

O ECONOMISTA

ANUÁRIO

DA ECONOMIA

PORTUGUESA

1999

Preço 2 500\$00



A avaliação indirecta e as garantias dos contribuintes

António Carlos dos Santos

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

As formas de avaliação indirecta instituídas pela Lei Geral Tributária, quando comparados com o anterior regime, e não obstante as alterações que esta introduziu, não são totalmente novas. E não são totalmente novas porque, desde há muito tempo, o nosso sistema fiscal se baseia no princípio de declaração do contribuinte, ou seja, num princípio de auto-confissão. Partindo-se do pressuposto que é o contribuinte aquele que melhor conhece a sua própria realidade tributária, é natural que o impulso inicial — a declaração — lhe seja atribuído e, também, que progressivamente lhe tenha vindo a ser atribuído de forma cada vez mais exigente, nomeadamente nas formas de auto-liquidação. Mas, partindo-se também do princípio que, nem todas as "confissões" são naturalmente verdadeiras, sobretudo quando não existe a sanção divina, alguma verificação e sanção devem existir para que as "confissões fiscais" não sejam propriamente confissões de ausências de rendimentos. Essa é a função do controlo da declaração.

Vivemos, pois, num sistema de declaração controlada. Esse controlo é, cada vez mais, um controlo efectuado *a posteriori*. As recentes medidas no sentido de, em sede do IRS, não ser obrigatória a amostragem da documentação que justifica ou sustenta a declaração apontam para o controlo da declaração passar a ser um controlo progressivamente *a posteriori*. Ora, esse controlo funda-se num conjunto de deveres acessórios, de deveres de colaboração e, em última instância, na confiança no contribuinte. Diga-se, aliás, que é a declaração e, juntamente com ela, a contabilidade, a documentação e os registos contabilísticos necessários, objecto dos deveres de colaboração que estão na base do actual sistema que pressupõe a possibilidade de os dados constantes da declaração do contribuinte serem fiscalizados pela administração tributária, sob pena de carecerem da necessária fiabilidade.

Quando verificamos o nosso passado recente, verificamos de facto que já era assim desde várias décadas. Na contribuição industrial, tínhamos

Alguma
verificação
e sanção
devem existir
para que
as “confissões
fiscais”
não sejam
propriamente
confissões
de ausências
de rendimentos

um sistema em que se procurava atingir o rendimento real. E na terminologia do código havia dois tipos de rendimento real: o rendimento *real efectivo*, que era o ligado ao grupo A, na altura integrando as grandes empresas e que progressivamente seria estendido a todas as sociedades e, depois, um rendimento *real presumido*, que era aquele que era inicialmente aplicável pelo sistema a médias empresas. Coexistindo com estes, havia um modo de determinar um rendimento que por isso já não era considerado como rendimento real, mas o rendimento *normal*, que era destinado às pequenas empresas e, em grande medida, constituía um sistema simplificado de tributação. Por rendimento normal entendia-se aquele que normalmente os contribuintes deveriam ter obtido em condições normais de produção e de mercado.

Esta linguagem transitaria para a Constituição da República, nomeadamente no preceito que agora corresponde ao artigo 104.º, número 2, que diz respeito à tributação dos lucros das empresas. Aí se diz que essa tributação recai fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Obviamente temos aqui um conceito aberto que faz apelo para a história desse mesmo conceito. E a história desse mesmo conceito nessa altura era dada, em sede de tributação das empresas, pelas normas do Código da Contribuição Industrial então ainda em vigor: primado ao rendimento real, efectivo ou presumido, com possibilidade de, em certos casos, se poder optar pelo rendimento normal. Diria, pois, que a Constituição aqui não fez mais nem menos do que consagrar de algum modo aquilo que já existia. Com a tributação segundo o rendimento real (o real que – repito – tanto podia ser o efectivo como o presumido) e a ressalva posta pelo advérbio “fundamentalmente” abria-se a porta para regimes simplificados, deixando de se falar, a partir daí, de regimes normais ou de sistemas normais de tributação.

