

## **EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS**

## 1. NECESSIDADE DE UMA REFORMA

*Objecto da última reestruturação global no início dos anos 60 - já lá vai o espaço de uma geração - , o nosso sistema de tributação do rendimento mostra-se manifestamente desajustado da realidade económico-social do País, tendo desde aquela época evoluído por forma desordenada, com acentuação de características como a complexidade excessiva, a desigualdade de tratamento entre contribuintes com níveis comparáveis de rendimento, o estreitamento das bases de tributação, o agravamento crescente - só contrariado nos últimos anos - das taxas nominais, com efeitos de desencorajamento do esforço de poupança e da aplicação ao trabalho e de incentivo da evasão, a instabilidade e a falta de coerência interna do regime das diferentes categorias fiscais, a deficiente articulação entre umas e outras.*

*É a reforma da tributação do rendimento, que há muito se sabe constituir uma das traves mestras da indispensável modernização do País, que agora se empreende, pondo-se termo a uma série de iniciativas sem continuidade que, em certos períodos, chegaram a suscitar descrença quanto à capacidade de reestruturar esta matéria fundamental da organização económica do País; reforma que visa objectivos de eficiência económica e de realização da justiça social, e que se elabora na perspectiva da simplificação no cumprimento dos deveres tributários.*

## 2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

*Em Portugal, a tributação do rendimento, em perspectiva de imposto geral, teve o seu início com a décima militar, criada em 1641 para fazer face às despesas da guerra da Restauração, cujo regime básico foi consolidado no Regimento de 1654.*

*Abrangendo, à taxa uniforme de 10%, os rendimentos de prédios, capitais, ofícios e rendas, a décima era dividida em categorias, nas quais se encontram as raízes de quase todos os impostos directos periódicos portugueses. Sem embargo das suas óbvias limitações, vistas à luz das exigências de uma fiscalidade moderna, a décima constituiu, pela sua globalidade, um antecedente histórico do imposto único que agora se pretende instituir.*

*Na evolução do sistema fiscal ao longo do século XIX assistiu-se à decomposição do regime da décima e à organização dos principais impostos cedulares e reais que sobreviveram até aos nossos dias: as contribuições predial e industrial e a décima de juros, que, depois de reestruturada e ampliada na base da sua incidência, veio a dar o actual imposto de capitais.*

*Soçobraram, entretanto, as tentativas de criação de impostos visando realizar a tributação global do rendimento, designadamente as que foram feitas através das leis de 1845 e 1880.*

*Foi a reforma fiscal de 1922 que, assente na preocupação de atingir rendimentos reais, criou o nosso primeiro imposto global verdadeiramente pessoal. Mas a categoria fiscal então instituída deparou com dificuldades intransponíveis de aplicação, gerando-se uma situação geral de incumprimento que apressou a sua substituição pelo imposto complementar - substituição concretizada antes mesmo de introduzida a reforma tributária de 1929, orientada para a tributação de rendimentos normais. O imposto complementar, articulado com o novo quadro de impostos parcelares - incluindo o então criado imposto profissional - , passou a funcionar em relação e estes como tributo de sobreposição.*

*A reforma da tributação do rendimento realizada entre 1962 e 1965, e ainda hoje vigente nas suas linhas gerais, embora muito adulteradas, não alterou a estrutura dualista do sistema: impostos cedulares ou de produto incidentes sobre as diferentes fontes de rendimento e prescindindo das circunstâncias pessoais dos contribuintes; imposto complementar sobrepondo-se ao conjunto global dos rendimentos já submetidos aos impostos reais e tendo em conta a situação pessoal dos contribuintes. Os esforços do reformador fiscal concentraram-se na tributação dos rendimentos reais e efectivos, especialmente na contribuição industrial e na predial urbana, autonomizando-se da contribuição predial rústica os lucros das explorações agrícolas, objecto do novo imposto sobre a indústria agrícola, o qual veio, no entanto, a manter-se quase sempre suspenso.*

### 3. A INOVAÇÃO CENTRAL: A TRIBUTAÇÃO GLOBAL

*A remodelação do regime da tributação do rendimento, que se segue à já concretizada substituição do imposto de transacções pelo imposto sobre o valor acrescentado no plano da fiscalidade indirecta, decorre, em primeira linha, da necessidade de ajustar tal regime ao preceituado nesta matéria na Lei Fundamental, a qual refere o carácter único e progressivo do imposto sobre o rendimento pessoal e impõe a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar, além de basear a tributação das empresas no seu rendimento real.*

*Dentro do quadro assim definido, propõe-se que, em substituição do imposto profissional, da contribuição predial, da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto de mais-valias, sejam criados o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).*

*A inovação básica reside na substituição do actual sistema misto com preponderância dos elementos cedulares pela fórmula da tributação unitária, atingindo globalmente os rendimentos individuais.*

*A luz das modernas exigências de equidade, a solução unitária é inequivocamente superior quer ao puro sistema cedular, consistindo em impostos separados, e entre si não*

articulados, incidentes sobre as diferentes fontes de rendimento, quer ao próprio sistema compósito, resultante, em regra, de uma evolução operada a partir de uma estrutura originariamente cedular, em que a um esquema de impostos parcelares se sobrepõe uma tributação de segundo grau com carácter global.

Na verdade, só a perspectiva unitária permite a distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva.

Tal esquema de progressividade tem sido justificado em nome da necessidade de, por via do sistema fiscal, se corrigir a distribuição primária do rendimento que decorre do processo produtivo, em termos de se operar uma redistribuição secundária que concorra para definir um padrão de distribuição tido como social e politicamente mais aceitável. Serve, ao mesmo tempo, de factor compensador de aspectos de regressividade contidos em outras áreas do sistema fiscal.

Se é certo que a tomada de consciência dos efeitos de desincentivo das elevadas cargas fiscais associadas aos esquemas de tributação progressiva tem suscitado, em numerosos países, um movimento no sentido da inflexão da curva ascensional das taxas e da redução do nível da taxa marginal mais alta, não é menos certo que o princípio da tributação com intensidade crescente à medida que o rendimento se eleva continua a constituir o critério geralmente aceite de ajustamento da carga fiscal à capacidade contributiva.

*A introdução da progressividade em estruturas cedulares representa uma tentativa de pessoalização que acarreta inevitáveis e sérias distorções.*

*Materializada apenas em uma das cédulas, suscita cargas fiscais diferentes para contribuintes com rendimento idêntico consoante a respectiva fonte se concentre nessa cédula ou se localize em qualquer das demais; operada uma correção por via da generalização de tabelas ou taxas progressivas às diferentes cédulas (a admitir que tal fosse tecnicamente possível), ainda assim subsistiria uma injustificável diferença de tratamento entre os contribuintes cujo rendimento provém de uma só fonte e os titulares de rendimentos de origem múltipla.*

*Assim, a introdução de uma escala progressiva no imposto profissional, modificando a sua estrutura originária, pode ser apresentada como exemplo do efeito distorcivo referido em primeiro lugar. A verdade é que os impostos cedulares, por sua natureza, estão vocacionados para taxas proporcionais, sem embargo de permitirem, pela adopção de taxas diferentes consoante as fontes de rendimento atingidas, uma clara discriminação qualitativa dos rendimentos.*

