

ROGERIO FERNANDES FERREIRA



RESERVADO

I. S. E. C.	
Biblioteca	
OE.	40157
1934-6.	

HF5681.T3.F47 1985

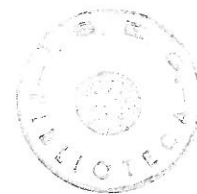
## FISCALIDADE DA EMPRESA

### RELATORIO

Provas para obtenção do grau  
de Professor Agregado do 5º  
Grupo de disciplinas do Ins-  
tituto Superior de Economia

INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA

Lisboa, 1985



## RELATÓRIO

Compreende:

- I. PLANO DAS LIÇÕES DE FISCALIDADE DA EMPRESA (SUMÁRIO).
- II. FUNDAMENTOS E EXPLICAÇÕES DOS CONTEÚDOS DO PLANO DAS LIÇÕES (DESENVOLVIMENTO).
- III. METODOLOGIA DO ENSINO.



O Relatório que se segue foi elaborado de acordo com o disposto na alínea a) do nº 1 do art. 9º do Decreto nº 301/72, de 14 de Agosto(\*), aplicável por virtude do preceituado no art. 24º do mesmo diploma(\*\*).

---

(\*) Art. 9º - 1. Após a admissão dos candidatos..., deverão estes entregar no prazo de quarenta dias, contados desde a data da recepção daquela comunicação, o seguinte:

a) Quinze exemplares; impressos ou policopiados, de um relatório que inclua o programa, os conteúdos e os métodos do ensino teórico e prático das matérias da disciplina ou de uma das do grupo de disciplinas referidas no nº 2 do art. 1º deste diploma.

(\*\*) Art. 24º. As provas para obtenção do título de agregado... são iguais às regulamentadas neste diploma para o concurso de professor extraordinário.

## NOTA INTRODUTÓRIA

Um *Plano de Lições de Fiscalidade da Empresa* apresenta sempre carácter transitório.

Se as *práticas empresariais* são extremamente evolutivas, no que respeita à *Fiscalidade* ocorrem modificações que impõem constantes ajustamentos nos planos das matérias a ensinar.

As mudanças não se revelam desestimulantes a quem pensa que a aprendizagem é vivência cultural. Ensinar Gestão é, precisamente, pegar nas matérias que a enformam e dar-lhes a instrumentalidade necessária à consecução dos objectivos.

As sucessivas deteriorações conjunturais da nossa Economia, com causas nas notórias insuficiências das nossas instituições e estruturas, traduzindo-se nos alarmantes e persistentes défices orçamentais do Estado e dos demais entes públicos, fazem sentir que ajustamentos e até reformas fiscais de fundo não possibilitarão, *de per si*, o êxito necessário.

A situação e as dificuldades existentes são motivadoras para quem, situado no campo da *Fiscalidade da Empresa*, quer realizar um ensino ao mesmo tempo criativo e crítico da realidade, procurando soluções nacionais que terão de ser encontradas.

Na docência de *Fiscalidade* revela-se difícil apresentar planos e trabalhos acabados. Num País e num mundo em que o transitório e por vezes o inadequado assumem cada vez mais evidência, as matérias da *Fiscalidade* impõem frequentemente alterações e, de vez em quando, reformas profundas.

## I. PLANO DAS LIÇÕES DE FISCALIDADE DA EMPRESA (SUMÁRIO)

### Apresentação

Num Curso de *Gestão*, a disciplina de *Fiscalidade da Empresa* assume múltiplos aspectos de interesse.

Por um lado, os impostos afectam os cidadãos como contribuintes - potenciais ou efectivos - e como beneficiários dos fins do Estado, fins que, para serem atingidos, obrigam à obtenção de receitas nas quais os impostos têm a maior quota-parte.

Por outro lado, há diversos aspectos da *Fiscalidade* que exigem recursos de tecnicismo aos quais as escolas de *Gestão* não podem ficar alheias.

A *Fiscalidade* assumirá no Curso (nas Lições) perspectiva muito ampla. Pretender-se-á corresponder aos anseios de quem quer apetrechar-se para a vida profissional com conhecimentos teóricos e práticos sobre a organização e o funcionamento da Administração Fiscal, os comportamentos dos contribuintes e, muito especialmente, quanto ao nascimento da obrigação do imposto e ao desenrolar de operações de lançamento, liquidação e cobrança, com relevo simultâneo para aspectos da política, da técnica e do direito fiscal.

O próprio termo *Fiscalidade*, de significado amplo - tudo o que é Fiscal, tudo o que respeita a impostos - , sugere um estudo extenso e diversificado, excedendo as apreciações que, em rigor, se podem compreender sob outros nomes utilizados para designar o ensino da matéria dos impostos - *Legislação Fiscal, Regime Fiscal, Direito Fiscal ou Tributário, Ciência Fiscal, etc.*

A expressão *Legislação Fiscal* aponta, logicamente,

para um exame específico dos textos legais, o que reduziria o carácter formativo e crítico que se deverá dar ao Curso.

A designação *Regime Fiscal* corresponderia à descrição das instituições e regras de funcionamento que se adoptam na realização das acções tributárias reguladas pela lei.

*Direito Fiscal* ou *Direito Tributário* são expressões adequadas se pensarmos apenas no estudo científico e técnico das normas e relações jurídicas respeitantes aos impostos (e taxas).

*Ciência Fiscal*, expressão que hoje se usa em sentido amplo, conduziria ao compromisso de tratamento das matérias de *Direito Fiscal*, de *Técnica Fiscal* e de *Política Fiscal* sob a tónica do científico e do abstracto, afastando-nos assim das necessidades concretas, contrariamente ao desejável num Curso predominantemente técnico. E para quem estuda *Gestão* importa que a *Fiscalidade* abranja também o exame de implicações com a *Economia da Empresa* e, em particular, com a *Contabilidade* e a *Gestão Financeira*.

Relacionações entre *Fiscalidade* e estas últimas disciplinas permitem entender mais convenientemente o sentido da linguagem e dos próprios conceitos técnicos utilizados na lei e na prática fiscais. A título de exemplo, assinalam-se as importantes questões relativas ao apuramento do *lucro tributável* e ao processamento da esperada substituição do *imposto de transacções* por outro que passará a dar maior volume de receita fiscal - o *imposto sobre o valor acrescentado*.

E, pois, considerando estes pressupostos e preliminares, que entendemos dar ao nosso *Plano de Lições* a seguinte ordenação (sumário):

P A R T E G E R A L

I - FISCALIDADE E GESTÃO EMPRESARIAL

1. Fiscalidade e seus objectivos.
2. Fiscalidade e gestão.

II - DIREITO FISCAL (ASPECTOS PRELIMINARES)

1. Direito Fiscal, Técnica Fiscal e Política Fiscal.
2. Enquadramento do Direito Fiscal (no Direito Público) e sua relação com os outros ramos de direito.
3. A Fiscalidade e a Constituição; fontes do Direito Fiscal.
4. Interpretação e aplicação da lei fiscal.

III - O ESTUDO DO IMPOSTO

1. Conceito de imposto e diferenciação de figuras afins.
2. Sujeitos da obrigação do imposto - sujeito activo e sujeito passivo; noções de contribuinte e substituto fiscal; pluralidade de sujeitos.
3. Noções de incidência, isenções e matéria colectável; espécies de matéria colectável: capital, rendimento, despesas ou consumo; taxa de imposto; noções de liquidação, colecta e cobrança ou pagamento.

IV - ESPECIES DE IMPOSTOS

1. Classificações diversas.
2. Impostos portugueses - classificação adoptada.

V - O SISTEMA FISCAL PORTUGUES

1. Evolução recente do Direito Fiscal português.
2. O actual sistema fiscal português.
3. A revisão da Fiscalidade Portuguesa - propostas de reforma fiscal.

VI - ACERCA DA REFORMA FISCAL PORTUGUESA

VII - GARANTIAS JURÍDICAS DOS CONTRIBUINTE; O PROCESSO FISCAL (resumo)

1. Revisão dos actos tributários.
2. Reclamações.
3. Impugnação judicial; processo de transgressão; processo de execução; recursos.

P A R T E E S P E C I A L

VIII - ESTUDO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS PORTUGUESES

1. Impostos sobre o rendimento.
  - . Imposto Profissional.
  - . Imposto de Capitais.
  - . Contribuição Predial.
  - . Imposto sobre a Indústria Agrícola.
  - . Contribuição Industrial.
  - . Imposto de Mais-Valias.
  - . Imposto Complementar.
  - . Outros impostos sobre o lucro
  - . Síntese acerca do estudo efectuado sobre a tributação dos rendimentos
2. Impostos sobre (transmissões de) património
  - . Sisa.
  - . Imposto sobre as Sucessões e Doações.
3. Impostos sobre a despesa
  - . Imposto de Transacções (em extinção).
  - . Imposto sobre o Valor Acrescentado (em criação).
4. Imposto do Selo
5. Impostos Aduaneiros.

IX - ESTUDOS DE DIREITO COMPARADO

1. Comparações de soluções nacionais, dificuldades na harmonização fiscal entre os diversos países; tentativas e realizações.
2. Estudo de convenções sobre a dupla tributação (e a evasão).
3. Análise das directivas da CEE (6ª Directiva sobre o i.v.a.).

### Justificações

A ordenação e sumariação apontadas exigem, entretanto, algumas indicações de pormenor. É que optar por esquemas que apresentam pragmatismo reputado necessário conduz a aparente perda de rigor sistemático. Não será por vezes fácil estabelecer, pacificamente, articulações, prioridades.

As matérias do Curso desenvolvem-se em duas partes - *Geral* e *Especial* -, divisão essa, aliás, perfilhada por muitos expositores e autores.

Uma explicação prévia que, todavia, se entende necessária respeita à propositada ordenação mesclada dada à matéria das Lições. Primeiro que tudo entendeu-se de salientar os objectivos da *Fiscalidade*, relacionando-os, sob perspectiva interdisciplinar, com os propósitos da *Gestão*.

Esta abordagem inicial justifica-se atentando no carácter instrumental da disciplina da *Fiscalidade* num curso de *Organização e Gestão de Empresas*. Acontece que estamos particularmente vocacionados para a orientação perfilhada, devido à nossa vivência de generalista e estudioso de todas essas variadas matérias.

Outra nota será a da convolação, porventura excessiva, para o *Direito Fiscal*, tanto mais que se pretendem focar tão-somente aspectos preliminares e genéricos. Isso justifica-se porque essas noções são indispensáveis e importa, em particular, articulá-las com ensinamentos já transmitidos em outras disciplinas jurídicas do currículo escolar. Aliás, o tempo disponível não favoreceria o aprofundamento, decerto deslocado, destas matérias de *Direito*.

Um curso de Gestão não se coaduna com grandes aprofundamentos jurídicos. Na *Parte Especial*, todavia, dar-se-á a necessária atenção ao direito positivo, estudando códigos e outros diplomas legais.

Do *Direito Fiscal* passa-se, no Plano, ao *Estudo do Imposto* focando conceitos diversos, quer de imposto quer de figuras afins. Apresentam-se noções puramente jurídicas juntamente com outras de carácter económico-financeiro e de técnica fiscal, pelas razões de interdisciplinaridade já assinaladas.

A orientação que se imprime ao capítulo seguinte sobre *Espécies de Impostos* tem justificações semelhantes.

O *Sistema Fiscal Português* é um capítulo de compromisso que poderá ter maior ou menor amplitude, consoante o momento em que se estiver ensinando. Na verdade, as transições ou reformas em estudo do nosso actual *Sistema Fiscal* e as necessidades sentidas nas escolas superiores de Gestão de dar mais desenvolvimento à *Fiscalidade*, dividindo as matérias por duas (ou três) disciplinas semestrais, sendo a primeira obrigatória e a(s) seguinte(s) optativa(s), conduzirá a tratar, na 1ª Parte, os aspectos mais genéricos do actual Sistema Fiscal. Esses aspectos serão depois aprofundados ou simplesmente completados nos estudos subsequentes da(s) disciplina(s) seguinte(s), optativa(s) ou não. A anunciada *Reforma Fiscal* impõe, na conjuntura presente, que se destaquem, em capítulo próprio, as respectivas matérias - linhas de força, caminhos possíveis.

Justificações da mesma natureza aconselham a ordenação perfilhada neste Plano para as *Garantias Jurídicas dos Contribuintes*.<sup>(\*)</sup> É que as matérias seguintes (*Parte Especial*) constituem uma 2ª Parte, ou mesmo uma segunda disciplina, optativa ou também obrigatória, consoante se alargue ou não o tempo de ensino da *Fiscalidade* no curso de *Organização e Gestão de Empresas*.

A sequência das matérias e o conteúdo e a extensão das lições são pontos sempre controversos. Exactamente por isso faz-se preceder este Relatório de uma *Nota* e agora apresenta-se esta explicação, sem prejuízo de outras que em ocasiões posteriores se revelarem apropriadas.

## II. FUNDAMENTOS E EXPLICAÇÕES DOS CONTEÚDOS DO PLANO DAS LIÇÕES (DESENVOLVIMENTO).

### PARTE GERAL

A maneira de encarar e estudar a *Fiscalidade* depende, naturalmente, dos objectivos de quem a aprecia e estuda. Um jurista preocupa-se essencialmente com a perspectiva do *Direito Fiscal*, mas um economista, um estudante das matérias de *Gestão* terá de interessar-se muito em especial por outros aspectos.

---

(\*) Cf., infra, pág. 32.

Compreendendo a *Fiscalidade*, como atrás se disse, matérias de diversas áreas, haverá, constantemente, que proceder a diferentes abordagens nas *Lições*. De modo geral, o *Direito Fiscal* tem tratamento relevante em Cursos dedicados à matéria da *Fiscalidade*, mas outras áreas de estudo apresentam igualmente interesse.

A discussão da legitimidade, da justiça e das finalidades do imposto levanta reflexões de vária ordem que se estendem não só a critérios de repartição fiscal, mas também à própria utilização dos dinheiros públicos, à gestão das receitas do Estado e ao funcionamento dos seus serviços. Daí as dificuldades da teorização, os escolhos que encontra quem procura sistematizar um Curso, partindo do geral para o particular. Experiências anteriores aconselharam o caminho que se estabeleceu no *Sumário*.

Procurar-se-á justificar as razões das escolhas de lineadas nos diversos capítulos, isto é, nas matérias a ministrar, agrupadas, como se disse, em duas partes: - a *Geral*, com capítulos e divisões apropriadas, seguida de uma *Especial*, onde se procederá ao estudo analítico dos principais impostos.

Convém já referir que tanto o estudo geral como o especial serão feitos sob aspectos teóricos e práticos. Porém e embora se defenda um desdobramento entre aulas teóricas e aulas práticas, em quaisquer delas, a vertente será sempre teórico-prática, distinguindo-as apenas na tónica que em cada espécie diferente de áreas mais predomina ou que lhes é específica. Na parte III deste Plano volta-se ao assunto.

## Capº I - FISCALIDADE E GESTÃO EMPRESARIAL

Com este capítulo introdutório procura-se sensibilizar os alunos não só para a importância que actualmente assume o estudo da disciplina, mas também para a relevância que ela apresenta para os profissionais da gestão. Daí formular-se a seguinte divisão de matérias:

1. Fiscalidade e seus objectivos.
2. Fiscalidade e Gestão.

### 1. Fiscalidade e seus objectivos

Este primeiro ponto conduzirá ao desenvolvimento de ideias acerca dos vários objectivos a ter presentes com a *Fiscalidade*. São eles:

- *objectivo financeiro*, que é a preocupação de essência da Fiscalidade, a obtenção de receitas para que o Estado e demais entes públicos possam realizar os seus fins de prestação de serviços à comunidade;
- *objectivo económico*, ou seja, a fixação dos meios instrumentais fiscais que possibilitem actuações favorecedoras da produção, poupança, investimento, e quaisquer outros elementos úteis para que a *Economia* prossiga dentro de parâmetros re-

putados consentâneos ou ajustados com o evoluir da comunidade nacional;

- *objectivos sociais*, ou seja, a delineação das vias fiscais que melhor se coadunem com preocupações de minimização de efeitos de assimetrias de riqueza e rendimento.

A conjugação de todos estes objectivos obriga a reflexões diversas, não só relativas à escolha dos critérios e formas de tributação dos rendimentos e despesas mas também a respeito da própria gestão ou utilização das receitas públicas. Suscitam-se problemas de filosofia de valores e de opções políticas que têm de correlacionar-se com questões técnicas típicas - análise da capacidade fiscal do País e das cargas tributárias que, por várias vias, podão ou deverão atingir as diversas categorias de contribuintes e os seus rendimentos e demais realidades tributárias.

## 2. Fiscalidade e Gestão

Este segundo ponto levará a realçar, em especial, o peso que os impostos e suas taxas estão a assumir na economia empresarial.

Nos últimos vinte anos houve, na verdade, crescimento, quer do volume dos impostos quer das próprias percentagens das taxas aplicáveis, o que se está tornando asfixiante e desincentivador para os contribuintes que não se evadem ou não conseguem ser beneficiados pelas muitas distorções do sistema.

A relevância da *Fiscalidade* torna-se assim cada vez maior. E as leis para a sua aplicação vão, sucessivamente, assumindo maior complexidade interpretativa, impondo conhecimentos não só de *Direito* mas também de *Economia* e de *Contabilidade*. Exige-se dos contribuintes, além de declarações de factos tributários, prestação de numerosos elementos cuja elaboração, por vezes, exige apurados conhecimentos.

Não há hoje praticamente transacção ou decisão que não apresente implicações fiscais. Por exemplo, uma venda dará origem à emissão de documentos e a registos contabilísticos, vindo a suscitar, imediatamente ou mais tarde, problemas fiscais diversos, designadamente em relação aos seguintes impostos: selo, transacções (ou i.v.a. quando este imposto entrar em vigor) ou sisa, mais-valias ou contribuição industrial e demais impostos sobre os lucros, porventura realizados ou presumidos.

Por outro lado, havendo variedade de situações, surgem diversidades de tratamento fiscal. É mesmo diferente a tributação consoante as categorias de rendimento; e dentro de cada uma destas observam-se diferenciações. Por exemplo, há rendimentos de trabalho isentos ou não e a tributação diverge consoante a actividade é por conta de outrem ou por conta própria, podendo esta última figurar ou não na tabela das profissões do regime de conta própria.

Deparam-se-nos distorções várias entre a legislação e a execução da lei fiscal. Para além dos problemas próprios dos impostos, importa também o seu conhecimento para efeitos de fixação de preços de venda, cálculos de custos, ajustes de remunerações, celebração de contratos, etc.

Em muitos casos as empresas não são contribuintes mas, apesar disso, encontram-se sujeitas a obrigações perante o Fisco derivadas do seguinte: serem entidade patronal

que paga remunerações de trabalho; terem sócios aos quais fazem distribuições de lucros ou atribuem remunerações de gerência ou juros de suprimentos; realizarem incorporações de reservas; prestarem declarações sobre ou em relação às entidades com quem realizam transacções; etc.

Por conseguinte, a *Fiscalidade* acarreta hoje não só estudos tradicionais de *Direito Fiscal*, mas também de outras matérias. A relação do *Direito* com as disciplinas de *Economia* e de *Contabilidade* permite entender mais convenientemente o sentido de certos conceitos técnicos e de expressões usadas nos diplomas fiscais.

Preocupações de carácter fiscal influenciaram fortemente a imposição legal de normalização contabilística que veio a verificar-se com o Plano Oficial de Contabilidade (cf. Dec. Lei nº 47/77, de 7 de Fevereiro).

## Capº II - DIREITO FISCAL - ASPECTOS PRELIMINARES

Se a *Fiscalidade* compreende diversos ramos de conhecimento, são possíveis, em conformidade, várias maneiras de a estudar. Sendo os impostos criados pela Lei e regulados normativamente, o *Direito Fiscal* assume especial relevância no todo que é a *Fiscalidade*.

Assim, preliminarmente, importará apresentar noções e delimitações da disciplina de *Direito Fiscal* em relação a outras - *Técnica Fiscal* e *Política Fiscal*, em particular.

Após tal delimitação, deverá passar a tratar-se do enquadramento do *Direito Fiscal* dentro da Ordem Jurídica, justificando o seu tradicional carácter de ramo de *Direito Público*, o seu enquadramento sob perspectiva mais geral (a do *Direito Financeiro* e do *Direito das Receitas Públicas*), as relações de subalternidade que ele mantém com o *Direito Constitucional* e as ligações de interdisciplinaridade e de subsidiaridade com o *Direito Administrativo*, o *Direito Penal*, o *Direito Processual*, o *Direito Civil*, *Comercial*, *Económico* e o *Direito Internacional*.

A matéria das fontes do *Direito Fiscal* conduzirá a uma necessária análise da Constituição da República, para depois se entrar nas referências às demais fontes do *Direito Fiscal Português* - leis; decretos-leis; decretos legislativos regionais; decretos; resoluções; decretos regulamentares regionais; resoluções do conselho de ministros; portarias; despachos normativos.

Terá aqui interesse apreciar casos de fontes e/ou

de fórmulas práticas de expressão ou interpretação do direito: tratados e convenções internacionais, jurisprudência, costume, despachos, instruções, circulares, informações e esclarecimentos colhidos junto da Administração Fiscal.

As matérias de interpretação e de aplicação da lei fiscal têm igualmente de ser apreciadas de maneira a propiciar aos estudantes um repensar sobre esses temas, já encarados noutras disciplinas, mas agora nas perspectivas próprias do *Direito Fiscal Português*.

## Cap.º III - O ESTUDO DO IMPOSTO

A matéria do imposto pode bem ser tratada sob várias facetas. Nas escolas de *Gestão* o estudo deve ser tão diversificado quanto possível, conjugando, sempre que útil, a perspectiva jurídica e a da economia pública, o aspecto teórico e o prático, o interesse da Administração e o dos obrigados fiscais.

Conveniente será começar pela delimitação conceitual do imposto, distinguindo-o de *figuras afins* (outras receitas públicas e parapúblicas, nomeadamente, taxas, preços e lucros de empresas públicas, contribuições para a segurança social, multas, empréstimos, etc.).

Haverá que estudar os elementos do imposto, começando pelos *sujeitos* (sujeito activo e sujeitos passivos da obrigação fiscal principal - o devedor do imposto "tout court" e os demais obrigados fiscais), passando à caracterização do *objecto* (a prestação, em regra pecuniária), ao *facto tributário* e às *garantias jurídicas* a favor da Administração Fiscal, dos contribuintes e de outros sujeitos passivos.

Ainda no estudo do fenómeno *imposto* interessa desenvolver importantes conceitos técnico-jurídicos e económico-financeiros, tais como os de *incidência* (real e pessoal), *isenções* e outros *incentivos fiscais*, espécies de *matéria colectável*, *taxa* de imposto, *liquidação* e particularidades desta noção, conceitos de *colecta* e espécies e formas de *cobrança* ou *pagamento* dos impostos.

## Capº IV - ESPECIES DE IMPOSTOS

Imprescindível será apresentar as classificações de impostos mais significativas para assim os alunos se aperceberem melhor das características de cada uma dessas espécies, seleccionando depois as mais relevantes para uma licenciatura em Gestão.

Naturalmente que importará atentar na sistematização adoptada no Orçamento do Estado. Considerando que estas Lições se destinam a uma licenciatura em Gestão, importará apresentar classificações económicas de impostos. Será assim, sobre essa base, que se comentarão os impostos no desenvolvimento deste Capítulo, remetendo-se, todavia, o seu estudo analítico e individualizado para a *Parte Especial*.

## Capº V - O SISTEMA FISCAL PORTUGUES

Os estudos desta Disciplina traduzem-se, logicamente, na apreciação do todo que é o *Sistema Fiscal Português*, sob visão envolvente, na qual se deverão considerar diversos aspectos, desde o histórico e passando pelo exame das estruturas actuais e perspectivas futuras.

Encarar-se-á, aliás, o estudo, como em outras ocasiões já se referiu, em perspectiva multidimensional, revelando aqui o aspecto básico da formulação jurídica do sistema fiscal, mas sem deixar de examinar outros aspectos, quer institucionais, como os da técnica fiscal e das finanças públicas, quer funcionais, como os de uma visão dinâmica e crítica decorrente da execução do *Sistema Fiscal Português*.

