



AVALIAÇÃO INDIRECTA E MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA NA LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL

JOSÉ CASALTA NABAIS

Doutor em Direito

Professor Associado da Fac. Dir. da Universidade de Coimbra

e-mail: casnab@fd.uc.pt

I. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Antes de entramos propriamente no tema que nos foi proposto, impõem-se, a nosso ver, três considerações preliminares, a saber: uma, a respeito do ambiente que trouxe esta problemática da evasão fiscal para a ribalta; outra, sobre o sentido e o âmbito da própria expressão evasão fiscal; finalmente, uma outra respeitante ao sentido e amplitude que a luta contra a evasão fiscal presentemente deve ter.

E no concernente à primeira consideração, podemos dizer que, de há uns tempos a esta parte, a luta contra a evasão fiscal passou a estar na moda entre nós. Por isso, não há canal de televisão, emissora de rádio ou jornal, que se preze, que não tenha aberto amplos espaços ao tema. Ora, a primeira interrogação que se nos coloca é esta: porque será? Acaso trata-se de um fenómeno que era inexistente, um fenómeno que apenas agora viu a luz do dia? Ou será fruto da depressão nacional, em que nos encontramos, tentando ver nessa luta o remédio para todos os nossos males?

Pois bem, é de começar por dizer que evasão fiscal sempre tem havido, assim como também sempre tem sido objecto de combate. Todavia, a este respeito, como a respeito de muitos outros, é importante separar o trigo do joio ou, concretizando um pouco mais a situação, separar o fenómeno da evasão fiscal em si do seu tratamento mediático, que nos últimos anos passou a estar na moda, tornando-se uma “vedeta” dos meios de comunicação social. O que, devemos acrescentar, com isto não pretendemos atenuar, e menos ainda menosprezar, o facto de a evasão fiscal constituir um verdadeiro problema com que o nosso país se defronta.

Um problema que há que solucionar, combatendo a evasão fiscal com todos os meios e com eficácia, uma vez que esse fenómeno, para além de ser expressão duma violação grave da igualdade e justiça fiscais a que todos nós, contribuintes temos

direito, constitui uma inadmissível perturbação do funcionamento do mercado enquanto factor de concorrência desleal entre as empresas. Um aspecto que, a seu modo, também vem contribuindo para o referido tratamento mediático, pois as empresas, por razões de concorrência, começaram a trazer para a agenda dos órgãos do Estado a da opinião pública a necessidade de uma luta eficaz contra a evasão fiscal, sobretudo contra a evasão fiscal ilícita. Mais, a partir dum certo momento, as empresas começaram mesmo a exigir que o Estado ponha cobro a essa concorrência desleal. Uma exigência, que é de assinalar, em certa medida, decorre mesmo do direito comunitário enquanto direito centrado na defesa da concorrência.

Por isso, com aquela afirmação queremos antes dar conta e sublinhar que a evasão fiscal não é o problema maior que nos aflige. Pois, efectivamente, o problema maior, é bom que disso não nos esqueçamos, é o do desequilíbrio estrutural das nossas contas públicas. Um desequilíbrio que não é um desequilíbrio qualquer que se resolva facilmente, seja aumentando as receitas, seja diminuindo as despesas públicas, seja aumentando aquelas e diminuindo estas simultânea e articuladamente. Na verdade, estamos perante um défice público que tem lugar a um nível de despesa pública totalmente incomportável para a economia e as finanças de um país como o nosso.

Daí que o problema, o verdadeiro problema, resida, afinal de contas, no excessivo nível da nossa despesa pública. Uma despesa pública que, para além do mais, tem uma estrutura rígida, a qual deriva do facto de a mesma estar excessivamente afectada ao pagamento dos vencimentos e salários dos funcionários e agentes da Administração pública, vencimentos e salários que, como é sabido, absorvem à volta de 15% do PIB, quando a média comunitária anda à roda dos 10% do PIB¹.



Portanto é bom que tenhamos consciência dos dois tipos de problemas com que estamos confrontados. Um maior, o do défice das contas públicas, que não pode deixar de ser enfrentado com coragem e determinação a longo prazo através da redução efectiva e sustentada das despesas públicas. Outro, não obstante tudo, menor, o da evasão fiscal, cujo combate, não pode deixar de ser enfrentado com determinação, já que, para além de ser um imperativo de justiça fiscal e uma exigência do funcionamento da economia de mercado, sempre ajuda a resolver o problema do défice. O que, todavia, não tem, nem pode ter, o condão de ser o suporte da solução desse magno problema de desequilíbrio estrutural.

Por seu lado, quanto ao sentido e âmbito da expressão evasão fiscal, devemos assentar aqui que utilizamos esta expressão com um sentido amplo que abarca o que tradicionalmente entre nós designamos por “fraude e evasão fiscais”, uma expressão que, dado a fraude fiscal constituir entre nós um dos crimes fiscais, o crime de fraude fiscal, previsto e punido nos arts. 103º e 104º do RGIT², deve ser de evitar. Pelo que utilizamos a expressão evasão fiscal com o sentido amplo que engloba tanto a evasão lícita, isto é, a elisão fiscal que constitui um abuso da liberdade de planeamento e gestão fiscais, como a evasão ilícita, ou seja, a evasão fiscal em sentido estrito. Ou seja, por outras palavras, temos em vista a fuga aos impostos, a fuga que se concretiza num ilícito (que podemos designar por fraude fiscal em sentido amplo³) e a fuga que consubstancia um abuso da liberdade fiscal própria de um Estado fiscal (que alguma doutrina designa por elisão fiscal⁴).

Enfim, no respeitante ao sentido e amplitude que a luta contra a evasão fiscal deve ter, é de sublinhar que a luta contra esse fenómeno, que aflige presentemente a generalidade dos países desenvolvidos, não se pode bastar com a actuação dos entes públicos, como alguma linguagem parece subentender, antes requer a convocação de toda a sociedade civil, despertando e activando a cidadania de todos os membros da comunidade na criação e desenvolvimento de um ambiente propício à rejeição e censura sociais dum tal fenómeno. Pois, se a fuga aos impostos continuar a beneficiar de um ambiente que, em vez de conduzir à censura e reprovação dos comportamentos que a concretizam, antes leva a louvar ou premiar a acção dos fugitivos fiscais, então os resultados dessa luta serão sempre muito limitados, por mais empenhada que se revele a acção dos diversos

órgãos do Estado nesse domínio. Particularmente relevante na criação desse clima de rejeição e censura da evasão fiscal deve ser o empenhamento cívico quer dos meios de comunicação social, sobretudo dos senhores jornalistas, que tantas vezes fomentam justamente um clima contrário, quer dos parceiros sociais, com destaque para os sindicatos e associações empresariais.