*As deduções personalizantes, que os modernos sistemas fiscais consagram em medida mais ou menos ampla, desde a dedução pessoal correspondente à porção do rendimento que se presume destinar-se a satisfazer as necessidades básicas da vida, à dedução dos dependentes e às deduções por despesas pessoais especificadas, também não podem ser inseridas em*

*impostos cedulares sem suscitarem graves distorções. Na verdade, só fazem sentido quando referidas ao rendimento total do contribuinte, porque constituem elemento inseparável da caracterização da sua situação global.*

*Mesmo nos sistemas de tributação global do rendimento persiste o tratamento diferenciado dos diferentes tipos de rendimento pessoal. Não pode, na verdade, dispensar-se, como operação prévia, a análise ou identificação dos rendimentos segundo as suas diferentes origens; só depois se procede à síntese dos rendimentos das várias categorias, sujeitando o seu valor agregado a uma única tabela de taxas.*

*O imposto global ou "único" comporta, assim, em maior ou menor medida, elementos analíticos que, na óptica da passagem dos sistemas cedulares para o do imposto "único", constituem reminiscências do tratamento separado, que no anterior sistema se fazia em cédulas diferenciadas até final.*

*Torna-se, assim, possível, sem prejuízo do carácter globalizante da tributação, manter acentuadas características analíticas, que vão desde a discriminação qualitativa dos rendimentos por intermédio de deduções específicas em determinada categoria até à consagração da retenção na fonte apenas nas categorias em que este método se mostrou tecnicamente possível.*

#### **4. LINHAS DE ORIENTAÇÃO: ALARGAMENTO DA BASE, MODERAÇÃO DAS TAXAS, ESTABILIDADE DO NÍVEL DAS RECEITAS**

*Sem embargo da observância dos preceitos constitucionais relativos ao sistema fiscal, e em particular do imperativo de equidade deles decorrentes, o esforço de reestruturação da tributação do rendimento deverá nortear-se por preocupações de eficiência, de simplicidade e de estabilidade das categorias fiscais a instituir, preocupações que constituem, aliás, uma nota convergente dos esforços reformistas nesta matéria, a que tão grande importância se vem dando nas democracias industriais do nosso tempo.*

*A moderação das taxas conjugada com o alargamento das bases da tributação - já concretizado em parte através da generalização aos servidores do Estado da situação de contribuintes comuns e da reposição em vigor da tributação dos lucros da exploração agrícola - constituem propostas centrais da reforma da tributação do rendimento.*

*Os imperativos de eficiência económica, justificados quer no plano do mercado interno, quer no da inserção da economia portuguesa no contexto da abertura à competição internacional, aconselham a fixação de taxas marginais em níveis relativamente moderados.*

*Anote-se que a tendência para o abrandamento da progressividade das escalas de taxas nominais do imposto sobre o rendimento é, hoje, mundial.*

*Dos meados dos anos 70 para cá, a taxa marginal mais elevada desta categoria fiscal foi reduzida em grande número de países. Já na presente década observaram-se medidas de redução dos níveis das taxas nos Estados Unidos, na Irlanda, no Japão, na Nova Zelândia, no Reino Unido e na Suécia, e recentemente foram propostas soluções do mesmo tipo na Dinamarca, na Holanda e na Noruega.*

*A adopção de uma escala de taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares caracterizada por uma progressividade relativamente branda (quando comparada com a que marcou o imposto pessoal de sobreposição no final dos anos 70 e princípios dos anos 80) vai ao encontro da preocupação de contrariar, quanto possível, o efeito negativo do imposto sobre o esforço de trabalho e a competitividade, e a incitação ao desenvolvimento da economia subterranea.*

*A solução proposta não ignora, porém, a finalidade redistributiva do sistema de tributação do rendimento, e daí que o leque de taxas deva assegurar com nitidez o critério da tributação progressiva.*

*O objectivo da simplificação recomenda que se adopte um número reduzido de escalões na tabela de taxas do IRS, além de se afastar o método actualmente seguido no domínio do imposto complementar de adopção de tabelas diferentes consoante a situação familiar dos contribuintes.*

*A norma de equidade inerente à natureza da própria tributação global, em um só grau, do rendimento individual implicará que deixem de ser tributados alguns dos estratos de rendimentos mais baixos, hoje separadamente apurados nos impostos parcelares, ao mesmo tempo que o objectivo de desagrar a situação fiscal do agregado familiar conduz a aconselhar um regime de tributação que atenua o efeito da cumulação dos rendimentos em sistema de taxas progressivas.*

*Espera-se que o alargamento das bases de incidência, designadamente pela redução do campo dos incentivos fiscais, adiante justificada e, sobretudo, a aceleração da expansão económica, para que contribuirá a existência de um sistema fiscal dotado de coerência e credibilidade, características que de todo faltam no quadro vigente, proporcionem uma perspectiva de estabilidade do nível das receitas.*

*Não constitui, na verdade, objectivo da reforma da tributação do rendimento o aumento do nível da fiscalidade, medido em termos de relação entre as receitas dos impostos e o produto interno - nível que já atinge expressão considerável em atenção ao grau de desenvolvimento económico do País.*

*Mas, se outras razões não existissem, designadamente a necessidade de salvaguardar a posição do erário, a própria desproporção existente entre o peso dos impostos indirectos e o dos impostos directos, com a imagem de regressividade do sistema que dela se extrai, desaconselharia a que, no âmbito da reforma, se visasse o decréscimo do nível da fiscalidade directa.*

*Finalmente, como linha geral de orientação, procurou-se ainda introduzir progressos sensíveis no sentido da aplicação mais generalizada do princípio da tributação dos rendimentos reais e efectivos.*

## **5. ADOPÇÃO IMEDIATA DA FORMULA UNITARIA**

*Na realização de reformas fiscais em geral, e de reformas de tributação do rendimento em particular, é usual recomendar-se uma orientação gradualista, invocando-se para tal factores como a grande complexidade dos sistemas, os constrangimentos orçamentais, o peso da possível reacção de grupos de contribuintes mais directamente afectados com as modificações previstas.*

*A proposta de reforma apresentada em Portugal não deixa de atender, em numerosos pontos, àquela preocupação de gradualismo, mas rejeita-se sem hesitação que a mesma deva estender-se à implantação da própria morfologia básica do sistema.*

*Teria talvez sido lógico que à reforma do início dos anos 60, a qual manteve o sistema cedular-misto e inovou sobretudo nos métodos de apuramento do rendimento colectável, se houvesse seguido, o mais tardar na década imediata, a passagem a*

*um estágio intermédio em que o imposto complementar assumisse já a posição de "imposto principal", gravitando no entanto ainda à sua volta os impostos parcelares, como formas de tributação "por conta" e operando por dedução colecta a colecta - porventura comportando-se inicialmente como tributações definitivas, mais adiante tornadas passíveis de restituição caso ultrapassassem a quota resultante da incidência global. O sistema cedular-misto passaria, nesta perspectiva, de uma fase com nítido ascendente do elemento cedular para uma outra em que o predomínio da tributação pessoalizante estaria consagrado, faltando, então, dar o último passo pelo apagamento, como categorias fiscais autónomas, dos tributos parcelares.*