Porém, neste Capítulo V, pretender-se-á introduzir o tema do *Sistema Fiscal*, através da análise descritiva da sua evolução recente pela via do *Direito Fiscal* positivo, encarando o passado próximo e formulando a leitura crítica das soluções já tomadas, de modo a favorecer os estudos da reforma da Fiscalidade Portuguesa, que serão objecto de capítulo seguinte.

Iniciativas, aprovadas, rejeitadas ou adiadas, apontam passos que se delineiam em textos que ditarão a actual Reforma Fiscal. E, aí, far-se-á o exame das soluções que na oportunidade se puderem comentar (se já apresentadas) ou se deverem propor - cf. capº seguinte.

Autor francês (*Gabriel Ardant*) de há muito referiu

que há frequentemente tendência para esquecer que o sistema fiscal melhor concebido apenas tem validade considerando a Administração Fiscal que o põe a funcionar.

Pode dizer-se que um Sistema Fiscal vale pela estrutura social, cultural, política, económica em que se insere. E uma reforma impõe-se perante defeitos sensíveis - desactualizações de técnicas, alterações de critérios de justiça social e mudanças dos objectivos económico-sociais anteriormente fixados.

Com isto pretende deixar-se vincada a dificuldade de reformas nesta matéria e o cuidado que deve exigir-se em quaisquer propostas significativas de alteração da fiscalidade nacional. Há, por exemplo, que tomar em consideração que se vive em país ainda não muito industrializado, de rendimento médio (*per capita*) baixo, de má distribuição de rendimento, com deficiências ainda notórias na gestão administrativa do Estado e das empresas, cuja dimensão é, em geral, diminuta, como diminutos são também os espaços económicos em que, por via de regra, se actua.

Numa estrutura com estas características, servida por estratos populacionais abúlicos e pouco evoluídos, a *fiscalidade* tem dificuldade em constituir-se em variável de importância, capaz de introduzir, ainda que gradualmente, mudanças significativas ou de provocar estímulos de desenvolvimento económico-social.

Acontece que as preocupações de remendar o *Sistema Fiscal* muito têm contribuído para a sua deterioração. Preocupações em não agravar mais os défices dos orçamentos do Estado conduziram governantes a exigir aumentos de receitas pelas vias aparentemente mais fáceis - aumentar as taxas de certos impostos - o que provocou acréscimos de rebeldia e evasões e consequentes medidas penalizadoras, vaivém esse que importa cessar.

Movimentos de pressão algo confusos, quase sempre invocando a justiça ou o incentivo, conduziram a distorções e desigualdades fiscais, derivadas do favorecimento dos beneficiários desses movimentos. Por outro lado, as necessidades sentidas por sucessivos governos de combater a apatia dos agentes económicos implicou reais propósitos de estimular o exercício das actividades económicas em geral, privilegiando certos tipos de investimento, produções e mercados (exportação). Também aqui se geraram desigualdades fiscais relevantes: ao lado de agentes económicos que nada pagam, outros estão sujeitos a gravames desrazoáveis. Há de tudo: desde a exclusão plena de tributos, passando por situações de beneficiações graduais várias, até casos de tributação integral nos elevados e diversos impostos cumulativos.

Existem impostos sobre várias categorias de rendimentos, mas não está suficientemente aferido o conceito de rendimento. Encontram-se diversas categorias de rendimen

tos que nada pagam (agricultura em geral), outras traduzem-se em rendimentos colectáveis notoriamente desactualizados (matrizes prediais rústicas e matrizes prediais urbanas de imóveis não arrendados) e há rendimentos não declarados (rendas de prédios urbanos e rendimentos de trabalho). O lucro declarado, de há muito, deixou de ser real (cálculos errados por virtude dos fenómenos da erosão monetária e outros factos); nos rendimentos de capitais há acentuadas desigualdades de taxa, tratamentos diversos de favor e matérias colectáveis excessivamente irreais por não se atender à deterioração monetária, etc.

Se se deseja transparência tem de recusar-se a prática de gastos confidenciais e rejeitar arbitrariedades nas qualificações de custos e proveitos e nas diferenciações de tributação - *proporcional*, para dividendos relativos a certas categorias de acções, *progressiva* para os demais casos de lucros e dividendos, além de esquemas que se traduzem em atribuições sem tributação. Anota-se o escândalo das transacções de quotas ou acções entre empresas e seus sócios(\*).

Não há, evidentemente, coerência se se estabelecem medidas de transição sem mexer em situações de não sujeição a imposto. Impressiona que vastos sectores da população (em que avultam os que exercem a função pública) conti-

---

(\*) Sobre o último ponto pode ver-se excerto de estudos que temos feito acerca da matéria que, como se diz no texto, assume na verdade aspectos de escândalo quando se pensa na gravosidade da fiscalidade ao tributar ganhos derivados de trabalho ou de real desempenho de actividades económicas. Veja-se *Temas de Gestão de Empresas*, vol. VII, Cap.º XXV, Fiscalidade - Alienações de Quotas ou Acções. Veja-se também, *in* fra, págs. 88 e segs. deste Relatório.

nuem sem tributação. Perdem de facto mérito as alterações pontuais que se fizerem sem a revisão dos actuais regimes de exclusão de tributação em imposto profissional e fundo de desemprego e a suspensão de imposto complementar para os funcionários públicos civis ou militares, funcionários de autarquias locais, etc.

No tocante à segurança social a proporção da respectiva carga parafiscal é excessiva e, no entanto, insuficiente porque se gerou uma má gestão das receitas (más aplicações) e as despesas estão incontroladas; pagam-se pensões de invalidez e velhice indevidas e subsidiam-se, na prática, baixas de trabalhadores não doentes.

Os impostos indirectos — impostos sobre a despesa, selo, direitos aduaneiros — atingiram volume excessivo que retirou ao sistema fiscal a progressividade que se considera desejável em termos de justiça fiscal; todavia, as actividades clandestinas, o contrabando e outras fugas aos impostos atingem cifras elevadíssimas. E os impostos sobre a riqueza, nomeadamente os incidentes sobre a sua transmissão, não têm em Portugal relevância prática, o que é também hoje fonte de incoerência para a *Fiscalidade*, reconhecido que está por todo o lado que esta via fiscal deve ser importante como fonte de receita e de justiça. O curioso é que as taxas do imposto sucessório em Portugal são das mais altas do mundo, o que demonstra que a *Fiscalidade* deve encarar-se não só em termos de taxas, mas no todo da sua estrutura, passando por leis adequadas e de aplicação exequível, em que a determinação da matéria colectável e o nível de taxas sejam cuidadosamente ponderados.

Pensa-se que o exposto é já por si significativo para demonstrar a urgência das tarefas da actual Comissão da Reforma Fiscal.

## CAPº VI - ACERCA DA REFORMA FISCAL PORTUGUESA

O recente Dec.Lei nº 232/84, de 12 de Julho, instituiu a (nova) Comissão de Reforma Fiscal com o objectivo de realizar os estudos relativos à reestruturação do sistema tributário e de propor as medidas adequadas a essa reestruturação.

No preâmbulo daquele diploma legal são dadas indicações de pormenor necessárias ao entendimento dos propósitos da Reforma.

É incontroverso que se justifica a reforma de fundo do Sistema Fiscal Português, que está em ruptura. É uma "man<sup>ta</sup> de retalhos", sofre efeitos distorcivos vários, há notórias situações de desigualdade, injustiça, não cumprimento, evasão. Nas Lições não se poderão deixar de acentuar estes aspectos.

A actual Comissão de Reforma Fiscal está especialmente incumbida da criação de um imposto único sobre o rendimento e da reformulação da tributação dos rendimentos das empresas(\*), porquanto houve já reforma nos impostos indirectos com a criação do i.v.a.

Têm, na realidade, de ser dados passos para a modernização do nosso *Sistema Fiscal*, mas o problema prioritário ou a panaceia para a situação actual da nossa *Economia* não reside na *criação de novos impostos*.

---

(\*) Cf. art. 107º da Constituição da República Portuguesa; cf. preâmbulo (2º§) do citado Dec.Lei nº 232/84.

Verdade será, todavia, que mudanças (não apenas formais) que alterem as estruturas das taxas e a substância das matérias colectáveis mal determinadas ou que acabem com regimes de favor e distorções várias serão passos importantes para encontrar a justiça que falece numa tributação neutra como é a que estará a operar-se através dos impostos sobre a despesa (i.v.a., em especial).

Os planos de pesquisa a apontar nas Lições serão assim os da busca das melhores orientações para os trabalhos da *Reforma Fiscal*. Do atrás exposto deverá deduzir-se que a *Reforma Fiscal* rápida que o actual Governo(\*) virá a exigir (ou a *Reforma Fiscal* que mais se justifica entretanto) será a de mudanças possíveis e oportunas.

Não obstante, a *Reforma Fiscal*, oportuna e já possível, não corresponderá a uma "Reforma de Economia Pública" ou a uma Reforma de profundas mudanças estruturais. Deverá traduzir-se em Reforma de natureza jurídico-fiscal, que arrume melhor a actual tributação dos impostos sobre o rendimento, eliminando distorções e incoerências existentes.

Pode dizer-se que aumentos nos impostos sobre o rendimento é já difícil. Há, sim, que baixar as actuais taxas. O esforço deve incidir no aperfeiçoamento da tributação directa no sentido de uma maior justiça e de menos discriminações ou favores e de reduções nos níveis de fiscalidade da generalidade dos contribuintes que cumprem, conseguindo as compensações de perdas de receitas ou até aumentos de imposto através do aperfeiçoamento do sistema e de um necessário aumento da produção nacional e do rendimento dos portugueses.

---

(\*) Está a escrever-se nos finais do ano de 1985.

Importa ser realista e, portanto, haverá que correlacionar as estruturas da economia e da sociedade portuguesas, não exigindo da *Fiscalidade* mais do que ela pode dar. É uma verdade que Portugal é um país pouco desenvolvido e de baixos rendimentos, o que não permitirá taxas de impostos sobre o rendimento tão elevadas como as actuais. Baixá-las pode até trazer benefícios para a Economia Nacional por provocar estímulo ao investimento e produção e, conseqüentemente, maiores receitas fiscais.

O que mais deverá querer-se será, pois, repete-se, eliminar as actuais injustiças e distorções que favorecem o desrespeito da lei fiscal, o qual se deve também às próprias incoerências da lei e, em particular, insiste-se de novo, às elevadas taxas.

Do exposto pode decorrer uma política — a da alteração dos impostos sobre o rendimento — de modo a eliminar aspectos actuais negativos e distorcidos, sendo sempre útil frisar que a questão mais aguda neste País é a de encontrar meios e formas de retoma de confiança que levem ao necessário acréscimo do produto nacional e à baixa dos gastos públicos. Em suma: tornar o Estado mais eficiente.

Os anteriores governos deste País procuraram desde o 25 de Abril a via que lhes pareceu mais fácil — forçar as receitas fiscais e parafiscais. Ultrapassados limites aceitáveis, esta via tem contribuído para as situações de quase rotura existentes na nossa Ordem Económica e Social.

Com efeito, a actual prática de taxas até percentagens insustentáveis e que são das mais altas do mundo(\*), quer nos impostos sobre o rendimento, quer nos impostos sobre as transmissões, quer até nos impostos sobre as despesas e consumos, considerando os actuais rendimentos *per capita*, tem sido um convite à fraude, quando ao mesmo tempo se verificam insuficiências administrativas, burocracia excessiva, fraca eficiência, desigualdades de tratamento e atitudes de conhecida rebeldia e fuga que são mantidas na impunidade.

As fraudes e fugas fiscais são significativas, mas as insuficiências e complexidades existentes retiram coragem ao combate àqueles que actuam irregularmente. Acontece que nem todos os cidadãos e instituições praticam ou podem praticar a fraude e a fuga pelo que as injustiças crescem — uns pagam demais, outros de menos.

Considerando as nossas especializações particulares em matéria de tributação das empresas e os destinatários das Lições, importa acentuar os aspectos da *Fiscalidade Empresarial*.

Os responsáveis pela Administração Pública sentem, naturalmente, que a iniciativa empresarial é cada vez mais a via para o necessário desenvolvimento económico-social do País. Por isso, têm concedido isenções e outros incentivos fiscais.

Só que, desse modo, estão ocorrendo entre as empresas portuguesas situações de desigualdade notórias. Há empresas que conseguem incentivos fiscais e outras praticam

---

(\*)O que naturalmente se demonstrará nas lições.

evasões ao imposto por vias artificiosas ou por pura rebeldia. E outras, por seu turno, sofrem os efeitos de uma fiscalidade gravosa que as empurra no sentido da descapitalização. De tudo isso decorrem práticas de concorrência desleal.

São úteis, pois, análises prévias das divergências ou diferenças existentes se se quer pensar em termos de mudança ou de reforma(\*).

Embora as empresas societárias constituam realidade social, entes juridicamente diferenciados das pessoas que delas detêm a propriedade ou que nelas trabalham, entes dotados de personalidade jurídica e de capacidade para agir autónoma e independentemente, com património próprio, nome próprio, etc., sucede que no campo tributário se geram tributações sucessivas dos ganhos obtidos, se estes forem transferidos ou creditados aos seus sócios. A solução não é equitativa, considerando situações em que não existe o ente intermediário (a sociedade ou empresa societária) ou em que entre a sociedade e sócios ou terceiros há outras atribuições não configuradas na forma de *lucros* mas sim na de *custos*.

Poderia, do exposto, deduzir-se ser útil defender a consideração de juros figurativos ao capital próprio como "custos fiscais", solução que na conjuntura actual se poderia admitir, mas outras alternativas também serão de ponderar, nomeadamente uma tributação diferenciada(\*\*)- tributação nas empresas (em todas as empresas) apenas dos lucros re

---

(\*) Ser-nos-á fácil, nas Lições, dar exemplos de divergências de tratamento fiscal entre diferentes categorias e grupos de empresas.

(\*\*) Soluções possíveis e com muitos adeptos serão também as de uma só tributação - na empresa e não nos sócios ou vice-versa - ou uma tributação atenuada na empresa ou nos sócios perante lucros distribuídos de modo a evitar a dupla tributação económica. Este tema suscita diversas outras ordens de considerações, tantas que o elegemos para a outra prova deste concurso - a Lição de Síntese.

tidos e tributação de quem recebe remunerações da empresa no imposto único sobre rendimentos.

— No lucro de gestão continuarão ou não a excluir-se as mais ou menos valias ou a dar-se-lhes tratamento especial?(\*) Entende-se que devem evitar-se ou atenuar-se as actuais diferenças de tributação(\*\*).

---

(\*) Pode confrontar-se esta interrogação com a posição que se indica adiante, a págs. 84 e segs.

(\*\*) Também nestes aspectos será útil desenvolver, nas Lições, o que se aponta neste Plano.

Também os problemas do foro contabilístico arrastam actualmente dificuldades várias devido à inflação e à necessidade de evolução para uma "contabilidade económica". Anotam-se, por exemplo, questões como as seguintes:

Juros que não são juros

Diferenças cambiais que se consideram ou não custos ou proveitos do exercício

Reavaliações ocasionais ou sistemáticas do activo — de todo o Activo? Também do Passivo? Inclusão das perdas no capital próprio ou no cômputo do lucro líquido?

Amortizações e reintegrações — bases e taxas

Provisões — seu conceito, sua extensão

Provisões(?) para altas de preços

Valorimetria das existências

Cedências entre empresas associadas

Cedências entre empresas e sócios

Compras e vendas de quotas e acções, entre sociedades e sócios.

Os actuais princípios contabilísticos assentam nas convenções do *custo histórico* (quando há custos padrões, valores de reposição e valorizações que não passam por "custos"). A *periodização de custos e proveitos* tem tido sempre muito de convencional e hoje as necessidades de novos cálculos económicos suscitam interrogações adicionais a certos princípios (*prudência, continuidade, etc.*).

Há também os problemas dos custos e proveitos que não são aceites fiscalmente — entre nós, o problema das atribuições confidenciais e todas as temáticas implícitas nos arts. 1º, 22º, 26º, 30º a 32º, 33º e 34º, 35º e 36º, 37º, 38º e 51ºA do actual Código da Contribuição Industrial.

A Comissão de Reforma Fiscal (C.R.F.), de acordo com o fixado no diploma legal que a criou (o citado Dec. Lei nº 232/84), irá estudar a teorização e o alcance prático da *Tributação do Rendimento*. Porém, esta, no conjunto das receitas fiscais e parafiscais, é de cerca de 25%, quando os impostos sobre as despesas andarão por 44%, a segurança social por 30% e o imposto sucessório não chega a 1%. Este último não figura explicitamente nas atribuições da C.R.F., mas é de o considerar, se se atenta no preâmbulo do diploma legal e na própria terminologia escolhida — a Comissão é chamada de Reforma Fiscal, sem quaisquer restrições.

Problemas ponderosos estes. Se lógico será a C.R.F. vir a actuar em especial quanto aos impostos sobre o rendimento, não pode deixar de observar-se que estes impostos estão em crise. Puxou-se demais por eles e hoje, até por hábito, toda a gente é por aí que reage.

Apesar de tudo que se possa dizer, é ainda a tributação do rendimento a que melhor pode satisfazer ideais de justiça. Exige, todavia, afinação cada vez mais refinada dos seus conceitos e das suas medidas. Isso é possível tecnicamente. Sê-lo-á politicamente e em termos de convencimento dos contribuintes?

Hoje, são cada vez mais os adeptos dos impostos sobre a despesa.

Diz-se que os impostos sobre o rendimento penalizam a poupança. É certo que se poderia dizer que não destroem a poupança, mas sim que a transferem. Só que essa transferência equivale a retirá-la de quem a não gasta para passar para um gastador por excelência — o Estado, consumidor-mor, redistribuidor cego (dá não se sabe a quem, para quê, ou em termos com os quais os pagadores discordam).

Pensa-se, todavia, que se pode pôr o problema noutros termos: não será a poupança em si que deve beneficiar-se *mas sim a poupança que se investe, apenas esta*. O investimento é que desempenha papel motor da Economia e não a poupança pela poupança. O investimento é que anima a actividade económica, novos empregos, novas produções.

Assim, haverá que encontrar esquemas que não favoreçam a poupança como poupança, mas sim o investimento, isto é, a poupança investida o que não é, obviamente, a mesma coisa (\*).

Enunciados ficaram alguns "pontos quentes" que na *Reforma Fiscal* têm de considerar-se. Outros há, naturalmente. No estudo a efectuar neste Capítulo das Lições, acolher-se-ão, por certo, as questões que na altura própria se revelarem (mais) carecedoras de tratamento ou análise, na certeza de que o sentido da Reforma há-de ser o dimanado da Constituição da República (cf. o seu citado art. 107º) e já previsto no diploma instituidor da Comissão de Reforma Fiscal - o atrás citado Dec. Lei nº 232/84.

---

(\*) Cf., infra, págs. 112 e 113.

Capº VII - GARANTIAS JURÍDICAS DOS CONTRIBUINTES; O PRO-  
CESSO FISCAL (resumo)

Este capítulo poderia apresentar-se na parte final da matéria desta disciplina. Acontece que em algumas escolas do País a cadeira, em vez de semestral, está passando a duas disciplinas semestrais, por vezes, a primeira obrigatória e a segunda opcional.

Admitindo que numa determinada conjuntura (a da actualidade) e no I.S.E., a solução de desdobramento se repute a mais útil, os capítulos anteriores sobre o sistema e a reforma fiscal tomariam maior desenvolvimento, abordando desde logo aspectos genéricos dos nossos principais impostos.

O programa do 1º semestre fecharia com este capítulo que, de modo breve, aludiria às traves jurídicas mestras em que assenta a protecção dos contribuintes contra eventuais ou possíveis abusos da Administração Fiscal, passando depois a apontar-se, como a lei estabelece, fórmulas e procedimentos de revisão dos actos tributários.

Nas lições descrever-se-á o *processo gracioso* ou *administrativo* a que o contribuinte e outros sujeitos passivos do imposto podem recorrer para depois se passar ao *processo contencioso*, tratando da *impugnação judicial*, forma de ataque nos tribunais, hoje chamados tributários, do acto fiscal da *liquidação* e dos demais processos - *transgressão*, *execução* e, por último, *recursos*.

PARTE ESPECIAL

Esta *Parte* deverá ser aquela em que o estudo é mais "aplicado". Desdobrar-se-á, por preocupações didácticas, nos dois capítulos seguintes — *estudo dos principais impostos portugueses e estudos de direito comparado*. Nesses capítulos, na arrumação das matérias, toma-se em consideração também, muito especialmente, aspectos de carácter pragmático.

## CAPº VIII - ESTUDO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS PORTUGUESES

Nas Lições que o candidato ministra aos seus alunos, este Capítulo é sempre o mais extenso. Importa informar e ensinar a consultar a legislação (incluindo, por vezes, a revogada).

Encontrando-se a matéria dos principais impostos já concatenada, em códigos, far-se-á o estudo sucessivo dos vários impostos, em consonância com o conteúdo dos respectivos códigos.

Este Capítulo corresponde a um estudo teórico-prático dos impostos, subordinado às regras desses códigos. Tal estudo será necessariamente desenvolvido, porquanto reconhece-se a importância do exame concreto da *Fiscalidade* para quem se quer especializar em Gestão, hoje, em Portugal, na C.E.E.

Dá-se seguidamente nota desses desenvolvimentos, feitos dentro da sistemática, quase sempre uniforme, de cada código:

I Impostos sobre o rendimento

1.1. Imposto Profissional

Incidência

Isenções

Determinação da matéria colectável (rendimento do trabalho de conta própria e de conta de outrem)

Tabela das actividades exercidas por conta própria

Taxas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código.

1.2. Imposto de Capitais

Incidência (secção A e secção B)

Isenções

Determinação da matéria colectável

Taxas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código.

1.3. Contribuição Predial (Rústica e Urbana)

Incidência e isenções

Determinação da matéria colectável

Taxas.

1.4. Imposto sobre a Indústria Agrícola

Necessidade da aplicação deste imposto

Apuramentos de matéria colectável

Problemas a superar.

1.5. Contribuição Industrial

Incidência real

Incidência pessoal

Isenções e incentivos fiscais

Determinação da matéria colectável-"lucro real efectivo"

Aspectos genéricos e especialização de exercícios

Reavaliações, reintegrações e amortizações

Provisões

Valorimetria das existências

Outras matérias

"Lucro real presumido" e "lucro normal"

Taxas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código

Adicionais à contribuição industrial

Imposto extraordinário sobre os lucros.

1.6. Imposto de Mais-Valias

Generalidades

Incidência

Isenções

Determinação da matéria colectável

Taxas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código.

1.7. Imposto Complementar

Nota Introdutória

1ª Parte. Secção A

Incidência

Isenções

Determinação da matéria colectável

Taxas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código

2ª Parte. Secção B

Incidência

Determinação da matéria colectável

Taxas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código

3ª Parte. Regime especial de tributação de rendimentos  
tos de certas categorias de títulos.

1.8. Sínteses

Diferenciações actuais na tributação dos rendimentos  
tos

Comparações sobre a fiscalidade dos rendimentos.

II Impostos sobre (transmissões de) património

1. Sisa

Incidência

Isenções

Taxas

Cobrança.

2. Imposto sobre as Sucessões e Doações  
Aspectos mais relevantes nas perspectivas da gestão  
empresarial.

### III Impostos sobre a Despesa

#### 1. Imposto de Transacções

Considerações genéricas

Futura substituição do Imposto de Transacções pelo Im  
posto sobre o Valor Acrescentado

Incidência

Isenções e respectiva lista

Valor tributável

Taxas e listas de mercadorias de taxas agravadas

Liquidação, cobrança e demais matérias do Código.

(\*)

#### 2. Imposto sobre o Valor Acrescentado

Explicações prévias

Problemas derivados da transição para o I.V.A.

As compensações com o I.T. já pago

Explicações relativas à incidência do imposto

Isenções e listas de isenções

Valor tributável

Taxas e listas de taxas

Deduções, liquidação (i.v.a. dedutível e i.v.a. liqui-  
dado) e pagamento

Demais matérias do Código.

(\*)

---

(\*) O maior desenvolvimento do estudo dos vários capítulos dos códigos dos impostos assinalados com asterisco dependerá das circunstâncias, tendo de atender-se, na altura própria, à legislação que estiver vigente ou em elaboração para próxima entrada em vigor.

### 3. Imposto do Selo

Estudo do regulamento e da tabela geral do imposto do selo

O selo de recibo - actuais sistemas da sua liquidação; análise de casos típicos, nomeadamente de notas e avisos de crédito, de pagamentos ao estrangeiro, de notas de despesas, de entradas e saídas de caixa relativas a suprimentos.