Feitas estas considerações preliminares, vamos então ao problema que aqui nos propomos tratar, que é o de saber em que medida a avaliação indirecta e as manifestações de fortuna constituem meios ou instrumentos de luta contra a evasão fiscal. Antes, porém, é do maior interesse darmos uma rápida vista de olhos sobre a luta contra a evasão fiscal de modo a termos uma ideia, ainda que sumária, do quadro da liberdade de gestão fiscal em que a mesma se insere como seu limite, bem como dos actores, meios e níveis dessa luta.

II. A LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL

1. A LIBERDADE DE GESTÃO FISCAL

E a primeira verificação nesta sede é a de que a luta contra a evasão fiscal se insere nos limites à liberdade fiscal dos contribuintes ínsita na própria ideia de Estado fiscal. Pois este, que perspectivado a partir da comunidade organizada em que se concretiza nos revela um Estado suportado em termos financeiros basicamente por tributos unilaterais ou impostos, visto a partir dos destinatários que o suportam, concretiza-se no princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e empresas.

O que tem como consequência, em sede do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro do Estado não decorra da sua actuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo, e, em sede do (sub)sistema fiscal, o reconhecimento da livre conformação fiscal por parte dos indivíduos e empresas, que assim podem planificar a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual e actuar de molde a obter o melhor planeamento fiscal (*tax planning*). Sobretudo, no que às empresas diz respeito, esse planeamento não pode deixar, de resto, de constituir um dever de boa gestão, já que cabe ao empresário ou gestor incorrer nos menores custos em que, naturalmente, se incluem também os menores custos fiscais⁵.



Nesta conformidade, tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão aos impostos (*tax avoidance*) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (*tax evasion*)⁶.

Mas se aos contribuintes cabe a liberdade fundamental de planear a sua actividade, mormente a sua actividade económica, de molde a incorrer nos menores custos fiscais, aos órgãos do Estado cabe zelar para que essa liberdade não seja objecto de abuso por parte dos seus titulares, evadindo-se ilícitamente ou fugindo aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos sem qualquer apoio na racionalidade económica própria das operações em causa. O que, como é fácil de ver, convoca a acção estadual contra a evasão fiscal. Mas quais são os actores, os instrumentos e os níveis dessa luta?

2. OS ACTORES, OS MEIOS E OS NÍVEIS DA LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL

Uma palavra muito rápida, então, sobre os actores, os meios e os níveis da luta contra a evasão fiscal. E quanto aos actores, que são o legislador, a Administração fiscal e as empresas enquanto administram impostos⁸, podemos dizer que a luta contra a evasão fiscal se modificou muito no último meio século, o que se prende com a alteração profunda que sofreu o nosso sistema fiscal. Uma alteração que se traduziu, de um lado, na radical modificação dos impostos mais paradigmáticos do sistema, com a reforma fiscal iniciada na década de oitenta do século passado e recentemente concluída com a reforma da tributação do património⁸, e, de outro lado, pela emergência do que vimos designando por “privatização” da administração ou gestão dos impostos⁹.

Pois, enquanto no sistema fiscal anterior, resultado da reforma fiscal dos anos sessenta do século passado¹⁰, tínhamos, por via de regra, uma tributação sintética, proporcional, em larga medida orientada para um rendimento normal ou um rendimento real presumido e determinada com base em dados e elementos previamente obtidos e conservados pela Administração fiscal, com a última reforma fiscal passamos a ter uma tributação analítica, pro-

gressiva ou com diversidade de taxas, orientada para o rendimento real e determinada com base em dados e elementos fornecidos anualmente pelos particulares, contribuintes ou terceiros.

De outro lado, temos o fenómeno da “privatização” da administração ou gestão dos impostos, que se concretiza: **1)** em a maior parte dos impostos actuais ser liquidada e cobrada pelos particulares, seja pelos próprios contribuintes, através do mecanismo da autoliquidação, seja por terceiros, actuando em substituição dos contribuintes; **2)** no facto de, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da Administração fiscal, como acontece no IRS, num sistema de declaração ou de auto-confissão do contribuinte como o nosso, a Administração limita-se a realizar meras operações matemáticas, as quais, por serem de carácter automático, são mesmo levadas a cabo com o recurso a meios informáticos. O que significa que a Administração fiscal deixou de ser a aplicadora das normas de imposição ou de tributação, para passar a ser fundamentalmente fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares.

Alterações essas que conduziram, em sede da luta contra a evasão fiscal, a uma efectiva redistribuição de papéis entre o legislador e a Administração fiscal, para além do aparecimento desse novo actor que são as empresas no papel de administradoras ou gestoras da generalidade dos impostos.

Pois foi entendido, durante muito tempo, em tributo sobretudo à preferência dada ao princípio da legalidade fiscal face ao princípio da igualdade ou justiça fiscal, que a luta contra a evasão fiscal se devia situar na esfera do legislador e não na esfera da Administração. É que impondo o princípio constitucional da legalidade fiscal a reserva ao legislador parlamentar ou governamental parlamentarmente autorizado, da criação dos impostos e da disciplina dos seus elementos essenciais, só a um tal legislador caberia prevenir a evasão fiscal, actuando quer em sede do recorte legal dos factos tributários ou da configuração legal dos tipos tributários, quer através do recurso a presunções¹¹.

À Administração fiscal estaria, por conseguinte, vedada qualquer hipótese de intervenção na luta contra a evasão aos impostos, para além naturalmente da decorrente da sua competência de estrita execução das leis fiscais. Ou seja, sobre as costas do legislador repousava o êxito ou o fracasso da luta contra a evasão fiscal, ainda que porventura o fracasso, que a partir de certo momento se



começou a desenhar, se ficasse a dever à impraticabilidade das soluções legais preconizadas.

Mas a realidade da tributação actual, concretizada num sistema fiscal altamente complexo em virtude sobretudo da sua preocupação com a realização da igualdade e justiça fiscais, servido por uma Administração fiscal com um papel manifestamente passivo relativamente à administração ou gestão dos impostos¹², não tardou a reclamar uma outra visão das coisas. Uma visão que, como bem se compreende, não só veio a alargar e desenvolver os meios ou instrumentos de luta contra a evasão fiscal, como colocar especiais exigências em sede dos meios ou instrumentos colocados à disposição da Administração fiscal.

É certo que continua a haver meios que se mantêm predominantemente nas mãos do legislador, como o traduzido no estabelecimento de regimes assentes em rendimentos normais, sejam tais regimes primários como os regimes simplificados de tributação em IRS e IRC, sejam os mesmos regimes secundários como o da tributação em IRS com base em rendimentos padrão correspondentes a manifestações de fortuna quando os rendimentos declarados pelos contribuintes se apresentem desfasados face a essas manifestações.