*Não foi esta, porém, a linha de desenvolvimento da nossa estrutura fiscal. Observou-se, ao invés, um retrocesso no sentido da preponderância dos elementos cedulares, marcada pela introdução da progressividade no amago das próprias cédulas, num arremedo de pessoalização que, pela forma descoordenada como foi executado, levou inclusivamente à anomalia de inverter a discriminação qualitativa dos rendimentos, concebida na origem na óptica de protecção da fonte trabalho. E, enquanto os impostos cedulares eram desgarradamente promovidos a factores centrais de tributação, o imposto complementar afundava-se na zona das categorias mais débeis da tabela das receitas fiscais.*

*A involução para o protótipo cedular, a circunstancia de Portugal, em plena fase de integração nas Comunidades Europeias, ser o único País da OCDE a manter a "compartimentação" como característica dominante do seu esquema de tributação do rendimento, as possibilidades que a difusão das*

*modernas tecnologias veio proporcionar em termos de tratamento informático das operações e de administração de um sistema mais exigente aconselham a que se proceda sem mais delongas à instituição do sistema de tributação global, o qual é, aliás, o consagrado na Constituição de 1976.*

*Salta-se, assim, sobre o estágio intermédio do sistema misto com simples reforço da tributação pessoalizante e manutenção dos impostos parcelares "por conta" do principal, assumindo-se frontalmente a tributação unitária do rendimento.*

*O sistema unificado permite obviar a uma das injustiças mais gritantes a que conduz a fórmula dualista até aqui vigente em Portugal: a concentração nas camadas superiores de estrutura dos rendimentos (as atingidas pelo imposto complementar) de deduções pessoais que só fazem verdadeiramente sentido quando referidas ao rendimento global, e da própria dedução especificamente destinada a assegurar o tratamento diferencial dos rendimentos do trabalho.*

## **6. CONCEPÇÃO DE RENDIMENTO PERFILHADA**

*Na construção do conceito de rendimento tributável, contrapõe-se a concepção da fonte, que leva a tributar o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da*

distribuição funcional (rendimento-produto) à concepção do acrêscimo patrimonial, que alarga a base da incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nela as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos (rendimento-acrêscimo).

Em termos práticos, a principal diferença entre as duas concepções reside precisamente no tratamento fiscal das mais-valias que, não sendo ganhos decorrentes da participação na actividade produtiva, são pela primeira excluídas da incidência do imposto.

A luz dos modernos princípios fiscais, e em particular do princípio da capacidade contributiva, a óptica do acréscimo patrimonial, que conduz a uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento. E, embora o conceito extensivo de rendimento não seja uma componente essencial do modelo unitário, o certo é que este apela para uma concepção de rendimento tão ampla quanto possível.

Razões de justiça recomendam, aliás, a tributação das mais-valias, que constituem acréscimos de poder aquisitivo obtidos sem esforço ou pelo acaso da sorte, e que, aliás, tendem a concentrar-se nos escalões elevados de rendimento.

Acolheu-se, assim, com maior nitidez do que na anterior reforma (na qual as mais-valias, objecto de uma categoria fiscal específica, eram excluídas do âmbito da incidência do imposto

*complementar) uma concepção tendencialmente ampla de rendimento, incluindo, à semelhança do que sucede na maioria dos países da CEE, os aumentos inesperados no valor dos bens do quadro das categorias de rendimentos abrangidas pelo imposto único.*

*Ainda que tenham sido atentamente examinadas propostas teóricas recentes no sentido de substituir os impostos sobre o rendimento por um imposto sobre a despesa pessoal, cuja base seria o rendimento diminuído da poupança total (base mais restrita do que a admitida na perspectiva do rendimento-acrêscimo), julgou-se de excluir tal posição, que não teve até hoje praticamente acolhimento nas legislações fiscais, suscitando, aliás, consideráveis dificuldades no quadro da administração e da coordenação internacional das fiscalidades, para além da sua discutível compatibilidade com o princípio constitucional português da tributação do rendimento e dos problemas de transição a partir de um sistema baseado na concepção tradicional de rendimento.*

## **7. A TRIBUTAÇÃO DO AGREGADO FAMILIAR**

*A presente proposta é inovadora no que respeita à tributação do agregado familiar.*

*Como se sabe, a conjugação da progressividade das taxas com o apuramento do imposto em função do somatório dos rendimentos dos conjugues origina uma situação discriminatória*

*em relação à dos rendimentos separadamente imputados a cada contribuinte individual, suscitando a necessidade de introdução de dispositivos neutralizadores deste efeito, desde o estabelecimento de tabelas distintas de taxas para os contribuintes casados e para os contribuintes não casados, até aos métodos de fraccionamento ou divisão dos rendimentos ("quociente conjugal" ou "splitting" e "quociente familiar") ou ao recurso a deduções ampliadas com vista a compensar o excesso de tributação.*

*No regime actual do imposto complementar, a penalização do agregado familiar assente no casamento, resultante do englobamento dos rendimentos auferidos pelos respectivos membros, encontra-se atenuada (mas não eliminada) mercê da aplicação de uma tabela de taxas com progressividade menos acentuada do que a estabelecida para os contribuintes não casados.*

*Não parece de admitir, em face do imperativo de simplificação já mencionado, a introdução no imposto único sobre o rendimento da dupla escala de taxas (para contribuintes casados e não separados judicialmente e para contribuintes solteiros ou separados judicialmente), sistema, que, aliás, na prática, não proporciona solução adequada ao problema da discriminação contra a família e complicaria o funcionamento do regime de retenção na fonte, aplicado a amplas categorias de rendimentos.*

*Também o método da compensação pela ampliação das deduções consentidas, pelas desigualdades que em certos casos pode produzir, não se afigura a melhor solução.*

*Há assim, que por termo, de outro modo, à sobretributação do agregado familiar, que em tempos se aceitava com base em invocadas mas não quantificadas economias de escala, alinhando o sistema português pela tendência observada mundialmente, que aponta para regimes de tributação separada dos membros do agregado familiar ou para o englobamento com divisão.*

*A tributação conjunta foi posta de lado pela Dinamarca em 1970, pela Suécia em 1971, pela Austria e pela Holanda em 1973, pela Itália e pela Finlândia em 1976. Em certos países proporcionaram-se regimes de opção pela tributação separada (casos do Reino Unido em 1972, da Bélgica em 1975 e da Irlanda em 1980), ou adoptou-se como sistema comum o da divisão do rendimento (tradicionalmente praticado na República Federal da Alemanha e nos Estados Unidos e, sob a forma do "quociente familiar", em França e no Luxemburgo).*

*Embora possa defender-se que a referência constitucional à consideração dos rendimentos do agregado familiar não é impeditiva da consagração da fórmula da tributação separada, reconhece-se existirem algumas dúvidas quanto à bondade da solução, a qual representaria, nas presentes circunstâncias, uma mudança demasiado radical, e suscitaria, aliás, dificuldades em face de regimes matrimoniais resultantes de situações de comunhão de bens.*

*Sem embargo de se reconhecer a importancia da corrente, que se observa no plano mundial, no sentido da tributação separada, e a força do argumento da privacidade de cada um dos conjuges nos seus assuntos fiscaes, considerou-se conveniente manter a orientação, que mais de perto se afigura corresponder à caracterização do imposto único na Lei Fundamental, de tomar como critério de base a tributação ao nível do agregado familiar. Mas o reconhecimento de que, aplicado sem ajustamentos, este sistema conduziria à penalização da família - estrutura social que se pretende, ao invés, acalentar, como decorre do próprio imperativo constitucional - levou à consagração de um dos métodos de correcção atrás considerados: o sistema de englobamento com divisão, não segundo a técnica do quociente familiar (que beneficia as famílias mais numerosas, em aplicação de critérios discutíveis sob o ponto de vista da justiça fiscal), mas segundo a técnica do quociente conjugal ou "splitting" (que restringe a divisão do total dos rendimentos familiares aos dois membros a quem incumbe a direcção do agregado).*