IV Impostos aduaneiros.

Curioso notar que nas escolas superiores onde se ensina *Direito Fiscal* e/ou *Fiscalidade*, tradicionalmente, tem sido hábito os professores darem grande extensão à *Parte Geral* e extensão reduzida (quase nula por vezes) à *Parte Especial*(\*). Isso demonstra grande apego pelos grandes planos e explanações teóricas o que, sendo particularmente importante no ensino universitário, não pode nem deve deixar no ocaso a consideração de matérias concretas, de aplicações da teoria à realidade da vida social. É necessário, para aprender bem *Fiscalidade*, realizar trabalhos práticos e estudar detidamente os códigos fiscais.

---

(\*) Exemplificando, aponta-se:

Muitos professores das Faculdades de Direito nos seus manuais confinaram-se à parte geral e, por vezes, à promessa de uma parte especial. Veja-se, neste sentido, por exemplo, prefácios dos manuais de Alberto Xavier que foi regente da disciplina de *Direito Fiscal* da Faculdade de Direito de Lisboa ou de Cardoso da Costa, regente na Faculdade de Direito de Coimbra. E os professores que têm publicado lições da *Parte Especial* dão a esta dimensão reduzidíssima, em confronto com o desenvolvimento atribuído à *Parte Geral*. Pessoa Jorge, por exemplo, nos anos lectivos de 1964/1967 tratava a matéria geral em 228 páginas e a especial em apenas 45 páginas. Actualmente, Soares Martínez, no seu notável *Manual de Direito Fiscal* ocupa com a matéria geral 486 páginas e com a matéria especial apenas 80 páginas. Os exemplos poderiam repetir-se não só nas Faculdades de Direito, mas até nas Escolas Superiores de Economia e Gestão, onde se pensa que este tratamento das matérias é menos adequado.

Insurgimo-nos contra esta forma de ensino mas, note-se bem, nos *Cursos de Gestão*. Já em 1973 escrevíamos no nosso resumo de lições de *Fiscalidade da Empresa*, ed. Livraria Petrony, que "o ensino da matéria de *Fiscalidade* não deve revestir uma forma exclusivamente teórica e jurídica que, por parcial, se afasta das reais necessidades. Admite-se assim que esta publicação contribua para modificar um pouco as tradições didácticas neste sector".

Este Capítulo desta Parte Especial assume, nas lições do candidato, como se disse, grande desenvolvimento, tão grande que, se se apresentasse o seu descritivo, este Relatório teria dimensão excessiva, relativamente à que é usual.

Considerando a grande extensão deste Capítulo(\*) e a natureza descritiva que o estudo e o comentário exaustivos dos códigos fiscais poderiam assumir, entende o candidato, dentro da ideia que propõe neste nº II do Relatório (*Fundamentos e explicações do conteúdo do plano de lições*), ser mais adequado focar aqui temáticas de alguma controvérsia ou que mereçam anotação particular em termos doutrinários ou, ainda, que justifiquem críticas aos procedimentos actuais. É isso que irá fazer-se em relação a cada um dos Códigos(\*)(\*\*).

---

(\*) Não se pense que a Reforma Fiscal em curso venha retirar interesse a muitos dos tópicos que se irão apontar. Trata-se de pontos de grande acuidade, convindo assinalar que as posições oficiais sobre a matéria podem mudar ou não. Os repositórios de pensamentos que se ligam à mudança, mesmo que esta não se dê, são sempre úteis — contribuem para a compreensão das estruturas existentes ou possibilitam, mais tarde ou mais cedo, as alterações convenientes.

(\*\*) Deve acentuar-se que, para além de anotações sobre estas temáticas, para as quais o candidato costuma chamar o interesse (entusiasmo!) dos seus alunos, as lições não perdem com isso unidade e coerência até porque as matérias de mais difícil inserção sistemática são objecto de apêndices ou de apresentação à parte.

## GRANDES TEMÁTICAS RELATIVAS A CADA CÓDIGO

### Código do Imposto Profissional

#### *Tributação do regime de conta própria*

Pensa-se que seriam de englobar as actividades exercidas pelos chamados profissionais liberais ou *trabalhadores no regime de conta própria* no conceito de empresa, passando-os a tributar em regime como o da actual contribuição industrial e não no regime do imposto profissional.

Sempre se nos revelou estranho que um modesto artífice (barbeiro, alfaiate, etc.), trabalhando sozinho ou com alguns familiares ou empregados, não seja considerado um prestador de trabalho, mas já o seja um advogado, um economista, um engenheiro, um médico, um despachante oficial, um revisor, profissionais que dispõem por vezes de escritórios com áreas muito amplas, pagando altas rendas, dispendo não raramente de equipamento sofisticado e dispendioso, auxiliados na sua actividade por colegas, contabilistas, consultores diversos, empregados de escritório, telefonistas, etc. Porquê não considerar "empresariais" tais actividades ?

Justificar-se-ia que a esses profissionais se aplicasse uma tributação na base do lucro apurado, após dedução de remunerações atribuíveis à actividade considerada de trabalho do próprio profissional e dos que o auxiliam e o ajudam a ampliar o lucro.

Perspectivas como as descritas, por inovadoras, poderão encontrar resistências de quem estiver muito influenciado pelas tradições e contexto existentes(\*).

---

(\*) Aliás-convém acentuar - reconhece-se que esta alteração é difícil de viabilizar-se por várias razões, designadamente, a força da tradição, a inércia natural, os interesses estabelecidos. O problema assume natureza estrutural, mas lançar a ideia (a semente, o germen, ou o fermento...) junto dos estudantes será importante, até pelo que atrás se alude.

Nas actividades de prestação de serviços será tão empresário ou tão gerente de uma empresa da sua especialidade um prestador de serviços dito liberal como qualquer outro profissional — de hotelaria, pastelaria, alfaiataria, táxis, etc. Estes também constituem frequentemente sociedades, muitas vezes unindo-se a familiares com propósitos de reduzir a fiscalidade, mas também, outras vezes, por motivos de natureza económica e gestiva que podem apresentar-se de maneiras claras ou transparentes. Nos casos de falta de transparência, nos casos de haver sócios que não trabalhem e recebam como se trabalhadores fossem, aí, sim, os serviços fiscaes actuariam. Têm, aliás, de fazer em todas as "empresas"(!) que empolem artificialmente custos para assim verem (indevidamente) reduzida a matéria colectável — lucro. Terão também de agir em outros casos de desvios à igualização fiscal, o que está sucedendo com a criação de sociedades para reduzir impostos (profissional e complementar) relativos às actividades profissionais dos sócios. Também a criação de cooperativas ditas de produtores de serviços está a dever-se à privilegiada qualificação dos seus "lucros"(!), nelas chamados agora "excedentes líquidos"(\*).

---

(\* ) Na verdade, abusa-se, por vezes, da figura da empresa cooperativa, a que a lei conferiu protecção e incentivação fiscaes.

*A assimilação fiscal a rendimento de trabalho  
das regalias sociais*

A assimilação excessiva que o Código do Imposto Profissional faz das regalias sociais a rendimentos de trabalho acentuou-se nos últimos anos.

No pós-25 de Abril, deu-se, de modo fácil, satisfação a reivindicações salariais inoportáveis. Depois, têm-se procurado formas de reivindicação mais subtis e a escolhida tem sido a da atribuição de regalias diversas que, não aparecendo integradas na remuneração, revelam-se de mais fácil concessão, além de possibilitarem formas de evasão fiscal.

O Legislador e a Administração vêm reagindo a esses excessos, inserindo no Código novos normativos e estipulando que subsídios e outros benefícios ou regalias sociais auferidos no exercício ou em razão do exercício da actividade profissional são também de considerar rendimentos de trabalho, designadamente subsídios de refeição, subsídios de aleitação, ajudas de custo, gastos com viaturas do trabalhador ao serviço das empresas, etc., desde que injustificados ou acima de dados limites.

Este problema tem-se avolumado, não obstante se exigirem hoje declarações rigorosas (na lei e nos próprios impressos a preencher). Porém, sucede serem cada vez mais as pessoas envolvidas na gestão empresarial, dirigentes e seus colaboradores, que actuam em rebeldia. Confiam, porventura, que actuando todos assim, de modo indevido, pagarão todos (!?) menos impostos.

Há aqui um cruel engano. Na verdade, muitas pessoas vêem os problemas nacionais nos seus efeitos e não nas suas causas. Encontram-se opiniões comuns e grupos de pressão que aconselham trabalhadores a reagir ao pagamento legal de impostos de pequena monta, engrossando as actuais situações de evasão, quando estas, afinal, só beneficiam quem tiver maiores rendimentos. Isto porque os contribuintes mais modestos são aqueles que, em termos lógicos, num país organizado, com economia e fiscalidade sãs, mais aproveitam em não haver fugas fiscais.

Pensa-se, por isso, que não será insistindo puramente com punições e fiscalização que se consegue eficácia. O problema é todo ou mais outro : a *Fiscalidade Portuguesa* assumiu extrema gravosidade dadas as actuais taxas totais de imposto, ao mesmo tempo que se reconhecem situações de favor : isenções várias, nomeadamente no que respeita a "servidores" do Estado e de outras pessoas colectivas e fugas significativas em diferentes categorias de profissionais que actuam no regime de conta própria ou em instituições mais afastadas das actividades económicas *stricto sensu* (mundo dos espectáculos, do desporto, etc.).

Podemos dizer que na situação actual será difícil estabelecer a coerência e a moralização fiscal necessárias de modo rápido. Uma *Reforma Fiscal* profunda tem de ser antecedida da reforma dos próprios hábitos, implicando intensas campanhas de sensibilização de todos à necessidade de cumprir as leis fiscais, que devem ser revistas para se aplicarem em harmonia com o que for mais justo e equitativo.

## Código do Imposto de Capitais

*Tributação diversificada de rendimentos, por vezes  
inexistentes atentando na inflação*

É hoje notoriamente desigual a tributação dos rendimentos de aplicações directas de capitais, porquanto há diversidades de taxas neste imposto cedular e isenções de imposto complementar, nomeadamente nos juros dos depósitos a prazo e suprimentos. Também os juros das obrigações têm taxa menor e concedem-lhes isenções em imposto complementar e até em imposto de capitais.

A tributação dos mútuos *tout court*(\*) está sujeita à gravosidade da alta taxa de imposto de capitais aplicável (30%, ou 34,5% com o actual adicional), mais o imposto complementar de taxa fortemente progressiva (se o sujeito for pessoa singular), mas os juros dos depósitos a prazo (exceptuando "depósitos de emigrantes" sujeitos a taxa mais favorável) passaram recentemente a pagar 14,95% de imposto de capitais e adicional (todavia, quando obtidos por empresas, a tributação poderá totalizar 49% - soma da contribuição industrial, derrama e imposto extraordinário, a partir de certos limites e excluídos casos abrangidos por "favorecimentos" fiscais - isenções, etc.).

---

(\*) Tem aqui interesse observar que os mútuos (e demais casos da secção A deste imposto) ficam sujeitos à "penalidades por falta de manifesto" que são as mais gravosas deste Código e constituem extrema violência no caso de empresas, visto estas estarem obrigadas a manter a sua escrita regularmente arrumada e a mostrá-la para fins de direito fiscal e comercial o que, quando desrespeitado, tem sanções próprias.

Acontece que estas aplicações não geram valorizações, pois constituem relações de crédito em regra estipuladas em escudos(\*) pelo que, vivendo-se no nosso País em contexto de inflação persistente, o "rendimento desinflacionado" em certos anos foi negativo (qual a taxa de imposto nesse caso?).

Os juros dos títulos de dívida pública estão também isentos de imposto de capitais e imposto complementar e no caso de auferidos por empresas tais rendimentos revelam-se aplicação favorável, considerando que aqueles juros ficam excluídos(\*\*) dos lucros normalmente sujeitos a contribuição industrial.

Apontou-se a tributação dos juros recebidos de aplicações de capitais, mas convém observar que no caso de empresas tais aplicações podem ser feitas à custa de financiamentos em capital alheio cujos juros irão figurar como custos de exercício.

Comparando as aplicações de capitais referidas com as feitas em quotas e acções (aplicações indirectas) também se observam diferenças de tributação significativas(\*\*\*), havendo ainda a desigualdade do regime especial, de novo a vigorar, para as acções ao portador não registadas.

---

(\*)Para os emigrantes poderá ser diferente — referimo-nos aos depósitos de emigrantes em moeda estrangeira.

(\*\*) Excluídos até o limite de 20 mil contos.

(\*\*\*) A citação de divergências ultrapassa a sede própria desta análise (imposto de capitais), mas não convém passar aqui em claro estas importantes particularidades, nomeadamente as diversidades na tributação dos ganhos em participações financeiras (tributações diversas — imposto de capitais, contribuição industrial, imposto de mais-valias), que têm possibilitado esquemas chocantes de evasão de ganhos auferidos em transacções de quotas e acções. O assunto será retomado em outros passos (ver, infra, págs. 88 e segs.).

As diferenças de tributação anotadas não passam, porventura, de ponta de icebergue da nossa distorcida fiscalidade. As desigualdades estendem-se não só ao imposto de capitais mas também ao imposto complementar; há ou pode haver reflexos em sede de outros impostos - contribuição industrial, sucessório; por último, são de arrolar eventuais reflexos de ordem gestiva que atrás transparecem e, hoje, crescem problemas distorcivos que a erosão monetária provoca na fiscalidade relativa aos rendimentos, custos e perdas das aplicações de capitais.

Esta é, porventura, uma das matérias em que as distorções fiscais bem revelam a necessidade da Reforma Fiscal em curso, que decerto não deixará de procurar reestruturações que eliminem desigualdades.

Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola

Optou-se aqui por enunciar os seguintes três temas, considerados merecedores de atenção peculiar:

- *Necessidade de melhor ajustamento das matrizes prediais, quer rústicas, quer urbanas.*
- *Incongruência que sob certos aspectos revela a tributação de utilização de prédios pelos seus titulares como se tal utilização fosse um rendimento que se obtém, o que não é verdade.*
- *Dificuldades, quer de natureza estrutural quer de natureza funcional, no cômputo do "lucro agrícola".*

O último ponto merece considerações desenvolvidas na medida em que é revelador de problemas de base, de questões de ordem estrutural que subsistem.

Para a prolongada suspensão(\*) do imposto sobre a indústria agrícola invocam-se insuficiências de ordem diversa verificadas na nossa agricultura. É certo, mas importa-

---

(\*) Aliás, em 1985, a aplicação do imposto não se encontrou suspensa mas, mais insólito, a lei vigente não foi executada.



rá observar que o imposto visaria tributar lucros, pelo que empresa agrícola que os não tivesse não viria, salvo eventuais desvios, a suportar imposto. Destarte, as empresas deficitárias não seriam, em termos normais, afectadas, e as lucrativas viriam a contribuir para o erário público.

Aventa-se, é certo, que o "lucro real" de cada exercício é, geralmente, de mais difícil mensuração na actividade agrícola, o que não se contesta. Na verdade, são aí mais precários os convencionalismos do apuramento do lucro, menos precisas as regras e práticas contabilísticas, designadamente por motivo das conhecidas peculiaridades da exploração agrícola(\*).

A nosso ver, porém, o maior mal da suspensão do imposto está em que a agricultura é o sector menos dinâmico da nossa Economia, onde mais se carece de iniciativas e racionalizações.

O processamento do imposto sobre a exploração agrícola traria, porventura, as seguintes ordens de vantagens:

- a) Evitaria as notórias e injustas distorções tributárias que a suspensão tem acarretado, pois inúmeros rendimentos escapam assim não só ao imposto sobre a indústria agrícola, mas igualmente à tributação em imposto complementar das empresas e dos proprietários ou sócios. Além dis

(\*) Aliás, os pretextos apontados escamoteiam casos de explorações tratadas no âmbito da agricultura que se evidenciam sob características tipicamente industriais. Além das explorações ditas "agrícolas sem terra" há hoje também agricultura tecnologicamente avançada, plena de racionalização administrativa, com lucros significativos, que beneficia extremamente do regime de suspensão e favorecimento fiscais que se mantém ponderando a existência de agricultura tradicional, pobre e irracional.

so, a suspensão impede controlos, favorecendo a evasão a outras tributações, designadamente à dos juros pelos capitais mutuados às empresas agrícolas e à das remunerações processadas pelos agricultores; e os encargos derivados das actividades são por vezes deduzidos aos demais rendimentos dos empresários agrícolas passíveis de outros impostos(\*).

- b) Por outro lado, a suspensão do imposto não propicia às empresas agrícolas uma via de necessária organização administrativa e contabilística, o que facilitaria uma gestão mais racional e controlada, com conhecimento mais válido dos ganhos em cada exploração sectorial.
- c) Acontece que a necessidade de evitar distorções que derivam da existência de sectores económicos excluídos de regras gerais leva a afirmar que a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola está contribuindo para rupturas de certa importância no nosso *Sistema Fiscal* e não favorecerá a integração no Mercado Comum.
- d) A via negativa adoptada de suspensão do imposto não facilita a procura das soluções necessárias à nossa agricultura, antes contribui para o seu marasmo.

---

(\*) Não se pense que estamos a aflorar meras hipóteses teóricas. O conhecimento da vida real leva a não considerar dispiciendos os pontos assinalados.

É evidente que soluções fiscais isoladas, sem mudanças do contexto estrutural, correspondem puramente a gravames e podem acarretar ainda maiores desânimos. Porém, se houver igualmente políticas de incentivos e de auxílio técnico, já é de admitir que os meios de produção de que dispõe o sector agrícola sejam utilizados pelas entidades mais aptas, ficando de fora apenas aquelas que, não conseguindo ainda assim a produtividade e rendibilidade desejadas, se verão forçadas a ceder as suas terras aos que, munidos da necessária tecnicidade, consigam delas rendimentos compatíveis.

- e) Convém ainda observar que, além dos benefícios que materialmente podem advir do reforço das receitas do Estado, os impostos e outros gravames afectadores dos custos e ganhos das empresas provocam, desde que não excessivamente pesados, reacções salutaras, possibilitando, em reverso, estudos e medidas conducentes a acréscimos nos rendimentos globais, espreitando a racionalização e planificação das actividades, alterações na estrutura gestiva, inovação, etc. Na verdade, *a recusa à acção não interessa ao progresso social nem ao bem-estar de todos os cidadãos.*

Código da Contribuição Industrial(\*)(\*\*)

É este Código o diploma legal que trouxe a sistematização da tributação dos lucros das empresas em Portugal.

Sob vários aspectos da matéria existem soluções ou práticas que não podem considerar-se satisfatórias. Os problemas, aliás, têm a ver com o facto de o lucro se apurar por diferença entre proveitos e custos expressos em termos monetários. Ora, os valores a atribuir aos serviços e bens patrimoniais, em *stock* ou consumidos, nem sempre encontram consenso e a própria moeda em que se expressam sofre variações no tempo (geralmente perde poder de compra).

O processamento dos custos e proveitos opera-se ao longo da vida da empresa, mas o lucro tributável é de cálculo periódico, anual. Daí ter que apreciar-se a imputação (correcta!) dos custos e proveitos a cada exercício económico.

Ao procurar determinar os custos e proveitos imputáveis a cada exercício surgem dificuldades. Os custos derivam de despesas de puro exercício ou de efeitos plurianuais ou de efectivação em período posterior distinto do do exercício em exame, com ou sem estimação dessa ocorrência futura.

Na realização das despesas podem cometer-se erros ou anomalias ao nível da contratação (por exemplo, aquisições a preços excessivos) ou ao nível das utilizações ou dos efeitos das despesas. Estas correspondem a aquisições de servi

---

(\*) O maior número de temáticas e seu desenvolvimento justifica-se em particular para este Código (embrião de futuro Código de Imposto das Sociedades), dada a importância da tributação dos lucros no plano da Gestão e das Empresas. E é nas Escolas Superiores de Gestão que estas temáticas podem melhor ser aprofundadas.

(\*\*) Entendeu-se que particularmente nesta área da matéria seria de dedicar de novo atenção a assuntos que se estudaram em outras ocasiões. Entre muitos outros, elegemos temas que nos pareceram muito pertinentes para a actual *Fiscalidade* e cujo exame e discussão não-de continuar em aberto.

ços ou de bens materiais que se contabilizam em resultados ou vão ao balanço; consoante se "consomem" ou não no período considerado. Destes modos, os efeitos das despesas, isto é, as suas repercussões em proveitos podem ser diversas - não se verificarem, serem mais ou menos imediatas ou prolongarem-se por período menos ou mais longo, por vezes plurianualmente.

Do exposto decorre: haver despesas que são puras perdas ou que geram custos que se contrabalançam depois com proveitos de exercício; outras despesas irão a custos em exercícios posteriores e, por virtude disso, aparecem em balanço com o valor atribuível à sua utilização futura (custos não extintos, *stocks* de valores).

É inegável que toda a empresa dispõe de potencialidades e de experiências passadas maiores ou menores, de aptidões para realizar actos gestivos e formar lucros. Houve por isso despesas em passado mais ou menos remoto, despesas que já passaram por perdas ou custos (custos extintos), embora continuem a propiciar resultados.

Podem também adoptar-se estratégias ou verificar-se oportunidades que as empresas aproveitam sem suportarem despesas. Não se valoriza o "*goodwill* não comprado" e as empresas beneficiam ou são afectadas na sua gestão pelo meio envolvente. O desaparecimento de concorrentes pode melhorar o lucro; uma calamidade ou um feliz acontecimento inesperado provocam variações no património e nos resultados.

As dificuldades objectivas destas e de outras questões e a "sensibilidade" maior ou menor que o legislador fiscal tiver a estes problemas levam-no à criação de normativos mais ou menos complexos e mais ou menos susceptí

veis de ser considerados justos ou injustos e adequados ou não.

A acção dos empresários, sócios, gerentes, trabalhadores pode favorecer ou prejudicar extremamente a formação do resultado e nem sempre tais acções se explicitam em remunerações ou custos.

Aos financiamentos que contrabalançam os activos existentes podem atribuir-se (ou não) remunerações, e estas podem ser de tomar como "custos" ou como "deduções de lucros" na empresa.

Vivendo-se em inflação, os financiamentos ditos de capital alheio remuneram-se com juros nominalmente elevados que são contabilizados como custos quando se sabe que tais financiamentos perdem valor real ou poder de compra no tempo, o que levaria a ajustamentos que a contabilidade não tem feito, além de que, por outro lado, os financiamentos estão a contrabalançar activos cuja permanência na empresa pode trazer-lhes valorizações nominais que importariam correcções contabilísticas que também quase sempre se não processam.

Se se entrasse no exame particular de proveitos atribuíveis a cada exercício igualmente se anotariam questões controversas. Basta pensar que os proveitos correspondem a receitas, e estas nem sempre terão gerado recebimentos, pelo que mais tarde poderá constatar-se a ilusão de tais proveitos. E, em épocas de inflação, os proveitos a receber no futuro careceriam de actualização relativa às futuras perdas monetárias, o que não é usual fazer-se. Mais: as receitas de anos futuros planeiam-se no cálculo económico de maneira global e em confronto com despesas esperadas de modo a apurar rendibilidades (globais) e taxas de rendibilidade, usando-se critérios que

estão longe dos princípios e procedimentos contabilísticos geralmente adoptados e consignados no actual direito da contabilidade e nos diplomas fiscais.

Um exemplo que parece elucidativo: haverá encargos financeiros contabilizados pelas empresas como imobilizado em período que antecede a exploração, mas, iniciada esta e ainda que durante anos esteja aquém do volume normal da actividade planeada, os juros passam a contabilizar-se como custos de exercício e não se toma em conta o facto de no cálculo económico (planeadamente!) se irem reduzindo em atenção ao esgotamento dos activos utilizados na dita exploração.

Com estas breves referências procurou-se mostrar que existem questões a impor muita reflexão e, quiçá, novas tomadas de posição. Ao longo dos anos temo-nos ocupado destes assuntos(\*). Nas nossas lições apreciam-se as várias matérias do Código em toda a sua extensão mas, aqui, dentro dos delineamentos estabelecidos, ir-se-á especialmente focar algumas questões que actualmente se reputam de grande acuidade, ou seja, as seguintes(\*\*):

1. O apuramento do lucro real no actual contexto inflacionista;
2. A valorimetria das existências;
3. Provisões versus encargos a pagar;
4. Variações cambiais;
5. Resultados de exercícios anteriores.