Assim como, pela própria natureza da matéria, que se situa na órbita do legislador, também veio a caber a este alargar e reforçar a tutela penal e contra-ordenacional no domínio dos impostos. O que entre nós teve expressão primeiro na aprovação do RJIFA e do RJIFNA¹³ em finais de 1989 e inícios de 1990, respectivamente, e na aprovação, mais recente, do RGIT¹⁴ em 2001. Um alargamento e reforço desses meios em relação aos quais é bom não esquecermos que, justamente porque se trata de meios penais e contra-ordenacionais, se apresentam sempre como uma *ultima ratio*. Na verdade, num momento como este, em que a necessidade da luta contra a evasão fiscal, que é efectivamente real, atinge dimensões desproporcionadas nos meios de comunicação social, que parece ver nela o remédio para todos os nossos males, não é demais insistir na ideia de que o melhor direito penal e contra-ordenacional é, afinal de contas, aquele que não precisa de ser aplicado no dia a dia.

Mas, não obstante esse papel do legislador, do que não há dúvidas é de que a actuação da maioria dos meios ou instrumentos de luta contra a evasão fiscal passa actualmente pela acção da Administração fiscal, como são os concretizados na inspecção

tributária, na aplicação da cláusula geral anti-abuso, na aplicação de normas impropriamente designadas pela doutrina cláusulas especiais anti-abuso, como as dos arts. 58º (preços de transferência), 59º (pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) 60º (imputação de lucros a sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) e 61º (subcapitalização) do Código do IRC¹⁵, no levantamento administrativo do sigilo bancário, na aplicação dos (verdadeiros) métodos indirectos, na aplicação de uma tributação aferida por manifestações de fortuna, etc.

Finalmente, quanto aos níveis da luta contra a evasão fiscal, impõe-se referir que se trata de uma luta que já não pode ser levada a bom termo exclusivamente através da actuação dos órgãos nacionais, através de uma actuação a nível nacional. Pois, com a globalização económica e a concorrência fiscal por ela engendrada, a evasão fiscal internacionalizou-se, mundializou-se. Daí que a luta contra os regimes fiscais preferenciais e os chamados paraísos fiscais se tenha constituído em preocupação das organizações internacionais, entre as quais são de destacar a União Europeia e a OCDE. Preocupação essa que levou, em finais dos anos noventa do século passado, à aprovação de documentos que se inscrevem nessa luta. O que conduziu a que a União Europeia tenha aprovado o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, através do qual os Estados membros assumiram o compromisso de desmantelar os regimes fiscais preferenciais existentes, num determinado prazo, e de não autorizar o estabelecimento de novos desses regimes. Por seu lado, sob a égide do Comité dos Assuntos Fiscais a OCDE aprovou o Relatório “Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial”, em que manifesta idênticas preocupações, tendo criado um *Forum* que vem actualizando esse Relatório¹⁶.

Aliás, nesta sede da luta internacional contra a evasão fiscal, é importante ter presente que ela se insere num universo de preocupações bem mais amplo, ou seja, no mundo da luta contra a criminalidade internacional em que a evasão fiscal é cada vez mais um dos seus aspectos. Uma luta que, é bom que tenhamos consciência, enfrenta um enorme problema, já que à globalização do mercado do crime e do mercado da evasão fiscal, não corresponde, ao menos por enquanto, idêntica globalização na luta e menos ainda numa luta articulada contra tais fenómenos.



III. AVALIAÇÃO INDIRECTA E MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA NA LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL

Fixando-nos, porém, mais especificamente no tema que consta do título destas considerações, vejamos então como a avaliação indirecta da matéria tributável ou colectável e a tributação com base nas manifestações de fortuna constituem instrumentos ou meios de luta contra a evasão fiscal.

Pois bem, a este respeito é de começar por duas observações. E a primeira ideia a reter, como de certo modo já resulta do que dissemos, é a de que estamos perante meios essencialmente administrativos, isto é, a desencadear e a aplicar pela Administração fiscal.

Por seu lado, a segunda é para dizer que, se olharmos acriticamente para o art. 87º da LGT, que contém a lista fechada das hipóteses em que há lugar à avaliação indirecta ou à determinação por métodos indirectos da matéria tributável ou colectável¹⁷, então o título desta nossa exposição estaria errado, uma vez que a tributação com base em manifestações de fortuna integra duas das hipóteses das seis em que essa avaliação indirecta se concretiza. Todavia, como nesse artigo temos uma diversidade de situações, algumas das quais manifestamente se não reconduzem a qualquer avaliação indirecta, mas antes contêm a definição de rendimentos normais, então essa contraposição entre avaliação indirecta e manifestações de fortuna faz todo o sentido. Mas vejamos mais em pormenor, começando pela diversidade de situações aí consideradas avaliação indirecta, para nos fixarmos, depois, nas manifestações de fortuna.

3. A DIVERSIDADE DE SITUAÇÕES DE AVALIAÇÃO INDIRECTA

Pois bem, segundo o art. 87º da LGT, a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de: a) regime simplificado de tributação; b) impossibilidade de comprovação e de quantificação da matéria tributável de forma directa e exacta com base nos elementos da contabilidade; c) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na lei; d) os rendimentos declarados em IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas nos termos do art. 89º-A da LGT; e) os sujeitos passivos apre-

sentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade; f) os rendimentos declarados divergirem sem justificação em pelo menos um terço face aos acréscimos de património ou ao consumo evidenciado pelo sujeito passivo no respectivo período tributário¹⁸.

Todavia, como logo salta à vista, estamos aqui perante situações bastante diferenciadas. Assim, podemos distinguir três tipos de situações, a saber: **1)** uma tributação primária pelo rendimento normal, no caso dos regimes simplificados; **2)** uma determinação da matéria colectável por métodos indirectos, no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa; **3)** uma tributação normal secundária das empresas imposta seja no caso de desvio significativo do lucro apurado para menos e no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos, seja no caso de afastamento do rendimento declarado em IRS face às manifestações de fortuna evidenciadas.

Ora, em rigor, apenas no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa com base na contabilidade, estamos perante uma verdadeira situação de determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Pois, nos outros casos, estamos, fundamentalmente, perante tributações assentes em rendimentos normais. Seja porque, logo à partida, se pretende tributar um rendimento normal, diverso portanto quer do rendimento real que venha mesmo a ser revelado pela contabilidade (como acontece com as empresas societárias que optem pelo regime simplificado, uma vez que não ficam dispensadas de ter contabilidade organizada)¹⁹, quer do rendimento efectivamente determinado por métodos indirectos²⁰. Seja porque, embora se pretenda tributar rendimentos reais, os rendimentos declarados, em virtude das declarações se apresentarem desfasadas da normal racionalidade económica das empresas, de um lado, ou das manifestações de fortuna evidenciadas pelos indivíduos, de outro, se visa, caso o contribuinte não explique esse desfasamento, um rendimento próximo do normal ou mesmo um rendimento normal²¹.

