

O Paradigma do Rendimento Real¹

Resumo

- I. O princípio da tributação do rendimento real consagrado no art. 104.º, n.º 2 da CRP constitui um princípio concretizador do fundamento e limite da tributação dos contribuintes, edificando, como tal, um limite imanente à tributação das empresas e até à tributação das pessoas singulares.
- II. Perante as dificuldades práticas associadas à sua determinação, importa refletir não só sobre aquilo que determina e proíbe tal preceito, mas também questionar a sua dignidade constitucional, uma vez que tem vindo a ser generalizada a ideia de que o mesmo não passa de um mito.
- III. Analisadas algumas normas de determinação da matéria tributável julgamos que, apesar de o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes não ser passível de ser determinado, este tem vindo a operar como parâmetro de validade das opções legislativas e administrativas, uma vez que os atores tributários têm respeitado os princípios da excecionalidade e da proporcionalidade para se afastar de tal rendimento.
- IV. Tal entendimento justifica-se porque estamos perante uma norma-princípio que opera como mandado de otimização.
- V. Concretizando este princípio uma projeção de valor em relação à qual é útil gerar um consenso, a sua dignidade constitucional encontra-se justificada.

1. *Enunciado do tema e ordem metodológica da exposição*

A temática do princípio da tributação do rendimento real, eleita como objeto de estudo do presente artigo, é um tema que assume crescente importância nos dias de

¹ Este artigo foi desenvolvido tendo como referência a dissertação de mestrado da nossa autoria, defendida na EDUM, da qual foi arguente a Ilustre Professora Doutora Suzana Tavares da Silva, intitulada “O Paradigma do Rendimento Real – Contributos para a (Des)Construção de um Mito” e que se encontra disponível para consulta, *in* <http://tributarium.net/> e *in* <http://repositorium.sdum.uminho.pt/>. Nesse estudo, além de uma vasta lista de referências bibliográficas, estão fundamentadas todas as nossas posições críticas e expostas diversas problemáticas que no presente artigo ficarão por analisar, uma vez que no mesmo será manifestamente impossível abordar todas as questões aí tratadas, motivo pelo qual remetemos para tal investigação uma análise mais aprofundada e sustentada sobre o tema aqui abordado.

hoje, porquanto vivemos num período no qual a atividade da Administração tributária se norteia sobretudo por critérios e objetivos de eficiência, condicionada pela pressão fiscal de obtenção de receitas. Neste contexto, é inevitável questionar os preceitos que estabelecem os fundamentos e os limites da tributação, como é o caso do princípio da tributação baseada no rendimento real, enquanto princípio concretizador do fundamento e limite da tributação dos contribuintes.

Apesar de o legislador constitucional ter tido a preocupação de o consagrar expressamente no art. 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP), o certo é que o preceito constitucional está associado a inúmeras dificuldades práticas na sua aplicação e acarreta esforços legislativos sem precedentes.

Muitas destas dificuldades assentam nas restrições assumidas pelo próprio legislador² e outras decorrem das dificuldades práticas em conseguir uma aplicação correta e consistente com tal exigência constitucional, conduzindo a legislação portuguesa por caminhos que praticamente afastam a tributação do rendimento real.

Torna-se, então, inevitável questionar se não estaremos perante um retrocesso legislativo a este nível que acarrete efeitos negativos na perspetiva da construção no plano do Direito fiscal de um Estado de Direito.

Neste contexto, importa então refletir acerca diversas questões, designadamente acerca do significado de assentar a tributação no rendimento real das empresas; das preocupações que estiveram na génese da sua consagração constitucional e porque não será admissível um retrocesso a este nível; do âmbito subjetivo de aplicação do preceito em causa; da sua efetividade e operatividade; das dificuldades práticas que lhe são inerentes e da relevância da sua consagração constitucional.

Nas próximas páginas abordaremos diversas problemáticas que nos permitirão responder às questões colocadas.

Iniciaremos o nosso estudo por fazer referência ao fundamento que esteve na base da consagração de tal preceito – o princípio da capacidade contributiva – e os motivos que justificaram a consagração constitucional do princípio em causa.

² Afirmamos tal desde logo pelo facto de o legislador ter estabelecido de forma mitigada o princípio em causa: num plano subjetivo, a Lei Fundamental só refere que “a tributação das empresas” incidirá sobre o rendimento real, desconsiderando, portanto, os restantes sujeitos passivos; num plano material, utiliza a expressão “fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, o que permitirá entendimentos diversos quanto à exclusiva vinculação ao rendimento real para efeitos de tributação.

Posteriormente, teceremos algumas considerações acerca da terminologia que tem vindo a ser adotada pela doutrina e apresentaremos uma terminologia que se afasta daquela.

Qualificaremos, de seguida, a norma constitucional que consagra o rendimento real e determinaremos ainda o âmbito subjetivo de aplicação da mesma.

Tendo por base todas as considerações tecidas sobre as problemáticas *supra* identificadas, estaremos então aptos a refletir acerca da efetividade do rendimento real, da sua relevância enquanto parâmetro de validade e da sua dignidade constitucional.

2. *Princípio da capacidade contributiva*

Antes de nos debruçarmos acerca do princípio da tributação do real, importa deixar, desde já, bem claro, que tal princípio é expressão do princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual a interpretação deste nunca se poderá desligar da interpretação daquele.

Assim sendo, importa referir, ainda que a título muito superficial, que o princípio da capacidade contributiva tem vindo a ocupar um lugar cimeiro no seio do nosso sistema tributário, enquanto fundamento e limite de toda a tributação.

Apesar de, por vezes, serem levantadas objeções relacionadas com o seu carácter de “fórmula vazia” e com o facto de não estar consagrado constitucionalmente, o que verificamos é que a generalidade da doutrina e da jurisprudência tem-lhe atribuído extrema relevância. Tal importância deve-se ao facto de este ser uma concretização a nível fiscal dos princípios da igualdade e da solidariedade, garantindo, desta feita, o cumprimento da função redistributiva do Estado.

Para garantir o cumprimento de tais pretensões, o princípio exige que a tributação assente na capacidade de pagar de cada contribuinte, pelo que o rendimento a tributar terá que ser aquele que foi obtido pelos contribuintes, relevando para tal apenas o rendimento num sentido amplo, o rendimento líquido, disponível e real, pois só este revelará tal capacidade³.

³ Muitas mais considerações podiam ser tecidas em relação ao princípio da capacidade contributiva. Sobre outras problemáticas relacionadas podem ler-se, a título meramente exemplificativo, J.L. SALDANHA SANCHES em colaboração com João Taborda da GAMA, *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, pp. 32 e ss; Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS, *Direito tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, pp. 129 e ss; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998, pp. 435 a 524; L. EINAUDI,

Será então com base nestas considerações tecidas ao princípio da capacidade contributiva, que assentaremos o nosso estudo sobre o princípio do rendimento real e que balizaremos a interpretação feita do mesmo, na medida em que, não podendo deixar de citar Tomás Cantista Tavares, o princípio da capacidade contributiva afigura-se como “a bússola de orientação constitucional no concreto momento da determinação da carga tributária”⁴.

3. *Génese do princípio no ordenamento jurídico-constitucional português*

Para uma análise dos méritos do princípio objeto do presente artigo, não podemos deixar de fazer referência aos fundamentos e motivos que estiveram na base da sua previsão constitucional.

Analisando a génese do preceito, chegamos à conclusão que o mesmo foi consagrado na Constituição de 1976⁵ e representou o cerne da reforma fiscal dos anos setenta, preocupada sobretudo com uma maior justiça social. Nesta medida, surgiu a necessidade de assentar a tributação na capacidade contributiva dos contribuintes e já não nas necessidades de regeneração do Estado.

De facto, até à data da reforma, vigorava o modelo de tributação assente no rendimento normal, modelo esse não preocupado com as ideias de justiça, mas sobretudo com a manutenção de receitas fiscais suficientes para fazer face às despesas do Estado. Neste sentido, a tributação do rendimento incidia sobre o rendimento que, em condições normais, poderia ser alcançado. Não relevando, como tal, a situação

Mite e Paradossi della Giustizia Tributaria, Torino, 1938; Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal – Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pp. 70 e ss; Sérgio VASQUES, *Manual de Direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 247 a 260 e, do mesmo autor, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva”, in *Estudos em homenagem ao conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, pp. 889 e ss; Giuseppe DALLERA, “Reddito normale, equità e capacità contributiva”, in *Per un’Imposta sul reddito normale*, coord. Mario Lecciosotti, pp. 60 e ss; Francesco MOSCHETTI, “La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990, pp. 79 a 84; Tomás Maria Cantista de Castro TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Out-Dez 1996, pp. 16 e ss e ainda a dissertação de mestrado da nossa autoria.

