contribuintes do grupo A, de acordo com o art. 114.º, do CCI, seriam analisadas, pelos menos uma vez em cada cinco anos, evitando-se assim, a fraude. No entanto, decorridos cinco anos da reforma, José Joaquim Teixeira Ribeiro (1968) referia que apenas uma pequena percentagem de empresas tinham sido objecto de exames às suas escritas, facto que seria um incentivo a práticas fraudulentas pois sabiam que era mínima a possibilidade de serem descobertas. Para fazer face a esta situação, em 1968, foram introduzidas alterações aos artigos 54.º e 114.º, do CCI, pelo Decreto-Lei n.º 48 316 de 5 de Abril. A alteração do art. 54.º veio permitir ao chefe de repartição de finanças mandar tributar pelas regras do Grupo B, as empresas do grupo A, no caso de dúvidas relativamente à veracidade dos resultados declarados. Ao art. 114.º foram aditados os §§ 1.º e 2.º, que previam ser obrigatório um exame à escrita quando o lucro tributável dos contribuintes fosse «inferior ao do exercício anterior ou quando, a diferença para mais fique abaixo do crescimento considerado razoável e desde que os resultados não se considerem suficientemente justificados». Se em resultado do exame à escrita não fosse possível calcular a matéria colectável de acordo com as regras do grupo A (artigos 22.º a 49.º) ou se houvessem dúvidas fundadas sobre a realidade do resultado apurado, seria a matéria colectável determinada, de acordo com as regras do grupo B por iniciativa do chefe de repartição de finanças, conforme já referi. Estas alterações vieram distorcer a aplicação de um dos princípios fundamentais desta reforma que era a tributação pelo lucro real.

---

<sup>15</sup> Acórdão do Tribunal de 2.<sup>a</sup> Instância das Contribuições e Impostos de 19/05/71, Processo n.º 46 633, em que foi relator Mário Corrêa Arez, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 152-153, Agosto/Setembro, 1971, pp. 131 a 141.

**Determinação da matéria colectável dos grupos B e C.**

Os contribuintes do grupo B apresentavam todos os anos, uma declaração modelo n.º 3 (ver Anexo VI), em relação aos resultados obtidos no ano anterior, na repartição de finanças da sede ou estabelecimento principal e, na sua falta, na área do seu domicílio. Os que não tinham contabilidade organizada apresentavam-na, durante o mês de Fevereiro e os que tinham contabilidade organizada até ao dia 15 de Abril (artigos 55.º e 56.º). Os do grupo C, estavam obrigados a apresentar a declaração modelo n.º 5 (ver Anexo VII), nos primeiros dez dias do mês de Janeiro seguinte ao do início da sua actividade, na repartição de finanças do seu estabelecimento ou na área do seu domicílio, na falta daquele (art. 60.º, do CCI). Os contribuintes só deviam entregar nova declaração, no caso de haver mudança de estabelecimento ou domicílio, alteração do número de pessoas, máquinas ou veículos ao serviço da empresa e aumento ou redução da renda, taxa de ocupação ou soma anual dos ordenados, variações estas superiores a vinte por cento (art. 61.º, do CCI). Se os contribuintes não apresentassem as referidas declarações, a fiscalização deveria fornecer todos os elementos possíveis ao chefe da repartição de finanças, para a determinação da matéria colectável (art. 64.º, § 3.º, do CCI).

As declarações, dos contribuintes dos grupos B e C, eram informadas pelos serviços de fiscalização (art. 64.º, do CCI). Em relação aos do grupo B com contabilidade organizada, deveriam verificar se esta se encontrava organizada de acordo com os requisitos exigidos pela lei comercial e fiscal, e se assim fosse, comparavam os valores constantes dos livros com os elementos que acompanhavam a declaração modelo n.º 3, referidos no art. 59.º, do CCI, mais concretamente, as cópias do balanço e da conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas. No caso de não possuírem contabilidade organizada verificavam os registos dos livros referidos no art. 133.º, do CCI, ou seja, compras, vendas, serviços prestados e alguns elementos recolhidos no contribuinte que fossem considerados de interesse para a determinação do lucro (Ferreira, 1972).

As declarações depois de informadas, eram enviadas para uma comissão que iria proceder à fixação do lucro dos contribuintes, do grupo B se presumissem “que os tinham obtido” e do grupo C se concluíssem “que os podiam ter obtido” (art. 66.º, do CCI). Para estes contribuintes o lucro fixado pela primeira vez só seria revisto se houvessem motivos que levassem a concluir que tinha “aumentado ou diminuído em mais de 25 por cento” (art. 67.º, do CCI). Desta forma, a Administração tinha o seu trabalho facilitado. As comissões eram constituídas pelo presidente, pelo chefe de repartição de finanças e pelos vogais, (um delegado da Fazenda Nacional e um delegado do ramo de comércio ou indústria), (art. 68º, do CCI), nas quais predominavam os membros representativos da Administração.

Da fixação do lucro tributável, caberia reclamação, de acordo com o art. 71º, do CCI, para uma comissão distrital, constituída pelo presidente, pelo director de finanças, e pelos vogais, (um delegado da Fazenda Nacional e dois delegados do respectivo ramo de comércio ou indústria). As deliberações seriam tomadas por maioria e, no caso de empate, o presidente tinha voto de qualidade (art. 78º, do CCI). As decisões destas comissões não eram susceptíveis de impugnação contenciosa, excepto por preterição de formalidades legais (art. 79º). A actividade administrativa estava quase completamente isenta de controlo judicial, na medida em que, o CCI o rejeitava relativamente à fixação da matéria colectável.

A reforma fiscal que tinha sido elaborada com coerência, depressa começou a sofrer distorções, ao ponto de, em 1968, Teixeira Ribeiro, presidente da referida reforma, já falar numa contra reforma fiscal administrativa e legislativa. Administrativa, “Porque as estruturas e os quadros dos serviços de finanças se mostraram deficientes” (p.115), alguns funcionários não entenderam correctamente as normas e outros até possivelmente se encontravam contra os seus princípios, o que levou a desvios entre a teoria e aplicação prática das novas leis. Por exemplo, estava previsto no art. 114.º, do CCI que a escrita dos contribuintes do grupo A, seria fiscalizada em cada cinco anos, pelo menos

uma vez, o que não aconteceu, como já foi referido atrás. Também não tinham sido aperfeiçoados os critérios para uma melhor determinação dos lucros presumidos. No que respeita à contra reforma fiscal legislativa, um dos motivos foi a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola pelo Decreto-Lei 46 496, de 18 de Agosto de 1965, outro foi a alteração ao artigo 54.º, do C.C.I., introduzida pelo Decreto Lei n.º 48 316, de 5 de Abril de 1968, que permitiu a tributação dos contribuintes do Grupo A pelas regras do Grupo B, quando houvesse dúvidas relativamente à veracidade dos resultados declarados, o que veio a alargar a tributação presumida e diminuição das garantias do contribuinte. Verificando-se assim indícios de regressão às formas presumidas de tributação. Refere também Vítor Faveiro, (2002), que esta alteração “se converteu, na prática de alguns serviços administrativos, no regresso ao regime da reforma de 29” (p. 51).

Outros autores se pronunciaram relativamente às limitações da reforma dos anos sessenta.

Dois anos após a publicação da reforma, o Professor Rogério Fernandes Ferreira (1972) enumerou algumas insuficiências e dificuldades para a execução do estabelecido no Código da Contribuição Industrial, entre outras, as normas que regulavam as contabilidades das empresas não se encontravam adequadas à época bem como o Direito Comercial, “diversidade de procedimentos, ausência de terminologia uniforme, variedade de conceitos, inexistência de normalizações contabilísticas” (p. 39). A profissão de técnicos de contas não se encontrava regulada e os conhecimentos técnicos de alguns eram diminutos. Os serviços tributários não se encontravam preparados, porque o sistema anterior era diferente e não houve uma grande preparação prévia. Também referia que a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola foi uma opção negativa, porque “não facilita a procura das soluções necessárias à nossa agricultura, antes contribui para o seu marasmo” (p. 21), contribui para distorções no sistema fiscal, facilita a evasão a outras distorções, nomeadamente “os juros de capitais mutuados às empresas agrícolas ou de

outras remunerações pagas pelos agricultores” (p. 20), e não vai permitir que as empresas agrícolas se organizem em termos administrativos e contabilísticos e que permitam ao agricultor conhecer quais os sectores da sua exploração em que são obtidos lucros ou prejuízos.

Vítor Faveiro (2002) considerou, no final da reforma de sessenta, que o sistema se tinha transformado “em um complexo amorfo e irreconhecível... discricionariedade e presuntividade da administração na fixação de matéria tributável, sem controlo judiciário, e, em termos reais, de manifesto retorno ao sistema da reforma de 29” (p. 52) e que o Estado não tinha cuidado da formação do contribuinte, como cidadão consciente dos seus deveres de pagar impostos de forma natural, como ser social e que a obrigatoriedade fez-se apenas pela “força do poder de soberania e a autoridade de quem a exerce” (p. 26).

Soarez Martinez (2003) salienta o facto da tributação dos contribuintes, que no início da reforma assentava em rendimentos reais, continuar a tributar rendimentos normais. Os contactos dos contribuintes e a Administração tornaram-se novamente complicados e numerosos, devido à complexidade do preenchimento das declarações. A fuga ao imposto era elevada.

O Professor Doutor Rogério Ferreira (1988) considerou que o sistema fiscal se encontrava em ruptura, era uma manta de retalhos, que a preocupação dos governantes remendarem o sistema fiscal contribuiu para a sua destruição. Existiam diversos rendimentos que não pagavam impostos, como por exemplo a agricultura, outros assentavam em rendimentos colectáveis desactualizados, o caso das matrizes prediais dos prédios rústicos e urbanos, a tributação pelo lucro não era a real, devido a fenómenos de erosão monetárias, entre outros.

Ao longo dos anos e, principalmente, a seguir à revolução de 25 de Abril de 1974, o sistema fiscal foi objecto de complexas e contraditórias medidas legislativas. Foram introduzidas medidas avulsas e desordenadas, referindo,

Fernando Caldeira Martins (1987) que a legislação estava em constante mutação, “se não é alterada a incidência, são alteradas as isenções, se não são as isenções, é a determinação da matéria colectável, se não é a determinação da matéria colectável, são as taxas” (p. 13), o que veio provocar o caos, a injustiça e a ineficiência, afastando-o dos princípios que lhe estiveram subjacentes e veio permitir a “abertura do caminho à fraude e à evasão fiscais” (p.14).

Referem os autores António Joaquim Carvalho e Mário Alberto Alexandre (1984), que com o objectivo de se fazerem actualizações, e que foram muitas, se alteraram orientações iniciais da reforma e que transformaram o sistema “numa impenetrável floresta” (p. 106) e que a “Administração fiscal que não dispunha de grandes conhecimentos sobre a tributação de rendimentos reais, uma vez que durante mais de 30 anos o princípio dominante foi o da tributação dos rendimentos normais” (p. 107).

O Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha, (1983) considerou como determinantes de uma reforma para os anos 80, “a consciência da desagregação progressiva do sistema tributário e da necessidade de renovação das estruturas fiscais” (p. 139), o envolvimento de Portugal no processo de integração prosseguido pelas Comunidades Europeias, a consagração da Constituição da República de 1976, que impunha nos seus artigos 106.º e 107.º, que o imposto sobre o rendimento pessoal deveria ser único e progressivo e que a tributação das empresas deveria ser separada e incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

No início pensou-se manter, a título provisório, a estrutura do sistema fiscal assente em impostos parcelares, e que ao fim de alguns anos se passaria para o imposto único de rendimento. Chegou a ser apresentado o anteprojecto do Código do Imposto sobre o Rendimento, cujos autores foram Fernando Pessoa Jorge e António Braz Teixeira (1968) e foi o governo autorizado a publicar no ano de 1971, o referido Código, pelo art. 10.º, da Lei n.º 10/70, de 28 de

Setembro, mas nada foi feito nesse sentido. Apesar da Constituição de 1976 estabelecer uma estrutura para os impostos baseada no imposto único sobre o rendimento o sistema fiscal vigente continuou a basear-se em impostos parcelares sobre o rendimento. Com a entrada em vigor daquela Constituição que tinha como objectivos a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos, tornou-se imperativa uma reforma da tributação.

Como é referido no preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), «o nosso sistema de tributação do rendimento mostrava-se manifestamente desajustado da realidade económico-social do País», desordenado, complexo e incentiva a evasão.

Tudo leva a concluir que a reforma dos anos sessenta não atingiu o principal objectivo a que se propunha, até o próprio presidente da Comissão que a elaborou, três anos decorridos falava de contra-reforma, constatando as deficiências dos quadros e dos serviços de finanças, a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola, a falta de critérios para a determinação do lucro presumido, a escassez das fiscalizações das empresas do grupo A, a descoordenação entre a teoria e a prática e, principalmente o desvio da tributação das grandes empresas do lucro real para o lucro presumido que, no lugar de constituir um recurso a que a Administração Fiscal poderia recorrer excepcionalmente, passou a prática corrente. Embora as estruturas da Administração Fiscal não estivessem preparadas para a nova realidade, tudo indica que com as empresas o mesmo se passava.

Era sentimento generalizado a necessidade urgente de uma reforma fiscal, por se entender que tem havido uma desagregação progressiva do sistema vigente e uma certa rejeição por parte dos contribuintes. Há trinta anos que o sistema vigorava tornando-se necessário remodelá-lo e aperfeiçoá-lo, devido à alternância de estruturas políticas posteriores ao 25 de Abril de 1974. O país encontrava-se em instável evolução, tanto no aspecto económico, como social

e político. Aproximá-lo do regime dos países mais evoluídos, por motivos da integração de Portugal na CEE e também por razões constitucionais, aconselhava-se um aperfeiçoamento do sistema fiscal, quanto aos seus objectivos e às suas estruturas.

---

## **CAPÍTULO II – A REFORMA FISCAL DE 1988**

## 1. Os condicionantes da reforma

Pelo Decreto Lei n.º 232/84, de 12 de Julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto Lei n.º 345/87, de 29 de Outubro, foi instituída uma comissão da Reforma Fiscal, a qual foi presidida pelo Prof. Doutor Paulo Pitta e Cunha, que tinha “por objectivo realizar os estudos relativos à reestruturação do sistema tributário e propor as medidas adequadas a essa reestruturação” (art. 1.º, do DL n.º 232/84). O Preâmbulo do referido Decreto-Lei n.º 232/84, de 12 de Julho, justificava assim a necessidade da implantação de uma reforma fiscal.

“As distorções que o nosso sistema fiscal tem vindo a sofrer, o desajustamento da sua arquitectura em relação aos modelos mais adequados ao estágio de desenvolvimento económico-social do País e à sua inserção no movimento de integração europeia, a sua incapacidade para satisfazer os objectivos de equidade, eficiência, simplicidade e certeza de uma moderna estrutura fiscal, em correspondência com as aspirações gerais da justiça, de bem-estar e de progresso, tornam imperativa a reestruturação global da fiscalidade portuguesa.”

O legislador reconheceu que era o momento certo e que havia condições para a “realização da reforma tributária de que o País necessita”.

A comissão, no seu trabalho, estava naturalmente limitada aos imperativos da Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1976 e subsequente revisão constitucional de 1982, no que respeitava à finalidade e estrutura do sistema fiscal.

Quanto à sua finalidade, estabelecia o art. 106.º, (actual 103.º) n.º 1, que “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. No que respeita à sua estrutura, os impostos sobre o rendimento deveriam atender ao estabelecido no art. 107.º (actual 104.º), ou seja, que:

“1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real<sup>o</sup>.

Pretendeu a comissão dar cumprimento ao estabelecido na Constituição e ao modelo utilizado nos países da CEE, um modelo de imposto único, uma só cédula para todos os rendimentos. Um dos problemas com que a comissão se deparou foi se deveria haver “ao lado do imposto de rendimento pessoal, que respeita aos indivíduos, um imposto sobre o rendimento das empresas, e de todas as empresas” (Ribeiro, 1989, p.197). Foi opção da comissão que os lucros das empresas individuais fossem considerados rendimentos pessoais dos respectivos titulares, ficando sujeitos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e considerou que ao lado de um imposto sobre o rendimento pessoal, não podia haver um imposto sobre o lucro de todas as empresas, porque assim seriam os lucros das empresas individuais passíveis de dois impostos. Daí que, para se tributar o lucro das empresas colectivas se criou o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

O Professor Rogério Fernandes Ferreira (1988), em estudos sobre a Reforma expunha que “O rendimento da empresa em nome individual pode ver-se como rendimento não pessoal: resulta do “património empresarial”, pertence à empresa (enquanto afecto)” (p. 77), encontra-se registado na sua contabilidade. O empresário deve dispor dele apenas no exercício da sua actividade e não como pessoa física. No entanto, as quantias que fossem pagas ou colocadas à sua disposição constituiriam o seu rendimento pessoal e assim, seriam “para a empresa valores dedutíveis ao rendimento tributável dela – assumiriam a natureza de custos. Não haveria assim dois impostos sobre a mesma matéria colectável se acaso se tributassem também pelo imposto sobre os lucros as empresas singulares” (p.78). Estes pontos de vista do autor não foram os adoptados, mas merecem destaque pelo que encerram de visão possível. Curiosamente, com a criação e sequente tratamento fiscal da figura do empresário em nome individual o que aquele Autor refere de certo modo está concretizado com a opção da figura de sociedade unipessoal por quotas de responsabilidade limitada.

Um outro problema de interpretação da Constituição foi em relação ao art. 104.º, n.º 2, que refere: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Sendo este um dos princípios mais relevantes desta reforma fiscal, é essencial saber o que se entende por tributação das empresas, se inclui as empresas individuais e sociedades ou só estas últimas, ou seja, o que está em causa é determinar a que rendimentos se aplica o princípio, se a rendimentos individuais e societários ou só aos rendimentos societários.

Casalta Nabais (2005) argumenta que se a Constituição pretendesse referir-se só às sociedades, tinha utilizado a expressão “pessoas colectivas”, à semelhança “que ela usa, de resto, nos arts. 12.º, n.º 2, 82.º, n.º 3, e 87.º” (p. 173) e que a Constituição não impõe para o exercício de qualquer actividade económica ou social a forma de pessoa colectiva. Opinião contrária à da Comissão que entendeu “que a exclusão da tributação em IRS do rendimento empresarial das pessoas singulares seria inconstitucional por violação a unicidade da tributação das pessoas singulares” (p.172).

Entende-se, que a intenção do legislador foi abranger tanto as empresas individuais como as societárias. Caso fosse para se aplicar só a estas últimas, então a expressão deveria ser “tributação das sociedades” ou “tributação das pessoas colectivas” e não “tributação das empresas”. Atendendo também ao princípio da neutralidade da tributação, deverá considerar-se todas as unidades de produção, pois os regimes tributários não devem depender das formas jurídicas dos negócios<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Aspectos salientados por António Moura Portugal, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 39; José Xavier de Basto, “O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade*, n.º 5, pp. 6 e ss., Saldanha Sanches “Acerca da Hipótese de um Imposto sobre o Património da Empresa”, *Cadernos de CTF*, n.º 171, Lisboa, Ministério das Finanças, 1995, pp. 193 e ss.

Ainda em relação ao n.º2, do art. 104.º, da CRP, questiona-se acerca do alcance da expressão “incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Para Xavier de Basto (2001), “Tributar o rendimento real significa atingir a matéria colectável realmente auferida pelo sujeito passivo” (p. 9), a qual tanto pode ser determinada de forma efectiva ou presumida. Tanto num caso como no outro, estamos no âmbito da tributação com base no rendimento real, o que varia é o grau de confiança que mereceram os elementos fornecidos pelo contribuinte.

Vem também consagrado no n.º 4, do art. 4.º, da Lei n.º 106/88, de 12 de Setembro – lei que concedeu autorização legislativa ao Governo para aprovar a os códigos do imposto sobre o rendimentos das pessoas singulares e colectivas, que:

“O imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes, sem prejuízo de a lei, por razões de justiça ou de prevenção da evasão ou da fraude, poder presumir a sua existência ou fazer depender de presunções a determinação do seu valor”.

Temos ainda, o art. 32.º do mesmo diploma, que refere:

“A administração fiscal só poderá proceder à fixação dos rendimentos colectáveis quando o contribuinte não apresentar declaração ou quando os rendimentos declarados não corresponderem aos efectivos ou se afastarem dos presumidos na lei”.

A tributação de rendimentos presumidos constitui um método supletivo, ao princípio regra da tributação de rendimentos reais efectivos, com base na declaração do contribuinte, controlada, *à posteriori*, pela Administração Fiscal.

Já a tributação pelo rendimento normal é diferente, pois assenta no rendimento que o contribuinte podia ter obtido, em condições normais de exploração, independentemente das condições em que foi desenvolvida a sua actividade.

Entende-se, que o legislador pretendeu foi afastar a tributação pelo lucro normal, à semelhança da reforma anterior, embora esta, de uma forma mais tímida, aplicasse tal princípio apenas às empresas do grupo C, enquanto nesta reforma deverá ser aplicado a todas as empresas, independentemente da sua dimensão.

O Professor Saldanha Sanches, (2000b) considerando o enquadramento social em que foi elaborada a Constituição de 1976, invoca que “parece incontroverso que o legislador referiu o rendimento real como medida da tributação, para excluir a tributação de acordo com o rendimento normal, com tão fundas tradições na história fiscal portuguesa” (p. 70). Como tal, “a intenção do legislador era claramente prescrever em termos gerais (e tal é o sentido da expressão “fundamentalmente”) as práticas de avaliação do rendimento com base em mera apreciação de indícios” (p.71).

Além do princípio da tributação do lucro real, consagrado na reforma, esta deveria ainda obedecer a outros princípios, como, a equidade, a eficiência e a simplicidade, que tinham por objectivo contribuir para a promoção do desenvolvimento económico e realização da justiça social e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais (art. 2.º, da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro).

Foram criados dois impostos sobre o rendimento: um Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e um outro sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). A tributação do rendimento dispersa por vários códigos na reforma de 1958-65 (um código para cada tipo de rendimento), converteu-se, na presente reforma, numa tributação unitária. Os Códigos do IRS e do IRC, vieram abolir o imposto profissional, a contribuição industrial, a contribuição predial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de capitais,

imposto complementar, o imposto de mais-valias e a verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo<sup>17</sup>.

O estabelecido na Constituição da República Portuguesa de 1976, que consagrava a criação de sistema de imposto único sobre o rendimento, só se veio a concretizar, treze anos depois, com esta reforma. Neste sentido, foi publicada a já referida Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, e, em 30 de Novembro foram aprovados o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), pelo Decreto Lei 442 – A/88 e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), pelo Decreto-Lei 442 – B/88. Os referidos códigos, entraram em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

---

<sup>17</sup> Art. 3.º, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro e art. 3.º do Decreto-Lei n.º 442 – B/88, de 30 de Novembro.

## 2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

### 2.1. Incidência

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares incide sobre as pessoas singulares residentes<sup>18</sup> em Portugal e para o caso de não residirem em território português, pelos rendimentos nele obtidos, ou seja, os residentes seriam tributados por todos os rendimentos provenientes quer de Portugal quer do estrangeiro, os não residentes seriam apenas tributados pelos rendimentos obtidos em território português (artigos 13.º e 15.º, do CIRS).

### 2.2. Determinação do rendimento colectável

#### *Rendimento colectável*

Este imposto incide sobre o rendimento colectável das pessoas singulares, que tenha sido auferido no ano anterior e obtém-se somando os rendimentos brutos das várias fontes, as quais se encontram distribuídas por categorias distintas,

---

<sup>18</sup> De acordo com o art. 16.º, do CIRS, são residentes em Portugal as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado português.

2 – Serão sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português. (Aditado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE).

designadas pelas letras “A” a “I” (art. 1.º, n.º 1, do CIRS). De salientar que, depois de efectuadas as correspondentes deduções específicas de cada categoria, dedução de perdas e abatimentos legalmente previstos (art. 22.º, n.º1, do CIRS). As categorias “A” e “B” são constituídas pelos rendimentos do trabalho dependente e do trabalho independente, respectivamente. Fazem parte da categoria “C” os rendimentos comerciais e industriais. Na “D” incluem-se os rendimentos agrícolas, e na “E” os rendimentos de capitais. Os rendimentos prediais e os provenientes de mais valias inserem-se nas categorias “F” e “G”, respectivamente. As pensões pertencem à categoria “H” e, por último, para a “I” vão os outros rendimentos, provenientes do jogo e do loto e dos prémios de lotarias, rifas e apostas mútuas. Pela Lei n.º 30 G/2000, de 29 de Dezembro, procedeu-se à fusão numa única categoria - a Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais, das anteriores categorias B, C e D e que se irá analisar no Capítulo III, ponto 2, desta dissertação.

### ***Rendimentos não englobáveis***

Há determinados rendimentos que não são incluídos no rendimento global, como é o caso dos rendimentos sujeitos às taxas denominadas liberatórias (art. 71.º, do CIRS, anterior art. 74.º) de 15%, 20%, 25% e 35%. Deste modo, os rendimentos provenientes da propriedade intelectual auferidos pelos titulares originários não residentes em Portugal, estão sujeitos à taxa de 15%, os juros de depósitos à ordem e a prazo, os rendimentos de títulos de dívida, nominativas ou ao portador são tributados à taxa de 20%, os prémios de lotarias à taxa de 25% e os prémios de rifas e totoloto à taxa de 35%. Os rendimentos sujeitos às taxas liberatórias liberam o sujeito passivo de obrigações acessórias, salvo se este for residente em território português e optar pelo englobamento, faculdade que poderá ser exercida relativamente aos rendimentos de títulos de dívida nominativos ou ao portador, juros de depósitos (art. 71.º, n.º 6). É lógico que só o fará se daí resultar menor imposto.