Por um rendimento normal no caso das manifestações de fortuna, já que se o contribuinte não provar a origem extra rendimento dessas manifestações de fortuna, então será tributado pelo rendimento padrão constante do art. 89º-A, o qual corresponde, para as manifestações integrantes da alínea d) do art. 87º, a 50% do valor das mesmas, e, para as manifestações integrantes da alínea f) do



art. 87º, a toda a diferença entre o rendimento declarado e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados.

Por um rendimento próximo do normal no caso de desvio significativo do lucro apurado para menos, de um lado, e de sistemáticos resultados negativos ou nulos, de outro. Muito embora, como resulta a seu modo desta divisão, estejamos perante duas situações de algum modo diversas.

Pois, enquanto na situação de desvio significativo para menos do lucro apurado com base na contabilidade, a determinação do lucro tributável se faz com o recurso a elementos exclusivamente objectivos, como se determina no nº 2 do art. 90º da LGT²², já na situação de sistemáticos resultados negativos ou nulos²³ a determinação do lucro tributável deve fazer-se, como na situação de verdadeira avaliação indirecta, com base nos elementos objectivos e subjectivos constantes do nº 1 do referido art. 90º da LGT²⁴.

Efectivamente, em ambos estes casos, se o contribuinte não justificar o mencionado desvio do lucro para menos ou os sistemáticos resultados negativos ou nulos, acabamos por estar perante situações de tributação por um lucro (que se aproxima mais ou menos do) normal, uma vez que estamos perante entidades sujeitas a contabilidade organizada e cujas contas não merecem censura, pois se merecessem censura então estaríamos caídos na situação de impossibilidade de comprovação e quantificação directa com base na contabilidade, isto é, numa situação de verdadeira determinação da matéria tributável com base em métodos indirectos prevista na referida alínea b) do art. 87º da LGT.

4. AS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

Mas vamos às manifestações de fortuna previstas no art. 89º-A da LGT²⁵. E a primeira coisa a assinalar nesta sede é a de que, ao contrário do que se possa pensar, sobretudo com base na sempre excessiva exposição mediática dos meios de luta contra a evasão fiscal, estamos perante um instrumento com alcance limitado, o qual se revela num tríplice limite.

De um lado, é um instrumento que se cinge ao IRS, não dizendo respeito, por conseguinte, à generalidade dos impostos. Nem sequer respeita a toda a tributação do rendimento, já que não se aplica em sede do IRC. O que limita, desde logo, em muito o alcance de uma tal medida contra a evasão fiscal. Depois, é preciso ter presente que o IRS propor-

cionado pelos rendimentos das categorias A e H, isto é pelos rendimentos do trabalho dependente de hoje (categoria A) e de ontem (categoria H), cuja tributação, atenta a técnica tributária de retenção na fonte, não há azo a situações de evasão, atinge mais de 80% das receitas do IRS. O que significa que estamos perante um instrumento de luta basicamente contra o rendimento empresarial e profissional, o rendimento da categoria B, o qual não deixa, a seu modo, de se apresentar como um rendimento residual ou mesmo marginal.

Finalmente, temos que ter em conta a competência e o procedimento que tem de ser desencadeado para a aplicação da tributação com base nas manifestações de fortuna. Pois, nos termos do agora nº 6 do referido art. 89º-A da LGT²⁶, “a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da exclusiva competência do director-geral dos impostos, ou seu substituto legal sem possibilidade de delegação”.

A esta decisão de avaliar a matéria colectável com base nas manifestações de fortuna, que não pode deixar de ser devidamente fundamentada, como o exige o art. 77º da LGT, segue-se um procedimento de audição do sujeito passivo destinatário da decisão, em que lhe cabe “a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados”, como se prescreve no nº 3 do referido art. 89º-A²⁷.

Para além de que, dessa decisão de determinação da matéria colectável, nos termos do agora nº 7 desse mesmo artigo da LGT, cabe recurso para o tribunal tributário, um recurso com efeito suspensivo e a tramitar como processo urgente, segundo a tramitação prevista no art. 146º-B do CPPT²⁸.

Depois, se entrarmos mais a fundo nas manifestações de fortuna, contempladas pelo legislador, como indícios de desfasamento entre a declaração de rendimentos e os rendimentos efectivamente auferidos, verificamos que apenas algumas fortunas são as visadas, as quais, como é fácil de constatar, não constituem sequer as maiores fortunas dos dias de hoje.

Na verdade, essas manifestações são, basicamente, os imóveis e alguns bens de consumo duradouro como os automóveis, as aeronaves de turismo, os barcos de recreio e os motociclos, como se pode ver pelo quadro das manifestações de fortuna e dos correspondentes rendimentos padrão constante do nº 4 do art. 89º-A, em que temos:



	Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
1	Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250 000.	20% do valor de aquisição
2	Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motocicletas de valor igual ou superior a € 10 000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
3	Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25 000.	Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes
4	Aeronaves de turismo.	Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes
5	Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000.	50% do valor anual

É certo que na LOE/2004 foram acrescentadas a essas manifestações os suprimentos e empréstimos (integrados, como pode ver-se, nesse quadro) e na LOE/2005 os acréscimos de património e o consumo superiores em pelo menos um terço aos rendimentos declarados. Mas convenhamos que, tirando os suprimentos, que são relativamente fáceis de detectar, dado estarem os mesmos evidenciados na contabilidade das sociedades, as outras manifestações acrescentadas nos últimos anos àquela lista, mormente os referidos acréscimos de património e o consumo evidenciados, muito dificilmente conduzirão à correcção das declarações de rendimentos, já que se trata de manifestações largamente indetectáveis.

O que quer dizer que os mais afortunados, os detentores das verdadeiras fortunas de hoje, ou seja, os detentores de fortunas constituídas por valores mobiliários, obras de arte, jóias, etc., continuam a salvo. Pois, ou tais bens nem sequer são visados pelas leis relativas às manifestações de fortuna, ou, ainda que as referidas leis os tenham por objecto, como parece acontecer com a recentemente acrescentada al. f) do art. 87º da LGT, efectivamente correm muito escassos riscos de serem detectados ou apanhados.

Mais duas considerações relativas às manifestações de fortuna. Uma, para sublinhar que, para o director-geral dos impostos ou seu substituto legal poder desencadear a determinação da matéria colectável com base no rendimento padrão correspondente a essas manifestações de fortuna, é necessário que se verifique o respectivo pressupos-

to, isto é, segundo o n.º 1 do referido art. 89º-A, que o contribuinte não tenha entregue a declaração de rendimentos e evidencie as referidas manifestações de fortuna ou declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão correspondente a essas manifestações.