*Sem embargo de se reconhecer que nenhuma das soluções possíveis é isenta de aspectos negativos, optou-se, pois, pelo sistema do "splitting", por considerações de justiça fiscal (atenuação da progressividade resultante do englobamento dos rendimentos), de respeito por uma posição de igualdade dos conjuges (que contribuem, qualquer que seja o regime matrimonial de bens, para a conservação e valorização do património familiar) e de aproximação no tratamento dos agregados familiares assentes no casamento e de uniões de facto - em que a tributação será naturalmente separada.*

*Poderá atender-se ao número de componentes da família através do regime, já consagrado entre nós, das deduções correspondentes a cada filho - ampliável, por razões de justiça social, a outros dependentes.*

## **8. TRATAMENTO DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO E DAS PENSOES**

*A ideia de que os rendimentos do trabalho deverão ser tributados menos pesadamente do que os provenientes do capital está na base da hierarquização das taxas aplicáveis aos diferentes impostos em sistemas cedulares.*

*O tradicional argumento em favor da discriminação qualitativa é o da necessidade de o trabalhador constituir um fundo de reserva a partir do seu rendimento corrente, por forma a prolongar, para além da sua vida activa, a duração do rendimento do trabalho.*

*O argumento perde força à medida que se instituem esquemas compreensivos de segurança social, já que os rendimentos do trabalho se tornam assim, até certo ponto, fundados; por outro lado, o avolumar da instabilidade e da incerteza das aplicações financeiras instila um factor de precaridade nos correspondentes rendimentos. Esbatem-se, pois, as diferenças entre rendimentos fundados e não fundados.*

*E não se julgam geralmente atendíveis, no plano analítico, para fundamentar a discriminação qualitativa, outras considerações como sejam o contraste entre o esforço de ganhar a vida inerente ao trabalho e a "passividade" na obtenção dos rendimentos do capital, a perduração das reservas de valor que estão na base dos rendimentos fundados e a própria circunstância de os rendimentos do capital tenderem a concentrar-se nas camadas superiores da pirâmide dos rendimentos.*

*Apesar de todas estas dúvidas, crê-se, todavia, que não deve renunciar-se ao propósito, que tudo indica a Constituição consagra, de tratar os rendimentos do trabalho por forma mais branda do que os do capital.*

*Mas, para introduzir uma discriminação em proveito dos rendimentos do trabalho, não se torna necessário adoptar escalas específicas de taxas, em perspectiva cedular. A discriminação qualitativa é operada no quadro de um sistema global por via da outorga de uma dedução especial, constituindo, aliás, uma forma sucedanea de um imposto sobre a riqueza (o qual visaria directamente a capacidade contributiva incorporada na riqueza) que, em muitos casos, não é politicamente realizável nem susceptível de ser aplicado com um mínimo de eficácia.*

*A semelhança do que sucede em numerosos sistemas fiscais estrangeiros, e na esteira da solução consagrada no actual imposto complementar, propõe-se, assim, a introdução de uma específica dedução no plano das categorias de rendimentos do trabalho, em termos percentuais, com fixação de certo quantitativo máximo.*

*Análogas razões militam a favor da consagração de um tratamento mais favorável para as pensões, que actualmente se encontram isentas de impostos parcelares, sofrendo unicamente a tributação global por via do imposto complementar - secção A.*

## **9. O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)**

### **9.1. CARACTER ANALITICO SEM PREJUIZO DA UNIDADE**

*O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) é um imposto sobre o rendimento global, cuja estrutura interna comporta nove categorias de rendimentos: as seis primeiras correspondem a diferentes fontes ou origens do rendimento - produto, a sétima enquadra as mais-valias e as duas últimas são de natureza residual.*

*Esta divisão em categorias, aconselhada pela diversidade dos regimes de tributação, especialmente no campo da determinação do rendimento e dos métodos de percepção do imposto, não prejudica o tratamento unitário da matéria colectável, reflectido basicamente na aplicação de uma única tabela de taxas progressivas.*

*Assim se procura harmonizar a concepção da tributação pessoal própria do sistema unitário com a atenção que não pode deixar de prestar-se às particularidades relevantes das várias categorias de rendimentos.*

*Por exemplo, nem os rendimentos do trabalho deverão ser tratados como os rendimentos de capitais, nem os rendimentos da actividade comercial e industrial obedecem a regras idênticas às aplicáveis aos rendimentos prediais. Daí que seja inevitável, independentemente da unicidade tributária, que ora se visa, a persistência de várias categorias de rendimentos.*

## **9.2. RENDIMENTOS DO TRABALHO**

*As categorias A e B respeitam aos rendimentos do trabalho. Optou-se pela criação de duas categorias distintas para o trabalho dependente e independente, respectivamente, com regras próprias em matéria de incidência, determinação da matéria colectável e liquidação, prevendo-se nomeadamente uma dedução especial para os rendimentos destas categorias.*

*Procurou-se uma formulação conceptual mais rigorosa do trabalho independente, em face da dificuldade da delimitação de fronteira dessa categoria de rendimentos. Não obstante, afastou-se o casuismo da indicação das actividades exercidas por conta própria constantes da tabela anexa do actual Código do Imposto Profissional.*

*No que respeita à incidência mantém-se a amplitude do conceito de rendimento do trabalho dependente, tal como resulta da legislação vigente.*

*No que se refere ao trabalho independente, tributa-se como rendimento a ele imputável os direitos de autor sobre obras intelectuais e os rendimentos resultantes da concessão ou cedência temporária de patentes de invenção, licenças de exploração, modelos, marcas, etc., bem como os percebidos pela transferência de "Know-how", uns e outros quando auferidos pelos titulares originários.*

*Inevitavelmente ficará sempre uma margem de indefinição no que concerne à delimitação dos rendimentos do trabalho com os auferidos pelos empresários, e daí que se incluam em sede de rendimentos comerciais e industriais (categoria C) os obtidos em certas actividades situadas em zonas de confluência.*

### **9.3 RENDIMENTOS COMERCIAIS, INDUSTRIAIS E AGRICOLAS**

*A categoria C engloba os rendimentos das actividades de natureza comercial e industrial - naturalmente quando auferidos por pessoas singulares.*

*As regras de determinação da matéria colectável nesta categoria seguirão de perto a regulamentação a estabelecer em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas para o apuramento do lucro tributável.*

*Os rendimentos agrícolas integram a categoria D, considerando-se como tais os respeitantes ao exercício de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.*

*A autonomia dessa categoria de rendimento deve-se à necessidade de regras próprias para a determinação da matéria colectável.*

*Assim, o cálculo dos resultados das explorações agrícolas ou silvícolas, embora também feito, em princípio, de acordo com as regras que são aplicáveis à determinação dos resultados das empresas comerciais ou industriais, deverá, em determinados aspectos, obedecer a regras específicas, como é o caso dos rendimentos de carácter plurianual, que se revelam muitas vezes de forma irregular.*