⁴ Cfr. Tomás Maria Cantista de Castro TAVARES, “Da relação ...”, *op. cit.*, p.36.

⁵ A Constituição de 1976 preceituava, no seu art. 107.º, n.º 2 que “a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, previsão essa que, aliás, é a que consta atualmente no art. 104.º, n.º 2 da Constituição.

concreta do contribuinte, este modelo era indiferente à capacidade contributiva dos contribuintes⁶.

Apesar de lhe poderem ser apontadas algumas vantagens, nomeadamente a nível da simplificação administrativa, da certeza e segurança ou até do incentivo ao crescimento económico, o modelo de tributação do rendimento normal não garantia e, pior do que isso, não visava satisfazer as necessidades de justiça fiscal e, no plano da equidade, o princípio do rendimento normal enfrentou sérias dificuldades, uma vez que, estando excluídos da tributação o rendimento superior ao normal, os deveres de solidariedade e de contribuir para uma justa repartição dos encargos eram realizados de forma inversa⁷.

Ora, foi neste contexto, e visando uma mudança do paradigma da tributação que surgiu a aclamada “Reforma dos Anos Sessenta”⁸. Apesar de a reforma levada a cabo ter sempre como preocupação a sua verdadeira aplicação, rapidamente se chegou à conclusão que o facto de a reforma ser executável não significou que a mesma fosse executada nos termos por ela prescritos, sendo mesmo objeto de duas contra-reformas⁹, uma a nível administrativo (designadamente pelo facto de a estrutura administrativa se ter mostrado deficiente em diversos campos, nomeadamente pelo desconhecimento, mau entendimento das novas regras ou até pela incapacidade de fiscalização dos deveres contabilísticos que passaram a ser imputados às empresas) e outra a nível legislativo,

⁶Acerca deste sistema de tributação leiam-se, a título meramente exemplificativo, Franco GALLO, “Il dilemma deddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell’accertamento induttivo”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990, pp. 309 e ss; Amadeo Di MAIO, “Reddito normale e incentivi alla produzione”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990, pp. 85 e ss; Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 169 e 170; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições de finanças públicas*, 5ª ed., ref. e atu., Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pp. 307 e 308; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 24 e 25 e José Xavier de BASTO, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 5, Jul-Out 2001, p. 10.

⁷ Esta é a grande objeção que colocamos ao sistema de tributação do rendimento normal e prende-se com o caráter que este apresenta e que é em larguíssima medida arbitrário, na medida em que os impostos a pagar estão previamente definidos, tendo em conta padrões médios de produção e sem consideração pelas características concretas de cada empresa, as oscilações conjunturais e os resultados da atividade produtiva.

⁸ A contextualização da reforma dos anos 70 é feita, entre outros, por Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1969, pp. 9 a 44, Pedro Soares MARTINEZ, *Direito fiscal*, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2000., pp. 519 a 527 e Maria Eduarda AZEVEDO, “As reformas fiscais portuguesas do século XX”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 425, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Jan-Jun 2010, pp. 24 a 32. Importa, contudo, salientar que a mesma tinha como objetivos centrais garantir uma maior justiça social, mediante a implementação dos princípios da legalidade e da juridicidade ao sistema fiscal; introduzir métodos de apuramento do rendimento real como forma de limitar a discricionariedade; visava evitar a fraude fiscal; aumentar as garantias dos contribuintes; criar uma relação de maior confiança entre a Administração fiscal e estes e ainda adaptar o sistema fiscal às necessidades de desenvolvimento económico do país, estimulando esse mesmo desenvolvimento.

⁹ Acerca desta matéria leiam-se, outros, Pedro Soares MARTINEZ, *Direito fiscal*, *op. cit.*, p. 527 e ss; Rogério Fernandes FERREIRA, *A tributação do lucro real*, 2.ª ed., refundida, atu., e amp., Lisboa, 1972, p. 33; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A contra-reforma fiscal*, Separata do Boletim de Ciências Económicas, Vol. XI, Coimbra, 1969, pp. 19 e ss; Maria Eduarda AZEVEDO, “As reformas ...”, *op. cit.*, pp. 33 e ss e a dissertação de mestrado da nossa autoria.

que desvirtuou os objetivos da reforma, já que o legislador consagrou, posteriormente, três regimes distintos de tributação¹⁰.

Denota-se do exposto que, e em síntese, o acolhimento expresso da necessidade da reforma fiscal e a consagração, também expressa, de alguns dos princípios desta, deve ser entendida como uma reação do legislador constitucional aos traços mais fortemente arcaizantes do sistema fiscal vigente à data da reforma e que, por essa razão, apesar de não ser admissível uma interpretação extrema do princípio da tributação do rendimento real, também não será admissível uma interpretação do princípio em causa que faça tábua rasa de tais preocupações.

Cerca de quarenta anos depois, importará questionar se as dificuldades que se verificaram e que originaram as designadas contra-reformas fiscais ainda hoje persistem e provocam entorses ao princípio da tributação do rendimento real.

4. *Terminologia adotada*

Tal como já o dissemos por diversas vezes, o rendimento real é uma concretização do princípio da igualdade fiscal e decorre diretamente do princípio da dignidade da pessoa humana, visando ajustar a tributação à realidade dos contribuintes, pois só considerando a situação concreta de cada um será possível tributar de acordo com o índice mais exato da sua capacidade contributiva¹¹.

Sucedo, porém, que o legislador constitucional não estabeleceu nenhum conceito definido nem delineado sobre este preceito, cabendo à comunidade de intérpretes a concretização e a densificação do mesmo.

Neste âmbito, discordamos da tese da doutrina e da jurisprudência, porquanto entendemos que a mesma tem vindo a confundir duas questões que, apesar de interdependentes, não se devem confundir numa só: referimo-nos ao facto de julgarmos que o rendimento real em si não deva ser interpretado e definido em função da forma de

¹⁰ Foram criados três tipos de contribuintes na contribuição industrial, designados pelos grupos A, B e C, os quais correspondiam, respetivamente, às grandes, pequenas e médias empresas. O primeiro grupo seria tributado de acordo com o rendimento efetivamente obtido, o segundo com os lucros presumivelmente obtidos e as pequenas empresas, face à falta de registos, seriam tributadas de acordo com o rendimento que poderiam ter obtido em condições normais. Ora, atenta esta distinção de tributação e modos de tributação entre os diferentes tipos de empresas na contribuição industrial, a reforma viu-se desvirtuada e permitiu-se, desde logo, um certo afastamento à tributação baseada no rendimento real. Leia-se a análise feita por J. A. R. Martins BARREIROS, Manuel A. Costa TEIXEIRA e Henrique Quintino FERREIRA, *Código da Contribuição Industrial: comentado e anotado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1984, pp. 89 e 90.

¹¹ Neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, *Estudos de direito contabilístico*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p. 75 e, do mesmo autor, *Justiça fiscal, op. cit.*, p. 33.

o determinar. Além de esta ser já uma questão de âmbito técnico e procedimental, parece-nos que desvirtua o sentido que o legislador pretendeu atribuir a tal preceito.

Na verdade, a doutrina tem vindo a interpretar o rendimento real como sendo o rendimento real efetivo – que corresponde àquele que é apurado com base na contabilidade dos contribuintes – ou o rendimento real presumido – aquele que é determinado com base em critérios técnico-científicos que permitem ainda efetuar uma personalização da situação de cada contribuinte e tributar de acordo com um rendimento que esta “presumido-efectivamente *obteve*”¹².

Sucedo, contudo, que entendemos que o rendimento real representa apenas o rendimento que deve servir de base à tributação, porque só assim se poderá afirmar que tributar o rendimento real significa atingir a capacidade contributiva de cada contribuinte. Já a contabilidade e as presunções são as formas que têm vindo a ser utilizadas para apurar tal rendimento, e que condicionam, naturalmente, uma maior ou menor aproximação ao rendimento efetivamente obtido.

