

## REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO EMPRESARIAL (I Parte)

N. AGUIAR, CIJE (Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito do Porto); ESTIG (Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança).

### Resumo

Os regimes simplificados de tributação do lucro assentes no valor dos proveitos, como o do artigo 53º do IRC, não constituem métodos de *avaliação indirecta* da matéria colectável, mas impostos em que a base tributável é constituída por um lucro presumido. É atendendo a esta natureza que deve ser apreciada a questão da sua constitucionalidade e concretamente da sua conformidade com o princípio da capacidade contributiva. A análise comparada de alguns dos sistemas fiscais mais evoluídos da actualidade mostra que a modalidade de simplificação da tributação do rendimento mais utilizada nos países desenvolvidos consiste na adopção de métodos de contabilidade simplificada. Esta simplificação da contabilidade pode limitar-se aos aspectos formais da contabilidade, como acontece em Itália, ou abranger os aspectos materiais, implicando uma diferente qualificação e imputação temporal dos factos patrimoniais, mas supondo sempre a quantificação do rendimento real. Em regra, nesta segunda situação, os métodos adoptados tendem, com algumas variantes, a aproximar-se do chamado método de contabilidade de caixa, como acontece na Alemanha.

### Abstract

Simplified regimes of taxation of corporation income based on the amount of gross revenue, as is the case of article 53º of the IRC, should not be seen as indirect evaluation methods of the tax base, but as taxes where the base is formed by a deemed income. The question of the conformity of these tax regimes with constitutional law, in particular with ability-to-pay principle, must be considered in view of this nature. A comparative analysis of some of the most developed current tax systems suggest that simplified methods of accounting are the most common approach to achieve a simplified taxation of corporation income. These simplified methods of accounting may be limited to formal aspects of accountancy, as it is the case in Italy, or may affect substantive aspects of accountancy, involving a different qualification of financial facts, but acting in both cases within a real income framework. In this second situation, methods adopted are in general of a cash method type, as it is the case in Germany.

### Índice

I Parte - Regimes simplificados de tributação do rendimento e métodos de avaliação da base tributável

1. Introdução; 2. Definição e quantificação da base tributável; 3. Regimes “simplificados” e métodos de determinação da base tributável. II Parte - Alguns regimes de simplificação no âmbito da tributação do rendimento empresarial no direito comparado.

1. O regime especial das pequenas empresas no Direito italiano; 2. O regime da determinação simplificada do lucro no direito alemão; 3. O sistema francês – 3.1. O “Regime das micro-empresas”; 3.2. O “Regime real simplificado”; 4. Tributação simplificada do lucro nos EUA – 4.1. O Alternative Minimum Tax norte-americano; 4.2. O método de contabilidade de caixa. III. Conclusões.

## Regimes simplificados de tributação do rendimento e métodos de avaliação da base tributável

### Introdução

A tributação do rendimento empresarial, em regra, pelo menos nos países industrializados e pós-industrializados, tem por base o *lucro real* segundo um conceito de *rendimento-acréscimo*. Ao contrário do que aconteceu em Portugal, em que a tributação com base no *lucro real* segundo um conceito de *rendimento-acréscimo*, como regra geral, teve consagração legal já num estágio avançado da evolução da tributação do rendimento das empresas, na maior parte dos países industrializados a tributação com base no *lucro real* acompanhou a própria introdução de um imposto autónomo sobre os lucros.

Na maior parte destes mesmos sistemas e em regra, o *rendimento real* das empresas para fins fiscais é determinado através da aplicação das normas contabilísticas próprias da contabilidade

comercial, utilizando como meio de prova privilegiado as contas anuais coligidas no âmbito e para os fins do direito mercantil.

No entanto, é também frequente encontrar, mesmo entre os sistemas fiscais mais evoluídos, regimes de determinação do rendimento empresarial que prescindem quer das normas contabilísticas do direito comercial quer de uma referência formal às contas anuais comerciais. Estes regimes tributários têm na sua base razões tanto de simplificação na perspectiva do contribuinte – uma vez que a determinação do lucro real segundo as normas contabilísticas mercantis é normalmente visto como demasiado complexo para ser aplicado a empresas de pequena dimensão – como de eficiência na perspectiva da percepção de receitas por parte do Estado, como pelas duas em simultâneo. Estes regimes “simplificados” de determinação da base nos impostos sobre o rendimento empresarial não constituem uma novidade do direito fiscal moderno nem correspondem a uma tendência de grande actualidade na política fiscal dos sistemas fiscais mais avançados. Nos países cujos sistemas fiscais se caracterizam por um elevado grau de estabilidade legislativa, estes sistemas sempre existiram ou existem desde longa data, tendo permanecido fundamentalmente inalterados, cumprindo uma função complementar em relação aos regimes gerais.

Não é assim, como é bem sabido, em Portugal, onde a actuação legislativa em matéria fiscal continua a pautar-se por uma forte irregularidade. No Direito português, a Contribuição Industrial resultante da reforma de 1922, no regime de *taxa variável*, tributava os *resultados*, que eram determinados por aplicação de um coeficiente fixado pelo legislador ao valor das *vendas ou apuros*<sup>1</sup>. O imposto incidia, portanto, sobre um lucro *presumido* com base nas vendas. Com a reforma de 1929, passou-se a uma tributação dos *rendimentos normais*, que eram “os lucros que se presumia que a empresa poderia obter se fosse bem gerida”<sup>2</sup>. A Contribuição Industrial de 1963 contemplava quer a tributação com base no lucro *efectivo* (para os contribuintes do *grupo A*) quer a tributação com base num lucro *presumido* (para os contribuintes do *grupo B*) quer a tributação com base num lucro *normal* (para os contribuintes do *grupo C*)<sup>3</sup>. A larga preponderância da tributação segundo o lucro *presumido* e

<sup>1</sup> DUARTE FAVEIRO, V. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II Vol., Coimbra Editora, Coimbra, 1986, pp. 481-482.