---

(\*) Citam-se muito especialmente pontos diversos considerados ao longo nos nossos seguintes trabalhos:

*A Tributação do Lucro Real*  
*Normalização Contabilística*  
*Princípios Contabilísticos e Ajustamentos Monetários*  
*O Lucro*  
*Gestão Financeira, vols. I e II*  
*Casos de Contabilidade Industrial*

(\*\*) Na *Lição de Síntese* destas provas para a obtenção do grau de professor agregado focam-se também temas que igualmente teriam aqui pertinência.

### 1. O apuramento do lucro no actual contexto inflacionista

O apuramento do lucro real é uma preocupação que deve nortear gestores, contabilistas e economistas, mas importa que se advirta que o "lucro real" é uma "não verdade"(\*), em especial quando se vive em contexto inflacionista. Com o propósito de justificar essa "não verdade" vamos focar certos aspectos de relevância, formulando sobre eles opiniões. Assim:

- i) O lucro é conceito que está perdendo operacionalidade. Por um lado, porque a ideia de que é presuposto a considerar na actividade da empresa ou no seu objectivo vai sendo negada em muitos casos (v.g. empresas públicas, cooperativas, etc.) e, por outro lado, porque, no acesso à sua redistribuição, aparecem cada vez mais participantes (não só sócios, mas Estado, dirigentes, trabalhadores, etc.), além de se lhe atribuir finalidades (participações nos lucros, impostos sobre lucros, pensões de reforma, contribuições para instituições culturais, donativos para fins assistenciais, atribuições para medidas contra poluição do ambiente, etc.) de que correspondentemente não aproveitarão os titulares do capital da empresa.

Questões como as apontadas estão a provocar rediscussões sobre o lucro e a exigir novos estudos. As acções hão-de ser precedidas pelas ideias, geralmente contestáveis, primeiro, abandonadas ou seguidas, depois.

---

(\*) Ou, dizendo de outros modos e com iguais preocupações, o "lucro real" não passará de uma "aproximação à verdade" ou de uma meta a atingir.

- ii) De facto, a grandeza "lucro" é extremamente flexível e pode variar em função de factores dos mais diversos, entre os quais se podem destacar: o próprio conceito de lucro; a natureza cada vez mais residual que assume a grandeza lucro; as variedades de noções e de significados económicos e contabilísticos de lucro; a possível inconstância do lucro perante as sucessivas conjunturas e as mudanças de carácter estrutural ou de institutos jurídicos relacionados com o lucro; a exigência periódica do cálculo do lucro, contrastante com a natureza continuada da gestão ou da actividade lucrativa exercida; as variações no tempo do padrão monetário que mede o lucro; a discutibilidade das regras relativas aos valores sobre que podem incidir as amortizações e reintegrações, seus métodos, quotas e taxas; as dificuldades peculiares do cálculo de custos. Os aspectos referidos, obviamente, perturbam ou dificultam, quer o significado, quer a própria determinação do lucro.
- iii) Se uma correcta periodização dos custos e proveitos do exercício foi sempre questão controversa (visto contrastar com a natureza continuada da gestão ou da actividade lucrativa que se exerce), há que acentuar hoje os reflexos que ao cômputo dos resultados inevitavelmente acarreta a circunstância de se viver em inflação persistente, o que retira à expressão monetária assumida pelo lucro a validade que possui em período de estabilidade da moeda.

iv) Há quem pense que a aceitação de correcções ocasionais relativas a reavaliações do activo imobilizado e a permissão de provisões para renovação de *stocks* minimiza sensivelmente os efeitos distorcivos da inflação. Isso não passará, porém, de correcção que favorece a aproximação do balanço à "verdade" na data considerada, mas se acaso ocorrerem novas alterações gerais de preços, a expressão do património dos lucros volta a ficar incorrecta, se de novo não se proceder a reavaliações. As correcções ocasionais são paliativo, medida insuficiente, mas a introdução de esquemas de correcção sistemática das contabilidades (prática de alguns países ou conselho de autores e comissões de estudo) exige extrema prudência e ainda assim não será isenta de inconvenientes.

v) As correcções sistemáticas que primeiro se apontaram para atender aos efeitos da erosão monetária estão encaradas mais na perspectiva patrimonial, na de verificação dos valores do balanço, tirando, por reflexo, ilações sobre os efeitos nos resultados, ponderando a evolução da situação líquida do início ao fim do período em exame. Assim vem, em regra, acontecendo nos países da América Latina que, como se sabe, têm sido, na nossa época, dos mais fortemente afectados pelo fenómeno inflacionista.

Sem alongar demasiado considerações que podem encontrar-se em bibliografia especializada(\*), ano-

---

(\*) Cf. nosso livro *Lições de Gestão Financeira*, vol. II, capº IX, ed. Livraria Arnado.

tam-se pontos essenciais de soluções preconizadas. Assim, por exemplo :

- Na legislação brasileira definiu-se que seria de corrigir o activo dito permanente e o capital próprio por um coeficiente oficial de desvalorização monetária, lançando o valor de contrapartida em "resultados de inflação". Este será positivo se o "Activo Permanente" exceder o Capital Próprio e negativo se a situação for contrária. Embora se esteja a resumir o assunto em demasia, mesmo assim revela-se evidente a insuficiência da solução. É certo que no "activo permanente" estão os bens que por provirem de exercício transacto em época de inflação devem actualizar-se (mas dificilmente um índice geral serve de medida adequada aos casos concretos) e também é um facto que o valor do capital próprio para quem nele participa deve actualizar-se ou cifrar-se no novo padrão monetário. Só que : uma empresa não são apenas os seus participantes no capital; o resultado global da inflação apurado não dá indicações analíticas sobre custos e resultados e se se utilizam em dado exercício activos e passivos ditos monetários neles ocorrerão os efeitos da deterioração do poder de compra da moeda no tempo, ao que importaria dar relevo explícito no resultado.

— Nos estudos dos ingleses<sup>(\*)</sup> já se conseguiram superar muitas objecções ao esquema brasileiro porquanto procuram assentar a valorização do "Activo Permanente" em custos de substituição e tomam em atenção — nos resultados — os efeitos das variações dos preços naquelas contas e também os efeitos da erosão monetária relativas às contas representativas do "Fundo de Maneio". Desse modo, determinam o resultado mais realistamente. E salientam ainda a parcela do benefício que para a empresa deriva da perda do poder de compra dos financiamentos em capital alheio.

É útil anotar: se as dificuldades do cômputo do lucro são significativas em situações de estabilidade de preços, quando se vive em contexto inflacionista carece-se de informações complementares em que os efeitos da erosão monetária fiquem considerados, quer nas contas do balanço, quer nas de custos, proveitos e resultados.

---

(\*) E não só dos ingleses mas não é intenção, nem seria conveniente, alongar esta exposição em demasia. Anota-se que no nosso citado livro *Lições de Gestão Financeira*, vol. II, capº IX, apresenta-se em português versão do *Exposure Draft* nº24 dos Institutos de Contabilistas Encartados daquele País, mas hoje já há textos posteriores — O *Statement of Standards Accounting Practice (S.S.A.P.)* nº16 e o nº 20 (que se ocupa das variações dos câmbios, das disponibilidades e das dívidas a receber e a pagar expressas em moeda estrangeira) e, mais recentemente, o *Exposure Draft* nº35. São também importantes os trabalhos sobre a matéria elaborados em outros países de língua anglo-saxónica - cite-se, por exemplo, o F.A.S. nº 33 do *Financial Accounting Standards Board* - Estados Unidos da América do Norte e a norma nº 15 da IASC - *International Accounting Standards Committee*. Anotem-se divergências com o P.O.C. que trata esses problemas no seu Capº XII.

Convém deixar dito que a busca da verdade(!) dos resultados em épocas de inflação acentuada exige cálculos e registos muito laboriosos. As propostas de alteração também não resolvem o arbítrio existente, convindo sugerir cautelas.

Acresce que, socialmente, um esquema de correcção sistemática e permanente da contabilidade das empresas pode favorecer a persistência da inflação durante muito tempo, o que se revelará seriamente perigoso. Muitos intervenientes do processo económico ficam afectados pelos efeitos de uma inflação continuada e acentuada. Não haverá meios de repor situações de partida, acumulando-se cada vez maiores injustiças, agravando-se mais as tensões sociais latentes.

Não se pode esquecer que os propósitos de correcções monetárias vêm a empolar intrinsecamente os preços finais praticados. A liberdade de ajustamento de preços favorece especuladores, gera empates de capitais improdutivos, donde mais ónus financeiros. Propiciam-se transferências indesejáveis de rendimentos e patrimónios, favorecendo sectores ou entidades parasitárias, em injusto detrimento de outros sectores e, pode dizer-se, da maioria da população.

Um outro aspecto, que não é de somenos, deriva de que, quando se passa a viver sob regime persistentemente inflacionista com intensidade significativa, os juros devidos

aos financiadores em capital alheio(\*), se bem que atinjam percentagens nominais elevadas, podem, ainda assim, ser insuficientes para os credores se compensarem da erosão monetária sofrida. Tais juros(?) não são assim verdadeiros juros, mas, todavia, tomam-se e contabilizam-se como tal e em geral lançam-se a custos de exercício. É mais uma questão que ocasiona anomalias no cálculo dos lucros, pois as taxas nominalmente elevadas visam contrabalançar a erosão monetária sofrida pelo capital dos financiadores.

---

(\*) Importa observar ainda um outro fenómeno perturbador - hoje em dia importante - que é o das variações cambiais que deverá ser também objecto de atenção adequada - cf., infra, págs. 76 e segs.

## 2. A valorimetria das existências

Se na valorimetria das existências a empresa adota critério de avaliação pessimista, o balanço fica com valores menores e o resultado apresentado será também menor do que o "real". Todavia, se o nível de *stocks* não variar grandemente e o critério de valorimetria se mantiver de um para outro exercício, o resultado de cada ano não sofrerá, em regra, alterações significativas.

O receio de impor rigidez excessiva às avaliações levou a que o legislador da contribuição industrial adoptasse solução transitória até melhor estudo. Aceita que no cômputo dos lucros ou perdas de exercício se valorizem as existências pela aplicação de critérios valorimétricos que, podendo ser objecto de controlo contabilístico inequívoco, estejam nas tradições da indústria e sejam geralmente reconhecidos pela técnica contabilística como válidos para exprimirem o resultado do exercício. Além disso, os referidos critérios valorimétricos hão-de ser uniformemente seguidos em sucessivos exercícios e corresponder a preços de aquisição realmente praticados e documentados ou preços de reposição ou de venda constantes de elementos oficiais ou outros considerados idóneos. Permite-se ainda, com autorização da D.G.C.I., que a valorimetria possa assentar em critérios que utilizem custos padrões ou preconizem valorimetria especial para as existências tidas por básicas ou normais (cf. art. 38º do Código da Contribuição Industrial).

Crê-se que esta solução legislativa comportava flexibilidade suficiente. Porém, os agentes da Administração

Fiscal interpretaram os dizeres daquele Código de modo rígido, não reconhecendo as dificuldades da matéria e o real estágio contabilístico das empresas.

O cômputo do resultado económico de cada exercício pode variar extremamente devido a aleatoriedade dos negócios, flutuações conjunturais, inflação e ocorrências no seio das empresas e no contexto em que se movem. Os gestores não poderão prever ou contrariar tantas circunstâncias, pelo que a posição rígida do Fisco sobre a valorimetria revela-se-nos criticável.

Atente-se: tem menos peso no cômputo do lucro tributável um critério valorimétrico algo discutível, repetido uniformemente de um a outro exercício, do que a inexistência de inventário permanente ou a prática de amortizações e reintegrações substancialmente incorrectas, embora formalmente de acordo com as flexíveis taxas (aceleradas, máximas e mínimas) e bases de cálculo (valor de aquisição ou de reavaliação) constantes das regulamentações fiscais; ou tem menos significado ainda do que o desprezo pelos efeitos da inflação, variações de taxas de juro e de câmbio e formas de contabilização do valor de aquisição dos bens (com ou sem juros e flutuações cambiais).

Temos sabido de muitas empresas do Grupo A com contabilidade idónea, usando práticas controláveis e seguidas tradicionalmente por elas e demais empresas do seu ramo de actividade, que são tributadas pelo Grupo B, segundo presunções assentes em puro arbítrio e com negação de reportes de prejuízos e de incentivos que lhes foram atribuídos. Isto porque as referidas práticas de contabilização

e valorimetria são divergentes das pretendidas pela Administração Fiscal.

Esquece-se que o art. 389. do Código indica flexivelmente critérios e regras de valorimetria, o que não deveria conduzir a juízos de rigidez. Na verdade, o Fisco, ao mesmo tempo que aceita "preços de aquisição realmente praticados e adoptados", permite preços em limite oposto - os de reposição ou de venda - e ainda valorimetrias padrão e especiais que muitos terão dificuldades em delimitar.

Tem sido, aliás, insuficiente o relevo dado ao facto de o P.O.C. não tomar posições severas sobre valorimetria. Este, em capítulo redigido de maneira displicente(\*), deixou para terceira fase de trabalhos o aprofundamento da matéria de valorimetria e a contabilidade de apuramento de custos ou analítica que é base indispensável para uma adequada valorimetria de existências.

A Administração Fiscal, que não rejeita preços de venda simples como critério de valorimetria, já rejeita tais valores se as empresas os utilizarem, como seria mais lógico, com uma dedução percentual reputada normal para a sua aproximação aos custos.

Também se sabe que a Administração Fiscal, que permite a valorimetria a preço de venda "futuro"(!), não tem aceite identicamente valorimetria a custo de última compra

---

(\*) No seu capítulo XII, o P.O.C. prevê, entre o mais, que as empresas adoptem diversos critérios de valorimetria e que para casos especiais justificados usem critérios não apontados. E não estando definido, nem no P.O.C., nem no Código da Contribuição Industrial, que tipo de "custo-padrão" é preconizado, haveria que ponderar ter aquela expressão sentidos vários, alguns demasiado amplos.

(que se poderia convencionar ser valorimetria padrão) que afinal é valorimetria muitas vezes usada para fixar o preço de venda. Ora, este será sempre valorimetria errada e até contrária aos critérios do P.O.C., inclusive aos princípios da especialização dos exercícios e da efectivação das operações (não há lucro antes da venda, não podem apurar-se "lucros de *stocks*").

É um facto que estando as existências reportadas ao custo da última compra não se pode concluir, como regra, que estarão todas avaliadas a "preço de aquisição realmente praticado" como manda o citado artigo 38º, uma vez que as existências no fim do exercício podem ser em quantitativo muito superior ao da última compra ou nem sequer ser representadas por lotes relativos à última compra.

Se é verdade que o preço da última compra pode não referenciar perfeitamente o "custo de aquisição realmente praticado" em relação às existências em dado momento, também não é menos verdade que das demais modalidades da valorimetria dita ao custo real de aquisição, em rigor, só a do custo originário ou específico poderá manter as existências de cada momento valorizadas a um efectivo custo de aquisição, não acontecendo o mesmo com as restantes modalidades, como seja, o custo médio do *stock*, o "fifo" e o "lifo"(\*).

---

(\*) O critério *fifo* (*first in, first out*), no seu rigor, corresponde a arbitrar aos *stocks* existentes os preços das últimas compras correspondentes às quantidades em existência, pelo que se poderá afirmar que o critério do "preço da última compra" não se afastará sensivelmente daquele na generalidade dos casos.

Tem-se visto que a Administração Fiscal reage também às valorimetrias especiais utilizadas apenas ao longo do exercício para efeitos de movimentações internas dos *stocks*.

A este respeito importa observar que, pretendendo o Código da Contribuição Industrial tributar o lucro anual, haveria simplesmente que verificar se a valorimetria adoptada no fim do exercício se pode considerar correcta. Ora, o facto de uma empresa, por motivos específicos da sua organização ou da sua exploração, trabalhar durante o ano com valores básicos ou provisórios não pode servir para se entender que adopta na sua valorimetria um critério especial, se acaso, no fim do exercício, proceder a correcções, de modo a que as existências fiquem valorizadas a custos reais ou efectivos (cf. art. 38º do C.C.I.).

Pensar de outro modo é adoptar uma via interpretativa que se afasta notoriamente do correcto entendimento da lei fiscal, porquanto esta visa tributar lucros anuais, conhecer balanços anuais. E esquece-se um aspecto que conduz logo a um absurdo da interpretação em comentário — é que as empresas não são obrigadas (até agora pelo menos) a adoptar "inventário permanente". Disto resulta que muitas empresas nem sequer contabilizam durante o exercício as saídas a quaisquer custos (efectivos ou padrões), apenas registando as vendas de mercadorias ou produtos aos respectivos preços de venda.

Se no fim do ano é corrigida a avaliação feita segundo critério provisório, o contribuinte que adoptou tal prática fica em condições ou em situação final pelo menos idêntica à da empresa (menos organizada) que durante o ano nada faz.

*Concluindo:*

A matéria de valorimetria das existências exige revisão no sentido do aperfeiçoamento dos princípios e práticas adoptados(\*). Mas, o que se carece sobretudo é de visões realistas destes problemas que imponham leituras adequadas da legislação vigente e não conduzam a impasses e a situações de extrema injustiça, como tem acontecido.

Prova de que terá sido esse o pensamento legislativo é a transcrição de excerto do texto sobre *o problema da valorimetria dos stocks nas suas relações com o problema da tributação das empresas à base dos seus lucros líquidos reais (\*\*):*

---

(\*) Importa observar que quando se ultimava a redacção deste texto surgiu, através do Dec.Lei nº 476/85, de 12 de Novembro, a alteração do P.O.C. ao ponto 2.3 do seu capítulo XII relativo à *valorimetria das existências*. É natural que oportunamente os arts. 38º a 40º do Cód. da Contribuição Industrial sobre os aspectos fiscais dessa matéria sofram adaptações em conformidade.

(\*\*) Estudo feito no âmbito dos trabalhos preparatórios da Reforma Fiscal da década de sessenta.

"Diversos os critérios e métodos valorimétricos usados na vida quotidiana das empresas, múltiplas as teorias formuladas sobre a sua validade económico-empresarial, vários e nem sempre paralelos os efeitos sobre a psicologia dos empréstimos e sobre as disponibilidades de tesouraria das empresas e através delas sobre a economia em geral, diferentes as soluções dadas ao problema pelas legislações estrangeiras tidas por mais representativas, parece que esta já longa digressão nos causa uma sensação de grande desconforto. E, todavia, julga-se encerrar antes, uma grande directriz. É que nos deve fazer reverter à modéstia de querer que a solução portuguesa comece por ser uma solução simples que não cause grandes sobressaltos às empresas nem amarre o fisco desde já à imposição de critérios valorimétricos rígidos".

### 3. Provisões versus encargos a pagar

O conceito de *provisões* não tem tido entre nós e noutros países formulação precisa. Isso tem, a nosso ver, justificado hesitações no tratamento fiscal desta matéria.

Já de há muito que apresentámos o seguinte recorte do conceito de provisões: definimo-las(\*) como *custos estimados e "actuais" correspondentes a despesas de eventual ocorrência (financeira) futura*.

Como elementos da caracterização conceptual e formal destas contas apontam-se os seguintes:

- a) constituem custos ou perdas estimados e actuais, sujeitos a comprovação futura;
- b) o processamento é independente de haver ou não lucros no exercício;
- c) a provisão passa a componente da situação líquida, caso não se verifique a ocorrência prevista e que anteriormente se provisionou.

A lei fiscal define os casos em que as provisões são aceites como custos (para fins fiscais)(cf. art. 33º do Código da Contribuição Industrial).

---

(\*) Estamos aqui a tratar do conceito de *provisão-custo (de exercício)*. Há, claro, o outro sentido de *provisão (acumulada)*, contrapartida do custo provisionado e que constitui a óptica da conta de balanço.

Acontece que, entre nós, as provisões têm dado azo a procedimentos variados e os autores não têm atribuído à palavra um sentido unívoco. Sob o nome de *provisões* faziam-se frequentemente movimentos relativos a encargos de montante certo, por pagar (v.g., comissões, juros e subsídios de férias). Nesses casos, haveria que aceitar fiscalmente os custos registados em contrapartida, o que nem sempre tem sucedido.

Frequente falta de unanimidade, quer na prática, quer até entre os doutrinadores, quanto à delimitação do significado contabilístico do termo *provisões*, favoreceu a indisciplina existente que, todavia, o movimento de *normalização contabilística* ocorrido atenuou significativamente. Na verdade, com a simples consideração desta matéria no Código da Contribuição Industrial alterou-se significativamente o panorama anterior, conseguindo-se uma primeira identidade conceptual e uma prática menos atrabiliária.

Da análise das várias alíneas do art. 33º daquele Código pôde concluir-se que o legislador fiscal perfilhou um conceito de *provisão* em que se abrangem os seguintes dois grupos de contas(\*):

---

(\*) O referido Código preocupou-se, naturalmente, com as contas representativas de custos ou perdas e não com as contrapartidas que são também provisões (*provisões acumuladas*, contas de balanço, como atrás referimos).

- a) contas através das quais se processam ou escrituram despesas, encargos ou prejuízos, imputáveis como custos ao exercício em causa, mas de ocorrência futura incerta;
- b) contas através das quais se processam ou escrituram despesas, encargos ou prejuízos imputáveis como custos ao exercício, de verificação já comprovada, mas de montante ainda desconhecido ou indeterminado(\*)).

Acontece que, entre nós, ultimamente, tem redobrado de intensidade a discussão quanto a saber se não será preferível optar por conceito de provisão mais restritivo, o qual não consideraria casos de custos estimados de ocorrências de verificação comprovada, o que na terminologia anglo-saxónica se intitula de *accruals*.

O problema a discutir excede normalmente os aspectos de terminologia. Como atrás se refere, nem sempre é feita correcta delimitação entre provisões *tout court* e *encargos a pagar*, isto é, passivo derivado de despesas de montante certo a processar, mas para o que falta documentação vinculativa externa, para empregar a linguagem do P.O.C., que em tais casos manda usar a rubrica 268 (*Devedores e) Credores por (Cobranças e) Pagamentos Diferidos*.

---

(\*) Se houver operações a contabilizar que numa parte se configurem de quantitativo e verificação certos, mas não na parte restante, poder-se-ão decompor as suas parcelas, vindo assim a considerar-se "provisão" apenas a parcela incerta no montante (ou incerta no evento e no montante). Tal distinção tem interesse teórico e também relevância prática, nomeadamente no aspecto tributário, observação esta que se compreenderá melhor com o desenvolvimento do texto.

O interesse da apreciação do assunto decorre ainda de carências no tratamento fiscal (que, na verdade, precisa de ser alterado neste ponto), pois, às restrições da legislação em vigor (cf. art. 33º do Código da Contribuição Industrial), aliam-se também abusos interpretativos ou escrúpulos de excessivo rigor quanto ao entendimento que deve ter na contabilidade a ideia de *quantitativos exactos e aproximados*.

A correcta tipificação de provisão como acontecimento certo de montante incerto derivará da sua adequada caracterização, que deverá ser "intermédia", isto é: por um lado, excluir as realidades de ocorrências verificadas, cujos montantes praticamente ou na quase totalidade estejam determinados, mostrando-as como passivo certo — será o caso de um imposto(\*) cuja determinação se faça em bases que muito provavelmente não sofram modificações; por outro lado, aqueles casos em que o montante provável tem grande amplitude de incerteza ou de arbítrio ou é de notória incerteza serão de considerar *provisão*.

---

(\*) É interessante salientar que, por vezes, a provisão não gera custo (de exercício) no exercício em que se processa porque se traduziu de modo directo num activo (v.g., em *stock* para vender em ano posterior ou em equipamento a utilizar depois, pelo que, também em tais casos, esse custo provisionado não se deverá considerar tributável por se encontrar suficientemente explicitado que o proveito de *contrapartida* pertence ao futuro).

Na verdade, não se vê razão para não enquadrar em *provisões* eventos certos que se apresentem em quantitativo incerto ou com significativa amplitude de estimação. Tais hipóteses merecerão tanto a providência contabilística da provisão como aqueles em que se duvide da verificação do acontecimento.