Quer o rendimento presumido, quer o rendimento normal, embora em diferente grau, fazem apelo para métodos de avaliação indirecta de tributação. Se é assim com a Constituição, o mesmo se passa com os novos códigos saídos da reforma dos anos 80. Quando lemos esses códigos chegamos à conclusão que, sob outra linguagem (a referência a métodos indiciários), quer o IRS quer o IRC têm normas que dizem respeito a formas de determinação indirecta da matéria colectável – para o IRS em relação às categorias B, C, D e G, e para o IRC em relação a certas situações previstas no artigo 51.º do respectivo código, visando determinar o que é de facto o lucro tributável das empresas.

Mas não é apenas aqui que encontramos formas indirectas de avaliação que não se limitam aos casos de divergência entre o rendimento real e o declarado. Encontramos muitas outras em todos os impostos, designadamente quando o contribuinte não cumpre de todo as suas obrigações declarativas. Assim sucede no IVA, com o mecanismo da liquidação oficiosa que é emitido automaticamente na ausência de entrega da declaração

por parte dos contribuintes. Ou no IRC, onde a liquidação oficiosa se baseia, em última instância, no valor declarado para efeitos de tributação dos anos anteriores. E o mesmo acontece tanto em sede de contribuição autárquica com o valor locativo, como em sede dos chamados impostos especiais de consumo e dos direitos aduaneiros. O Código Aduaneiro Comunitário, — que é posterior à reforma dos anos 80 e é de aplicação directa nos Estados membros da União Europeia, foi aprovado por um regulamento comunitário, — estabelece seis critérios para determinar o valor: o primeiro é o valor transaccionado, é o valor da transacção em si (o valor real), mas existem critérios alternativos, indirectos, quando o valor transaccionado não seja passível de determinação directa. Há, pois, vários critérios que são, no fundo, formas indirectas de se chegar a um valor, quando não seja susceptível de ser apurado directamente o valor da transacção.

Portanto, não há novidade absoluta em relação à existência de métodos indirectos de avaliação na nossa tradição legislativa. Também não há no direito comparado onde o recurso a tais métodos é assaz corrente. Se analisarmos a experiência alemã, a experiência espanhola, a experiência belga, a experiência francesa, a experiência italiana, a experiência inglesa, etc. chegamos à conclusão que, em todas elas, estes métodos são vistos como mecanismos normais, e compatíveis com a noção de Estado de direito. Nenhuma razão existe para que as coisas sejam diferentes no caso português, onde tais métodos são de aplicação subsidiária.

Entre nós, o que acontecia era, por um lado, que a definição dos métodos de avaliação indirecta não era suficientemente precisa e, por outro lado, que a sua aplicação prática não era suficientemente incisiva, até porque faltavam alguns meios técnicos para que essa aplicação pudesse ser bem sucedida, nomeadamente, a extensão da rede informática a todos os serviços da administração fiscal, a existência de uma visão global do contribuinte, a existência dum cadastro único de contribuintes, a generalização da utilização de métodos estatísticos, etc. Havia, e ainda há, um conjunto de procedimentos técnicos que se tornava necessário desenvolver e criar condições para efectivamente os aplicar. A prática de efectuar estudos monográficos relativos a sectores específicos da actividade tinha-se perdido no início dos anos 90 e, portanto, não só havia que a reactivar como também produzir um conjunto de estudos e de trabalhos (v.g., a criação de bases de dados) que possibilitassem uma aplicação dos métodos de avaliação indirecta de forma bastante mais rigorosa e segura do que até aqui. E, de facto, um grande trabalho tem vindo a ser efectuado ao longo dos últimos anos no sentido de melhorar a qualidade das formas de avaliação indirecta e as condições da sua aplicabilidade.