Soares Martinez (2003) refere que este regime de tributação autónoma se torna mais cómodo, tanto para o Fisco, como para o contribuinte,

principalmente se este auferir rendimentos elevados que tenham que suportar taxas superiores às taxas liberatórias. Para não prejudicar os contribuintes com taxas inferiores a lei permite a opção pelo englobamento.

Vamos considerar que, no exercício de 2004, um contribuinte solteiro, auferiu rendimentos do trabalho dependente (categoria A), no montante de € 19 951,91 e juros de depósitos (categoria E) no montante de € 3 990,38.

Considerando que o contribuinte opta pelo englobamento, vamos determinar o valor da sua colecta, recorrendo ao simulador de IRS, disponibilizado na Internet pela Direcção Geral dos Impostos. Assim temos:

Rendimento global.....	23 942,29 €
Deduções específicas (categoria A) .....	3 158,78 €
Rendimento para determinação de taxas.....	20 783,51 €
Taxa.....	34%
Importância apurada.....	7 066,39 €
Parcela a abater.....	2 330,22 €
Colecta Total.....	4 736,17 €

De seguida, vamos considerar que o contribuinte não opta pelo englobamento:

Rendimento global.....	19 951,91 €
Deduções específicas (categoria A).....	3 158,78 €
Rendimento para determinação de taxas.....	16 793,13 €
Taxa.....	34%
Importância apurada.....	5 709,66 €
Parcela a abater.....	2 330,22 €
Colecta Total.....	3 379,44 €

Se o contribuinte não optou pelo englobamento, a colecta apurada é de € 3 379,44. O valor do imposto retido é € 798,07 (€ 3 990,38x20%). A soma da colecta com o imposto retido totaliza € 4 177,51.

Como podemos concluir, neste caso, o contribuinte não terá interesse em optar pelo englobamento, porque assim iria pagar mais imposto.

De seguida consideramos que um outro contribuinte solteiro auferiu rendimentos do trabalho dependente (categoria A), no montante de € 4 987,87 e juros de depósitos (categoria E) no montante de € 1995,19.

Iremos proceder aos cálculos considerando as duas opções:

O contribuinte opta pelo englobamento:

Rendimento global.....	6 983,06 €
Deduções específicas (categoria A).....	3 158,78 €
Rendimento para determinação de taxas.....	3 824,28 €
Taxa.....	12%
Importância apurada.....	458,91 €
Parcela a abater.....	0,00 €
Colecta Total.....	458,91 €

O contribuinte não opta pelo englobamento:

Rendimento global.....	4 987,87 €
Deduções específicas (categoria A).....	3 158,78 €
Rendimento para determinação de taxas.....	1 829,09 €
Taxa.....	12%
Importância apurada.....	219,49 €
Parcela a abater.....	0,00 €
Colecta Total.....	219,49 €

Uma vez que o contribuinte não optou pelo englobamento vamos à colecta apurada (€ 219,49) somar o valor do imposto retido (categoria E) de € 399,04 (€ 1 995,19 x20%), obtendo-se o valor total de € 618,40.

Nesta situação o contribuinte terá interesse em optar pelo englobamento, porque assim iria pagar menos imposto. Os rendimentos de capitais seriam tributados à taxa de 12% e não de 20%.

As taxas liberatórias representam uma discriminação a favor dos rendimentos de capitais. São uma derrogação ao princípio da unidade e progressividade do imposto. Teixeira Ribeiro (1989) considerou-as inconstitucionais, por se tratarem de taxas únicas, ou seja, taxas proporcionais pois o art. 104.º da CRP, estabelece que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deverá ser único e progressivo. Também foram consideradas inconstitucionais pelo Provedor de Justiça, que requereu “a declaração da respectiva inconstitucionalidade, ao Tribunal Constitucional” (Gomes, 2003, pp.158-159). Tanto quanto sei, até ao momento ainda não se pronunciou, sobre esta matéria.

De seguida ir-se-á proceder à análise da determinação dos rendimentos líquidos das empresas comerciais, industriais e agrícolas, atendendo ao objectivo deste trabalho.

### **2.3. Determinação dos rendimentos líquidos**

Como foi referido atrás, na categoria C, tributavam-se os rendimentos das actividades de natureza comercial e industrial, quando tais rendimentos fossem auferidos por pessoas singulares (art. 4.º, do CIRS). Consideraram-se rendimentos comerciais e industriais, os lucros das actividades da pesca, das explorações extractivas, da construção civil, das actividades hoteleiras, das actividades urbanísticas, dos transportes, da organização de espectáculos e de intermediação. Também foram incluídos nesta categoria, os lucros provenientes das actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a

exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório<sup>19</sup>, à semelhança da reforma anterior que também os excluiu da tributação dos rendimentos agrícolas e veio a incluir na contribuição industrial.

São considerados rendimentos agrícolas, os lucros das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, a caça, a exploração de pastos naturais, de marinhas de sal, da apicultura e ainda de investigação de novas variedades de animais (art. 5.º, do CIRS, actual art. 4.º).

Para a determinação do lucro tributável, das actividades comerciais, industriais e agrícolas, uma vez que estas actividades exercidas por pessoas singulares ou colectivas, não se distinguem entre si, o legislador adoptou que a determinação da matéria colectável das pessoas singulares, seja efectuada segundo as regras estabelecidas para as pessoas colectivas (art. 32.º, do CIRS, anterior art.29.º), no correspondente código. Se o contribuinte possuir contabilidade organizada, a determinação do lucro tributável faz-se com base na contabilidade e se não possuir contabilidade organizada, faz-se com base nos livros de registo mencionados no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (art. 116.º, do CIRS, anterior art. 108.º), ou por métodos indirectos (art. 39.º, do CIRS, anterior art. 38.º).

O I.R.S. tem por base um rendimento efectivo, no entanto, o legislador, reconheceu que nem sempre é possível apurar rendimentos reais, o que o levou a admitir o recurso a presunções, por razões de justiça ou de prevenção da evasão ou da fraude<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> De acordo com o n.º 3, do art. 4.º do C.I.R.S., “considera-se que a exploração da terra tem carácter manifestamente acessório quando os respectivos custos directos sejam inferiores a 25% dos custos directos totais do conjunto da actividade exercida”.

<sup>20</sup> Lei 106/88, de 17 de Setembro, art. 4.º, n.º 4 e art. 6.º, n.º 2, assim como a fixação por métodos indiciários, art. 39.º do CIRS (anterior art.38.º).

O cálculo dos resultados das explorações agrícolas, embora efectuado com base nas regras aplicáveis aos rendimentos comerciais e industriais, deveria nalgumas situações, obedecer a regras específicas, como é o caso dos rendimentos de carácter plurianual, segundo o n.º 9, do preâmbulo do Código do IRS. Referiu também o legislador que nos primeiros cinco anos de vigência do código os pequenos contribuintes que auferissem rendimentos agrícolas ficariam excluídos da tributação e quanto aos restantes seria apenas englobado 40% do seu valor, de modo a permitir uma aplicação gradual do novo sistema fiscal. Como foi referido no Capítulo anterior, os rendimentos agrícolas estiveram quase sempre ausentes de tributação, continuando agora a ter um regime de tributação especial.

#### **2.4. Pagamento do imposto**

Nos impostos parcelares, já revogados, os rendimentos comerciais, industriais, agrícolas, eram tributados no ano seguinte ao da verificação dos factos tributários que lhe deram origem. O CIRS veio alterar esta situação instituindo os chamados pagamentos por conta, a efectuar no próprio ano, em que se verifiquem os rendimentos, nos meses de Julho, Outubro e Setembro (art. 95.º, n.º 1, do CIRS, actual 102.º). Verifica-se assim, uma antecipação do pagamento do imposto com o intuito de se tentar aproximar o pagamento do imposto do momento da percepção dos rendimentos. Afigura-se que foi um agravamento financeiro para as empresas em relação ao sistema anterior, em que o imposto era pago seis meses depois do apuramento do lucro.

Os pagamentos por conta serão calculados de acordo com art. 102.º, n.º2, do CIRS, com base na colecta do ano anterior<sup>21</sup>, correspondendo a 75%<sup>22</sup> do valor que resultar da seguinte fórmula:

---

<sup>21</sup> O Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho, alterou para a colecta do penúltimo ano.

<sup>22</sup> Este valor foi alterado pelo artigo 40.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que passou para 85%.

$$C \times \frac{(RLB + RLC + RLD) - R - D}{RLT}$$

Em que:

C – colecta do ano anterior, líquida das deduções a que se refere o n.º 1, do artigo 80.º (actual art. 78.º), com excepção das deduções constantes das alíneas h) e i);

R – total das retenções efectuadas no ano anterior sobre os rendimentos da categoria B, C e D;

D – dedução a que se refere o n.º 1 do art. 80.º referente ao próprio ano a que os rendimentos respeitam;

RLB, RLC e RLD – rendimento líquido positivo do ano anterior de cada uma das categorias B, C e D;

RLT – rendimento líquido total do ano anterior.

No entanto, com a publicação da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi alterada a fórmula de cálculo do pagamento por conta, que passou a ser a seguinte:

$$C \times \frac{(RLB) - R}{RLT}$$

Em que:

C – colecta do penúltimo ano líquida das deduções a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º, com excepção das alíneas b) e c);

R – total das retenções efectuadas no penúltimo ano aos rendimentos da categoria B;

RLB – rendimento líquido positivo do penúltimo ano da categoria B;

RLT – rendimento líquido total do penúltimo.

Os pagamentos por conta serão efectuados em 3 prestações iguais do valor apurado na fórmula anterior. Se daí resultar valor inferior a € 50,00, o contribuinte fica dispensado de efectuar os referidos pagamentos (art. 102.º,

n.º 3, do CIRS). Também não há lugar a estes pagamentos, no ano de início de actividade, pois não existe nenhum ano de referência ao qual se possa determinar estas antecipações. A sua cessão pode verificar-se quando os contribuintes deixem de obter rendimentos ou, quando pelos elementos de que disponham, o valor dos pagamentos já efectuados seja igual ou superior ao imposto total que será devido (art. 102º, n.º 4, do CIRS). Para o efeito, o contribuinte deverá enviar uma declaração de modelo oficial - "Declaração de limitações aos pagamentos por conta", a limitá-los. No entanto, o incorrecto uso da dispensa tem como consequência o pagamento de juros compensatórios, desde a data em que deveria ter sido efectuado o referido pagamento até à data do pagamento de IRS, quando se verificar que o contribuinte deixou de pagar uma importância superior a 20% do que deveria ter sido entregue (art. 102.º, n.º 6).

Exemplificando:

- No mês de Abril de 2004, o contribuinte "A", deixou de obter rendimentos da categoria B.
- No mês de Novembro de 2004, o contribuinte "B", verifica que só terá de pagar de I.R.S., o montante de € 897,84 e já efectuou dois pagamentos por conta de € 399,04 cada.
- Em Novembro de 2004, o contribuinte "C", verifica que já efectuou dois pagamentos por conta de € 299,28 cada e que só vai ter que pagar IRS, no valor de € 548,68.

Na primeira situação, o contribuinte "A" pode limitar os pagamentos por conta e não efectuar qualquer pagamento. O contribuinte "B", pode limitar o 3.º pagamento à quantia de € 99,76 e o contribuinte "C" pode limitar totalmente o 3.º pagamento e não proceder ao pagamento da terceira prestação.

O acerto final será apurado quando da liquidação efectuada pelos serviços centrais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos (art. 77.º do CIRS), no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, até ao dia 30 de Maio com base na declaração de rendimentos modelo 3 (ver Anexo VIII), apresentada pelo contribuinte dentro do prazo legal. Se for entregue fora do prazo ou não havendo entrega da declaração até ao dia 31 de Julho, a liquidação far-se-á com base nos elementos apresentados pelo contribuinte ou nos elementos de que os serviços disponham.

### **3. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas**

#### **3.1. Incidência**

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, incide sobre o rendimento<sup>23</sup> obtido (art. 1.º, do CIRC) pelas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público com sede ou direcção efectiva em território português (art. 2.º, n.º1, al. a), do CIRC), as entidades sem personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em Portugal<sup>24</sup> cujos rendimentos não sejam tributados directamente na titularidade das pessoas singulares ou colectivas<sup>25</sup> (art. 2.º, n.º1, al. b), do CIRC) e os sujeitos passivos que não tenham sede ou direcção efectiva em Portugal<sup>26</sup> cujos rendimentos obtidos em território português não se encontrem sujeitos a IRS (art. 2.º, n.º1, al. c), do CIRC).

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas é ainda condicionado pelo exercício da actividade, ou não, a título principal, da actividade de

---

<sup>23</sup> O IRC assenta na concepção de rendimento acréscimo ou teoria do acréscimo patrimonial líquido, consiste na diferença entre o valor do património no início e no fim do período de tributação, incluindo as mais valias e outros ganhos fortuitos que não eram tributados, foi considerada uma concepção mais ampla e procurou tributar o rendimento real e efectivo das empresas, o que era um imperativo da constituição (art. 104.º, n.º 2, da CRP).

<sup>24</sup> Entidades residentes, de acordo com o art. 2.º, n.º3, do CIRC.

<sup>25</sup> As heranças jacentes, sociedades irregulares, associações e sociedades civis sem personalidade jurídica.

<sup>26</sup> Entidades não residentes.

natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, a tributação poderá tomar por base o lucro, o rendimento global e os rendimentos das diversas categorias para efeito de IRS.

Os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola<sup>27</sup> (sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas), são tributados pelo respectivo lucro<sup>28</sup>. Os que não exercerem a actividade a título principal serão tributados pelo seu rendimento global<sup>29</sup>, de acordo com o art. 3.º, n.º 1, al. a) e b).

Quanto aos sujeitos passivos não residentes há que distinguir os que possuem estabelecimento estável<sup>30</sup> em Portugal e, neste caso, o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável e aqueles que não possuem estabelecimento estável no território português incidindo o IRC sobre o rendimento das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS (art. 3.º, n.º 1, al. c) e d).

Os rendimentos obtidos pelos residentes estão sujeitos a IRC pela totalidade, quer estes sejam obtidos em Portugal quer no estrangeiro. Quanto aos não residentes apenas estão sujeitos a IRC, os rendimentos obtidos em Portugal (art. 4.º, n.º 1 e 2).

---

<sup>27</sup> De acordo com o do art. 3.º, n.º 4, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola, todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviço.

<sup>28</sup> O lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas no Código, conforme refere o art. 3.º, n.º 2, do CIRC.

<sup>29</sup> O rendimento global corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, art. 3.º, n.º1, al. b).

<sup>30</sup> O art. 5.º, n.º1, considera estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e de acordo com o n.º7, quando a actividade seja exercida através de empregados ou de outro pessoal contratado para esse efeito, por um período não inferior a 120 dias, seguidos ou interpolados, num prazo de 12 meses.

### 3.2. Transparência fiscal

Uma inovação da reforma foi a introdução de um regime de transparência fiscal a aplicar às sociedades civis não constituídas sob forma comercial, às sociedades de profissionais, às sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital pertença directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público art.6.º, (anterior art. 5.º) n.º 1, alíneas a), b) e c) do CIRC, bem como aos agrupamentos complementares de empresas, aos agrupamentos europeus de interesse económico, de acordo com o art. 5.º, (actual art. 6.º) n.º 2.

Para que uma sociedade de profissionais seja considerada como tal, é necessário que seja constituída para o exercício de uma actividade profissional, que conste da Tabela de actividades do art. 151.º do CIRS e que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade ou seja, inclui só médicos, ou só engenheiros, contribuindo cada um com o exercício da sua actividade profissional, conforme o estabelecido no art. 6.º, n.º 4, al. a), do CIRC.

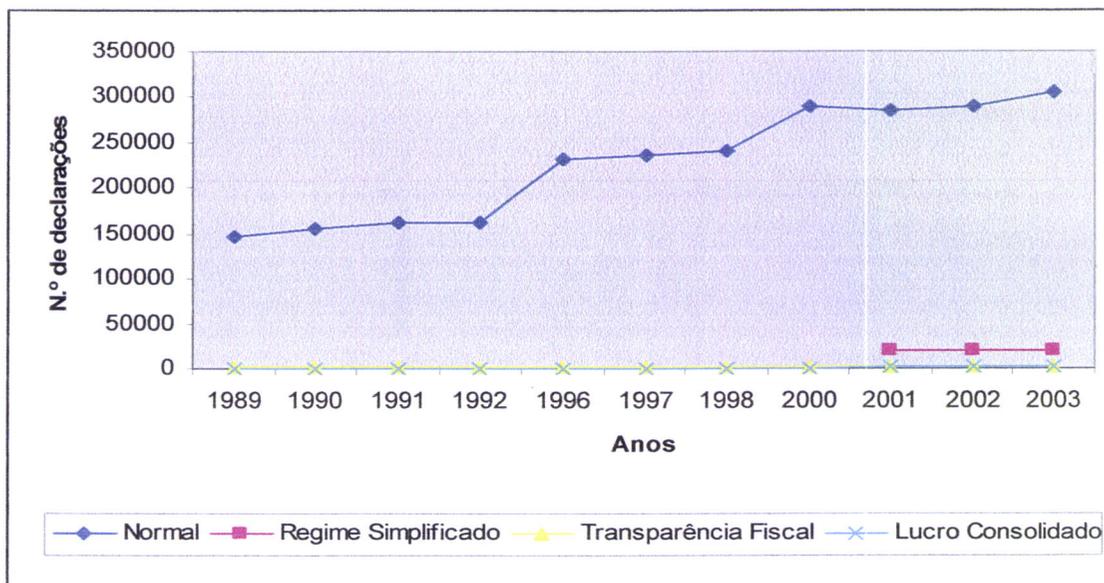
Este regime surgiu com a finalidade de se atingirem três objectivos, mais concretamente a neutralidade fiscal, o combate à evasão fiscal e a eliminação da dupla tributação (n.º3, do Preâmbulo, do CIRC). Caracteriza-se pela a imputação aos sócios dos lucros ou prejuízos (art. 6.º, n.º 1 e 2, do CIRC). Tudo se passa como se fossem eles a exercerem a actividade, sendo incluídos nos rendimentos dos mesmos e tributados em sede de IRS ou IRC, consoante sejam pessoas singulares ou colectivas. Transfere-se a matéria colectável (determinada pelas entidades colectivas segundo os procedimentos normais previstos no Código do IRC) para os sócios em função do pacto social ou na sua falta em partes iguais (art. 6.º, n.º 3, do CIRC), independentemente da sua distribuição. A lei impede a imputação aos sócios dos resultados negativos, embora permita que os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício

sejam deduzidos dos lucros tributáveis da sociedade transparente, verificados num ou mais dos seis exercícios posteriores de acordo com o art. 47.º, (anterior art. 46.º) n.º 1 e 7 do CIRC.

As entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal não são tributadas em sede de IRC (art.12.º do CIRC), no entanto, ficam obrigadas ao cumprimento das obrigações declarativas, nomeadamente a de apresentarem a declaração de inscrição, alteração, cessação e declaração periódica de rendimentos (art. 109.º, n.º 7, do CIRC), bem como todas as obrigações contabilísticas necessárias ao correcto apuramento da sua situação tributária.

A transparência fiscal veio evitar a dupla tributação, ou seja a tributação do rendimento na pessoa do sócio e da sociedade, mas foi apenas para as sociedades de profissionais e algumas imobiliárias.

Através do gráfico abaixo ir-se-á analisar a influência deste regime de tributação no sistema fiscal português. Não foi possível analisar os anos de 1993, 1994, 1995 e 1999, porque as estatísticas publicadas pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) e pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI), eram omissas em relação à análise dos regimes de tributação.

**Gráfico II.1 – N.º de declarações por regime de tributação**

Fonte: INE – exercícios de 1989, 1990, 1991, 1992, 1996, 1997, 1998 e 2000.  
DGCI/DGITA – exercícios de 2001, 2002 e 2003

Da análise aos dados do gráfico, poderemos verificar que o regime de transparência fiscal não é significativo no nosso sistema fiscal.

### 3.4. Determinação da matéria colectável

O ponto de partida do apuramento da matéria colectável das pessoas colectivas que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola e das entidades não residentes que obtenham rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável, é o lucro tributável.

No art. 17.º, n.º1, do CIRC, define-se o lucro tributável como a:

“soma algébrica do resultado líquido<sup>31</sup> do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e corrigidos nos termos deste Código”.

Como já se verificava em termos de contribuição industrial relativamente aos contribuintes do Grupo A, na anterior reforma fiscal, a contabilidade, desempenha um papel fundamental, devendo estar organizada de acordo com a normalização contabilística<sup>32</sup> e reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo (art. 17.º, n.º 3, al. a) e b), do CIRC).

O resultado obtido pode ser negativo (prejuízo fiscal) ou positivo (lucro tributável), assim temos:

$$L (P)f = +/- RL +/- Variações Patrimoniais +/- Correções fiscais$$

Sendo:

<sup>31</sup> O resultado líquido obtém-se pela diferença entre o total dos proveitos e o total dos custos. São considerados proveitos ou ganhos (art. 20.º, do CIRC), vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus, e batimentos, comissões, rendimentos de imóveis, rendimentos de carácter financeiro, rendimentos de propriedade industrial, prestações de serviços de carácter científico ou técnico, mais valias realizadas, indemnizações e subsídios ou subvenções de exploração. Consideram-se custos ou perdas (art. 23.º, do CIRC), os que comprovadamente forem indispensáveis para a formação dos proveitos, nomeadamente: encargos relativos à produção ou aquisição de bens ou serviços, encargos de distribuição e venda, encargos de natureza financeira, encargos de natureza administrativa, encargos com análises, racionalização, investigação e consulta, encargos fiscais e parafiscais, reintegrações e amortizações, provisões, menos-valias realizadas, indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

<sup>32</sup> De acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que substituiu e revogou o anterior aprovado pelo Decreto Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro.

Sendo:

L (P)f = Lucro ou prejuízo fiscal;

RL = Resultado líquido contabilístico do exercício, positivo ou negativo;

VP = Variações patrimoniais positivas ou negativas não reflectidas na conta de resultados, com excepção das previstas nos artigos 21.º e 24.º.

De acordo com o art. 15.º, n.º 1, al. a), a matéria colectável obtém-se pela dedução, ao lucro tributável, dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais, nos termos do art. 47.º (anterior 46.º), bem como dos benefícios fiscais a que tenham direito. Assim temos:

$$\text{Matéria Colectável} = \text{Lucro Tributável} - \text{Prejuízos} - \text{Benefícios Fiscais}$$

De salientar que as deduções anteriormente indicadas têm de ser feitas obedecendo à ordem constante da fórmula. Ou seja, primeiro deduzem-se os prejuízos e depois os benefícios fiscais. Para um melhor entendimento, poderá ver-se o quadro 09, da Declaração de rendimentos – modelo 22, que se junta em Anexo IX.

Quanto às pessoas colectivas que não exercerem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obtém-se (art. 15.º, n.º 1, al. b), do CIRC) deduzindo ao rendimento global, constituído pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias de IRS (art. 48.º, anterior art. 47.º), os custos correspondentes aos custos comuns<sup>33</sup> e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do art. 49.º (anterior art. 49.º) e os benefícios fiscais, ou seja:

---

<sup>33</sup> Custos comuns, de acordo com o art. 4.º, n.º 1 do CIRS, são aqueles que sendo comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global e que não estejam ligados especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC.

**Matéria colectável = Rendimento Global – Custos Comuns – Benefícios Fiscais**

As entidades não residentes que não dispunham de estabelecimento estável em Portugal, e de acordo com o art. 15.º, n.º 1, al. d), a matéria colectável é determinada individualizando cada um dos rendimentos e apurada de acordo com as regras estabelecidas para as correspondentes categorias em sede de IRS, conforme o estabelecido no art. 51.º (anterior art. 50.º) do CIRC. De acordo com o art. 4.º, n.º 3, al. c), tratam-se de rendimentos de imóveis (categoria “F” do IRS), rendimentos de capitais (categoria “E”, do IRS) e ganhos do jogo (categoria “I” do IRS).

A matéria colectável é, regra geral, determinada com base na declaração<sup>34</sup> do contribuinte, sem prejuízo do seu controlo pela Administração Fiscal (art. 16.º, n.º 1, do CIRC).

O art. 109.º, (anterior art. 94.º) n.º1, al. b), do CIRC, impõe aos sujeitos passivos a apresentação da declaração periódica de rendimentos (ver Anexo IX), a qual deve ser apresentada anualmente, até ao último dia útil do mês de Maio, em qualquer serviço de finanças, em suporte de papel, magnético ou por transmissão electrónica de dados (art. 112.º, n.º 1, do CIRC, anterior art. 96.º), bem como a declaração anual de informação contabilística e fiscal e anexos (ver Anexo X) até ao último dia útil do mês de Junho. Todas estas declarações são de modelo oficial, aprovado pelo Ministro das Finanças (art. 109.º, n.º2, do CIRC).

Privilegiando-se a declaração do sujeito passivo, requisito básico para a tributação do rendimento real efectivo, a determinação da matéria colectável é feita com base nos elementos nela declarados, extraídos da contabilidade.

Assim, havendo declaração, a actuação da Administração Fiscal é sempre à *posteriori*, dado o sistema de autoliquidação vigente em sede de IRC. Pode a

---

<sup>34</sup> Declaração periódica de rendimentos – modelo 22, art. 109.º do C.I.R.C..

Administração Fiscal proceder a correcções que se mostrem devidas face a informações e outros elementos que sejam do conhecimento dos serviços.