#### **9.4. RENDIMENTOS DE CAPITALS**

*Na tributação dos rendimentos de capitais (Categoria E) têm particular relevância os juros e os lucros derivados de participações de capital. Mas a par desses rendimentos são incluídos nessa categoria as "royalties" derivadas da propriedade intelectual ou industrial e do "Know-how", desde que não sejam auferidas pelo titular originário, bem como os rendimentos da prestação de assistência técnica e da cedência do uso do equipamento agrícola, comercial, industrial e científico.*

*Tal consideração resultou não apenas da natureza dos rendimentos, mas também de exigências de ordem pragmática, associadas ao sentido predominante dos respectivos fluxos no domínio internacional.*

*Nesta categoria, deixa de relevar a distinção, actualmente vigente, baseada na aplicação ou não do regime de retenção na fonte.*

*Ainda uma referência à orientação a adoptar no que respeita aos rendimentos de títulos ao portador e depósitos bancários, em face do regime de anonimato existente. Pensa-se que será conveniente prever um sistema de taxa liberatória situada em posição intermédia na escala das taxas do IRS, com a possibilidade de opção pela globalização, caso o contribuinte se disponha a revelar os rendimentos auferidos.*

#### **9.5. RENDIMENTOS PREDIAIS**

*No domínio dos rendimentos prediais (Categoria F), inclui-se na base de incidência apenas os rendimentos efectivamente percebidos dos prédios arrendados tanto urbanos como rústicos, e não já, como acontece no sistema da actual contribuição predial, o valor locativo ou a renda fundiária dos prédios não arrendados, pois se visa tributar apenas os rendimentos realmente auferidos.*

*Tributam-se ainda os rendimentos decorrentes da cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais.*

*Concomitantemente, prevê-se a criação de uma contribuição autárquica sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos devida pelos seus proprietários, sendo a colecta desta deduzida ao rendimento efectivamente percebido pelo arrendamento dos prédios sujeitos a IRS ou a IRC.*

*Para além dessa dedução, também se prevê nesta categoria de rendimentos a dedução de todas as despesas referentes aos prédios e não apenas os encargos presumidos previstos no actual regime da contribuição predial.*

*A correcta aplicação da contribuição predial reformulada requer naturalmente uma ampla revisão das normas de avaliação da propriedade rústica e urbana, a que se está a proceder, permitindo também mais rigoroso apuramento dos valores dos imóveis para efeitos de determinação das mais-valias e aplicação da sisa e do imposto sobre sucessões e doações.*

#### **9.6. MAIS-VALIAS**

*Outra categoria - a categoria G - é constituída pelas mais-valias.*

*Houve que optar entre um enunciado taxativo das mais-valias tributáveis e uma definição genérica de ganhos de capital. A primeira solução, permitindo evitar dificuldades de*

*aplicação e rupturas com o sistema actual, no qual o imposto de mais-valias incide sobre situações tipificadas, foi considerada preferível, sem embargo de se inovar quanto ao âmbito de incidência.*

*Tratando-se de rendimentos excepcionais, haverá que ponderar o regime tributário adequado em face da excessiva gravosidade que a tributação englobada poderia gerar. Admite-se, por isso, a possibilidade de prever, para esta categoria, um específico regime de tributação.*

*Todavia, só assim, admitindo esta categoria de rendimento se pode prosseguir o escopo global do imposto, que é o de atingir a integridade do rendimento anual percebido pelo contribuinte.*

*Alarga-se a tributação a ganhos não sujeitos ao actual imposto de mais-valias, tais como os gerados pela transmissão onerosa de qualquer forma de propriedade imóvel.*

*Também se consagra a tributação dos ganhos pela transmissão onerosa de partes sociais (acções, quotas) e, eventualmente, de outros títulos (obrigações, etc.) - solução que terá, no entanto, de ser ajustada em função do objectivo da política de reactivação do mercado de títulos.*

*Mantem-se a tributação da cessão do arrendamento de locais afectos ao exercício de actividades profissionais independentes, mas alarga-se o seu âmbito tributando as mais-valias resultantes da cessão de bens afectos de forma duradoura àquele exercício.*

*Contrariamente deixam de se enquadrar nesta categoria as mais-valias resultantes da alienação de bens do activo immobilizado das empresas, por se afigurar tecnicamente mais correcto tratá-las, para efeitos tributários, como rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas.*

#### **9.7. PENSÕES E OUTROS RENDIMENTOS**

*A categoria H diz respeito às pensões, e a categoria I a "outros rendimentos", integrando-se nesta os ganhos de jogo, lotarias e apostas mútuas, com a correspondente abolição da tributação em imposto do selo. Em ambas as categorias, embora por razões distintas, será consagrado um regime de tributação especial.*

#### **9.8. COMUNICABILIDADE ENTRE AS VARIAS CATEGORIAS DE RENDIMENTOS**

*Uma última referência ao regime da comunicabilidade entre as categorias, no tocante às perdas eventualmente suportadas em cada uma delas.*

*A lógica pura do imposto único implicaria o apuramento da situação global do contribuinte, por soma algébrica dos rendimentos líquidos obtidos nas diferentes categorias, influenciando neste apuramento as perdas eventualmente verificadas em uma ou várias categorias.*

*Todavia, a comunicabilidade sem restrições entre as várias categorias poderia acarretar significativa baixa de receita.*

*Por isso, sem embargo da consagração do princípio da comunicabilidade, entendeu-se prudente excluir a comunicabilidade (pelo menos numa primeira fase) das perdas suportadas em algumas categorias de rendimentos, como será o caso dos "rendimentos comerciais, industriais e agrícolas", das "mais-valias" e "outros rendimentos".*

*Tal incomunicabilidade não obsta, todavia, a que se venha a prever, em algumas categorias, o reporte das perdas a anos futuros.*

## **10. O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC)**

### **10.1. TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

*A criação do IRS tem por imediata implicação o ajustamento do regime tributário aplicável às pessoas colectivas. Embora seja concebível, em termos teóricos, um sistema em que tais entidades não fossem objecto de tributação autónoma, esta justifica-se em face dos objectivos visados pela presente reforma, tendo, aliás, acolhimento generalizado nas legislações dos outros países.*

*Dado que as pessoas colectivas são, na sua esmagadora maioria, constituídas por sociedades, haverá que resolver o problema criado já hoje pela tributação sucessiva dos lucros por elas colocados à disposição dos respectivos sócios e que tem conduzido a elevados níveis de imposição efectiva e dado origem, por isso, a distorções significativas.*

*Por outro lado - até por imperativo constitucional - torna-se necessário desenvolver os mecanismos que possibilitem a tributação das empresas pelo seu lucro real, para o que se tem em conta a experiência colhida com a aplicação do sistema actual, em especial quanto ao grupo A da contribuição industrial, onde, de algum modo, se processa já uma globalização na tributação do lucro das empresas comerciais e industriais.*

## **10.2. INCIDENCIA**

*A designação dada à segunda categoria tributária - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) - dá, desde logo, uma ideia sobre o âmbito de aplicação pessoal. O IRC incide sobre todas as pessoas colectivas, de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português.*

*O ponto de partida para a definição da incidência subjectiva é, assim, o da personalidade jurídica. No entanto, sujeitam-se igualmente a IRC entidades, com sede ou direcção efectiva em Portugal, que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a IRS ou IRC na titularidade das pessoas singulares ou colectivas que*

*as integram. Pretende-se, deste modo, considerar passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outra tornem particularmente difícil uma tributação individualizada.*

