

A liberdade de gestão fiscal das empresas
José Casalta Nabais*

Resumo

Começando por referir o actual papel das empresas no direito dos impostos, o autor aborda, de seguida, a liberdade de gestão fiscal das empresas, apresentando as diversas dimensões que esta revela e, bem assim, a outra face dessa liberdade concretizada na ideia de neutralidade fiscal do estado. A este respeito, trata dos limites que a liberdade de gestão fiscal não pode deixar de ter.

Depois de aludir ao dualismo da tributação das empresas, em que as empresas singulares estão sujeitas ao IRS, um imposto com taxas progressivas e bem mais elevadas do que as do IRC, termina com a proposta de uma tributação mais simples e coerente das empresas, pugnando por uma tributação atenuada das PME com base na consideração unitária do fenómeno financeiro dessas empresas.

Abstract

The author first mentions the role of enterprises in tax law nowadays, and then proceeds to analyse the freedom of tax management of enterprises, presenting its various aspects and also the other side of such freedom, which is the idea of fiscal neutrality of the State. In this regard, it deals with the limits that must necessarily contain such tax management.

After alluding to the dualism of the taxation of enterprises, where sole traders are subject to Personal Income Tax, a tax with rates that are both progressive and considerably higher than those of Corporate Income Tax, he finishes with a proposal for a simpler and more coherent taxation of enterprises, arguing for a lower taxation of small and medium enterprises based on the consideration of the financial phenomenon of such enterprises.

Sumário: **I. As empresas e a tributação:** 1. O carácter *sui generis* das empresas face aos impostos; 2. Um conceito amplo de empresa; 3. O papel das empresas em matéria tributária **II. O princípio da liberdade de gestão fiscal:** 1. A liberdade de gestão fiscal; 2. O princípio da neutralidade fiscal; 3. Os limites à liberdade de gestão fiscal; 4. O dualismo fiscal empresas individuais / empresas societárias **III. Por uma tributação mais simples e coerente das empresas:** 1. A diferenciação entre PME e grandes empresas; 2. A insuficiente consideração fiscal das PME; 3. A consideração unitária do fenómeno financeiro das empresas

Antes de começarmos a falar propriamente da liberdade de gestão fiscal das empresas, o título deste nosso texto, impõem-se algumas considerações relativas ao amplo papel que as empresas desempenham actualmente no domínio da tributação. Depois, procuraremos analisar o princípio da liberdade de gestão

* Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

fiscal das empresas, destacando os traços mais importantes que o materializam, as disposições legais que o concretizam ou infirmam e, bem assim, os limites que a liberdade de gestão fiscal comporta. Terminaremos com uma alusão à necessidade de uma tributação mais simples e coerente das empresas.

I. As empresas e a tributação

Pois bem, três são as considerações que vamos fazer no respeitante às relações das empresas com a tributação. Uma primeira, para darmos conta de que a tributação das empresas se reporta a entidades que são contribuintes muito especiais face aos genuínos contribuintes, os cidadãos ou, mais precisamente, os indivíduos residentes. Uma segunda, para assinalar que, ao falarmos de empresas, tomamos esta expressão num sentido amplo. Enfim, uma terceira, para darmos notícia do importante e diversificado papel que as empresas desempenham no complexo mundo do direito dos impostos.

1. *O carácter sui generis das empresas face aos impostos.* E, antes de mais, é de começar por chamar a atenção para algo que, embora sendo óbvio, nem sempre é tido em devida conta. Estamos a referir-nos à radical diferença existente entre os actores fiscais que designamos por contribuintes, isto é, entre os sujeitos cuja capacidade contributiva é visada pelas normas de incidência tributária. Pois, de um lado, temos os contribuintes por natureza, os cidadãos ou, mais exactamente, os indivíduos residentes num determinado país¹ e, de outro lado, as empresas. Na verdade, estas não podem deixar de ser tidas como contribuintes muito especiais, contribuintes *sui generis* face aos indivíduos que constituem os genuínos contribuintes. Efectivamente, são sobre estes, enquanto membros de uma comunidade politicamente organizada em Estado², que impendem os correspondentes deveres fundamentais ou, noutra versão, os custos *lato sensu* da existência e funcionamento dessa comunidade.

¹ Pois é hoje evidente que o decisivo, em sede da ligação dos contribuintes ao respectivo país, é mais o vínculo de cariz económico traduzido na residência do que o vínculo político expresso na cidadania ou nacionalidade ou, por outras palavras, é mais uma cidadania de natureza económica do que uma cidadania política, o que tem, de resto, inequívoca expressão, por exemplo, no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE – v. os arts 1º e 24º. Sobre a cidadania, tendo em conta as suas relações com a solidariedade particularmente reclamada no actual Estado fiscal, v. os nossos estudos «Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania», em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 131 e ss.; e «Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 382 e ss.

² Ou nas comunidades políticas em formação a montante dos Estados, cujo exemplo mais paradigmático é o da União Europeia. Sobre a alteração ou deslocação da soberania, designadamente da soberania fiscal, implicada na formação dessas novas comunidades políticas, v. o nosso estudo «A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização,

Pois, como dissemos noutra local, num Estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os Estados actuais, encontramos basicamente três tipos de custos em sentido amplo que o suportam. Efectivamente, aí nos deparamos com custos ligados à própria existência e sobrevivência do Estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever fundamental de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do Estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja votar na eleição de representantes, seja votar directamente questões que lhe sejam submetidas em referendo. E aí temos, finalmente, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados, num Estado fiscal, no dever de pagar impostos³.

Mas, se o que vimos de dizer vale em toda a linha para os indivíduos ou para as pessoas singulares, já não vale ou não vale em larga medida para as empresas ou para as pessoas colectivas. Uma vez que, muito embora estas, em geral, gozem dos direitos e estejam sujeitas aos deveres que sejam compatíveis com a sua natureza, nos termos da conhecida fórmula constante do art. 12º da Constituição Portuguesa, no que ao dever fundamental de suportar financeiramente o Estado ou de pagar impostos diz respeito, as empresas desempenham outros importantíssimos papéis que não podemos olvidar.

Desde logo, a Constituição não exige, em nosso entender, que haja uma tributação sobre o rendimento das empresas. Pois, não desconhecendo por certo a discussão que desde há muito se trava relativamente à opção entre a separação e a integração da tributação das empresas na tributação do rendimento pessoal, o que o nº 2 do art. 104º da Constituição, ao prescrever que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real», veio estabelecer foi que, caso haja lugar à instituição de uma tributação sobre o rendimento das empresas, então essa tributação deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real. Pelo que a existência ou não de uma tributação sobre o rendimento das empresas é, basicamente, uma opção do legislador⁴.

integração e globalização económicas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 183 e ss.

³ V. o nosso estudo «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, cit., p. 175 e ss.

⁴ Sobre a referida discussão, v. XAVIER DE BASTO, «O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento – separação ou integração?», *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, número especial do *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, vol. IV, 1980, p. 390 e ss.; J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 322 e ss.; e ABEL L. COSTA FERNANDES, *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 287 e ss.

Muito embora devamos sublinhar, a este respeito, que por toda a parte encontramos impostos sobre o rendimento das sociedades cuja existência tem diversos e suportes tradicionais, entre os quais avulta o de assim se obstar à existência de lacunas na tributação do rendimento que de outro modo ocorreriam⁵. Suportes aos quais acrescem presentemente dois outros muito importantes decorrentes, de um lado, dos conhecidos fenómenos da internacionalização das empresas derivada da globalização económica, e, de outro lado, da circunstância de as empresas constituírem o suporte do que vimos designando por «privatização» da administração ou gestão dos impostos. Argumentos que, a nosso ver, de um ponto de vista prático, se revelam decisivos.

Assim e quanto ao primeiro, trata-se do facto de cada vez mais nas sociedades os sócios, tanto individuais como societários, não serem residentes na mesma jurisdição em que tem a sede ou direcção efectiva a sociedade distribuidora dos lucros. O que, a optar-se pela tributação integrada do rendimento das empresas junto dos sócios, teria como resultado inevitável a impossibilidade de tributação de parte significativa do rendimento empresarial por parte dos países importadores líquidos de investimento, uma vez que uma parte importante da actividade económica é exercida por sociedades residentes cujo capital é detido por sócios não residentes⁶.

Por seu lado, quanto ao segundo dos argumentos, a circunstância de as empresas serem actualmente os suportes insubstituíveis do sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, não deixa de atenuar, a seu modo, as vantagens que poderiam advir da não tributação do rendimento junto das empresas, designadamente a de não terem quaisquer obrigações ou mesmo preocupações com o Fisco. Pois, se as empresas sempre têm que dispor de importantes e onerosos meios humanos, materiais e financeiros afectos à realização das tarefas que o mencionado sistema de *outsourcing* na administração dos impostos implica, exigir-lhes que suportem o imposto sobre os rendimentos empresariais não representará senão mais um encargo, o qual, é, de resto, tido em conta na tributação desses mesmos rendimentos junto dos sócios através do mecanismo de atenuação ou eliminação da dupla tributação económica⁷.

⁵ Uma preocupação com expressão eloquente no disposto nas alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 do art. 2.º do Código do IRC, que considera sujeitos passivos deste imposto as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não se encontrem sujeitas a IRS

⁶ Cf. RUI MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 7.

⁷ Entre nós contemplado no art. 40.º-A do Código do IRS e no art. 46.º do Código do IRC.

Depois, é de sublinhar que a ligação das empresas ao Estado, à comunidade política, não tem nada que se assemelhe ao vínculo de cidadania fiscal próprio dos indivíduos⁸, uma vez que do que verdadeiramente se trata, quando estamos perante empresas, é de agentes económicos, ou seja, de entidades instrumentais suportes naturais do funcionamento de uma economia descentralizada, de uma economia de mercado. Isto é, de uma economia assente na iniciativa privada e na livre empresa ou, por outras palavras, de uma economia própria de um Estado fiscal. Por isso, não admira que as responsabilidades comunitárias das empresas estejam mais ligadas ao sistema económico, garantindo o funcionamento da economia de mercado, do que às prestações pecuniárias que devem realizar ao Tesouro.

2. *Um conceito amplo de empresa.* Depois, impõe-se dar conta que, no tratamento fiscal das empresas, teremos por base um conceito amplo de empresa. O que significa que trataremos, de um lado, tanto das empresas colectivas, sobretudo societárias, como das empresas singulares ou individuais e, de outro lado, não apenas das realidades que sejam consideradas empresas em sede do direito privado ou, mais especificamente, do direito das sociedades, mas também de outras realidades que não sejam consideradas empresas. Pelo que, face ao direito fiscal, tende a vigorar um conceito amplo de empresa que abarca, para além das empresas consideradas como tal no direito das sociedades ou em específicos domínios do direito comercial, ou noutros ramos de direito, os profissionais independentes. Embora seja de assinalar e sublinhar que o direito fiscal, tanto em sede em geral como em sede dos seus específicos segmentos ou sectores, não conhece qualquer conceito ou noção de empresa. Uma realidade que, de algum modo, também se verifica no plano internacional e supranacional, pois o Modelo de Convenção sobre o Rendimento e sobre o Património da OCDE limita-se a dispor na alínea c) do n.º 1 do seu art. 3.º

⁸ Muito embora, como referimos *supra* na nota 1, o mencionado vínculo da cidadania fiscal se concretize mais numa cidadania de natureza económica do que numa cidadania de natureza política, sendo certo que mesmo esta enfrenta hoje problemas sérios. Uma ideia em relação à qual, deve, todavia, ser sublinhado que, numa economia ao mesmo tempo tendencialmente globalizada e desprovida de adequada regulação, significa basicamente uma certa ausência de cidadania, uma vez que as empresas (ou mesmo os indivíduos), que possam beneficiar da globalização, acabam dispondo de uma cidadania global em sede dos direitos (dos *commoda*) e uma cidadania local particularmente benéfica, já que escolhida por eles, em sede dos deveres (dos *incommoda*). Sobre a cidadania fiscal, v., igualmente, o nosso texto «Cidadania fiscal e “municipalização do IRS”», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. III, Almedina, Coimbra, 2010, p. 92 e ss. Pelo que há a maior necessidade e urgência em repensar as ideias de cidadania e de solidariedade fiscais – v., a este respeito, MICHEL BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l’Impôt*, 10^a ed., LGDJ, Paris, 2010, p. 293 e ss.

que «o termo “empresa” aplica-se ao exercício de qualquer actividade económica»⁹, enquanto, por seu turno, o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas da UE omite qualquer referência ao sentido da expressão empresas.

Especificando um pouco mais, o direito dos impostos não se basta com qualquer dos conceitos legais constantes das leis portuguesas, como são: o art. 230º do *Código Comercial* em que se dispõe sobre as empresas, singulares ou colectivas, que hão-de ter-se por empresas comerciais, através do estabelecimento de uma lista de actividades exercidas¹⁰; o art. 2º, nº 1, do *Regime Jurídico da Concorrência*¹¹, em que se dispõe: «[c]onsidera-se empresa, para efeitos da presente lei, qualquer entidade que exerça uma actividade económica que consista na oferta de bens e serviços num determinado mercado, independentemente do seu estatuto jurídico e do modo de funcionamento»¹²; o art. 5º do *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, segundo o qual «[p]ara efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica»¹³; e o art. 1º do Anexo ao Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de Novembro¹⁴, em que se prescreve que: «[e]ntende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica»¹⁵.