<sup>2</sup> DUARTE FAVEIRO, V. *op. cit.*, p. 483.

<sup>3</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J., *Incidência da Contribuição Industrial*, Bol. da Fac. de Direito, Vol. XII, 1965, pp. 10-11.

*normal* e o défice de equidade que lhe estava associado, terá sido o que motivou a consagração, na Constituição de 1976, do princípio da tributação do rendimento das empresas segundo o *lucro real*<sup>4</sup>. Em consonância com o princípio constitucional, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (1988) estabeleceu a tributação com base no *resultado contabilístico*, calculado segundo as normas da contabilidade comercial e reservando-se o campo da aplicação dos métodos indiciários (mais tarde apelidados como *indirectos* pela Lei Geral Tributária) para as situações de irregularidade, insuficiência ou inexistência da contabilidade, portanto, para o campo das relações tributárias patológicas<sup>5</sup>. O sistema mostrou desde cedo um elevado nível de ineficiência, sobretudo do ponto de vista da sua capacidade de gerar receitas para o fisco<sup>6</sup>, o que terá levado o legislador à introdução, em 2000, de um “regime simplificado de determinação do lucro tributável”, aplicável aos contribuintes com menor volume de negócios, o qual consiste em presumir o lucro dos mesmos a partir do valor dos proveitos. Sendo de carácter opcional, o regime não mostrou possuir as virtudes que se lhe auguraram, não logrando senão uma fraca adesão por parte dos contribuintes e levando o legislador a uma nova inversão de direcção, com a previsão na Lei do Orçamento do Estado para 2007, da substituição deste regime por um regime de contabilidade simplificada.

Esta projectada alteração da legislação fiscal portuguesa constitui o ensejo da presente reflexão. Através dela trataremos de fornecer uma visão sobre as várias formas de que o legislador se pode servir e se tem servido em alguns sistemas fiscais, a fim de “simplificar” a tributação do rendimento empresarial e sobre o significado de cada uma delas.

### **Definição e quantificação da base tributável**

A Lei Geral Tributária em vigor, que prevê e regula a “avaliação indirecta” nos artigos 87º e seguintes, inclui nos casos de “avaliação indirecta” o “regime simplificado de tributação”. Segundo a

<sup>4</sup> Sobre o princípio constitucional da tributação do rendimento real **CASALTA NABAIS, J.**, *O Quadro Constitucional da Tributação das Empresas*, Lisboa, 2001, pp. 20 e ss.

<sup>5</sup> **SALDANHA SANCHES, J.L.**, *A Quantificação da obrigação tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p.169.

<sup>6</sup> **MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 243-244.

lei portuguesa, os regimes simplificados de tributação seriam, pois, uma modalidade de *avaliação indirecta* da base tributável.

A distinção entre métodos de avaliação directa e indirecta é bem conhecida na doutrina francesa desde a sua formulação por TROTABAS<sup>7</sup> que distinguiu, como “diferentes modos de avaliação do lucro tributável”, a avaliação directa, a avaliação indiciária e a avaliação forfetária.

Na doutrina espanhola, onde o tema tem sido tratado sobretudo na perspectiva de explicar o direito positivo, tem também sólidas raízes a distinção entre *determinação directa* e *determinação indirecta*, sendo que nesta última caberiam ainda dois subtipos, que seriam a determinação *presuntiva* ou *indiciária*, e a determinação *objectiva* ou *forfetária*<sup>8</sup>.

Já no Direito italiano, a distinção clássica faz-se entre *accertamento analitico* e *accertamento induttivo o sintetico*<sup>9</sup>, sendo que no primeiro cabe apenas o que, segundo a lei portuguesa, corresponde à avaliação directa.

Na doutrina portuguesa, é tradicional a distinção entre *rendimento real* e *rendimento normal*<sup>10</sup>, correspondendo a duas formas de definição da base tributável<sup>11</sup>. Segundo esta teoria, o *rendimento real* é “aquele que se apura ou se presume o contribuinte teve”, enquanto o *rendimento normal* “significa uma de duas coisas: o rendimento médio de uma série de anos, que um agente poderia obter operando em condições normais; ou o rendimento de determinado ano, que poderia obter-se em determinado ano”<sup>12</sup>. Esta tipologia de formas de definição da base foi, no entanto, estendida ao campo dos métodos de determinação da matéria colectável, primeiro por um sector da doutrina<sup>13</sup>, mais tarde pelo legislador, com a aprovação da actual e já citada Lei Geral Tributária.

<sup>7</sup> TROTABAS, L., e CÉRÈZE, J., *L’Imposition des Bénéfices Industriels et Commerciaux*, Paris, 1958, pp. 16 e ss.

<sup>8</sup> SAINZ DE BUJANDA, C. A., *op. cit.*, pp. 47-49; GONZÁLEZ, E. e LEJEUNE, E., *Derecho tributario I*, Salamanca, 2000, p. 267; BAYONA DE PEROGORDO e SOLER ROCH, *Derecho Financiero*, Vol. II, Compas, Alicante, 1989, p. 155.