Casos de evento incerto podem ilustrar-se com o seguinte exemplo: se a eventualidade de se gerarem obrigações de indemnizações por despedimento a pessoal agora ao serviço de uma empresa tem probabilidade razoável de acontecer criar-se-á *provisão* para esse acontecimento; se a probabilidade de acontecer é muito grande, próxima de um, considera-se que o passivo é certo e *o custo respectivo não se rá provisional*; se a probabilidade da ocorrência do acontecimento é muito pequena, próxima de zero, então restará não ligar ao assunto ou, pretendendo ser prudente e evitar riscos de consequências funestas, criar reserva para essa possibilidade, esse imprevisto muito pouco provável (usar então a figura da provisão seria inadequado).

*A concluir, põe-se questão e responde-se:*

- Não se estará com o exposto e introduzir arbitrio, incerteza ? Entende-se que não: a incerteza nestas matérias não está no que se aponta, mas na própria natureza de certos factos ou acontecimentos que a contabilidade tem necessidade de relevar. O que importará é que os alunos se habituem a pensar que lidam com matérias onde a certeza não existirá com rigor matemático, no estádio actual pelo menos.

4. *Variações cambiais ocorridas em créditos e débitos*

Sobre esta matéria veio o P.O.C., no seu capítulo XII, preceituaro seguinte:

...

"2.2 - *Os (créditos e débitos) que estão expressos em moeda estrangeira calculam-se em função do câmbio do dia quanto a cada operação. Na altura do balanço, e verificando-se perda estimada, tendo em consideração o câmbio à data do balanço, pode-se constituir provisão para o facto; se houver ganho estimado, mantém-se o valor já registado*" (P.O.C.).

Na previsão deste normativo legal foi esquecido que créditos e débitos, ainda que expressos em moeda estrangeira, por serem valores ditos nominais (ou monetários, segundo terminologia genericamente utilizada por vários autores e por associações de profissionais), têm de configurar-se à data do balanço pelo seu valor em moeda nacional, devendo as diferenças de câmbio ser tomadas como resultados reais ou efectivos do exercício em causa.

Os autores do P.O.C., pensando talvez no princípio da prudência, não o entenderam assim. Na verdade, aquele princípio tem sido invocado para fundamentar a exclusão (no cômputo do resultado) de proveitos derivados de evoluções favoráveis das taxas de câmbio de dívidas por receber e/ou por pagar no fim de cada exercício económico, conduzindo igualmente a que se considerem como perdas latentes ou custos estimados (e não como "perdas certas")

as perdas derivadas das evoluções desfavoráveis dos câmbios. Manifestamos a nossa discordância quanto a tais procedimentos, acentuando o seguinte:

- Não pode ser afirmado que se está perante prejuízos estimados, com a peregrina invocação de que só mais tarde, no momento em que pagarem ou regularizarem os débitos/créditos, é que será conhecido o exacto resultado cambial.
- É evidente que só nessa altura se conhecerá o resultado cambial que decorre desde o nascimento do débito/crédito até à sua extinção, mas, considerando que a contabilidade das empresas obedece ao princípio da especialização económica dos exercícios, *deve ser decomposto o resultado cambial global em resultados parcelares anuais, a imputar ao exercício respectivo.*
- Se assim não for entendido, acontecerá que uma dívida significativa, a pagar ou a regularizar, por exemplo, ao fim de vinte anos, em país sob inflação e com desvalorização sucessiva da sua moeda, conduziria a soluções fiscalmente inoportáveis (\*) — guardar prejuízos acumulados ano a ano para uma altura em que não seria possível encontrar lucro que compensasse tão grande verba. Uma empresa a trabalhar com financiamentos do estrangeiro não poderá, em condições normais, suportar

---

(\*) Estamos a pensar no que se passa em Portugal, na medida em que a *Provisão(?) para Diferenças Cambiais* não tem sido considerada como custo para efeitos fiscais nos anos em que é constituída e/ou reforçada. É assunto a carecer de revisão.

tão importante diferimento fiscal de custos, fora da lógica e dos princípios da Economia da Empresa(\*)).

- A prática exposta é perfilhada nesta matéria pela lei portuguesa que, salvo o devido respeito, é incoerente, sendo rejeitada pelos autores e técnicos de contabilidade. Reflectindo-se na fiscalidade, traz para os contribuintes com dívidas elevadas ao estrangeiro gravames significativos.

Por tudo quanto acima se aponta julga-se conveniente terminar estas considerações acentuando que o assunto exposto assume hoje extrema importância, pois as variações cambiais têm sido significativas em Portugal. E, como se procurou demonstrar, a solução entre nós seguida não parece a mais coerente, impondo-se, a nosso ver, que o assunto seja urgentemente reapreciado(\*\*).

---

(\*) Repete-se: a análise está a ser feita especialmente no aspecto fiscal.

(\*\*) Tal está acontecendo entretanto, mas ainda em fase pré-legislativa.

### 5. Resultados de exercícios anteriores

A Administração Fiscal em relação às questões dos custos e proveitos de exercícios anteriores veio tomando posições cada vez mais gravosas para as empresas.

Inicialmente, as despesas relativas a dado exercício, quando processadas em exercício seguinte eram, ainda assim, fiscalmente aceites como custos do exercício em que apareciam escrituradas se a empresa desse disso explicação plausível(\*).

A Administração Fiscal também tolerava que as empresas fizessem compensações entre custos e proveitos, adicionando só a diferença no cômputo do lucro a apurar para efeitos de contribuição industrial e demais impostos sobre lucros.

Por posterior entendimento, a Administração Fiscal veio a recomendar aos contribuintes que, no "mod. nº 2", adicionassem e deduzissem ao lucro, respectivamente e em simultâneo, custos e proveitos de exercícios anteriores(\*\*). Se as empresas fizessem a dedução de proveitos, a Administração procedia depois à liquidação adicional relativa ao ano reputado competente. Se o contribuinte não fizesse essa dedução na sua declaração mod. 2, arriscava-se a não ver deduzidos tais proveitos, não obstante os mesmos originarem liquidações adicionais nos anos anteriores. A Administração Fiscal, no que toca aos custos de exercícios anteriores, não os vinha considerando no ano da sua escrituração para efeitos fiscais, adicionando-os em liquidação adicional, quando não feito pelo contribuinte, não proceden-

---

(\*) Por exemplo, invocando que no caso se seguiu justificadamente o chamado *princípio da competência financeira*.

(\*\*) Cf. *Sugestões e Esclarecimentos aos Contribuintes do Grupo A da Contribuição Industrial*, exercício de 1981, ed. D.G.C.I.

do às correspondentes deduções nos anos anteriores (salvo, por via de regra, em casos de exame à escrita).

No aspecto concreto pode sugerir-se a adopção de medidas como as seguintes:

- procurar obter os documentos relativos à escrituração de modo a que o respectivo processamento se faça no exercício competente.
- utilizar, sempre que possível e legítimo:
  - a) a conta 226 *Fornecedores, c/Facturas em Recepção e Conferência*;
  - b) a conta 268 *Devedores e Credores por Cobranças e Pagamentos Diferidos*;
  - c) ponderar aqueles casos em que possa justificar-se o recurso à técnica das provisões, de modo a salvaguardar as contabilizações correspondentes a custos fiscais de anos seguintes. Isso quando for admissível que tais verbas se processem como despesas no(s) exercício(s) seguinte(s) e custos fiscais nesse(s) exercício(s), acompanhadas de lançamentos a débito

das subcontas de balanço da rubrica 29 *Provisões para Cobranças Duvidosas e Outros Riscos e Encargos* que tenham saldos credores vindos do antecedente e a crédito de contas de *Utilização de Provisões* (contas 79 e 82 do P.O.C.) que são proveitos no Quadro 12 da declaração modelo nº 2 mas que no Quadro 18 dessa declaração poderão ser de dutíveis.

Não obstante o que se recomenda, importa observar que o problema carece de revisão. Será de o reestudar nos trabalhos de *Normalização Contabilística*(\*) e a Administração Fiscal, que cometeu exageros interpretativos no entendimento do que são "custos de exercícios anteriores", abstraindo demasiado das realidades e esquecendo que importaria especialmente apreciar a substância e a efectividade dos custos e as razões dos atrasos nos processamentos, está a arrepiar caminho. Justificar-se-á que aplique penalidades — aliás legalmente previstas e que poderiam, por revisão legal, agravar-se — quando verificar atrasos de contabilização, em particular se propositados. Porém, não aceitar fiscalmente custos que foram efectivamente

---

(\*) O problema exposto agravou-se em resultado da atenção particular que lhe foi dada após a publicação do P.O.C., que obrigou à criação e movimentação da conta de *Resultados de Exercícios Anteriores* (cf. P.O.C., conta 83, subcontas, divisões e notas explicativas).

processados ou pagos, constitui solução menos justa e de sadequada (\*).

Também na 4ª Directiva da C.E.E. (na estrutura ou modelo de conta de lucros e perdas) não ficou prevista a existência da conta *Resultados de Exercícios Anteriores* (cf. Secção V, arts.22º e segs.).

Não pode deixar de notar-se que neste campo a evolução está sendo para o apagamento desta rubrica. No Plano Contabilístico Francês Revisto já não há a rubrica de *Resultados de Exercícios Anteriores*, apenas indicando poderem as empresas usar, se o entenderem, nas subcontas de *67 Charges Exceptionnelles* e *77 Produits Exceptionnelles* as divisões 672 e 772 para registar, no decurso de cada exercício, verbas que considerem respeitantes aos exercícios anteriores, sob a condição de pelo menos as repartirem no fim do exercício entre os custos e proveitos de exploração e os custos e proveitos extraordinários e em função das respectivas naturezas. Esta posição revela-se realista: as verbas são apreciadas num contexto de pertença ou não ao exercício e, após tal análise prévia, lançam, em contas de custos e proveitos extraordinários (contas 67 e 77 do P.C.F.R.) as que assumirem características de excepção, de anomalia, ou extraordinárias.

Nota-se que no Plano Geral de Contabilidade de Espanha não foi sequer considerada a rubrica de *Resultados de Exercícios Anteriores*. Na Introdução daquele plano aponta-se o seguinte:

---

(\*) O arrepiar de caminho está já a dar-se desde há algum tempo - a esse respeito foi significativa a doutrina expendida no Ofº Circular nº C-1/84, de 18 de Junho, da D.G.C.I.

"De acordo com as razões apontadas, o Plano não estabelece conta específica de resultados de exercícios anteriores. Não obstante, quando um custo (ou proveito) com certo significado quantitativo corresponde - segundo juízo da empresa - a exercício findo, é recomendável que esta circunstância se faça constar como informação adicional da conta de exploração".

Pode concluir-se que o princípio da especialização dos exercícios não tem tido em outros países a rigidez que lhe tem sido atribuída em Portugal. Aliás, não querendo apresentar aqui demonstrações desenvolvidas do que se afirma, convém, todavia, assinalar que a Norma Internacional de Contabilidade nº 8 da I.A.S.C. (*International Accounting Standards Committee*) no seu ponto ii, indica o seguinte que bem revela a flexibilidade que se pretende acen-  
tuar:

"Em circunstâncias raras, surgem acontecimentos no período financeiro corrente que mostram que as demonstrações financeiras de um ou de mais períodos anteriores foram preparadas e apresentadas numa base errada e inexacta em resultado de erros ou omissões. Os ajustamentos financeiros resultantes de tais acontecimentos são referidos nesta Declaração de Princípios como resultados de períodos anteriores. Os resultados de períodos anteriores não devem ser confundidos com estimativas contabilísticas que, pela sua natureza, sejam aproximações que possam necessitar de correcção logo que informação adicional se torne conhecida em períodos subsequentes. Um débito ou um crédito surgido de uma contingência, que na altura própria não pôde ser prevista com rigor, *não constitui correcção de um erro*" (o itálico é sublinhado nosso).

### Código do Imposto de Mais-Valias

1. *As matérias deste Código suscitam de imediato um ponto prévio: - entendemos que o conceito de rendimento para as empresas deverá ser amplo, de modo a que convirjam para a tributação dos lucros em geral os ganhos hoje tributados em mais-valias. Em conformidade, desapareceria, para as empresas, a tributação de tais ganhos a título de mais-valias.*

Separar lucros de gestão e ganhos de capital não parece de manter. Entende-se hoje que tais separações prejudicam a consecução da justiça tributária. Torna-se difícil um tratamento coerente dos resultados quando se sabe que as valorizações dos activos imobilizados não são tomadas como lucros e inversamente se aceitam como custos. juros e diferenças cambiais processados por taxas nominalmente elevadas.

As empresas financiadas por capital alheio terão as vantagens da perda do poder de compra que sofrem os seus credores. Nas empresas financiadas por capital próprio não há encargos financeiros, mas os sócios beneficiarão de mais-valias operadas no Activo e que no futuro propiciarão "ganhos realizados" ou uma recuperação dos seus "desembolsos" sob maior expressão nominal.

Por outro lado, importa observar que poderá perfeitamente admitir-se que na tributação dos rendimentos das empresas todos os ganhos se assimilem a rendimentos tributáveis que se considerem atribuíveis ou imputáveis ao exercício de qualquer actividade de natureza comercial ou

*industrial.*

Com efeito, pode logicamente aceitar-se que se tribute, através de "imposto sobre o rendimento das empresas", quer os ganhos provenientes de actividades ou actos pura ou objectivamente comerciais, quer os demais realizados ou auferidos por empresas, nomeadamente os derivados de actos de simples administração ou de venda de bens próprios de rendimento, ainda que tais actividades e actos só subjectiva e conexamente se possam considerar ganhos comerciais, "ganhos de gestão".

O facto de se afirmar que uma mais-valia não resulta de qualquer acto ou actividade (especulativa) do empresário, não invalida outras razões para a assimilação ou igualização da tributação das várias categorias de ganhos das empresas(\*).

Sobre estas matérias têm subsistido questões diversas que dão aos analistas ensejo de tomarem posições divergentes. Cita-se a existência de casos concretos de verificação de mais ou menos-valias sem que se operem transmissões onerosas de bens do imobilizado.

Assim, se, por exemplo, no fim da vida útil de um equipamento o seu valor de escrita é geralmente pouco importante — valor de sucata —, pode não valer a pena (ou não ser possível) proceder à sua "transmissão onerosa".

---

(\*) É evidente que esta conclusão não deverá impedir considerações de outra natureza, incluindo as de "oportunidade", o que convém assinalar e ser considerado em estudos teóricos ou doutrinários ou em acções da Reforma Fiscal.

Interpretando literalmente o actual texto do art. 25º do Código da Contribuição Industrial, por exclusão de partes poderá concluir-se que o saldo procedente da regularização final do elemento patrimonial caduco se deve considerar diferença de valia ou resultado da gestão, consoante houver venda ou simplesmente abate do bem caduco. Ora, esta desigualdade de tratamento não parece curial e pode ocasionar (tem ocasionado) divergências sensíveis de tributação.

Outro caso que se discute respeita aos sinistros em bens do immobilizado, de reserva ou de fruição. Se os bens não estão seguros, a sua deterioração tem sido entendida perda, aceite ou não, para a contribuição industrial. Se os bens estão seguros, acarretarão direito a indemnização do segurador, superior ou inferior ao valor por que os bens figuram na escrita. Tem-se entendido que o resultado neste caso não é de considerar para a contribuição industrial nem para o imposto de mais-valias(\*). Assimetrias, teóricas ou praticadas, como estas e outras, nomeadamente as do ponto 2 seguinte, levam a duvidar da coerência e justiça do sistema vigente, dão razão a quem olha para as instituições fiscais com menor respeito e revela a urgência da Reforma Fiscal.

---

(\*) A exclusão de tributação em contribuição industrial deriva de se tratar de resultado auferido em "bem do immobilizado da empresa" o qual está excluído da norma de incidência do art. 1º do respectivo Código. E a exclusão da tributação em imposto de mais-valias destes ganhos realizados resulta de se entender que não se operou especificamente um fenómeno de "transmissão onerosa" - o bem sinistrou-se, perdeu-se, não foi alienado. Há quem refira não haver razões para o legislador excluir tais mais-valias da tributação devendo, sim, admitir-se que as palavras "mediante transmissão onerosa" e "qualquer que seja o título por que se opere", que constam do art. 1º do actual Código do Imposto de Mais-Valias, foram aditadas mais com o objectivo de reforçar o sentido da expressão "ganhos realizados" também constante do §1º do art. 25º do Código da Contribuição Industrial.

Quem tiver que proceder a reformas na matéria bem poderá considerar melhor solução futura dar ao conceito de rendimento de empresa um sentido amplo que englobe todos os seus ganhos, incluindo nestes as mais-valias e rejeitando exclusões como as que se apontam e que se mostram hoje ilógicas.

Esta solução teria, no entanto, de *conduzir à introdução de esquemas que impedissem que a gestação de mais-valias ficasse penosamente agravada, a tal ponto que as empresas se inibissem, por motivos fiscais, de alienar ou trocar bens do immobilizado já obsoletos ou desadequados às necessidades gestivas(\*)*.

---

(\*) Poderiam estudar-se esquemas de incentivação para certos reinvestimentos de proveitos derivados de alienações de immobilizado.

2. Há que rever o regime de tributação de ganhos auferidos em cessões de posições sociais (alienações de quotas e acções de empresas), o qual tem ocasionado injustiça fiscal e evasões notórias.

De há muito que este assunto tem suscitado nos contribuintes certa perplexidade(\*), pois, por vezes, obtêm informações contraditórias e naturalmente verificam que há aspectos e opiniões cujo significado ou lógica lhes escapa.

Os argumentos no sentido da tributação de aumentos de capital em imposto de mais-valias derivam de se entender que nos actos de aumento de capital haverá ganhos fortuitos para os titulares das acções(\*\*). Tem sido também acentuado que esses ganhos não são propriamente relativos às atribuições das reservas aos sócios, mas sim valorizações que a experiência mostrou verificarem-se, eventualmente, por virtude dos aumentos de capital. Esta argumentação actualmente não tem relevância, pois as referidas valorizações ocorreram em anos transactos de grande tendência, diga-se psicose, altista. A legislação nesta matéria, está artificiosa e é, hoje em dia, mais estranha.

---

(\*) Cf. nosso livro *Mais-Valias do Imobilizado e Aumentos de Capital*, ed. Petrony, 1972 e artigo publicado na Revista *Ciência e Técnica Fiscal*, nºs 262/264, Outubro-Dezembro, de 1980.

(\*\*) Na verdade, tem sido observado que com as incorporações de reservas no capital surgem, por via de regra, valorizações das quotas e acções, isto é, melhores preços de venda ou subidas de cotação (cf., a esse respeito, o nº 3 do Relatório do Código do Imposto de Mais-Valias).

Importará observar aqui que as pessoas e entidades que obtêm ganhos na venda de acções não estão, por via de regra, a pagar quaisquer impostos, por se entender que não há lugar a tributação em tais vendas, visto haver a tributação em outra altura - quando dos aumentos de capital. Todavia, no caso de se tratar de empresas com actividades de compra de acções e quotas para posterior revenda, então os ganhos que nessa actividade forem auferidos serão sujeitos a contribuição industrial. Assim, por exemplo, os bancos formulam diferenciações contabilísticas das suas acções, consoante são para revenda ou para mera detenção (participações financeiras) dependendo daí a sua tributação ou não.

Acontece que o Plano Oficial de Contabilidade (P. O. C.) não criou rubricas específicas para acções e outros "títulos de negociação", não atendendo assim a casos de títulos qualificáveis como valores da classe permutável (ou "realizável" ou "existências")(\*). E se é certo que às instituições de crédito e de seguros se não aplica o P. O. C., o mesmo já não sucede à generalidade das demais empresas.

---

(\*) Verifica-se o não aparecimento no plano de contas de títulos de negociação ou para venda, não havendo qualquer nota explicativa (salvo uma genérica menção no relatório da Comissão de Normalização ao contexto económico e político).

A solução descrita propiciou a muitas empresas e a particulares ganhos consideráveis sem qualquer tributação. Com os acontecimentos do pós-25 de Abril a situação inverteu-se e apareceram perdas nas transacções de quotas e acções, pelo que o esquema tributário vigente veio, em conformidade, impossibilitar as empresas (e particulares) de se ressarcirem "fiscalmente" de perdas.

Começa, todavia, a verificar-se de novo o interesse por transacções de acções(\*) e de outros valores representativos de posições sociais (quotas). E, então, os problemas tributários subjacentes voltam a ser de novo ventilados. Quanto a nós e por tudo quanto já se referiu, o assunto terá de ser reapreciado, dir-se-ia, de alto a baixo. Entende-se que na análise do problema deveriam pôr-se em equação actuais situações de distorção. Assim:

- A elevada tributação actual dos dividendos dá origem a que os accionistas detentores de poder deliberativo das sociedades a evitem, não propondo distribuições de dividendos, antes votando a adopção de políticas de constituição de reservas

---

(\*) Nota-se também que até hoje não foram prestados esclarecimentos adequados para dúvidas existentes nas contabilizações derivadas das "trocas" de acções e quotas-de antigas empresas privadas-por títulos de dívida pública.

que possibilitem aumentos de capital e valorizações das quotas e acções sem impostos ou com impostos reduzidos. As quotas e acções valorizadas são depois objecto de operações que acarretam ganhos que, conforme já se notou, não estão sofrendo tributação.

- As excessivas taxas de imposto para os rendimentos de mais altos escalões, acompanhadas de factores conjunturais negativos e de incertezas estruturais, favorecem significativas operações de descapitalização das empresas, através de compras - pelas próprias sociedades - de quotas ou de acções dos seus próprios sócios e accionistas, o que lhes possibilita reembolsos financeiros sem serem afectados pela gravosa tributação existente(\*).

A orientação que tem sido seguida e que se traduz em não tributar os ganhos auferidos na venda de quotas e acções (considerados valores de rendimento ou para fruição) deriva do que dispõem os artigos 1º (nºs. 2º e 4º) do Código do Imposto de Mais-Valias, conjugadamente com explicações do nº 3 do Relatório daquele Código. Sempre manifestámos dúvidas quanto ao acerto desta solução. Ela é fonte de distorções e injustiças, mas também é efeito disso.

---

(\*) Em 21 de Dezembro de 1985, lemos em jornais diários que é propósito do Governo "vedar amortizações de quotas a sociedades com salários em atraso". É um começo de atenção, ainda que indirecto e noutra perspectiva que não a fiscal, ao problema assinalado.

O Dec. Lei nº 626/76, de 28 de Julho, reviu o Código do Imposto de Mais-Valias, mas este continuou a consignar, além do mais, que "os ganhos a que respeita o nº 2 (do art. 1º do Código), quando realizados mediante transmissão onerosa de terrenos para construção ou de acções ou outras participações sociais, só ficarão sujeitos a imposto por força do que dispõem, respectivamente, os nºs. 1º e 4º" (do dito art. 1º) (cf. antes, §3º, agora §5º, do citado art. 1º do Código).

Pensa-se que há sobejas razões para a reapreciação de um assunto de tantas consequências. A questão em exame, de certo modo, é de sistema, pelo que necessário será encará-la sob perspectiva global, atentando no conceito de rendimento para as pessoas singulares e no de lucro para as empresas.

### Código do Imposto Complementar

Este Código, no que toca à Secção A, será porventura um ponto de referência para um futuro código de imposto único sobre o rendimento; no que toca à Secção B, ir-se-á dar o seu desaparecimento; a terceira parte do Código dedicada à tributação em regime especial de títulos ao portador assume natureza conjuntural de relevo mas, por isso, importará menos às abordagens que o candidato apresenta neste Relatório.

É evidente que este importante imposto e respectivo Código, particularmente enquanto subsistirem, serão, necessariamente, objecto das lições do candidato. Porém, não se apresentam aqui pontos para análise, anotando-se, todavia, que a natureza complementar deste imposto permite chamada especial de atenção para o que atrás se assinalou sobre as várias categorias de impostos parcelares relativos à tributação dos rendimentos. E o ponto seguinte completa e articula perfeitamente as considerações que globalmente se entendeu dever apresentar sobre a temática geral da *tributação dos rendimentos em Portugal*.

### Síntese do estudo da tributação dos rendimentos

Reputa-se útil apresentar uma síntese comparativa e crítica de toda esta matéria. É boa ocasião para acentuar de novo diversidades, nomeadamente diferenciações de taxas e de fórmulas de tributação e certas distorções significativas.

Merecem, desde logo, relevo as comparações (disparidades) que a seguir se apresentam entre os vários impostos sobre os rendimentos e lucros.

Em geral, os ganhos (que não forem mais valias) são tributados nas empresas (com actividades comerciais ou industriais) em contribuição industrial, adicionais e eventualmente imposto extraordinário sobre lucros.