A grande novidade surgida agora com a Lei Geral Tributária vem na sequência dos estudos apresentados pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida pelo Dr. Silva Lopes. Aí

A contabilidade,
mesmo quando
bem feita,
só exprime
as informações
e documentos
fornecidos
pela empresa

se falava da necessidade da existência dum conjunto de critérios objectivos pré-fixados e, até, em certos casos, de aplicação automática para determinação da matéria tributável, em casos de impossibilidade do apuramento do rendimento real e em caso de fundadas dúvidas sobre se o rendimento declarado corresponde ou não ao rendimento real. Depois, a Resolução do Conselho de Ministros sobre a Reforma Fiscal tem um ponto onde ficou claramente assente, como orientação para os serviços e para o poder político, a melhoria dos procedimentos de determinação indirecta do rendimento, nomeadamente através de análises económicas sectoriais sistemáticas, o aprofundamento das técnicas de valorização de rácios e a clarificação legal do conceito de indícios fundados de que a matéria tributável declarada não corresponde à real, que é o conceito que está presente no Código do IRC. Como fruto desse trabalho, veio à luz o regime hoje previsto na Lei Geral Tributária. Ele tem em conta a necessidade de adequação do sistema fiscal ao tecido socioeconómico português (não temos um tecido de grandes empresas, temos essencialmente um tecido de médias e pequenas empresas) e que, portanto, havia necessidade de melhorar o sistema de controlo das declarações, da responsabilidade do declarante e, em certos casos, da correcção das declarações. De facto, o que acontece é que podemos atingir o rendimento real, por duas formas. Uma liga-se a mecanismos micro, são os mecanismos estabelecidos pela contabilidade que são tanto mais credíveis quanto a contabilidade e os seus profissionais o forem. Daí a necessidade de introduzir o inventário permanente de existências que permitirá certamente melhorar a informação contabilística e apoiar a reestruturação dos profissionais do sector (ROCs e TOCs) de modo a assegurar o efectivo cumprimento das atribuições do direito público que legalmente lhes estão conferidas.

Mas, por outro lado, não nos fixámos apenas no plano micro. Também atendemos ao plano macro, ou seja ao aprofundamento através de técnicas macroeconómicas, de rácios e indicadores do sector, de formas indirectas de determinação da matéria colectável. A contabilidade, mesmo quando bem feita, só exprime as informações e documentos fornecidos pela empresa. É, pois, com base nesta filosofia que surge a Lei Geral Tributária, a qual tem algumas inovações em relação à situação anterior. Inovações essas que poderão ser desenvolvidas nos próprios códigos uma vez que há uma autorização legislativa para adequar os diversos códigos à Lei Geral Tributária. Para além das formas de determinação do valor aduaneiro que continuam em vigor, a Lei Geral Tributária fala fundamentalmente de três tipos de avaliação indirecta: um no quadro do *regime simplificado* de tributação, um outro a que chamaria uma avaliação indirecta *substitutiva* quando houver faltas e inexactidões das declarações da contabilidade, e um terceiro, a que chamaria avaliação *correctiva*, que se processa quando existam valores apresentados mas esses valores se afastam significativamente e sem justificação dos padrões do sector. A novidade principal é, de facto, esta forma de avaliação correctiva; as outras

traduzem-se fundamentalmente numa melhoria daquilo que já existia. Em qualquer dos casos, todas estas formas, substitutivas ou correctivas, são sempre susceptíveis de revisão *a posteriori* e a revisão tem efeitos suspensivos, nos termos também previstos na Lei Geral Tributária.

Ora, se as formas de avaliação indirecta são as expostas, os métodos de avaliação indirecta são fundamentalmente de dois tipos: o primeiro, engloba as chamadas presunções, indícios e outros elementos, sendo aplicáveis fundamentalmente aos regimes simplificados e aos regimes substitutivos; o segundo, são os indicadores ou métodos técnico-científicos previstos na Lei Geral Tributária e que implicam o recurso a critérios de natureza macroeconómica.

Quais são, neste quadro, as principais garantias que os contribuintes têm em relação à aplicação deste novo sistema? Em primeiro lugar, a principal das garantias é o respeito pelo princípio da legalidade. São mecanismos que estão previstos na lei e respeitam os princípios constitucionais. Em segundo lugar, o princípio da subsidiariedade. Por definição, a aplicação de métodos indirectos é subsidiária em relação à avaliação directa, aquela que pode resultar fundamentalmente do princípio da veracidade da declaração. Em terceiro lugar, os próprios critérios ou indicadores técnico-científicos deverão ser objecto de uma determinação objectiva, deverão ser públicos no sentido de publicitados e participados. Neste momento, corre um concurso público para a sua elaboração, houve várias respostas a esse concurso, e na fase de pré-selecção, foram escolhidas duas empresas que deverão ser contratadas para a produção deste tipo de trabalho. Estão em análise as possibilidades de se definirem indicadores objectivos de índole técnico-científica, métodos de selecção de contribuintes para a fiscalização, regimes simplificados de tributação e de determinação do rendimento mínimo do contribuinte a partir de indicadores construídos com base nas declarações fiscais de anos anteriores e outros indicadores existentes. São estudos que serão efectuados em parceria, por empresas e universidades, devendo aquela ter experiência demonstrada na feitura de trabalhos análogos em outros países.