No caso da falta de apresentação da declaração de rendimentos, por parte do sujeito passivo compete à Direcção Geral dos Impostos, a determinação da matéria colectável com base nos elementos que disponha (art. 16.º, n.º 2 do CIRC), recorrendo à aplicação de métodos indirectos<sup>35</sup> nos casos previstos dos artigos 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária<sup>36</sup>, designadamente, a inexistência ou insuficiência de contabilidade, recusa da sua exibição, sua ocultação, destruição, falsificação ou viciação, seu atraso quando não sanado no prazo legal (art. 16.º, n.º 4).

Antes da vigência da Lei Geral Tributária, as regras fundamentais sobre a tributação, nos casos em que a contabilidade dos sujeitos passivos era colocada em causa, encontrava-se prevista no art. 52.º (anterior 51.º) e seguintes do CIRC. De acordo com o disposto no referido artigo, a determinação do lucro tributável por métodos indirectos verificar-se-ia quando ocorressem quaisquer dos seguintes factos: a inexistência de contabilidade, a falta ou atraso na escrituração dos livros e registos contabilísticos, as irregularidades na organização ou execução da contabilidade, a recusa da sua exibição e de outros documentos exigíveis, a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação da contabilidade, a existência de diversas contabilidades, os erros ou inexactidões na contabilização das operações e indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

No caso de irregularidades na organização da escrita ou execução da contabilidade e os erros ou inexactidões na contabilização das operações, a aplicação dos métodos indirectos só é possível quando não haja possibilidade de realizar a quantificação directa e exacta do rendimento. Por outro lado,

---

<sup>35</sup> Até à publicação da Lei Geral Tributária os métodos indirectos eram designados por "métodos indiciários".

<sup>36</sup> A Lei Geral Tributária foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

sempre que se verifique atraso na escrituração ou execução da contabilidade ou recusa da sua exibição ou de outros documentos, não serão aplicáveis aqueles métodos sem que primeiro se notifique o sujeito passivo para, num prazo não inferior a 5 nem superior a 30 dias, proceder à sua regularização ou à sua apresentação (art. 52.º, n.º 2 e 3, do CIRCC).

À Administração Fiscal cabe, essencialmente, a *função de controlo* das realidades correspondentes aos tipos de incidência das leis tributárias e do cumprimento destas pelo contribuinte, só podendo actuar por iniciativa própria no sentido da aplicação directa da lei, quando o contribuinte não cumpra, ou cumpra mal, os requisitos legais quanto à contabilidade ou quanto à declaração.

No que respeita às relações entre os cidadãos e a Administração Fiscal, a presunção de verdade das declarações e procedimentos do contribuinte foi lançada na ordem jurídica pela reforma dos anos sessenta, em que se estabeleceu que o processo administrativo tributário era iniciado pela apresentação da declaração do contribuinte, só podendo a matéria ser corrigida pela Administração, por falta de razoabilidade ou por falta de apoio na contabilidade devidamente organizada. Tal presunção de verdade dos actos do contribuinte veio a ser institucionalizada na reforma de 1988 e no Código de Processo Tributário em 1991.

Face ao exposto, poderá então concluir-se no sentido de que, com os fundamentos e as limitações impostas, a aplicação dos métodos indirectos mais não é que uma tentativa para aproximar, o mais possível, o lucro assim determinado com o lucro real que efectivamente foi auferido pelo contribuinte.

De salientar que, sempre que a Administração Fiscal aplique os referidos métodos num determinado exercício o sujeito passivo fica impossibilitado de utilizar o benefício que a lei lhe concede de deduzir ao lucro tributável em causa os prejuízos fiscais dos últimos cinco exercícios ainda não deduzidos,

Deste modo, as empresas que apurem prejuízos fiscais em determinado exercício, podem deduzi-los dos lucros tributáveis, até ao limite de seis anos<sup>37</sup> dos exercícios seguintes (art. 47.º, n.º 1, do CIRC).

Assim, a dedução de prejuízos é apenas permitida às empresas que são tributadas pelo lucro, ou seja, as entidades residentes que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola ou as entidades não residentes em Portugal, mas que tenham estabelecimento estável.

No exercício em que o lucro tributável for determinado por métodos indirectos, não é permitida a dedução de prejuízos dos exercícios anteriores, não ficando porém, prejudicada a dedução dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos (art. 47.º, n.º 2, do CIRC).

Com efeito, a lei impõe nos casos em que há lugar à determinação do lucro tributável por métodos indirectos uma interrupção no reporte de prejuízos ainda não deduzidos. Entende-se que, tendo os prejuízos sido apurados com base na contabilidade, não é crucial que os mesmos sejam deduzidos ao lucro apurado por recurso a métodos indirectos.

Como poderemos ver no exemplo que se segue:

Considere-se uma empresa sujeita ao regime geral que apresentou os seguintes resultados nos anos de 2001 a 2004.

Ano de:	Prejuízo de:
2001.....	(1 500 €)
2002.....	(1 000 €)

---

<sup>37</sup> O Decreto-Lei n.º 18/97, de 21/1, veio alterar o limite de cinco para seis anos.

Ano de:	Lucro de:	
2003.....	300 €	(Apurado por métodos indirectos)
2004.....	2 000 €	

No exercício de 2003 a empresa não pode deduzir parte (300 €) do prejuízo apurado no exercício de 2001, porque o lucro foi apurado por métodos indirectos.

Relativamente aos prejuízos apurados nos exercícios de 2001 e 2002 e empresa poderá deduzir no exercício de 2004 os prejuízos até à concorrência do lucro tributável, ou seja, 2 000 € ficando ainda por deduzir aos lucros, se os houver, a importância de 500 € até ao ano de 2008.

### 3.5. Pagamento do imposto

Depois de determinada a matéria colectável, as empresas terão de proceder à liquidação do imposto<sup>38</sup> e ao seu pagamento, o qual é efectuado pelo contribuinte por meio de autoliquidação, método adoptado em sede de IRC e controlado pelos serviços centrais da Direcção Geral dos Impostos (DGCI). O imposto deve ser entregue nos cofres do Estado até ao termo do prazo para a apresentação ou envio da declaração periódica de rendimentos. Uma das inovações da reforma, que já foi referida em termos de IRS, também para efeitos de IRC, de modo a aproximar a data do pagamento do imposto, do da obtenção dos rendimentos, passou a ser obrigatório para as entidades que exerçam a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável em Portugal, (art. 96.º, n.º 1, do CIRC, anterior art. 82.º), efectuar três pagamentos por conta com vencimento nos meses de Julho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável. Se o período de imposto for diferente do ano civil, os pagamentos por conta serão realizados no sétimo, nono e décimo segundo mês do respectivo período de tributação (art. 96.º, n.º 1, al. a) do CIRC).

Esses pagamentos são calculados com base no imposto liquidado no exercício anterior, deduzido das retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos de legislação aplicável, correspondendo a cada pagamento por conta 25%<sup>39</sup> do valor resultante dessa diferença (art. 97.º, n.ºs 1 e 2). Em termos práticos temos:

Considerando que a empresa “Y” apresenta no exercício de 2004 um volume de negócios no valor de € 398 110,21, a colecta do exercício anterior é de € 27 000, não houve retenções na fonte no exercício anterior, então o valor total dos pagamentos por conta será € 27 000 x 75% = € 20 250, a que corresponderá cada pagamento a € 6 750.

No entanto, de acordo com o estabelecido no art. 99.º, n.º 1, (anterior art. 84.º) do CIRC:

“ Se o contribuinte verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício, pode deixar de efectuar novo pagamento por conta, mas deverá remeter à direcção de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável onde estiver centralizada a contabilidade uma declaração de limitação de pagamento por conta, de modelo oficial, devidamente assinada e datada, até ao termo do prazo para o respectivo pagamento”.

No caso do contribuinte suspender os pagamentos por conta e se vier a verificar que, em consequência de tal suspensão, deixou de pagar uma importância superior a 20%, da que em condições normais teria sido entregue, haverá lugar a juros de mora desde o termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data da autoliquidação, se anterior.

---

<sup>38</sup> A liquidação consiste na aplicação da taxa à matéria colectável. A liquidação do imposto é feita pelo contribuinte na declaração periódica de rendimentos modelo 22.

<sup>39</sup> Para o caso dos contribuintes que obtenham um volume de negócios superior a € 498 797,90 a percentagem passou de 75% para 85% (alteração introduzida pela Lei n.º 3-B/2000, de 04 de Abril).

Se o contribuinte efectuar pagamentos em excesso, este valor será reembolsado quando da entrega da declaração de rendimentos modelo 22, os quais serão inscritos no quadro 19 – Cálculo do imposto, parcela a abater quando do apuramento do IRC a pagar ou recuperar.

Em 1998, foi criado um novo tipo de pagamento para os sujeitos passivos de IRC que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e para as entidades não residentes que tenham estabelecimento estável em Portugal, denominado pagamento especial por conta, através do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março, ao abrigo do disposto no art. 32.º, n.º 1, al. c) da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, (Orçamento de Estado para 1997).

Determinava-se através da aplicação da taxa de 1% ao volume de negócios (vendas e serviços prestados) do exercício anterior, com o limite mínimo de 100 000\$ (€ 498,80) e máximo de 300 000\$ (€ 1496,39)<sup>40</sup>. A Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, (Orçamento do Estado para 2004) veio alterar as regras de cálculo e os montantes dos limites mínimos e máximos. O pagamento especial por conta passou a corresponder a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de € 1 250 e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 40 000. Ao valor assim determinado serão deduzidos os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior (art. 98.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC, anterior art. 83.º-A). Se da diferença resultar valor positivo, o montante deverá ser pago de uma só vez, em Março ou facultativamente em duas prestações iguais, em Março e Outubro, no caso de adoptarem um período de tributação diferente do ano civil, será no 3.º mês ou no 3.º e no 10.º mês do período de tributação (art. 98.º, n.º 1, do CIRC).

---

<sup>40</sup> Os montantes dos limites mínimos e máximos foram alterados pela Lei n.º 32.º-B/2002, de 30 de Dezembro – OE, o limite mínimo passou para € 1500, e o máximo para € 200 000 e também pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, OE, “com o limite mínimo de € 1250, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 40.000”.

Em termos práticos teremos:

No exercício de 2003, a empresa "Z", apresentou um volume de negócios de € 700 000, efectuou pagamentos por conta no valor de € 2 000. O pagamento especial por conta no exercício de 2004 será:

$$700\ 000\text{€} \times 1\% = 7\ 000\text{€}$$

$$1\ 250\text{€} + 20\% (7\ 000\text{€} - 1\ 250\text{€}) = 2\ 400\ \text{€}$$

Pagamentos por conta efectuados 2 000 €

Pagamento especial por conta 400 €

A empresa poderá optar por pagar a totalidade (€ 400) em Março ou em duas prestações iguais (€ 200 cada) em Março e Outubro.

O pagamento especial por conta é dedutível à colecta apurada na declaração periódica do exercício a que se refere, nos termos do art. 83.º, n.º 2, al. e), do CIRC (anterior art. 71.º), depois de serem efectuadas as deduções das alíneas a) a d), designadamente os créditos de imposto e benefícios fiscais, com observância do n.º 6, ou seja, das deduções efectuadas não pode resultar valor negativo (art. 87.º, n.º 1, do CIRC, anterior art. 74.º-A). No caso de insuficiência de colecta poderia ser deduzido no exercício seguinte, mas se daí ainda resultasse algo a deduzir podia o sujeito passivo solicitar o reembolso, mediante requerimento dirigido ao chefe de repartição de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável, apresentado nos 30 dias seguintes ao termo do prazo da apresentação da declaração periódica de rendimentos em que foi possível a dedução à colecta (art. 87.º, n.º 2, do CIRC). A Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, veio introduzir alterações ao período de dedução, o qual passou a ser possível até ao quarto exercício seguinte, bem como ao seu reembolso, que passou apenas a ser possível no caso de cessação de actividade, mediante requerimento dirigido ao chefe de repartição de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação de actividade. Nas restantes situações deixou de ser possível o

pedido de reembolso. Mais tarde, pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – OE, voltou a ser possível solicitar o reembolso, desde que preenchidos os seguintes requisitos: A empresa não se afaste, no exercício a que respeita o PEC, em mais de 10% para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem, a publicar em Portaria do Ministro das Finanças e a situação que originou o reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do contribuinte, nos 90 dias após o termo do prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos relativa ao mesmo exercício (art. 87.º, n.º 3, alíneas a) e b), do CIRC).

Tanto quanto se sabe os referidos rácios de rentabilidade ainda não foram publicados colocando-se uma outra questão que se nos afigura não estar esclarecida, é se a inspecção solicitada pelo sujeito passivo se encontra sujeita ao disposto no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro – Fiscalização por iniciativa do contribuinte, implicando o pagamento da mesma.

Existe dispensa do pagamento especial por conta no exercício que se inicia a actividade, no exercício em que for entregue a declaração de inscrição no registo e no seguinte (art. 98.º, n.º 9, do CIRC). O sujeito passivo que fez a declaração de início de actividade e não a cessou está obrigado a realizar o pagamento especial por conta, mesmo no caso de não ter actividade ou de não ter obtido quaisquer rendimentos no período de tributação.

Estes pagamentos são efectuados pelos contribuintes quer obtenham lucros ou prejuízos. Houve quem os apelidasse de colecta mínima, quem invocasse a inconstitucionalidade do pagamento especial por conta, quando das alterações aos seus limites pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – OE, passando o limite mínimo para 1 250 € e o limite máximo para 200 mil euros e das regras para solicitar o reembolso. Estranha-se que, quando os seus montantes eram reduzidos (limite mínimo de € 498,80 e máximo de € 1496,39) não se tendo levantado a questão da inconstitucionalidade, talvez porque estes montantes

eram diminutos para grandes empresas que ganhavam milhões. A pressão exercida pelos contribuintes foi grande, pelo que a Administração Fiscal, no Orçamento para 2004, veio alterar o limite máximo, o qual passou de € 200 000, para € 40 000, redacção dada pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro.

Sobre esta questão o Professor Rogério Ferreira (2003) refere:

“não se revela aceitável a discordância à pretensão de 100% da facturação de qualquer empresa se querer exigir um (miser) imposto mínimo de 1%, quando o Estado, aos consumidores dos bens ou dos serviços facturados, impõe IVA de 5%, 12% e 19% e a que acresce pesada tributação específica em determinadas compras, como, por exemplo, de cerveja, aguardente, gasolina, viaturas, tabacos” (p. 286).

No preâmbulo do referido decreto, foi reconhecido pelo legislador “que o actual regime de tributação do rendimento instituído pela reforma de 1989, assenta em princípio, na presunção de veracidade de que gozam os elementos declarados pelos sujeitos passivos”, controlados *à posteriori* pela Administração, no caso de ausência ou inexactidão na declaração dispendo de meios para fixação ou alteração do lucro tributável, tendo este sistema evidenciado insuficiências, como se pode verificar pelas estatísticas. A colecta é inferior ao real, são ocultados rendimentos e empolados custos o que origina distorções nos princípios da equidade e da justiça tributária. Tudo nos leva a crer que o pagamento especial por conta surgiu como medida de combate à evasão fiscal, de forma a obrigar os contribuintes que nada ou quase nada pagam, pô-los a pagar.

#### **4. Comentário acerca da reforma de 1988**

Nos primeiros anos da vigência do IRC e IRS foram efectuadas várias alterações legislativas, as quais foram motivadas por razões pontuais, para operar transposições comunitárias ou adoptar medidas de combate à fraude e evasão fiscal ou para regular determinadas situações que não estavam

adequadamente tratadas, o que veio originar alguma instabilidade legislativa e distorceu um dos objectivos da reforma que era a simplicidade (Leitão, 1997).

Como já foi referido, esta reforma tinha como principais objectivos, a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação no cumprimento dos deveres tributários, na linha das orientações e tendências das reformas dos sistemas fiscais operadas na década de oitenta. Houve ainda a preocupação de manter a estabilidade ao nível das receitas.

Nem sempre foi possível alcançar objectivos propostos, pois o excesso de leis e os demasiados particularismos existentes aumentam as dificuldades de intervenção correctiva, tornou-se um processo complexo, moroso e confuso.

Num estudo de Domitília Diogo Soares, (2004) sobre a “Percepção Social da Fiscalidade em Portugal”, aquela conclui que o sistema fiscal português é geralmente considerado “complexo e difícil, instável e volátil” (p. 205), e há dificuldade na compreensão das normas fiscais, se o período de vigência destas lei fosse mais longo decerto diminuía estes problemas.

Cidália Lopes (2003) refere também que nos últimos anos o sistema fiscal se tornou muito complexo, em parte devido a densidade e vastidão dos códigos fiscais, isso associado à arbitrariedade e subjectividade da lei.

Possibilitou-se a tributação de certos ganhos a taxas diversas, por exemplo a aplicação de taxas liberatórias a alguns rendimentos, entre outros, ganhos do jogo, depósitos à ordem e a prazo, os ganhos auferidos pelas actividades agrícolas há muito que continuam a ter tratamentos especiais, a transparência fiscal que veio a beneficiar algumas sociedades em relação às demais. Generalizou-se a tributação pelo lucro real. A experiência revela, que muitas empresas declaram prejuízos sucessivos, e que estes não correspondem à realidade, daí que se tenham introduzido formas de combater a evasão fiscal, com o pagamento especial por conta. Quando da introdução do pagamento

especial por conta, no preâmbulo do Decreto que o criou, o legislador reconheceu que o sistema instituído pela reforma de 1989, evidenciou insuficiências e que as colectas declaradas são inferiores às reais e que originam distorções nos princípios da equidade e da justiça social.

As dificuldades que se foram sentindo levou a que fosse criada a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94 de 7 de Abril, que tinha por objectivo “propor medidas para o aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para melhoria do funcionamento da administração”. A Comissão elaborou o seu relatório, o qual se encontra dividido em duas partes, na primeira parte refere-se à Administração Fiscal e a segunda à Política e Técnica Fiscal. Foi efectuada uma reflexão do sistema fiscal, analisou alguns impostos, mais concretamente o IRS, o IRC, o IVA, o imposto do selo e os impostos sobre o património e apresentou algumas recomendações com o objectivo de “uma melhor distribuição da carga tributária, através da redução da fraude e evasão fiscais e da eliminação das distorções mais difíceis de justificar no sistema fiscal” (p. 4). De salientar, no que respeita às actividades empresariais e profissionais independentes os autores reconheceram haver fortes indícios, que devido à evasão ou fraude fiscais os valores declarados pelos contribuintes não correspondem ao rendimento efectivamente obtido. Em sede de IRC, “a percentagem de contribuintes de IRC que apresentam matéria colectável nula ou negativa tem vindo a crescer e atingiu 63% em 1993. Por outro lado, a média de IRC pago por contribuinte naquele ano foi de 248 contos” (p. 333). O IRS pago em média por cada agregado familiar que apenas englobou rendimentos do trabalho independente foi de 90 000\$00 em 1993, em relação aos rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas foi de 28 000\$00.

A comissão apresentou o seu relatório em 30 de Abril de 1996. O ministro das finanças, do XIII Governo Constitucional, António Sousa Franco, de acordo com a orientação do Governo, colocou à discussão pública em 13 de Maio de 1996 o referido relatório e em 1997 para cumprimento do programa do Governo

relativo à política fiscal, que tinha por objectivos, a “introdução de uma maior justiça na repartição da carga tributária”, “a contribuição do sistema fiscal para o desenvolvimento socio-económico”, “maior equidade tributária” e da necessidade de adaptação ao sistema socio-económico, o qual sofreu modificações na última década em Portugal, na Europa e no mundo, bem como aos “problemas derivados da sociedade de informação”, foi proposta uma reforma do sistema fiscal – Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 19 de Junho. Esta reforma não tinha por objectivo substituir todas as leis ou impostos existentes, mas sim “uma reflexão global e intervenção selectiva sobre aquilo que ficou incompleto ou aquilo que está errado nas reformas fiscais recentes, estabilizando e aperfeiçoando as leis, instituições e instrumentos operativos, inflectindo comportamentos fiscais danosos para o cidadão e para o Estado, em vez de bruscas mexidas na estrutura dos impostos;” (ponto 1, da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97).

Esta reforma, designada de “Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI”, tinha como princípios gerais tornar o sistema fiscal estável e diminuir as desigualdades. Para tal devia simplificar, modernizar e desburocratizar o sistema fiscal e a Administração Fiscal e, de forma eficaz, lutar contra a evasão e fraude fiscal e promover o desenvolvimento socio-económico, uma nova cultura de cidadania e solidariedade.

Foi proposto, no caso dos impostos IRS, IRC, IVA e IEC, algumas alterações tendo em conta alguns objectivos que não estivessem a ser atingidos quando da sua implantação. Quanto à tributação do património, imposto selo, imposto automóvel, imposto sobre as sucessões e doações, deveria ser feita uma mudança de raiz. Deveria ainda proceder-se à revisão do Código do Processo Tributário conjugado com o Estatuto dos Benefícios Fiscais, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras e não Aduaneiras e a criação da Lei Geral Tributária e de um Estatuto de Defensor do Contribuinte (ponto 2, da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97).

## **CAPÍTULO III - A REFORMA DE 2000**

## **1. Reforma fiscal ou reforma da tributação do rendimento**

No dia 11 de Outubro de 2000 anuncia-se a reforma fiscal, promessa do XIV Governo Constitucional, quando da apresentação do seu programa em 5 de Outubro de 1999.

“Trabalho de certo modo iniciado no XII Governo constitucional, quando o Prof. Eduardo Catroga nomeou a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida pelo Prof., Silva Lopes. Um trabalho continuado pelo XIII Governo Constitucional, quando o Prof. António Sousa Franco apresentou e viu aprovada a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Junho, que enquadrou um vasto conjunto de estudos, medidas e acções desenvolvidas em 1998 e 1999” (Moura e Fernandes 2000, p. vii)

Em 2000, com a publicação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, anuncia-se a reforma da tributação do rendimento com a adopção de medidas com vista ao combate da evasão e fraude fiscais, com alterações no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, no Estatuto dos Benefícios Fiscais, na Lei Geral Tributária, no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, no Código de Procedimento e de Processo Tributário e em legislação avulsa.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro ficou apelidada de “reforma fiscal”. Há, no entanto, autores que não a consideraram uma verdadeira reforma fiscal o que justificam com a invocação de que não ocorrem mudanças de sistema, antes sim um conjunto de alterações, ainda que com significado.

Por exemplo, Casalta Nabais, (2002) sublinha que não se tratou de uma reforma geral, nem de uma reforma que tenha vindo concluir a dos anos oitenta, porque em relação ao património ela não foi feita e continuou então por fazer. O autor também não a considerou reforma de tributação do rendimento, uma vez que esta veio apenas “corrigir alguns aspectos que tiveram uma má solução aquando da adopção do IRS e IRC ou que a evolução posterior degradou” (p. 7).

Também João Salgueiro considerou “não se tratar de uma verdadeira reforma fiscal, mas apenas de algumas alterações aos códigos que não reflectem um programa global e coerente com uma lógica estratégica ao serviço da economia e da sociedade”<sup>41</sup>.

Pessoalmente, também creio que não se trata de uma reforma fiscal, pois, em comparação com as reformas anteriores dir-se-á que aí houve remodelação e modificação dos regimes tributários existentes, criando novos e aboliram anteriores impostos, o que não sucedeu com a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, como é referido no próprio diploma “Reforma a tributação do rendimento”. No entanto, se considerarmos as alterações que ocorreram no nosso sistema fiscal entre 1998 a 2003 como, a criação da Lei Geral Tributária, pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro e do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto Lei n.º 413/98, as alterações extensas e profundas que sofreu o Código de Processo Tributário que deram origem a um outro, (o Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro), a unificação dos códigos do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras e Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, os quais vieram a ser substituídos pelo Regime Geral das Infracções Tributárias. Por fim surgiu a reforma da tributação do património, com a publicação do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

As mexidas havidas levaram a falar-se de Reforma, se bem que verdadeira reforma não terá havido só por grande quantidade de alterações, mas sim por mudanças que correspondam a alterações qualificáveis de “estruturais”.

Passamos a analisar algumas das alterações introduzidas pela dita reforma, em sede de IRC e IRS, ou seja, se inserem no âmbito do nosso trabalho.

---

<sup>41</sup> Semanário Económico “Competitividade ameaçada pela Reforma Fiscal” dia 13/03/2001.

## **2. Fusão, em nova categoria B, dos rendimentos empresariais e profissionais**

Em sede de IRS reformulou-se o enquadramento do rendimento nas diferentes categorias, procedeu-se à fusão na nova categoria B dos rendimentos empresariais e profissionais, devido à semelhança entre estes dois tipos de rendimentos e considerando a actividade do profissional livre como uma forma de actividade empresarial, o mesmo acontecendo com os rendimentos agrícolas que, devido a certas especificidades eram tratados em categoria autónoma.

Uniformizou-se o tratamento fiscal dos rendimentos empresariais e profissionais, eliminando em especial, as diferenças existentes na limitação à dedução de encargos ao rendimento dos profissionais, que não tinha o mesmo tratamento na determinação do lucro tributável das empresas. Há também a considerar a alteração introduzida na categoria G, dos acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária (art. 9.º-A, n.º1, al. d), do CIRS). Assim, o art. 1.º, n.º 1, do CIRS, passou a incluir as seguintes categorias: A categoria “A”, os rendimentos do trabalho dependente, a “B” os rendimentos empresariais e profissionais, a “E” os rendimentos de capitais, a “F” os rendimentos prediais, a “G” os incrementos patrimoniais e a “H” as pensões.