<sup>9</sup> BERLIRI, A., *Il Testa Unico delle Imposte Dirette*, Milão, 1960, p. 69.

<sup>10</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J., *Lições de Finanças Públicas*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pp. 259-260; CASALTA NABAIS, J., *O Quadro Constitucional da Tributação das Empresas*, AAFDL, Lisboa, 2001, p. 21.

<sup>11</sup> SOUSA FRANCO, A. L.

<sup>12</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J., *op. cit.*, p. 260.

<sup>13</sup> SOUSA FRANCO, A. L., *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4ª ed., Coimbra, 1997, p. 153.

Uma primeira dificuldade em conjugar estas classificações decorre de não se referirem sempre ao mesmo aspecto da regulação do imposto. Algumas das classificações mencionadas referem-se à própria definição da base tributável<sup>14</sup>. Assim, quando, na doutrina portuguesa, se fala em lucro *real* – *efectivo* ou *presumido* – e lucro *normal*, sabemos que ela se refere a diferentes normas definidoras da base tributável. Por exemplo, na Contribuição Industrial portuguesa de 1963, a lei definia a base tributável de forma diferente consoante os *grupos* a que pertencessem os diversos contribuintes. Noutros casos, como a distinção do direito italiano entre *accertamento analitico* e *accertamento induttivo* ou *sintetico*<sup>15</sup>, não há qualquer dúvida de que se pretendem distinguir unicamente os diversos *métodos* susceptíveis de serem aplicados, em diferentes situações, e de acordo com diferentes procedimentos, na quantificação da base tributável concreta do sujeito passivo.

No que diz respeito à definição da base tributável, o ponto de partida teórico mais sólido poderá ser ainda a construção de JARACH<sup>16</sup> que, referindo-se às diversas possibilidades de configuração da base tributável na sua relação com o aspecto objectivo do facto tributável, distingue as situações em que a *unidade de medida*<sup>17</sup> “se aplica directamente sobre o objecto material, ou seja, sobre o aspecto objectivo dos factos tributáveis”<sup>18</sup>, das hipóteses em que a base de medição não se aplica directamente sobre o objecto do facto tributável, e a lei toma, pelo contrário, algum índice ou quantia como medida do facto tributável, sem relação directa com este”.

Nesta definição de JARACH destaca-se a concepção da base tributável como uma *unidade de medida*, em certo grau *arbitrária*<sup>19</sup>, através da qual se pretende quantificar o facto tributário. De acordo

<sup>14</sup> Referem TROTABAS, L., e CÉRÈZE, J., *op. cit.*, p. 16, a este propósito, “A quantificação do imposto coloca geralmente dois problemas distintos: primeiro, um problema de definição e de qualificação, que se refere à determinação da matéria tributável; depois um problema de avaliação, que se refere à expressão numérica desta matéria tributável.

<sup>15</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 69, define o *accertamento analitico* como o método de determinação da base tributável que, “directamente ou per relationem com a contabilidade social, chega à determinação do rendimento tributável mediante a identificação de todas as partidas activas e passivas que concorrem par formá-lo”, enquanto o *accertamento sintetico* é o que prescinde da análise dos vários componentes activos e passivos do rendimento para avaliar directamente com base em elementos presuntivos o mesmo rendimento.

<sup>16</sup> JARACH, D., *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1969, pp. 228 e ss.

No mesmo sentido: SAINZ DE BUJANDA, C. A., *Curso de Sistema Tributario Español*, Madrid, 1974, pp. 47-48.

<sup>17</sup> A adequação do montante do imposto à magnitude dos factos económicos... implica necessariamente uma medição dos factos tributários, o que quer dizer, a aplicação de uma *unidade de medida* que permita transformar esses factos em quantias monetárias” (JARACH, D., *op. cit.*, p. 228).

<sup>18</sup> JARACH, D., *op. cit.*, p. 228.

<sup>19</sup> “A base tributável é uma *unidade arbitrária* do respectivo objecto tributável” (SAINZ DE BUJANDA, C. A., *op. cit.*, p.



com esta teoria, poderíamos dizer que o *lucro* que a norma tributária manda calcular através da aplicação de um determinado conjunto de regras de contabilidade financeira é uma *unidade de medida* através da qual se pretende quantificar o *rendimento* empresarial, cuja obtenção num determinado ano constitui o facto tributário.

Podemos dizer, pois, que o legislador pode definir como base uma magnitude que traduza mais perfeita ou mais imperfeitamente a capacidade contributiva. Por imperativo constitucional – na generalidade dos países – porém, está o legislador obrigado a eleger uma base tributável que traduza *o mais perfeitamente possível* a capacidade contributiva e só quando uma expressão mais perfeita não seja possível ou consentânea com o princípio da praticabilidade<sup>20</sup>, deverá recorrer a uma expressão menos perfeita. A adequação de uma base tributável normativa para representar a capacidade contributiva deve ser controlada através dos mecanismos de fiscalização da constitucionalidade das leis previstos em cada ordenamento. Mas, sendo o conceito de *riqueza* um conceito dotado de um elevado grau de indeterminação, fazendo com que os factos económicos que a traduzem apresentem uma grande variabilidade e sejam, em regra, difíceis de medir, não deve causar perplexidade que o legislador eleja com frequência, como base tributável, factos que só imperfeitamente traduzem a riqueza. Um exemplo clássico e valioso pela sua virtualidade explicativa é o do famoso imposto francês sobre portas e janelas<sup>21</sup>. Embora pretendesse tributar o rendimento – o acréscimo de riqueza – proporcionado por um edifício<sup>22</sup>, o legislador, em face da dificuldade em medir directamente esse rendimento, definiu como base tributável o número de portas e janelas<sup>23</sup>.