Um pressuposto que, nos termos dos n.ºs 3 e 5 desse art. 89º-A, não se aplica à hipótese da alínea f) do art. 87º, acrescentada pela LOE/2005, uma vez que esta tem, nos termos desse preceito, um pressuposto próprio, que é a verificação de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no correspondente período de tributação.

O que significa que se verifica, nesta hipótese, uma situação agravada face aos demais casos de manifestações de fortuna. Com efeito, para além de se exigir para desencadear a correcção da matéria colectável um desfazamento menor entre o rendimento declarado e as manifestações de fortuna, bastando que estas ultrapassem em mais de um terço o rendimento declarado (em vez de essa ultrapassagem ser em mais de 50%), é considerado rendimento colectável todo o acréscimo de património ou o consumo evidenciado, que vai além do rendimento declarado, o que não acontece com a maioria das demais manifestações de fortuna, as quais, no caso de se verificar o mencionado desfazamento, é considerado rendimento colectável um rendimento padrão de 20% ou 50% da correspondente manifestação²⁹.



Outra consideração para dizer que os rendimentos correspondentes ao rendimento padrão ou ao acréscimo de património ou ao consumo evidenciados, constituem rendimentos que se enquadram na categoria G do IRS, isto é, nos incrementos patrimoniais, nos termos dos n.ºs 4 e 5 desse art. 89.º-A e da al. e) do n.º 1 e do n.º 3 do art. 9.º do CIRS. Rendimentos que, porque se trata de incrementos patrimoniais que não são mais valias, têm de característico o facto de não beneficiarem de qualquer dedução específica, sendo assim objecto de englobamento enquanto rendimentos brutos³⁰.

IV. A IMPERIOSA NECESSIDADE DE SIMPLIFICAÇÃO

Chegados aqui, que concluir, então, quanto aos préstimos da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos e do recurso a manifestações de fortuna como instrumentos da luta contra a evasão fiscal?

Pois bem, como resulta do que fomos dizendo, os préstimos que podemos pedir a tais instrumentos são relativamente limitados. Com efeito, para além de ser importante separar claramente a luta contra a evasão fiscal do problema maior com que se defronta o nosso país, o problema do desequilíbrio estrutural das contas públicas, é do maior interesse não alimentar ilusões quanto aos resultados que esses meios nos podem proporcionar em sede da luta contra a evasão fiscal. Assim e antes de mais, é bom que tomemos plena consciência de que o problema número um com que o nosso país se defronta é o problema da despesa pública, ou seja, do seu elevado nível e da sua enorme ineficiência. Por isso, é imperioso que o Estado deixe de gastar muito e de gastar mal.

É certo que, mesmo não havendo, ao contrário do que ocorre em Espanha³¹, parâmetros constitucionais de natureza material relativamente à programação e execução das despesas públicas, isso não significa que estas não tenham de obedecer a limites e critérios jurídicos, como são os que decorrem das leis relativas ao orçamento e contabilidade públicos³². Muito embora, como vem sendo reconhecido, a falta de atenção constitucional de que têm sido objecto as despesas públicas, resultado da excessiva concentração das preocupações constitucionais em torno do poder tributário, levou ao esquecimento constitucional do poder de gastar. Um poder que, para além de estar intimamente ligado ao poder tributário, constituindo assim a outra face da mesma moeda, constituída pelo fenómeno financeiro, não raro se apresenta mesmo na veste

de poder tributário, como ocorre no caso das “despesas fiscais”³³.

Depois, é importante sublinhar que neste domínio, como na generalidade da nossa ordem jurídica, temos a péssima política legislativa de estabelecer patamares, fasquias, excessivamente elevadas para as nossas reais capacidades de aplicação. O que tem tido, como consequência inevitável, o incumprimento generalizado duma parte muito significativa do nosso ordenamento jurídico. Uma ideia bem presente, de resto, na actual disciplina, cada vez mais superlativa, da luta contra a evasão fiscal, a qual, por se ter tornado, sobretudo por pressão dos meios de comunicação social, tão obsessiva e exigente, em vez de travar efectivamente a evasão fiscal, afugenta o investimento nacional e estrangeiro. Na verdade, o carácter extremamente complexo, manifestamente labiríntico e permanentemente instável, dessa disciplina constitui mais um elevado custo de contexto, a somar a muitos outros em que o nosso país é fértil, que afugenta quaisquer investidores mesmo os mais audaciosos e empreendedores³⁴.

Mas, voltando aos instrumentos de luta contra a evasão fiscal aqui em consideração, não podemos concluir senão que a luta que pode ser alvo de tais instrumentos é muito limitada. Limitada, desde logo, porque esses instrumentos ou dizem respeito fundamentalmente à tributação do rendimento, como acontece com os métodos indirectos de determinação da matéria colectável, ou respeitam mesmo apenas a parte do rendimento, como sucede com as manifestações de fortuna. Mas limitada também e sobretudo no quadro geral da actuação da Administração fiscal na luta contra a evasão fiscal, já que a multiplicidade, diversidade, instabilidade e grau de complexidade da legislação fiscal no domínio da tributação das empresas, o domínio em que o fenómeno da evasão fiscal largamente se concentra, torna impraticável senão mesmo impossível essa missão.

O que não surpreende e impõe sobretudo um esforço sério de simplificação da tributação, em especial da tributação das empresas. E não surpreende porque é bom termos presente que os meios ou instrumentos de luta contra a evasão fiscal devem ser dominadas pelo bom senso, tendo, por conseguinte, uma importante função pedagógica. Pois eles assemelham-se àquele tipo de armas poderosas que valem fundamentalmente mais pela sua existência e presença no sistema do que pelas suas reais possibilidades de utilização. Ai de nós se tais meios ou instrumentos fossem objecto de uma



aplicação quotidiana ou massificada, pois, numa tal situação, perderiam muita, senão mesmo a totalidade, da sua operacionalidade.

Por seu turno, torna-se imperiosa a necessidade de simplificação do sistema fiscal. O que convoca, naturalmente, o legislador para que simplifique todo o complexo sistema de tributação do rendimento, sobretudo no que respeita à tributação das empresas. Designadamente impõe-se que o legislador desonere as empresas da rede labiríntica de obrigações acessórias que crescentemente as tem vindo a manietar.

Na verdade, quase todas as alterações e modificações, que anualmente vêm sendo introduzidas na numerosíssima legislação fiscal, com destaque para as que todos os anos são inseridas ou autorizadas na lei do orçamento, se concretizam em novas e mais complexas obrigações acessórias para as empresas, num processo de produção legislativa que é sempre a somar no grau de complexidade e de dificuldade. Uma complexidade que atinge quase o paroxismo no bem conhecido domínio dos benefícios fiscais, em que não obstante a codificação constituída pelo EBF, tem vindo a proliferar a mais dispersa legislação avulsa carecida, na maior parte dos casos, da mais elementar racionalidade jurídica e/ou económica.