Desta feita, julgamos que os conceitos que têm vindo a ser generalizadamente empregues sem verem o seu mérito questionado são enganadores, não só porque fazem apelo ao conceito de rendimento real quando se fala da forma de determinar o rendimento, e isso implicará associar e até mesmo confundir duas problemáticas, como são ainda falaciosos. O conceito de rendimento real efetivo, além de ser redundante, é falacioso, uma vez que dificilmente a contabilidade das empresas representará o rendimento efetivo¹³; por outro lado, o conceito de rendimento real presumido, além de ser contraditório, pode ser enganador, na medida em que nem sempre as presunções e os elementos de que a Administração dispõe fazem apelo à situação concreta do

¹² Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 931. Itálico conforme o texto original. Apesar de em causa estar um rendimento determinado com recurso a presunções, e o mesmo se poder situar já num plano entre rendimento real e rendimento normal, a doutrina apresenta um argumento para defender que em causa está ainda um rendimento real. O pilar em que se funda tal posição reside no facto de o mesmo não assentar num rendimento pré-determinado, na medida em que não deixará de integrar elementos posteriormente apresentados pelo contribuinte, fazendo apelo à sua concreta situação, ao contrário do que se verifica no campo de tributação do rendimento normal.

¹³ Tal afirmação é facilmente comprovada tendo em conta o convencionalismo que subjaz ao cálculo do rendimento com base na contabilidade do contribuinte, e muitas vezes a falta de conhecimento das regras aplicáveis, ou a sua errada aplicação. Este ponto de vista é também apresentado por João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 26 e ss; Mario LECCISOTTI, “Introdutione”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990, p. 5; J. L. SALDANHA SANCHES, “Problemas Jurídicos da Contabilidade (O Direito Contabilístico e as suas Fontes)”, in AAVV, *Ab Uno ad Omnes - 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998, pp. 469 a 481. A favor deste entendimento Rogério Fernandes Ferreira refere que na declaração e registos do contribuinte o que se pretende apurar é o rendimento real “normalizado” e não o rendimento real. Cfr. Rogério Fernandes FERREIRA, “A reflexão sobre a fiscalidade existente” in *As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da Administração fiscal*, Lisboa, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995, pp. 323.

contribuinte e representam o rendimento obtido, como nem sempre poderá ser considerado presumido o rendimento que faz apelo a uma certa normalização.

Perante todos os problemas que a terminologia generalizada encerra, julgamos que o conceito de rendimento real se deverá fazer de forma desligada do modo de o determinar, interpretando o mesmo apenas como o rendimento que foi efetivamente obtido pelos contribuintes, o rendimento efetivo.

Assim, no presente artigo propomos uma nova terminologia. Propomos que por rendimento real se entenda apenas o rendimento verdadeiramente obtido pelos contribuintes; por rendimento apurado com base na contabilidade dos contribuintes rejeitamos a expressão “rendimento real efetivo” e propomos “rendimento apurado com base e na contabilidade ou com base em elementos de teor contabilístico”, e por “rendimento real presumido”, entendemos que se deverá utilizar a expressão “avaliação indireta”¹⁴.

Com a terminologia e abordagem proposta entendemos que se evitam não só conceitos falaciosos, como uma certa confusão entre o objetivo e o meio de alcançar, mas sobretudo que se faz uma interpretação mais fiel à intenção do legislador.

5. *Qualificação da norma constitucional que consagra a tributação com base no rendimento real*

Antes de determinarmos se o preceito em causa é operativo e efetivo, cumpre qualificar a norma que o consagra como uma norma-regra ou norma-princípio, na medida em que só com base nesta classificação poderemos determinar qual o alcance do conteúdo do princípio da tributação do rendimento real, isto é, o que permite e o que proíbe tal princípio, e só depois disso conseguiremos esclarecer se os atores tributários têm vindo a respeitar o mesmo.

Partindo da posição generalizada da doutrina de acordo com a qual o nosso sistema jurídico é um sistema normativo aberto de regras e princípios¹⁵, a qualificação

¹⁴ Esta terminologia é por nós defendida na dissertação de mestrado da nossa autoria, na qual fundamentamos a posição adotada e elencamos as vantagens e desvantagens da terminologia que tem vindo a ser utilizada pela doutrina.

¹⁵ Leiam-se, neste sentido, J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2002, pp. 1143 e ss; Cristina QUERIROZ, *O Direito como um sistema interno de regras e princípios*, Coimbra, Coimbra Editora, 1957, pp. 666 e ss; Maria Lúcia AMARAL, *A forma da República*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005., pp. 102 e ss e, da mesma autora, “Justiça constitucional e interpretação da Constituição – a procura de um novo paradigma” in Jorge Miranda (org.) *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de*

da norma em causa é extremamente importante, porquanto se estivermos perante uma norma-regra esta apenas permite a tributação do rendimento efetivo, ou seja, os contribuintes só poderão ser tributados se for possível determinar o rendimento que verdadeiramente alcançaram, o que implicitamente significa que, se tal rendimento não for passível de ser determinado, o contribuinte não será tributado.

De acordo com o critério de ordem gradativa, poder-se-á afirmar que os princípios têm um conteúdo mais amplo e indeterminado que as regras e isto porque têm uma função enunciativo-programática de possibilitar e garantir uma “conformação compatível com a natureza da direcção-política e uma adaptação concreta do programa constitucional”¹⁶. Pelo contrário, as normas serão mais “densas” “porque levam no seu conteúdo significativo uma qualquer assimilação jurídica da realidade social, tendo pois neste sentido uma maior materialidade”¹⁷.

Em face do critério de nível qualitativo, a distinção entre normas-regra e normas-princípio deve fazer-se tendo em conta o modo como cada um destes tipos de normas é cumprido. Ora, as regras, na medida em que têm o seu conteúdo mais restrito e determinam todos os “*critérios da nossa acção*”¹⁸, devido à sua estrutura lógico-dedutiva, cumprem-se mediante a obediência, sendo o cumprimento das mesmas disjuntivo, isto é, ou se cumpre ou não se cumpre, não admitindo qualquer tipo de gradação – são casos de aplicação de tudo ou nada¹⁹. Pelo contrário, os princípios exigem uma interpretação e concretização, motivo pelo qual operam como “*mandato de optimização*”²⁰ e são “compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos”²¹.

Atentos os critérios jurídicos de distinção, é tempo de determinarmos a natureza da norma em estudo no presente artigo.

Ora, de acordo com o nosso entendimento, o rendimento real está associado a um ideal de tributação, a um objetivo a ser alcançado em cada situação concreta. Desta forma, este preceito opera enquanto conceito basilar de um modelo de tributação, pelo

1976 – *evolução constitucional e perspectivas futuras – vol. I*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001, p. 580; Joaquim Freitas da ROCHA, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp.156 a 159.

¹⁶ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente e vinculação do legislador – contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, 2ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 193.

¹⁷ Cfr. A. Castanheira NEVES, *Curso de introdução ao estudo do Direito: lições proferidas a um curso do 1º ano da Faculdade de Direito de Coimbra, no ano lectivo de 1971-7*, Coimbra, 1972, p. 337.

¹⁸ Cfr. Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, *op. cit.*, p.106. Itálico mantido conforme o original.

¹⁹ Nas palavras de Dworkin, “all-or-nothing fashion”. Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking rights seriously*, Cambridge, Harvard University Press, 1999, p. 24.

²⁰ Cfr. Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 670.

²¹ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 1445 e 1146. Itálico conforme texto original.

que mais não será do que um valor que tem em vista orientar a atividade da comunidade de intérpretes, justificando assim o seu marcado carácter planificadamente indeterminado e não uma estrutura silogística. A norma está mais próxima daquilo que é mais valioso e carente de proteção, como são os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.

Tal preceito não determina o modo de apurar o rendimento, deixando tal tarefa a cabo do legislador ordinário, a quem caberá ainda densificar e concretizar o conceito, evidenciando-se, desta forma, um carácter programático²², o qual sai reforçado pelo facto de o legislador constitucional permitir que a tributação não incida exclusivamente, mas apenas “fundamentalmente” sobre o rendimento real²³.

Mais, neste contexto, e tendo então em conta que a norma em causa mais não é do que um preceito de natureza axiológico-normativa, com função enunciativo-programática, somos levados a afirmar que o carácter “dirigente do disposto no n.º 2 do art. 104.º da CRP”²⁴ constitui o “verdadeiro *programa de reforma fiscal*”²⁵, com o objetivo de “recortar” o quadro típico ou caracterizador do sistema fiscal futuro e não “estabelecer” ou “desenhar a cheio” esse mesmo quadro²⁶, tal como tem sido afirmado por alguns intérpretes do ordenamento jurídico.