Se a base tributável constitui a *unidade de medida* através da qual se pretende quantificar o facto tributável, ela não é a própria mensuração do facto tributável. A mensuração do facto tributável requer a aplicação da base tributável – da *base de medição* na terminologia de JARACH – ao objecto a medir,

---

47). E também HENSEL, A., *Diritto Tributario*, tradução de JARACH, D., Milão, 1956, p. 77.

<sup>20</sup> HENSEL, A., *Diritto Tributario*, Trad. de Dino JARACH, Milão, 1956, p. 120; SALDANHA SANCHES, J.L., *A Quantificação...*, cit., p. 183

<sup>21</sup> TROTABAS, L., e CÉRÈZE, J-M., *op. cit.*, p. 2.

<sup>22</sup> TROTABAS, L., e CÉRÈZE, J-M., *op. cit.*, p. 2.

<sup>23</sup> TROTABAS, L., e CÉRÈZE, J-M., *op. cit.*, p. 17.

*i.e.*, ao elemento objectivo do facto tributável. É através desta aplicação que se passa da base normativa à quantificação concreta da matéria colectável<sup>24</sup>.

Quanto aos métodos de quantificação da matéria colectável concreta de um sujeito passivo, a distinção traçada pela LGT (artº 81º.1) é, em princípio, correcta e inteligível. Esta lei prevê duas formas de “avaliação da matéria tributável”: a *directa* e a *indirecta*, sendo que a primeira constitui a regra, reservando-se à segunda um carácter excepcional<sup>25</sup>. Diz em seguida que “a avaliação *directa* visa a determinação do valor *real* dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação”, enquanto 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”. À parte o facto de que a forma como a classificação é enunciada enferma de um vício lógico, já que a primeira categoria – a avaliação *directa* – é definida pelo fim que visa – determinar o valor *real dos rendimentos ou bens* – enquanto a segunda é definida pelos meios que utiliza, ela corresponde na verdade a uma dicotomia natural que se encontra presente na generalidade dos ordenamentos.

Já referimos anteriormente a distinção que é feita no direito italiano entre *accertamento analitico* e *accertamento induttivo* ou *sinetico*. Advertindo-se que se trata de uma classificação específica dos impostos sobre o rendimento, de acordo com BERLIRI<sup>26</sup> o *accertamento analitico* é aquele que, directamente ou *per relationem* com a contabilidade social, conduz à determinação do rendimento tributável mediante a identificação de todos os componentes passivos e activos que concorrem para a sua formação; enquanto o *accertamento sinetico* é aquele que prescinde da análise dos vários componentes activos e passivos do rendimento, para estimar este rendimento com base em *elementos presuntivos*. Ao *accertamento sinetico* aplica-se também a designação de *indutivo* que qualifica com rigor a natureza do método de quantificação em causa, pois a estimação a partir de *indícios e presunções* traduz-se sempre num processo indutivo de conhecimento.

---

<sup>24</sup> Como disse **SAINZ DE BUJANDA, C. A.**, *Los métodos ...*, p. 62, “a determinação é o instrumento técnico que torna possível a passagem da base normativa à base fáctica”.

<sup>25</sup> **SALDANHA SANCHES, J.L.**, *A Quantificação...*, *cit.*, p. 396.

<sup>26</sup> **BERLIRI, A.**, *op. cit.*, p. 69.

Também no direito espanhol se prevê o *regime de estimação indirecta*, ao lado da *estimação directa* e da *estimação objectiva*<sup>27</sup>. Deixando agora de lado estas últimas, a *estimação indirecta* tem lugar, segundo a lei espanhola, “quando a Administração tributária não possa dispor dos dados necessários a uma determinação completa da base tributável” e utiliza como meios quaisquer “dados disponíveis relevantes” e, entre eles, “os elementos que indirectamente demonstrem a existência dos bens e dos rendimentos”, como os volumes de proveitos, de vendas, de custos, ou os rendimentos *normais* no respectivo sector”.

JARACH, por sua vez, descrevendo o direito argentino, distinguiu “a *determinação sobre base certa* e a *determinação presuntiva*, definindo a primeira como a determinação efectuada com base no conhecimento directo dos factos que constituem a base tributável e permitem determinar a sua atribuição subjectiva, a sua valoração quantitativa e as suas características espaciais e temporais”.

Para caracterizar estas duas modalidades de quantificação da base tributável, e do mesmo passo traçar a separação entre ambas, resulta de particular clareza a fórmula utilizada no direito alemão. Segundo o artigo 162 da *Abgabenordnung* alemã, “quando a administração fiscal não puder *determinar* ou *calcular* as bases tributáveis, deverá *estimá-las*. Estimar um valor significa *valorar por aproximação*, chegar a um valor que com maior ou menor margem de erro se aproxima do real mas não é o valor real<sup>28</sup>. A *estimação* (em português corrente diríamos a *estimativa*), *i.e.*, a fixação de um valor aproximado, faz-se sempre na falta de elementos que permitam conhecer o valor real<sup>29</sup>. Recorre-se então a *indícios* e *presunções*. *Indícios* são factos conhecidos que indiciam outros factos não conhecidos. Por exemplo, na falta de um registo contabilístico das vendas completo, pode o volume de compras, quando seja conhecido, indiciar o volume de vendas<sup>30</sup>. *Presunções* são assunções realizadas através de juízos de probabilidade e de normalidade e a partir também de factos conhecidos<sup>31</sup>. Seguindo o exemplo anterior, com base no valor das vendas efectivamente registadas, é possível presumir o valor das vendas das quais não se tem conhecimento directo, mas que se consideram prováveis a partir de indícios<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> Ley General Tributaria (Lei 58/2003, de 17 de Dezembro), art. 50.