*Outras entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direcção efectiva em território português mas nele obtenham rendimentos, incluem-se no campo de aplicação pessoal do IRC desde que não se encontrem sujeitas a IRS - o que igualmente impede a existência de soluções de vazio legal relativamente a entidades não residentes que obtenham rendimentos em Portugal. Deste modo, estas entidades ficam sujeitas a imposto sem que haja de resolver-se o problema de saber se têm ou não personalidade jurídica.*

*São excluídos, porém, da sujeição a IRC, o Estado, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais e as associações e federações de municípios (quando estas não tenham por objecto o exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas), assim se definindo, aliás como acontece em outros países, a sua situação não como uma isenção mas como uma não sujeição.*

*Por outro lado, adopta-se em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal, visando objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada "dupla tributação económica" dos lucros atribuídos aos sócios. Esse regime - que é igualmente acolhido em algumas legislações europeias - caracteriza-se pelo facto de os rendimentos das sociedades a que se aplica serem sempre*

*imputados, para efeito de tributação, aos respectivos sócios (pessoas singulares ou colectivas), na proporção em que estes participam no capital e independentemente de haver lugar a distribuição de resultados. Em consequência, não é tributada a sociedade que realiza o lucro, mas os seus sócios. Esta solução é aplicada com carácter obrigatório relativamente às sociedades civís não constituídas sob forma comercial, às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens cujo capital pertença maioritariamente a um reduzido número de sócios ou a um grupo familiar.*

*Foi igualmente a consideração da transparência fiscal que levou a que não se incluisse no IRC mas sim no IRS a tributação do estabelecimento individual de responsabilidade limitada (E.I.R.L.), acolhido na nossa ordem jurídica pelo Decreto-Lei nº 284/86, de 25 de Agosto, não só por o mesmo não dar origem à criação de uma pessoa colectiva mas apenas à constituição de um património autónomo de que é titular uma pessoa singular, como ainda por assim se evitar a dupla tributação económica da parte do lucro que não seja levado ao fundo de reserva legal do estabelecimento.*

*Para efeitos de definição da incidência real do IRC, as entidades residentes - que estão a ele sujeitas por obrigação pessoal, ou seja pela totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde foram obtidos - são divididas em duas categorias, conforme exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, quanto às pessoas colectivas que exerçam, a título principal,*

*estas actividades (e considera-se que é sempre esse o caso das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas), o IRC incide sobre o respectivo lucro. No que toca às restantes, o IRC incide sobre o seu rendimento global, correspondente à soma dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS.*

*Quanto às entidades não residentes - que estão sujeitas a IRC por obrigação real, ou seja, unicamente pelos rendimentos obtidos em território português - distingue-se conforme aquelas dispõem ou não de estabelecimento estável em Portugal. No primeiro caso, o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável; na segunda hipótese, o IRC incide sobre os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, o mesmo acontecendo quanto aos rendimentos de contribuintes que, embora possuindo estabelecimento estável em Portugal, não sejam imputáveis a esse estabelecimento. A este propósito, adopta-se, embora de forma limitada, o "princípio da atracção do estabelecimento estável", ou seja, imputam-se a este não só os rendimentos obtidos por seu intermédio como também os demais rendimentos obtidos em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável. Trata-se de uma solução moderada, que, defendendo os interesses do nosso País (predominantemente território da fonte dos rendimentos), tem em conta o seu estado de desenvolvimento e não impede que seja outra a posição acolhida no quadro das convenções internacionais para evitar a dupla tributação.*

### 10.3. CONCEITO DE LUCRO TRIBUTÁVEL

*O conceito de lucro tributável que se acolhe no IRC tem em conta a evolução que se tem registado em grande parte das legislações estrangeiras no sentido da adopção, para efeitos fiscais, de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial. Esta, ainda que mais fácil de aplicar relativamente às pessoas colectivas do que às pessoas singulares, dados os suportes contabilísticos e administrativos de que aquelas dispõem, não é, porém, seguida em todas as suas implicações, no que se teve, mais uma vez, em consideração motivos de ordem económica. É assim que, no que respeita a mais e menos-valias, se limita a sua inclusão no lucro tributável às que tiverem sido realizadas, não se abrangendo, como acontece em alguns países, as mais-valias que se manifestem por simples relevação contabilística. Em todo o caso, o lucro é definido de um modo alargado como o resultante das operações de qualquer natureza efectuadas pelos sujeitos passivos do IRC, assim como dos respectivos incrementos patrimoniais, o que fornece um quadro de referência a desenvolver através das regras de determinação da matéria colectável.*

*Ao referir-se que o lucro resulta das "operações de qualquer natureza" sublinha-se que não há, para recortar o conceito de rendimento, que efectuar qualquer distinção quanto à natureza da actividade económica exercida, abrangendo-se, por isso, quer a actividade comercial ou industrial, quer a actividade agrícola. Admite-se, no entanto, que, em sede de quantificação do lucro, seja necessário explicitar algumas normas específicas para certos sectores de actividade.*

*Relativamente ao sistema actual, o IRC funde, através da noção de lucro, a base de incidência da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola e do imposto de mais-valias relativo à transmissão a título oneroso de elementos do activo immobilizado, incluindo os terrenos para construção e as partes sociais que o integrem.*

*O alargamento da base tributável - que é também uma preocupação fundamental da presente reforma - concretiza-se, por outro lado, na extensão da noção de lucro aos excedentes líquidos gerados pelas cooperativas, bem como aos respectivos incrementos patrimoniais.*

*Acentua-se ainda que a base de tributação é constituída pelo lucro real e para isso faz-se reportar o seu cálculo ao resultado apurado na contabilidade, sem prejuízo, obviamente, das correcções positivas ou negativas que forem definidas na lei.*

*No que respeita à tributação das mais-valias e menos-valias realizadas - que tanto incluem os chamados ganhos de capital voluntário (v.g. derivados da venda ou troca) como os denominados ganhos de capital involuntários (por exemplo, resultantes de expropriação ou indemnização por destruição ou roubo) - , um dos principais argumentos que, por vezes, é invocado para a sua tributação separada relaciona-se com o facto de, pela via do imposto, se poder dificultar a continuidade de exploração ("going concern"). É que, na esmagadora maioria dos casos, os valores realizados através da transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado são indispensáveis para investimento em bens que substituam aqueles.*

*Em grande parte dos países tais argumentos não têm impedido a integração das mais e menos-valias na base tributável como uma das componentes do lucro. Tem-se, porém, previsto, em certas condições, a exclusão da tributação das mais-valias que sejam reinvestidas, dentro de determinado prazo, na aquisição, fabrico ou construção de elementos do activo immobilizado. É esse o esquema preconizado, que, designadamente por motivos de simplificação, é mais favorável do que o adoptado em muitos países da Europa, em que a mais-valia que se exclui da tributação é abatida à base tributável para efeitos de reintegração dos bens em que se concretiza o reinvestimento.*

#### **10.4. ASPECTOS DA DETERMINAÇÃO DA MATERIA COLECTAVEL**

*É sabido que o rendimento das empresas flui em continuidade e que a sua segmentação em períodos tem muito de artificial. No entanto, torna-se necessário fraccionar a sua vida em intervalos temporais e determinar em cada um deles um resultado que se toma para efeitos de tributação. Em consonancia com o princípio da anualidade dos impostos, estabelece-se que esse período - o exercício - corresponde ao ano civil, assim se mantendo uma prática já há muito instituída entre nós.*

*Poderá justificar-se, porém, em alguns casos, a adopção de um período diferente. É o que acontece quanto a empresas radicadas no estrangeiro e com actividades em Portugal, cujo período a que se reporta o apuramento de resultados pode não coincidir com o ano civil, não se vendo razão para que, desde*

que tal período não exceda doze meses, essas entidades não encerrem as suas contas para efeitos fiscais relativamente às actividades desenvolvidas no nosso País concomitantemente com o das suas restantes actividades.