Se as empresas são em nome individual, acrescerá o imposto complementar secção A relativo à totalidade dos rendimentos tributáveis; se as empresas forem públicas ou sociedades, o imposto complementar secção B é em relação à parcela de lucro que nelas ficar retido (grosso modo)(\*).

Os sócios das sociedades, por seu turno, pagarão ainda imposto de capitais em relação aos dividendos que lhes forem distribuídos e imposto complementar sobre tais ganhos, caso afixarem rendimento global colectável acima dos mínimos não tributáveis por esse imposto.

---

(\*) O imposto complementar - secção B foi provisoriamente suspenso para as sociedades (exceptuando as de simples administração de bens) relativamente aos lucros de 1983 e 1984.

Entre nós, muitas empresas apresentavam ou apresentavam ainda — formalmente, note-se — menores lucros do que os reais, devido a atribuições feitas por cifras superiores às consideradas razoáveis, a título de remunerações de trabalho a donos das firmas ou aos sócios com funções de direcção ou outras *in nomine* ou não inteiramente traduzidas em trabalho efectivo.

A razão disso está em que as atribuições a título de lucros vêm acarretando tributações mais pesadas, pois há tributação da empresa nos impostos sobre os lucros e tributação nas pessoas dos sócios em impostos incidentes sobre os dividendos, ao passo que as remunerações a título de juros ou de rendimentos de trabalho, são custos para as empresas, reduzindo nessa medida a tributação dos impostos sobre os lucros e ocasionando apenas impostos nos sócios em relação a esses juros e rendimentos de trabalho.

Por outro lado, as diferenciações existentes nas taxas dos vários impostos acarretam também desigualdades mais ou menos relevantes entre a tributação acumulada dos rendimentos, consoante estes são atribuídos aos sócios a um ou a outro título.

Acaba-se com umas distorções mas outras surgem. Quem verifica as diferenças entre impostos e encargos sociais sob várias hipóteses encontrava e continua a encontrar diferenciações de vária ordem, quer de carácter algo genérico, quer em relação a circunstancialismos de casos concretos. Era, é ainda, importante, por exemplo, a diversificação da tributação em imposto complementar, consoante o quantitativo dos rendimentos e formas de atribuição. Isto considerando que a tributação neste imposto para pessoas singulares é altamente progressiva, que há va-

lorizações e ganhos não atingidos por tal imposto, que existem em muitos casos retenções de ganhos em sociedades conjugadas com esquemas de atribuições posteriores aos sócios, sem tributação ou com tributação diminuta. E subsistem ou aumentam os casos de deduções de encargos, de isenções e de ausências de tributação de justificação discutível(\*)).

E de acentuar que o imposto complementar se paga mais tarde que os impostos parcelares, muitas vezes pagos por retenção na fonte, o que, em face dos actuais níveis de inflação, se revela diferenciação sensível.

A fiscalidade portuguesa está, de facto, toda ela, muito distorcida, facto repetidamente reconhecido por quem se habitua a examinar realidades portuguesas - quase tudo é distorcivo, injusto. Basta pensar que se vive de há muito em inflação e crise, com deterioração progressiva da colectividade, não se conseguindo mudar o sentido da evolução.

---

(\*) Hoje, o imposto complementar está suspenso para certas categorias de empresas e não para outras. Os comerciantes em nome individual (seus agregados familiares) e outras pessoas singulares estão sujeitos a escalões de taxa fortemente progressivos, mas os chamados servidores do Estado (funcionários públicos civis e militares, etc.) continuam, como já se observou, a não pagar imposto profissional, nem fundo de desemprego e no imposto complementar beneficiam do regime de suspensão, instituído em 1963 pelo art. 3º do Dec. Lei nº 45399 e que se mantém ainda, embora com alterações.

Foi já acentuado que certos rendimentos de capitais (não outros) são isentos ou beneficiam de suspensão de imposto complementar (.v.g. juros de depósitos a prazo e juros de suprimentos). Claro que tal justifica-se até por uma razão particular - os juros são ilusórios (não são rendimentos visto serem comidos pela inflação), mas esta circunstância também se verifica em relação aos demais ditos rendimentos de capitais que não beneficiam das excepções legislativas.

Deve ainda observar-se que os rendimentos são afectados pelas subidas dos impostos indirectos, onde vem predominando (em termos globais) o imposto de transacções e dentro em breve o imposto sobre o valor acrescentado.

Mais: também os impostos ditos sobre transmissões ou sobre capital trazem afectações, pois, tributando-se capital ou riqueza transmitida estarão de novo a tributar-se os rendimentos (o capital não nasce espontâneamente antes resulta da poupança gerada e acumulada por rendimentos anteriores). Porém, a respeito de desigualdades e injustiças tributárias ocorre referir que as taxas do imposto sucessório, que eram já altíssimas, sofreram correcções pontuais passando a percentagem de taxa mais elevada para 76%(\*).

O curioso é que estes impostos em Portugal rendem pouquíssimo(\*\*).

Para possíveis exames e reflexões, apresenta-se arrolamento sintético dos actuais impostos (e das respectivas taxas) a que, em Portugal, estão actualmente sujeitos, nos casos mais gerais, os titulares de rendimentos (e de lucros das actividades de natureza comercial ou industrial):

---

(\*) Assinala-se que se mantém em 1985 um adicional de 15% (cf. art. 21º, al. c) da Lei do O.E. para 1985 e art. 35º, al. c) do Dec. Lei nº 139/85, de 6 de Maio) donde poder dizer-se que a taxa máxima do imposto sucessório português é das maiores do mundo.

(\*\*) Muiíssimo menos que na generalidade dos demais países, conforme se pode ver deste apanhado breve, respigado de apontamentos, pelo que a comparabilidade, anos de referência, merecem reservas que não invalidam o interesse da comparação:

Tributação do capital e/ou da fortuna em vários países:  
Em % das receitas fiscais totais

E.U.A.N.	16,5	Itália	12,4	Alemanha	4,2
Inglaterra	13,6	Japão	8,5	Holanda	3,9
				Portugal	2,0

(Valores aproximados e não suficientemente confirmados, nem necessariamente relativos ao mesmo período anual).

## Quadro sinóptico :

DESCRIÇÃO	TAXAS %
Rendimentos de prédios	
Contribuição predial	
Urbana	18
Fundo de Desemprego 2% s/ 18%	0,36
Derrama(1) 10% s/ 18%	1,8
Rústica 14% + F.D. + Derrama - total	15,68
Rendimentos de exploração agrícola	
Imposto s/ Indústria Agrícola	
Explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias	—
Explorações agrícolas e pecuárias, sem terra	—
N.B. Verificou-se de novo suspensão em 1985	
Rendimentos de aplicação de capitais	
Imposto de Capitais (e adicional)	
Juros: - Secção A e Secção B	
genericamente, todos os rendimentos não indicados seguidamente	34,5
Juros de depósitos a prazo (isentos de imposto complementar)	14,95
Juros de suprimentos (isentos imposto complementar)	20,7
Royalties, etc.	17,3
Juros de obrigações; alugueres	13,8
Lucros atribuídos a sócios ou participantes	13,8
Rendimentos de trabalho	
Imposto Profissional	0 a 22
Fundo de Desemprego(2)	3,5 ou 4
Lucros de empresas (excluindo agrícolas)	
Contribuição Industrial	
Aplicável s/a parte do rendimento colectável não superior a 3 000 000\$	30
Aplicável s/a parte do rendimentos colectável superior a 3 000 000\$	40
Derrama(1) 10%, sobre 30 e 40 respectivamente	3 ou 4
Imposto extraordinário sobre os lucros	5
Imposto Complementar - Secção B	
Taxas progressivas (cf. art. 94º do respectivo Código):	
Caso geral de sociedades	6 a 12(3)
Caso de simples administração de bens	12 a 24
Pessoas colectivas não sociedades (incl. empr.públ.)	2 a 4
Rend. globais - Imposto Complementar - Secção A(4)	
Imposto sobre a totalidade dos rendimentos das pessoas singulares (após certas deduções nomeadamente de impostos parcelares e outros)	0, a 60/70
Ganhos de capital não sujeitos a imposto complementar	
Realizados em activo imobiliz. empresas (incl. imp. extr.)	12
Realizados em trespases escritórios e consultórios (incl. imp. extr.)	12
Realizados em terrenos para construção (incl. imp. extr.)	24
Realizados em 50% das reservas incorp. e emissão de acções (incl. im. extr.)	12,0

(1) A derrama está reportada ao concelho de Lisboa. Noutros concelhos poderá ser diferente.

(2) Há que notar que os rendimentos do trabalho de conta de outrem estão também sujeitos a contribuições para a Previdência Social (em regra 21% a cargo da entidade patronal e 8% a cargo do trabalhador) e a entidade patronal paga 4% para o Fundo de Desemprego.

(3) Este imposto tem continuado suspenso.

(4) Como é sabido, além dos impostos parcelares, as pessoas físicas pagam, em adição, o imposto complementar-Secção A.

As referências deste quadro importa acrescentar, também em síntese, algumas outras indicações relativamente aos impostos sobre os lucros.

- Quando colocados à disposição de sócios (não accionistas), temos :

Imposto de capitais (e extraordinário) sobre dividendos que atrás se indica e imposto complementar progressivo - taxas até 60% ou 70% do art. 33º do respectivo código para pessoas singulares.

- Os sócios - sociedades, além de imposto de capitais e salvo se forem sociedades estrangeiras (sem estabelecimento estável cá, ao qual se impute o lucro), pagam igualmente impostos sobre os lucros(\*), mas existe esquema de deduções, conforme a seguir se indica (ver al. b)).

- Quando os lucros são colocados à disposição de accionistas temos a seguinte tributação:

Em relação a dividendos de todas as espécies de acções

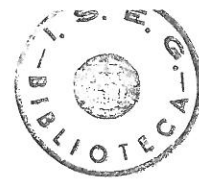
Imposto de capitais (e imposto extraordinário)

Imposto complementar (e selo de recibo(\*\*)).

---

(\*) Contribuição Industrial, adicionais, imposto extraordinário e imposto complementar que, todavia, tem estado suspenso .

(\*\*) Anotação apenas para completar as alusões pois é evidente que não se trata de "imposto sobre os rendimentos", embora cobrado por retenção na ocasião da colocação dos dividendos à disposição.



a) Se os titulares das acções forem pessoas singulares pagarão Imposto Complementar-Secção A, à taxa progressiva do artigo 33º do respectivo Código, cumulando com outros rendimentos, indo os escalões de 4% a 60% ou 4,8% a 70%, salvo se as acções forem ao portador não registadas<sup>(\*)</sup><sup>(\*\*)</sup>, como já é viável de novo (a taxa de imposto complementar será então a do art. 124º do Código - - 24% sobre o dividendo líquido do imposto de capitais).

b) Se os titulares das acções forem sociedades, salvo se estrangeiras, pagarão os impostos acima indicados em relação aos dividendos e depois os impostos sobre os lucros das sociedades, apontados na exemplificação feita na página anterior. A lei prevê, todavia, diferentes esquemas de deduções e isenções e até agravamentos (cf., especialmente, arts. 37º c), 42º, 89º do Código da Contribuição Industrial, artigo 94º §2º do Código do Imposto Complementar e artigo 10º do Código do Imposto de Capitais).

Mais :

c) Selo de recibo (a liquidar no momento da quitação do dividendo) 3% .

---

(\*) Aos dividendos destas acções passou a ser de novo aplicável a tributação por avença em imposto sucessório - 5% sobre o valor do dividendo (cf. ainda chamada (\*\*)) da pág anterior).

(\*\*) Não é, evidentemente, imposto sobre o rendimento, mas sim "imposto de transmissão" calculado com base no rendimento.

*Impostos sobre o lucro das empresas em nome individual*

Presentemente, os impostos e respectivas taxas que incidem sobre estas empresas são os mesmos que se indicaram para as sociedades, à excepção do imposto complementar que é aqui regulado pela Secção A do Código do mesmo imposto, sendo calculado em função de escalões de taxa que constam do artigo 33º desse Código (ver respectiva tabela).

A progressividade tem sido acentuada, mas, presentemente, é menor: 4% ou 4,8% para o escalão de 100 contos de rendimento colectável, até 60% ou 70% (cf. art. 33º do Código do Imposto Complementar).

A tributação dos lucros das empresas em nome individual, aliada, por vezes, a outras razões de ordem económica e também de natureza fiscal (por exemplo, o atenuar de futuras tributações em imposto sucessório) está conduzindo a uma acentuada redução do número daquelas empresas, quando de certa dimensão económica e volume de lucros.

Na verdade, a forma societária propicia certa economia em caso de lucro significativo. Isso fundamenta-se em o lucro ser, por via de regra, necessário à expansão da empresa, donde se transferir para reservas. Ora, nas sociedades, há sujeição a imposto complementar (Secção B), cuja taxa máxima, aplicável nos casos gerais, é de 12% para rendimentos colectáveis pertencentes ao escalão acima de 6 000 contos(\*). Porém, os lucros retidos nas sociedades evitam aos sócios tributação em imposto de capitais e em imposto complementar (secção A), opção logicamente impossível no caso de comerciantes em nome individual. E nas sociedades anónimas voltou a poder usar-se o regime de taxa proporcional (de

---

(\*) Imposto actualmente suspenso, como atrás já se observou.

24%) para os dividendos das acções ao portador não registradas.

Tudo o exposto bem revela a existência de diferenciações fiscais, nomeadamente diversidades de taxas de vários impostos. Poderão ainda arrolar-se outras, como as desigualdades relevantes entre tributações de rendimentos, consoante atribuídos a empresários em nome individual ou sócios de empresas, a este ou aquele título. De modo abreviado e esquemático, apresentam-se os impostos e encargos para fiscais incidentes sobre as diferentes categorias de rendimentos das sociedades e das pessoas físicas :

## COMPARAÇÕES DE FISCALIDADE

Impostos e deduções na empresa em nome individual		Impostos e deduções sociais pagos em % do rendimento	Atribuição em sociedades a título de :			
S/Lucro %	s/Trabalho empresário %		Lucros %	Juros Supr. %	Trabalho de Gerência %	Trabalho %
30 e 40	—	Na sociedade que faz a atribuição	30 e 40	—	—	—
5	—	Contribuição Industrial	5	—	—	—
0 a 4	—	Imp.Extr.s/lucros	0 a 4	—	—	—
—	—	Derrama	—	—	4,0	4,0
—	—	Fundo de Desemprego	—	—	21,0(ou 0)	21,0
—	—	Caixa de Previdência	—	—	(*)	
—	—	No sócio que recebe a atribuição	—	—		
—	—	Imposto de Capitais e adic.(lq.de C.Ind. e Imp. Extraordinário)	9,0 a 7,0	20,7	—	—
—	0 x 22	Imposto Profissional	—	—	0 x 22	0 x 22
—	15	Fundo de Desemprego	—	—	3,5	3,5
—	—	Caixa de Previdência	—	—	8(ou 15)	8
—	—		—	—	(*)	
35 a 49	15 ≤ x ≤ 37	Total (excluindo imposto complementar)	44 a 56	20,7	36,5 ≤ x ≤ 58,5	36,5 ≤ x ≤ 58,5

## NOTAS AO QUADRO "COMPARAÇÕES DE FISCALIDADE"

- Pela retenção de lucros nas sociedades em geral e empresas públicas há ainda a considerar o imposto complementar (secção B) de 6% a 12% e 2% a 4%", respectivamente. Se, porém, em vez da retenção houver distribuição de lucros aos sócios surge, consoante os casos, o imposto complementar destes (secção A) de 0 a 60% ou 70%.
- No entanto, o imposto complementar (Secção B) está suspenso para empresas societárias; igualmente, os juros de suprimentos colocados à disposição de sócios beneficiam de suspensão de imposto complementar (secção A).
- As empresas agrícolas e, consequentemente, essa categoria de empresários beneficiam há vinte anos de suspensão do imposto sobre a indústria agrícola; as empresas industriais beneficiam particularmente de isenções e incentivos (SIII, art. 44º do Cód. da Contr. Ind.).
- O imposto de capitais s/lucros (incluindo adic.) é de 13,8% mas, considerando os lucros da empresa ante impostos, equivale às taxas indicadas na coluna de lucros.
- Quando os rendimentos dos sócios gerentes a título de trabalho de gerência ultrapassarem o salário máximo nacional (165 contos/mês) para serem aceites como custos fiscais na sociedade, necessário se torna fazer exposição justificativa, sujeita ou não a deferimento.
- A derrama varia entre 0 a 10%. Em Lisboa actualmente é de 10% (da colecta da contribuição industrial) que sendo 40% máximo dá 4% (10% x 40%).

(\*) A indicação das percentagens de previdência sobre as remunerações de administradores-accionistas e sócios-gerentes são 21% e 8% no caso de facultativamente estarem no regime contributivo aplicável a empregados de conta de outrem, o que por vezes sucede (em especial quando se trata de antigos empregados). Quando os empresários e membros dos corpos sociais estão no regime de previdência dito de profissionais independentes só eles é que pagam previdência — 15% dentro do limite de 8 vezes o salário mínimo.

Pela confrontação das cifras apresentadas no quadro da página anterior verifica-se que são diferentes as tributações das actividades de natureza comercial ou industrial, consoante as mesmas são exercidas por comerciantes em nome individual ou por sociedades e empresas públicas, variando também a tributação, em termos globais, nas sociedades e sócios.

No caso de sociedades, verificam-se igualmente distorções fiscais consoante seus custos e proveitos, investimentos que realizam, financiamentos que utilizam, dimensões que apresentam, etc.

Os sócios majoritários de empresas de maior dimensão económica e de maiores lucros podem preferir a forma de sociedade por acções, visto que esta possibilita :

- a) a utilização de liquidação de imposto complementar à taxa constante de 24%, aplicável aos dividendos das acções ao portador não registadas (dividendo já deduzido do imposto de capitais e adicionais);
- b) o não pagamento de imposto sobre as sucessões e doações pelo regime geral das taxas do artigo 40º do respectivo Código, em relação às partes sociais transmitidas(\*), sendo aquele pago por avença, por retenção na fonte através dos dividendos distribuídos, à taxa de 5% incidente sobre o quantitativo dos dividendos brutos.

---

(\*) Actualmente só sob a forma de acções ao portador não registadas.

Todas as diferenciações de tributação assinaladas e outras existentes mostram o interesse da reforma prevista na Constituição da República(\*) para a nossa actual Fiscalidade que, além dos objectivos fundamentais na quela previstos, deverá ter em conta objectivos pragmáticos, como os seguintes :

- obtenção de receitas para cobertura dos encargos a dispender para a realização dos fins e funções do Estado;
- estímulo das actividades carecedoras de auxílio e robustecimento;
- dinamização de mudanças estruturais, através de políticas que favoreçam redistribuições de rendimentos e de medidas contributivas para o progresso económico-social e o bem comum;
- consecução da "justiça e igualdade tributárias", a qual tem sido difícil de atingir entre nós, dadas as numerosas distorções da actual estrutura onde preponderam impostos indirectos e parafiscalidade. A justiça tributária é, aliás, realidade mutável: passou-se de há muito de impostos *per capita* a impostos lançados segundo taxa proporcional à matéria colectável; actualmente, há cada vez mais impostos sobre rendimentos de taxa progressiva, mas surgem necessidades estruturais

---

(\*) Cf. arts. 106º e 107º da Constituição da República.

e conjunturais que retiram valor a essa progressividade — tributação indirecta e parafiscalidade elevadas.

Também é certo que os agravamentos da *Fiscalidade* provocam subidas de preços pela repercussão económica directa ou indirecta dos impostos, reduzem seriamente o incentivo que o ganho propicia no exercício de qualquer actividade económica e, por outro lado, as receitas que se transferem para o sector público, por vezes, não conseguem ser administradas de forma a melhorar a situação social da população do País. E o grave é que os impostos são elevados e não chegam ... Está-se, pois, numa situação estrutural que, por ser difícil, obriga a esforço de "imaginação" que possibilite modificar a insustentável situação.

#### Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações

Estes dois impostos são, como é natural, os que se apresentam com menos peculiaridades para uma *Fiscalidade* virada à empresa, como deve ser a que se ensina em curso de *Organização e Gestão de Empresas*. Não obstante e até para uma visão geral de *Fiscalidade* devem fazer parte do Plano destas Lições (ver, supra, pág. 37).

Convém referir que as matérias tributárias deste Código têm assumido na *Fiscalidade Portuguesa* menor rele-

vância e mero carácter de complementaridade que, em boa verdade, não se justifica. Por isso, terá, no futuro, de exigir atenção muito especial do legislador. Pode avançar-se que, em nome da justiça social e até como exigência constitucional (cf. nº3 do art.107º da C.R.P.), importa proceder com urgência à reformulação da incidência e apuramento da matéria colectável do imposto sucessório, com simplificações que favoreçam liquidações mais atempadas e com redução significativa da sua actual progressividade, baixando as taxas (as percentagens dos escalões da "taxa") (cf., supra, pág. 23 e pág. 30).

Em particular, o imposto sobre as sucessões e doações terá de passar a constituir fonte de receita mais significativa no nosso País, pois a sua contribuição é irrisória. E se isso vier a ser objectivo, dir-se-á que o mesmo poderá bem conseguir-se, baixando significativamente as altas de taxas, desde que melhorem, como se impõe, as técnicas de apuramento e recolha da matéria colectável(\*).

---

(\*) O imposto sucessório sofre tanta evasão que, em tempos, escrevemos:

"... estes impostos em Portugal rendem pouquíssimo, o que demonstra que os cidadãos portugueses são pouco ricos, pouco generosos, morrem pouco ou, afastando ironias, dir-se-á que o sistema do imposto sucessório funciona mal, donde ser assim mais grave a injustiça de taxas tão elevadas para quem eventualmente fique sujeito ao imposto em termos normais" (cf., do candidato: *Fiscalidade Portuguesa, Panorama Actual, Tendências* - comunicação na 2ª Conferência Nacional dos Economistas - APEC, 10/11 de Dezembro de 1984).

Para completar então ideias e formular comparações tributárias e relações com os impostos sobre o rendimento houve também atrás ensejo de focar a exiguidade da receita deste imposto em Portugal. Nota-se o confronto que aí se fez (cf., infra, pág.97) com os contributos para os erários públicos de impostos congêneres de alguns outros países.

Código do Imposto de Transacções e Código do Imposto  
sobre o Valor Acrescentado

1. O *imposto de transacções* virá a merecer tanto menor atenção quanto mais ele se encontrar afastado da prática, na transição que está a operar-se na *Fiscálide Portuguesa*.

Ainda assim, anota-se como eram violentas as penas previstas para as faltas de liquidação e entrega de imposto de transacções, susceptíveis de atingir o quádruplo do imposto.

O legislador não parece ter tido presente que o imposto de transacções, como imposto sobre a despesa que é (imposto sobre o valor de venda), tem tido taxas extremamente significativas - 17%, 30%, 60%, 90% e 17\$00 por litro no caso particular da cerveja (cf. Dec. Lei nº 112/84, de 4 de Abril).

Comparando a penalidade em exame com as aplicáveis em impostos sobre o rendimento, ainda que em faltas reputadas também dolosas, verifica-se que neste caso do imposto de transacções, a multa aplicável amputa extraordinariamente o património do contribuinte, podendo conduzir em certas situações à decretação de falência, o que mais dificilmente sucederá em casos de faltas equivalentes nos impostos sobre o rendimento. Nestes, as penalidades constituem retiradas ou reduções dos ganhos obtidos.

Essa gravosidade de penas no imposto de transacções justificava-se nos casos em que o contribuinte recebesse dos clientes os quantitativos do imposto para entregar ao Estado, não o fazendo. Porém, haveria casos em que tal não sucederia. Poderia acontecer a falta fiscal ter derivado de um erro de interpretação ou de má qualificação fiscal das mercadorias, por vezes com aquiescência ou conhecimento implícito dos serviços fiscais.

Chocava que a norma penalizadora em causa prescrevesse um juízo legal apriorístico, que retirasse possibilidades de apreciação do elemento volitivo no dolo, dado o impedimento de discussão que o referido preceito estabelecia. Com efeito, uma presunção legal de dolo impede ou retira relevo ou efeito à prova dos factos demonstrativos de que não houve vontade de enganar. Só a comprovação de "ausência de culpa" pode impedir a condenação na pena atribuída em caso de dolo (presumido inilidivemente).