⁹ Um conceito que, por se revelar tão amplo, acaba por não servir, como vamos ver a seguir no texto, para determinar as empresas enquanto objecto do direito fiscal em análise.

¹⁰ Que, naturalmente, está muito longe de esgotar as empresas desse tipo, pois empresas comerciais são muitas outras previstas em numerosa e diversa legislação avulsa, como as constituídas para o exercício da actividade bancária, seguradora, turística, de pesca, de mediação imobiliária, etc. V. sobre essas empresas, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Manual de Direito Comercial*, Vol. I, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 212 e ss.

¹¹ Aprovado pela Lei nº 18/2003, de 11 de Junho.

¹² Para a crítica desta noção legal de empresa, que enfermará mesmo de uma gralha de tradução de um acórdão do TJCE, de 1991, que fixou, pela primeira vez, a noção de empresa para efeitos do direito da concorrência (usando a expressão «funcionamento» em vez da expressão «financiamento»), v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Manual de Direito Comercial*, Vol. I, cit., p. 221 e s. Acrescente-se que, por detrás do conceito de empresa do Regime Jurídico da Concorrência, está o conceito de empresa próprio do direito comunitário da concorrência, que tem por suporte o art. 101º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e a correspondente jurisprudência comunitária, conceito no qual cabem também as próprias profissões liberais – v., neste sentido e por todos, A. CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 194 e ss., e CAROLINA CUNHA, «Profissões liberais e restrição da concorrência», em VITAL MOREIRA (Org.), *Estudos de Regulação Pública*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 445 e ss.

¹³ Código que foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/2004, de 18 de Março.

¹⁴ Que criou a certificação electrónica de micro, pequena e média empresa a cargo do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI), IP, tendo adoptado para esse efeito os conceitos e critérios previstos na Recomendação nº 2003/36, da Comissão Europeia, de 6 de Maio.

¹⁵ Acrescentando esse mesmo preceito legal que «[s]ão, nomeadamente, consideradas como tal as entidades que exerçam uma actividade artesanal ou outras actividades a título individual ou familiar, as sociedades ou as associações que exercem regularmente uma actividade económica».

O que nos revela um conceito de empresa cujo objecto se foi alargando ao ponto de, na última das noções referidas, estarmos perante um conceito de empresa manifestamente excessivo. Pois, ao considerar empresa «qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica», esse preceito acaba por abarcar não apenas a organização da produção de bens ou serviços¹⁶, mas os próprios fornecedores dos elementos de produção como os trabalhadores que, ao participarem na produção, exercem inequivocamente uma actividade económica, mas que, obviamente, não constituem empresas¹⁷.

Mas, independentemente desse alargamento contínuo do conceito legal de empresa, para os específicos efeitos dos diplomas referidos, do que não há dúvidas é de que no direito fiscal opera um conceito amplo de empresas. Uma ideia que sendo defensável já na situação anterior à unificação dos rendimentos empresariais e profissionais na actual categoria B do IRS, se tornou irrecusável a partir dessa reforma¹⁸. Pelo que essa unificação de rendimentos teve como consequência sujeitar ao mesmo regime jurídico fiscal os rendimentos dos profissionais independentes e os rendimentos das empresas comerciais, industriais e agrícolas, incluindo nestes os resultantes da prestação de serviços. Um regime que assim se reporta a um conceito amplo de empresa ou, noutros termos, a um conceito amplo de actividade empresarial, em que se enquadra o exercício duradouro tanto de actividades comerciais, industriais, agrícolas ou de prestação de serviços, como as actividades dos profissionais independentes¹⁹.

Uma unificação cujo alcance se revela também na circunstância de a categoria B de rendimentos tender para a aglutinação de todos os rendimentos que não constituam rendimentos pessoais. O que tem expressão inequívoca no *princípio de atracção* pelo qual se pauta o âmbito legal da categoria B de rendimentos, pois, nos termos do n.º 2 do art. 3.º do Código do IRS, integram esta categoria também os rendimentos das categorias E, F e G que resultem de actividades geradoras de rendimentos empresariais

¹⁶ Por quem não seja dono de todos os elementos de produção (empresa em sentido económico) ou por quem seja dono de todos esses elementos (produtor autónomo).

¹⁷ Um conceito totalmente atécnico de empresa que, a ser aplicado, por hipótese, no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), levaria a integrar na categoria B dos rendimentos (rendimentos empresariais e profissionais), também os rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente). O que, obviamente, não pode ser.

¹⁸ Através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

¹⁹ V., neste sentido, também XAVIER DE BASTO, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, 5, Janeiro 2001, esp. p. 7 e ss., e *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 153 e ss. Uma situação que, devemos acrescentar, nada tem de surpreendente, já que também em outros ramos de direito, como no direito da concorrência e no direito do trabalho, se não alinha com um conceito estrito de empresa.

ou profissionais, ou seja, por outras palavras, na medida em que esses rendimentos se apresentem como rendimentos acessórios dos rendimentos da categoria B²⁰.

Pelo que, tendo em conta a formulação do art. 3º, nºs 1, al. a), e 4, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), embora estes preceitos tenham em conta apenas as empresas colectivas, integram as empresas as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas e, bem assim, as demais pessoas colectivas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo consideradas desta natureza todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Por conseguinte, em conclusão, as empresas tidas em consideração para efeitos de tributação do rendimento são tanto as empresas singulares ou individuais como as empresas colectivas ou societárias, as quais têm base de tributação, nos termos da a) do nº 1 do art. 3º do Código do IRC, o lucro, muito embora as primeiras estejam sujeitas ao IRS e as segundas ao IRC. A que devemos acrescentar, em contrapartida, que o IRC, porque incide sobre o rendimento das pessoas colectivas e não apenas sobre o rendimento das empresas colectivas, constitui um imposto a que estão sujeitas também as entidades não empresariais, ou seja, as fundações e associações que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, entendida esta actividade nos termos que acabamos de referir, caso em que, nos termos da alínea b) do nº 1 do art. 3º do Código do IRC, este imposto tem por base o rendimento global correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos do IRS. Ou seja, tendo em conta a natureza dessas categorias de rendimento, tais entidades pagarão IRC pelo rendimento global constituído pelos rendimentos das categorias B (quando se apresente como um rendimento acessório²¹), E, F e G, se e na medida em que estes rendimentos não estejam sujeitas a retenções na fonte com carácter definitivo através de taxas liberatórias.

²⁰ V., sobre aspectos relacionados com o que dizemos no texto, ABEL F. COSTA FERNANDES, *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 137 e ss., bem como A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009, p. 281 e ss.

²¹ Porque não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo prestações de serviços. Uma vez que, quando se apresente como rendimento principal, tais entidades serão tributadas com empresas, ou seja, pelo lucro.

3. *O papel das empresas em matéria de impostos.* Passando agora ao papel das empresas no domínio dos impostos, podemos afirmar que esse papel pode apresentar três modalidades, a saber: 1) as empresas como contribuintes; 2) as empresas como sujeitos passivos; 3) as empresas como administradoras ou gestoras da generalidade dos impostos.

Assim, enquanto contribuintes, isto é, enquanto suportes das manifestações da capacidade contributiva a que se reportam os pressupostos de facto, factos tributários ou factos geradores dos impostos, as empresas apresentam-se sobretudo como titulares passivos dos impostos sobre rendimento: o IRS no caso das empresas singulares e o IRC no caso das empresas societárias ou colectivas²². É, de resto, tendo presente esta qualidade que, em geral, pensamos quando falamos em tributação das empresas ou nos referimos à carga fiscal por elas suportada. Como é igualmente o que as próprias empresas e suas organizações colectivas em geral têm presente quando fazem reivindicações no domínio dos impostos²³. Não admira, por isso, que seja sobretudo enquanto contribuintes que as empresas sejam também aqui objecto das considerações que se seguem. E contribuintes, devemos sublinhá-lo, fundamentalmente em sede da tributação do rendimento.

Mas, antes de prosseguir, é de todo o interesse referir que as empresas não são apenas oneradas fiscalmente enquanto contribuintes. Na verdade, os encargos e ónus, que o Fisco lhes impõe nos tempos que correm, vão muito para além dos que decorrem dessa sua qualidade. Efectivamente, as empresas apresentam-se como sujeitos passivos dos mais variados e complexos deveres fiscais que não dizem respeito a manifestações da sua capacidade contributiva, antes têm a ver com manifestações da capacidade contributiva de terceiros. O que ocorre em dois tipos de situações, a saber: nos impostos sobre o consumo, com destaque para o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), em que as empresas são os sujeitos passivos desses impostos²⁴, embora os contribuintes sejam, por via de regra, os consumidores finais dos bens transmitidos ou os utentes dos serviços prestados; nos impostos em que tem lugar o recurso à técnica de liquidação e cobrança, hoje muito difundida, da retenção na fonte, seja esta feita a título definitivo ou a mero título de pagamentos por conta²⁵.

²² O que, naturalmente, não quer dizer que as empresas não sejam contribuintes também em sede dos impostos sobre o património, na medida em que sejam proprietários ou adquirentes de bens patrimoniais, ou sobre o consumo, enquanto consumidores finais de bens ou utentes de serviços.

²³ Cf. o nosso *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 355 e s.

²⁴ Embora seja essa a terminologia tanto da legislação comunitária como nacional, em rigor estamos perante devedores de impostos – cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 254 e ss.

²⁵ Sobre a distinção entre estas formas da técnica de retenção na fonte, que nos termos do art. 20º da Lei Geral Tributária

Aliás, é sobretudo a propósito do actual papel das empresas como sujeitos passivos de impostos relativamente aos quais não são contribuintes ou como retentores de impostos alheios, que vimos falando, desde algum há algum tempo, do fenómeno da «administração privada» dos impostos. Um fenómeno em relação ao qual não podemos deixar aqui de fazer algumas referências.

E a primeira é para dizer que esse fenómeno se inscreve na profunda mudança de função que suportou a Administração Fiscal, função que, ao contrário do que era tradicional, cada vez menos se conjuga com o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos. Com efeito, independentemente de saber se uma tal «privatização» da gestão dos impostos se inscreve num universo de mudança mais amplo, como o que, de algum modo, pressupõe a questão, que hoje se coloca, traduzida em saber se o actual Estado não está a evoluir para um «Estado vigilante» ou, noutra versão, para um «Estado supervisor», do que não há dúvidas é de que, no domínio fiscal, à Administração cabe, cada vez mais, uma mera função passiva, uma função de fiscalização, de vigilância ou de supervisão²⁶.

Pois bem, segundo este novo paradigma, aos particulares, o que quer dizer fundamentalmente às empresas, pertence agora o principal papel activo da gestão dos impostos, o qual se vem traduzindo em duas importantes manifestações. De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelas empresas, seja enquanto contribuintes através do mecanismo da autoliquidação, como no caso do IRC, IVA e contribuições para a segurança social das entidades patronais²⁷, seja como terceiros actuando em substituição dos contribuintes com base na conhecida técnica de retenção na fonte²⁸, estejamos aqui perante uma verdadeira substituição tributária, como no caso do IRS sujeito a taxas liberatórias definitivas e das contribuições (quotizações) para a segurança social dos trabalhadores, ou perante situações de substituição imprópria.

Pois, como é sabido, a retenção na fonte apresenta entre nós duas modalidades: a retenção na fonte com carácter definitivo que consubstancia uma situação de substituição tributária em sentido técnico ou próprio, em que o retentor se apresenta como devedor de imposto de terceiro, do substituído, ficando

(LGT), constitui a base da figura da substituição tributária, v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 267 e ss.

²⁶ V., para o Estado vigilante, RICARDO RIVERA ORTEGA, *El Estado Vigilante*, tecnos, Madrid, 1999, que trata da função inspectiva da administração em geral e, para o Estado supervisor, HELMUT WILKE, *Supervision des Staates*, Frankfurt, 1997.

²⁷ É de assinalar que a inclusão da técnica de cobrança do IVA na autoliquidação tem por base um sentido amplo desta, reportando-a ao sujeito passivo do IVA, quando, num sentido estrito, se devia falar de autoliquidação apenas quando a liquidação é feita pelo próprio contribuinte, ou seja, nas situações em que tem lugar a *reverse charge*, a qual, por razões que se predem com a luta contra a fraude e evasão fiscais, tem vindo a ser adoptada nos sectores de risco.

²⁸ Como se encontra previsto no n.º 2 do art. 20.º da LGT, em que se dispõe: «a substituição tributária é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido».

este liberado do correspondente dever; e a retenção na fonte a título de (mero) pagamento por conta de imposto de terceiro, que consubstancia uma substituição tributária em sentido atécnico ou impróprio, uma vez que o retentor não se apresenta como devedor de imposto alheio, mas antes e apenas como responsável por proceder, a título de medida cautelar, a entregas por conta de imposto de que o terceiro é devedor²⁹.