O mesmo se poderá justificar no tocante a outros sujeitos passivos quando se verifiquem razões de interesse económico relevantes: veja-se a situação de empresas com actividades sazonais que têm dificuldade em apurar os seus resultados em 31 de Dezembro. A todas essas circunstancias se atende sem quebra do princípio de que existem inegáveis vantagens em, sempre que possível, adoptar um período uniforme para a prestação de contas, coincidente com o ano civil, devendo as excepções ser raras.

Quanto à determinação do lucro tributável, define-se, desde já, como grande princípio a que ela deve obedecer o da especialização dos exercícios, que decorre da aludida necessidade de periodização do rendimento para efeitos fiscais. Dado que, como já se referiu, o lucro tributável se reporta ao resultado apurado na contabilidade, o aludido princípio moldar-se-á segundo o critério de competência económica, que é o acolhido na doutrina e legislação contabilísticas como o mais adequado para o cálculo dos resultados. No entanto, poderão ser definidas na lei excepções ao mesmo que tenham em conta, relativamente a algumas das suas componentes, a especificidade de que se reveste o recorte de uma base tributável - o que, aliás, já acontece na actual tributação sobre lucros.

*A independência dos exercícios assim consagrada não o é, contudo, em termos absolutos, já que, em sintonia com a solidariedade que na realidade existe entre os vários períodos em que artificialmente se fracciona a vida das empresas, se admite o reporte para diante, durante um prazo máximo de cinco anos, dos prejuizos verificados em determinado exercício. Dá-se, deste modo, continuidade à solução actualmente já consagrada no artigo 43<sup>o</sup> do Código da Contribuição Industrial.*

*Estabelece-se ainda que, na determinação do lucro tributável, a aceitação dos custos obedece aos critérios gerais, já actualmente estabelecidos, de razoabilidade e indispensabilidade dos mesmos (artigo 26<sup>o</sup> do Código da Contribuição Industrial) e, por outro lado, define-se que a periodização de proveitos e custos de actividades de carácter plurianual tomará em consideração o respectivo ciclo de produção ou tempo de construção, assim se enunciando expressamente um quadro geral em cujo desenvolvimento se tomarão em consideração as normas contabilísticas pertinentes.*

#### **10.5. TAXAS**

*No tocante à taxa do IRC estabelece-se o princípio da adopção de uma taxa proporcional, já que, tendo designadamente em conta o respectivo âmbito de aplicação pessoal, não parece justificar-se aqui a progressividade.*

*Na concretização da taxa a aplicar deverá ter-se em particular atenção o elevado grau de abertura da economia portuguesa ao exterior, tendo em consideração as taxas em vigor em países com níveis de desenvolvimento semelhante ao do nosso ou com os quais mantemos estreitas relações económicas.*

*Admite-se, porém, que em relação às pessoas colectivas que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola sejam fixadas taxas reduzidas, na esteira, aliás, do que acontece já hoje em imposto complementar - secção B.*

#### **10.6. ATENUAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA**

*Questão nuclear é da "dupla tributação económica" dos lucros colocados à disposição dos sócios e que se relaciona com o problema, desde há muito discutido, de saber se entre o imposto de sociedades e o imposto pessoal de rendimento deve existir separação ou integração e, neste último caso, em que termos. A escolha do sistema a adoptar depende de vários factores e entronca na perspectiva que se tenha sobre a incidência económica do imposto que recai sobre as sociedades.*

*A solução acolhida consiste numa atenuação da referida dupla tributação, tendo-se principalmente em consideração a necessidade de desenvolvimento do mercado financeiro e a melhoria na afectação dos recursos. São várias as técnicas adoptadas pelas legislações estrangeiras para concretizar esse*

*solução, destacando-se, porém, a "do crédito de imposto", que é, aliás, a preconizada numa proposta de directiva apresentada pela Comissão ao Conselho das Comunidades Europeias quanto à harmonização dos sistemas de imposto das sociedades e dos regimes de retenção na fonte sobre os dividendos. É nessa linha que se pretende adoptar, em Portugal, um sistema de integração parcial.*

## **11. GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES**

*No que respeita às garantias dos contribuintes, reafirma-se no articulado do projecto o princípio, resultante do nº 2 do artigo 268º da Constituição, de, sempre que a Administração fiscal altere os rendimentos declarados ou, na falta de declaração, proceda à respectiva fixação, deverem os interessados ser notificados dessa decisão, com indicação dos seus fundamentos, a fim de poderem requerer a revisão administrativa ou a impugnação judicial dessa mesma decisão, nos termos estabelecidos no Código do Processo das Contribuições e Impostos.*

*Duas outras regras fundamentais, estas inovadoras, se consagram no projecto: a de que a Administração fiscal só pode proceder à fixação dos rendimentos colectáveis desde que o contribuinte não apresente a declaração a que esteja obrigado ou os rendimentos declarados não correspondam aos reais ou se afastem dos presumidos na lei; e a de que poderá haver mecanismos officiosos de protecção do contribuinte quando os rendimentos fixados pela Administração fiscal se afastem sensivelmente dos declarados.*

*Quanto a este último aspecto, são sem dúvida merecedoras de apoio as associações ou outras organizações da iniciativa dos contribuintes destinadas a defender os seus legítimos direitos e a concorrer para uma mais justa aplicação da lei tributária.*

## **12. BENEFÍCIOS FISCAIS**

*Um dos aspectos mais criticáveis do actual sistema tributário português é a multiplicidade e dispersão dos benefícios fiscais que prevê, os quais, além de constituírem um dos mais evidentes factores da instabilidade dos regimes legais e da sua falta de coerência, afectam de modo muito relevante o princípio da igualdade, e originam vultosas perdas de receita sem cabal justificação ou eficácia económico-social e acentuadas distorções das regras de funcionamento normal da vida económica.*

*Na verdade, posto que visando operar selectivamente para influenciar a afectação de recursos, têm consequências negativas no plano de equidade, causando desperequações na distribuição da carga do imposto sobre o rendimento entre os diferentes sujeitos passivos, além de levarem à erosão da base de incidência pelo alargamento do campo das "despesas fiscais" em que se traduzem.*

*Mais toleráveis nos sistemas cedulares, onde só reduzem a carga do imposto parcelar em que se aplicam, os incentivos entram, assim, em conflito com o objectivo central da*

*distribuição equitativa da carga do imposto: daí que devam ser outorgados apenas em casos excepcionais e rigorosamente justificados, como excepções que são às regras de equidade.*

*Nesta linha, afigura-se conveniente que os benefícios fiscais (isenções, reduções de taxa, reduções especiais à matéria colectável, etc.) sejam objecto de um diploma independente, em que se contenham os princípios gerais a que deve obedecer a sua criação, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objectivo de, por um lado, garantir uma maior estabilidade aos diplomas reguladores das duas novas espécies tributárias e, por outro lado, de conferir um carácter mais sistemático, coerente e unitário ao conjunto dos benefícios fiscais.*