## **3. Regime simplificado de tributação no IRS e no IRC**

Como decorre do Relatório da Comissão de Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996), os regimes simplificados de determinação do rendimento líquido ou lucro tributável, respectivamente, IRS ou IRC, também são aplicados noutros Estados membros da União Europeia como, por exemplo, em Espanha, na França, na Alemanha, na Bélgica, na Áustria, na Grécia e na Itália.

O sistema fiscal espanhol apresenta dois métodos para tributar os empresários em nome individual e os profissionais independentes, o método dos coeficientes fixos e de signos, índices ou módulos. Para se efectuar a tributação dos empresários em nome individual com base em coeficientes, o volume de negócios deve ser igual ou inferior a 300 506 euros e um número de trabalhadores inferior a 12.

Para os profissionais independentes, o volume de negócios deve ser inferior a 30 050,61 euros e não devem ter empregados ao seu serviço. Para a aplicação deste método são considerados determinados tipos de custo, os quais são comparados com o volume de vendas ou de prestações de serviços, se daí resultar valor positivo é ainda considerado em abatimento mediante a aplicação de determinadas percentagens, segundo o tipo de actividade exercida pelo sujeito passivo.

O método de signos, índices ou módulos aplica-se aos contribuintes de menor dimensão. O Ministério da Economia e Hacienda elabora uma lista de módulos (por exemplo a cada m<sup>2</sup> da área utilizada, a cada empregado) por alguns sectores de actividade, os quais poderão a vir a ser corrigidos pelos índices, no caso de incêndios ou pelo facto de a actividade se iniciar à menos de três anos.

Em França, o lucro dos contribuintes de pequena e média dimensão são tributados com base em acordos forfetários negociados com a Administração Fiscal e os organismos representativos da classe a que os contribuintes pertencem, quando o volume de negócio seja igual ou inferior a 76 224,51 euros ou 22 867,35 euros no caso de prestações de serviços.

Na Alemanha as empresas individuais ou as sociedades são tributadas pelo regime simplificado se o volume de negócios anual for menor que 255 645,90 euros ou o valor dos activos inferior a 63 911,49 euros, ou ainda se o valor dos lucros for inferior a 18 406,51 euros. A Administração Fiscal determina o lucro bruto médio e o lucro líquido dos pequenos contribuintes, aplicando ao valor

das suas compras coeficientes estabelecidos que resultam da experiência adquirida pela Administração Fiscal nesse sector.

À semelhança dos outros países europeus, Portugal pode também adoptar o regime simplificado de tributação.

Brás Carlos (2000) reconhece que não é sinal de atraso no sistema fiscal ter um regime de tributação com base no rendimento normal, e que a reforma de 1988 baseada na tributação do rendimento real “já estava fora de tempo quando entrou em vigor, porque os países mais evoluídos já tinham percebido (e agido em conformidade) que um grupo numericamente significativo de sujeitos passivos teria de ser tributado por processos mais simples” (p. 5), porque devido a questões de praticabilidade não havia funcionários nem meios suficientes que pudessem efectuar um acompanhamento directo de todos os contribuintes.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que pretendeu a reforma da tributação do rendimento, veio criar no nosso sistema fiscal o regime simplificado de tributação no IRS e no IRC, para determinação do rendimento líquido das actividades empresariais e profissionais e do lucro tributável, respectivamente, aplicável aos contribuintes de pequena dimensão.

### **3.1. IRS**

Em sede de IRS este regime será aplicável aos contribuintes residentes, que no anterior não tenham atingido valor superior do volume de vendas a 149 739,37 euros e cujo valor ilíquido dos restantes rendimentos da categoria B não seja de valor superior a 99 759,58 euros, segundo o art. 28.º, n.º 2, al. a) e b). Ainda que não tenham ultrapassado os referidos limites, e de acordo com o art. 28.º, n.º 3, do CIRS, ficavam excluídos do regime simplificado, os sujeitos passivos que se encontravam obrigados a possuir contabilidade organizada, por exigência legal, como era o caso, nomeadamente, dos titulares de Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRL). Com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 211//2005, de 7 de Dezembro, a

partir de 01/01/2006, o facto de os sujeitos passivos se encontrarem obrigados a possuir contabilidade organizada por qualquer outro diploma legal, deixou de ser relevante para a exclusão do regime simplificado de tributação. A obrigatoriedade de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade, passou a depender exclusivamente de terem sido ultrapassados os limites quantitativos acima referidos (€ 149 739,37 do volume de negócios e € 99 759,58 dos restantes rendimentos).

Os contribuintes abrangidos por este regime podem optar, pelo regime de contabilidade organizada (art. 28.º, n.º 2, do CIRS). A opção deverá ser comunicada à administração fiscal na declaração de início da actividade (art. 28.º, n.º 4, al. a), do CIRS) ou até ao fim do mês de Março apresentando uma declaração de alterações. Esta opção tem que ser exercida todos os anos (art. 28.º, n.º 4, alínea b), do CIRS).

No regime simplificado, para determinar o rendimento colectável, estão previstos indicadores objectivos de base técnico-científica, de acordo com os diversos sectores de actividade (art. 31.º, n.º 1, do CIRS), os quais deveriam ser aprovados; mas até à presente data ainda não foram regulamentados. Na falta dos referidos indicadores o rendimento colectável para os sujeitos passivos em geral será o que resultar da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,65 aos restantes rendimentos, excluindo a variação de produção. No caso das actividades hoteleiras, restauração e bebidas o coeficiente a aplicar é de 20% sobre o valor das prestações de serviços e subsídios à exploração.

Da aplicação destes coeficientes não podia resultar um montante menor que metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (art.31.º, n.º 2, do CIRS), seria considerado um montante variável até ao exercício de 2002, o que veio a ser alterado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, e passando a ser montante fixo e de € 3 125. E a partir de 2006, voltou-se a valor variável em função do salário mínimo nacional, ou seja, um montante mínimo igual a

metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).

Vejamos os exemplos que demonstram a situação acima descrita:

- Em 2004, a senhora Catarina auferiu como trabalhadora independente € 16 000.

O rendimento sujeito a imposto será:  $16\ 000 \times 65\% = 10\ 400$

- Em 2004, o senhor Amílcar exerceu uma actividade comercial, realizando vendas de mercadorias num total de € 1 200.

Aplicando a fórmula acima referida o rendimento sujeito a imposto seria  $1\ 200 \times 20\% = 240$ , mas como o valor obtido é inferior a € 3 125 o rendimento sujeito a imposto será esse valor € 3 125.

No âmbito deste regime não há lugar às tributações autónomas previstas no art. 73.º, n.º 2, do CIRS, relativamente às despesas de representação e aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, as quais vão ser analisadas no ponto seguinte.

A cessação da aplicação deste regime verifica-se, por opção do sujeito passivo no terceiro mês do quarto exercício e se for ultrapassado o limite do volume de proveitos de € 149 739,37, durante dois exercícios consecutivos ou um único exercício se maior que 25%, desse limite, com aplicação a partir do ano seguinte em que se verificaram os factos (art. 28.º, n.º 6, do CIRS).

### **3.2. IRC**

Para o IRC, o regime simplificado inclui os sujeitos passivos residentes, que exerçam a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, que não estejam isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, não estejam obrigados à revisão legal de contas e que apresentem no exercício

anterior ao da aplicação do regime, um volume total de proveitos inferior a 149 639,37 euros de acordo com o art. 53.º, n.º 1, do CIRC, embora obrigados a possuir contabilidade organizada.

Os contribuintes sujeitos ao regime simplificado podem optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável (art. 53.º, n.º 1, do CIRC). A opção deverá ser formalizada à Administração Fiscal na declaração de início da actividade (art. 53.º, n.º 7, al. a) do CIRC) ou até ao fim do mês de Março apresentando uma declaração de alterações (art. 53.º, n.º 7, al. b), do CIRS). A opção exercida pelo contribuinte é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca e, para o caso do contribuinte não pretender ser tributado de acordo com as regras do regime simplificado e se reunir condições para tal, será necessário que a renove (art. 53.º, n.º 8, do CIRC).

Neste regime, o apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores de actividade económica, fixados por portaria do Ministro das Finanças<sup>42</sup>. Na falta destes a lei dispõe que o lucro tributável nas sociedades em geral resulta da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa. Para as sociedades de profissionais os coeficientes são de 20% sobre as vendas de mercadorias e produtos e de 65% do valor dos restantes proveitos excluindo a variação de produção. Também para a actividade de restauração e alojamento o coeficiente a aplicar será diferente e corresponde a 20% sobre as prestações de serviços e subsídios de exploração que tenham por objectivo compensar reduções nos preços de vendas de mercadorias e produtos (art. 53.º, n.ºs 4, 6 e 13, do CIRC).

Da aplicação destes coeficientes não pode resultar um montante menor que o salário nacional mais elevado (art. 53.º, n.º 4, do CIRC), seria considerado um

---

<sup>42</sup> Até à presente data ainda não foram regulamentados.

montante variável até ao exercício de 2002, o que veio a ser alterado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passando a ser montante fixo e de € 6 250. E a partir de 2006, voltou-se a valor variável em função do salário mínimo nacional, ou seja, montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005).

Vejamos um exemplo que demonstra a situação acima descrita:

- A empresa "X", encontra-se enquadrada no regime simplificado, e no exercício de 2004, esteve inactiva.

O rendimento sujeito a imposto será o montante mínimo, ou seja, € 6 250.

No âmbito deste regime não há lugar às tributações autónomas previstas no art. 81.º, n.º3, do CIRC, relativamente às despesas de representação e aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, as quais vão ser analisadas no ponto seguinte.

A aplicação deste regime cessa por opção do sujeito passivo no terceiro mês do quarto exercício e se for ultrapassado o limite do volume de proveitos de € 149 739,37, durante dois exercícios consecutivos ou um único exercício se maior que 25%, desse limite, com aplicação a partir do ano seguinte, ao da verificação dos factos ( art. 53.º, n.º 10, do CIRC).

Cidália Lopes (1999) refere "que estes métodos se destinam, fundamentalmente, a combater a fraude fiscal e a simplificar o trabalho administrativo das Administrações fiscais, procurando deste modo aumentar as suas receitas fiscais" mas também apresentam algumas vantagens para os contribuintes como é o caso de verem "aligeiradas as suas obrigações formais de registo e a complexidade das suas declarações de rendimentos" (p. 109).

Saldanha Sanches (2002) refere "A justificação das normas com um fim simplificador deverá ser por um lado a praticabilidade do sistema" (p. 199). No

caso da tributação pelo regime simplificado dos rendimentos profissionais e empresariais, possibilitando o recurso a deduções fixas e sem qualquer documento de suporte que possam provar a conexão com a obtenção do rendimento, só por questões de simplicidade é que podem ser legitimadas.

O regime simplificado é um método indirecto de determinação do lucro tributável (art. 87.º, al. a), da LGT e art. 52.º, do CIRC), em que são utilizados critérios previamente fixados, de aplicação geral e automática. A realidade que estes métodos pretendem alcançar não é a matéria tributável real, mas sim a presumida. Este regime de tributação assenta no rendimento normal e não no rendimento real. Penso que se verificou assim, um recuo no principal objectivo da reforma fiscal dos anos oitenta, que era a tributação do rendimento real. Estamos perante a tributação de um valor mínimo, ou seja, a aplicação de colectas mínimas indirectas, uma vez que estas são determinadas em função de matérias tributáveis mínimas. Com a aplicação deste regime o legislador procurou tributar alguns contribuintes que até aí não pagavam qualquer imposto, no entanto atingiu apenas os pequenos contribuintes e nada foi feito em relação aos grandes contribuintes.

#### **4. Tributação autónoma**

Pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foram aditados aos respectivos códigos o artigo 75.º-A do CIRS (actual art. 73.º) e o art. 69.º-A do CIRC (actual art. 81.º), os quais estabelecem a tributação autónoma de algumas despesas.

##### **4.1. IRS**

São tributados autonomamente os seguintes encargos efectuados por sujeitos passivos que exerçam actividades empresariais e profissionais e que possuam ou devam possuir contabilidade organizada: despesas confidenciais ou não documentadas à taxa de 50% (art. 73.º, n.º 1, do CIRS), despesas de representação à taxa correspondente a 20% (art. 73.º, n.º 2, do CIRS) da taxa



normal mais elevada de IRC, encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos, e motocicletas, excepto se afectas à exploração do serviço público de transportes (art. 73.º, n.º 3, do CIRS).

Consideram-se despesas de representação, os encargos com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos pelo sujeito passivo (art. 73.º, n.º 4, do CIRS, redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro). Os encargos relacionados com as viaturas respeitam a rendas ou alugueres, reintegrações, seguros, combustíveis, despesas de manutenção e conservação e impostos com elas relacionados (art. 73.º, n.º 5, do CIRS).

São ainda tributados autonomamente à taxa de 35% (art. 73.º, n.º 6, do CIRS) os pagamentos a pessoas singulares ou entidades residentes em países com regime fiscal mais favorável e à taxa de 5% (art. 73.º, n.º 7, do CIRS), as despesas relativas a ajudas de custo, a deslocações efectuadas pelo trabalhador em viatura própria ao serviço da empresa e não facturadas a clientes, excepto se forem tributadas em IRS pelo beneficiário. Se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal, são ainda tributados estes encargos pelos valores que não sejam dedutíveis nos termos do art. 42.º, n.º 1, al. f), do CIRC.

## **4.2. IRC**

São tributadas autonomamente as despesas confidenciais ou não documentadas à taxa de 50% (art. 81.º, n.º 1, do CIRC), no caso do sujeito passivo praticar operações isentas (total ou parcial) ou que não exerça a actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a título principal a taxa será elevada para 70% (art. 81.º, n.º 2, do CIRC). No caso das despesas de representação e dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, à taxa correspondente é de 5% (art. 81.º, n.º 3, do CIRC). No entanto, esta pode ser elevada para 15% (art. 81.º, n.º 4, do CIRC), se o custo de aquisição da viatura for superior a € 40 000, quando suportado por sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

São ainda tributados autonomamente à taxa de 35% ou 55% (art. 81.º, n.º 8, do CIRC), os pagamentos a pessoas singulares ou colectivas, respectivamente, residentes em países com regime fiscal mais favorável e à taxa de 5% (art. 81.º, n.º 9, do CIRC), as despesas relativas a ajudas de custo, a deslocações efectuadas pelo trabalhador em viatura própria e não facturadas a clientes, excepto se tributadas em sede de IRS pelo beneficiário. Se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal, são ainda tributados estes encargos pelos valores que não sejam dedutíveis nos termos do art. 42.º, n.º 1, al. f), do CIRC.

Exemplificando:

A empresa "Y", exerce a título principal a actividade de venda a retalho de material informático e os seus rendimentos estão sujeitos ao regime geral de tributação. No exercício de 2004, contabilizou:

Despesas confidenciais .....	€ 1 500
Despesas de representação.....	€ 2 000
Despesas com combustíveis para viaturas ligeiras.....	€ 500

De acordo com o art. 81.º, do CIRC, estão sujeitas a tributações autónomas, as seguintes despesas:

Despesas confidenciais .....	€ 1 500 x 50% = € 750
Despesas de representação.....	€ 2 000 x 5% = € 100
Despesas com combustíveis para viaturas ligeiras. ...	€ 500 x 5% = <u>€ 25</u>
IRC a pagar .....	€ 875

Afigura-se contraditório, quando no CIRC o art. 17.º estabelece que "O lucro tributável ... é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código", enquanto

que o art. 41.º do mesmo código contrapõe, entre o mais, que 20% de custos a título de ajudas de custo são parcela de lucro e que despesas de representação e encargos relacionados com viaturas são tributados autonomamente a uma taxa de 5%. Nestes termos, parece que o lucro fiscal é algo que quantitativa e qualitativamente se afasta do lucro que pelas regras de contabilidade, se terá apurado previamente. Na verdade, com os lucros estão a tributar-se parcelas que não o são, os casos de custos efectivamente suportados e não aceites fiscalmente. Sendo o lucro, conceitualmente, a diferença entre os proveitos e os custos, ele deixa de ser real, se no cômputo não se englobam todos os custos ocorridos.

No ponto seguinte, ir-se-á fazer uma breve análise estatística dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, na perspectiva do enriquecimento do meu trabalho, uma vez que incide sobre a tributação das empresas e será uma forma mais elucidativa de se verificar a evolução das receitas fiscais ao nível dos impostos sobre o rendimento. Não foi efectuada nos capítulos anteriores por estes serem históricos e descritivos enquanto este trata de uma investigação corrente e julgo ser útil demonstrar o desempenho e a realidade destes impostos no sistema fiscal actual.

## **5. Análise estatística**

Para ter uma ideia do significado da receita do IRS e IRC, observa-se como se posicionam estes impostos em relação ao total das receitas fiscais. A seguir proceder-se-á à análise da evolução dos rendimentos empresariais e profissionais em comparação com os rendimentos do trabalho dependente, verificando qual a influência do regime simplificado nos restantes regimes de tributação, estabelecendo uma comparação entre a evolução do resultado líquido, do resultado fiscal e da matéria colectável, e, por último, analisar-se-á alguns indicadores por escalões de colecta, mais concretamente, o número de declarações, o resultado contabilístico, o resultado tributável, a matéria colectável e o IRC liquidado.

O período da análise decorre entre os anos de 2000 a 2003, mas nem sempre foi possível estabelecer uma comparação entre o ano de 2000 e os seguintes, porque alguns dados nem sempre tiveram continuidade de análise o que constituiu uma significativa limitação. Escolheu-se o ano de 2000, porque foi o ano anterior à reforma da tributação do rendimento pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e também porque se entende ser importante analisar os reflexos das alterações introduzidas por esta Lei e que referira nos pontos 3 e 4, deste capítulo. Foi considerado o ano de 2003 como limite, pois as estatísticas de 2004 não se encontram disponíveis.

### **5.1. O peso do IRS e do IRC**

Em primeiro lugar analisa-se, o peso da receita do IRS e do IRC, no total dos impostos, para termos uma ideia da importância da receita destes impostos no total das receitas fiscais.

O quadro III.1 evidencia a evolução da receita dos impostos de 2001 a 2003, o valor da cobrança efectiva e a respectiva percentagem. No que se refere ao ano de 2000, não foi possível fazer esta comparação, porque não há valores das estatísticas da cobrança de IRS e IRC, mas apenas de imposto liquidado.

**Quadro III. 1 – Peso do IRS e do IRC**

(Valores em milhões de Euros)

	2001	2002	2003	% em relação ao total dos impostos		
				2001	2002	2003
<b>IRC</b>	<b>4.077</b>	<b>4.431</b>	<b>3.768</b>	<b>15,57%</b>	<b>15,54%</b>	<b>13,18%</b>
<b>IRS</b>	<b>7.164</b>	<b>7.258</b>	<b>7.379</b>	<b>27,36%</b>	<b>25,46%</b>	<b>25,81%</b>
Outros Impostos Directos	97	209	108	0,37%	0,73%	0,38%
<b>Total dos Impostos Directos</b>	<b>11.338</b>	<b>11.898</b>	<b>11.255</b>	<b>43,31%</b>	<b>41,73%</b>	<b>39,36%</b>
IVA	8.966	9.957	10.562	34,25%	34,92%	36,94%
ISP	2.146	2.745	2.946	8,20%	9,63%	10,30%
IA	1.193	1.150	985	4,56%	4,04%	3,44%
IT	1.065	1.160	1.224	4,07%	4,07%	4,28%
I. Selo	1.146	1.219	1.350	4,38%	4,28%	4,72%
Outros Impostos Indirectos	327	380	271	1,25%	1,33%	0,95%
<b>Total dos Impostos Indirectos</b>	<b>14.843</b>	<b>16.611</b>	<b>17.338</b>	<b>56,69%</b>	<b>58,27%</b>	<b>60,64%</b>
<b>TOTAL DOS IMPOSTOS</b>	<b>26.181</b>	<b>28.509</b>	<b>28.593</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: DGCI

Data : 2004/11/26

Constata-se que o peso da receita do IRS no total dos impostos decresceu, de 27,36% em 2001, para 25,81% em 2003. No entanto, a receita efectiva cresceu progressivamente ao longo dos anos, de 7.164 M€ em 2001 para 7.379 M€ em 2003. O mesmo aconteceu em relação ao IRC, o peso do IRC, no total dos impostos decresceu progressivamente, tendo passado de 15,57% no ano de 2001, para 13,18% em 2003. Por outro lado, a receita efectiva do IRC cresceu de 2001 para 2002, passou de 4.077M€ para 4.431M€, respectivamente, a qual passou em 2003 para 3.768M€, verificando-se neste ano uma redução.

A evolução positiva da cobrança do IRS e IRC, afigura-se ser devida ao aumento do número de contribuintes ao longo destes anos, conforme se pode ver no Quadro III.2. Verificando-se apenas em sede de IRC, no exercício de 2003, um decréscimo que parece ter sido devido à redução do número de contribuintes do regime simplificado como se pode ver no Quadro III.5, uma vez que estes contribuintes estão sujeitos ao pagamento de um imposto mínimo.

**Quadro III.2 – N.º de contribuintes de IRS e IRC**

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
<b>IRS</b>	3 869 120	3 968 841	3 979 045
<b>IRC</b>	311 523	329 949	331 528

Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

Quanto ao peso dos impostos, constata-se que o peso dos impostos directos tem vindo a diminuir enquanto o peso dos impostos indirectos tem vindo a aumentar no sistema fiscal actual, mais concretamente o IVA, actualmente será devido ao facto da taxa do IVA ter passado de 17% para 19%, em Junho de 2002.

## **5.2. Comparação dos rendimentos empresariais e profissionais com os rendimentos do trabalho dependente**

A seguir no Quadro III.3, ir-se-á analisar a evolução dos rendimentos empresariais e profissionais. Os dados estatísticos disponíveis em relação ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incidem, de um modo geral, sobre o total das categorias o que limita a análise. Também não é possível estabelecer uma comparação entre o exercício de 2000, porque em relação aos dados analisados não existe qualquer ligação entre o ano de 2000 e os seguintes, pois só a partir de 2001 as Estatísticas apresentam a discriminação das diferentes categorias do IRS. Considerou-se o rendimento bruto da Categoria B, o número de agregados familiares e determinou-se a média do rendimento bruto declarada por sujeito passivo.

**Quadro III. 3 – Evolução dos rendimentos empresariais e profissionais**

(Valores em milhões de euros)

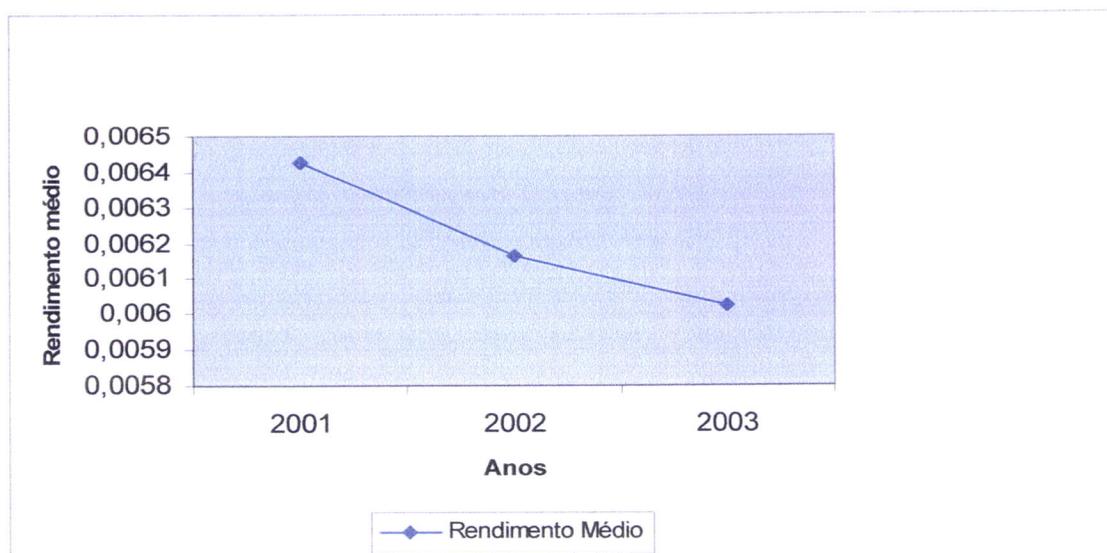
Categoria B	2001	2002	2003
Rendimento Bruto	5.974,757	5.434,564	5.180,043
N.º de Agregados	929 712	881 914	860 160
Rendimento Médio	0,006426	0,006162	0,006022

Fonte: DGCI

Data: 2004/11/26

Da análise do quadro, o número de agregados familiares decresceu de 2001 para 2003, bem como os rendimentos brutos e o rendimento bruto médio.

Representa-se o rendimento médio em gráfico, porque fica mais claro verificar o seu decréscimo, o qual parece ser devido à evasão e fraude fiscal nesta categoria de rendimento.

**Gráfico III.1- Evolução do rendimento bruto médio – categoria B**

Terá interesse comparar os valores do Quadro III.3 e do Gráfico III.1 com o rendimento bruto médio do trabalho dependente do Quadro III.4 e do Gráfico III.2 de modo a analisar a redistribuição da carga fiscal entre contribuintes que exercem actividades por conta própria e como trabalhadores dependentes.