De outro lado, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da Administração Fiscal, como acontece, em geral, no IRS, mesmo no respeitante à categoria B, constituída pelos rendimentos empresariais e profissionais, a Administração limita-se, na quase totalidade dos casos, a apurar o imposto a pagar com base exclusivamente nos dados fornecidos pelos contribuintes na declaração anual de rendimentos, realizando assim meras operações matemáticas, as quais, por serem de carácter automático, são mesmo levadas a cabo com o recurso a meios informáticos. Por isso, quer se trate de impostos em que há autoliquidação, quer de impostos liquidados pela Administração com base em declarações e elementos fornecidos pelos contribuintes ou por outros sujeitos passivos, a Administração Fiscal desempenha basicamente uma função de fiscalização e controlo.

O que significa que a Administração Fiscal deixou de ser a aplicadora das normas de tributação, com base em elementos de que antecipadamente dispunha, que proporcionavam uma fiscalização tributária *ex ante*, para passar a ser a fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte das empresas. Com efeito, enquanto no sistema que podemos considerar clássico de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, que entre nós vigorou no essencial até à reforma fiscal dos anos oitenta do século passado, tínhamos um sistema de *administração pública* dos impostos, presentemente temos fundamentalmente um sistema de *administração privada* dos impostos. Por isso, compreende-se que a parte de leão da administração tributária se traduza, hoje em dia, numa actividade de mera fiscalização ou inspecção, no quadro da qual se insere a actividade de liquidação e cobrança de impostos que assim assume o carácter de uma actividade correctiva ou substitutiva da levada a cabo pelas empresas³⁰.

²⁹ Uma distinção bem patente no regime da «responsabilidade em caso de substituição tributária» constante do art. 28º da LGT – cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 267 e s.

³⁰ Sobre esse fenómeno de «privatização», a qual, sublinhe-se, não deixa de ser uma privatização *sui generis*, pois traduz-se na entrega aos particulares, *maxime* às empresas, de tarefas públicas, por cujo exercício não recebem, específica ou genericamente, nada em troca, cf. o nosso estudo «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», *Volume Comemorativo dos 75 Anos do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 2003, p. 1057 e ss. (1087 e ss.); e o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 354 e ss., bem como VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, esp. p. 557 e ss., e 859 e ss.

O que coloca não poucos problemas, quer os ligados ao reforço dos poderes da Administração que, deste modo, passou a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e evasão fiscais, quer os relativos à necessidade acrescida de salvaguarda dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos contribuintes e demais sujeitos passivos que passaram a ser destinatários de uma multiplicidade de novos e cada vez mais onerosos deveres fiscais³¹.

Sendo, pois, a esta nova luz que há que equacionar ou reequacionar problemas tão sensíveis e complexos como são, de um lado, o do exacto significado do clássico princípio da legalidade fiscal, que foi pensado para uma Administração Fiscal activa em sede da gestão dos impostos, e não para uma administração passiva ou de fiscalização e, de outro lado, o da dimensão e intensidade desses poderes de fiscalização que não podem deixar de ser reforçados. O que tem inequívoca expressão, por exemplo, na derrogação administrativa do sigilo bancário, cada vez admitida com maior amplitude³², uma medida de fraco alcance enquanto as informações, documentos e registos à guarda dos bancos tinham um escasso relevo para a liquidação e cobrança dos impostos.

Assim como é preciso ter em devida conta as consequências desta nova realidade em sede de uma tutela acrescida dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos contribuintes e demais sujeitos passivos. Pois, ao arcarem estes, quer como contribuintes, quer como terceiros, com a administração da generalidade dos impostos, tendo de interpretar e aplicar uma verdadeira mole de normas complexas e em permanente alteração, expõem-se extraordinariamente à possibilidade de os seus direitos, liberdades e garantias fundamentais serem limitados ou restringidos em termos não conformes com as exigências constantes do art. 18º da Constituição.

Aliás, relativamente aos papéis das empresas em sede da tributação, bem podemos dizer que não é o seu papel como contribuintes, mas antes o que desempenham como suportes insubstituíveis do sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, o mais importante e decisivo. É que, a nosso ver, tendo em conta a possibilidade de um sistema de tributação dos rendimentos assente apenas em rendimentos finais, em rendimentos gerados na esfera dos indivíduos, dispensando assim a tributação dos rendimentos intermédios, dos rendimentos gerados nas empresas, a nossa Constituição não impõe

³¹ Tradicionalmente designados nos nossos códigos fiscais por obrigações acessórias – v. os arts. 112º e segs do Código do IRS, 78º do Código do IRC, 29º e segs. do Código do IVA, etc.

³² Como sucedeu entre nós que, desde a sua admissão pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, não tem cessado de ser alargada, como se pode comprovar pelas sucessivas alterações dos arts. 63º-A e 63º-B da Lei Geral Tributária.

um imposto sobre o rendimento empresarial, exigindo o nº 2 do seu art. 104º apenas que, caso o legislador opte por um tal imposto, então que o mesmo tenha por base o rendimento real³³.

Por quanto vimos de dizer, não constitui novidade afirmar que a tributação das empresas, ou mais exactamente a tributação do rendimento das empresas, é seguramente um dos temas mais complexos do direito fiscal contemporâneo. Compreende-se, assim, que esteja absolutamente fora do nosso horizonte tratar esse tema mesmo que limitado aos seus aspectos essenciais. Por isso, vamos cuidar aqui apenas do princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas, da desigualdade que a mesma ostenta em virtude do dualismo que se verifica na tributação do rendimento das empresas, bem como dos limites que essa liberdade não pode deixar de ter. O que vamos fazer, de resto, em moldes muito sumários.

II. O princípio da liberdade de gestão fiscal

Partindo do princípio do Estado fiscal, por um lado, e das liberdades económicas fundamentais, sobretudo das liberdades de iniciativa económica e de empresa, por outro, podemos dizer que a tributação das empresas se rege pelo princípio constitucional da liberdade de gestão fiscal. Liberdade que tem como consequência desencadear para os titulares passivos desta, mormente para o Estado, a exigência de respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Uma palavra sobre cada um destes princípios constitucionais.

1. *A liberdade de gestão fiscal.* Pois bem, o Estado fiscal, 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 das empresas. Em sentido lato, este princípio exige que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a colectividade ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual. Isto requer, antes se mais, uma economia de mercado e a consequente ideia de subsidiariedade da acção económica e social do Estado e demais

³³ Cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p 167, nota 63.

entes públicos. O que tem como consequência, em sede do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro daquele(s) não decorra da sua actuação económica positivamente assumida como agente(s) económico(s), 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*)³⁴.

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 ou evitação dos 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*).

O que, no respeitante aos agentes económicos, às empresas, a quem cabe tomar as decisões que concretizam o funcionamento do sistema económico, implica reconhecer que o comportamento fiscal do Estado não se pode constituir num risco inaceitável para as decisões empresariais, as quais são sempre tomadas tendo em conta a rendibilidade líquida esperada dos activos mobilizados no exercício da actividade económica, ou seja, tendo em consideração o retorno económico esperado dos projectos de investimento realizados.

Uma ideia que não assenta apenas no princípio do Estado fiscal, mas também nas concretizações deste princípio nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos arts. 61º, 80º, al. c), e 86º da Constituição Portuguesa. Liberdades que se materializam em numerosos vectores, nomeadamente: 1) na preparação e constituição da empresa: constituição *ex novo*, por transformação de outra empresa individual ou societária, por fusão de sociedades ou cisão de sociedades; 2) na escolha da forma e organização da empresa: empresa individual ou empresa societária, sociedade anónima ou sociedade por quotas, sociedade transparente, grupo de sociedades, SGPS, agrupamento complementar de empresas, agrupamento europeu de interesse económico, constituição de uma sociedade participada ou estabelecimento estável, etc. 3) na escolha do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos

³⁴ Sobre o Estado fiscal v., entre nós, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss. V., também, MICHEL BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, cit., p. 58 e ss.

estáveis, bem como dos diferentes activos mobilizados para o exercício da actividade empresarial (no Continente, nas regiões autónomas, no interior do País, em município fiscalmente mais atractivo, etc.); 4) na escolha do financiamento (autofinanciamento através da não distribuição de resultados levado a cabo mediante investimento directo ou distribuição de acções gratuitas aos accionistas, de dotações para amortizações, de variações nas provisões, etc.)³⁵, heterofinanciamento concretizado seja através de capitais alheios (crédito bancário, crédito junto dos fornecedores, locação financeira, emissão de obrigações, etc.) ou de capitais próprios (aumento do capital, prestações suplementares, prestações acessórias, capital de risco, *business angels*, etc.), recurso a suprimentos³⁶, etc.); 5) na política de gestão dos défices; 6) na política de depreciações e amortizações³⁷; 7) no levantamento de dinheiro da empresa por parte do empresário (distribuição de lucros, adiantamentos por conta de lucros, dividendos antecipados, levantamento de suprimentos, restituição de prestações acessórias ou suplementares, aquisição de acções ou quotas próprias), etc.

Liberdade de gestão fiscal que, é de assinalar, deve abarcar também a liberdade para incorrer nos menores gastos possíveis em sede da prestação de serviços levada a cabo pelas empresas enquanto suportes do referido sistema de *administração privada* dos impostos³⁸. O que passa, a nosso ver, nomeadamente por as empresas serem chamadas a desempenhar um papel mais activo em sede da disciplina jurídica da administração ou gestão dos impostos. Pois, como é sabido, a disciplina jurídica da liquidação e cobrança dos impostos já não tem por destinatário, ou por destinatário principal, como

³⁵ No respeitante ao autofinanciamento, uma via de não discriminar negativamente em sede fiscal face ao financiamento com recurso ao crédito concretiza-se na conhecida «remuneração convencional do capital social», traduzida no reconhecimento como gasto fiscal de um juro presumido do capital reinvestido como o são os juros pagos no caso de recurso ao crédito, uma medida que tem sido adoptada entre nós com carácter temporário concretizada actualmente na aplicação de uma taxa de 3 % ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social - v. o art. 81º da LOE/2008 (para os anos de 2008 a 2010) e o art. 136º da LOE/20011 (para os anos de 2011 a 2013). Uma medida que devia, contudo, ter carácter permanente como é proposto em A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit., p. 350 e 374.

³⁶ Sobre o financiamento das empresas, tendo em conta os suprimentos que, em rigor, não constituem capital próprio nem capital alheio, v. A. MOTA PINTO, *Do Contrato de Suprimento*, Almedina, Coimbra, 2002, esp. p. 20 e ss.

³⁷ Em que, nos termos dos arts. 29º a 34º do Código do IRC e do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, se assegura uma razoável flexibilidade aos agentes económicos no domínio da política de depreciações e amortizações.

³⁸ V. sobre esse aspecto o livro de CIDÁLIA LOPES, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal. Os Custos de Cumprimento da Tributação do Rendimento*, Coimbra, 2008, bem como A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit., p. 372 e s.

era tradicional no modelo clássico de administração pública dos impostos, a Administração Fiscal, mas antes as empresas³⁹.

Por isso, sendo assim, não se compreende minimamente que sobre as empresas impendam as mais complexas e onerosas tarefas de administração da generalidade dos impostos, próprios e alheios, às quais são afectos de resto dispendiosos meios humanos, materiais e financeiros, e que, ao mesmo tempo, não tenham uma palavra a dizer sobre a instituição e a disciplina jurídica de um tal sistema, mormente para que este seja gerido em termos mais eficientes. Daí que, constituindo as empresas o suporte do actual sistema de liquidação e cobrança da maioria dos impostos, não se compreende como é que elas não têm uma intervenção e uma intervenção importante, decisiva mesmo, no desenho ou recorte do correspondente sistema⁴⁰.

2. *O princípio da neutralidade fiscal.* Mas a liberdade de gestão fiscal das empresas vista pelo lado dos seus sujeitos passivos, o Estado e demais entes públicos, concretiza-se na observância do princípio da neutralidade fiscal, que tem uma importante expressão no art. 81º, al. e), da Constituição Portuguesa em que se dispõe: «[i]ncumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral»⁴¹.

Uma neutralidade que, como é óbvio, nada tem a ver com a velha neutralidade absoluta, a velha neutralidade fiscal das finanças liberais do século XIX, com base na qual estava excluída toda e qualquer atribuição de objectivos ou finalidades extrafiscais aos impostos. Pois, no quadro das finanças funcionais que se foram impondo um pouco por toda a parte no decurso do século XX e que perduram não obstante as actuais investidas do neoliberalismo económico e das múltiplas tentativas de dismantelamento do Estado social, não é mais possível repor essa neutralidade oitocentista. Daí que, por exemplo, a extrafiscalidade constitua um fenómeno com o qual o mundo dos impostos passou a conviver, podendo o Estado, no quadro dos seus poderes de intervenção económica e social, utilizar a

³⁹ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 355 e ss.

⁴⁰ Cf. o nosso estudo «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», *ob. cit.*, p. 1087 e ss..

⁴¹ V. a invocação desta norma pelo Tribunal Constitucional no Ac. 234/02, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 53, p. 303 e ss., para afastar a inconstitucionalidade do art. 3º do Decreto-Lei nº 370/93, de 29 de Outubro, que proibia a venda com prejuízo.

via fiscal para penalizar, beneficiar ou incentivar comportamentos económicos e sociais, conquanto que essas intervenções não se materializem em distorções significativas à equilibrada concorrência entre as empresas.