Particularmente grave neste domínio é a permanente instabilidade do quadro normativo dos impostos que se não compadece minimamente com a actividade empresarial que requer uma exigente planificação de médio e longo prazo, tendo em conta os custos, incluindo naturalmente os custos fiscais, nos quais é previsível incorrer. Pelo que, perante tão instáveis regras do jogo económico, que o quadro normativo dos impostos inequivocamente integra, é compreensível que os empresários, que, no actual contexto de globalização, têm praticamente todo o mundo para realizar os seus investimentos, estejam cada vez menos disponíveis para investir e exercer uma actividade económica em Portugal³⁵.

Impõe-se, por isso, reduzir, e reduzir significativamente, o número de leis fiscais que nos regem, bem como simplificar as restantes, de modo a que tenhamos uma legislação fiscal que possa ser aplicada com custos bem menores do que aqueles que se verificam actualmente. Assim como há que fazer um esforço sério e conseqüente no sentido de reconduzir aos diversos códigos fiscais, gerais como a LGT, o CPPT e o RGIT, ou especiais relativos aos diversos impostos, conferindo racionalidade e estabilidade à numerosa legislação avulsa que crescentemente se tem vindo a acumular fora dessas codificações³⁶.

Para além de que, é importante referir e sublinhar, incumbe ao legislador, quando adoptar qualquer lei, e particularmente quando se trata de leis no domínio da luta contra a evasão fiscal, proceder à devida ponderação custos/benefícios. O que servirá, nomeadamente, para não “investir” em medidas de combate à evasão fiscal cuja complexidade e custos de aplicação se não coadunam minimamente com as receitas fiscais que as mesmas visam salvaguardar ou recuperar. Pois é reconhecido que os encargos decorrentes da complexidade do sistema fiscal são enormes mesmo em países com sistemas económicos e fiscais cuja eficiência é muito superior à que se verifica entre nós³⁷.

Daí que a palavra de ordem, que se ouve um pouco por toda a parte e que tende a ser repetida até à exaustão, seja de a simplificar, simplificar, simplificar... Isto se e na medida em que se não queira (ou se não possa ainda) enveredar por uma solução mais arrojada, para não dizer mais radical, em sede da tributação do rendimento, como a que tem vindo a ser adoptada, com enorme êxito revelado nos níveis de crescimento económico atingidos, pelos países do Leste Europeu, que aderiram ao que vem sendo designado por *flat-tax revolution*, concretizada na opção por uma tributação simples, proporcional e em regra relativamente baixa do rendimento pessoal e empresarial. Uma revolução que, tendo começado nos países bálticos, em meados da década de noventa do século passado, que adoptaram taxas ainda relativamente elevadas³⁸, vem prosseguindo neste século noutros países de Leste a optarem por taxas que se situam abaixo dos 20%³⁹.

Uma solução para a tributação do rendimento, a qual, dada a concorrência fiscal que hoje em dia praticamente não conhece fronteiras, com particular destaque para os países que fazem parte do mercado mais integrado da União Europeia, não pode deixar de ser tida em devida conta pelos demais Estados, sobretudo por parte daqueles Estados que têm um sistema de tributação do rendimento extremamente complexo e em larga medida ineficiente como é indiscutivelmente o caso de Portugal⁴⁰.

Por isso, tendo em consideração apenas a tributação das empresas, parece-nos que o legislador devia, designadamente, distinguir, no respeitante ao rendimento tributável e aos métodos de determinação do mesmo, entre três tipos de empresas, ou seja, entre as micro-empresas, as pequenas e médias empresas e as grandes empresas. Uma exigência cuja justificação não parece difícil, bastando-nos referir que é do mais relevante interesse distinguir entre esses três tipos de empresas de



modo a que as exigências que o direito dos impostos faz às empresas, mormente no que à definição e determinação da matéria tributável diz respeito, sejam devidamente pautadas pela ideia de proporcionalidade. Um princípio que, não obstante a sua permanente afirmação, está longe de ser devidamente observado pelo legislador fiscal⁴¹.

Daí que, tendo em conta a definição/determinação da matéria colectável ou tributável das empresas, devam estas ser distribuídas por micro-empresas, a tributar com base num rendimento normal, pequenas e médias empresas, a tributar com base num rendimento real a apurar fundamentalmente através de elementos de natureza objectiva, e grandes empresas, estas sim a tributar com base no rendimento real revelado pela contabilidade organizada.

Assim e no respeitante às micro-empresas devem as mesmas ser dispensadas, tanto quanto possível, de quaisquer burocracias empresariais ou fiscais, assentando a sua tributação num rendimento normal a definir preferentemente em concertação com as próprias empresas através das respectivas associações, prescindindo-se por conseguinte da exigência de contabilidade organizada e obtendo-se a determinação do correspondente imposto da maneira mais simples possível. Isto é, de maneira que o imposto seja um resultado apurado em termos praticamente automáticos. Um desiderato que, a nosso ver, pode ser alcançado através do aperfeiçoamento do actual regime simplificado assente nos coeficientes⁴².

Por seu lado, no que concerne às pequenas e médias empresas, estas devem ser tributadas com base fundamentalmente em indicadores objectivos do tipo dos tidos em conta na nossa legislação actual, especialmente nos arts. 28º e 31º do CIRS e 53º do CIRC, com a designação de indicadores objectivos de base técnico-científica, a determinar e aprovar pelo Ministro das Finanças para cada um dos diferentes sectores da actividade económica. E se a determinação desses indicadores, como vem sendo afirmado, se revela impraticável em virtude da complexidade que apresenta e das dificuldades que acarreta no respeitante à generalidade dos sectores económicos, então proceda-se a essa definição relativamente àqueles sectores económicos em que a sua determinação não apresenta grande complexidade nem acarreta dificuldades de maior. A que acresce deverem participar nessa determinação as empresas do respectivo sector, sobretudo através das suas associações, de modo a que esses indicadores se aproximem tanto quanto

possível da realidade empresarial e económica em causa. Um tipo de tributação das empresas que, devemos assinalar, ao fim e ao cabo, não anda longe daquele que encontramos lá fora, com expressão, por exemplo, na “estimação objectiva” espanhola⁴³, na “avaliação *forfaitaire*” francesa ou na *Pauschalbesteuerung* alemã.

Já as grandes empresas, essas sim, devem ser tributadas exclusivamente com base no lucro real, no lucro revelado pela contabilidade organizada. Com efeito, em relação a estas, já se não revelarão desproporcionadas as exigências implicadas na obrigatoriedade de contabilidade organizada e na sua elaboração em conformidade com os seus princípios da contabilidade⁴⁴.