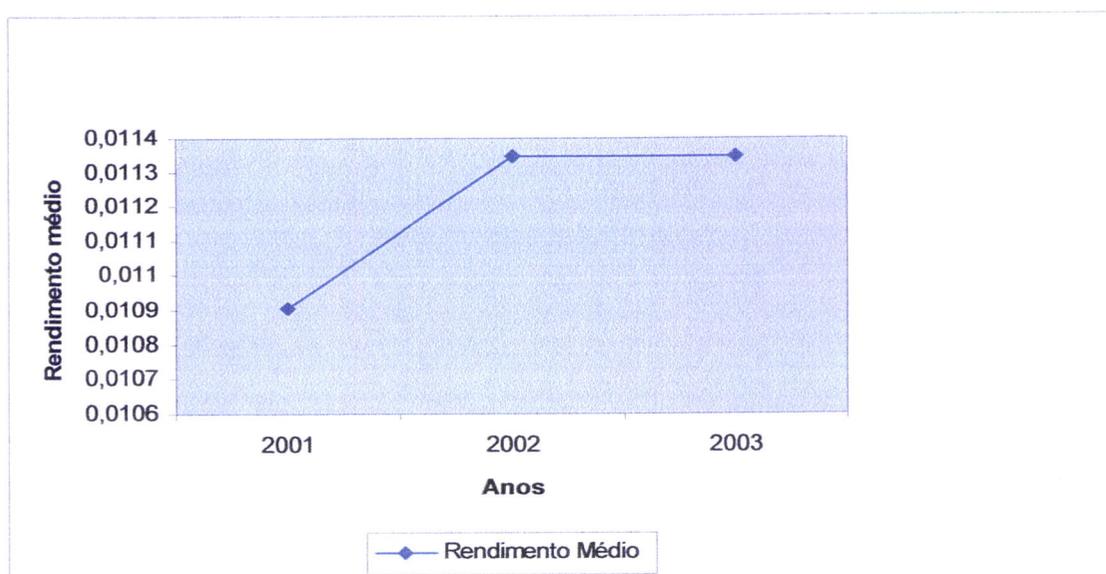
**Quadro III. 4–** Evolução dos rendimentos do trabalho dependente

(Valores em milhões de euros)

<b>Categoria A</b>	2001	2002	2003
Rendimento Bruto	42.915,374	45.258,038	44.982,548
N.º de Agregados	3 936 550	3 988 278	3 963 261
Rendimento Médio	0,010902	0,011348	0,011349

Fonte: DGCI

Data: 2004/11/26

**Gráfico III.2-** Evolução do rendimento bruto médio – categoria A

Comparando os valores dos rendimentos brutos médios das categorias A e B, resulta clara a necessidade de se continuar a tomar medidas para uma mais equitativa distribuição da carga fiscal, pois o rendimento médio da categoria B é muito inferior ao da Categoria A. Estes valores vêm demonstrar a grande evasão que continua a existir nos contribuintes da categoria B, o seu rendimento médio é quase metade dos contribuintes abrangidos pela categoria A.

### 5.3. Total dos contribuintes de IRC distribuídos por regime de tributação

O Quadro III.5 representa, o total de contribuintes distribuídos pelos regimes de tributação em vigor nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003.

**Quadro III. 5 – Regimes de tributação de IRC**

Regimes de Tributação	2000	%	2001	%	2002	%	2003	%
Normal	290 020	99%	285 276	92%	300 878	91%	305 265	92%
Simplificado			22 017	7%	24 434	7%	20 870	6%
Transparência Fiscal	2 504	1%	2 692	1%	2 892	1%	3 284	1%
Lucro Consolidado	1 072	0%	1 538	0%	1 745	1%	2 109	1%
<b>Total</b>	<b>293 596</b>	<b>100%</b>	<b>311 523</b>	<b>100%</b>	<b>329 949</b>	<b>100%</b>	<b>331 528</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGCI

Data: 2004/11/26

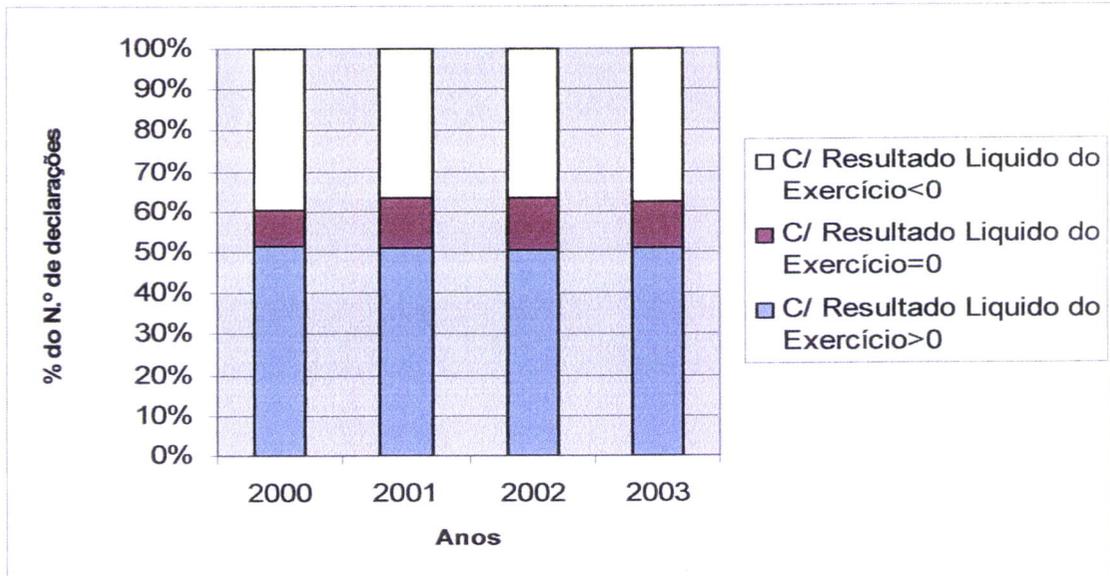
Verifica-se que a entrada em vigor do regime simplificado em 2001/01/01 provocou um desvio da tributação das empresas do regime normal para o regime simplificado. Cerca de 7% dos contribuintes que no exercício de 2000 pertenciam ao regime normal, com a introdução do regime simplificado em 2001 passaram a pertencer a este regime. No exercício de 2003, 3 564 das sociedades saíram do regime simplificado, algumas talvez por terem cessado a actividade ou optaram pelo regime geral de tributação, uma vez que este regime aumentou em cerca de 4387 contribuintes. O número de contribuintes abrangidos pelo regime de transparência fiscal e lucro consolidado, não são significativos no nosso sistema fiscal.

### 5.4. Evolução do resultado líquido, resultado fiscal e matéria colectável

Os gráficos III.3, III.4 e III.5, representam a evolução do resultado líquido, resultado fiscal e da matéria colectável, nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003. Vai-se comparar a evolução destes indicadores e ver quais os factores que poderão ter influenciado esta evolução, considerando o n.º de declarações

e a percentagem de contribuintes que apresentaram resultado líquido menor, igual ou maior que zero, resultado fiscal menor, igual ou maior que zero e matéria colectável igual ou maior que zero.

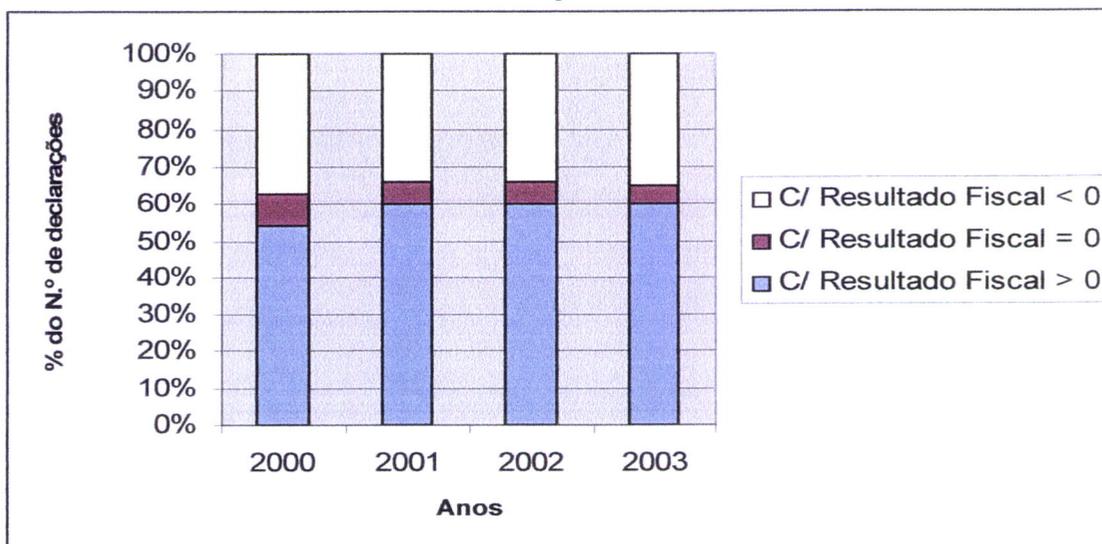
**Gráfico III.3 – Evolução do resultado líquido**



Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

De um modo geral cerca de 51% dos contribuintes apresentaram resultado líquido positivo. O número de contribuintes com resultado líquido nulo aumentou cerca de 3% nos exercícios de 2002 e seguintes. Por outro lado, o número de contribuintes com resultado fiscal negativo diminuiu.

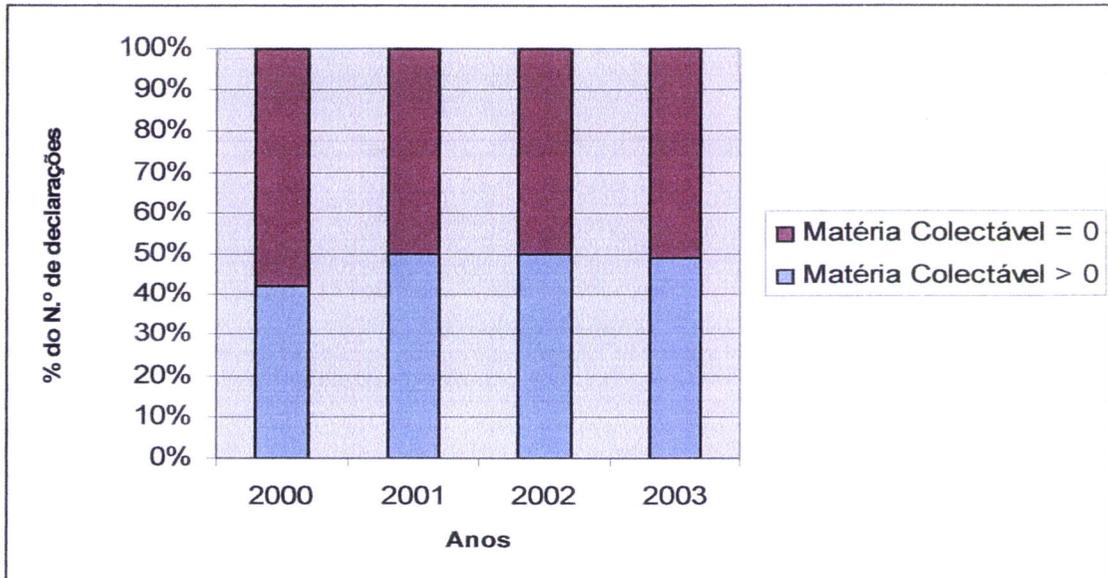
Gráfico III.4 – Evolução do resultado fiscal\*



Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

\* Inclui o regime simplificado

Se comparar o Gráfico III.3 com o Gráfico III.4, verifica-se que a percentagem de contribuintes que apresentaram resultado fiscal positivo em relação ao resultado líquido cresceu cerca de 6%, valor este aproximado ao número de contribuintes do regime simplificado, como se constata no Quadro III.5, o que tudo leva a crer que este aumento foi devido à introdução deste regime o que veio a reflectir-se na diminuição do número de contribuintes que apresentavam lucro nulo ou prejuízo fiscal. É elevada a percentagem de contribuintes que apresentam resultado líquido negativo, cerca de 50%, sabendo que este é apurado com base na contabilidade do contribuinte pelas regras estabelecidas no CIRC, então o valor declarado pelos contribuintes não corresponde ao real, o resultado está falseado, não é aceitável que uma percentagem tão elevada de contribuintes apresente prejuízos, pois o objectivo de qualquer empresa é a obtenção do lucro.

**Gráfico III.5 – Evolução da matéria colectável**

Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

A matéria colectável positiva aumentou em cerca de 8%, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, tendo diminuído em igual percentagem a matéria colectável nula, o que se me afigura que esta alteração foi devida à entrada em vigor em 2001/01/01 do regime simplificado de tributação.

Procedeu-se a uma análise comparativa dos Gráficos III.4 e III.5, verifica-se que a percentagem de contribuintes com resultado fiscal positivo é superior à percentagem de contribuintes com matéria colectável positiva. Esta foi influenciada pelo reporte de prejuízos fiscais e a dedução de benefícios fiscais. Os contribuintes que apresentam prejuízos levam ao não apuramento de matéria colectável positiva no exercício e vai influenciar os anos seguintes pela dedução ao lucro tributável é uma dupla perda de receita.

No exercício de 2000 aproximadamente 60% do número de contribuintes apresentavam matéria colectável nula valor este que decresceu para cerca de 50%, é muito significativa a percentagem de contribuintes que apresentam matéria colectável nula. Tudo leva a crer que o decréscimo verificado em parte foi devido à introdução do regime simplificado, pois como já se referira este regime representou 7% dos regimes de tributação, conforme foi demonstrado no Quadro III.5.

### 5.5. Evolução do IRC liquidado por escalões de colecta

Os Quadros III.6, III.7, III.8 e III.9, representam por escalões de colecta o número de declarações e o IRC liquidado, respeitante aos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, o que vai permitir analisar a distribuição das declarações por IRC liquidado, bem como a sua evolução.

**Quadro III.6 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2000**

ESCALÕES DE COLECTA (Euros)	DECLARAÇÕES		IRC LIQUIDADO	
	Nº	%	VALOR	%
= 0	171 076	58%	0	0%
0 A 5.000	85 253	29%	97	3%
5.000 A 17.500	22 743	8%	198	6%
17.500 A 50.000	8 880	3%	247	8%
50.000 A 250.000	4 377	1%	426	13%
250.000 A 1.250.000	976	0%	483	15%
1.250.000 A 25.000.000	280	0%	1 027	31%
> 25.000.000	11	0%	804	25%
<b>TOTAIS</b>	<b>293 596</b>	<b>100%</b>	<b>3 281</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

**Quadro III.7 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2001**

ESCALÕES DE COLECTA (Euros)	DECLARAÇÕES		IRC LIQUIDADO	
	Nº	%	VALOR	%
= 0	156 581	50%	1	0%
0 A 5.000	68 045	22%	26	1%
5.000 A 17.500	44 719	14%	94	3%
17.500 A 50.000	23 672	8%	181	6%
50.000 A 250.000	14 402	5%	419	13%
250.000 A 1.250.000	3 141	1%	442	14%
1.250.000 A 25.000.000	926	0%	968	30%
> 25.000.000	37	0%	1 084	34%
<b>TOTAIS</b>	<b>311 523</b>	<b>100%</b>	<b>3 215</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

**Quadro III.8 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2002**

ESCALÕES DE COLECTA (Euros)	DECLARAÇÕES		IRC LIQUIDADO	
	Nº	%	VALOR	%
= 0	163 689	50%	1	0%
0 A 5.000	72 668	22%	30	1%
5.000 A 17.500	48 192	15%	101	3%
17.500 A 50.000	25 919	8%	191	7%
50.000 A 250.000	15 158	5%	416	14%
250.000 A 1.250.000	3 303	1%	444	15%
1.250.000 A 25.000.000	975	0%	971	33%
> 25.000.000	45	0%	771	26%
<b>TOTAIS</b>	<b>329 949</b>	<b>100%</b>	<b>2 926</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

**Quadro III.9 – IRC liquidado por escalões de colecta – 2003**

ESCALÕES DE COLECTA (Euros)	DECLARAÇÕES		IRC LIQUIDADO	
	Nº	%	VALOR	%
= 0	169 191	51%	0	0%
0 A 5.000	56 812	17%	13	0%
5.000 A 17.500	59 764	18%	87	3%
17.500 A 50.000	26 025	8%	159	6%
50.000 A 250.000	15 381	5%	357	13%
250.000 A 1.250.000	3 385	1%	390	14%
1.250.000 A 25.000.000	925	0%	915	33%
> 25.000.000	45	0%	864	31%
<b>TOTAIS</b>	<b>331 528</b>	<b>100%</b>	<b>2 785</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGCI  
Data: 2004/11/26

O IRC liquidado tem vindo a diminuir de 3 285 M€ em 2000 para 2 785 M€ em 2003. É muito significativa a percentagem de declarações que apresenta IRC liquidado igual a zero, 58% em 2000, valor este que decresceu nos anos seguintes para cerca de 50%, conforme já se referira, parece ser devido à entrada em vigor do regime simplificado em 2001/01/01. Da comparação entre o número de declarações e o IRC liquidado, constata-se que as empresas que apresentam uma colecta superior a 50 000M€, são as que pagam quase a totalidade do imposto. No exercício de 2000 corresponde a 84% do IRC liquidado e a 5 744 declarações. No exercício de 2001 a 91% e a 18 506

declarações. No exercício de 2002 a 88% e a 19 481 declarações e em 2003 a 90% e a 19 481 declarações, o que significa que o IRC liquidado assenta em mais ou menos 5% das sociedades.

Em síntese, reconhece-se, que os números enunciados indiciam uma significativa evasão e fraude fiscais. Não é de modo nenhum crível que a referida situação anterior corresponda à realidade.

Surgem alterações legislativas para combater a fraude e evasão fiscal, como por exemplo os métodos para determinação do rendimento líquido das actividades empresariais e profissionais e do lucro tributável de aplicação automática, com imposto mínimo a pagar, que veio abranger os contribuintes de pequena dimensão, no entanto, para os de grande dimensão nada foi feito. Houve quem designasse estes montantes mínimos de “colectas mínimas”. Afigura-se que houve um retrocesso da tributação do rendimento real, consagrado no art. 104.º, do CRP. Os contribuintes passaram a pagar imposto sobre custos como é o caso das tributações autónomas de certas despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos, e motocicletos.

A tributação através de métodos indirectos (indiciários) somente ganhou autonomia com a reforma fiscal de 1988. As razões para a aplicação dos métodos indirectos assentavam no pressuposto de que todos os contribuintes deviam contribuir para o sistema fiscal pagando impostos, de modo que o Estado não seja defraudado pelo facto de alguns não declararem rendimentos ou declararem importâncias inferiores às que efectivamente são auferidas. No fundo, trata-se de combater a fraude e a evasão fiscais, de forma a evitar, entre outras, graves consequências ao nível das receitas fiscais. Analisar-se-á no capítulo que se segue, as condições em que pode ser efectuada a aplicação de métodos indirectos, em que consiste e a que elementos recorre a Administração Fiscal para proceder à avaliação indirecta da matéria tributável, na Lei Geral Tributária.

## **CAPÍTULO IV – A AVALIAÇÃO INDIRECTA NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA**

## **1. Justificação da avaliação indirecta**

Como já se referiu, nos termos do art. 104.º, n.2, da CRP, “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. A expressão “fundamentalmente” parece admitir que alguns desvios sejam permitidos a este princípio, mas não de forma tão profunda que o possam vir a negar.

O rendimento real das empresas, é o rendimento efectivo obtido pelo contribuinte, tendo por base os valores da sua declaração de rendimentos, no entanto, nem sempre o declarado corresponde à realidade, daí que a lei fiscal tivesse previsto a aplicação de métodos indirectos, designados por “métodos indiciários” para determinação da matéria tributável.

Os métodos indiciários, quando da reforma de 1988, vinham previstos nos Códigos do IRS e IRC.

A reforma da tributação directa de 1988, não foi precedida da aprovação de uma Lei Geral Tributária que definisse as linhas fundamentais do sistema fiscal, os direitos dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro). No entanto, sempre foi sentida a necessidade de uma Lei Geral Tributária. No art. 53.º, da Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro (Orçamento do Estado para 1997) foi proposto que fossem desenvolvidos os trabalhos necessários para a instituição de uma Lei Geral Tributária e que esta definisse de forma precisa os poderes da Administração Fiscal e as garantias dos contribuintes. Como já foi referido também a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, previa a criação de uma Lei Geral Tributária.

A Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, autorizou o Governo a publicar a Lei Geral Tributária, o que veio a concretizar-se com a publicação do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro. A referida lei entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999.

O nosso sistema fiscal permite duas formas de avaliação, a avaliação directa que é feita pelos contribuintes ou pela Administração Tributária, tendo por base valores declarados e a avaliação indirecta efectuada pela Administração Tributária em situações em que não há valores declarados, ou havendo-os, haja indícios que os mesmos não correspondem à realidade.

“A avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação” (art. 83.º, n.º 1, da LGT). O apuramento da matéria tributável tem por base as declarações dos contribuintes, “desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária” (art. 59.º, n.º 2, do Código do Processo do Procedimento Administrativo).

“A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha” (art. 83.º, n.º 2, da LGT). Trata-se de um método supletivo, de aplicação subsidiária da avaliação directa, que permite extrair presunções quantitativas em situações em que, alegadamente, o contribuinte não cumpriu os seus deveres legais de cooperação ou resultou de razões acidentais (art. 85.º, da LGT).

Assim, a avaliação indirecta não constitui um modo de avaliação de um montante efectivamente existente, antes possibilita a sua quantificação presuntiva pela análise de indicadores que supostamente, o podem identificar. A determinação do rendimento por métodos indirectos apenas é efectuada quando seja inviável um apuramento directo e fiável dos elementos necessários à identificação da matéria tributável. “O princípio que norteia a sua aplicação é precisamente o do respeito pelo rigor da verdade material dos factos com relevância tributária” (Palma, 1997, p. 57).

O princípio do inquisitório<sup>43</sup> impõe que a Administração Fiscal, deva desenvolver todos os esforços tendentes ao apuramento da verdade material subjacente a qualquer situação tributável, em obediência ao princípio constitucional segundo o qual a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o rendimento real.

Mas, esgotadas as possibilidades no âmbito da investigação de proceder ao apuramento do “rendimento real”, nos casos em que não seja objectivamente possível conhecer a matéria tributável efectiva, a avaliação indirecta pode ser a única solução para se chegar à identificação do valor tributável. São disso exemplos a inexistência ou recusa de apresentação da contabilidade ou da declaração de rendimentos modelo 3 ou modelo 22, respectivamente para empresários em nome individual e sociedades (Palma, 1997).

Soares Martinez (2003) defende, que a incidência sobre presunções determina injustiças menores do que tributar, como se fossem reais, rendimentos cuja realidade não pode ser apreendida, por deficiências de contabilização e outras razões.

Assim, a avaliação indirecta pode e deve funcionar como um importante instrumento de luta contra a fraude e evasão fiscal e ainda como um estímulo para que os contribuintes mantenham a sua contabilidade correcta e integralmente organizada, ou seja, de modo a não se sujeitar a uma tributação virtualmente mais pesada do que a desejada. Certamente, o contribuinte irá preferir cumprir esta obrigatoriedade do que sujeitar-se à avaliação indirecta. Este tipo de avaliação deverá ser utilizado, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais.

Também a falta de cooperação dos sujeitos passivos, no procedimento de inspecção, pode, quando ilegítima, designadamente no que respeita ao

---

<sup>43</sup> Estabelecido no art. 58.º, da L.G.T., segundo o qual a «Administração Tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material».

fornecimento de informações solicitadas e exibição de registos, livros e demais documentação fiscalmente relevante, constituir fundamento para aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei (art. 10.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro), pois, o incumprimento dos deveres de cooperação impossibilita o apuramento do rendimento líquido real efectivo ou do lucro real efectivo, impondo o recurso aos métodos indirectos de avaliação.

Se o sujeito passivo não desempenhar correctamente o papel que o legislador lhe cometeu na estruturação do sistema, a Administração Fiscal tem que retirar do facto as conclusões e as devidas consequências. Conforme se pode concluir, o sistema de tributação depende, de forma muito significativa, da actuação do sujeito tributário.

Relativamente à avaliação indirecta coloca-se a questão a quem pertence o ónus da prova. Quanto à verificação dos pressupostos da sua aplicação compete à Administração Fiscal (art. 74.º, n.º 3, da LGT), pois “presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos 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” (art. 75.º, n.º 1, da LGT). Ao sujeito passivo cabe o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (art. 74.º, n.º 3, da LGT).

Quanto ao valor probatório, ou seja, o art. 76.º, n.º 1, da LGT estabelece que “As informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei”.

Portanto, a decisão da tributação pelos métodos indirectos, nos casos e com os fundamentos previstos na lei, implica a especificação dos pressupostos e dos

critérios utilizados que estão na base da avaliação da matéria tributável (art. 77.º, n.º 4, da LGT).

## **2. Pressupostos e fundamentos da decisão de aplicação da avaliação indirecta**

A Lei Geral Tributária estabelece cinco casos para a realização, da avaliação indirecta e que a seguir se analisam.

### **2.1. Regime simplificado de tributação**

O primeiro caso a que se refere o art. 87.º, da LGT, diz respeito ao regime simplificado de tributação. Antes de entrar na explicação deste primeiro pressuposto, creio ser conveniente esclarecer o que é, quando e porque surgiu o já mencionado regime simplificado de tributação.

A Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, como já foi referido no capítulo anterior, reformou a tributação do rendimento e adoptou medidas destinadas a combater a evasão e a fraude fiscais introduzindo, designadamente, o regime simplificado de tributação, em vigor a partir de 2001/01/01.

Este regime aplica-se automaticamente aos sujeitos passivos de IRS/IRC, desde que satisfaçam os critérios estabelecidos no art. 31.º, do CIRS e art. 53.º, do CIRC, e não efectuem opção pelo Regime Geral, caso em que são obrigados a possuir contabilidade regularmente organizada e a utilizá-la para efeitos de tributação.