A este respeito, não podemos deixar de assinalar que tanto o reconhecimento como o desenvolvimento deste princípio se ficou a dever em larga medida ao direito comunitário, no qual a ideia de neutralidade é apontada por muitos como a principal norma de tributação⁴². O que evidentemente não admira dado os objectivos que têm presidido e continuam a presidir ao direito comunitário, isto é, os objectivos de construção de um mercado económico integrado, cujo suporte, como é sabido, não pode deixar de assentar na defesa de uma equilibrada concorrência entre as empresas, ou seja, na salvaguarda e defesa de uma «ordem económica concorrencial». Ordem económica concorrencial que não pode, naturalmente, deixar de pôr à prova também a fiscalidade, exigindo a correspondente neutralidade fiscal de modo a que as empresas, sejam quais forem as formas que escolham e as opções que tomem, conquanto que assentes numa base de racionalidade económica própria, paguem idêntico imposto⁴³.

Por isso, o princípio da neutralidade fiscal tem expressão em muitos domínios do direito comunitário, entre os quais avulta justamente o domínio do direito da concorrência entre as empresas. Domínio em que desempenham importante função as normas do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia que integram disposições fiscais em sentido amplo, nas quais se inserem não apenas as «disposições fiscais» constantes dos seus arts. 110º a 113º, mas também e sobretudo as normas que se reportam aos auxílios de Estado cuja disciplina consta dos arts. 107º a 109º, nos quais se incluem os benefícios fiscais, isto é, os auxílios de Estado por via fiscal⁴⁴.

Na verdade, a intervenção económica e social por via fiscal, ou seja, através da concessão de auxílios de Estado por via fiscal, tal como os auxílios financeiros directos, apenas será admitida se e na medida em que não provoque distorções significativas à concorrência⁴⁵. Ou seja, os benefícios fiscais apenas

⁴² V., por todos, A. CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, cit., p. 354 e ss.

⁴³ Cf. sobre estas e outras consequências de uma ordem económica concorrencial na fiscalidade das empresas, HENRI ISAIAS & JACQUES SPINDER, «L'ordre concurrentiel et la fiscalité», em *L'Ordre Concurrentiel – Mélanges en l'honneur d'Antoine Pirovano*, Éditions Frison-Roche, Paris, 2003, p. 167 e ss. (160 e ss.). V. também, tendo em conta a recente reforma da tributação do rendimento das sociedades em Itália, ALESSANDRO SANTORO, «Profili economici», em FRANCESCO TESAURO (Dir.), *Imposta sul Reddito delle Società (IRES)*, Zanichelli Editore, Bologna, 2007, p. 51 e ss. (53 ess.).

⁴⁴ Sobre essas manifestações da neutralidade fiscal, v., por todos, JEAN-MICHEL COMMUNIER, *Droit Fiscal Communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, esp. § 22 e ss., 72 e ss., 150 e ss. e 170 e ss.

⁴⁵ Relativamente ao conceito de distorção fiscal e aos métodos e às políticas comunitárias de correcção das distorções fiscais da concorrência, v. A. CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, cit., p. 85 e ss.

passarão com êxito o teste da sua compatibilidade com o direito comunitário, conquanto que não perturbem o funcionamento do mercado comunitário europeu que a União Europeia tem por missão criar e garantir⁴⁶.

Sendo certo que, não podemos esquecer, o princípio da neutralidade começou a sua afirmação no domínio dos impostos em sede da tributação do consumo. Uma tributação que, ao materializar-se em impostos integrantes dos preços dos bens e serviços, mais visivelmente podia afectar a realização do mercado único. O que conduziu, como é sabido, não só à imposição comunitária aos Estados membros duma tributação geral do consumo assente no IVA, como à instituição para este imposto dum regime comunitário comum, o chamado sistema comum do IVA⁴⁷.

Por quanto vimos de dizer, facilmente se conclui que a neutralidade que o actual princípio da neutralidade fiscal convoca é naturalmente diversa daquela pela qual se terçaram armas no século XIX. Efectivamente traduz-se ela em o Estado⁴⁸ estar obrigado a não provocar e a obstar que outros provoquem distorções na concorrência entre as empresas, concorrência cuja defesa, como vimos, constitui mesmo uma incumbência prioritária do Estado português⁴⁹.

Um princípio que tem, de resto, numerosas concretizações legais no nosso ordenamento jurídico fiscal, seja em sede geral, seja em sede dos impostos sobre o rendimento, seja no domínio da tributação do património, seja mesmo em sede do IVA, dizendo respeito portanto tanto as às empresas singulares como às empresas societárias⁵⁰. Em sede geral, é de apontar o art. 7º da LGT, em que, a título dos «objectivos e limites da tributação», prescreve que esta: 1) favorecerá o emprego, a formação do aforro

⁴⁶ Quanto aos auxílios de Estado, v., por todos, J. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição das Ajudas de Estado Concedidas em Violação do Direito Comunitário*, nº 28 da série *Studia Iuridica*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, e MANUEL MARTINS, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, Principia, Cascais, 2000. Relativamente aos auxílios de Estado por via fiscal, v. JEAN-MICHEL COMMUNIER, *Droit Fiscal Communautaire*, cit., § 161 e ss.; J. NOGUEIRA DE ALMEIDA, «As isenções categoriais no domínio das ajudas de Estado», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XLV-A, 2002, p. 349 e ss., e sobretudo A. CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, cit., esp. p. 309 e ss.

⁴⁷ V. sobre o problema, por todos, XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991, p. 52 e ss., e CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, esp. p. 29 e e ss.

⁴⁸ O que, como bem se compreende, vale também para os demais entes públicos com poderes de intervenção económica e social por via fiscal.

⁴⁹ Cf. sobre este e por todos, PATRICK SERLOOTEN, *Droit Fiscal des Affaires*, 9ª ed., Paris, 2010, p. 23 e ss.

⁵⁰ Para além, naturalmente, das concretizadas na legislação não fiscal. Legislação que, visando justamente assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas, consta não só de importantes diplomas comunitários sobre a concorrência, mas também de legislação interna materializada, designadamente, no Decreto-Lei nº 10/2003, de 18 de Janeiro, que criou a Autoridade da Concorrência e aprovou os seus Estatutos, e na Lei nº 18/2003, de 11 de Junho, que contém o regime jurídico da concorrência.

e o investimento socialmente relevante; 2) deverá ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência; e 3) não discriminará qualquer profissão ou actividade nem prejudicará a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras⁵¹.

Quanto às concretizações legais em sede da tributação do rendimento, podemos mencionar seja as respeitantes à eliminação ou atenuação da dupla tributação económica e da dupla tributação internacional, seja diversas outras. Relativamente à eliminação ou atenuação da dupla tributação económica dos lucros anteriormente tributados e distribuídos por sociedades sedeadas em território nacional ou no território de um Estado membro da União Europeia, temos, nos termos do art. 51º do Código do IRC, a dedução total desses lucros quando os mesmos sejam distribuídos a sociedades que detenham pelo menos 10% do capital social da sociedade que distribuem esses lucros. Uma solução que está longe, muito longe mesmo, de ser satisfatória, pois, desde logo, trata-se de uma solução bem menos neutra do que o vigente até 1 de Janeiro de 2011, data da entrada em vigor da LEO/2011⁵².

Eliminação ou atenuação da dupla tributação económica que, no respeitante aos lucros distribuídos aos sócios individuais, ou seja, em sede do IRS, se concretiza, nos termos do art. 40º-A do Código deste Imposto, numa dedução de 50% dos dividendos que lhes tenham sido distribuídos.

Já no concernente à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional, em princípio há lugar a uma imputação ordinária ou crédito de imposto, uma vez que, tirando o regime dos residentes não habituais que podem optar pelo método da isenção com progressividade (nos termos do art. 24º do

⁵¹ Relativamente à referida ordem concorrencial, que tanta atracção exerce nos dias de hoje, é bom não termos ilusões, pois, ao contrário do discurso que a suporta, empenhado num Estado menor, mais ágil e menos opressor, a realidade que concretiza o Estado dito pós-moderno corre o risco de congregar em si os aspectos negativos do Estado social e do Estado liberal. Na verdade, à linguagem aparentemente libertadora, baseada na nova trilogia «liberalização, desregulação e privatização» (apostada em destronar a célebre trilogia «liberdade, igualdade e fraternidade»), não corresponde um Estado menor nem menos interventor na vida dos indivíduos e na organização da sociedade civil. De um lado, por força de uma regulação avassaladora, labiríntica e minuciosa, está a cercar-se a esfera de liberdade dos indivíduos e organizações da sociedade civil. De outro lado e em consequência desse «Estado regulático», a Administração Pública não dá sinais de diminuir, continuando mesmo a crescer, o que implica um elevado nível de despesa pública e, e por conseguinte, uma pesada carga fiscal. Carga que, diversamente da suportada no Estado social, ancorada num sistema fiscal de estrutura e natureza redistributiva, tende a ter por base um sistema fiscal que, não obstante a pesada carga fiscal que origina, se aparenta mais com o sistema fiscal do Estado pré-social. Pois não deixa de ser irónico que, a pretexto da libertação perante um Estado social opressivo, estejamos a cair num Estado que, sendo tão ou mais opressivo, se apresenta totalmente despido dos nobres propósitos que ancoravam a teoria do Estado do século XX.

⁵² Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro – v. o que dizemos a seguir, no fim deste ponto.

Código Fiscal do Investimento), é essa a solução contemplada, em geral, tanto nas mais de cinco dezenas de convenção para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, como a estabelecida no direito interno, ou seja, de um lado, no art. 91º do Código do IRC e, de outro lado, no art. 81º do Código do IRS⁵³.

Por seu turno, quanto às concretizações legais em sede da tributação do rendimento, podemos mencionar, entre outras, as seguintes: 1) não apuramento de qualquer resultado fiscal na constituição de empresas singulares (art. 10º, nº 3, al. *b*), do Código do IRS); 2) não apuramento de qualquer resultado fiscal na constituição de empresas societárias a partir de empresas singulares desde que observadas certas condições (art. 38º do Código do IRS); 3) não apuramento de mais-valias na substituição de títulos representativos do capital social em caso de permuta de partes sociais (art. 10º, nºs 8 e 9, do Código do IRS); 4) continuidade do reporte de prejuízos no caso de morte do empresário (art. 37º do Código do IRS); 5) não apuramento de qualquer resultado fiscal na relocação financeira e venda seguida de locação de retoma (art. 25º do Código do IRC); 6) não consideração como mais-valias ou menos-valias dos resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação (art. 46º, nº 6, al. *a*), do Código do IRC)⁵⁴; 7) transmissibilidade dos prejuízos no caso de transformação de sociedades (art. 72º do Código do IRC); 8) transmissibilidade dos prejuízos no caso de fusão, cisão, entrada de activos, e transferência de estabelecimentos estáveis situados em território português de sociedades residentes em Estados membros da União Europeia (art. 75º do Código do IRC); 9) dedução dos prejuízos anteriores à dissolução das sociedades em liquidação, desde que esta não ultrapasse dois anos (art. 79º, nº 4, do Código do IRC); 10) não apuramento de qualquer resultado fiscal junto da sociedade relativamente ao património para ela transmitido por empresa individual (art. 86º do Código do IRC); 11) a transparência fiscal de certas sociedades e dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico (art. 6º do Código do IRC); 12) o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (arts. 69º e segs. do Código do IRC); 13) a dedução aos lucros imputados aos sócios de sociedades residentes em paraísos fiscais dos lucros que lhes sejam efectivamente distribuídos (art. 66º do Código do IRC); etc.

Mas, como referimos, também em sede da tributação do património, encontramos manifestações dessa ideia de neutralidade fiscal, a que o Estado deve respeito a fim de não distorcer a concorrência entre as

⁵³ Cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 186 e ss. e 229 e ss.

⁵⁴ Porque essa entrega, ao integrar o instituto da locação financeira, se insere na actividade normal da empresa locatária.

empresas. É o que acontece, a nosso ver, com as isenções em Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), contempladas nos arts. 7º e 8º do respectivo Código, das aquisições de prédios adquiridos para revenda por adquirentes que exerçam normal e habitualmente a actividade de compradores de prédios para revenda, bem como das aquisições de imóveis por instituições de crédito em processo de execução movido por essas instituições ou efectuadas em processo de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas. E o mesmo ocorre com a isenção em IMT e em Imposto de Selo da transmissão de imóveis em operações de reestruturação de empresas, nos termos do art. 60º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Enfim, também em sede do IVA temos manifestações do princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, com base na Sexta Directiva⁵⁵, que instituiu o sistema comum do IVA, e consagrou o regime de inteira neutralidade fiscal nas transmissões de universalidades, o Código do IVA, nos seus arts. 3º, nºs 4 e 5, e 4º, nº 5, veio determinar a exclusão do conceito de transmissão e, por conseguinte da incidência do IVA, das «cessões a título oneroso ou gratuito de estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto...». Uma exclusão tributária que, tendo como requisito essencial a sucessão no exercício da actividade económica, se configura como uma medida de simplificação tendente a afastar obstáculos à realização das operações económicas de reorganização empresarial, designadamente evitando um pré-financiamento ao alienante por parte do adquirente⁵⁶.