Relativamente ao modo de cumprimento do preceito em causa, isto é, ao modo como o mesmo deverá ser aplicado e como é alcançado nas mais variadas situações concretas, sendo esta uma norma de carácter marcadamente programático, só nos indicará os critérios que deverão ser tidos em conta nas decisões a tomar, apenas tendo significado quando confrontado com um caso concreto.

Configurando então, a natureza de princípio, a exigência da tributação do rendimento real pressupõe uma ponderação de resultados. Neste seguimento, a norma será cumprida quando, perante um caso concreto, extraímos dela as mais amplas consequências possíveis. E quais serão, então, as consequências possíveis?

²² Este entendimento é partilhado por Rui Guerra da FONSECA, *et all*, *Comentário à Constituição portuguesa - organização económica*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 909 e 910; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação presuntiva...*, *op. cit.*, p. 28; José CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 173 e 174; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 917, nota de rodapé n.º 23 e Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos: teoria geral*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 159.

²³ Acerca deste carácter mitigado leiam-se, a título exemplificativo, Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Tomo II: Organização económica, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 227; José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 14; Rui Guerra da FONSECA *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, p. 911 e Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, p. 168.

²⁴ Cfr. Rui Guerra da FONSECA *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, p. 911. No mesmo sentido, José CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p. 173.

²⁵ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p. 173. Itálico mantido conforme o texto original.

²⁶ *Idem*, p. 174. Aspas mantidas conforme o texto original.

Se estivessemos perante uma regra que estabelecesse o rendimento real, esta não permitiria outra tributação das empresas que não a que se baseasse no rendimento efetivo. No caso, o legislador constitucional, na própria norma em que estabelece o princípio da tributação do rendimento real abre portas para que, em situações extremas, nas quais tal rendimento seja indeterminado ou indeterminável, a tributação fique aquém deste rendimento e se afaste do mesmo. Desta forma, o cumprimento da norma em análise não se fará por obediência nem mediante um juízo disjuntivo.

Neste sentido, o programa não terá que se concretizar de uma só vez e, menos ainda, ser realizado logo no seu grau mais elevado, permitindo que o mesmo seja posto em prática de forma progressiva. Tal cumprimento ficará, portanto, dependente de cada caso concreto.

Com isto pretendemos dizer que o princípio em causa se deverá considerar cumprido quando, atendendo às condicionantes de cada caso, se retira do mesmo as mais amplas consequências possíveis, isto é, quando, numa dada situação, se respeita o mesmo no grau mais elevado e da forma mais próxima possível: quando se tributa o rendimento que é o rendimento efetivo ou quando, nas situações em que este não é determinável, se tributa o rendimento que se crê ser o mais próximo deste.

Mais, o legislador constitucional não poderia impor um objetivo tão complexo de realização ao legislador ordinário quando só este, em cada caso, terá condições de conhecer e avaliar: estamos perante um objetivo cujo conteúdo está dependente daquilo que, em cada momento e em cada contexto social e económico é possível, pelo que o legislador constitucional não poderá levar muito longe as suas pretensões de determinação do rendimento real²⁷.

Só de acordo com este entendimento se compreenderá que o mesmo possa sofrer limitações em função do princípio da praticabilidade²⁸.

²⁷ De facto, a Constituição não opera como um conjunto de regras jurídicas, mas antes como um «projecto» ou «desenho» de construção do futuro», prescrevendo antes uma conduta que é a de dar ordem à sociedade – cfr. Cristina QUEIROZ, “Justiça constitucional e interpretação da Constituição: a procura de um novo paradigma”, in Jorge Miranda (org.), *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras – vol. I*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001, pp. 585 e 586. Ora se a Constituição postula normas com “valores jurídicos básicos”, não é menos verdade que tais normas não possam variar de intensidade, extensão e alcance em virtude do contexto no qual são aplicadas e dos fins e modo do exercício do poder – cfr. Paulo Ferreira da CUNHA, “Do direito de Constituição na doutrina portuguesa contemporânea”, in *Studia Iuridica 61, Ad honorem – I, estudos em homenagem ao Professor Doutor Rogério Soares, coord. Aníbal Almeida*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pp. 571 e 572. Leia-se ainda Jorge MIRANDA, “Sobre a reserva constitucional da função legislativa”, in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 883.

²⁸ Não se julgue, contudo, que este entendimento implica um recuo no modelo da tributação do rendimento real, uma vez que em todas estas situações deverá ser sempre admitida a possibilidade de o contribuinte participar no procedimento de determinação da sua matéria tributável – nomeadamente mediante a ilisão de presunções - e o afastamento só será permitido em situações excecionais e de acordo com critérios de proporcionalidade. Ora, esta

6. Âmbito subjetivo de aplicação

Atendendo à relevância e expectativa depositada no princípio em análise, entendemos que, no que ao âmbito subjetivo de aplicação do art. 104.º, n.º2 da CRP diz respeito, o mesmo deve ser objeto de uma interpretação extensiva.

É nossa posição que o conceito de empresas deve ser interpretado em sentido lato, no sentido de integrar as empresas coletivas, as empresas singulares ou individuais e as empresas no sentido amplo do direito fiscal, incluindo-se, neste contexto, as empresas dos profissionais independentes.

Para justificar tal entendimento, apelamos à interpretação que, a nível do Direito comercial, tem vindo a ser feita da realidade não só jurídica mas também meta-jurídica do fenómeno de empresa, ao facto de o art. 104.º da CRP não estabelecer uma divisão entre rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas, mas sim entre rendimento pessoal e rendimento das empresas, bem assim ao âmbito subjetivo de aplicação do CIRC, previsto no seu art. 2.º. Não poderemos deixar ainda de mencionar que uma diferenciação na forma da tributação das empresas violaria a liberdade de escolha e exercício do género de trabalho ou de profissão e a liberdade de empresa ou de iniciativa económica. Ora, esta liberdade de configuração jurídica não é mais do que um corolário do Estado fiscal e constitui uma importante manifestação de liberdade de disposição económica dos indivíduos e suas organizações, pelo que não poderá ser aniquilada.

Por outro lado, defendemos ainda que o princípio da tributação do rendimento real deverá vincular não só a tributação das empresas (no sentido lato por nós defendido), mas também a tributação das pessoas singulares, uma vez que o legislador, além de não proibir tal interpretação, no n.º 1 do art. 104.º da CRP determina que na tributação das pessoas singulares devem ser tidas em conta as necessidades da família.

preocupação com a descoberta da verdade material e a real capacidade dos contribuintes não existia no modelo de tributação do rendimento normal, razão pela qual rejeitamos tal entendimento.

Tal entendimento sai ainda reforçado porque os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da proibição do confisco e da propriedade vinculam o resultado material da tributação, independentemente do tipo de contribuinte em causa.

7. Rendimento real como um princípio efetivo?

No âmbito da qualificação da norma que consagra o princípio da tributação do rendimento real afirmamos que, constituindo a mesma um princípio, deve admitir-se que a tributação, quando não se consiga determinar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes, possa assentar num rendimento que seja o mais próximo deste.

Relembramos, contudo, que para que a tributação que se afaste do rendimento real respeitar o princípio em causa, têm que estar preenchidos vários pressupostos, como a excecionalidade, a proporcionalidade, a ilidibilidade das presunções e o respeito pelos limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, importa referir que uma tributação ideal assentaria apenas e em exclusivo no rendimento efetivo dos contribuintes. Assim, se tal rendimento for determinável, então o princípio será cumprido na sua maior amplitude e não se deverá aceitar uma tributação que se desvie do mesmo. No entanto, se o mesmo não for passível de determinação, poder-se-á admitir que o preceito seja respeitado numa dimensão menos ambiciosa, nomeadamente permitindo-se que a tributação assente no rendimento que apenas se aproxime do rendimento efetivo.

Neste seguimento, importará, portanto, determinar se o fim máximo e último da tributação é efetivo, na prática. Se não o for, então, atenta a natureza do princípio há-de admitir-se que o cumprimento do mesmo fique aquém de tal objetivo.

Para isso, teremos que analisar algumas das normas determinantes no apuramento da matéria tributável, verificar o tipo de rendimento tributado em cada uma das situações e se em todos os casos se respeita ainda a tributação do rendimento real na sua dimensão mais ambiciosa.