Em sede de IRS, o rendimento líquido apurado<sup>44</sup> é de englobamento obrigatório e tributado nos termos gerais. Em sede de IRC, ao lucro tributável (resultante da aplicação do coeficiente de 20% ao valor das vendas de mercadorias e 45% aos restantes proveitos) é aplicável uma taxa de 20% (art. 80.º, n.º 3, do CIRC). Tratando-se de uma metodologia de aplicação automática, a liquidação é logo

---

<sup>44</sup> Por aplicação dos coeficientes (65% das prestações de serviços e/ou 20% das vendas de mercadorias).

efectuada, não podendo, os sujeitos passivos, apresentar pedido de revisão nos termos do art. 91.º, da LGT, a não ser que sejam corrigidos por avaliação indirecta, os valores de base contabilística necessários para o apuramento do lucro tributável, como por exemplo o volume de vendas ou prestações de serviços.

Este regime desincentiva o normal controlo exercido pelos diferentes agentes económicos, na medida em que, sendo desnecessário documentar os custos, estes prescindem com facilidade da exigência do documento de quitação.

De realçar o facto de haver muitos sujeitos passivos que, reunindo as condições previstas na lei para o seu enquadramento automático neste regime, por o considerarem mais gravoso em termos de tributação, optaram pelo regime de contabilidade organizada.

## **2.2. Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável**

Apenas se partirá para a aplicação de métodos indirectos nos casos de manifesta impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, art. 87.º, al. b), da LGT. Assim, estando em aberto a possibilidade de apurar valores reais, não faria sentido promover a aplicação de métodos tendentes à obtenção de valores próximos dos realmente verificados. E compreende-se que assim seja, atento o princípio constitucional da tributação das empresas incidir “fundamentalmente” pelo lucro real.

Esta situação constitui o pressuposto que integrava os casos expressamente previstos nos códigos de IRC (art. 51.º) e IRS (artigos 28.º e 38.º). A verificação deste pressuposto decorre sempre de exame à escrita e pode resultar das seguintes anomalias ou incorrecções, quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável, conforme o estabelecido no art. 88.º, da LGT:

**• “Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais”**

Nos parágrafos seguintes refiro alguns conceitos que julgo haver necessidade de um prévio esclarecimento. Assim:

O conceito de “inexistência”, deve ser entendido em sentido restrito ou seja, não equivale a inexistência de contabilidade mas por exemplo, a uma desconformidade com o Plano Oficial de Contabilidade.

A “falta e o atraso” apresentam uma natureza pouco definida, embora não pareçam dar origem a uma actuação arbitrária por parte da Administração Tributária. A “falta” corresponderá a uma inexistência parcial de certos elementos da contabilidade, ao passo que o “atraso” pode revestir uma dúplici configuração. Haverá um atraso primário, no caso do art. 115.º, n.º 4, do CIRC, que não permite atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, e um atraso secundário, patente no art. 52.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC, que prevêem a concessão de um prazo mínimo de 5 e máximo de 30 dias para a regularização da situação, concessão essa cuja preterição torna ilegal a utilização dos métodos indirectos. Se o vício for sanado pelo contribuinte, poderá evitar-se a aplicação de métodos indirectos.

“Irregularidade” será, pois, um incumprimento das obrigações contabilísticas previstas na lei comercial e fiscal, pois, como é referido no art. 117.º, do CIRS e art. 115.º, do CIRC, os sujeitos passivos são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei fiscal e comercial. Por exemplo, serão consideradas irregularidades na organização e execução da contabilidade a falta de documentos de suporte do registo das operações ou a existência de rasuras nos lançamentos (Palma, 1997).

A Administração deverá ponderar a gravidade da situação antes de decidir a aplicação de métodos indirectos. Afigura-se que a falta de uma factura num universo de várias centenas, não torna os registos contabilísticos inutilizáveis e não justifica a aplicação de métodos indirectos.

Assim, meras irregularidades são insusceptíveis de, por si só, justificarem o recurso a este método supletivo, já que se assumem como correcções técnicas.

Relativamente a possíveis situações de atraso na execução dos registos contabilísticos e/ou dos livros selados, ou de não imediata exibição, dever-se-á ter em atenção a obrigatoriedade de concessão de um prazo, variável entre cinco a trinta dias, para a sua regularização ou apresentação, de acordo com estabelecido no art. 52º, n.ºs 2 e 3, do CIRC. Nestes casos, só após o decurso deste prazo, sem que se mostrem cumpridas tais exigências legais, poderá haver lugar à aplicação de métodos indirectos.

- ***“Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação”***

Será considerada recusa a actuação pela qual o sujeito “ não permita o livre acesso ou utilização pelos funcionários competentes aos locais de exercício das actividades sujeitas a imposto” e “a declaração de não possuir livros, registos, e documentos ou a sua autorização ao exame”. A ocultação ou alteração de factos ou valores através da falsificação ou viciação dos livros e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei fiscal pode traduzir-se, com efeito, na omissão de registo de receitas ou na contabilização de custos inexistentes ou superiores aos reais a coberto de “facturas falsas”.

- **“Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a Administração Tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal”**

A Administração Tributária deverá demonstrar a existência de duas ou mais contabilidades sendo necessário, para isso, provar que uma delas é mais favorável do que a outra, em termos fiscais.

É claro que não se incluem as situações em que, por obediência a uma estratégia organizacional de grupos multinacionais, por exemplo, o sujeito passivo organiza duas contabilidades distintas, uma destinada a cumprir os critérios contabilísticos legais de cada país, uma outra tendo por referência as normas contabilísticas do grupo, quantas vezes mais exigentes do que aqueles, sendo imperioso que os resultados fiscalmente relevantes sejam idênticos nas duas contabilidades, pelo que, nesta situação não haverá, certamente, lugar à aplicação de métodos indirectos. A existência de duas contabilidades, de *per si*, não pode, portanto, constituir fundamento para o recurso à determinação da matéria tributável por métodos indirectos. A questão pode colocar-se, porém, se aquela identidade de valores não se verificar.

A duplicação injustificada de escrituração indicia, naturalmente, a intenção de fraudar o erário público, bastando, à Administração Tributária demonstrá-la. Porém, só autoriza a utilização de métodos indirectos porque se torna impossível apurar o lucro real, art. 87.º, al. c), da LGT.

A prova dos factos que são objecto da contabilidade fica sujeita às regras do ónus da prova estabelecido no art. 74º, da LGT e aos quais já me referi. Esta sujeição, estando-se perante uma omissão de dever que normalmente legitima a utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável (art. 87º, al. b), da LGT), traduzir-se-á, na prática, numa verdadeira inversão do ónus da prova relativamente aos factos a que se refere a omissão, pois à Administração Tributária caberá apenas provar a existência da deficiência da contabilidade ou

escrita e será ao contribuinte que caberá o ónus de demonstrar o eventual erro na sua quantificação (art. 74º, n.º 3, da LGT).

- ***“Existência 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 um capacidade contributiva significativa maior do que a declarada”***

Quando se verifiquem anomalias e incorrecções, da análise aos documentos, bem como aos registos contabilísticos, ou outras informações, através de amostragens às contas e aos registos contabilísticos, que os valores declarados pelo sujeito passivo são inferiores aos realmente praticados, (valores de mercado), será a matéria tributável calculada através de métodos indirectos.

### **2.3. Afastamento da matéria tributável dos indicadores objectivos**

A aplicação de métodos indirectos com base neste fundamento só pode efectuar-se em caso do sujeito passivo não apresentar, na declaração em que a liquidação se baseia, “razão justificativa” desse afastamento e desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua actividade.

Neste caso, a lei obriga, no art. 77.º, n.º 5, da LGT, que na fundamentação da decisão de aplicação de métodos indirectos, a Administração diga as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte. Ora, estas razões podem ser muito variadas e só em cada caso concreto se poderá avaliar se elas são ou não justificadas.

Recorde-se que o art. 89.º, n.º 2, da LGT prevê que sejam definidos anualmente, os indicadores objectivos de base técnico-científica, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais. Estes indicadores podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente

inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorcivos da concorrência.

A utilização deste instrumento legal encontra-se prejudicada pelo facto de, até agora, tanto quanto sei, não estarem disponíveis os chamados indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica.

Sendo definidos esses critérios haverá ainda alguns aspectos a ter em conta, nomeadamente: A necessidade de afectar recursos da inspecção tributária à apreciação das justificações em tempo útil, de modo a viabilizar uma eventual tributação indirecta dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação (três anos), atendendo ao provável elevado número de sujeitos passivos que cairão neste âmbito. A sua aplicação generalizada, implica que poderão cair no seu âmbito muitas empresas de grande dimensão com a inerente possibilidade de ser afastada a “presunção de verdade” das respectivas contabilidades (e declarativa) pese embora o eventual controle e certificação legal a que estão sujeitos, o que será dificilmente aceitável. Naturalmente que a decisão de aplicação deste método resultante da não aceitação das justificações apresentadas pelo sujeito passivo, torna previsível o aumento significativo dos pedidos de revisão com os inerentes custos, designadamente ao nível da afectação de recursos da área da inspecção tributária como peritos da Fazenda Pública. De realçar, contudo, a vantagem que consistirá em tributar um número significativo de contribuintes que, indevidamente, têm estado afastados da tributação, contribuindo para uma melhoria da equidade fiscal e um acréscimo de receitas, não devendo ser descurada a possibilidade de haver sujeitos passivos, cujos indicadores se situam acima dos que vierem a ser estabelecidos como normais, serem tentados a declarar valores próximos destes.

#### **2.4. Afastamento significativo, em relação ao rendimento-padrão**

Este pressuposto, aplica-se a situações de falta de declaração de rendimentos do contribuinte e este evidencie manifestações de fortunas constantes da tabela prevista no art. 89.º-A, n.º 4, da LGT ou quando declare rendimentos que

mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento-padrão resultante da referida tabela (art. 89.º, da LGT).

A Administração Fiscal fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição, que a Lei considerar manifestações de fortuna relevantes.

Verificados estes pressupostos, se o contribuinte não fizer prova<sup>45</sup>, considera-se o rendimento padrão, da Categoria G “incrementos patrimoniais”.

A competência para a decisão, é atribuída ao Director Geral dos Impostos (ou substituto legal, sem possibilidade de delegação) cabendo recurso para o Tribunal Tributário com efeito suspensivo. Não se aplica o regime previsto no art. 91.º, da LGT (art. 89.º, n.ºs 5 e 6, da LGT).

### **2.5. Apresentação de resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais consecutivos**

Não é normal, salvo no início da actividade, que os resultados tributáveis sejam nulos ou negativos durante tanto tempo. São estes desvios em relação à normalidade que fazem desencadear a aplicação de métodos indirectos, se o contribuinte não produzir, “razão justificativa”.

A fixação da matéria tributável deverá ser feita de forma automática, por aplicação dos indicadores, e indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes. Tanto quanto sei, este pressuposto ainda não foi aplicado.

### **3. Critérios base para a quantificação da avaliação indirecta**

Na avaliação indirecta há que distinguir a que decorre de exame à escrita e a que tem por base critérios de avaliação automática.

---

<sup>45</sup> Cabe ao contribuinte provar que é outra a fonte das manifestações de fortuna, nomeadamente: Herança ou doação, utilização do seu capital ou recurso a crédito e rendimentos que não esteja obrigado a declarar.

No caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável, a fixação decorre sempre de um exame à escrita resultante de um procedimento de inspecção externa, regulado nos termos do RCPIT, que consagra, o princípio do contraditório, estabelecido formalmente no art. 60.º, da LGT.

Concluída a prática de actos de inspecção, a entidade inspeccionada é convidada a pronunciar-se sobre o projecto de conclusões do relatório, devendo ser tidos em conta obrigatoriamente, os novos elementos suscitados na audição.

Assim, em obediência ao princípio da participação, o contribuinte participa na formação das decisões antes da aplicação de métodos indirectos, o caso de avaliação indirecta decorrente de critérios de aplicação automática (sem que haja procedimento de inspecção), o princípio do contraditório é efectuado nos termos do art. 60.º, al. d), da LGT e existindo exame à escrita, nos termos do art. 60.º, al. d) e e), da LGT e, porque o procedimento de inspecção é objecto de regulamentação própria, art. 60.º, do RCPIT.

A Administração Tributária dá, assim, cumprimento ao direito de participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito, previsto nos artigos 100.º a 105.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) aplicável, nos termos do art. 2.º, al. c), da LGT, vertido na própria LGT (art. 60.º - princípio da participação).

Enunciados os fundamentos, a Administração Tributária deve apresentar uma proposta de tributação fundamentada, que poderá ter em conta os seguintes elementos (art. 90.º, da LGT):

- **“Margens médias de lucro líquido do sector de actividade, sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros”**

Com o tratamento informático das declarações dos contribuintes, nomeadamente dos que exercem actividades de natureza comercial e industrial, pretender-se-á dispor de bases de dados que permitam equacionar sectorialmente o comportamento dos principais indicadores obtidos.

Ao nível das margens médias, tendo estas as vendas como base, poderão ser utilizadas face a dois pressupostos: As vendas merecem crédito aos serviços da Administração Tributária, mas os lucros brutos evidenciam motivos fundamentados para não se aceitarem, ou as vendas não merecem crédito logo, a Administração Tributária, supletivamente, serve-se deste indicador para, através da sua aplicação às compras, apurar um resultado bruto.

- **“As taxas médias de rendibilidade do capital investido”**

Terão como pressuposto, inferir até que ponto os capitais (próprios e alheios), disponibilizados para o exercício da actividade, estarão a produzir contrapartidas médias conformes com as taxas médias de rendibilidade do sector.

Assim, procurando não confundir “lucro” com “rendibilidade” os indicadores desta, que permitem avaliar a gestão através da relação lucro obtido/capital investido, poderão configurar-se como indicadores de rendibilidade de exploração, ou indicadores de rendibilidade de capitais próprios e de investimento total.

A rendibilidade dos Capitais Próprios (ou financeira) pode representar-se pela expressão matemática, Resultados Líquidos / Capitais Próprios em que, a um valor elevado corresponderá uma elevada capacidade de auto financiamento da empresa.

- ***“Os coeficientes técnicos de consumo ou de matérias-primas”***

Serão indicadores possíveis de obter por recurso ao estudo dos consumos médios, tanto de matérias-primas como de matérias subsidiárias, não se podendo menosprezar os factores de ponderação.

Naturalmente que, subjacentes a estas realidades estarão as características intrínsecas de cada unidade industrial e de cada sector de actividade.

O objectivo será o cálculo, por recurso a estes indicadores, da produção aproximada da empresa, a qual, confrontada com as existências iniciais e finais, afectada de eventuais regularizações, permitirá conhecer a quantidade vendida.

De referir que, por vezes, se poderá verificar a necessidade de recorrer aos métodos de conversão das unidades de medida utilizadas pela empresa, as quais, para um sector de produção, poderão ser em toneladas (por exemplo) e para um sector de comercialização poderão ser noutra unidade de medida (m<sup>3</sup> por exemplo), veja-se o caso da extracção e comercialização de inertes).

Nestes casos torna-se ainda necessário, levar em consideração, possíveis situações de “quebras” originadas pelo maior ou menor aproveitamento que o “produto” proporcione, bem como pelo coeficiente utilizado, face à maior ou menor amplitude do intervalo estatístico normalmente considerado.

- ***“Elementos e informações declarados à Administração Tributária”***

Este ponto, assumindo um carácter residual dir-se-á que procura complementar os antecedentes.

De facto, todos os elementos declarados à Administração Tributária poderão ser importantes para o fim em vista. O seu tratamento informático e estatístico deverá permitir o conhecimento das realidades, sectoriais, regionais e nacionais.

Daí que o recurso ao seu conhecimento se deva fazer não só com base nos disponibilizados pelos contribuintes através das suas declarações periódicas, mas também nos que outras entidades possuam e que, de alguma forma, se relacionam com esses mesmos contribuintes.

Esta alternativa não é mais do que a assumpção do dever público de cooperação com a Administração Tributária, mencionado no art. 119º, e seguintes do CIRC.

- ***“A localização e dimensão da actividade exercida”***

Devem ser tidos em conta a localização e a dimensão da actividade, quando da avaliação indirecta. Deverá existir uma relação em concreto com o sujeito passivo e não com o que acontece normalmente no sector onde ele opera.

- ***“Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade”***

O facto de a Administração Tributária dever presumir custos mínimos em função das condições concretas do exercício da actividade, mesmo quando os contribuintes não tenham provado a realização das correspondentes despesas, resulta da avaliação indirecta visar a obtenção do rendimento real presumido, ou seja, alcançar um quadro tanto quanto possível aproximado da situação tributária real do contribuinte.

- ***“A matéria tributável do ano ou anos mais próximo que se encontre determinada pela Administração Tributária”***

Os valores declarados nos anos mais próximos a que respeita a declaração são sempre de considerar, nos termos da lei, em caso do fundamento da aplicação dos métodos indirectos ter sido a não apresentação da declaração no prazo e nos restantes termos dos códigos e leis tributárias, mas tais elementos

podem ser tidos em conta igualmente noutros casos de aplicação de métodos indirectos, sempre que a sua consideração se revele adequada face aos objectivos da tributação.

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

O Ministro das Finanças ainda não exerceu os poderes referidos no art. 89.º, n.º2, da LGT, ou seja, ainda não foram definidos os indicadores, pelo que tanto quanto se sabe, ainda não tem conteúdo efectivo.

Para melhor ilustrar a questão da avaliação indirecta, apresenta-se um exemplo. No entanto, não se quer deixar de salientar que este caso é uma simulação resultante de estudo efectuado no âmbito desta dissertação, respeitante à actividade de tapetes de Arraiolos, desenvolvida no concelho de Arraiolos, distrito de Évora. A escolha desta actividade relaciona-se, por um lado, com a importância económica para o concelho onde grande parte da população se dedica à confecção de tapetes, uma realidade que o distrito de Évora não pode esquecer. Por outro lado, porque Arraiolos se situa a cerca de 20 Kms. de Évora, cidade onde se habita e, por isso mesmo, teve-se a possibilidade de efectuar observação cuidada, através de participação activa e de levantamento algo exaustivo da realidade artesanal relacionada com os tapetes.

#### **4. Exemplo**

A empresa, deste exemplo denominar-se-á “empresa X”. É uma sociedade, sujeita ao regime geral, coincidindo o seu período de tributação com o ano civil, conforme o estabelecido no art. 8.º, do CIRC.

Desenvolve a actividade de fabricação de tapetes e vende para o mercado interno e externo.

A confecção é manual e executada por tapeteiras. As matérias-primas utilizadas são lãs de várias cores e tecido em tela.

Supondo que da análise aos registos contabilísticos nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, estes apresentaram as seguintes incorrecções:

- Existência de saldo credor de “Caixa”;
- A empresa não movimenta a conta de “Depósitos à Ordem”, mas emite cheques;
- Nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, não consta dos inventários qualquer valor de produtos em vias de fabrico. Também não consta no exercício de 2002 e 2003 inventariação em relação a tapetes e tela. A empresa não possui sistema de inventário permanente e não existem fichas de artigos nem fichas de movimentação de stocks.
- As facturas de vendas não foram emitidas por ordem cronológica de datas. Algumas facturas foram consideradas anuladas, mas não se encontra arquivado o original das mesmas.

As irregularidades anteriormente descritas põem em causa a veracidade/credibilidade da contabilidade, indiciando que os mesmos se afastam daqueles efectivamente obtidos, devido a incorrecções no registo das facturas de vendas e ausência de inventários. Assim, estão reunidas as condições para se recorrer à avaliação indirecta, nos termos dos artigos 87.º a 89.º, da Lei Geral Tributária.

O critério que utilizado foi relacionar a existência inicial, as compras de lã e os consumos nas vendas.

Para o efeito, era necessário determinar-se o peso médio lã consumida em cada m<sup>2</sup> de tapete. Assim, no quadro IV.1, com base no peso de cada tapete

de diferentes dimensões (grandes, médios e pequenos), determinou-se o peso por m<sup>2</sup>. Seguidamente, no quadro IV.2, apurou-se, para os mesmos tapetes, o peso por m<sup>2</sup> de tela. Estes dados do quadro IV.2 são necessários porque, como no critério que se vai utilizar precisa-se do peso da lã e os tapetes completos têm incorporados duas matérias-primas (tela e lã), há que determinar o peso da tela para o subtrair ao peso total dos tapetes e apurar a lã consumida.

Quadro IV. 1- Apuramento do peso/m<sup>2</sup> do tapete

TAPETE	PESO	MEDIDA/M <sup>2</sup>	PESO/M <sup>2</sup>
Grande	15 kg	3,72 x 2,69 = 10,01	1,5 kg
Médio	5,5 kg	2,28 x 1,46 = 3,3288	1,65 kg
Pequeno	3 kg	1,8 x 1,15 = 2,07	1,45 kg

Procedeu-se também à pesagem de tela simples com medidas diferentes:

Quadro IV. 2 – Apuramento do peso/m<sup>2</sup> da tela

TELA	PESO	MEDIDA/M <sup>2</sup>	PESO/M <sup>2</sup>
Grade	4,27 Kg	6,10 x 1,55 = 9,46	0,45 Kg
Pequeno	0,55 Kg	1,65 x 0,78 = 1,29	0,43 Kg
Pequeno	0,55 Kg	0,64 x 1,92 = 1,23	0,45 Kg

Por impossibilidade de processar os dados com as três dimensões dos tapetes, calculou-se um peso médio da lã e da tela, como a seguir se demonstra:

$$\begin{aligned} \text{Peso médio de tapete/m}^2 &= 1,5 + 1,65 + 1,45 \\ &= 4,60 \\ 4,60 : 3 &= 1,53\text{Kg} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Peso médio de tela/m}^2 &= 0,45 + 0,43 + 0,45 \\ &= 1,33 \\ 1,33 : 3 &= 0,44 \text{ kg} \end{aligned}$$

Pelas razões que já se referiu, ao peso médio do tapete completo vai-se subtrair o peso médio da tela:

$$\begin{aligned} \text{Peso médio de lã/m}^2 &= 1,53 - 0,44 \\ &= 1,09 \text{ kg} \end{aligned}$$

O peso médio de lã consumido em cada metro quadrado de tapete é 1,09 Kg. É esta a quantidade que se vai utilizar para os cálculos da avaliação indirecta.

Quadro IV. 3 – Venda de tapetes declarados\*

Anos	Venda de tapetes	Preço/m <sup>2</sup>	M <sup>2</sup> vendidos
2002	143 615,20	111,80	1284,62
2003	127 658,81	120,40	1060,29
2004	111 734,06	129,00	866,16

\*Valores Simulados

Quadro IV. 4 – Apuramento da lã consumida na venda de tapetes

Anos	Venda de tapetes	Preço/m <sup>2</sup>	M <sup>2</sup> vendidos	kg de lã/m <sup>2</sup>	kg de lã consumida*
2002	143 615,20	111,80	1284,62	1,09	1400,24
2003	127 658,81	120,40	1060,29	1,09	1155,72
2004	111 734,06	129,00	866,16	1,09	944,11

\*Kg de lã consumida = M<sup>2</sup> vendidos x kg de lã consumida

Através das facturas de compras verificou-se qual a quantidade de lã adquirida:

Quadro IV. 5 – Lã adquirida

ANOS	LÃ ADQUIRIDA kg
2002	5312,70
2003	4484,55
2004	1718,65

Ter-se-á assim, em face à lã consumida, à lã adquirida e, ao inventário final de 2001, ou seja, inventário inicial para 2002, que determinar as existências finais em 31 de Dezembro de cada ano.

Quadro IV. 6 – Cálculo da existência final de lã

ANOS	Existências iniciais kg	Lã comprada kg	Lã consumida kg	Existências Finais kg
2002	4675,27	5312,7	1400,24	8587,73
2003	5311,04	4484,55	1155,72	8639,87
2004	8205,15	1718,65	944,11	8979,69

A quantidade de lã constante no inventário em 2004/12/31 é de 6548,60Kgs. O que origina lã em falta face ao apurado no quadro anterior ( $8979,69 - 6548,60 = 2431,09$ ). Apurou-se assim que no decurso dos três anos de 2002 a 2004 inclusive, houve lã consumida que não foi facturada com o peso de 2431,09 kg).

Como não é possível identificar em que exercício se terá dado a omissão nas vendas pois não há inventários dos anos anteriores, ir-se-á dividir equitativamente por todos os anos, a omissão de lã verificada nas receitas fiscais, a qual irá ser reflectida em proveitos (venda de tapetes).

Quadro IV. 7 – Lã omitida em cada ano

Lã Omitida kg	Anos	Lã Omitida/Anos
2431,09	3	810,36

Para cada exercício a quantidade de lã omitida de 810,36 Kgs, vai ser considerada na venda de tapetes, ou seja:  $810,36 \text{ Kg} : 1,09 \text{ Kg/m}^2 = 743,45 \text{ m}^2$  de tapetes.

**Quadro IV. 8 – Proveitos omitidos**

Anos	Tapetes vendidos e omitidos em m2	Preço por m2	Total
2002	810,36	111,80	90598,25
2003	810,36	120,40	97567,34
2004	810,36	129,00	104536,44

O critério seguido levou-nos à determinação dos seguintes proveitos, que se consideram omitidos na contabilidade, nos exercícios:

**Quadro IV.9 – Valores corrigidos das vendas**

Anos	Valores declarados*	Correcções	Valores corrigidos
2002	143615,2	90598,25	234213,45
2003	127658,81	97567,34	225226,15
2004	111734,06	104536,44	216270,5

\*Simulados

Destas correcções pode o sujeito passivo reclamar, de acordo com o art. 91.º, da LGT, devendo apresentar pedido de revisão da matéria colectável.