<sup>28</sup> PALAO TABOADA, C. *Métodos y Procedimientos de determinación de las Bases Imponibles*, Hacienda Pública Española, nº 79, 1982, p. 17.

<sup>29</sup> SALDANHA SANCHES, J.L., *A Quantificação...*, *cit.*, p. 394.

<sup>30</sup> Pode ver-se uma aplicação deste método no Acórdão de 29.06.2007, Proc. 471/04, do STA.

<sup>31</sup> SALDANHA SANCHES, J.L., *A Quantificação...*, *cit.*, p. 412.

<sup>32</sup> TROTABAS, L., e COTTERET, J-M., *Droit Fiscal*, 4ª ed., Paris, 1980, p. 35.



Realmente, destes dois métodos de quantificação da base – *directa e indirecta* – só o primeiro “aspira a valorar com certeza a base tributável” pelo que só a ele se aplica com propriedade o termo *determinação*<sup>33</sup>, consistindo o segundo numa *estimação*. Também por esta razão, parece-nos de acatar a terminologia da LGT ao falar de *métodos de avaliação*”.

A distinção conceptual que acabamos de realizar, entre a *definição da base tributável* e o estabelecimento dos *métodos de avaliação da base tributável*, ambos realizados pela norma fiscal, é por si mesma suficiente para concluir que não podem confundir-se sob a mesma designação estes dois momentos da regulação do imposto.

Mas o facto de se tratar de uma norma que define a base ou de uma norma que estabelece um método de quantificação da matéria colectável não pode ser considerado como um mero detalhe teórico de importância menor<sup>34</sup>. A principal relevância da distinção reside no diferente modo como o *princípio da legalidade tributária* incide em cada uma das situações e na relação de cada uma com o princípio constitucional da tributação segundo a *capacidade contributiva*.

A norma definidora da base realiza o *princípio da legalidade* na sua vertente de *reserva de lei* quanto à definição dos elementos fundamentais do facto tributário; a norma que estabelece um método de estimação indirecta realiza o princípio da legalidade na sua vertente de legalidade da actuação administrativa, na medida em que fixa os requisitos e os limites de um procedimento especial. A primeira tem como principal critério material a adequação da definição normativa da base tributável à capacidade contributiva, constituindo o instrumento por excelência de realização do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva<sup>35</sup>. Mas para que esta aderência da tributação à capacidade contributiva se realize, não basta uma adequação da base tributável normativa ao objecto do imposto<sup>36</sup>, mas é necessário também que a base definida pela norma seja quantificada com rigor e exactidão, *i.e.*,

<sup>33</sup> GONZÁLEZ, E. e LEJEUNE, E., *op. cit.*, p. 267.

<sup>34</sup> Esta é no fundo a mesma distinção que faz PALAO TABOADA, C., *op. cit.*, p. 13: «A expressão “método de determinação de bases tributáveis”... pode entender-se pelo menos em dois sentidos: a) Num primeiro, amplo, significa o procedimento técnico para chegar à fixação da base a partir do “objecto do imposto” ou “matéria tributável”;...b). O segundo sentido da expressão, ... mais restrito, designa apenas aqueles casos em que se trata de fixar numa quantia concreta as bases tributáveis normativamente estabelecidas».

<sup>35</sup> SAINZ DE BUJANDA, C. A., *op. cit.*, p. 47; GONZÁLEZ, E. e LEJEUNE, E., *op. cit.*, p. 265; JARACH, D., *op. cit.*, p. 226.

<sup>36</sup> “É característica do imposto a aderência entre a base de medição e o próprio aspecto objectivo do facto tributário” (JARACH, D., *op. cit.*, p. 226).

na sua consistência real. O procedimento administrativo de avaliação da base por métodos indirectos constitui um caso excepcional em que a base, tal como definida pela norma legal, não é quantificada na sua consistência real<sup>37</sup>. Esta norma procedimental permite à administração tributária, a título estritamente excepcional, submeter a tributação uma magnitude económica que não tem uma correspondência exacta com a definição normativa da base e só presuntivamente traduz a forma de riqueza (a base ou matéria colectável) que a lei submete a tributação<sup>38</sup>.

É assim na generalidade dos ordenamentos jurídicos. No ordenamento italiano, os dois métodos de *avaliação* designados pela lei como *accertamento analitico* e *accertamento sintetico* aplicam-se à mesma base tributável normativa: o rendimento anual da actividade empresarial. Mas o primeiro constitui o método de avaliação normal, enquanto o segundo é excepcional<sup>39</sup>, estando a sua legitimidade condicionada à verificação de hipóteses taxativamente enumeradas, em que a avaliação pelo método *analítico* se torne impossível devido a uma irregularidade da conduta do sujeito passivo relacionada com a contabilidade<sup>40</sup>. No direito espanhol, a lei afirma expressamente que a *determinação indirecta* tem carácter *subsidiário* e só pode ter lugar nas situações taxativamente enumeradas na lei<sup>41</sup>. Estas situações são a falta, a incompletude ou a inexactidão da declaração, a resistência, obstrução ou recusa da actuação inspectora, o incumprimento substancial das obrigações contabilísticas, o desaparecimento ou destruição dos registos contabilísticos ou dos documentos de suporte dos mesmos. Na lei alemã, já vimos como só é permitido à administração “estimar a base” quando não puder “determiná-la” ou “calculá-la”.