Neste domínio, destacamos três distintos grupos de situações que podem condicionar, em muito, a determinação do rendimento real, entendido, sublinhamos, enquanto o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Falamos, num primeiro plano, dos problemas que decorrem da determinação do rendimento real através da contabilidade dos contribuintes; num segundo plano

referimo-nos à necessidade de uma fiscalização adequada e permanente, de modo a verificar se o rendimento declarado pelos contribuintes retrata fielmente o rendimento por eles efetivamente obtido e num terceiro plano, analisaremos as situações nas quais a Administração se vê forçada a recorrer à avaliação indireta da matéria tributável.

Vejam os detalhes de cada um destes motivos de afastamento do rendimento efetivo.

7.1 Afastamento decorrente da determinação do rendimento real com base nas declarações dos contribuintes

Ao longo dos tempos, tem-se ancorado a ideia de que a forma mais simples e prática de apurar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes é mediante o recurso aos elementos de teor contabilístico de que os mesmos disponham, uma vez que se presume que estes retratam fielmente todas as operações económicas por eles realizadas. Mas será exatamente assim?

O facto de ser a contabilidade dos contribuintes a suportar, em regra, o apuramento da matéria tributável, encerra diversos entraves à determinação do rendimento efetivo. E isto porque há, desde logo, um desajustamento entre o prescrito pelas leis fiscais e aquilo que tem vindo a ser levado a cabo pelos contribuintes, verificando-se um desfasamento entre o previsto pelo legislador enquanto manifestação do princípio da capacidade contributiva e aquilo que os sujeitos passivos declaram enquanto tal.

Esta situação deve-se não só ao desconhecimento por parte dos empresários das leis fiscais e do modo de aplicação das mesmas, como por falta de consciência dos deveres que lhe são imputados, mas também porque as leis são, por vezes, complexas e desajustadas às necessidades da vida moderna, pelo que são constantemente alteradas e dificultam o seu acompanhamento por parte dos sujeitos passivos. A exigência de regimes especiais de tributação, estruturais e sectoriais, que se possam adaptar às necessidades e características de cada setor empresarial e assim garantir uma maior aproximação à capacidade económica dos contribuintes, aumentam ainda mais a hipertrofia normativa²⁹.

²⁹ Sobre esta matéria, podem ler-se Ana Paula DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 576 a 592; J. J. SALDANHA

Tal situação sai ainda reforçada porque a interpretação das leis oferece, não raras vezes, distintas alternativas e possibilidades no âmbito do seu cumprimento, e os custos administrativos que lhe são indissociáveis operam também como um fator de aliciamento à economia paralela.

Ainda diretamente relacionadas com os problemas contabilísticos, poderemos apontar um outro conjunto de obstáculos práticos que dificultam a determinação do rendimento real e que estão inteiramente relacionadas, já não com as atitudes dos contribuintes, mas com opções legislativas.

Referimo-nos não só ao facto de o legislador ter adotado o princípio da anuidade para calcular o rendimento, admitindo que os prejuízos fiscais possam ser deduzidos nos anos fiscais posteriores, por força da regra do reporte de prejuízos³⁰, como à inevitável existência de *stocks* e até à inflação.

Também o regime das depreciações e amortizações – art. 29.º e ss do CIRC e o facto de, por vezes, o rendimento não assumir forma monetária, e de se presumirem verdadeiras declarações dos contribuintes³¹ dificultam a determinação do rendimento real.

Todas estas situações, como se deixou claro, conduzirão, inevitavelmente, a um afastamento daquele que foi o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

7.2 Afastamento decorrente da falta de fiscalização

Todo este enquadramento marcado sobretudo por condicionantes e dificuldades em determinar com base nos registos de teor contabilístico o rendimento real leva-nos ao segundo problema: as elevadas exigências de fiscalização por parte da Administração. E afirmamos isto porque, se a tributação assenta na autodeclaração dos contribuintes, a Administração só saberá se está a tributar o rendimento real se a mesma for objeto de comprovação.

SANCHES, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 112 e 113 e José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, *op. cit.*, p. 600. Já J. L. SALDANHA SANCHES afirma mesmo que a lei fiscal funciona mesmo como “empecilho à sua própria aplicação”, desenvolvendo esta problemática em “O combate à fraude fiscal e a defesa do contribuinte: dois objetivos inconciliáveis?” in *Revisores & Empresas*, Jul-Set 2000, pp. 47 e 48.

³⁰ Cf. arts. 52.º e ss do CIRC.

³¹ Leia-se, neste sentido, o art. 75.º, n.º 1 da LGT, no qual se estabelece a presunção de veracidade e de boa fé de todas as declarações apresentadas pelos contribuintes. Afirma Saldanha Sanches que “a auto-avaliação atribui ao sujeito passivo o dever e o direito de ser tributado de acordo com a sua própria avaliação, que só poderá ser alterada se a lei for violada, e após prova administrativa de que a lei foi violada” - Cfr. J. L. Saldanha SANCHES, *Justiça fiscal...*, *op. cit.*, p. 59.

Sucedem, contudo, que por falta de meios disponíveis, não só no que se reporta ao reduzido número de funcionários da Administração, mas também à falta de meios técnicos de controlo da legalidade das declarações, se torna praticamente impossível à Administração fiscalizar e sancionar o cumprimento das obrigações declarativas que recaem sobre os contribuintes, tornando o cumprimento dessas obrigações como um «*puro utopismo de matriz voluntarista* onde os rendimentos declarados (e tributados) são, no fundo, aqueles que o contribuinte “quer ” que o sejam»³².

Perante este contexto em que se desenrola a tributação do rendimento real não é de rejeitar em absoluto a ideia segundo a qual é a circunscricção do seu regime concreto que constitui o campo de distorção da tributação do rendimento real³³.

Resulta então do exposto que não é previsível que os contribuintes tenham ou venham a ter registos contabilísticos adequados e, ainda que assim acontecesse, a Administração não teria condições suficientes para os fiscalizar, pelo que tributado é o rendimento que os contribuintes pretendem declarar, obtendo-se assim um resultado aquém do ideal máximo de tributação do rendimento real: a tributação do rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Partindo desta consideração, poder-se-á admitir, ainda que de forma extremada, que a contabilidade há-de permitir a transformação do princípio do rendimento real numa tributação de rendimentos fictícios, uma vez que, não sendo comprovada, atribui o direito de pagar o imposto com base numa declaração fraudulenta, a qual causará sérios prejuízos para a Administração³⁴.

³² Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 911. Itálico, aspas e parêntesis mantidos conforme o texto original.

³³ Esta justificação percebe-se bem se tivermos em consideração que não se vislumbram grandes dificuldades na comprovação dos rendimentos do trabalho dependente e de pensões, os quais são, por via de regra, mais facilmente determinados. Nos rendimentos de capitais sujeitos a taxas liberatórias, a fuga à tributação reporta-se sobretudo à evasão e não à omissão deliberada desses rendimentos. Já no que diz respeito aos restantes rendimentos – rendimentos prediais e incrementos patrimoniais – a tributação dependerá de um eficaz controlo por parte da Administração fiscal. Em relação às atividades empresariais o problema torna-se ainda mais complexo, uma vez que estes serão, em regra, determinados de acordo com os procedimentos de natureza contabilística mais ou menos complexos levados a cabo pelas próprias empresas. Sobre o problema leiam-se Manuel FAUSTINO, “Evolução da tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC”, in *As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da Administração fiscal*, Lisboa, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995, pp. 50 a 54 e João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 25 e 26. Estes são os motivos que levaram, já nos anos 70, o CCI a fazer uma distinção entre três tipos de empresas, determinando que a tributação das grandes empresas se fizesse de acordo com o seu rendimento real, enquanto a das médias empresas se baseasse no rendimento real presumido, e finalmente, a das pequenas empresas incidisse sobre o rendimento normal.