O pedido de revisão da matéria tributável surge assim como uma garantia dos contribuintes que, perante a notificação de uma decisão de fixação de matéria tributável por métodos indirectos, pretendem exercer os direitos que na lei lhes for conferido, defendendo seus interesses legítimos ou posições assumidas o que iremos analisar no ponto seguinte.

## **5. Meios de defesa na avaliação indirecta**

### **5.1. Pedido de revisão da matéria colectável**

O contribuinte pode pedir a revisão da matéria colectável que lhe foi fixada com base em métodos indirectos, salvo no caso de aplicação do regime simplificado de tributação, através de requerimento devidamente fundamentado e entregue no prazo de trinta dias após a notificação da decisão de fixação da matéria tributável dirigido ao órgão da Administração Tributária da área do domicílio fiscal ou sede do contribuinte, o Director de Finanças (art. 91.º, n.º 1, da LGT), que, após análise dos requisitos legais designa no prazo de oito dias um perito da Administração Tributária que, de preferência, não deverá ter tido qualquer intervenção no processo (art. 91.º, n.º3, da LGT). No requerimento pode o contribuinte ou o Director de Finanças, até à data da reunião, requerer a nomeação de um perito independente (art. 91.º, n.º 4, da LGT).

O Director de Finanças marcará uma reunião entre o perito da Administração e o perito do contribuinte no prazo máximo de 15 dias (art. 91.º, n.º 3, da LGT). No caso de ter sido requerida a intervenção do perito independente, terá também intervenção na reunião.

A convocação da reunião é feita com uma antecedência não inferior a oito dias por carta registada. Se o perito do contribuinte não justificar a falta de comparência isso equivale a desistência do pedido (art. 91.º, n.º 5). Ocorrendo falta justificada, o órgão da Administração Tributária marca nova reunião para o quinto dia subsequente. Se o perito do contribuinte não justificar a falta à primeira reunião ou não comparecer na segunda, isso equivale a uma desistência da reclamação (art. 91.º, n.º 6). Por sua vez, a falta do perito independente não obsta à realização das reuniões, podendo apresentar as suas observações no prazo de cinco dias a contar da reunião a que devia ter comparecido (art. 91.º, n.º 7, da LGT).

O pedido de revisão da matéria colectável é uma fase pré-contenciosa que assenta no debate contraditório entre os peritos indicados pelo contribuinte e pela Administração Tributária, com a participação do perito independente (no caso de ser requerido por alguma das partes) e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável e/ou do imposto a considerar para efeitos de liquidação (art. 92.º, n.º 1, da LGT).

O procedimento de revisão é conduzido pelo perito da Administração e deve estar concluído no prazo de trinta dias após o seu início (art. 92.º, n.º 2).

Como já se referiu, o objectivo do procedimento de revisão de matéria tributável é o estabelecimento de um acordo. Se existir acordo entre os peritos, a matéria tributável acordada servirá de base à posterior liquidação (art. 92.º, n.º 3, da LGT). É exigida fundamentação no caso da matéria tributável a que se chegou divergir da que se encontrava inicialmente fixada (art. 92.º, n.º 4, da LGT). O acordo implica que a Administração Tributária não possa alterar a matéria acordada, salvo no caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo elementos que serviram de base à sua quantificação (art. 92.º, n.º 5, da LGT). Não existindo acordo o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolve de acordo com o seu prudente juízo e em atenção à posição dos peritos (art. 92.º, n.º 6, da LGT). Intervindo perito independente a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição total ou parcial do seu parecer (art. 92.º, n.º 7, da LGT). Se o parecer do perito independente for conforme a do perito do contribuinte e a Administração Tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa, ou impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que os peritos estiverem de acordo (art. 92.º, n.º 8, da LGT).

Constatando-se que, cumulativamente, existe prova que ao contribuinte lhe é imputável a aplicação de métodos indirectos, de que a reclamação é destituída de qualquer fundamento e de que foi deduzida impugnação judicial, mas esta

foi considerada improcedente, o Director de Finanças pode aplicar um agravamento até 5% da colecta reclamada (art. 91.º, n.º 9, da LGT).

## **5.2. Impugnação judicial**

Na impugnação do acto de liquidação, que só pode ocorrer se existir previamente um pedido de revisão pode ser invocada qualquer ilegalidade. O acordo obtido no procedimento de revisão inviabiliza o recurso à impugnação (art. 86.º, n.º 4, da LGT), solução que não existia antes da entrada em vigor da LGT.

Se a avaliação indirecta não der origem a qualquer liquidação é possível, desde logo, interpor uma impugnação judicial (art. 86.º, n.º 3, da LGT), como acontece quando há prejuízo para efeitos fiscais.

No caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial depende de prévia reclamação, nos termos do art. 91.º, da LGT (art. 86.º, n.º 5, da LGT).

## **6. Comentário acerca da avaliação indirecta**

No Sistema Fiscal Português vigora o princípio da verdade declarativa e dos respectivos elementos de suporte (documentos e registos contabilísticos). Privilegia-se a avaliação directa que se baseia na tributação do rendimento real, que só não deveria ser utilizada nos casos e com os fundamentos previstos na lei. Como pressuposto da determinação do rendimento real, a Lei atribui aos contribuintes deveres de cooperação com o objectivo de tornar possível a determinação do rendimento pelo contribuinte.

A Administração Tributária, rege-se pelo princípio do inquisitório de modo a desenvolver esforços tendentes ao apuramento da verdade material subjacente a qualquer situação tributável, considerando que a nossa Constituição

consagra que a tributação das empresas incidirá, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real. Mas, esgotadas as possibilidades no âmbito da investigação e, verificando-se os pressupostos previstos na Lei, a avaliação indirecta pode ser a solução que resta para se chegar à identificação do valor da matéria tributável.

Trata-se assim, de um método supletivo, de aplicação subsidiária da avaliação directa, que permite extrair presunções quantitativas em situações previstas na Lei ou em que, alegadamente, o contribuinte não cumpriu os seus deveres legais de cooperação – quando declarações e contabilidade dos contribuintes revelem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou não permitem o conhecimento claro e inequívoco da matéria tributável real e quando os contribuintes não cumprirem os deveres de esclarecimento.

A Lei Geral Tributária estabelece o princípio geral de que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoca. Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à Administração Fiscal o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação e cabe ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso da respectiva quantificação.

O sujeito passivo pode pedir a revisão da avaliação, *à posteriori*, e discutir o excesso da quantificação, de acordo com o art. 91.º, da LGT, não podendo impugnar directamente, salvo se não tiver dado origem a liquidação. O pedido de revisão não se aplica, quando da aplicação da tabela das manifestações de fortunas e do regime simplificado, salvo nos casos em que sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto de tributação.

A impugnação judicial da avaliação indirecta depende do esgotamento dos meios administrativos.

## **CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

O sistema da reforma de 1922 estruturou os impostos de então com base em princípios que persistem, alguns deles, ainda no sistema fiscal actual. Tinha como objectivo essencial a restauração das finanças públicas, que se encontravam em situação muito precária. Foi uma primeira tentativa no sentido da tributação de rendimentos reais. Se esta reforma fracassou as causas foram a instabilidade política de então, mas também porque as técnicas utilizadas para liquidação dos impostos exigiam tarefas e reestruturações nesse tempo avançadas para o País. Implicavam contactos entre contribuintes e a Administração e faltava pessoal habilitado para alcançar um sistema a funcionar regularmente.

Uma comissão presidida por Oliveira Salazar encarregou-se depois da elaboração de uma nova reforma cujas orientações iam no sentido de não diminuir a receita fiscal, de não alterar demasiado o que existia a funcionar com eficiência mínima para apuramento da matéria colectável e mais alguma equidade na distribuição da carga fiscal.

Oliveira Salazar fez assentar os trabalhos na tributação do rendimento normal, ainda que reconhecendo a superioridade do princípio da tributação do rendimento real, já dominante em outros países e tentado na reforma de 1922. Como era necessário garantir um certo volume de receitas e considerando as insuficiências de estruturas da época aquele estadista entendeu de não correr os riscos da insistência na tributação dita do rendimento real.

Porém, pouco tempo passado e de novo se foram verificando fugas à lei. Houve contribuintes que, por exemplo, começaram a participar actividades que não exerciam, a operar com reduzido capital e a ocultar dividendos distribuídos. Estas e outras ocorrências levaram o legislador a introduzir alterações sucessivas para reduzir ou eliminar práticas de fuga. Os contribuintes do Grupo A deixaram de ser tributados pelo seu volume de transacções e o rendimento ilícido presumível passou a ser determinado por comissões de fixação,

atribuindo-se ao Ministro das Finanças o poder de fixar o capital das sociedades sujeitas ao regime do Grupo B.

A tributação do rendimento normal começou também a ser posta em causa, porque a tendência, a nível mundial, era no sentido da tributação do rendimento real. Em 1942 entendeu-se necessário e moralizador criar o imposto sobre lucros extraordinários de guerra que assentava em presunção e visava o real, gerando-se então algum mal-estar até porque outros contribuintes continuavam a ser somente tributados por lucros normais.

Também a Constituição Política de 1933, que estabelecia para os contribuintes o dever de pagar em função dos seus haveres, não estava a ser respeitada. Verificaram-se fugas à lei com frequência e assim o legislador veio a introduzir diversas alterações com vista a combater as práticas evasivas. Poderá concluir-se que, para a época, a reforma terá sido a possível. Embora com queixumes de vários lados, comentaristas vários iam assinalando que a solução fora a adequada, proporcionando a melhoria da situação financeira do País, pois assegurou um volume suficiente de receitas para fazer face às despesas públicas de então.

Entre 1958 e 1965, foram publicados os diplomas de uma nova reforma fiscal, na qual já predominava a tributação na base de rendimentos reais. O legislador pressupôs que poderia contar com mudanças nas estruturas e nas técnicas administrativas das empresas portuguesas, achando ser o momento certo para a implantação da tributação pelo lucro real. Não obstante, os “contribuintes-empresas” foram classificados em três grupos, mais concretamente, o Grupo A – tributação pelo lucro real efectivo, o Grupo B – tributação pelo lucro real presumido e o Grupo C – tributação pelo lucro normal.

Com o passar do tempo, também esta reforma foi sofrendo distorções, donde até o presidente da Comissão que a elaborou, decorridos três anos falou, de contra-reforma, observando deficiências a nível dos quadros e dos serviços de

finanças, tendo ocorrido a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola, a falha nos critérios para a determinação do dito lucro real presumido, escassez das fiscalizações das empresas do Grupo A, descoordenação entre a teoria e a prática e, principalmente, o desvio, na tributação de grandes empresas do lucro real para o lucro presumido que, em lugar de constituir recurso excepcional da Administração, passou a frequente.

Em 1988, cerca de 30 anos após a reforma fiscal anterior, publica-se nova reforma, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989, a qual pretendia ajustar melhor a tributação à realidade económica do País. Foi dado cumprimento ao estabelecido na Constituição da República Portuguesa de 1976, que já proclamava o sistema de imposto único sobre o rendimento e que a tributação das empresas deveria incidir fundamentalmente sobre o lucro real o que veio também a adequar-se à integração de Portugal na CEE, que se operara em 1985, pois este nosso novo sistema fiscal aproximava-se dos existentes nos demais países.

Nos primeiros anos desta reforma, foram efectuadas diversas alterações para cumprimento de Directivas comunitárias ou para corrigir situações que tinham ficado incompletas. Em 1994, foi criada uma Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, que veio apresentar um exaustivo Relatório em 1996, tendo reconhecido que em 1993 o número de empresas que apresentavam resultados negativos ou nulos era elevado e que os montantes de IRS pagos, em média, nessas actividades comerciais, industriais ou agrícolas e nos profissionais independentes era “um sério indício da grande dimensão da fraude e evasão fiscais existentes nestas actividades” (p. 338). Em 1997, já se falava novamente na reforma do sistema fiscal, que foi proposta pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 19 de Junho, a qual foi apelidada de “Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI”. Dos objectivos propostos por esta reforma alguns vieram a ser concretizados.

Logo no ano seguinte, foi criada a Lei Geral Tributária que veio definir os princípios gerais do direito fiscal português, os poderes da Administração Tributária e as garantias do contribuinte.

Ainda no âmbito da reforma de 1988, também foi criado o pagamento especial por conta pelo Decreto-Lei 44/98, de 3 de Março. No Preâmbulo do referido diploma, o legislador reconheceu o princípio da declaração ou seja, a tributação deveria incidir sobre os valores declarados pelos contribuintes instituído pela reforma de 1988, quando da sua execução evidenciou insuficiências e que as colectas declaradas pelos contribuintes são inferiores às reais o que originou injustiças entre os contribuintes cumpridores e os não cumpridores, bem como ineficiente arrecadação das receitas fiscais. Surgiu assim, neste contexto, o pagamento especial por conta para os sujeitos passivos de IRC, com o nítido propósito de atingir os sujeitos passivos que não têm pago IRC por apresentarem prejuízos fiscais. Na medida em que o PEC não é reembolsável e só pagam as empresas que têm prejuízos ou lucros muito baixos, a meu ver, este instrumento tem de ser visto como medida de moralização fiscal. O facto é que, actualmente, a maior parte das empresas paga o PEC, pelo que, a percentagem daquelas que nunca pagaram impostos, que era na ordem dos 60%, baixou significativamente.

Em relação aos pequenos contribuintes pela “reforma de 2000”, foi criado um novo regime de tributação em sede de IRS e IRC, o regime simplificado, para determinação dos rendimentos líquidos e do lucro tributável, respectivamente. Estes métodos são de aplicação automática, com imposto mínimo a pagar. Houve quem designasse estes montantes mínimos de “colectas mínimas” e afirmaram que houve um retrocesso da tributação do rendimento real, consagrado no art. 104.º, da CRP.

Foi também introduzida a chamada “tributação autónoma” pela qual determinadas despesas suportadas pelos contribuintes afectados passavam a sujeitar-se a imposto, pelo que não será uma tributação sobre lucros a não ser

que se queira considerar que desse modo se alcançaria uma tributação de lucros que se admitia estimativamente, por não serem apresentados devido ao aparecimento de despesas reputadas excessivas. Assim, a tributação estaria a alcançar lucros estimados e não despesas que eram excessivas. Com o “pagamento especial por conta” e as “tributações autónomas” procurava-se uma tributação que suprisse o reconhecimento de que o declarado não era muitas vezes o real, buscando alternativas que trouxessem um pouco mais de justiça.

Muitas alterações foram surgindo com o objectivo de combater a fraude e a evasão, pois muitas empresas continuavam a apresentar prejuízos não reais. Veja-se a análise estatística efectuada no ponto 5, do Capítulo 3, em que o IRC liquidado assenta em cerca de 5% das sociedades e metade das empresas apresenta matéria colectável nula. O IRC liquidado pelos contribuintes no escalão de colecta entre 0 a 5 000 euros encontram-se cerca de 29% em 2000, 22% em 2001, 22% em 2002 e 17% no ano de 2003, o que se traduz em que cerca de 75% das sociedades nada ou quase nada venham a pagar. Em termos de IRS, se compararmos os rendimentos das actividades empresariais e profissionais com os rendimentos do trabalho dependente, verifica-se que os seus valores correspondem a quase metade.

Na reforma de 1988, generalizou-se a tributação pelo lucro real. A experiência revela que muitas empresas declaram prejuízos e que estes não correspondem à realidade. Há um rendimento real, aquele que de facto essas faltosas empresas terão e um rendimento que é o comunicado à Administração Fiscal. Pensa-se que aqui que se situa um grande problema do sistema fiscal.

Que fazer? Retrocede-se ou recorre-se a novas situações? Abandona-se a tributação pelo lucro, uma vez que assim há injustiça? Recorre-se à tributação de parcelas que não são lucros e sim despesas suportadas pelas empresas, mas que se consideram ser objecto de excessos. A comunidade portuguesa tem-se revelado relutante no cumprimento dos deveres fiscais, exige muito do

Estado, mas procura pagar o menos possível. Deveriam fazer-se campanhas de sensibilização, usando técnicas de marketing e comunicação social, de modo, a mudarem-se os comportamentos e que todos paguem. No entanto, no País, talvez o que se tem feito para elevar o índice de moralidade tributária ainda se tenha mostrado insuficiente.

A reforma de 1988 poderia ter tido mais êxito se acaso ela não tivesse, no seu início, acabado com o papel que os técnicos de contas já assumiam na Reforma anterior, para efeitos de contribuição industrial, pois eram já responsabilizados pela exactidão e boa formulação técnica dos documentos e registos contabilísticos. Em 1995, todavia, foi reassumida a obrigação das contas serem assinadas e elaboradas sob a responsabilidade dos técnicos oficiais de contas, mas o período, entretanto decorrido, trouxe hábitos perniciosos que tem havido dificuldades em debelar, se bem que a actuação das entidades representativas dos profissionais de contabilidade, em especial a actual Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, que realizou esforços notáveis nestes campos, em contraste com algum marasmo de tempos anteriores. Em paralelismo aparecem acções da nossa Administração Fiscal que estão a propiciar mudanças de algum significado.

Num balanço sobre a evolução fiscal das últimas décadas (1922- 2005), conclui-se que a tributação do lucro real tem sido objecto de avanços e recuos, houve ou há ainda contribuintes que não declaram o real, que manipulam os resultados e apresentam declarações falseadas. Sucedem-se alterações legislativas de combate à evasão e fraude fiscal, mas os resultados são insuficientes. Há que adoptar medidas práticas, como por exemplo, as mais recentes do sistema informático da Direcção Geral dos Impostos, de modo a que, o contribuinte tenha a nítida percepção de que a Administração Fiscal tem capacidade, de detectar de forma rápida aqueles que estão em situações de incumprimento das suas obrigações fiscais, aumentando o cruzamento de informações. Deve, também sublinhar-se que nos últimos tempos se vêm verificando aperfeiçoamentos na aplicação dos métodos indirectos,

desenvolvendo algumas monografias, de modo a aproximarem-se do real e afastando critérios como por exemplo os baseados em rácios de margens médias, porque os dados sobre os quais se obtêm podem estar desvirtuados e têm também os inconvenientes das injustiças da fixação de médias em particular para quem está nos extremos.

Em relação a alterações legislativas dos últimos anos aponta-se que, têm sido baseadas com um objectivo prioritário de obtenção de receitas fiscais para fazer face à despesa pública, sacrificando assim a estabilidade dos regimes e a sua simplificação. Os governos portugueses não devem continuar a fazer alterações nesse sentido, mas sim procurar adequar melhor o sistema fiscal nacional às exigências da integração económica internacional. Não se pode esquecer que a globalização abriu as fronteiras ao comércio mundial, desenvolveu a competição entre as empresas e trabalhadores de todo o mundo. Nesta competição global a única forma de sobrevivência possível é produzir mais e mais barato, uma boa política fiscal pode ser contributo importante para o desenvolvimento económico do País.

O sistema fiscal deverá ser readaptado às transformações sócio económicas verificadas na última década, não só em Portugal como nos outros países e não ter apenas como objectivo o financiamento público. Também é injusto que mais de metade das empresas continuem a apresentar prejuízos ao longo dos anos, ocultando lucros e continuarmos a defender a tributação de lucro real declarado, sabendo que o declarado não é o real.

Sem que se pretenda abandonar a tributação pelo lucro real, julga-se muito conveniente encontrar uma alternativa àquela tributação quando ela não se apresentar satisfatória.

Revela-se, pois, fundamental um trabalho de estudo e análise, de modo a aperfeiçoar e desenvolver princípios e métodos, para assegurarem um regime fiscal suficientemente competitivo, em termos de atracção de investimento

estrangeiro, bem como estudos sobre outro método alternativo e/ou supletivo à tributação do lucro real. Estes estudos deverão ser feitos a nível nacional olhando as opções, dos países que nos são mais próximos, como são, sobretudo, os Estados membros da União Europeia.

Se este trabalho não poder ser contributo para se alcançarem melhorias necessárias a uma mais justa tributação, que ao menos seja visto como uma tentativa ou proposta nesse sentido.

Em particular, procurou-se apresentar ideias, derivadas do nosso estudo e acompanhamento da matéria de tributação dos rendimentos, sublinhando insuficiências encontradas na tributação dos lucros reais e alvitando induzir a necessidade de encontrar métodos supletivos de tributação, para aquelas classes de contribuintes que não se coíbem de apresentar, sistematicamente, lucros inferiores aos que realmente auferem, provocando tributação injusta e, efectuando, nos negócios, concorrência desleal aos que honestamente se deixam tributar pelos rendimentos reais.

De salientar que, precisamente no dia em que concluí esta dissertação, a comunicação social noticiou a criação da “colecta mínima”, em sede de IRS, para os empresários em nome individual. Esta medida que visa combater a elevada subdeclaração de rendimentos e que vai ser incluída em 2007, no Orçamento Geral do Estado, vem de encontro ao sugerido ao longo deste trabalho em consonância com os estudos efectuados e subsequentes reflexões.

## **BIBLIOGRAFIA**

Barreira, Rui (1989). As Despesas Confidenciais ou Não-Documentadas após a Reforma Fiscal. *Fisco*, n.º 6, pp. 10 – 12.

Basto, José Guilherme Xavier de (2001). O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*, n.º 5, pp. 5 – 21.

Caeiro, António e Serens, Manuel Nogueira (2005). *Código Comercial / Código das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina.

Câmara, Francisco de Sousa (1999). *A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT*. Lisboa: Vislis Editores.

Campos, Diogo Leite de (1993). A Determinação Administrativa da Matéria Colectável: Fixação de Rendimentos e Avaliação de Bens. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 370, pp. 36 – 47.

Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital (1993). *Constituição da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora.

Cardona, Maria Celeste (1993). Faculdades da Administração em Matéria de Determinação de Tributos. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 385, pp. 114 – 132.

Carlos, Américo Brás (1990). Sociedades de Profissionais. *Fisco*, n.º 19, pp. 8 -11.

Carlos, Américo Brás (2000). Rendimentos Reais “versus” Rendimentos Normais. *Jornal de Contabilidade*, n.º 276, pp. 72 – 74.

Carlos, Américo Brás, Abreu, Irene Antunes, Durão, João Ribeiro, e Pimenta, Maria Emília (2005). *Guia dos Impostos*. Lisboa: Quid Júris, Sociedade Editora.

Carreira, Henrique Medina (1984). *A Situação Fiscal em Portugal*. Parede: Imprimax.

Carreira, Henrique Medina (1989). *Uma Reforma Fiscal Falhada?*. Lisboa: Editorial Inquérito.

Carreira, Henrique Medina (1998). Sistema Fiscal Português é Inadequado à Realidade. *Euro Contas*, n.º 34, pp. 5 – 9.

Carvalho, António Joaquim e Alexandre, Mário Alberto (1984). *Aspectos Gerais do Sistema Fiscal Português*. Lisboa: Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Catarino, João Ricardo (1999). *Para uma Teoria Política do Tributo*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Centro de Estudos Fiscais – DGCI (1998). *Sistema Fiscal Português*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996). *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Correia, Jorge Magalhães (1989). Transparência Fiscal das Sociedades de Profissionais. *Fisco*, n.º7, pp. 3 – 8.

Corte - Real, Carlos Adelino Pamplona (1981). *Curso de Direito Fiscal*. Vol. I, Lisboa: Ministério das Finanças.

Corte – Real, Carlos Adelino Pamplona (1983). *Imposto Único – Tipo de Imposto a Adoptar*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Corte – Real, Carlos Adelino Pamplona (1984). *A Reforma Fiscal e a Inerente Dignificação Científica do Direito Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Costa, José M. Cardoso da (1972). *Curso de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Cruchinho, Manuel (1998). A figura do perito independente. *Euro Contas*, n.º 35, p. 26.

Cunha, Paulo de Pitta e (1979). *A Tributação do Rendimento na Perspectiva de uma Reforma Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças e do Plano.

Cunha, Paulo de Pitta e (1981). Reforma Fiscal Portuguesa dos Anos 80. *ROA – Revista da Ordem dos Advogados*, pp. 691-702.

Cunha, Paulo de Pitta (1983a). *A Remodelação do Sistema Fiscal Português Determinantes, Conteúdo, Problemas de Transição*. Lisboa: Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Cunha, Paulo de Pitta (1983b). *A Remodelação do Sistema Fiscal Português Determinantes, Conteúdo, Problemas da Transição*. *Centro de Estudos Fiscais – Comemoração do XX Aniversário*, pp.139 – 179.

Cunha, Paulo de Pitta e (1989). A Unicidade do Imposto no cerne da Reforma Fiscal. *Fisco*, n.º 4, pp.39 – 44.

Cunha, Paulo de Pitta (1989). *A Reforma Fiscal*. Lisboa: Publicações D. Quixote.

Cunha, Paulo de Pitta (1996). *A Fiscalidade dos Anos 90 (Estudos e Pareceres)*. Coimbra: Almedina.

Cunha, Paulo de Pitta (2000). *O Sistema Fiscal no Limiar do Século XXI*. Coimbra: Almedina.

Debate Sobre a Reforma Fiscal (1999). Lisboa: Ministério das Finanças.

DGCI (1959). A Reforma Fiscal. *Boletim da DGCI*, Vol. I, pp. 11 – 36.

DGCI (1965). Reforma Tributária – Linhas Fundamentais. *Cadernos de Divulgação Fiscal*, n.º 1, pp. 5 - 29.

DGCI (1990). Código do IRC.

DGCI (1990). Código do IRS.