Poderá, todavia e porventura, entender-se que assim se afectam garantias constitucionais de defesa do arguido, nomeadamente em relação com o disposto no art. 32º da Constituição da República. Por isso, sempre reagimos à pena em exame (art. 105º do Código), invocando a inconstitucionalidade material da norma respectiva, que assim consideramos ser inaplicável pelos tribunais, em face do que dispõe(\*) o art. 207º da Constituição.

2. Quanto ao *i.v.a.*, deve desde logo observar-se que será o imposto português mais propiciador de receita fiscal. Muitos dos seus aspectos terão de merecer particular atenção, mas a preocupação de manter este Relatório com extensão adequada conduz a apontar apenas temáticas fundamentais(\*\*), nomeadamente:

1. *Será o i.v.a. inflacionista ?*
2. *Será a tributação da despesa preferível à do rendimento ?*
3. *Trará a introdução do i.v.a. problemas difíceis quer na transição quer no futuro ?*

---

(\*) A revogação do Código do Imposto de Transacções prevista na lei, à data em que escrevemos, leva a não desenvolver considerações sobre um imposto que até o fim do ano de 1985 ocupou o primeiro lugar nas receitas fiscais do Estado.

(\*\*) Quando se iniciou este trabalho o *i.v.a.* era "imposto futuro" e o respectivo Código era ainda um projecto. Entrando o *i.v.a.* em vigor em 1 de Janeiro de 1986, o seu estudo e o estudo do seu Código terão de efectuar-se. E o Plano das Lições que aqui se explicita há-de encarar-se em termos dinâmicos, modificando-se de acordo com as circunstâncias e a época em que as Lições tiverem de ser proferidas.

A este propósito, contemple-se o que se referira em rodapé da pág. 38.

1. Será o i.v.a. inflacionista ?

Começa-se por responder anotando que o i.v.a. é um imposto de administração difícil que se revelará causador de novos ónus, atentando em aspectos actuais da Administração. Daí maiores custos, mais encargos, menos produtividade, logo, mais inflação.

Só que o i.v.a. é um imposto que usa uma técnica muito particular - não figura nos custos das empresas. As empresas pagam-no, mas levam-no a débito do Estado e quando o cobram dos seus clientes creditam o Estado. Donde: os preços relativos aos *stocks* que figuram nas "empresas-intermediárias" não sofrem afectações devidas ao i.v.a., visto este não ser um seu custo pelo que não resultarão gravames nas margens de lucro e nos preços(\*).

Os onerados são os consumidores - vão pagar o imposto, pelo que perdem poder de compra.

Causará isto inflação ?

Bem, os custos não sobem(\*\*), mas sobem os preços finais. Se os consumidores, de modo genérico, pagam i.v.a., advirá daí perda do seu poder de aquisição em bens e serviços sujeitos a i.v.a., imposto que assumirá grande generalidade.

Não obstante, pensa-se que é ousadia concluir que o i.v.a. provocará mais inflação. Haverá, sim, transferências de rendimentos de consumidores para o Estado e eventuais reduções das compras daqueles, se acaso não recupe-

---

(\*) Assim poderia entender-se. Sabe-se, todavia, que isso não está a acontecer - a prática pode não seguir a teoria, pode não ser racional, pode não ser ética.

(\*\*) Estamos a falar do i.v.a. dedutível. É evidente que as empresas, por vezes, são sujeitos de "i.v.a. não dedutível" e, aí, terão os competentes aumentos de custos ou de gastos gerais. Aliás, as empresas pagarão a ter igualmente "i.v.a. dedutível" relativo a operações que anteriormente eram custos, a incluir no de produção ou tratados como "despesas gerais" (cf. chamada anterior).

rarem o poder de compra efectivamente perdido. Se o conseguirem pela reivindicação, de novo se terão transferências de rendimento, quiçá inflação.

Como há desemprego e salários em atraso, dir-se-á que tal ambiente não favorece reivindicações.

E se as empresas não vêem as suas vendas aumentadas, a sua actuação não será (ou não deveria ser) no sentido do aproveitamento da ocasião para aumentarem mais os seus preços, o que dificultaria vendas e melhores rotações de *stocks*, arrastando juros, o que convirá evitar. Do exposto podem até aparecer ensejos para baixas de preços, através de limitações de margens, de modo a não prejudicar se alcancem volumes de vendas pretendidos.

Por outro lado, espera-se que o i.v.a. traga mais receitas para o Estado. Há que ver quem irá "pagar"(\*) esses acréscimos de receitas do Estado - os consumidores ou os actuais evasores de imposto de transacções ?

Claro que se os defraudadores e os contrabandistas passam a entregar os impostos devidos e deixam de evadir-se, ficam menos ricos, mas o Estado ficará com menos défices. Os défices do Estado são geradores de inflação e, se

---

(\*) Aliás, haverá abolições de outros impostos sobre a despesa e alguns destes geravam custos e subsequente repercussão do imposto no preço de venda. Como o i.v.a. é mais geral, estimam-se acréscimos de receitas fiscais. O Estado confia que cobrará mais. As experiências de outros países indicam que o i.v.a. lhes trouxe inflação (mas as condições conjunturais terão sido outras...). A inflação em Portugal já é acentuada, vive-se em crise e penúria. A manter-se a inflação ou a aumentar poderá responsabilizar-se, no futuro, o i.v.a., mas bem pode não ser ele o causador (causador-mor da inflação)... Não escapará, todavia, a ser "bode espiatório"...

Erros e abusos que se estão já cometendo poderão conduzir à conclusão que, de facto, o i.v.a. virá a empolar preços.

se reduzem, por aí haverá menos inflação. Todavia, importa que o Estado passe a usar melhor os seus fundos (de modos não inflacionários, antes com preocupações inversas). E não se sabe - quem saberá ? - até que ponto as quantias que o Estado não tem arrecadado, de contrabandistas e de outros, são posteriormente aplicadas nos circuitos produtivos nacionais ou canalizadas para o exterior, esbanjadas ou utilizadas de modos inflacionadores(\*).

2. *Será a tributação da despesa preferível à do rendimento ?*

Ao falar-se da Reforma Fiscal ter-se-á notado que a tributação do rendimento, no conjunto das receitas fiscais e parafiscais, tem-se situado em níveis da ordem dos 25%, quando os impostos sobre as despesas andarão por 44%, a segurança social por 30% e o imposto sucessório não chega a 1%.

Acontece que são os impostos sobre a despesa os que ultimamente mais crescem, quando a tributação de rendimentos, apesar de tudo que se possa dizer, é ainda a que poderia melhor satisfazer ideais de justiça. Exige, todavia, afinação cada vez mais refinada dos seus conceitos e das suas medidas e se isso é possível tecnicamente, politicamente é difícil (em termos de convencimento dos contribuintes).

---

(\*) Deve observar-se que, em rigor, uma coisa é o sentido da expressão "inflacionista" (subidas generalizadas e persistentes dos preços), outra é averiguar-se apenas a mudança nos preços do ano em que o i.v. a. passa a ser "lançado".

Não se estranha assim que apareçam em crescendo os adeptos dos impostos sobre a despesa. Indica-se (e indicou-se já a propósito de Reforma Fiscal - cf. Capº VI)"que os impostos sobre o rendimento penalizam a poupança(\*). É certo que se poderia dizer que não destroem a poupança, mas sim que a transferem. Só que essa transferência equivale a retirá-la de quem a não gasta, para passar para um gastador por excelência - o Estado, consumidor-mor, redistribuidor cego (dá, dizem, não se sabe a quem, para quê, ou em termos que os pagadores de impostos usualmente discordam.)".

Vive-se hoje em situação de reais dificuldades que carecem de imaginação para novas soluções, as quais, todavia, estão sempre dependentes de solidariedade e de conjugação de esforços. Aliás, as melhores soluções económicas, por vezes, são fazer o contrário do usual. Por exemplo:

- se se quiser, de facto, aumentar a receita fiscal, a solução pode ser baixar as taxas dos impostos.
- se se pretende uma tributação mais justa dos rendimentos pode ter de encarar-se, como hoje muitos já apontam, a tributação da despesa (se bem que o candidato não se atreva a privilegiar esta solução, interessa que a mesma se estude e pondere).

---

(\*)"Não será a poupança em si que deve beneficiar-se mas sim a poupança que se investe, apenas esta. O investimento é que desempenha papel motor da Economia e não a poupança pela poupança. O investimento é que anima a actividade económica, novos empregos, novas produções...

Assim, haverá que encontrar esquemas que não favoreçam a poupança como poupança, mas sim o investimento, isto é, a poupança investida (o que não é, obviamente, a mesma coisa) "-cf., supra, Capº VI.

3. *Trará a introdução do i.v.a. problemas difíceis quer na transição quer no futuro ?*

Na verdade, surgirão com o i.v.a. problemas de várias ordens que não devem minimizar-se:

Problemas derivados da transição para o i.v.a. (\*)

a) Adequações de contabilidade, plano de contas, códigos, listagens, movimentações intercontas, adequações de impressos e dos seus circuitos.

---

(\*) Para atender a problemas de transição e da futura execução do imposto vão surgindo diplomas complementares do i.v.a. É o caso dos seguintes (não publicados à data da primeira elaboração deste Plano de Lições):

- Dec.Lei nº 346/85, de 23 de Agosto - normas s/ o i.v.a. aplicáveis às transmissões de tabacos manufacturados e de fósforos.
- Dec.Lei nº 347/85, de 23 de Agosto - regulamentou as taxas do i.v.a. a aplicar nos Açores e na Madeira.
- Dec.Lei nº 351/85, de 26 de Agosto - permite compensações não só em *stocks* mas também em bens de equipamento que tenham pago imposto de transacções.
- Dec.Lei nº 492/85, de 26 de Novembro - fixa o prazo de 90 dias para alteração sobre pagamento do IVA em casos de importação de certas mercadorias.
- Dec.Lei nº 504-F/85, de 30 de Dezembro - adaptação da carga fiscal sobre os evículos automóveis em i.v.v.a. e i.v.a.
- Dec.Lei nº 504-G/85, de 30 de Dezembro - normas sobre a transmissão de bens em segunda mão e objectos de arte.

- b) Mercadorias adquiridas e em *stock* que já pagaram imposto de transacções no momento do aparecimento do i.v.a.(\*).
- c) Bens de investimento adquiridos antes da introdução do i.v.a. com liquidação de imposto de transacções(\*).
- d) Transacções em curso de negociação na ocasião da passagem do antigo ao novo regime.
- e) Em geral, consequências económico-financeiras da conversão do sistema de impostos indirectos vigente no sistema de i.v.a.

---

(\*) Na transição, os fabricantes e grossistas geralmente terão mercadorias que não pagaram imposto. Sobre os *stocks* existentes em produtores fora de i.t. (construtores civis, empreiteiros de obras, agricultores), retalhistas e prestadores de serviços houve, em condições normais, pagamento de imposto de transacções; também haverá artigos que agora ficarão sujeitos a i.v.a. e que anteriormente estavam isentos; todos esses casos merecem ponderação especial, para evitar prejuízos ilegítimos quer aos contribuintes do i.v.a. quer à Administração. É razoável admitir a fixação de compensações em casos como os apontados, e, por isso, foi publicado o Dec. Lei nº 351/85, de 26 de Agosto.

Observa-se que tendo cada empresa-contribuinte o direito de cobrar i.v.a. aos seus clientes e deduzir o i.v.a. que onerou as suas compras, daí resultará a criação e a entrada em funcionamento regular de mecanismos contabilísticos e de registos, de modo a figurarem, por forma discriminada, as quantias cobradas nas vendas e pagas nas compras. Estará aqui um mundo de dificuldades a vencer, de dúvidas a tirar, de colóquios de esclarecimento a realizar, etc.

Serão diversas as consequências - favoráveis e desfavoráveis - para as empresas. Estas não são, em regra, "contribuintes de facto" (repercutem o imposto que liquidam) e entregam ou recebem do Estado a diferença entre o i.v.a. que lhes é facturado e o i.v.a. que facturam, suportando ou beneficiando de efeitos financeiros do esquema do imposto. Este fixa prazos de entrega de i.v.a. ao Estado diferentes dos prazos de recebimento de i.v.a. dos clientes e, além disso, os prazos de dedução do i.v.a. debitado pelos fornecedores difere dos prazos que estes concedem, assim como os prazos de crédito concedidos aos clientes divergem dos prazos de entrega (ou de recuperação) do i.v.a.

#### Outros problemas a atender com o aparecimento do i.v.a.

- a) Como o i.v.a. apresenta inúmeras complexidades, importa que o estudo comece o mais rapidamente possível para toda a gente (funcionários do Estado, estudantes de fiscalidade, técnicos das empresas) a fim de evitar os frequentes ónus que se deparam quando se põe em execução um esquema menos conhecido ou pouco ensaiado. Portugal não es

tá em condições de suportar mais insucessos graves, como seria o do fracasso de um imposto desta envergadura, de inúmeras interligações, de exigências complexas.

- b) É certo que o i.v.a. virá a eliminar actuais problemas e dificuldades do nosso i.t. Perdem acuidade: as qualificações dos bens como matérias ou como bens de consumo ou bens de equipamento; a delimitação entre grossista e retalhista; a diferenciação entre produção (principal e auxiliar) e prestação de serviços; discussões sobre o valor tributável. A "cadeia de ligações" a que o i.v.a. obriga, entre empresas fornecedoras e clientes, poderá desfavorecer fraudes que impõem conivências.
- c) Acontece que o i.v.a. é um imposto altamente produtivo, que nos países onde tem sido posto em execução produz a mais alta receita (45% do total dos impostos em França) em confronto com a dos demais impostos, isto é, com os impostos sobre o rendimento, que mais dificilmente poderão crescer ou com os demais impostos indirectos que passam a satélites do i.v.a.  
Só que mais impostos para o Estado equivale a mais encargos para os contribuintes.
- d) Tem sido afirmado que o sistema fiscal se torna injusto quando a tributação indirecta cresce em detrimento dos impostos sobre o rendimento. Acontece que os governos, com a sua sede de intervenção, e os políticos, com os compromissos que tomam para ganhar eleições, em que chegam a prometer o que sabem não poder dar, empolam demasiado os flu

xos de despesa do Estado. Assim, não há receitas que cheguem. Os impostos sobre o rendimento atingiram máximos - as taxas são elevadíssimas, quase que absorvem a totalidade dos rendimentos, desincentivam o trabalho, o engenho, as realizações; surge o desinteresse e a rebeldia fiscal e/ou a evasão tentadora."Espremido o limão" dos impostos directos, os Estados voltam-se de novo para os impostos indirectos, que reformularam e sofisticaram, como o i.v.a. Só que este não se adequa a subjectividades; carece de uniformizações de taxas, tratamentos idênticos para todos os que compram, pela dificuldade e inconveniência em identificar. O imposto torna-se neutro. Então onde está a justiça social? Bem, dir-se-á que a poderíamos encontrar agora a outra luz (isto é, em sentido inverso, ou seja, *não já discutir quem paga o imposto* - pagam todos os que compram e consomem): reapreciar a forma como as receitas dos impostos são aplicadas, em que termos estão a ser utilizados ou gastos os dinheiros que os contribuintes entregaram para o erário público. É fundamental que o dinheiro dos impostos seja bem utilizado, que cada um sinta que o seu esforço tributário não é em vão...

Regulamento e Tabela Geral do Imposto do Selo; Impostos  
Aduaneiros

Estas realidades não nos propiciarão comentários muito significativos — o imposto do selo em vigor não é modelo a defender, quer em aspectos de teorização, quer em aspectos pragmáticos e os impostos aduaneiros não constituem objecto especial de desenvolvimento nas nossas lições.

## CAPÍTULO IX - ESTUDOS DE DIREITO COMPARADO

Esta matéria aparece pela primeira vez em capítulo próprio num Plano de Lições de Fiscalidade do candidato. Anteriormente, aludia-se-lhe a propósito de acordos celebrados por Portugal (ao estudar assuntos dos demais capítulos) ou quando se enumeravam soluções de outros países (a título de confronto com soluções portuguesas menos adequadas ou como forma de compreender melhor as nossas opções, esclarecendo possíveis dúvidas de interpretação).

Com a tendência para a integração fiscal, necessário se torna conhecer as soluções adoptadas no actual quadro da Comunidade Económica Europeia, confrontando-as com as nacionais. Nessa comparação muitas coisas se podem explicar, compreender, modificar.

Também a Reforma Fiscal em curso impõe que se estudem e conheçam soluções de outros países, buscando-se modificações e harmonizações, por vezes impostas, como acontece já no tocante ao imposto sobre o valor acrescentado.

Este capítulo irá ter o seguinte desdobramento:

1. Comparações de soluções nacionais; dificuldades na harmonização fiscal entre os diversos países; tentativas e realizações.
2. Estudo de convenções sobre a dupla tributação (e a evasão).
3. Análise das directivas da CEE (6ª Directiva sobre o i.v.a.).

No estudo do ponto 1. entende-se dever proceder em especial ao exame de diferenças existentes e dificuldades da harmonização. Sempre que útil, far-se-ão críticas a soluções de outros países, de modo a sugerir o que for enten-

dido mais adequado para nós portugueses.

Os estudos sobre o ponto 2. far-se-ão, em especial, através do exame do modelo de convenção elaborado pela O. C.D.E. e dos acordos bilaterais celebrados por Portugal sobre a tributação dos rendimentos (com base nesse modelo da O.C.D.E., tanto quanto o acordo das partes o tiver consagrado).

O estudo do ponto 3. visará particularmente o confronto do nosso actual Código do IVA com os ditames da 6ª Directiva e o mais de interesse a respeito de directivas que, com a entrada de Portugal na CEE, se tenham de acatar.

### III. METODOLOGIA DO ENSINO

#### Considerações preliminares

São vários os métodos adoptáveis no ensino universitário. Numa enunciação sintética reduzimo-los a três: *escolástico*, *socrático* e *em aprendizagem*(\*).

Nas ciências aplicadas, como será o caso da *Fiscalidade*, o *método de ensino em aprendizagem* é muito importante, mas é opinião generalizada dos especialistas que convirá utilizar os diversos métodos de ensino nas proporções adequadas a cada caso ou circunstância. Esta posição é a que sempre mantivemos ao longo da nossa carreira de professor.

Interessa ainda assinalar a conveniência de distinguir a *metodologia do ensino*, onde sobrepõem aspectos pedagógicos e didácticos, da *metodologia científica*, na qual predominam orientações que emergem da própria essência das matérias em estudo, perspectiva implícita nos capítulos anteriores.

Nas suas lições, o candidato procura arbitrar solução de compromisso: sendo difícil, por limitações dos períodos lectivos, tratar as matérias com a profundidade necessária, dada a sua extensão e diversidade, entende

---

(\*) Cf. nosso trabalho colectivo *Reflexões sobre o Ensino da Gestão*, em colaboração com os Professores Fernando de Jesus e Mário Madureira (Instituto Univ. da Beira Interior, 1979/07/31).

conveniente desenvolver alguns temas de maior interesse e oportunidade, sem perder a unidade e articulação sequencial desejáveis.

Sempre se pensou que o mais importante é transmitir aos alunos quadros de percepção e de relação que os encaminhem para a realidade a estudar, de modo que permita enquadramento adequado, relativizado, pluralizado, o que, perante as dispersas e extensas matérias da *Fiscalidade*, assume dificuldades várias.

Convém também sublinhar que em cada ano aparecem alterações, mais ou menos significativas, da nossa *Fiscalidade*. A lei anual do Orçamento do Estado cria ou modifica impostos e suas taxas e dá ao Governo autorizações legislativas em matéria fiscal. A Administração divulga novas orientações e entendimentos modificadores de procedimentos anteriores. É também importante ter em conta a evolução da jurisprudência.

Quem for professor de *Fiscalidade* não pode confinar-se a estudos de teorias e sistemas. Terá sempre de ocupar-se de aspectos pragmáticos.

Tudo isto faz que seja difícil apresentar respostas consideradas definitivas a interrogações que a docência suscite(\*).

---

(\*) Na resolução de casos práticos que se apresentem indicam-se taxas de imposto (que se desactualizam); há legislação que entretanto é revogada ou entendimentos que podem não ser já de seguir.

Contra isso há que prevenir alunos, para que, na elaboração dos seus trabalhos, usem informação actualizada e façam aprendizagem viva, actual, *que terá de continuar pela vida fora, para poderem ser profissionais eficazes e conscientes.*

### As aulas (teóricas e práticas)

O ensino da *Fiscalidade* deve ser, simultaneamente, teórico e prático, importando repartir o tempo destinado à disciplina, eventualmente um ano lectivo, em grupos de aulas ditas teóricas (duas de hora e meia por semana) e de aulas ditas práticas (de duração e periodicidade iguais).

Expostos que foram no Capº anterior (II) os *Fundamentos e Explicações dos Conteúdos do Plano das Lições*, resta apreciar os aspectos metodológicos, nas perspectivas pedagógica e didáctica.

As aulas teóricas destinam-se à exposição das matérias(\*) e também à discussão de temas escolhidos; nas aulas "práticas", estudam-se hipóteses, discutem-se questões concretas e resolvem-se casos.

---

(\*) As *aulas expositivas*, de carácter *magistral* (*método escolástico*), ainda contam a seu favor com alguns argumentos, nomeadamente:

- são meios para ajudar o estudante a encontrar o seu rumo através de campos de conhecimento em rápido desenvolvimento; o professor pode fazer análises e sínteses mais equilibradas e actualizadas de certa matéria do que qualquer livro de texto pode oferecer; as aulas magistrais, permitindo reunir grande número de estudantes, podem economizar pessoal docente (cf. o citado trabalho colectivo *Reflexões sobre o Ensino da Gestão*).

O método de exposição que se costuma seguir corresponde à apresentação de assuntos, *em termos interrogativos e dubitativos*, e de *questões*. Isto porque se considera útil motivar o aluno para a indagação e busca da resposta, em detrimento da simples aquisição de conhecimentos de tipo informativo.

As aulas práticas visam a consolidação e a aplicação da matéria especialmente desenvolvida nas aulas teóricas, exercitando os alunos no "saber fazer", aguçando-lhes o espírito crítico. Sabendo-se que as possíveis tomadas de decisão de gestão se devem apoiar em análises de alternativas e de interdependências, usando técnicas previsionais e trabalhando com variáveis aleatórias, as aulas práticas revelam-se indispensáveis - provocam forte motivação para o estudo e aprendizagem das matérias do programa, expostas e discutidas nas aulas teóricas(\*).

---

(\*) Ao longo de uma docência de vinte anos em matérias de fiscalidade, o candidato foi elaborando conjuntos de questionários e de casos práticos, hoje adoptados pelos seus assistentes, em aulas práticas, e por ele próprio, em cursos de aperfeiçoamento profissional.

As alterações que a *Fiscalidade* vai tendo em cada ano lectivo obrigam a modificações e actualizações. As vivências a nível profissional vão enriquecendo os exemplos e casos escolhidos para estudo.

Os questionários e trabalhos que constam das últimas lições publicadas pelo candidato (tomos III e IV), que se consideram adequadas à visão teórico-prática das lições de *Fiscalidade* a que se reporta este Relatório, são:

- Questionário nº 1 - *Programa de Fiscalidade - Introdução à Fiscalidade*
- Questionário nº 2 - *Direito Fiscal - Aspectos Preliminares*
- Questionário nº 3 - *O Estudo do Imposto*
- Questionário nº 4 - *Classificações de vários Impostos*
- Questionário nº 5 - *Imposto Profissional*
- Questionário nº 6 - *Imposto de Capitais*

No estudo das *questões* e na *apreciação* de *casos* também se recorre, naturalmente, ao modo de *ensino socrático*, solicitando-se aos alunos uma participação muito activa na análise dos problemas propostos que, por *vezes*, se traduzirá em "trabalhos de grupo". Na discussão de casos concretos (*método dos casos*) procurar-se-á delinear situações realistas, o que, ao permitir pôr à disposição dos estudantes elementos de reflexão concretos, *favorece a sua sensibilização à complexidade do real*, diferente da simplificação dos modelos e das sistematizações teóricas.