É certo que estas ideias de simplificação do sistema de tributação do rendimento das empresas nos trazem à lembrança o sistema fiscal anterior, em que as empresas eram tributadas em Contribuição Industrial com base em três grupos: o grupo C, das micro-empresas, tributadas pelo seu rendimento normal; o grupo B, das pequenas e médias empresas, tributadas pelo seu rendimento real presumido; e o grupo A, das grandes empresas, tributadas pelo seu rendimento real evidenciado na contabilidade. O que não deve surpreender, pois tais ideias inscrevem-se, ao fim e ao cabo, num quadro mais amplo de mudança dos actuais sistemas fiscais que caminham num sentido algo oposto àquele que vinham trilhando até ao último quartel do século XX e cuja linha evolutiva ia no sentido: **1)** dos impostos indirectos (sobre o consumo) para os impostos directos (*maxime* sobre o rendimento); **2)** dentro dos impostos directos, dos impostos reais e proporcionais para os impostos pessoais e progressivos; e **3)** dentro dos impostos indirectos, dos impostos especiais (*acises, excises*) sobre o consumo para os impostos gerais sobre o consumo (mormente para impostos tipo IVA). Ora todo este quadro de evolução começou a ser posto em causa nos finais do século passado: primeiro, de uma maneira mais ténue, a partir dos anos oitenta⁴⁵; depois, de uma maneira mais pronunciada, a partir dos anos noventa, esse quadro não só deixou de evoluir no sentido em que vinha evoluindo, como começou a inverter a marcha⁴⁶.

Por isso e em jeito de conclusão final, independentemente de sabermos se a evolução ou a revolução dos sistemas fiscais, em especial da tributação do rendimento, que aí vem, representa o regresso ao passado ou é, antes, um salto em frente, do que não temos a menor dúvida é de que a solução dos sistemas fiscais



como o nosso não tem futuro. Por conseguinte, é bom que nos convençamos, e nos convençamos quanto antes, que temos de mudar de vida, mormente para que não aconteça como tem sido tradicional, desde há alguns séculos, com o nosso país a apanhar quase sempre o comboio tardiamente, ou seja, num momento em que os outros países, por via de regra, já estão em vias de apanhar o comboio seguinte. Ora, para invertermos essa nossa sina de chegarmos sempre atrasados, bom é que um dia nos disponhamos a acordar mais cedo, surpreendendo-nos e surpreendendo os outros países com a inusitada pontualidade que se impõe...

NOTAS

¹ Uma percentagem que se explica, nomeadamente, pela elevada despesa pública *per capita* em saúde, educação e justiça. Uma situação que, a termo-nos apenas aos números atingidos por essa despesa, faria de Portugal um Estado socialista à maneira dos países escandinavos. O que, como bem sabemos, não ocorre, em virtude da altíssima ineficiência da nossa despesa pública, pois é visível a olho nu que o Estado português gasta muito e gasta mal.

² Em que temos, afinal de contas, dois tipos de crime fiscal: a fraude fiscal e a fraude fiscal qualificada, respectivamente.

³ Constituindo a fraude fiscal em sentido estrito a fraude que constitui crime fiscal.

⁴ Cf. J. TABORDA GAMA, «Acto elisivo, acto lesivo. Notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português», *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, XL, 1999, 1 e 2, p. 289 e ss., e G. LOPES COURINHA, *A Cláusula Anti-Abuso no Direito Tributário. Contributo para a sua Compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004.

⁵ Sobre o planeamento (ou planeamento) fiscal, v. a obra, já clássica e a todos os títulos notável, de MARCO AURÉLIO GRECO, *Planeamento Tributário*, Dialética, S. Paulo, 2004.

⁶ V. sobre a liberdade de gestão fiscal o nosso estudo «Alguns aspectos da tributação das empresas», a aguardar publicação nos Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Castanheira Neves, entretanto publicado no nosso livro *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, bem como no nosso escrito «Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas», a aguardar publicação nos Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. José Guilherme Xavier de Basto.

⁷ A que devemos acrescentar os tribunais, os quais, embora como órgãos passivos, por via de controlo, zelam, de uma maneira muito particular, pela correcção jurídica das leis relativas aos impostos e dos correspondentes actos de aplicação.

⁸ Traduzida na introdução do IVA em 1986, do IRS e do IRC em 1989 e do IMI, e do IMT e Imposto de Selo (sobre transmissões gratuitas a favor de pessoas singulares) respectivamente, em finais de 2003 e em 2004.

⁹ V., por todos, o nosso *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 337 e ss.

¹⁰ A que ficou conhecida por Reforma Teixeira Ribeiro, por ter sido este insigne professor da Faculdade de Direito de Coimbra o presidente da comissão que a preparou.

¹¹ Presunções que, atentas as exigências decorrentes do princípio da capacidade contributiva, hão-de ser sempre presunções relativas, elidíveis ou *juris tantum*, como, aliás, se prescreve no art. 73º da Lei Geral Tributária. V. sobre o assunto, o nosso

livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 497 e ss.

¹² Embora activa na fiscalização dessa gestão dos impostos levada a cabo pelos particulares.

¹³ Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras e Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

¹⁴ Regime Geral das Infracções Tributárias.

¹⁵ No sentido de tais normas não constituírem verdadeiras cláusulas especiais anti-abuso, embora tendo em conta o art. 60º do CIRC, v. R. DUARTE MORAIS, «Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado. Controlled Foreign Companies». O art. 60º do CIRC, UCP, Porto, 2005, esp. p. 159 e ss.

¹⁶ V. o nosso estudo «A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas», in *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 203 e ss.

¹⁷ Pois a regra é a da avaliação directa como consta muito claramente do art. 81º da LGT.

¹⁸ Sendo de esclarecer que as alíneas d) e e) foram aditadas pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e a alínea f) aditada pela LOE/2005 (Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro). V. também o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 305 e ss. e 359 e ss.

¹⁹ Em que a tributação tem por base os seguintes coeficientes: 1) para as empresas individuais (que se aplica também às sociedades transparentes, por força do art. 53º, nº 13, do CIRC) de 0,20 do valor das vendas de mercadorias e de produtos, bem como do valor dos serviços prestados no âmbito das actividades de hotelaria, restauração e bebidas, e de 0,65 do valor dos restantes rendimentos; 2) para as empresas colectivas (com exclusão das sociedades transparentes) de 0,20 do valor das vendas de mercadorias e de produtos e de 0,45 do valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa. O que, devemos acrescentar, revela um dualismo na tributação das empresas, o qual, a nosso ver, pode levantar o problema da sua compatibilidade com as normas da constituição fiscal – v. o nossos estudos «Alguns aspectos da tributação das empresas», cit., p. 394 e ss., e «Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas», cit., ponto II.