Apesar destas e de outras manifestações do princípio da neutralidade fiscal, que integram o ordenamento do nosso sistema de tributação das empresas, não podemos deixar de denunciar quanto esse princípio tem vindo a ser limitado, restringido mesmo, pela legislação dos últimos anos. Revelam-se especialmente gravosas as restrições introduzidas pela referida LOE/2011 em sede da eliminação ou atenuação da dupla tributação económica dos lucros anteriormente tributados, tanto em geral nos termos do art. 51º do Código do IRC, como no domínio mais restrito das SGPS nos termos do nº 1 do art. 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁵⁵ Entretanto substituída pela actual Directiva IVA – a Directiva nº2006/112/CE, de 28 de Novembro.

⁵⁶ Cf. LEONOR CORVELO DE FREITAS, «Concentração de empresas: a neutralidade fiscal», *Guia do Contribuinte*, ano I, 2004, nº 16, p. 670 e s.

Pois, em sede geral, passaram a ser objecto de dedução total apenas os lucros distribuídos a sociedades que detenham pelo menos 10% do capital social da sociedade que os distribuiu, quando antes aproveitavam dessa dedução total também as sociedades que, não tendo 10% do capital, tivessem uma participação não inferior a 20 milhões de euros, aproveitando da dedução de 50% no caso de não preencherem os requisitos do art. 51º do Código do IRC ou quando os lucros distribuídos não tivessem sido objecto de tributação efectiva na sociedade distribuidora⁵⁷. Por seu lado, as SGPS beneficiavam, por força do nº 1 do art. 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (revogado pela LOE/2011), da mencionada dedução total sem necessidade de preenchimento dos requisitos do art. 51º do Código do IRC, incluindo o de os lucros distribuídos não terem sido objecto de tributação efectiva na sociedade distribuidora, limitando assim drasticamente a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos no domínio das SGPS.

Ora, a criação entre nós em 1988 desse tipo de sociedades *holding* com o objectivo de criação de grupos empresariais nacionais, assentes numa gestão especializada e centralizada dos grupos, teve como suporte fundamental o seu regime fiscal pautado pela neutralidade. Por isso, é bem provável que a profunda modificação do seu regime fiscal conduza à extinção prática desse tipo de sociedades seja através da deslocalização para o exterior da sua sede, seja mediante a fusão das SGPS intermédias.

Aliás, o mesmo se verifica em relação ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o qual, com a revogação do nº 2 do art. 70º do Código do IRC pela LOE/2011, que previa a correcção do lucro tributável do grupo⁵⁸ da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades integrantes do mesmo, deixou de ter grande parte do seu interesse⁵⁹. O que traduz mais uma investida do legislador fiscal contra a existência e constituição de grupos empresariais sediados em território nacional.

Todo um conjunto de restrições às liberdades de iniciativa económica, de empresa e de gestão que, pondo em causa o princípio da neutralidade fiscal pelo qual o Estado deve pautar a sua actuação, constituem uma intromissão estadual inadmissível nas escolhas empresariais, as quais, como é sabido, têm por suporte as cada vez mais exigentes e mesmo sofisticadas *leges artis* da gestão empresarial contemporânea.

⁵⁷ Confronte-se a redacção anterior à LOE/2011 com a redacção posterior desse artigo 51º.

⁵⁸ Calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

⁵⁹ V. sobre a tributação dos grupos de sociedades, embora tendo em conta a situação legal anterior em que havia consolidação fiscal, v. G. AVELÃS NUNES, *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado. Contributo para um Novo Enquadramento Dogmático e Legal do seu Regime*, Almedina, Coimbra, 2001.

3. *Os limites à liberdade de gestão fiscal.* Pois bem, como acabamos de ver, a liberdade de gestão fiscal, que suporta o planeamento fiscal, constitui um princípio constitucional do maior significado e alcance em sede da tributação das empresas. Todavia, como liberdade que é, à semelhança do que ocorre com os demais direitos e liberdades, mesmo fundamentais, não pode deixar de ter limites. Por isso, essa liberdade comporta limites, não podendo ser consideradas manifestações dela as que constituam abusos da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica⁶⁰. Limites que vêm sendo tratados sob o tema das cláusulas de combate às práticas de evasão e fraude fiscal, as quais frequentemente são designadas por cláusulas anti-abuso, muito embora a maioria das chamadas cláusulas especiais anti-abuso raramente se reportem a situações de abuso, o que é, de resto, reconhecido na nossa ordem jurídica fiscal com inequívoca expressão na circunstância de a aplicação de tais cláusulas não desencadear o procedimento previsto para a aplicação das cláusulas anti-abuso constante do art. 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)⁶¹.

Com efeito, como aconteceu noutros países mais desenvolvidos, também entre nós, em virtude sobretudo da crescente internacionalização das relações tributárias das empresas, o legislador foi sendo forçado a introduzir no ordenamento jurídico fiscal diversas cláusulas de combate à evasão e fraude fiscal. O que o levou, a partir dos anos noventa do século passado, a estabelecer específicas disposições de prevenção e repressão de situações e actuações de maior risco para a evasão fiscal. Foi assim que várias cláusulas desse tipo tiveram guarida no Código do IRC, como são: a que permite à Administração Fiscal não aceitar os preços declarados nas transacções entre sociedades com uma direcção comum em especial se uma delas for não residente (art. 63º), a que estabelece um ónus da prova especial para pagamentos a empresas situadas em paraísos fiscais (art. 65º), a que imputa aos sócios residentes em território português os lucros obtidos por sociedades sediadas em paraísos fiscais (art. 66º)⁶², a que cria limitações para a relação entre capital próprio e outros financiamentos em empresas de capital pertencente a não residentes (art. 67º) e a que exclui a aplicação do regime de neutralidade fiscal das

⁶⁰ Cf PATRICK SERLOOTEN, *Droit Fiscal des Affaires*, cit., p. 25 e ss.

⁶¹ V. nesse sentido, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 216 e ss.

⁶² V. sobre esta cláusula, RUI D. MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica, Porto, 2004.

fusões e cisões quando as sociedades participantes nessas operações tenham como um dos objectivos principais a evasão fiscal e não a sua reestruturação ou racionalização (art. 73º, nº 10).

Todavia, tendo em conta que a luta contra as múltiplas formas, que a evasão e fraude fiscais começaram a apresentar, dificilmente poderia ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato, o legislador português acabou por introduzir em 1999 uma cláusula geral anti-abuso⁶³. O que foi concretizado através do aditamento do nº 2 ao art. 38º da Lei Geral Tributária, nestes termos: «são ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos».

Uma disposição em relação à qual dissemos não a poder acompanhar, porque uma cláusula com tal amplitude se revelava demasiado aberta, deixando à Administração Fiscal poderes excessivamente amplos. Poderes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscariam seriamente a violar a liberdade de disposição económica dos indivíduos e das empresas decorrente do próprio princípio do Estado fiscal. Efectivamente, de duas, uma: ou pura e simplesmente a Administração Fiscal não ousava utilizar tais poderes, até por não saber os exactos termos em que os podia exercer ou os utilizava em toda a sua plenitude, liquidando de vez a liberdade de conformação que cabe aos contribuintes e bloqueando, por conseguinte, todas as hipóteses de planeamento fiscal que integram essa liberdade. Com efeito, podendo a Administração Fiscal considerar ineficazes, em sede do direito fiscal que os contribuintes pretendiam ver aplicado, *todos* e quaisquer actos ou negócios jurídicos realizados pelas empresas com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos, estava aberta a enorme porta por onde certamente podia passar a generalidade dos actos e negócios jurídicos das empresas.

Ora, do princípio do Estado fiscal deriva a liberdade das empresas escolherem as suas formas de actuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal. E numa tal liberdade se integram também as possibilidades de praticar actos ou celebrar negócios jurídicos com o principal ou mesmo único objectivo de reduzir ou eliminar impostos, conquanto que esta opção não seja veiculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objectivo ou objectivos

⁶³ À semelhança do que se verifica, desde há muito tempo, na Alemanha (com o § 42 da *Abgabenordnung*) e em Espanha (com o art. 24º da *Ley General Tributária*).

económicos pretendidos. Na verdade, só no caso de se verificar uma situação destas, será aceitável e legítimo o recurso a uma cláusula geral de luta contra a evasão fiscal⁶⁴.

Por certo não alheio a objecções desse tipo, o legislador alterou essa cláusula geral anti-evasão, tendo dado ao n.º 2 do art. 38.º da Lei Geral Tributária, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, uma nova redacção, o qual passou a dispor: «são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas». Uma disposição que, não obstante a extensão e complexidade visíveis do seu texto, consegue, de algum modo, escapar ao dilema que a versão anterior colocava⁶⁵.

O que não quer dizer, ainda assim, que não se coloquem problemas quanto à sua exacta compreensão. Muito embora, seja de acrescentar que, presentemente, os problemas que se colocam relativamente à cláusula geral anti-abuso, assim como, mais em geral, no respeitante às cláusulas especiais anti-abuso ou aos específicos regimes de luta contra a evasão e fraude fiscais⁶⁶, acabem por residir noutra sede, mais especificamente no limitado escrutínio jurídico-constitucional que vem sendo feito às soluções fiscais engendradas pelo legislador. Com efeito, tendo em conta o entendimento marcadamente orgânico-formal do controlo da constitucionalidade das leis fiscais que o Tribunal Constitucional vem perfilhando, seja no que respeita ao princípio da legalidade fiscal, mais especificamente no referente à abertura do princípio da tipicidade, seja no concernente aos limites ao planeamento fiscal enquanto

⁶⁴ Para uma crítica dessa cláusula geral anti-abuso, v., também, G. AVELÃS NUNES, «A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art.38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal», *Fiscalidade*, n.º 3, Julho de 2000, p. 39 e ss.

⁶⁵ Sobre a cláusula geral anti-abuso, v. GUSTAVO L.COURINHA, *A Cláusula Anti-Abuso no Direito Tributário. Contributo para a sua Compreensão*, reimpressão de 2009, Coimbra; MARCELO C. CAVALI, *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões acerca da sua Conformidade Constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2007; ALEXANDRA C. MARTINS, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede do IVA*, Almedina, Coimbra, 2007; J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal. Substância e Forma no Direito fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, esp. p. 165 e ss.; J. CAMPOS AMORIM, «Algumas medidas de combate à evasão fiscal», em J. CAMPOS AMORIM (Coord.), *Planeamento e Evasão Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2010, p. 7 e ss.; e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*; , Para o problema em Espanha, v., por todos, CÉSAR GARCIA NOVOA, *La Clausula Antielusiva en la Nueva LGT*, Madrid, 2004, e «La planificación fiscal en España», em J. CAMPOS AMORIM (Coord.), *Planeamento e Evasão Fiscal*, ob. cit., p. 137 e ss.

⁶⁶ V. sobre estas, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 216 e ss. e 596 e ss.

concretizações ou manifestações da liberdade de gestão fiscal das empresas, facilmente podemos concluir que os limites a esta liberdade podem acabar por ter uma amplitude e intensidade manifestamente excessivas, assumindo um sentido que não quadra, a nosso ver, com a adequada compreensão dos princípios constitucionais⁶⁷.

Assim e relativamente ao princípio da legalidade fiscal, depois de se ter perfilhado uma ideia de tipicidade fechada, defendida sobretudo no quadro do sistema fiscal anterior⁶⁸, foi-se instaurando na doutrina, sobretudo à face das características do sistema fiscal nascido da reforma fiscal dos anos oitenta do século passado, o entendimento de uma tipicidade que comporte alguma abertura⁶⁹. Uma abertura que tem conduzido a que o Tribunal Constitucional, ao mesmo tempo que foi aceitando o afastamento da ideia de uma tipicidade fechada, se foi igualmente abstendo de definir quaisquer limites efectivos a estabelecer pelo legislador no respeitante aos novos poderes que a Administração Fiscal passou a deter justamente no quadro dessa abertura. O que teve como consequência a luta contra a evasão fiscal ter passado a ser uma tarefa basicamente do legislador fiscal, o qual a vem desempenhando nos múltiplos e frequentemente desgarrados desenvolvimentos a que vem submetendo o nosso sistema fiscal, sobretudo na última década, no quadro de uma grande liberdade no recorte da incidência dos impostos, designadamente construindo tipos suficientemente abertos para integrar não só aquelas situações ou

⁶⁷ Entendimento formal que se verifica também noutros domínios como em sede da proibição constitucional da não retroactividade das normas relativas aos elementos essenciais dos impostos que agravem a situação dos sujeitos passivos, introduzida no art. 103º, nº 3, da Constituição pela Revisão Constitucional de 1997, e em sede da distinção entre as figuras tributárias do imposto e da taxa. Assim e no respeitante à proibição de leis retroactivas, o Tribunal Constitucional, em vez de analisar a substância das coisas, avaliando as soluções legais sob o prisma da protecção da confiança e da lesão grave da segurança jurídica, limita-se agora a verificar se há ou não retroactividade, embora esta, atenta a generosidade com que aceita a ideia de retrospectividade ou retroactividade inautêntica, acabe por se verificar bastante mais raramente do que seria de esperar dada a razão de ser material do princípio da não retroactividade dos impostos – v. os paradigmáticos acórdãos 128/2009, 85/2010, 399/2010 e 18/2011. Pois sobretudo nestes dois últimos, nos quais se considerou não haver retroactividade, respectivamente, na tributação de mais-valias antes realizadas e no aumento da taxa de tributação autónoma em IRC de despesas antes efectuadas, com base numa técnica abusiva de anualização de factos tributários instantâneos, parece desenhar-se uma linha reconstrutiva do conceito de retroactividade funcionalmente orientado para pôr a salvo da violação do referido princípio leis efectivamente retroactivas. Por seu turno, no concernente à distinção entre imposto e taxa, decisiva para desencadear o diverso regime jurídico-constitucional, o Tribunal parece pautar-se por um conceito formal de taxa correspondente ao da sua qualificação legal, vindo em manifestações da capacidade contributiva de impostos contraprestações específicas de taxas - v., por todos, o acórdão 177/2010.