- 
- Questionário nº 7 - *Imposto(s) sobre lucros: arts. 1º a 26º do Código da Contribuição Industrial (princípios gerais-incidência real e pessoal: noções de lucro e de proveito)*
- Questionário nº 8 - *Imposto(s) sobre lucros(Contribuição Industrial)*
- Questionário nº 9 - *Contribuição Industrial(arts. 23º e 26º do Código)*
- Questionário nº10 - *Contribuição Industrial arts. 23º , 26º (e 35º e seguintes)*
- Questionário nº11 - *Contribuição Industrial-amortizações, reintegrações, provisões*
- Questionário nº12 - *Contribuição Industrial (arts. 45º e seguintes)*
- Questionário nº13 - *Imposto de Mais-Valias*
- Questionário nº14 - *Imposto Complementar*
- Questionário nº15 - *Imposto de Transacções*
- Questionário nº16 - *Imposto de Transacções*
- Questionário nº17 - *Imposto de Transacções e Imposto sobre o Valor Acrescentado*
- Questionário nº18 - *Imposto sobre o Valor Acrescentado*
- Questionário nº19 - *Imposto sobre o Valor Acrescentado*
- Trabalho nº 1 - *Direito Fiscal; Técnica Fiscal; Política Fiscal; aspectos da Fiscalidade na Constituição da República; interpretação e aplicação da Lei Fiscal*

## A avaliação de conhecimentos

Pensa-se que, não obstante a conveniência da chamada "avaliação contínua", que pressupõe um "regime presencial", até hoje não se viu que seja preferível dispensar a avaliação de conhecimentos através de exames ou, pelo menos, de testes periódicos.

---

Trabalho nº 2 - *Noções de imposto e de figuras afins; sujeitos do imposto; noções de incidência, isenções e matéria colectável; noções de taxa de imposto, liquidação, colecta e cobrança*

Trabalho nº 3 - *Actuações dos agentes económicos perante o imposto (cf. nº 2 do Cap. III)*

Trabalho nº 4 - *Classificações de impostos*

Trabalho nº 5 - *O Sistema Fiscal Português*

Trabalho nº 6 - *Imposto Profissional*

Trabalho nº 7 - *Imposto de Capitais*

Trabalho nº 8 - *Contribuição Predial*

Trabalho nº 9 - *Contribuição Industrial (até art. 262)*

Trabalho nº 10 - *Contribuição Industrial (arts. 302 a 449)*

Trabalho nº 11 - *Contribuição Industrial (Decl. mod. 2)*

Trabalho nº 12 - *Contribuição Industrial*

Trabalho nº 13 - *Contribuição Industrial*

Trabalho nº 14 - *Imposto de Mais-Valias*

Trabalho nº 15 - *Imposto Complementar (Secção A)*

Trabalho nº 16 - *Imposto Complementar (Secção A)*

Trabalho nº 17 - *Imposto Complementar e outros impostos*

Trabalho nº 18 - *Síntese de Impostos sobre Rendimentos*

Trabalho nº 19 - *Imposto Sucessório*

Trabalho nº 20 - *Imposto Sucessório*

Trabalho nº 21 - *Imposto de Transacções*

Trabalho nº 22 - *Imposto de Transacções*

Trabalho nº 23 - *Imposto sobre o Valor Acrescentado*

Trabalho nº 24 - *Imposto sobre o Valor Acrescentado*

Trabalho nº 25 - *Imposto do Selo*

Trabalho nº 26 - *A organização de um Serviço Fiscal na empresa; sua inserção em organograma*

Provas finais de avaliação da aprendizagem e dos conhecimentos adquiridos - na última publicação das lições (1984/85) foram seleccionados 15 pontos (cf. tomo III de *Lições de Fiscalidade*, do candidato).

Consideramos as provas escritas e eventualmente as orais as formas mais relevantes para apreciação do nível real de conhecimentos alcançado pelos alunos. Assim, entende-se ser de manter a obrigatoriedade daquelas provas.

Deve, todavia, pugnar-se por retirar às "provas" a sua tradicional feição decisiva, valorizando-se também a elaboração de estudos e monografias e fomentando exposições orais para tratamento de temas relacionados com o programa da disciplina, sem que isso constitua sobrecarga para os estudantes. É de atenuar o espírito de competição, reforçando a cooperação no trabalho escolar.

Aceita-se geralmente que a *avaliação contínua* apresenta, em plano teórico, mérito superior ao da avaliação intermitente através de exames ou testes feitos no final dos períodos de ensino e aprendizagem. Porém, são notórias as dificuldades que envolve a aplicação prática da avaliação contínua. O uso deste tipo de avaliação levanta problemas, dada a frequente carência de docentes e a escassez de recursos financeiros e organizativos.

Nos testes de avaliação de conhecimentos devem também procurar formular-se questões e apresentar casos que possibilitem aos alunos demonstrar o seu grau de aquisição de conhecimentos, a forma como os assimilaram e a real aptidão profissional.

Há que advertir os estudantes de que situações, conhecimentos, raciocínios, cálculos, soluções mudam no tempo e carecem frequentemente de revisão e actualização. Uma opinião, emitida em determinada ocasião, pode exigir ajustamento, considerando alterações entretanto ocorridas quer nos quadros legais ou institucionais quer na evolução do conhecimento.

A bibliografia

*Bibliografia (essencialmente) jurídica*

*Curso de Direito Fiscal*, de Cardoso da Costa, 2ª edição, Almedina, Coimbra.

*Manual de Direito Fiscal*, de Alberto P. Xavier, ed. da Faculdade de Direito de Lisboa.

*Manual de Direito Fiscal*, de Pedro Soares Martínez, edição Almedina.

*Direito Fiscal*, Lições de António Braz Teixeira, ao 5º ano da Faculdade de Direito de Lisboa.

*Direito Fiscal*, Apontamentos de Manuel Pires, ao 5º ano da Faculdade de Direito de Lisboa.

*Direito Fiscal*, Apontamentos de Pamplona Corte-Real, ao 5º ano da Faculdade de Direito de Lisboa.

*Droit Fiscal*, de Gilbert Tixier e Guy Gest, Paris.

*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, de Victor Faveiro, Coimbra Editora.

*Droit Fiscal International et Européen*, de Louis Cartou, Paris.

*Bibliografia sobre impostos e finanças públicas, em geral*

*Finanças*, prelecções de J.J. Teixeira Ribeiro, na Faculdade de Direito de Coimbra.

*Direito Financeiro e Finanças Públicas*, vols. I e II, de A.L. Sousa Franco, ed. Vega Universidade.

*Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, de A. L. Sousa Franco, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa.

*Science et Technique Fiscales*, de Lucien Mehl, ed. Themis, tomos I e II.

*Análisis Económico de los Impuestos*, de John Due, ed. El Ateneo, versão espanhola.

*Fiscal Systems*, de Richard A. Musgrave, ed. Yale Univ. Press.

*Os Sistemas Fiscais*, de Pierre Beltrane, ed. Liv. Almeida.

*A Situação Fiscal em Portugal*, de Henrique Medina Carreira, ed. As. Ind. Portuguesa, As. Ind. Portuense e As. Com. e Ind. de Coimbra.

*O Sistema Fiscal Português Face à Integração Europeia*, de Gabriel Duarte e Raúl Esteves Gomes dos Santos, ed. Imprensa Nacional-Casa da Moeda.

*Précis de Fiscalité des Entreprises*, Maurice Cozian, Collection Droit et Gestion.

*Bibliografia (portuguesa) de fiscalidade, gestão e contabilidade*

Para um conhecimento articulado destas matérias indicam-se alguns trabalhos nossos mais significativos:

*A Tributação do Lucro Real*, 2ª edição(\*)

*Provisões*

*Amortizações (e Reintegrações)*

---

(\*)Este trabalho constitui um desenvolvido comentário ao Código da Contribuição Industrial, em particular quanto à determinação da matéria colectável.

*Mais-Valias do Imobilizado e Aumentos de Capital*  
*O Imposto sobre o Valor Acrescentado*  
*Lições de Gestão Financeira, vols. I e II*  
*Temas de Gestão de Empresas, vols. I a VIII*  
*A Influência da Fiscalidade no Financiamento das Empresas*  
*Princípios Contabilísticos e Ajustamentos Monetários (in-*  
*clui Reavaliações do Activo Imobilizado)*  
*Normalização Contabilística*

*Códigos Anotados(\*)*

Os estudantes (futuros profissionais) deverão dispor de códigos actualizados anotados :

- *O Impostos Profissional, de Cardoso Mota, 4ª ed. da Coimbra Editora, Lda.*
- *Código do Imposto de Capitais, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, ed. I.N.C.M.*
- *A Contribuição Predial e o Imposto sobre a Indústria Agrícola, de Cardoso Mota, 4ª ed. da Coimbra Editora, Lda.*
- *Código da Contribuição Industrial Anotado e Comentado, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira, ed. Rei dos Livros.*
- *Código do Imposto de Mais-Valias Anotado e Comentado, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, ed. Rei dos Livros.*
- *Código do Imposto Complementar, de Cardoso Mota, 4ª ed. da Coimbra Editora, Lda.*

---

(\*) Para uma rápida e fácil consulta é útil ter à mão os textos oficiais que, sobre cada código, a Imprensa Nacional ou a Editorial Rei dos Livros vêm actualizando e publicando.

- *Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações Anotado e Comentado*, I e II, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, ed. da I.N.C.M.
- *O Imposto de Transacções sobre as Mercadorias, Anotado e Comentado*, de Herculano Curvelo e Campos Lares, ed. da I.N.C.M.
- *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Notas Explicativas e Legislação Complementar*, autoria da D.G.C.I., Núcleo do I.V.A., ed. da I.N.C.M.
- *Manual Prático do IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado*, de Amaral Tomás e Raul Esteves, ed. Soc. Editora de "O Comércio de Viveres", Lda.
- *6ª Directiva da CEE(\*)*.
- *O Imposto do Selo, Notas e Comentários ao Regulamento e Tabela*, de Herculano Curvelo e Cardoso dos Santos, ed. do Rei dos Livros.
- *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, de Baptista da Silva e Alves Rodrigues, ed. do Rei dos Livros.
- *Benefícios Fiscais em Portugal*, de Freitas Pereira, Rato Rainha e Amável Costa, ed. Livraria Almedina.
- *Fundo de Desemprego*, de António José de Abreu e Ana Paula Ribeiro, ed. da I.N.C.M.

---

(\*) Tradução publicada no nosso já citado livro *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, ed. Rei dos Livros.

*Publicações periódicas (portuguesas)*

Para conhecer a evolução da doutrina, orientações e resoluções administrativas e jurisprudência:

- *Boletim de Ciência e Técnica Fiscal*, publicação da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.
- *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, ed. Juiz Conselheiro Simões Correia.
- *Revista de Contabilidade e Comércio*, publicação trimestral, Ediconta, Porto.
- *Jornal de Contabilidade - Boletim mensal da Associação Portuguesa de Técnicos de Contas (APOTEC)*.
- *O Informador Fiscal*, publicação quinzenal informativa da legislação fiscal e das resoluções administrativas e das datas de cumprimento das obrigações fiscais.

*Publicações (de outros países e da C.E.E.)*

Para informação sobre matérias de *Fiscalidade* de outros países, em particular dos do *Mercado Comum*, dá-se conta das seguintes publicações, entre muitas outras:

*Boletim das Comunidades Europeias*, ed. Comissão das Comunidades Europeias.

*Bulletin Trimestriel du Conseil National de la Comptabilité*, ed. Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget.

*Revista Española de Financiación y Contabilidad*, ed. Editoriales de Derecho Reunidas S.A.

*Fiscalité Européenne-Revue*, ed. Les Cahiers Fiscaux Européens.

*Journal Officiel des Communautés Européennes*, ed. C.E.E.

*Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, ed. Editorial de Derecho Financiero.

*Bulletin Trimestriel de la Société de Comptabilité de France*, ed. Société de Comptabilité de France.

*Cahiers de Droit Fiscal International*, ed. IFA-Asso<sub>ci</sub>ação Fiscal Internacional.

*Accountancy*, ed. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

*Revue Française de Comptabilité*, ed. Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés.

*L'Harmonisation Fiscale dans la Communauté (dispositions arrêtées et proposées)*, ed. da Commission des Communautés Européennes (Direction Générale: Institutions Financières et Fiscalité).

\*

\*

\*

A experiência pedagógica do candidato conduziu à conclusão de que é prejudicial ou desalentador, para a generalidade dos alunos, a indicação de vasta bibliografia. Impele para leituras e consultas desrazoáveis, inconvenientes. Quem é incipiente numa matéria tem dificuldades em compreender trabalhos mais profundos e divergências entre autores ou especialistas.

Entende-se assim ser mais útil fornecer aos alunos uma bibliografia reduzida, acentuando mesmo qual a reputação de leitura necessária, de leitura útil e de eventual ou pontual consulta(\*), isto sem prejuízo de indicações avulsas, de acordo com o evoluir das aulas e as solicitações dos próprios alunos. Considera-se boa solução propiciar aos alunos material de estudo directo, o que se traduz na elaboração de lições escritas, a rever e a actualizar sempre que necessário.

Convém dispor, repete-se, de códigos actualizados e anotados por técnicos competentes. Para responder convenientemente às exigências actuais da *Gestão*, necessário será informação actualizada, conhecimento de legislação e dos entendimentos da Administração e dos Tribunais e da própria psicologia dos respectivos agentes.

Haverá que ter em atenção, nas selecções bibliográficas, que a Biblioteca da Escola não possui número suficiente de exemplares para eventuais requisições simultâneas pelos alunos interessados nas pesquisas e estudos recomendados.

---

(\*) Não se pode ser especialista em todos os aspectos das matérias de *Fiscalidade*. Ainda assim, o candidato tem procurado ensinar numa óptica de conjugação de apreciações de natureza jurídica com outras de carácter económico-financeiro, atendendo também a perspectivas sociológicas e a aspectos do âmbito da ética.

Na elaboração das suas lições o candidato inspira-se em mestres portugueses e estrangeiros e utiliza, para assuntos de mais novidade, artigos de revista, estudos doutrinais e decisões jurisprudenciais. A prática e reflexão diárias são manancial de sugestões, novas pesquisas, estudos.

A importância do ensino da Fiscalidade nas  
escolas de Gestão

A *Fiscalidade* assume, para os gestores, carácter instrumental, ajuda para boas decisões(\*).

A relevância da *Fiscalidade* na gestão empresarial exige um estudo vigilante: a matéria está constantemente sujeita a alterações legislativas, o que conduz a grande flutuação da doutrina e de jurisprudência(\*\*).

---

(\*) Que, todavia, não são fáceis de definir, atentando nas inúmeras variáveis, cenários, constrangimentos e limitações de toda a ordem, por vezes, o próprio tempo para a decisão.

(\*\*) Importa assim recomendar aos alunos, que completem os estudos universitários, que, na vida profissional, devem acompanhar a evolução da política fiscal e da legislação, lendo o *Diário da República*, as publicações especializadas e, em geral, a imprensa.

Levantam-se frequentemente questões fiscais que pe ritos especializados em *Finanças Públicas* ou em *Direito* podem não saber resolver. Por outro lado, os gestores de empresas e os técnicos de finanças privadas e de *Contabilidade* não podem deixar de ser elucidados acerca das interpretações jurídicas mais próprias.

Há questões menos rotineiras que requerem intervenção de consultores e certa coordenação entre os diversos sectores de cada empresa. O catalizador das questões fiscais deverá ser o "Serviço Financeiro", na medida em que nele se sentem mais agudamente os reflexos das operações gestivas nos custos, proveitos e resultados. Convém, todavia, que os dirigentes aos vários níveis se apercebam de problemática fiscal, de modo a alertarem-se reciprocamente para esse tipo de implicações nas decisões que tomam ou em tarefas que mandam executar.

Dito isto, revelado fica o interesse prático e o papel que assume a *Fiscalidade da Empresa* na gestão e, naturalmente, nos cursos superiores onde esta disciplina faz parte dos respectivos *curricula*.

Poderia terminar-se este Relatório apontando que a dimensão da empresa e a incidência em ganhos e perdas que hoje assume a *Fiscalidade*, as possibilidades de se estudarem formas de obtenção de reduções de taxas e de incentivos fiscais, tudo isso e muito mais justifica gestores e técnicos particularmente sensibilizados para estes problemas.

As empresas têm de dispor de serviços à altura, recorrendo a consultores categorizados, que examinemos problemas fiscais nas perspectivas económico-financeira, contabilística e jurídica, tal como sucede nos demais países

da CEE e em todos aqueles que vivem dentro das coordenadas do sistema económico-social, dito hoje, já impropriamente, ocidental.

A tendência, quer internacional quer nacional, é agregar ao pelouro financeiro e contabilístico os serviços relativos a impostos sobre os ganhos das empresas dadas as respectivas especificidades mas, claro, sem dispensar a as sessoria de serviços de contencioso e outros.

No nosso ensino da *Fiscalidade* sempre se procurou uma adequada conjugação com as demais matéria de *Gestão*, que a Universidade está hoje vocacionada para tratar com o nece sário nível científico e técnico, compatível com as fortes exigências hodiernas.

#### O apoio técnico e administrativo

Nas epígrafes anteriores já se tratou da sequência e ordenação das matérias a leccionar, da bibliografia e da forma como se deve integrar o ensino da *Fiscalidade* na Escola e na *Gestão*.

Ir-se-ão agora tecer diversas considerações quanto à necessidade e à importância da "logística" na boa condução de um Curso.

Para se conseguir êxito no ensino não bastará a motivação dos alunos e a sua capacidade. Muito contará a com petência dos professores, quer nas matérias quer nos aspec tos pedagógicos e didáticos.

Há que ponderar os programas a seguir, as formas de desenvolvimento das aulas e da comunicação, as relações de trabalho com os assistentes, as regras de aprendizagem e de avaliação de conhecimentos, etc.

Muito em especial, há que motivar os estudantes, procurando mostrar-lhes a importância do que se ensina e o interesse da sua articulação com outras matérias do Curso.

É essencial uma conjugação interdisciplinar, estabelecendo com os demais professores esquemas de relações e de apoios recíprocos com vista a atingir objectivos globais, que não podem deixar de ser formar pessoas, apetrechando-as com a licenciatura que pretendem, devidamente testada, com qualidade, técnica e humana, que se deseja superior.

Para tudo isso a Escola tem de dispor de infra-estruturas(\*) que possibilitem um regular acesso dos discentes às aulas e respectivas lições e bem assim a todo o material bibliográfico necessário para a realização do estudo e dos trabalhos a desenvolver.

---

(\*)"Uma instituição escolar, qualquer que ela seja, não pode dispensar o concurso do pessoal técnico, administrativo e auxiliar. As dificuldades resultantes das insuficiências quantitativas e qualitativas do pessoal docente podem, em certa medida, ser minoradas por um adequado aproveitamento das restantes categorias de pessoal, em funções de apoio às tarefas dos docentes.

Sobre o apoio que o pessoal não docente pode dar a docentes e discentes, é exemplo relevante o que se refere a um bom centro de documentação ... o melhor auxiliar do docente, tanto no ensino como na sua formação.

... A consideração deste tema de apoio técnico e administrativo deveria fazer-se numa perspectiva organizacional em que o pessoal técnico, administrativo e auxiliar deixasse de ocupar, como até aqui, uma posição marginal. Torna-se indispensável encontrar formas capazes de envolver este pessoal no processo de ensino, processo complexo, mas apaixonante que há muito deixou de ser âmbito restrito dos professores"(excerto do nosso trabalho colectivo atrás citado).

Conta-se com a colaboração dos próprios alunos na pesquisa de textos, na recolha de dados, na compilação dos diplomas legais ou seus projectos, numa busca contínua de elementos necessários que venha a frutificar nas realizações profissionais dos futuros licenciados.

A actual tecnologia permite que se utilizem meios de ensino cada vez mais sofisticados e complexos - o computador, a informática, o cinema, a televisão, os gravadores de som e de imagem, etc. são de dia para dia contributos cada vez mais acessíveis e eficazes para a realização de um ensino não só mais moderno mas também de maior universalidade e adaptabilidade.

A utilização de toda essa tecnologia requer, no entanto, recursos financeiros, materiais e humanos de que ainda não se pode dispor com facilidade (faltam até salas de aulas adequadas a esse tipo de equipamento).

Mas não se podem deixar de ter em atenção as possibilidades de concretização dos pensamentos, no tempo próprio.<sup>(\*)</sup> A este respeito, observa-se que o Conselho Pedagógico do I.S.E., em reunião de 16 de Março de 1984, a propósito da apreciação de anteprojecto de plano de estudos (para o Curso de Economia) foi de parecer que "não se deve alterar, no curto prazo, o panorama geral da organização das aulas do ISE, não só

---

(\*) "Em Portugal muito se terá de fazer ainda no sector do ensino superior para a adequação dos métodos de ensino aos objectivos formação dos estudantes. É evidente que os progressos neste domínio terão de equilibrar-se com a melhoria das condições básicas do ensino (disponibilidade de instalações adequadas, relação professor/alunos, formação de docentes, organização da biblioteca e serviços de documentação, etc.) e exigirão o funcionamento, junto de cada universidade, de uma secção ou departamento que fomente a inovação no domínio da pedagogia" (cf. *nosso trabalho colectivo atrás citado*).

pelos custos que comportaria uma alteração repentina do instituído, mas também porque, atendendo às condições concretas que se têm vivido, ele tem respondido de forma positiva. São, no entanto, de incentivar experiências de inovação ..."

Não obstante as dificuldades, certo é que um professor atento e dedicado pode desempenhar um papel importante na superação das dificuldades. Pode mesmo colaborar na criação ou acompanhamento das infra-estruturas escolares necessárias. O esforço das direcções do Instituto e dos seus departamentos, dos Conselhos Científico e Pedagógico, dos demais docentes e dos próprios discentes será, em conjugação, decisivo para se darem os passos necessários e satisfazer quem quer continuar sempre a aprender e a aprender a ensinar ou a ensinar aprendendo.

*Cooperativa de Ensino*

PARTE ESPECIAL

Capº VIII - ESTUDO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS PORTUGUESES... .. .	34
GRANDES TEMÁTICAS RELATIVAS A CADA CÓDIGO. ... ..	42
Código do Imposto Profissional. ... .. .	42
Tributação do regime de conta própria. ... ..	42
A assimilação fiscal a rendimento de trabalho das regalias sociais. ... .. .	44
Código do Imposto de Capitais.. ... .. .	46
Tributação diversificada de rendimentos, por vezes inexistentes, atentando na inflação ...	46
Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola. ... .. .	49
Dificuldades no cômputo do "lucro agrícola".	49
Código da Contribuição Industrial.. ... .. .	53
1. O apuramento do lucro no actual contexto inflacionista ... .. .	57
2. A valorimetria das existências. ... .. .	64
3. Provisões <i>versus</i> encargos a pagar.. ... ..	71
4. Variações cambiais ocorridas em créditos e débitos ... .. .	76
5. Resultados de exercícios anteriores	79
Código do Imposto de Mais-Valias... .. .	84
1. Utilização de um conceito amplo de rendimento que, no caso da tributação dos ganhos das empresas, conduzisse à supressão da tributação a título de mais-valias ... .. .	84
2. Revisão da actual(não) tributação de ganhos em cessões de posições sociais. ... .. .	88

	PAG.
Código do Imposto Complementar... ..	93
Ponto importante de referência para o futuro imposto único sobre o rendimento. ....	93
Síntese do estudo da tributação dos rendimentos..	94
Impostos sobre o lucro das empresas em nome individual.....	101
Comparações de Fiscalidade... ..	103
Notas ao quadro "Comparações da Fiscalidade". ...	103
Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.. ..	106
Necessidade de uma reformulação conveniente da incidência e apuramento da matéria colectável do imposto sucessório, reduzindo ao mesmo tempo a sua actual progressividade.. ..	106
Código do Imposto de Transacções e Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado ... ..	108
1. Será o I.V.A. inflacionista?.. ..	110
2. Será a tributação da despesa preferível à do rendimento?... ..	112
3. Trará a introdução do I.V.A. problemas difíceis quer na transição quer no futuro?. ... ..	114
Problemas derivados da transição para o I.V.A....	115
Outros problemas a atender com o aparecimento do I.V.A... ..	116
Regulamento e Tabela Geral do Imposto do Selo; Impostos Aduaneiros ... ..	119
Capº IX - ESTUDOS DE DIREITO COMPARADO .. ..	120

III

METODOLOGIA DO ENSINO... ..	122
Considerações preliminares.. ..	122
As aulas (teóricas e práticas).. ..	124
A avaliação de conhecimentos .. ..	127
A bibliografia.. ..	129
A importância da ensino da Fiscalidade nas escolas de Gestão .. ..	136
O apoio técnico e administrativo .. ..	138
INDICE.. ..	142