Eusébio, Domingos Martins (1968). *A Declaração Tributária de Rendimentos*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Faria, Maria Teresa Barbot Veiga de (1988). O Conceito de Rendimento no Imposto Sobre as Pessoas Colectivas. *Fisco*, n.º 1, pp. 3 – 6.

Faveiro, Vítor António Duarte (1964). *Fiscalidade Nacional Contemporânea*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Faveiro, Vítor António Duarte (1984). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Vols. I e II. Coimbra: Coimbra Editora.

Faveiro, Vítor António Duarte (2002). *O Estatuto do contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora.

Fernandes, F. Pinto e Fernandes, Nuno Pinto (1996). *Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Ferreira, Henrique (2003). Regime simplificado: uma arma apontada aos contribuintes. *TOC*, n.º 42, pp. 20 – 21.

Ferreira, Henrique Quintino (1988). *A Determinação da Matéria Colectável da Contribuição Industrial – Grupo A e Preenchimento da Declaração Modelo 2*. Lisboa: Rei dos Livros.

Ferreira, Henrique Quintino (2001). *A Determinação da Matéria Colectável do IRC*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Ferreira, Rogério Fernandes (1972). *A Tributação do Lucro Real*. Lisboa: Livraria Petrony.

Ferreira, Rogério Fernandes (1974). *Panorama actual da Fiscalidade Portuguesa*. Lisboa: Livraria Petrony.

Ferreira, Rogério Fernandes (1988). *O Sistema Fiscal Português e a Reforma Fiscal*. Lisboa: Texto Editora.

Ferreira, Rogério Fernandes (1994). *Opções*. Lisboa: Editorial Notícias.

Ferreira, Rogério Fernandes (1999). *Gestão, Fiscalidade, Contabilidade*. Lisboa: Editorial Notícias.

Ferreira, Rogério Fernandes (2000). Fiscalidade e Lucro. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 417, pp. 164 – 165.

Ferreira, Rogério Fernandes (2000). Ainda a Fiscalidade e o Lucro. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 421, pp. 261 - 262.

Ferreira, Rogério Fernandes (2000). A tributação das Empresas (Nova e Velha Questão). *Jornal de Contabilidade*, n.º 276, pp. 70 – 71.

Ferreira, Rogério Fernandes (2002). *Encruzilhadas*. Lisboa: Edição da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Ferreira, Rogério Fernandes (2003a). *Fiscalidade e Contabilidade*. Lisboa: Editorial Notícias.

Ferreira, Rogério Fernandes (2003b). O PEC é todo necessário. *TOC*, n.º 42, pp. 18 – 19.

Ferreira, Rogério Fernandes (2003c). Um Olhar Sobre Alguns Aspectos da Nossa Fiscalidade. *Fisco*, n.º 109 – 110, pp. 21 – 34.

Ferreira, Rogério Fernandes (2006). *Análises de Fiscalidade e Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.

Ferro, António (1933). *Salazar, o Homem e a sua Obra*. Lisboa: Empresa Nacional de Publicidade.

Franco, António Luciano de Sousa (2001). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vols. I e II. Coimbra: Almedina.

Freitas, João José Garcia e Teles, Joaquim Soares (1981). *Código da Contribuição Industrial Anotado*. Vols. I e II. Coimbra: Coimbra Editora Limitada.

Furtado, J. Pinto (1975). *Código Comercial Anotado*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora.

Gomes, Nuno Sá (2000a). *Manual de Direito Fiscal*. Vol. I. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Gomes, Nuno Sá (2000b). *Manual de Direito Fiscal*. Vol. II. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Guerreiro, António Lima (2001). *Lei Geral Tributária*. Lisboa: Rei dos Livros.

Guimarães, Joaquim Cunha (2000). *O Sistema Contabilístico Fiscal Português*. Lisboa: Vislis Editores.

Guimarães, Joaquim Cunha (2001). *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*. Lisboa: Vislis Editores.

Instituto Nacional de Estatística (2005). "Estatísticas das Receitas Fiscais". Disponível em: <http://www.ine.pt/prodser/quadros/periodo/asp>

Jorge, Fernando Pessoa e Teixeira, António Braz (1968). Anteprojecto do Código dos Impostos sobre o Rendimento. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 118, pp. 165 – 226.

Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes (1997). Evolução e Situação da Reforma Fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 387, pp. 9 – 47.

Lobo, Carlos Baptista (2000). Alguns Aspectos Relativos à Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*, n.º 12, pp. 6 - 32.

Lopes, Cidália Maria da Mota (1999). *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo Comparativo na União Europeia*. Porto: Vida Económica.

Lopes, Cidália Maria da Mota (2003). Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: Algumas Reflexões. *Fiscalidade*, n.ºs. 13/14, pp. 51 – 81.

Lourenço, João Cabrito (2000). *A Auditoria Fiscal*. Lisboa: Vislis Editores.

Martinez, Pedro Soares (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Martins, Fernando Caldeira (1987). *Reforma Fiscal em Portugal*. Porto: Porto Editora.

Ministério das Finanças (1998). *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*. Coimbra: Almedina.

Ministério das Finanças (2005). "Estatísticas de IRS e IRC". Disponível em: <http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/sgt/Frestatistica.htm>.

Ministério das Finanças (2005). "Simulador de Cálculo do IRS". Disponível em: [http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/sgt/M1M2S4\\_1.HTM](http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/sgt/M1M2S4_1.HTM)

Ministério das Finanças (2006). "Declarações Electrónicas". Disponível em: <http://www.e-financas.gov.pt/de/jsp-dgci/main.jsp>.

Mota, António Manuel Cardoso (1983). *A Contribuição Predial e o Imposto Sobre a Indústria Agrícola*. Coimbra: Coimbra Editora.

Mota, António Manuel Cardoso (1990). *A Tributação Unitária do Rendimento (IRS e IRC)*. Coimbra: Coimbra Editora.

Moura, Joaquim Pina e Fernandes, Ricardo Sá (2000). *A Reforma Fiscal Inadiável*. Oeiras: Celta Editora.

Musgrave, Richard A. (1989). Situação Actual da Teoria da Tributação. *Fisco*, n.º 12/13, pp. 3 – 10.

Musgrave, Richard A. e Musgrave, Peggy B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw Hill Book Company.

Nabais, José Casalta (1998). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina.

Nabais, José Casalta (2002). Algumas Reflexões Sobre a Recente Reforma Fiscal. *Fiscalidade*, n.º 10, pp. 5 – 19.

Nabais, José Casalta (2005). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Palma, Rui Camacho (1997). Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário. *Fisco*, n.º 82/83, pp. 55 - 122.

Palma, Rui Camacho (1998). Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário. *Fisco*, n.º 84/85, pp.43 - 80.

Pereira, Gil Fernandes (2002). *A Reforma Fiscal e os Novos Regimes de Tributação do IRS e do IRC*. Coimbra. Edição do Autor.

Pereira, João Manuel Esteves (1994). *Fiscalidade*. Lisboa: Plátano Editora.

Pereira, J. F. Lemos e Mota, A. M. Cardoso (2000). *Teoria e Técnica dos Impostos*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas (1988). A Periodização do Lucro Tributável. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 349, pp. 11 – 192.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas (1990). A Base Tributável do IRC. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º360, 119 – 145.

Pereira, Paula Rosado (2004). *A Tributação das Sociedades na União Europeia*. Coimbra: Almedina.

Pinheiro, Gabriela (1998). *A Fiscalidade Directa na União Europeia*. Coimbra: Coimbra Editora.

Pinto, Ernesto (2005). *IRS para Independentes Regime Simplificado*. Lisboa: Editores para a Defesa do Consumidor, Lda.

Pinto, José Alberto Pinheiro (1998). *Fiscalidade*. Porto: Areal Editores.

Pita, Manuel António (1990). As Sociedades Profissionais. *Fisco*, n.º 17, pp. 37-38.

Portugal, António Moura (2004). *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora.

Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996). Lisboa: Ministério das Finanças.

Relatório da Comissão de Revisão do IRS (1998). Lisboa: Ministério das Finanças.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1966). A Reforma Fiscal. *Boletim de Ciências Económicas, Vol. IX, Faculdade de Direito de Coimbra*, pp.1 – 33.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1968). A Contra – Reforma Fiscal. *Boletim de Ciências Económicas, Vol. XI*, pp.115 – 130.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1979a). O Sistema Fiscal na Constituição de 1976. *Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXIII*, pp. 1 -22.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira Ribeiro (1979b). Problemas da Reforma Fiscal. *Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXII*, pp. 23 – 42.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1989). *A Reforma Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1990). *Sistema Fiscal Português, Anos 60 - Anos 90. Documentos do Instituto de Economia Superior do Porto*, n.º 1, pp. 29 – 38.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1995). *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora.

Ribeiro, Nuno de Sampayo (2004a). *Política Fiscal e Criação de Riqueza. Fisco*, n.º 113/114, pp. 87 – 90.

Ribeiro, Nuno de Sampayo (2004b). *Repensar a Política Fiscal. Fisco*, n.º 115/116, p. 123.

Ricardo, Joaquim Fernando (2001). *Reforma Fiscal e Orçamento de Estado para 2001*. Porto: Jornal Fiscal.

Ricardo, Joaquim Fernando (2005). *Direito Tributário*. Lisboa: Vida Económica.

Rocha, Isabel e Rocha, Joaquim Freitas (2005). *Fiscal*. Porto: Porto Editora.

Rodrigues, José Avelino (1979). *O Sistema Fiscal Português*. Porto: Portugal Jurídico-Económico, S.C.A.R.L.

Salazar, António de Oliveira (1930). *A Reorganização Financeira. Dois Anos no Ministério das Finanças, 1928 – 1930*. Coimbra: Coimbra Editora.

Salazar, António de Oliveira (1940). *Dez Anos na Pasta das Finanças*. Lisboa: Edições Secretariado da Propaganda Nacional.

Salazar, António de Oliveira (1960). *Política de Verdade, Política de Sacrifício, Política Nacional*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Salazar, António de Oliveira (1964). *As Reformas Tributárias de 1922 e 1929*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Salazar, António de Oliveira (1965). *Finanças Sãs: Começo e Base do Ressurgimento Nacional*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Salgueiro, João (2001). *Competitividade Ameaçada pela Reforma Fiscal*. *Semanário económico dia 13/03*.

Sanches, José Luís Saldanha (1990). *Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime*. *Fisco* n.º 17, pp.35-36.

Sanches, José Luís Saldanha (1991). *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*. Lisboa: Fisco.

Sanches, José Luís Saldanha (1995). *Acerca da Hipótese de um Imposto sobre o Património da Empresa*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Sanches, José Luís Saldanha (1997). *Sistema e Reforma – Que Evolução?*. *Sétimas Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, pp. 1-13.

Sanches, José Luís Saldanha (2000a). *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*. Lisboa: Ministério das Finanças.

Sanches, José Luís Saldanha (2000b). *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, José Luís Saldanha (2002). *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, José Luís Saldanha e Matos, André Salgado de (2003). O Pagamento Especial por Conta de IRC: Questões de Conformidade Constitucional. *Fiscalidade* n.º 15, pp. 5 – 25.

Santiago, Carlos (2005). *Plano Oficial de Contabilidade*. Lisboa: Texto Editores.

Santos, António Carlos dos (1999). *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Santos, António Carlos dos (2002). Por um Choque Fiscal. *Jornal de Contabilidade*, n.º 301, pp. 104 – 106.

Santos, J. Albano (2003). *Teoria Fiscal*, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Santos, José Carlos Gomes (1990). A Tributação dos Profissionais Liberais uma Proposta de Mudança. *Fisco* n.º 16. pp. 20 – 23.

Santos, José Carlos Gomes (2000). Políticas Fiscais: Passado Recente, Desafios Futuros. *Fisco*, n.º 88/89, pp. 57-63.

Sector de Publicações Editora Rei dos Livros (1987). *Código da Contribuição Industrial*. Lisboa. Rei dos Livros.

Simões, Aurélio (2004). *Profissões Liberais*. Lisboa: Lidel Edições Técnicas, Lda.

Soares, Domitília Diogo (2004). *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal – Um Estudo Exploratório*. Coimbra: Almedina.

Sousa, Domingos Pereira de (1992). *Finanças Públicas*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Smith, Adam (1980). *Riqueza das Nações*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro (1999). 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, pp. 7-176.

Teixeira, Glória (2000). *A Tributação do Rendimento*. Coimbra: Livraria Almedina.

Vasques, Sérgio e Lobo, Carlos (1995). A Tributação por Presunções. *Fisco*, n.º 72-73.

## **LEGISLAÇÃO FISCAL**

Carta de Lei	30 de Julho de 1860	Aprova a contribuição industrial.
Regulamento	27 de Dezembro de 1888	Aprova o regulamento da contribuição industrial
Regulamento	16 de Julho de 1896	Altera o regulamento da contribuição industrial.
Lei n.º 1 368	21 de Setembro de 1922	Remodela o regime tributário.
Decreto n.º 8 465	04 de Novembro de 1922	Aprova as instruções regulamentares provisórias para a execução da lei 1 368, publicada no Diário do Governo n.º 197, de 21 de Setembro de 1922, na parte relativa à taxa anual da contribuição industrial e para esclarecimento das disposições da mesma lei.
Decreto n.º 8 830	16 de Maio de 1923	Aprova as instruções regulamentares provisórias para execução da lei n.º 1 368, na parte relativa à taxa complementar da contribuição industrial – Relação geral das indústrias, comércio, profissões, artes e ofícios, organizada de harmonia e para cumprimento do artigo 16.º da supracitada lei.
Decreto n.º 9 174	04 de Outubro de 1923	Define os termos com que, na tabela anexa ao Decreto n.º 8 830, se distinguem as diferentes modalidades do comércio e das indústrias – Introduce algumas modificações na referida tabela.
Decreto n.º 16 731	13 de Abril de 1929	Modifica o regime tributário.
Decreto n.º 18 222	19 de Abril de 1930	Aprova a relação geral das indústrias e dos comércios, organizada em cumprimento do disposto no decreto n.º 16 731, que modificou o regime tributário.
Decreto-Lei n.º 18 270	01 de Maio de 1930	Aprova a tabela da contribuição industrial, grupo A, em substituição da anexa ao decreto n.º 16 731.
Decreto-Lei n.º 24 034	19 de Junho de 1934	Determina que, enquanto não for fixado o capital das sociedades anónimas abrangidas pelo decreto n.º 22 538, a contribuição industrial por elas devida seja liquidada em função do capital determinado de harmonia com o disposto no artigo 36.º do decreto n.º 16 731.
Decreto-Lei n.º 24 916	10 de Janeiro de 1935	Promulga diversas disposições relativamente à contribuição industrial.

Decreto-Lei n.º 25 244	13 de Abril de 1935	Determina que os vendedores em feiras e mercados com lugar marcado, mas sem estabelecimento, passem a ser colectados em contribuição industrial pelo grupo C, devendo o rendimento tributável ser fixado pela forma estabelecida no artigo 6.º do decreto-lei n.º 24 916.
Decreto-Lei n.º 27 153	31 de Outubro de 1936	Fixa o capital pelo qual devem ser cotadas diversas sociedades anónimas e comanditas por acções.
Decreto - Lei 30 854	06 de Novembro de 1940	Insere várias disposições acerca da tributação da contribuição industrial das sociedades anónimas e comanditas por acções agremiadas nos organismos corporativos ou sujeitas aos de coordenação económica.
Decreto-Lei n.º 31 338	24 de Junho de 1941	Eleva para 5 000 000\$ o capital, a que se refere o artigo 7.º do decreto-lei n.º 27 153, pelo qual devem ser tributadas diversas sociedades anónimas e comanditas por acções.
Lei n.º 1 989	06 de Março de 1942	Estabelece as bases a que ficam sujeitas ao imposto sobre lucros extraordinários de guerra as pessoas singulares ou colectivas que, no exercício do comércio ou indústria, tenham realizado em 1941 excedentes superiores a 20 por cento sobre os seus rendimentos ilíquidos normais.
Decreto-Lei n.º 31 948	01 de Abril de 1942	Introduz várias alterações aos diplomas em vigor sobre matéria tributável.
Decreto-Lei n.º 34 520	23 de Abril de 1945	Substitui as taxas mensais da contribuição industrial, fixadas aos vendedores ambulantes pelo artigo 1.º do decreto-lei n.º 32 595.
Lei n.º 2 045	23 de Dezembro de 1950	Autoriza o Governo a arrecadar durante o ano de 1951 as contribuições e impostos e demais rendimentos e recursos do Estado, de harmonia com os princípios e as leis aplicáveis, e a empregar o respectivo produto no pagamento das despesas legalmente inscritas no Orçamento Geral do Estado respeitante ao mesmo ano – Mantém em vigor no citado os artigos 13.º, 14.º e 16.º da Lei n.º 2 038.
Decreto-Lei n.º 38 438	25 de Setembro de 1951	Institui a Comissão de Estudo e Aperfeiçoamento do Direito Fiscal e a comissão de técnica fiscal, que terão por objectivo preparar a renovação das leis e aperfeiçoamento deste ramo do Direito, de harmonia com as actuais condições políticas,

		sociais e económicas, e a sua sistematização em torno dos princípios simples mas compreensivos de justiça tributária.
Decreto-Lei n.º 38 492	07 de Novembro de 1951	Regula a forma de tributação por contribuição industrial das sociedades anónimas e comanditas por acções agremiadas em organismos corporativos ou sujeitas a disciplina dos organismos de coordenação económica pelo exercício total ou parcial das suas actividades comerciais e industriais.
Decreto-Lei n.º 39 578	27 de Março de 1954	Introduz alterações no Decreto n.º 16 731 (regime tributário) e no Decreto-Lei n.º 27 153 (capital pelo qual devem ser tributadas as sociedades anónimas e comandita por acções) – Revoga os art.ºs 2.º e 16.º, respectivamente, do decreto n.º 21 950 e do Decreto n.º 24 916.
Decreto-Lei n.º 41 036	20 de Março de 1957	Cria, em substituição da Comissão de Estudo e Aperfeiçoamento do Direito Fiscal e da Comissão de Técnica Fiscal, uma Comissão da Reforma Fiscal, que exercerá cumulativamente as funções atribuídas àquelas Comissões pelos artigos 1.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 38 438.
Decreto-Lei n.º 44 156	17 de Janeiro de 1962	Introduz alterações nas tabelas dos grupos A e C da contribuição industrial, aprovadas, respectivamente, pelos Decretos n.ºs 18 270 e 18 222 – Revoga o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 28 220.
Decreto-Lei n.º 45 103	01 de Julho de 1963	Aprova o Código da Contribuição Industrial. Considera abolidos, a partir de 1 de Janeiro de 1964, determinados regimes especiais de liquidação da contribuição industrial, o imposto do selo relativo às licenças das verbas IV, VI, VI-A, VI-B, VII a XVIII, XXI e XXX a XXXII do artigo 105 da tabela geral do imposto do selo, o imposto proporcional sobre a indústria mineira e o imposto sobre águas minero-medicinais e suas explorações e a taxa de soberania a que se referem dos Decretos n.ºs 12 439 e 12 973.
Decreto-Lei n.º 45 104	01 de Julho de 1963	Aprova o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola.
Decreto Lei n.º 46 369	07 de Junho de 1965	Altera várias disposições dos Códigos da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, do Imposto Profissional, da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, da Contribuição Industrial e do

		Imposto Complementar e das Organizações da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e dos Serviços de Justiça Fiscal, aprovados, respectivamente, pelos Decretos-Leis n.ºs 41 969, 44 305, 45 104, 45 103, 45 399, 45 095 e 45 006.
Decreto-Lei n.º 46 373	09 de Julho de 1965	Aprova o Código do Imposto de Mais-Valias.
Decreto-Lei n.º 46 496	18 de Agosto de 1965	Suspende a execução das disposições que regulam o imposto sobre a indústria agrícola, criado pelo Decreto-Lei n.º 45 104.
Decreto-Lei n.º 48 316	05 de Abril de 1968	Modifica algumas disposições dos diplomas da reforma fiscal, nomeadamente o Código da Sisa e do Imposto sobre as sucessões e Doacções, do Código do Imposto Profissional, do Código da Contribuição Industrial e do Código do Imposto Complementar, aprovados, respectivamente, pelos Decretos-Lei n.ºs 41 969, 44 305, 45 103 e 45 399.
Lei n.º 10/70	28 de Dezembro	Autoriza o Governo a arrecadar, em 1971, as contribuições, impostos e mais rendimentos do Estado e a obter os outros recursos indispensáveis à administração financeira, de harmonia com as normas legais aplicáveis, e a utilizar o seu produto de pagamento das despesas inscritas no Orçamento Geral do Estado respeitante ao mesmo ano.
Decreto-Lei n.º 375/74	20 de Agosto	Aprova a reforma fiscal.
Decreto-Lei n.º 764/75	31 de Dezembro	Altera o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola.
Decreto-Lei n.º 410/76	27 de Maio	Suspende a aplicação do imposto sobre a indústria agrícola.
Decreto-Lei n.º 47/77	07 de Fevereiro	Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para as empresas.
Decreto-Lei n.º 585/80	31 de Dezembro	Repõe em vigor o imposto sobre a indústria agrícola.
Lei n.º 40/81	31 de Dezembro	Orçamento Geral do Estado para 1982.
Decreto-Lei n.º 232/84	12 de Julho	Institui a Comissão de Reforma Fiscal, que funcionará junto do Ministro das Finanças e do Plano e terá por objectivo realizar os estudos relativos à reestruturação do sistema tributário e propor as medidas adequadas a essa reestruturação.

Lei n.º 9/86	30 de Abril	Orçamento do Estado para 1986.
Decreto-Lei n.º 172-G/86	30 de Junho	Integra as modalidades de aplicação a Portugal do Regulamento (CEE) n.º 797/85, que institui uma acção comum relativa à melhoria da eficácia das estruturas agrícolas.
Portaria n.º 715/86	27 de Novembro	Prevê um sistema de contabilidade simplificada adequado às explorações agrícolas que não tenham qualquer tipo de registo de contabilidade e que não pretendam introduzir sistemas de contabilidade mais detalhados.
Portaria n.º 725/86	02 de Dezembro	Estabelece as normas de contabilidade de gestão nas explorações agrícolas ao abrigo da CEE.
Decreto-Lei n.º 5/87	06 de Janeiro	Revê a incidência, benefícios fiscais, determinação da matéria colectável e taxas do imposto sobre a indústria agrícola.
Decreto-Lei n.º 79-A/87	18 de Fevereiro	Integra as modalidades de aplicação a Portugal do regulamento (CEE) n.º 795/85, de 12 de Março, que institui uma acção comum relativa à melhoria da eficácia das estruturas agrícolas. Revoga o Decreto-Lei n.º 172-G/86, de 30 de Junho.
Decreto-Lei n.º 345/87	29 de Outubro	Dá nova redacção ao n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei 232/84, de 12 de Julho, que criou a Comissão de Reforma Fiscal.
Lei n.º 106/88	17 de Setembro	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).
Decreto-Lei n.º 442-A/88	30 de Novembro	Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
Decreto-Lei n.º 442-B/88	30 de Novembro	Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.
Decreto-Lei n.º 408/89	21 de Novembro	Aprova o Plano Oficial de Contabilidade.
Lei n.º 52-C/96	27 de Dezembro	Orçamento do Estado para 1997.
Decreto-Lei n.º 18/97	21 de Janeiro	Altera os artigos 26.º, 75.º, 94.º e 114.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, 8.º do Decreto-Lei n.º 42/91, Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.
Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97	19 de Junho	Reforma do sistema fiscal.

Decreto-Lei n.º 44/98	03 de Março	Cria um novo tipo de pagamento especial por conta para os sujeitos de IRC e reduz a taxa de IRC em 2 pontos percentuais.
Lei n.º 41/98	04 de Agosto	Autoriza o Governo a publicar uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes.
Decreto-Lei n.º 398/98	17 de Dezembro	Aprova a Lei Geral Tributária.
Decreto-Lei n.º 413/98	31 de Dezembro	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.
Decreto-Lei n.º 6/99	08 de Janeiro	Fiscalização por iniciativa do contribuinte ou de terceiro.
Decreto-Lei n.º 67/99	11 de Março	IRS – Declaração de rendimentos.
Portaria 923/99	20 de Outubro	Montantes devidos pela realização de Inspeção a Pedido.
Decreto-Lei n.º 433/99	26 de Novembro	Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário.
Lei n.º 3-B/2000	04 de Abril	Orçamento do Estado para o Ano de 2000.
Lei n.º 30-G/2000	29 de Dezembro	Reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, alterando o Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, a Lei Geral Tributária, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Procedimento e de Processo Tributário e legislação avulsa.
Decreto-Lei n.º 198/2001	03 de Julho	Revê o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e o Estatuto dos Benefícios Fiscais e legislação avulsa que dispõe sobre regimes de benefícios fiscais.
Lei n.º 109-B/2001	27 de Dezembro	Orçamento do Estado para 2002.
Lei n.º 32-B/2002	30 de Dezembro	Orçamento do Estado para 2003.
Decreto-Lei n.º 287/2003	12 de Novembro	No uso da autorização legislativa pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, altera o

		Código do Imposto do Selo, altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais e os Códigos do IRS e do IRC e revoga o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.
Lei n.º 107-B/2003	31 de Dezembro	Orçamento de Estado para 2004.
Lei n.º 55-B/2004	30 de Dezembro	Orçamento de Estado para 2005.
Decreto-Lei n.º 211/2005	07 de Dezembro	Introduz alterações ao Código do IRS, ao Código do IRC, ao Código do Imposto do Selo, ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, ao Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e em legislação fiscal complementar, aperfeiçoando e simplificando as obrigações acessórias impostas aos contribuintes.
Lei n.º 60-A/2005	30 de Dezembro	Orçamento do Estado para 2006.