³⁴ De acordo com este entendimento, João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 910; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, *op. cit.*, p. 319, nota de rodapé n.º 599. Casalta Nabais afirma mesmo que, na prática, se distinguem dois tipos de contribuintes: por um lado, aqueles que pagam impostos determinados e os que pagam impostos determinados de acordo com a vontade que têm em declarar. É tendo em conta todas estas condicionantes e estes entraves à determinação do rendimento real que, por vezes se afirma que «“onde exista um imposto sobre rendimentos iguais, o homem justo pagará a mais e o injusto pagará a menos”» e que «“seria bonito determinar o rendimento efectivo de todos [!], mas entretanto contentemo-nos com que cada um pague um

7.3 *Afastamento decorrente do apuramento do rendimento real com recurso à avaliação indireta*

Tendo em conta os desvios *supra* evidenciados à determinação do rendimento real, o legislador ordinário é perentório ao determinar, no art. 85.º da Lei Geral Tributária – designada, futuramente, por LGT - e em nome dos princípios da igualdade, da verdade material e da investigação, que caberá à Administração fiscal proceder a todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público, pelo que previu, nos art. 81.º e ss do mesmo diploma legal, a possibilidade de a Administração se socorrer da avaliação indireta, a fim de apurar o rendimento dos contribuintes com base em indícios, presunções e outros elementos de que disponha³⁵.

Neste domínio, nas situações que se encontram previstas nos arts. 87.º, alínea b) e art. 88.º da LTG³⁶, o legislador faz depender a determinação da matéria tributável de um conjunto de elementos de teor objetivo e subjetivo que, apesar de previamente estabelecidos, serão verificados e determinados casuisticamente: são os elementos previstos no art. 90.º, n.º 1 da LGT, uns de ordem objetiva e outros de carácter subjetivo³⁷.

Ora, reportando-se alguns destes elementos a uma certa normalização, o rendimento apurado de acordo com estes afastar-se-á, necessariamente, do rendimento obtido. Mais uma vez, o legislador abre portas à tributação do rendimento apurado com base em elementos que, embora apelando à situação concreta do contribuinte, porque

rendimento mais credível”». Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 911, nota de rodapé n.º 13.

³⁵ O recurso a esta forma de determinar os rendimentos tem carácter supletivo, na medida em que apenas será admissível nas situações em que não há cooperação por parte dos contribuintes; nas quais as declarações por estes entregues não oferecem credibilidade suficiente; quando não se consiga comprovar a matéria coletável; quando esta se afaste sem motivo justificado de forma considerável daquela que se obteria se fosse calculada com base nos indicadores objetivos ou em causa esteja alguma manifestação de fortuna. Estas situações estão previstas no art. 87.º da LGT e desenvolvidas nos artigos seguintes.

³⁶ Falamos daquelas em que há uma impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável. Nos termos do disposto no ar. 88.º da LGT, integram-se nestas situações aquelas nas quais não existem, ou são insuficientes os elementos contabilísticos; nas quais o contribuinte se recusou a exhibir a contabilidade; nas situações em que há existência de diversas contabilidades ou ainda naquelas em que há uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado dos bens ou serviços.

³⁷ Nas alíneas a), b) e c) da aludida disposição legal, o legislador estabelece índices que remetem para valores médios que não têm relação direta com o caso concreto do contribuinte cujos rendimentos se pretende tributar, já que fazem apelo para as margens médias de lucro líquido, as taxas médias de rentabilidade de capital investido e os coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos. Nas restantes alíneas, remete-nos para elementos que apelam diretamente à situação concreta do contribuinte, na medida em que fazem depender o apuramento da matéria tributável dos elementos e informações declarados à Administração, à localização e dimensão da atividade exercida, aos custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade, à matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela Administração, ao valor de mercado dos bens ou serviços tributados, à relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte, podendo ainda atender-se a outros elementos, já que este não é um elenco taxativo.

conjugados com critérios de carácter subjetivo, dificilmente poderão, em todas as situações em que aos mesmos se recorrer, ser comprovados e verificados, pelo que nem em todas as situações se poderá a firmar que a tributação incidiu sobre o rendimento efetivo.

O legislador vai ainda mais longe e admite até que, em determinadas situações - elencadas nos arts. 87.º, al. c), d) e e), 89.º e 89.º-A, todos da LGT ³⁸, a Administração recorra aos critérios previstos no art. 90.º, n.º2 da LGT, os quais têm um cariz marcadamente baseado na normalidade, não fazendo apelo à concreta situação do contribuinte. Desta feita, dúvidas não parecem restar de que o rendimento efetivo não é alcançável, pelo que, também nestas situações, não se conseguirá atingir o nível mais elevado do objetivo da tributação do rendimento real.

No que diz respeito ao regime simplificado de tributação, as empresas tributadas no âmbito deste regime são tributadas mediante a aplicação de indicadores de carácter técnico-científico que devem atender e ponderar a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias atividades empresariais e profissionais, permitindo proceder à correta subsunção dos proveitos de tais atividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável e indicado por tais critérios. De todo o modo, apesar de esses índices ponderarem fatores diversos para cada tipo de atividade, o certo é que os mesmos fazem apelo a uma certa normalização e não permitem, em termos absolutos, determinar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Pelo exposto, consideramos que o rendimento efetivamente alcançado pelos contribuintes não é passível de ser determinado e, como tal, nesse sentido não passará de um mito³⁹.

Questão diferente é a que analisaremos de seguida e que se prende com a operatividade do princípio consagrado no art. 104.º, n.º2 da CRP.

³⁸ Estão em causa as situações nas quais se verifica a existência de manifestações de fortuna, naquelas em que há uma apresentação injustificada de resultados tributários nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, ou em que se verifique um acréscimo de património ou despesa superior a €100.000 sem que haja declaração de rendimentos ou ainda que exista, não justifique tal acréscimo financeiro

³⁹ Leiam-se, neste sentido, Franco GALLO, “Il dilemma...”, *op. cit.*, pp. 309 a 314; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, *op. cit.*, p. 25 diz que o conceito de rendimento real é falacioso, uma vez que o mesmo assenta já numa certa normalização, entendimento esse também partilhado por José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, p. 358 e ss. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição...*, *op. cit.*, p. 227 afirmam que a Constituição assume de forma mitigada o objetivo de tributar rendimentos reais e, na prática, o que se observa é que a tributação se tem afastado desse objetivo. Manuel PIRES e Rita Caçada PIRES, *Direito fiscal*, 4.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 469 e ss, não mencionam em momento algum “rendimento real”, utilizando apenas as expressões lucro tributável, capacidade contributiva, rendimentos obtidos, pelo que se poderá denotar que os autores também não concordam com tal expressão. J. L. SALDANHA SANCHES afirma até que estamos num regresso ao passado, recorrendo à tributação de valores normais, face às dificuldades de determinar o rendimento real – cfr. “O combate ...”, *op. cit.*, pp. 50 a 52.

8. *Princípio da tributação do rendimento real como parâmetro de validade?*

Chegados à conclusão de que o rendimento efetivo não é alcançável, não poderemos, todavia, fazer “tábua rasa” de que a norma que constitui tal preceito reveste a natureza de princípio. Por este motivo, no presente capítulo estudaremos algumas das normas de determinação do rendimento tributável, com a intenção de esclarecer se, com base nestas, o princípio do rendimento real se poderá considerar um princípio operativo.

Para assim poder ser qualificado no seio do nosso ordenamento jurídico, é necessário verificar se o legislador ordinário e a Administração têm vindo a procurar cumprir o mesmo na sua dimensão mais ampla possível.

Relembramos que, face às exigências do princípio da praticabilidade, é necessário ajustar os princípios estabelecidos pelo legislador aos circunstancialismos concretos da comunidade na qual os mesmos vigoram⁴⁰. Este ajustamento deverá ser determinado pelos princípios da prudência e da praticabilidade, uma vez que os princípios de nada valerão se não puderem ser aplicados ou interpretados de forma tal que deles não se permita retirar consequências efetivas.

Neste seguimento, se é certo que os princípios da tributação do rendimento real e da capacidade contributiva têm que ser compatibilizados com outros princípios, com ou sem dignidade constitucional, como são os princípios do Estado Social de Direito, a liberdade de conformação do legislador e o princípio da investigação, então é certo que todos estes se têm que harmonizar em nome as exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis ao cumprimento das finalidades do sistema fiscal.