Vemos assim como a avaliação indirecta da base constitui, em regra, um método de quantificação da base com um carácter subsidiário e excepcional em relação ao método normal de determinação da base e que, além do mais, só se torna legítimo perante uma actuação irregular, com culpa ou sem culpa, por parte do sujeito passivo.

---

<sup>37</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 320.

<sup>38</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 76, a propósito do *accertamento sintetico*, explica que este procedimento de avaliação “determina o rendimento com um método indutivo com base na situação económica da empresa estimada presuntivamente a partir de elementos considerados idóneos para tal fim”.

<sup>39</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 320.

<sup>40</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 328.

<sup>41</sup> Artigo 50º da Lei Geral Tributária.

Pelas razões expostas, a descrição das formas de definição da base de medição do facto tributável (*base tributável*) e a classificação dos métodos de avaliação da base *tributável* no caso concreto, devem manter-se separadas.

No que diz respeito à primeira questão, devemos reter que nos impostos sobre o rendimento, a base tributável pode corresponder ao rendimento *real*, a um rendimento *presumido* ou a um rendimento *normal*<sup>42</sup>.

Quanto ao segundo aspecto, poderíamos dizer simplesmente que a base tributável deve ser *determinada*, podendo ser *estimada*, quando faltem elementos para a sua determinação. Mas no sentido de adequar esta distinção à terminologia da lei portuguesa, poderemos acrescentar que a determinação da base consiste numa avaliação *directa*, enquanto a estimação da base é uma avaliação *indirecta*, na medida em que contém sempre elementos indutivos.

### **Regimes “simplificados” e métodos de determinação da base tributável**

Assentes estes conceitos, devemos agora tentar articular com eles o que conhecemos no direito português como “regimes simplificados de determinação do lucro tributável”. A questão ganha particular pertinência no que respeita ao direito português actual, já que a Lei Geral Tributária em vigor associa “regime simplificado de tributação” a “avaliação indirecta” (por exemplo, nos artigos 81º.2 e 87º).

Tudo o que dissemos anteriormente permite desde já concluir que os regimes simplificados de tributação não preenchem nenhum dos caracteres essenciais da *avaliação indirecta*. Que assim é ver-se-á mais claramente pela análise, à luz dos conceitos expostos, do actual *regime simplificado de determinação do lucro tributável* do IRC. O artigo 53º do CIRC estabelece que, para os contribuintes que preencham as condições de aplicação do *regime simplificado de determinação do lucro tributável* e que optem por este regime, o lucro tributável se calcula aplicando um coeficiente fixo aos proveitos.

---

<sup>42</sup> Cfr. **TEIXEIRA RIBEIRO, J.J.**, *Lições de Finanças Públicas*, 3ª ed., Coimbra, 1989, p. 259-260, embora o autor considere que o rendimento *presumido* é uma modalidade do rendimento *real*, a par com o rendimento *real efectivo*.

Diz também que o valor dos proveitos se determina *com base na contabilidade*. Na avaliação da matéria colectável segundo o artigo 53º, não se utilizam quaisquer indícios ou presunções. Esta norma, na realidade, define a base tributável desta categoria de sujeitos como estando constituída por uma percentagem dos proveitos, a qual se presume aproximada, na maior parte dos casos, do valor do lucro. Para estes contribuintes, a base do imposto não é formada pelo lucro *real* mas por um lucro *presumido*, neste caso presumido (estimado indutivamente) com base no valor dos proveitos. Há uma presunção, sim, que está na base da opção que o legislador faz no momento da definição normativa da base. Mas a administração, para determinar o valor da matéria colectável em concreto, não utiliza qualquer presunção ou índice – não utiliza um método *indutivo* – mas um processo de avaliação *directa*, em que a base é *calculada*, aplicando um coeficiente fixado legalmente na norma que define a base, ao valor dos proveitos determinados directamente através da contabilidade. Trata-se, portanto, de uma *determinação* no sentido do artigo 162.1 da *Abgabenordnung* alemã, e não de qualquer *estimação* ou avaliação indutiva. Mas já se os registos contabilísticos do contribuinte abrangido por este regime não permitirem *determinar* o valor real dos proveitos, a administração deverá então poder utilizar métodos *indirectos* para *estimar* esse valor.

Caso se pretendesse, diversamente, sustentar a interpretação de que o artigo 53º não é uma norma que define uma base tributável distinta da definida no artigo 17º do CIRC, mas sim uma norma que fixa um método de *avaliação indirecta* da base tributável definida naquele preceito – o *lucro tributável* – isto teria como consequência que, no direito português, o conceito de *avaliação indirecta* deixaria de designar um método de avaliação subsidiário e excepcional em relação à avaliação *directa*, que só tem lugar quando o contribuinte, pelo incumprimento de obrigações declarativas ou do ónus da prova, torna impossível a determinação. Ora, como vimos nos parágrafos anteriores, a utilidade de um conceito de *avaliação indirecta* consiste precisamente, na generalidade dos ordenamentos, em permitir designar de maneira compreensiva um conjunto de casos em que a lei permite um procedimento excepcional, a cargo da administração fiscal, para *estimar* a matéria colectável na falta e *unicamente na falta*, dos elementos que deveriam permitir a sua *determinação* ou *cálculo*. O que principalmente caracteriza a *avaliação indirecta*, como observa Saldanha Sanches<sup>43</sup>, é que a sua utilização está rodeada pela lei de