*A ampla reestruturação em curso do nosso sistema tributário é uma oportunidade única para efectuar uma revisão profunda e exigente do regime legal dos benefícios fiscais, os quais deverão passar a revestir, obrigatoriamente, carácter excepcional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse económico, social ou cultural e revestir sempre natureza genérica e temporária, exigindo-se, quando se trate de benefícios objectivos, a especificação do período pelo qual serão atribuídos e não devendo dispensar a declaração dos rendimentos a que se aplicam, a fim de possibilitar a exacta determinação anual da despesa fiscal e a rigorosa avaliação da sua eficácia económico-social.*

### 13. INFLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

*Sem embargo de se reconhecer a necessidade de se atenuarem as distorções do sistema fiscal decorrentes da inflação, não se consagra o recurso a esquemas de indexação automática, porquanto poderia suscitar acrescidas expectativas inflacionistas, particularmente indesejáveis no actual contexto de moderação do ritmo ascensional dos preços.*

*Isto não exclui a prática de ajustamentos ocasionais quer no plano da tributação das pessoas colectivas, quer no da tributação das pessoas singulares - cabendo ao legislador julgar em cada momento da oportunidade da introdução de tais ajustamentos -, sem embargo de no respeitante às mais e menos-valias a correcção monetária ser sempre assegurada.*

### 14. PENALIDADES

*Em matéria de infracções fiscais são consideradas como crimes e punidas com pena de prisão até tres anos as infracções mais graves dos deveres impostos no interesse da tributação, quando dolosas, e que correspondem a situações previstas no Código Penal. E o que acontece com a simulação em prejuízo da Fazenda Nacional, a não entrega total ou parcial do imposto retido na fonte, a manutenção ou utilização abusiva de benefícios fiscais, a viciação, falsificação, ocultação,*

*destruição ou inutilização da contabilidade, ou recusa de exibição da escrita, admitindo-se, no entanto, que, quando os valores em causa não excedam determinado limite, tais infracções sejam apenas punidas com pena de multa.*

*Quanto às penas acessórias, entende-se deverem manter-se as actuais de publicidade da condenação do infractor (sempre que a infracção seja dolosa e haja sido aplicada ao infractor pena de prisão ou pena de multa superior a certo quantitativo), e de interdição temporária do exercício de profissão ou actividade, e prever-se ainda a de privação do direito a subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos e de suspensão de benefícios fiscais ou inibição de os obter.*

## **15. PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO LOCAL**

*Como atrás se disse, e na linha da experiência de numerosos países da OCDE, afigura-se oportuna a introdução de nova categoria fiscal, no âmbito da tributação local - um imposto sobre o valor dos prédios (rústicos e urbanos), figura tributária em regra justificada com base no princípio, do benefício, fazendo-se corresponder o pagamento às vantagens que os donos e utilizadores dos prédios auferem da colectividade (e daí a sua adequação ao papel de fonte de receita própria das entidades autárquicas, às quais em muitos casos compete a prestação daquelas vantagens).*

*A criação de um imposto sobre o valor dos prédios, arrendados ou não - categoria fiscal existente em grande número de países da OCDE e já implantada na maior parte dos Estados membros da Comunidade Económica Europeia - permitiria manter tributada a generalidade das situações prediais e constituir um incentivo para o mais eficaz aproveitamento da propriedade rústica e urbana.*

*Tornar-se-á possível, por outro lado, assegurar às entidades autárquicas uma fonte autónoma de receitas, que em parte compense a perda representada pela inclusão no imposto único da tributação das rendas efectivas e das mais-valias (e pela prevista supressão de tributos locais como o imposto sobre o serviço de incêndios), sem embargo de se reconhecer que o problema do adequado financiamento da administração local não poderá deixar de exigir também outras soluções, a considerar no âmbito da necessária revisão da Lei das Finanças Locais.*

*A fim de atenuar a discriminação contra a aplicação de poupanças em prédios de rendimento, que decorre da sucessiva tributação das rendas efectivas (em sede de imposto único) e do valor patrimonial dos prédios (em sede da contribuição autárquica), deverá prever-se a dedução, no âmbito do imposto único, do próprio encargo representado pela referida contribuição.*

*Passando os utilizadores de prédios próprios a suportar apenas a nova contribuição autárquica, poderá ter de rever-se o regime, actualmente consagrado no imposto complementar, de*

*dedução dos encargos financeiros atinentes a empréstimos obtidos para a compra dos mesmos prédios, tendo, no entanto, em conta que a admissibilidade de uma dedução pode constituir um importante incentivo para as aplicações de fundos na aquisição de habitação própria.*

## **16. SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO**

*O projecto de Proposta de Lei agora apresentado consagra já algumas orientações que vão permitir não só a simplificação do sistema de tributação do rendimento, mas também e sobretudo uma maior comodidade dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações.*

*A unicidade do imposto tornará possível a cada contribuinte englobar numa única declaração anual os rendimentos de todas as categorias.*

*O sistema de liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento será totalmente remodelado, procurando utilizar-se em toda a possível extensão dispositivos informáticos e reduzindo-se ao mínimo a necessidade de contactos pessoais - tão desgastantes na actualidade - entre o contribuinte e a Administração, intensificando-se designadamente a colaboração dos correios e do sistema bancário, quer na fase da entrega das declarações, quer na do pagamento do imposto.*

*Está ainda prevista a ampliação do sistema de retenção na fonte, já correntemente praticado para rendimentos do trabalho dependente e da aplicação de capitais.*

*Poder-se-á ainda adoptar um esquema de pagamentos por conta com base em liquidações provisórias, permitindo uma maior aproximação com o momento da percepção dos rendimentos e consequente obtenção regular das receitas fiscais, e facilitando o desdobramento do pagamento em parcelas escalonadas no tempo.*

## **17. AMBITO DA AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA**

*Determina o nº2 do artigo 168º da Constituição da República que " as leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização", parecendo de entender-se com estes termos que a autorização não deve ser genérica mas limitada a uma determinada matéria da competência reservada da Assembleia da República; deve ser condicionada quanto ao sentido em que o Governo deve legislar e o ambito que a autorização reveste, ou seja, deve conter as linhas de orientação essenciais a que obedecerá o decreto-lei a publicar pelo Governo; deve, por fim, fixar o prazo dentro do qual pode ser utilizada pelo Governo.*

*O projecto que se anexa respeita inteiramente este condicionalismo constitucional, pois que:*

- a) *Indica claramente qual o seu objecto - a criação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e a publicação da legislação complementar de um e de outro, incluindo a revisão da tributação local e a abolição dos impostos que, actualmente, incidem sobre as matérias que passarão a ficar sujeitas às duas novas espécies tributárias;*
- b) *Especifica, igualmente, o sentido e extensão das alterações a introduzir no sistema fiscal, já que contem a definição das linhas gerais do regime dos dois novos impostos: incidência real e pessoal, sistema de tributação do rendimento familiar, critérios essenciais a que deverá obedecer a fixação das taxas, a determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança, os benefícios fiscais, as penas criminais e as penas acessórias e as garantias contenciosas dos contribuintes;*
- c) *Fixa a autorização legislativa a solicitar pelo Governo à Assembleia da República.*