Ora, se o rendimento real não se expressa num valor potencial e fictício, mas exige um quadro de concretização que permita diferenciar as particularidades da efetiva situação económica de cada contribuinte - o que afasta necessariamente a tributação do rendimento normal, marcada pela desconsideração dessas particularidades - então este princípio visa exatamente impedir que os impostos atinjam uma capacidade económica não existente no caso concreto. É isto que a norma impede. E uma vez que o princípio

⁴⁰ Caso assim não se entenda, uma tributação que assente numa capacidade contributiva e que vise a personalização respeitante ao imposto sobre o rendimento poderá conduzir ao resultado oposto, por incapacidades e deficiências inultrapassáveis quer na sua aplicação, quer na sua execução. Leia-se, neste sentido, José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, *op. cit.*, p. 620.

não representa um valor em si, mas apenas um critério funcional que visa que a tributação assente numa ideia de capacidade contributiva efetiva, então, não constitui um imperativo que haja de ser perseguido pelo legislador fiscal, apesar de ser um critério fundamental no apuramento do rendimento dos contribuintes.

É isto que está em causa no art. 104.º, n.º 2 da CRP e é tendo em conta aquilo que a norma impede e as necessidades de prudência e praticabilidade que assentaremos o raciocínio que passamos a apresentar.

Para responder à problemática da operatividade da norma constitucional, será inevitável sublinharmos que para a tributação respeitar o princípio da tributação do rendimento real, qualquer que seja o método utilizado para apurar o rendimento, este terá que respeitar vários requisitos. Desde logo, a excecionalidade e a proporcionalidade, na medida em que o afastamento do rendimento efetivo do contribuinte só poderá ser permitido em situações nas quais não se consiga determinar o mesmo e o rendimento a tributar terá que ser o mais próximo possível deste, pelo que o afastamento só poderá ser feito de forma gradual e proporcional. Além do mais, nestas situações, será sempre necessário ter em vista o cumprimento das amplas exigências do princípio, pelo que a descoberta da verdade material e do rendimento real deverá sempre constituir uma finalidade e uma preocupação que deverá estar presente no domínio da tributação.

Para verificar se tais requisitos se encontram preenchidos e se, conseqüentemente, o princípio da tributação do rendimento real é respeitado na medida em que é cumprido ao seu mais alto nível, será necessário analisar algumas das normas que determinam o modo de apurar o rendimento que servirá de base à incidência da tributação.

Em relação à contabilidade não teceremos grandes considerações, uma vez que, como ficou já implícito, será com base nesta que, em regra, o rendimento do contribuinte será tributado. Apesar de nem sempre tais elementos indicarem o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes, o certo é que julgamos que os mesmos, acompanhados por um ideal de fiscalização no qual todos seriam comprovados e alvo de investigação por parte da Administração, poderiam permitir uma tributação próxima do objetivo máximo do rendimento real.

Partindo para análise do regime simplificado de tributação e das preocupações que estão na base da sua previsão, parece-nos que os requisitos da excecionalidade e de proporcionalidade se encontram preenchidos. Por diversas razões. Desde logo, está em causa um motivo que justifica tal afastamento: tendo em conta os elevados encargos dos

deveres declarativos, ou se onerava de forma exagerada os contribuintes com menos possibilidades financeiras ou estes, para evitar tais encargos, não cumpririam tais deveres ou não exerceriam a atividade comercial. Com este regime, permite-se uma simplificação e diminuição das despesas com os deveres declarativos, uma vez que os contribuintes serão tributados de acordo com elementos menos complexos e onerosos. Por outro lado, os índices aplicados variam mediante os diferentes setores de atividade e são determinados de acordo com as diferentes necessidades e as especificidades de cada setor, pelo que os mesmos poderão, conjugados com uma fiscalização, ainda que aproximadamente, indicar a sua capacidade contributiva e, conseqüentemente, determinar o rendimento que, cremos, seja o mais próximo possível do rendimento obtido.

De todo o modo, sabemos que tal ideal de fiscalização não será alcançável, pelo que o legislador ordinário permitiu o recurso a outras formas de apuramento dos mesmos. Referimo-nos à avaliação indireta.

Nas situações em que há uma impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável - art. 87.º, al. b) e art. 88.º da LGT - o legislador admite o recurso aos elementos do art. 90.º, n.º 1 da LGT como forma de determinar o rendimento sobre o qual incidirá a tributação. Nestas situações, o fundamento para tal afastamento está relacionado com as preocupações de luta contra a fraude e evasão fiscal, uma vez que todas elas fazem referência a um rendimento que não se consegue justificar. Ora, tendo em conta que em causa estão situações excepcionais e uma vez que tributar tal rendimento poderá causar entorses graves ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade, e dando por reproduzido tudo quanto em relação ao preenchimento do requisito da proporcionalidade se alegou *supra*, entendemos que nestas situações o princípio da tributação do rendimento real é ainda respeitado.

Regime diferente foi aquele consagrado pelo legislador nas situações em que há um afastamento significativo e injustificado da matéria tributável em relação aos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica⁴¹, uma vez que nestas a determinação da matéria tributável deve apoiar-se nos critérios de base técnico-científica previstos pelo legislador, nos termos do disposto no art. 90.º, n.º 2 da LGT. Neste âmbito, a matéria tributável é determinada com base em rendimentos normais, pelo que a tributação se afastará do ideal do rendimento efetivo. O fundamento para tal afastamento está já não relacionado com a inexistência de elementos contabilísticos ou

⁴¹ Situações estas previstas nos arts. 87.º, alíneas c), d) e e) e art. 89.º e 89.º - A da LGT.

com a falta de confiança que os mesmos oferecem, porque em relação à contabilidade não se vislumbram esses problemas, mas relaciona-se sobretudo com o facto de existirem desvios significativos à normalidade, e não é normal que os rendimentos dos contribuintes se afastem tanto e durante tanto tempo dos indicadores técnico-objetivos previstos pelo legislador. Em causa estão preocupações de luta contra a fraude e evasão fiscal e a tributação com base em tais elementos poderá causar até menos distorções aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, porquanto se se tributasse apenas o rendimento declarado as violações poderiam ser mais graves e violadores até das regras do mercado. Por este motivo, parece-nos que em causa estão situações excepcionais que podem fundar o afastamento. Questão diferente é a de saber se o princípio da proporcionalidade está preenchido. Perante estas distintas soluções adotadas pelo legislador, não poderemos deixar de referir que Casalta Nabais entende que esta é uma situação “inaceitável” porque conduz a um “tratamento fortemente discriminatório” dos contribuintes que dispõem de contabilidade organizada e que revelam o seu rendimento à Administração tributária, em detrimento dos contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada ou que, apesar de disporem, não merece confiança: os primeiros são tributados de acordo com rendimentos normais e os segundos de acordo com elementos que fazem apelo à sua situação concreta e, portanto, mais próximos do rendimento real⁴².

Ora, se numa primeira frente facilmente se percebe que, em determinadas situações, é o próprio legislador que exige que se tribute aquém do objetivo do rendimento efetivo, após uma leitura atenta das disposições legais, facilmente percebemos que, tal como as normas se encontram previstas, somos levados a nunca perder de vista o primordial objeto de tributação - a capacidade contributiva e o rendimento efetivamente obtido -, na medida em que teremos que ter sempre em consideração que qualquer afastamento a este exige o preenchimento dos requisitos da excecionalidade e da proporcionalidade.

Em relação ao primeiro requisito, não podemos deixar de referir que em todos os casos apresentados, o mesmo se encontra preenchido, na medida em que o legislador não estabelece a tributação assente em rendimentos mais afastados do rendimento obtido como a tributação regra – o recurso a este tipo de tributação funda-se sempre nalgum motivo ou nalguma situação especificamente determinada que casuisticamente,

⁴² Leia-se Cfr. José CASALTA NABAIS, “O quadro constitucional da tributação das empresas”, in Jorge Miranda (org.), *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras* – vol. I, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001, pp. 374 a 378.

e em nome dos princípios da verdade material e da capacidade contributiva, encontrando-se a Administração num “estado de necessidade desculpante”⁴³.

Do ponto de vista do requisito da proporcionalidade, julgamos que quando o apuramento do rendimento faça apelo à realidade do contribuinte o requisito da proporcionalidade se encontra preenchido, já que os elementos subjetivos são aqueles que mais próximos se encontram do rendimento efetivamente obtido e, possivelmente, por vezes, até mais próximos do que o rendimento determinado com base na contabilidade. Já quando o legislador remete, sem mais, a determinação dos rendimentos para os índices de carácter técnico, entendemos que o requisito da proporcionalidade poderá não estar preenchido, uma vez que, não fazendo estes apelo à realidade do contribuinte, poderão afastar-se do rendimento obtido e, como tal, ser injustificável o recurso aos mesmos, até porque seria sempre preferível e possível, numa primeira fase, aplicar os elementos de teor subjetivista, recorrendo aos indicadores técnico-científicos apenas como *ultima ratio*⁴⁴. De todo o modo, tal como já enunciamos, esta análise deverá ser feita casuisticamente, sendo certo que ainda que assim se entenda, não poderão ser esquecidas as garantias que são dadas aos contribuintes de se oporem e de ilidirem tais presunções, uma vez que as mesmas poderão colmatar os problemas trazidos por esta alegada violação do princípio da proporcionalidade.