Há várias outras garantias que estão estabelecidas na Lei Geral Tributária em relação à determinação por via indirecta do rendimento ou do valor. A primeira respeita a caducidade. O prazo é menor, são três anos, como é previsto no artigo 46.º, número 2, da LGT em relação ao direito de liquidação respeitante ao processo de avaliação a que chamamos de correctiva. Em segundo lugar, é introduzida uma exigência específica e mais intensa de fundamentação. Em terceiro lugar, é introduzido e regulado, o princípio de audição prévia dos contribuintes, agora previsto no artigo 60.º, número 1, alínea b) da LGT. Em quarto lugar, é feita uma mais clara definição do ónus da

Compete
à Administração
provar
os pressupostos
de aplicação
dos métodos
indirectos
de avaliação,
e compete
ao contribuinte
provar
o exagero
na quantificação

prova e da sua repartição entre o fisco e o contribuinte. Compete à administração provar os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos de avaliação, competindo então ao contribuinte, quando esses métodos forem aplicados, o ónus da prova de exagero na quantificação. Finalmente, declara-se a impugnabilidade do acto de aplicação de métodos indirectos. O acto em si é impugnável não como um acto destacável, nas juntamente com o acto de liquidação, dependendo a impugnação do prévio recurso aos mecanismos de avaliação previstos na Lei Geral Tributária. É aquilo que é norma nestas matérias e o regime que melhor conjuga os direitos dos contribuintes com a eficácia da actividade tributária.

Portanto, legalidade, subsidiariedade, forma de determinação dos próprios métodos, estudo e participação de que eles serão alvo, incluindo a audição de entidades representativas do sector ou de associações profissionais, a existência de um dever mais exigente de fundamentação, a audição prévia do contribuinte, uma clara definição do ónus da prova e a impugnabilidade do acto através dum processo de revisão que, aliás, pode, na fase administrativa, levar a um acordo entre contribuinte e fisco, são, de facto, garantias de que a aplicação dos métodos indirectos previstos na Lei Geral Tributária será uma aplicação criteriosa e respeitando os princípios constitucionais em vigor. Progressivamente, a própria acção da Administração está a melhorar, quer no domínio dos procedimentos, quer no domínio da actuação dos funcionários, quer no domínio (e aqui a passos largos) da introdução de novos sistemas de informação, de novas tecnologias de informação, o que é mais um sinal da confiança que merece o novo regime.

Chamaria ainda a atenção para um ponto, muito importante: a publicidade dos próprios critérios de avaliação indirecta. Estamos já a fazê-lo (embora nada na lei o obrigasse) em relação aos critérios de fiscalização. Todos estes métodos tanto podem servir para corrigir como para comprovar os valores declarados, como ainda para o seu controlo. E em relação ao controlo, é público que este ano a fiscalização está a ser feita com base numa prévia divulgação aos contribuintes dos critérios de selecção utilizados para esse efeito e muitos desses critérios têm a ver, de facto, com a aplicação deste tipo de indicadores. Estão disponibilizados na Internet, são distribuídos nas Repartições de Finanças, os técnicos oficiais de contas e os revisores oficiais de contas conhecem-nos bem, e, portanto, isto também permite abrir um novo espaço de diálogo e, de forma indirecta, contribuir para uma maior adequação da verdade declarativa à verdade real, ao rendimento realmente real (passe o pleonasmo) dos contribuintes e a uma realização mais efectiva do princípio da igualdade fiscal e da transparência da actividade tributária. ■