⁶⁸ V. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Lisboa, 1972, esp. p. 263 e ss., *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 109 e ss., e *Princípio da Legalidade e da Tipicidade na Tributação*, São Paulo, 1978, p. 69 e ss..

⁶⁹ V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 373 e ss., e ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, esp. p. 225 e ss.

formas mais elementares de evasão fiscal, mas muitas outras cuja luta contra a evasão fiscal devia ser mais da responsabilidade da Administração Fiscal.

Por seu turno, relativamente aos limites ao planeamento fiscal enquanto concretizações ou manifestações da liberdade de gestão fiscal das empresas, tradicionalmente delimitados, em termos gerais e flexíveis, quer pela doutrina e jurisprudência do *business purpose* anglo-americana⁷⁰, quer pela doutrina e jurisprudência e do *acte anormal de gestion* francesa⁷¹, parece estar a estabelecer-se entre nós, atendendo à maneira como a Administração Fiscal vem interpretando e aplicando a mencionada cláusula geral anti-abuso e ao fraco escrutínio que dessa interpretação e aplicação vem fazendo o Tribunal Constitucional, um entendimento algo equivalente ao de uma proibição do planeamento fiscal, ou seja, ao de uma quase eliminação da liberdade de gestão fiscal das empresas⁷². Uma ideia que, tendo sido reforçada pelas exigências de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária dos esquemas de planeamento fiscal abusivo, estabelecidas no Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro⁷³, tem o sentido de uma transformação radical de um limite, mais especificamente de uma restrição, a um direito fundamental, numa eliminação em termos práticos desse mesmo direito, esquecendo assim, por completo, o problema nuclear da teoria dos direitos fundamentais que é justamente o dos limites aos limites dos direitos e liberdades.

Uma visão das coisas que, devemos sublinhar, não pode colher a nossa adesão. Pois se o princípio da tipicidade não pode actualmente deixar de comportar importante abertura, sofrendo as limitações

⁷⁰ Uma forma geral para aludirmos ao que, de um modo mais amplo, vem sendo designado por *economic substance doctrines*, em que a *business purpose doctrine* aparece ao lado das doutrinas *substance over forme*, *sham transaction* e *step transaction*. Doutrinas que foram recentemente objecto de disposição legal nos EUA, através do aditamento do § 7701(o) ao *Internal Revenue Code* levado a cabo pelo *Health Care and Education Affordability Reconciliation Act* de 2010. V., sobre essas doutrinas e por todos, JOSEPH BANKMAN, «The economic substance doctrine», *Southern California Law Review*, vol. 74, nº 5, 2000, p. 5 e ss., e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009., esp. p. e ss. Por seu lado, quanto à referida codificação da *economic substance doctrine*, v. THOMAS E. TAYLOR, «Codification of the economic substance doctrine by the Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010», colhido em www.mcquirewoods.com.

⁷¹ V. sobre esta e por todos, BUR CHRISTIAN, *L'Acte Anormal de Gestion ou le Premier Risque Fiscal pour l'Entreprise*, EFE, 1999.

⁷² Sobre as doutrinas do *business purpose* e do *acte anormal de gestion*, v., em geral, também J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal. Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, p. 175 e s.; e PATRICK SERLOOTEN, *Droit Fiscal des Affaires*, cit. P. 36 e ss.

⁷³ V. no respeitante às exigências e aos problemas decorrentes desse diploma, por todos, J. A. PINTO PINHEIRO, «Planeamento fiscal e normas anti-abuso», em J. CAMPOS AMORIM (Coord.), *Planeamento e Evasão Fiscal*, ob. cit., p. 220 e ss., e A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit. p. 27 e ss. e 187 e ss.

decorrentes da interferência de outros princípios constitucionais, entre os quais o princípio da praticabilidade das soluções jurídicas tem particular relevo, não é menos certo que tais limitações devem elas próprias ter limites, valendo a tipicidade fechada sempre que a interferência desses outros princípios não imponha a mencionada abertura. Por seu lado, compreende-se também que o planeamento fiscal, como expressão da liberdade de gestão fiscal das empresas, não pode deixar de ter limites, mas é óbvio que estes não podem ir ao ponto de praticamente eliminar a referida liberdade, pois esses limites encontram-se também limitados, como o vem sublinhando com inteira justeza o Tribunal de Justiça da União Europeia⁷⁴.

4. *O dualismo fiscal empresas individuais / empresas societárias.* Mas revertendo às consequências decorrentes do princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas e da daí decorrente neutralidade do Estado e demais entidades públicas, podemos assinalar que uma tal exigência de neutralidade se apresenta afectada em Portugal, desde logo, pelo dualismo da tributação do rendimento das empresas, traduzido em as empresas singulares serem tributadas em IRS e as empresas societárias em IRC. O que conduz a uma visível discriminação das empresas singulares face às empresas societárias.

Uma discriminação que se materializa, fundamentalmente, numa tributação bem mais gravosa das empresas individuais enquanto sujeitas ao IRS. E o aspecto seguramente mais gravoso tem a ver com a taxa ou alíquota do IRS, que é uma taxa ou alíquota progressiva por escalões que vai actualmente dos 11,5% a 46,5%, à qual estão sujeitos os rendimentos empresariais de todos os empresários em nome individual, enquanto a taxa ou alíquota do IRC é uma taxa ou alíquota proporcional de 25%⁷⁵.

Outra manifestação dessa discriminação negativa das empresas individuais concretiza-se no que designamos por *dupla lista* de gastos contabilísticos não dedutíveis para efeitos fiscais. Com efeito, as empresas singulares, para além de partilharem da lista de gastos ou encargos contabilísticos não dedutíveis para feitos fiscais das empresas societárias constantes do Código do IRC, entre os quais se

⁷⁴ V., por todos, os nºs 68 e 73 do Acórdão *Halifax* (Caso C – 255/02, de 21.02.2006). Cf. J. L. SALDANHA SANCHES «As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral anti-abuso», em FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA / J. L. SALANHA SANCHES / JOÃO TABORDA GAMA (Coord.), *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra editora, 2009, p. 39 e ss. (67 e ss.).

⁷⁵ Taxa que, em rigor, vale apenas ao escalão de rendimento superior aos € 12.500, uma vez que ao escalão até aos € 12.500 se aplica a taxa de 12,5%. Refira-se que a essas taxas acresce a derrama a municipal, que pode ir até 1,5% do lucro tributável, nos termos do art. 14º, nº 1, da actual Lei das Finanças Locais – v. o nosso livro *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, Coimbra, 2007. Assinale-se, a propósito, que a taxa ou alíquota do IRC baixou, entre os anos de 1998 e 2004, de 36% para 25%.

contam os integrantes da lista do art. 34º e, bem assim, os não considerados em virtude de correcções da Administração Fiscal resultantes da aplicação das específicas disposições legais de luta contra a evasão fiscal, como as constantes dos arts. 63º a 67º⁷⁶, não constituem gastos fiscais também os gastos contabilísticos previstos no art. 33º do Código do IRS.

Ou seja, segundo este último preceito, não são dedutíveis para efeitos fiscais: 1) as despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalham, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de imposto; 2) as despesas com os veículos que vão para além do número máximo e respectivo valor por sujeito passivo fixado por Portaria do Ministro das Finanças; 3) as despesas com o imóvel de habitação afecto à actividade empresarial e profissional referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo na parte em que ultrapasse 25% dessas despesas devidamente comprovadas; 4) as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do âmbito da sua aplicação; 5) as remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da actividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória. Relativamente à não consideração fiscal destas remunerações como salários, como o são para efeitos do direito da segurança social e do direito contabilístico, significa que as mesmas não podem integrar os rendimentos da Categoria A (rendimentos do trabalho dependente), não beneficiando, assim, da correspondente dedução específica constante do art. 25º do Código do IRS.

Embora seja de acrescentar que, em contrapartida, a figura do Pagamento Especial por Conta (PEC), constitui um pagamento aplicável apenas às empresas societárias. Trata-se de um pagamento que, nos termos do art. 106º do Código do IRC, deve ser efectuado no mês de Março, ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita. Por seu lado, o montante do PEC é igual à diferença entre: 1) 1% do volume de negócios (correspondente ao valor das vendas e dos serviços prestados) relativo ao período anterior, com o limite mínimo de € 1.000 e, quando superior a este, igual

⁷⁶ Aplicável às empresas singulares por força do art. 32º do Código do IRS.

a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000, e 2) os pagamentos por conta do IRC efectuados no exercício anterior⁷⁷.

Por conseguinte, atenta a exigência decorrente sobretudo do princípio da liberdade de gestão fiscal ancorado nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, impõe-se a aproximação da tributação das empresas singulares à tributação das empresas societárias, uma vez que a tributação destas, em virtude principalmente da concorrência fiscal internacional, vêm sendo objecto de uma generalizada diminuição traduzida entre nós na programada baixa da taxa ou alíquota de IRC levada a cabo entre 1998 e 2004, que a reduziu dos 36% para os actuais 25%. Efectivamente, não vemos motivos para que os rendimentos das empresas individuais sejam mais pesadamente tributados do que os das empresas societárias. Pois, para além de não descortinamos razões para que o rendimento empresarial seja objecto de uma tributação que a Constituição apenas exige para o rendimento pessoal, não compreendemos porque é o lucro tributável dessas empresas é apurado tendo em conta duas listas cumulativas de gastos contabilísticos não considerados gastos fiscais e sujeito a uma taxa ou alíquota progressiva e elevada. É que, se alguma discriminação houvesse a fazer, ela justificar-se-ia certamente a favor das empresas singulares, dado estas se apresentarem, por via de regra, como micro, pequenas ou médias empresas⁷⁸.

III. Por uma tributação mais simples e coerente das empresas

Atentos os aspectos descritos relativos à liberdade de gestão das empresas, no que não deixa de ser, a seu modo, uma forma de ter em conta esse princípio, façamos algumas considerações de natureza complementar. Considerações que, longe de pretenderem ser quaisquer conclusões, visam essencialmente interrogarmo-nos sobre o futuro da tributação das empresas.

Uma pergunta que, descontada a necessidade de aproximação da tributação das empresas singulares à das empresas societárias, a que nos referimos mais acima, tem a ver com três aspectos, a saber: a urgência em distinguir, no respeitante ao rendimento tributável e aos métodos de determinação do mesmo, entre três tipos de empresas, ou seja, entre as micro, as pequenas e as médias empresas e as

⁷⁷ Sobre o PEC que, afinal de contas, tem origem bem mais antiga, v. ANTÓNIO MARTINS, «O pagamento especial por conta: uma nota a propósito da tributação das empresas na reforma fiscal de 1922 e no Decreto-Lei nº 44/98», em *A Fiscalidade e o Sistema Económico. Escritos sobre a Tributação do Rendimento*, Coimbra, 2002, p. 123 e ss.

⁷⁸ Que devem ser objecto de um tratamento, ainda que apenas aparentemente, mais favorável, nos termos que referimos já de seguida.

grandes empresas; o reconhecimento de que a actual consideração fiscal das PME é manifestamente insuficiente; e a necessidade de, em sede da tributação das empresas, ter em conta não apenas as manifestações de capacidade contributiva revelada nos lucros que anualmente realizam, nas quais deve inequivocamente assentar a tributação do seu rendimento, mas também os múltiplos contributos que, a títulos diversos, prestam à comunidade em que se inserem.

1. *A diferenciação entre PME e grandes empresas.* Por conseguinte, a distinção a fazer entre as empresas deve ser a que diferencia as microempresas, as pequenas e médias empresas e as grandes empresas. Uma proposta cuja justificação não é difícil, bastando referir que a Constituição Portuguesa, no n.º 1 do seu art. 86.º, prescreve que «[o] Estado incentiva actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas...». De resto também a União Europeia, partindo da ideia de que as actividades desenvolvidas pelas pequenas e médias empresas (PME) são fundamentais para o crescimento económico europeu, não só não considera os apoios, incluindo os incentivos fiscais, como auxílios de Estado, como ainda os recomenda aos Estados membros. Isso mesmo consta da Recomendação n.º 2003/361/EC, de 20 de Maio de 2003, em que se encontram definidas as micro, pequenas e médias empresas, a qual entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005⁷⁹.