Aceitamos, portanto, que o princípio da tributação do rendimento real admite o afastamento ao objetivo mais amplo e ideal de tributação não só por «razões de ordem “pragmáticas” de receita fiscal»⁴⁵, mas também por motivos de equidade, neutralidade e eficiência económica, na medida em que permite minimizar os efeitos da concorrência desleal e de menores custos de administração e cumprimento.

Ademais, se o recurso a estes métodos de apuramento da matéria tributável for usado de forma adequada, poderá contribuir para o alargamento da base tributável, para o aumento do número de contribuintes e, conseqüentemente, para a redução da evasão

⁴³ Esta justificação foi apontada por Isensee e é referida por J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2ª ed., Lisboa, Editora Lex, 2000, pp. 144.

⁴⁴ Por este motivo, entendemos que a objeção levantada por Casalta Nabais e Xavier de Basto faz todo o sentido, uma vez que nos parece que os diferentes regimes de determinação da matéria tributável poderão não ser proporcionais e respeitadores do princípio da igualdade. De todo modo, não poderemos esquecer o direito da ilisão das presunções que permitirá ao contribuinte opor-se e ilidir o rendimento apurados pela Administração de forma indireta.

⁴⁵ Esta expressão é utilizada por José C. Gomes SANTOS e Susana S. RODRIGUES, “Regimes simplificados de tributação dos rendimentos profissionais e empresariais – objetivos, modalidades e experiências”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 417, Jan-Jun 2006, p. 132. Este tipo de regime de tributação é sobretudo atrativo em dois tipos de países: naqueles em que a Administração fiscal é menos eficiente, porque se encontra menos dotada de meios técnicos e humanos, e naqueles em que há um reduzido nível de cumprimento voluntário, o qual muitas vezes se deve também à fraca fiscalização por parte da Administração.

fiscal e da economia paralela, já que “potenci[a], em síntese, um movimento de *inclusão* no sistema formal dos pequenos operadores económicos, alguns dos quais sem meios ou capacidade organizativa para assegurar obrigações acessórias mais complexas”⁴⁶.

Poder-se-á ainda acreditar que este regime alcançará o objetivo último de incentivar, ainda que a longo prazo, comportamentos declarativos e práticas contabilísticas e fiscais mais exigentes e verdadeiras⁴⁷.

Por outro lado, e como já nos expressamos, entendendo que o rendimento que melhor expressa a capacidade contributiva é o rendimento concebido nos termos da teoria do rendimento-acrécimo patrimonial, caberá à Administração investigar e apurar o rendimento efetivo dos contribuintes, independentemente da forma de o determinar, desde que, sendo certo, haja sempre uma preocupação com a procura da verdade marial.

Se não se permitisse o recurso aos elementos a que temos vindo a aludir, então, a tributação do rendimento efetivamente obtido ficaria muito aquém do objetivo de tributar de acordo com a capacidade contributiva e provocaria sérias distorções ao princípio da igualdade.

De mais a mais, ao consagrar a regra da ilidibilidade de todas as presunções no art. 73.º da LGT, o legislador teve como preocupação última atingir o rendimento efetivo, isto é, aceita-se a demonstração de que o rendimento determinado pela Administração não foi o rendimento obtido para que se tribute o mais próximo possível desse rendimento. Desta feita, o contribuinte não ficará mais onerado ou afetado nos seus direitos fundamentais do que nas situações em que é utilizada a avaliação direta - o que pode acontecer é serem aplicadas algumas sanções pelo ónus que o contribuinte impôs à Administração ou pela violação do seu dever de cooperação⁴⁸.

Finalmente, entendemos não ser possível invocar a falta de rigor e discricionariedade da Administração fiscal, porque em causa estão critérios que são de tal forma rigorosos e técnicos que não deixam margem de conformação à mesma e são de fácil controlo, pelo que a previsão dos critérios a utilizar pela Administração deve ser «suficientemente pormenorizada», de modo a garantir a segurança jurídica dos contribuintes. Apesar disso, devem ser dotados de alguma plasticidade, de modo a

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ É neste sentido que Casalta Nabais afirma que é “estranho”, “paradoxal” e até um “luxo” termos vivido sem o recurso ao regime simplificado de tributação - cfr. José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, p. 368.

⁴⁸ Leiam-se os art. 110.º e ss do Regime Geral das Infrações Tributárias.

abarcam as situações que o legislador previu e novas realidades que revelem capacidade contributiva⁴⁹.

Por tudo quanto foi exposto, defendemos que o princípio da tributação do rendimento real operado como parâmetro de validade das opções dos atores tributários.

9. Relevância da consagração constitucional do princípio da tributação do rendimento real

Pressupostas todas as reflexões apresentadas, importa, agora, questionar se a norma em causa tem dignidade constitucional.

Do nosso ponto de vista, esta questão deverá ser analisada à luz dos fundamentos que justificam que uma dada matéria tenha assento constitucional.

Neste domínio, sublinhe-se que para que determinada norma tenha dignidade constitucional, é apenas necessário que esta tenha projeção de valor e que a mesma seja uma norma relativamente à qual é útil gerar um consenso⁵⁰.

Ora, dúvidas não restam de que o princípio em causa revela uma importante preocupação a ser levada em conta na tributação do rendimento, operando como um reforço do princípio da capacidade contributiva e como parâmetro de validade das opções administrativas e legislativas.

De todo o modo, admitimos que se possa argumentar que o princípio é dotado de um sentido vasto e ideal. Tão ideal que o seu sentido mais amplo é inalcançável e tão vasto que permitirá que a tributação incida sobre um rendimento que se afaste do objetivo prescrito. Neste sentido, entendemos que se questione a relevância de tal norma porque a mesma, consagrando apenas um ideal de tributação que, na prática, não passa de uma mera intenção, será compatível com uma tributação que incida não no rendimento efetivo, mas no rendimento que mais próximo deste se encontrar. Tal preceito estabelece então apenas que a tributação que incida sobre o rendimento efetivo não é única tributação admissível, mas meramente a solução preferível.

Contudo, não podemos aceitar que tal objeção possa retirar os seus méritos.

⁴⁹ Tal como é referido no Acórdão do Tribunal Constitucional relativo ao processo 127/04, de 03-03-2004, in, <http://www.dgsi.pt>.

⁵⁰ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2002, pp. 1140 e 1141.

Antes de mais, a consagração de tal ideal justifica-se se relembrarmos que a norma tem carácter programático e que, através desta, o legislador pretendeu consagrar um regime ideal de tributação, o qual terá necessariamente que ser densificado e concretizado por outras normas.

Depois, será sempre de admitir que uma lei constitucional assume a realidade como tarefa e aceitará, necessariamente, que a existência de “«campos de batalha práticos»”⁵¹, que poderão revestir não só conflitos normativos, mas também dificuldades de aplicação e realização dos objetivos que impõe, motivo pelo qual se deverá aceitar o seu carácter mais amplo.

Relativamente ao facto de se poder objetar que tal ideal e máxima de tributação não é alcançável, entendemos que o importante é termos em consideração que em causa está um princípio e, como tal, opera como um mandado de otimização, e que tem vindo a condicionar o legislador ordinário e a Administração, vigorando como parâmetro de validade das opções legislativas e como padrão que deverá ser sempre o objetivo a alcançar, pois constituirá parâmetro aferidor da legitimidade da tributação.

Na prática, apesar de o mesmo não ser alcançável na sua dimensão mais ampla, o certo é que opera como garante da protecção dos contribuintes face ao arbítrio, tornando-se uma preocupação constante no nosso sistema fiscal.

Por estes motivos, entendemos que o princípio conserva ainda hoje méritos que justificam a sua consagração constitucional.

Maria João Lourenço

Mestre em Direito Tributário e Fiscal (*EDUM*)

⁵¹ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição ...*, *op. cit.*, p. 155. Aspas conforme o texto original.