²⁰ O qual, nos termos do nº 1 do art. 90º da LGT, tem por base os seguintes elementos: a) as margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros; b) as taxas médias de rentabilidade do capital investido; c) os coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias primas ou de outros custos directos; d) os elementos e declarações prestados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos, e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte; e) a localização e dimensão da actividade; f) os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade; g) a matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária; h) o valor de mercado dos bens e serviços tributados; e i) uma relação congruente e justificada entre factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

²¹ Que a tributação pelo regime simplificado não se reconduz a qualquer avaliação indirecta é uma ideia amplamente subscrita, como não podia deixar de ser, pelo próprio legislador, seja da LGT, seja do CIRC. Assim a LGT, por um lado, afasta do regime simplificado os critérios e elementos próprios da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, que constam do art. 90º da LGT e, por outro lado, exceptiona a aplicação ao regime simplificado do procedimento de revisão



da matéria tributável determinada por métodos indirectos, um procedimento necessário para que esta determinação possa ser objecto de impugnação em sede da impugnação judicial da respectiva liquidação (arts. 86º, nº 5, e 91º, nº 1, da LGT). Por seu lado, o CIRC, no seu art. 54º, aplicável também às empresas singulares por força do art. 31º do CIRS, prescreve que a determinação do lucro tributável por métodos indirectos, salvo em caso de aplicação do regime simplificado, é efectuada pelo director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo.

22 Em que se dispõe: “No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores”. Uma solução que, não obstante a crítica incisiva da doutrina, considerando-a inconstitucional, o TC julgou, embora por sete votos contra seis, não inconstitucional no seu Ac. 84/2003 - AcTC, vol. 55, p. 91 e ss. Para a crítica da doutrina, v., por todos, XAVIER DE BASTO, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, 5, Janeiro 2001, p. 5 e ss. (17 e ss.), e o nosso estudo «O quadro constitucional da tributação das empresas», Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976, aafdl, Lisboa, 2001, p. 339 e ss. (371 e ss.). V. também a anotação àquele acórdão feita por SALDANHA SANCHES, «O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional», *Fiscalidade*, 15, Julho de 2003, p. 5 e ss.

23 Uma hipótese de avaliação indirecta que, como a concretizada nas manifestações de fortuna, foi acrescentada pela que ficou conhecida por “reforma fiscal” de 2000, constante da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

24 Reproduzidos *supra* na nota 20. V. no sentido do que dizemos no texto, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 305 e ss.

25 Que, como é sabido, foi aditado pela “reforma fiscal” de 2000, constante da Lei nº 30-G/2000.

26 Resultante da redacção que lhe foi dada pela LOE/2005.

27 Na redacção da LOE/2005, uma vez que, na redacção anterior, exemplificava as fontes de manifestações de fortuna a que o contribuinte podia recorrer para provar a correspondência à realidade dos rendimentos declarados, dispondo que “...cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente, herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito”.

28 Que é, sublinhe-se, a tramitação do processo do recurso contra as decisões da Administração fiscal de levantamento do sigilo bancário.

29 Com excepção, como se pode ver no quadro reproduzido, das manifestações de fortuna constituídas por barcos de recreio e aeronaves de turismo.

30 Assim o prescreve o art. 42º do CIRS.

31 Em cujo art. 31, nº 2, se prescreve que «as despesas públicas assegurarão uma repartição equitativa dos recursos públicos e a sua programação e execução serão feitas em função dos critérios de eficiência e de economia».

32 Constantes entre nós sobretudo da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, presentemente contida na Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto. Quanto ao problema de que tratamos no texto, v. o nosso *Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 373 e ss. e 606 e ss., e J. MARTIN QUERALT / C. LOZANO SERRANO / G. CASADO OLLERO / J. M. TEJERICO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ed. Tecnos, Madrid, 2005, p. 145 e ss.

33 V., a respeito destas, GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004. Por seu lado, quanto ao actual “esquecimento do poder de gastar”, v. o nosso estudo «A constituição fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios», no nosso livro *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 142 e ss.

34 V., quanto a estes custos de contexto, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *O Investimento Directo Estrangeiro e a Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005, especialmente o cap. I da parte II.

35 Uma realidade em relação à qual o actual Governo começa a dar sinais de querer alterar, inscrevendo-se inequivocamente nesse sentido o recente anúncio de criação de duas comissões: uma para a simplificação e outra para a reforma dos benefícios fiscais.

36 V., a tal respeito, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 206 e ss.

37 V. para esse problema o recente tratamento de que foi alvo no artigo «The flat-tax revolution», *The Economist*, 16 de Abril de 2005, p. 9 e 63-65.

38 Assim 33% para a Lituânia, 26% para a Estónia e 25% para a Letónia - v. «The flat-tax revolution», cit., p. 64.

39 Assim a Rússia, Sérvia, Ucrânia, Eslováquia, Geórgia e Roménia - v. «The flat-tax revolution», cit., p. 64. Sobre o problema v. igualmente e por todos, RICHARD A. MUSGRAVE, «Clarifyind tax reform», in *IDEM, Public Finance in a Democratic Society*. vol. III - *The Foundations of Taxation and Expenditure*, Edward Elgar, UK & USA, 2000, p. 457 e ss.

40 V. o citado artigo «The flat-tax revolution».

41 O que não se verifica apenas no que à definição e determinação da matéria tributável diz respeito, mas também e de maneira superlativa no domínio dos chamados deveres acessórios que actualmente submergem as empresas, deixando-as quase sem folgo para respirar. Sobre os múltiplos deveres acessórios e a necessidade de os mesmos serem objecto de um adequado enquadramento constitucional, v., por todos, MARIA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ, *Los Deberes de Información Tributaria desde la Perspectiva Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

42 Mencionados *supra*, na nota 19.

43 V. os arts. 51º a 53º da actual Ley General Tributaria e na doutrina CARMEN BENACLOCHE PALAO, *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002, esp. p. 60 e ss.

44 Uma simplificação, que é bom sublinhar, não pode cingir-se à tributação das empresas, antes requer que abarque toda a tributação, a começar pela tributação do rendimento pessoal, como bem sendo discutido pela literatura fiscal, em consequência sobretudo da referida flat-tax revolution - v. sobre o problema e por todos, o citado estudo de RICHARD A. MUSGRAVE, «Clarifyind tax reform».

45 Pois foi a partir do início dessa década que, em países com a carga fiscal elevada, se elegeram governos conservadores que encetaram reformas fiscais no sentido oposto àquele que até aí havia sido desenvolvido, como ocorreu nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e na Suécia - v. sobre tais reformas SVEN STEINMO, *Taxation and Democracy. Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*, Yale UP, New Haven and London, 1993, esp. p. 156 e ss.

46 Para maiores desenvolvimentos deste aspecto, v. os nossos estudos «Solidariedade social, cidadania e direito fiscal», e «Alguns aspectos da tributação das empresas», no nosso livro *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, cit., respectivamente, p. 114 e ss. e p. 403 e ss.