Trata-se de uma distinção que tem, de resto, expressão em diversos sectores do direito, tendo por base, como se compreende, diferentes critérios. Assim, em sede do direito do trabalho, nos termos do art. 91.º do Código do Trabalho com base o número de trabalhadores, são de considerar micro, pequena, media ou grande empresa consoante tenham, respectivamente, até 10, de 11 a 50, de 51 a 200 ou mais de 200 trabalhadores.

Por seu turno, no domínio do direito económico, mais especificamente no respeitante aos incentivos estaduais que podem ser concedidos às empresas sem pôr em causa o princípio da concorrência, temos o art. 2.º do Anexo ao já referido Decreto-Lei n.º 372/2007, relativo à certificação por via electrónica das micro, pequenas e médias empresas a cargo do IAPMEI, diploma editado para dar cumprimento à mencionada Recomendação n.º 2003/361/CE. Pois bem, naquele preceito são definidas como microempresa a que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total

⁷⁹ Adoptada no seguimento da *Carta Europeia das PME* de 2000 e do *Relatório do Observatório Europeu para as PME* de 2003. V. também a *Carta Europeia das PME - Selecção de Boas Práticas* de 2009, e R. CALÇADA PIRES, «Tributação empresarial: diferenciar fiscalmente as pequenas e médias empresas?», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2010, p. 748 e ss.

anual não excede € 2 milhões, pequena empresa a que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede € 10 milhões, e média empresa a que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede € 50 milhões ou cujo balanço total anual não excede € 43 milhões.

Enfim, também em sede do direito contabilístico, com o objectivo de serem excluídas da aplicação do SNC, ficando sujeitas a sistemas simplificados de contabilidade, temos a consideração das PME, através do reconhecimento das chamadas pequenas entidades (PE), definidas no art. 9º do Decreto-Lei nº 158/2009 (diploma que aprovou o SNC), na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 20/2010, de 23 de Agosto⁸⁰, bem como o regime de normalização contabilística para microentidades (NCM)⁸¹ e o regime de normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (ESNL), recentemente aprovados pelo Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 9 de Março. O que revela bem como o legislador, à semelhança do que tem feito em muitos outros domínios, começou por uma irrealista maximização quanto à aplicação do SNC, sem ter minimamente em conta a realidade do nosso tecido empresarial, que é constituído em mais de 99% por PME. Pelo que, também em sede contabilística, encontramos os três habituais tipos de empresas segundo a sua dimensão.

De resto, a consideração da dimensão das empresas também não é alheia ao direito das sociedades, com expressão, por exemplo, na exigência da revisão legal de contas prevista no nº 2 do art. 262º do Código das Sociedades Comerciais, segundo o qual as sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três limites: a) total do balanço: € 1 500 000; b) total das vendas líquidas e outros proveitos: € 3 000.000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Assim, regressando ao domínio do direito fiscal, parece-nos do maior interesse distinguir entre os referidos três tipos de empresas, de modo a que as exigências que o direito dos impostos faz às empresas, quer em sede da definição e determinação da matéria colectável ou tributável, quer em sede das

⁸⁰ Que considera pequenas entidades as que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) total de balanço: € 1 500 000; b) total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 3 000 000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50. Embora na versão originária tais limites fossem: a) total de balanço: € 500 000; b) total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1 000 000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

⁸¹ Definidas pelo art. 2º a Lei nº 35/2010, de 2 de Setembro, que considera microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) total do balanço - € 500 000; b) volume de negócios líquido - € 500 000; c) número médio de empregados durante o exercício - cinco.

múltiplas e diversificadas obrigações acessórias que têm de cumprir, sejam devidamente pautadas pela ideia de proporcionalidade. Um princípio que, não obstante a sua permanente afirmação, está longe de ser devidamente observado pelo legislador português⁸².

Por isso, tendo em conta a definição / determinação da matéria colectável ou tributável das empresas, devem estas ser distribuídas por microempresas, a tributar com base num rendimento determinado de uma forma objectiva e muito simples, pequenas e médias empresas, a tributar com base num rendimento real a apurar através de elementos de natureza fundamentalmente objectiva, e grandes empresas, estas sim, a tributar com base no rendimento real revelado pela contabilidade organizada.

Assim e no respeitante às microempresas devem as mesmas ser dispensadas, tanto quanto possível, de quaisquer burocracias empresariais ou fiscais, assentando a sua tributação num rendimento determinado de uma forma objectiva e muito simples a definir preferentemente em concertação com as próprias empresas através das respectivas associações, prescindindo-se, por conseguinte, da maior parte das exigências implicadas na contabilidade organizada, 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 tão automáticos quanto seja possível do ponto de vista da sua praticabilidade.

Um desiderato que, a nosso ver, pode ser alcançado através do aperfeiçoamento do actual regime simplificado, que agora se encontra limitado às empresas singulares, isto é, às empresas sujeitas ao IRS, uma vez que o regime simplificado em IRC foi revogado, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2011, pela LOE/2010 (Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril), depois de ter sido suspenso pela LOE/2009, Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro⁸³. Uma revogação que se compreende, uma vez que, como escrevemos, as sociedades (o que vale também para as demais pessoas colectivas que sejam empresas⁸⁴), podiam optar pelo regime simplificado, não obstante, segundo o então art. 115º, nº 1, do CIRC, terem de dispor de contabilidade organizada nos termos gerais. O que não deixava, a seu modo, de ser bastante estranho, uma vez que o regime simplificado se compreende para as empresas que não tenham de estar sujeitas

⁸² Sobre estes múltiplos deveres acessórios e a necessidade de os mesmos serem objecto de um adequado enquadramento constitucional, v. MARIA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ, *Los Deberes de Información Tributaria desde la Perspectiva Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

⁸³ O que, a seu modo, se assemelha ao regime da tributação pelo «rendimento normal» das empresas que integravam o Grupo C da Contribuição Industrial no sistema fiscal anterior.

⁸⁴ Isto é, como já referimos, as associações e fundações que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo-se nesta todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

aos estritos requisitos implicados na contabilidade organizada, sobretudo porque a sua satisfação seria excessiva ou desproporcionada, ou que, podendo, não optaram pela contabilidade, como acontece relativamente às empresas singulares. Mas era de todo incompreensível para as empresas colectivas. Pois carecia da mais elementar lógica que, de um lado, se exigisse às empresas o cumprimento das estritas obrigações contabilísticas próprias da determinação do IRC com base no lucro real, isto é, com base no lucro revelado pela contabilidade⁸⁵ e, por outro lado, se permitisse às mesmas a opção por uma tributação que, afastando-se da baseada no lucro real, acabava por ter por suporte um lucro normal, um lucro determinado com base em coeficientes⁸⁶. É óbvio que um regime simplificado como o vigente em IRS se justifica plenamente também em IRC, conquanto se apresente igualmente neste como um efectivo regime que simplifique a vidas às empresas⁸⁷.

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 Código do IRS (e no entretanto revogado art. 58º do Código do IRC, com a designação de «indicadores objectivos de base técnico científica», a aprovar pelo Ministro das Finanças para cada um dos diferentes sectores da actividade económica. Indicadores em cuja fixação devem participar também as respectivas empresas 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, facilmente encontramos lá fora, com expressão, por exemplo, na «estimação objectiva» espanhola⁸⁸, na «avaliação *forfaitaire*» francesa⁸⁹ ou na *Pauschalbesteuerung* alemã⁹⁰.

⁸⁵ Portanto, segundo a directriz constitucional constante do princípio do art. 104º, nº 2, da Constituição.

⁸⁶ V. o nosso estudo «Alguns aspectos da tributação das empresas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 362 e s. V. também o que dizemos *infra* no nº III.2.

⁸⁷ Para um novo regime simplificado de tributação, v. A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit. p. 306 e ss.

⁸⁸ Cf. os arts. 51 a 53º da *Ley General Tributaria* e, na doutrina, ANTÓNIO J. SÁNCHEZ PINO / LUÍS A. MALVÁREZ PASCUAL, *La Estimación Indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Pamplona, 2000; e CARMEN BENACLOCHE PALAO, *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002. E tendo em conta outros aspectos da simplificação no domínio tributário, v. YOLANDA MARTINEZ MUÑOZ, *Las Actas con Acuerdo en la Nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004; FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, Marcial Pons, Madrid, 2005; e VERSIGLIONI MARCO, *Accordo e Disposizione nel Diritto Tributario. Contributo allo Studio dell'Accertamento com Adesione e della Conciliazione Giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2006.

⁸⁹ Sobre os regimes de «tributação à *forfait*», v. também o nosso livro, *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade*, nº 5 da série *Studia Iuridica*, Coimbra Editora, 1994, p. 97 e ss.

⁹⁰ Em geral sobre este tipo de tributação, v., entre nós, JOÃO PEDRO S. RODRIGUES, *Critérios Normativos de Predeterminação da Matéria Tributável*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito de Coimbra, 2002; e, sobretudo,

Já as grandes empresas, essas sim, devem ser tributadas exclusivamente com base no *rendimento 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 contabilidade. Princípios em que têm cada vez mais peso o disposto nas normas internacionais de contabilidade, em que se destacam os *international accounting standards* e os *international financial reporting standards*, os quais foram objecto de recepção no direito da União Europeia e, em larga medida por via deste, no nosso Sistema de Normalização Contabilística (SNC)⁹¹.

2. *A insuficiente consideração fiscal das PME.* É certo que o nosso actual sistema fiscal não desconhece em absoluto a necessidade de diferenciação pelo menos de alguma das PME face às grandes e demais PME. Mas é óbvio que estas não são objecto de qualquer tratamento que minimamente se mostre adequado às exigências decorrentes das considerações que vimos de fazer.

O que podemos ilustrar com os regimes que encontramos em sede do IVA, do IRS e do IRC, os quais não deixam, a seu modo, de constituir inequívocas manifestações do reconhecimento da mencionada necessidade de diferenciação. É o que acontece, antes de mais, em sede do IVA, relativamente às empresas que não se encontram sujeitas a contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC: com o *regime especial de isenção* aplicável as empresas que no ano civil anterior não tenham atingido um volume de negócios superior a € 10.000 ou superior a € 12.500⁹²; e com o *regime dos pequenos retalhistas* traduzido em o apuramento do IVA ter por base um coeficiente de 25% do imposto suportado nas aquisições de bens aplicável às empresas que, não se integrando no regime especial de isenção, no ano civil anterior não tenham atingido um volume de negócios superior a € 50.000⁹³.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *A Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010, esp. p 320 e ss.

⁹¹ Em vigor desde 1 de Janeiro de 2010. V. sobre essas normas J. L. SALANHA SANCHES, «Os IAS/IFRS como fonte de direito ou o efeito *Monsieur Jourdain*», em *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, FDUL, Coimbra Editora, 2006, p. 187 e ss.; os diversos estudos do citado livro coordenado por J. L. SALANHA SANCHES / JOÃO TABORDA GAMA / FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*; e ANA MARIA RODRIGUES (Coord.), *SNC Sistema de Normalização Contabilística*, Almedina, Coimbra, 2010, e *SNC Contabilidade Financeira: sua Aplicação*, Almedina, Coimbra, 2010.

⁹² Verificando-se esta última hipótese quando os sujeitos passivos, caso fossem tributados, preenchessem as condições de inclusão nos pequenos retalhistas – v. o art. 53º, nº 2, do Código do IVA.

⁹³ V. esses regimes, respectivamente, nos artigos 53º e seguintes, e nos artigos 60º e seguintes do Código do IVA. Acrescente-se que uma outra distinção releva ainda em sede do IVA – a que distingue entre os sujeitos passivos com

Mas também em sede do IRS essa consideração se encontra presente no chamado *regime simplificado*. Um regime que, adoptado em 2001 tanto em sede do IRS como em sede do IRC, se aplica agora apenas em sede do IRS. No regime simplificado, de acordo com o disposto no art. 31º do Código do IRS, a determinação do rendimento colectável resulta da aplicação dos indicadores objectivos de base técnico-científica a aprovar pelo Ministro das Finanças para os diferentes sectores da actividade económica. Todavia, até à aprovação desses indicadores⁹⁴, o rendimento colectável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes da categoria B, excluindo a variação de produção. Por seu turno, segundo o nº 2 do art. 28º do Código do IRS, trata-se de um regime pelo qual os sujeitos passivos podem optar, já que se encontram abrangidos por ele os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua actividade, no período imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B de € 150.000.

E no mesmo sentido vai o *regime simplificado de escrituração* contemplado no art. 124º do Código do IRC, um regime que limita os registos exigidos às empresas que integrem esse regime aos três registos: registo de rendimentos, registo de encargos e registo de inventário. Trata-se de um regime aplicável às entidades não empresariais sujeitas a IRC, isto é, as associações e fundações, que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo as prestações de serviços, relativamente aos rendimentos que não provenham das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório por essas entidades, bem assim aos rendimentos dessa natureza quando no período de tributação imediatamente anterior não tenham excedido o montante de € 75.000.