---

<sup>43</sup> SALDANHA SANCHES, J. L., *Um Direito do Contribuinte à Tributação Indirecta?*, Anotação de Jurisprudência, Fiscalidade nº 2, 2000, p. 126.

um conjunto de cautelas e precauções destinadas a garantir os direitos do contribuinte, das quais a principal é “garantir que o recurso a esses métodos, potencialmente lesivos dos direitos do contribuinte, constitua uma *ultima ratio*”. Temos, assim, que a utilização de métodos de avaliação indirecta não é apenas excepcional, mas é subsidiária da avaliação directa, tendo o carácter de uma sanção imprópria por incumprimento por parte dos contribuintes dos deveres de informação e colaboração<sup>44</sup>. Englobar na categoria de *avaliação indirecta* a opção de política fiscal que consiste na inclusão, na própria definição da base tributável, de elementos presuntivos tem como primeira consequência esbater conceptualmente a separação, que se pretende nítida, entre o método *ordinário* de avaliação em que a magnitude económica que forma a base – o lucro, o rendimento do trabalho, o valor patrimonial do imóvel – é *determinada* pelo seu valor real, e os casos *excepcionais* em que, por falta de elementos que permitam aquela determinação, a administração fiscal deve *estimar* a base.

O direito espanhol apresenta uma solução algo distinta da solução portuguesa, ao separar, entre os métodos de determinação da base tributável, a determinação *directa*, a determinação *objectiva* e a determinação *indirecta*, reservando-se a última categoria, como já referido, para um procedimento de avaliação excepcional, a cargo da administração fiscal, nas situações de impossibilidade de medição ou de comprovação do valor real da base, o que é uma solução correcta. Mas a lei espanhola comete igualmente o erro de incluir a *estimação objectiva* entre os métodos de determinação da base, querendo designar com esta expressão os regimes, com *carácter voluntário*, nos quais a base é definida como um valor presumido.

A distinção entre métodos de *determinação da base* e modos de *definição da base* encontra-se solidamente firmada, aliás, pela doutrina espanhola, desde Sainz de Bujanda<sup>45</sup>. Mas também mais recentemente, referindo-se aos métodos de determinação objectiva ou simplificada da base nos impostos sobre o rendimento, Ferreiro Lapatza<sup>46</sup> afirma que “tais métodos transformam os impostos aos quais se

---

<sup>44</sup> SALDANHA SANCHES, J.L., *A Quantificação...*, cit., p. 387; e também DE MITA, E., *Appunti de Diritto Tributario, I, L'Imposta come istituto giuridico, i principi costituzionale in materia tributaria*, Milão, 1987, p. 97: “a lei estabelece nestes casos uma sanção imprópria, ao criar uma desvantagem de carácter procedimental”.

<sup>45</sup> SAINZ DE BUJANDA, *Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su proyección sobre la Estructura del Sistema Tributario*, Madrid, 1976, p. 62, seguido por PALAO TABOADA, C., *Métodos y Procedimientos de Determinación de las Bases Imponibles*, Hacienda Pública Española, nº 76, 1982, pp. 13-14.

<sup>46</sup> Observa FERREIRO LAPATZA, J. J., *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Relatório Geral para as XXIII Jornadas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário, Córdoba,



aplicam em impostos não sobre rendimentos... efectivos, mas sobre rendimentos... médios potenciais”, sublinhando ainda o autor que aquilo a que a lei chama “métodos de estimação objectiva, não são verdadeiros métodos de “quantificação” mas sim – interpretando nós as palavras do autor – formas diferenciadas de configuração do próprio facto tributável.

A extensão, nos termos referidos, do conceito de *avaliação indirecta* aos casos em que são as próprias normas definidoras da base que usam *presunções e indícios* padecerá, além do mais, de uma inconsistência teórica grave. É que há muitas outras situações em que a norma definidora da base faz uso de *presunções* e em todos estes casos teríamos de concluir que estaríamos perante casos de *avaliação indirecta*. Refira-se como exemplo a determinação do valor patrimonial dos prédios, tanto rústicos como urbanos, no actual texto do Imposto Municipal sobre Imóveis. Mas poderíamos ainda mencionar outros casos, dentro das próprias normas que definem analiticamente o lucro tributável. Assim, a fixação de quotas de amortização *normais*, tem por base uma *presunção* de que a perda de utilidade económica de um activo se situa dentro de um intervalo que é o da depreciação *normal* daquele tipo de bens; a fixação de limites percentuais à dedução das despesas de deslocação e estada (artigo 33º CIRS), assenta na *presunção*, também alicerçada num juízo de normalidade, de que as despesas deste tipo que excedam uma determinada proporção do total de proveitos não têm relação com a actividade da empresa, não têm o carácter de um *custo necessário*.

Mais uma vez devemos sublinhar que estas *presunções* incluídas na definição da base tributável não implicam métodos de *avaliação indirecta*. Ao estabelecer que a amortização anual se situará, para o bem *y*, entre 5% e 10% do seu valor de aquisição, a lei estabelece um critério de avaliação baseado numa *presunção* (a *presunção* de que no caso concreto a perda efectiva de utilidade económica do activo se situa dentro do intervalo normal de depreciação para aquele tipo de activos). Para *avaliar* este facto financeiro – a quota de depreciação presumida do bem *y* – há apenas que *determinar* o valor de

---

Outubro de 2006, p. 20, que “a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da estimação objectiva deve ser, em consequência, julgada não na perspectiva da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de um método de quantificação, mas na perspectiva da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de um imposto sobre rendimentos ou vendas médias potenciais e não sobre vendas ou rendimentos reais”. No mesmo sentido se pronuncia já **TROTABAS, L.**, e **COTTERET, J-M.**, *Droit Fiscal*, 4ªed., Paris, 1980, p.35: “Quando a lei fiscal toma o *lucro comercial ou industrial* como matéria colectável, ao mesmo tempo que decide, para evitar as dificuldades que suscita a avaliação deste lucro, calculá-lo simplesmente com base no *volume de negócios*, o resultado é um imposto sobre o volume de negócios, e não já sobre o lucro”.

aquisição, o que se faz com base no registo contabilístico, e aplicar-lhe um coeficiente dentro daquele intervalo. Mas se o contribuinte não possuir registos contabilísticos que permitam *determinar* o valor da amortização através deste processo, haverá que recorrer a métodos de avaliação *indirecta* para *estimar* esse valor<sup>47</sup>.

A configuração da base tributável, se deve procurar traduzir a capacidade contributiva real, frequentemente não o consegue ou só o faz de maneira imperfeita, porque existem limitações ao nível dos instrumentos técnicos (impossibilidade de fazer cumprir de modo generalizado as obrigações contabilísticas) ou até mesmo teóricos (a dificuldade de definir *rendimento*) de que dispomos para conhecer essa capacidade contributiva. Os impostos sobre o rendimento são disso o melhor exemplo, pois ao fim de uma evolução de séculos na tentativa de atingir o conceito teórico de *rendimento*, não chegamos ainda a uma fórmula que nos permita medir esta magnitude económica de maneira exacta, excluindo qualquer subjectivismo. Mesmo alguns conceitos que a teoria económica já define com grande rigor, não possuem as características que permitam transformá-los em critérios normativos dotados da necessária certeza<sup>48</sup> em matéria tributária. Por esta razão, o legislador, por exigência do princípio da *tipicidade legal tributária*, opta por recorrer muitas vezes à fixação de critérios que se baseiam em indícios e em presunções, afastando-se assim de uma medição do rendimento real<sup>49</sup>.

E o facto de, por vezes, na definição do facto tributável, o legislador utilizar não a magnitude que corresponde rigorosamente à expressão da capacidade contributiva – como o rendimento – mas uma magnitude diferente que *indicia*, e ao indiciar permite *induzir* essa capacidade contributiva – como o volume de proveitos, ou, com maior erro, o volume de compras, ou o consumo de água – ou com base

---

<sup>47</sup> **JARACH, D.**, *op. cit.*, p. 412, chamava já a atenção para esta mesma confusão no direito argentino, advertindo para que “uma determinação sobre base certa... não exclui a possibilidade de que alguns [dos] elementos componentes da base se comprovem mediante presunções” da mesma maneira que “uma determinação presuntiva não exclui em absoluto a possibilidade de que alguns elementos constitutivos do facto tributável resultem de provas directas e não de simples presunções”.

<sup>48</sup> Sobre esta questão observava **HENSEL, A.**, *op. cit.*, p. 103, que “os conceitos fundamentais da ciência financeira, entre outras razões pela sua complexidade, com frequência não são adequados para desempenhar sem mais a função de conceitos jurídicos. O direito tributário dirige-se à generalidade das pessoas. Os seus conceitos devem ser formados de modo a serem compreensíveis pela generalidade das pessoas. Podem por isso observar-se com frequência nos conceitos jurídicos, confrontados com os conceitos da ciência financeira, substanciais simplificações, agrupamentos, ligações a critérios externos, que em regra são apenas indícios de um facto importante para a ciência financeira”.

<sup>49</sup> Neste sentido observam **QUERALT et al.**, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 2004: “o regime de estimação directa não existe com carácter puro em nenhum tributo, pois

na qual se *presume* a capacidade contributiva – como o rendimento médio do sector de actividade, o rendimento *normal* – não constitui razão para que se confundam estas situações com *métodos de avaliação* da base tributável baseados em *indícios* ou *presunções*.

Os exemplos dados e as considerações expostas demonstram, em nosso entender, que uma extensão do conceito de *avaliação indirecta* aos casos em que são as próprias normas definidoras da base que usam *presunções* e *indícios* não tem qualquer utilidade explicativa nesta matéria, sendo por isso preferível reconhecer que a Lei Geral Tributária contém um erro, ao não distinguir as formas de definição da base – as quais podem ser de valores *reais*, *presumidos* ou *normais* – dos métodos de avaliação da matéria colectável.

Mas a importância desta confusão – utilizado aqui o termo confusão no seu sentido próprio, de junção no mesmo conceito de duas categorias conceptualmente bem distintas e que deviam estar separadas – ao nível da classificação legal vai muito para além do plano teórico. A inclusão dos regimes simplificados de tributação dentro da categoria genérica de *métodos de avaliação indirecta* esconde a verdadeira natureza destes regimes simplificados, como o do artigo 53º do CIRC, que representam verdadeiros impostos sobre *rendimentos presumidos*. Mesmo sem incorrer em qualquer juízo prévio sobre a bondade destes impostos, é, como afirma Ferreiro Lapatza, com esta natureza que deve ser apreciada a questão da sua conformidade com os princípios constitucionais da *igualdade da tributação*, da *tributação segundo o rendimento real* e da tributação segundo a *capacidade contributiva*.