O que significa que a consideração da dimensão das empresas não tem estado totalmente ausente do direito fiscal do rendimento, justamente com o objectivo de simplificar a vida a empresas de menor dimensão, mais especificamente as micro e pequenas empresas. Mas, como resulta da alusão aos regimes que vimos de fazer, trata-se de uma consideração manifestamente insuficiente não só pelo número relativamente diminuto das empresas abrangidas, como também pela total falta de coerência que esse tratamento revela dada a ausência de um mínimo de harmonização entre eles.

entregas trimestrais e entregas mensais, consoante tenham um volume de negócios não superior a € 650.00 ou superior a este montante.

⁹⁴ Indicadores que, todavia, ainda não foram aprovados, nem é previsível que o venham a ser, atento o tempo decorrido desde a criação desse regime de tributação.

Por conseguinte, impõe-se uma consideração empenhada e séria das PME em geral e, muito em particular, em sede do direito dos impostos, de molde sobretudo a distingui-las das grandes empresas. O que passa, nomeadamente, também por essa consideração dever ser tão uniforme quanto possível nos diversos domínios jurídicos, de modo que tanto o conceito de micro, pequena e média empresa, como o seu regime jurídico comporte uma diversidade bem menor do que a que presentemente ostenta. Uma consideração que deve impor mesmo em sede do direito dos impostos, operando neste com conceitos e regimes jurídicos uniformes com inteira correspondência em IRS/IRC e em IVA⁹⁵. Mas, além disso, não vemos razões para que as PME não possam ser objecto de um tratamento mais uniforme em sede dos diversos ramos de direito, como, por exemplo, no direito do trabalho, no direito das sociedades, no direito da concorrência, no direito contabilístico e no direito fiscal. Ou seja, objecto de um estatuto jurídico com carácter transversal aos diversos ramos do direito em que essas empresas tem contemplada a sua disciplina jurídica.

3. *A consideração unitária do fenómeno financeiro das empresas.* Finalmente, na tributação as empresas, devemos olhar para as coisas com maior abrangência e atenção. Em rigor não se deve ter presente apenas os impostos sobre o rendimento, o IRS ou o IRC que pagam, bem como as cada vez mais onerosas ditas tributações autónomas que encontramos nos arts. 73º do Código do IRS e 88º do Código do IRC⁹⁶, mas a totalidade das contribuições que efectivamente realizam a favor da comunidade, em que temos, ainda em sede fiscal, o amplo e complexo universo de obrigações tributárias acessórias⁹⁷ que têm de cumprir enquanto sustentáculo da referida «administração privada» dos impostos, próprios ou alheios, e, em sede económica, os reais contributos que prestam enquanto suportes da economia de mercado pressuposto da própria existência e funcionamento do Estado fiscal.

⁹⁵ V. neste sentido, CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit. p. 306 e ss.

⁹⁶ As quais, tendo começado por constituir normas de luta contra a evasão fiscal, se foram progressivamente convertendo em suporte de verdadeiros impostos autónomo sobre a despesa enxertados, em termos de todo anómalos, nos códigos do IRS e do IRC.

⁹⁷ Em sentido formal, uma vez que, materialmente, muitas vezes acabam por pesar bem mais do que as obrigações de imposto – cf., a este respeito, a obra já citada de CIDÁLIA LOPES, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal. Os Custos de Cumprimento da Tributação do Rendimento*, bem como A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit., p. 335 a 375.

Por outras palavras, a tributação empresarial, justamente porque, como já referimos, visa atingir rendimentos intermédios obtidos por estruturas que, para além do mais, constituem o suporte insubstituível do funcionamento do sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos e da existência e funcionamento da própria economia de mercado, e não rendimentos finais como são os rendimentos pessoais ou os rendimentos gerados na esfera pessoal das pessoas singulares, deve assentar numa visão mais ampla, isto é, numa *consideração unitária do fenómeno financeiro* das empresas, ponderando todos os reais contributos que estas prestam tanto à fazenda pública como à economia nacional. Considerando, portanto, não apenas as contribuições fiscais, isto é, os impostos que suportam e pagam como contribuintes, mas também os demais obrigações tributárias e financeiras e, bem assim, as contribuições que, enquanto agentes suportes da existência e funcionamento da economia de mercado, prestam à comunidade nacional⁹⁸.

O que, a seu modo, não deixa de ser uma expressão qualificada de uma realidade bem mais ampla, já que se reporta a todos os sujeitos tributários passivos, sejam estes ou não empresas, traduzida na devida consideração da efectiva «conta corrente» que, em qualquer Estado de direito, mas com particular importância no Estado de direito social, necessariamente se estabelece entre este e cada um dos contribuintes ou sujeitos passivos concretizada na consideração unitária de tudo quanto cada um presta à comunidade e de tudo quanto cada um recebe dessa mesma comunidade. O que implica, designadamente, uma visão tão ampla quanto possível do princípio da igualdade perante os encargos públicos, sendo de considerar nestes encargos não apenas os custos financeiros da comunidade estadual a que pertencemos, mas todos os custos que a existência e o funcionamento desta implicam⁹⁹.

Uma ideia que, reportando-nos ao mundo das entidades colectivas, leva a que o tratamento fiscal destas não seja em absoluto estabelecido sem um mínimo de consideração de diversificadas contribuições que prestam à comunidade nacional, em que temos: 1) os impostos que pagam como contribuintes, 2) as

⁹⁸ Consideração unitária do fenómeno financeiro que, devemos assinalar, vem sendo objecto de tratamento sobretudo em Espanha, onde tem beneficiado da configuração sistemática que vem sendo defendida para o ordenamento financeiro e tributário. Uma visão que, partindo da unidade do fenómeno financeiro, não só dá visibilidade à conexão entre receitas e despesas, como desencadeia a sujeição comum do fenómeno a princípios materiais de justiça, os quais, constituindo a base institucional do Estado social e democrático de direito e tendo por fundamento o princípio da solidariedade, justificam a função promocional do direito financeiro e a sua dupla finalidade de suporte financeiro das actividades dos entes públicos e de redistribuição dos rendimentos. V., sobre esta visão e por todos, FRANCISCO A. GARCIA PRATS «La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria», *Diritto e Pratica Tributaria*, IV/2002, p. 399 e ss.

⁹⁹ Sobre esses custos, v. o nosso texto «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», agora em *Por uma Liberdade com Responsabilidade - Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, 2007, p. 175 e ss.

múltiplas e complexas obrigações acessórias que têm que cumprir enquanto suportes da gestão privada da generalidade dos impostos do sistema fiscal, 3) as despesas que realizam com a prossecução de tarefas comunitárias em complemento ou substituição pura e simples do Estado e de outras entidades públicas, em que sobressaem as entidades que levam a cabo tarefas de utilidade pública ou, numa outra versão, as entidades que integram o chamado sector não lucrativo ou terceiro sector da economia¹⁰⁰, 4) os contributos específicos ou diferenciados que efectivamente prestam à economia nacional. Ou seja, há que ter em conta os múltiplos e diversificados contributos comunitários das empresas realizados como contribuintes, administradores de impostos, suportes de tarefas de utilidade pública ou do sector não lucrativo da economia ou ainda específicos suportes da economia em geral, dentro dos quais se destacam, muito naturalmente, os que se traduzem na realização de tarefas de utilidade pública ou constituem suporte do sector não lucrativo da economia. Um sector que não tem cessado de ganhar importância nos últimos tempos, o que se fica a dever à conjugação do dinamismo da sociedade civil com a crescente crise do estado social, devidamente enquadrado pela «função promocional do direito» na conhecida expressão de *Norberto Bobbio*¹⁰¹.

Uma visão das coisas que legitima, se é que não impõe mesmo, um olhar relativamente diferenciado das empresas, atendendo justamente a esses outros importantes contributos comunitários, os quais, como referimos, variam segundo o tipo de empresa em causa. Daí que tanto as microempresas como as pequenas e médias empresas podem, se é que não devam mesmo, ser contempladas, em sede da tributação dos seus lucros, com um tributação atenuada face à exigida às grandes empresas. Com efeito,

¹⁰⁰ Que, entre nós, integram, designadamente, de um lado, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas de mera utilidade pública objecto da isenção constante do art. 10º do Código do IRC, e, de outro lado, as cooperativas objecto de um regime fiscal especial integrante do Estatuto Fiscal Cooperativo (aprovado pela Lei nº 85/98, de 16 de Dezembro). Sobre a razão de ser da imposição constitucional da previsão de benefícios fiscais para as cooperativas, constante do art. 85º, nº 2, da Constituição, v. o nosso estudo «Alguns aspectos da tributação das empresas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 388 e ss.

¹⁰¹ No respeitante ao sector não lucrativo ou terceiro sector é de assinalar que o mesmo tem vindo a ganhar importância nas economias desenvolvidas, uma realidade que não deixará de ser potenciada pela actual crise económica e, a nível europeu, pela assunção do compromisso, decorrente do Tratado de Lisboa (2009), de transformar a União Europeia numa *economia social de mercado*. Um princípio constitucional comunitário agora com inequívoca expressão no art. 3º, nº 3, do Tratado da União Europeia e, bem assim, no art. 9º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Relativamente ao mencionado sector não lucrativo da economia, v. LICÍNIO LOPES, *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, Almedina, Coimbra, 2009, p. 209 -277. Para uma visão omnicompreensiva do papel das entidades que desenvolvem tarefas de utilidade pública, que se não limita ao domínio do direito fiscal nem ao nível do direito nacional, v. a excelente monografia, recentemente publicada na Alemanha, de MICHAEL DROEGE, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2010.

atento o seu carácter marcadamente sedentário, o seu importantíssimo papel em matéria de criação e manutenção de postos de trabalho sustentando o emprego, a grande aptidão para a produção de bens transaccionáveis e a notável capacidade de resistência às crises económicas, essa tributação menor face à das grandes empresas, mais não será do que uma compensação, porventura relativamente diminuta, pelos maiores encargos que as mencionadas contribuições económicas efectivamente representam para essas empresas¹⁰².

Tratamento esse das PME que tem plena justificação também olhando as coisas a partir de uma outra perspectiva, qual seja a da necessidade de salvaguarda da competitividade dessas empresas, a qual é muito importante nos dias que correm não apenas no quadro internacional, em que a competitividade por via de regra vem sendo considerada. Pois, como é reconhecido e parece óbvio, atento o papel verdadeiramente decisivo que as PME desempenham para o funcionamento da economia e do sistema fiscal, este não pode alhear-se quer do investimento proporcionado pelas PME estrangeiras, quer da internacionalização das PME nacionais¹⁰³.

Aliás, são razões do tipo das que vimos considerando que, estamos em crer, suportam o tratamento diferenciado dispensado às PME por parte da própria União Europeia a que já nos referimos. Um tratamento que se traduz, de um lado, na recomendação feita aos Estados membros para que estes lhes concedam apoios, nos quais se podem incluir naturalmente os incentivos fiscais, e, de outro lado, em não considerar tais apoios, por via de regra, auxílios de Estado perturbadores da concorrência e, por conseguinte, da realização do mercado interno.

Um tratamento das PME que, todavia, não deve ser levado a cabo através da técnica do reconhecimento de benefícios fiscais a essas empresas, mas mediante todo um sistema de tributação do rendimento unitário e coerente das mesmas. Pois os benefícios fiscais são de rejeitar, por via de regra, dado os efeitos nefastos que provocam¹⁰⁴, devendo ser estritamente limitados aos chamados incentivos ou

¹⁰² Sobre argumentação idêntica à referida no texto, utilizada tanto em sede da atribuição de benefícios fiscais, como da tributação atenuada das fundações, v., respectivamente, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 649 e ss., e «O regime fiscal das fundações», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 247 e ss. (252).

¹⁰³ V. nesse sentido também A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, cit., p. 374 e s.

¹⁰⁴ Entre os quais se destaque o de constituir o principal suporte do regresso a uma espécie de nova Idade Média – v., a este respeito, o nosso estudo «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», *Ab Uno Ad Omnes - 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, 1998, p. 975, bem como MICHEL BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, cit., p. 295 e ss.

estímulos fiscais, os quais, embora à primeira vista se consubstanciem, como todos os benefícios fiscais, em despesas fiscais, porque incentivam ou estimulam actividades que, de outro modo, não teriam lugar, vão efectivamente originar um aumento de receitas fiscais no futuro¹⁰⁵. Daí que a crítica generalizada que hoje em dia é feita, e bem, à verdadeira «indústria dos benefícios fiscais», em virtude de estes se apresentarem como puras despesas fiscais que privilegiam certos grupos mais poderosos ou influentes, concretizando assim uma verdadeira redistribuição invertida do rendimento e da riqueza, não seja extensível, e portanto não tenha razão de ser, relativamente aos verdadeiros incentivos ou estímulos fiscais¹⁰⁶.

¹⁰⁵ V., neste sentido, GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 93 e ss. Sobre o universo e a diversidade de figuras que integram os benefícios fiscais, v. os nossos livros *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 632 e ss., e *Direito Fiscal*, cit., p. 432 e ss.

¹⁰⁶ V., a este respeito XAVIER DE BASTO, «Tópicos para uma reforma fiscal impossível», Última Aula, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 9 de Junho de 2004. V., também, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 444 e s.