

CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Gabinete de Estudos Legislativos

OS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO EM IRS, IRC E IVA

1. CONSAGRAÇÃO LEGISLATIVA

1.1 Em IRS

Caracterização

O n.º 1 do artigo 28.º do Código do IRS (CIRS)¹ estabelece que, exceptuada a imputação prevista no artigo 20.º², a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade. Na sequência da Lei da Reforma Fiscal (LRF), o CIRS consagra, assim, dois métodos distintos, como métodos normais³, para a determinação do rendimento líquido da categoria B⁴. Da formulação do n.º 2

¹ Corresponde ao artigo 31.º do CIRS na redacção anterior à sua republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (Lei da Reforma Fiscal - LRF). A introdução do regime simplificado de tributação na sua actual formulação deve-se à LRF. Até então, quer o rendimento líquido da categoria B, trabalho independente, (artigo 27.º do CIRS), quer o lucro tributável das categorias C, actividades comerciais ou industriais, e D, actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, (artigo 37.º), determinavam-se com base na contabilidade quando o sujeito passivo a possuísse ou com base nos livros de registo mencionados nos artigos 107.º, 111.º e 112.º, coincidentes com os deveres acessórios previstos no Código do IVA.

² Imputação originada pelos regimes de transparência fiscal, interna e internacional. Nestes casos, o rendimento imputado integra-se como rendimento líquido das categorias legalmente previstas, pelo que não passa pela fase da “determinação do rendimento líquido”. Nestas circunstâncias, sempre que na categoria B se incluam rendimentos derivados do exercício de actividades empresariais ou profissionais e rendimentos imputados, determina-se primeiro o rendimento líquido respeitante ao exercício das actividades empresariais ou profissionais, o qual é somado algebricamente com os rendimentos imputados. Apesar da omissão legal, o mesmo se deve entender quanto aos rendimentos imputados por força do regime da contitularidade, consagrado no artigo 19.º do CIRS, com particular aplicação à categoria B no caso de heranças indivisas com estabelecimento comercial, industrial ou agrícola.

³ Sendo o regime simplificado de tributação um método indirecto de avaliação do rendimento líquido, ele não é, ao contrário dos restantes métodos indirectos, aplicado em situações patológicas da relação jurídica tributária – cfr. Lei Geral Tributária (LGT), artigo 87.º, no qual apenas a avaliação indirecta assente em regime simplificado de tributação não pressupõe a existência de uma desconformidade entre o quadro legal e a realidade subjacente.

⁴ Em rigor, são ainda modalidades de determinação do rendimento líquido na categoria B o regime susceptível de aplicação quando o titular de rendimentos desta categoria os aufera apenas de uma única entidade devedora; o regime aplicável aos actos isolados; e o regime aplicável aos rendimentos acessórios. Ou seja, no total são cinco os métodos de determinação do rendimento susceptíveis de aplicação na categoria B, embora se reconheça que os três aqui mencionados revestem natureza excepcional e visam evitar, objectivo que não pode deixar de merecer concordância, manifestas injustiças na tributação.

da norma citada extrai-se a conclusão de que o regime simplificado de tributação é formalmente um regime optativo⁵, subordinado, no entanto, à verificação cumulativa de duas condições:

- Que os sujeitos passivos não tenham optado pelo regime de contabilidade organizada⁶;
- Que os sujeitos passivos não tenham ultrapassado na sua actividade, no período de tributação imediatamente anterior um volume de vendas de €149.739,97 ou um valor líquido dos restantes rendimentos da categoria B de €99.759,58.

Porém, o facto é que o regime simplificado é automaticamente aplicado na determinação do rendimento líquido da categoria B, desde que se não verifiquem as condições que impõem obrigatoriamente a aplicação do regime de contabilidade organizada. Deste modo, pode-se afirmar que o regime simplificado é o regime-regra, uma vez que só o regime de contabilidade organizada é que é susceptível de ser aplicado excepcionalmente.

Por outro lado, a cessação da aplicação do regime simplificado pode ser automática ou por opção dos titulares de rendimentos empresariais ou profissionais.

A aplicação do regime simplificado cessa automaticamente:

- quando algum dos limites quantitativos referidos for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos;
- ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desses limites,

passando então a tributação a efectuar-se obrigatoriamente pelo regime de contabilidade organizada a partir do período anual seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

A aplicação do regime simplificado cessa optativamente, quando os sujeitos passivos exercem o direito⁷ à tributação segundo o regime de contabilidade organizada. O exercício do direito à tributação segundo o regime de contabilidade organizada é legalmente possível nas seguintes situações:

⁵ “*Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada ...*”. Note-se, no entanto, que a opção em causa (pelo regime simplificado) só pode ser exercida dentro de determinados patamares de rendimento. A questão suscitada pela formulação legislativa, e da qual decorre a afirmação de que o regime simplificado é o regime-regra, é a de que, não sendo feita a opção, podendo sê-lo, o regime que automaticamente se aplica é o regime simplificado.

⁶ A opção por contabilidade organizada é feita na declaração de início de actividade e, anualmente, até ao fim do mês de Março, como se colhe do disposto no n.º 4 do artigo 28.º do CIRS. Uma das críticas feitas com maior insistência a este regime é justamente dirigida à necessidade de anualmente ter de se efectuar a opção pelo regime de contabilidade organizada (nos casos em que as condições de abrangência pelo regime simplificado se verificam), quando, em IRC, como se verá, essa opção é válida por 3 anos. Em IRS, rege uma regra oposta: o período mínimo de permanência no regime simplificado é de três anos, que, aliás, começou por ser de cinco, situação que, com carácter retroactivo, o n.º 4 do artigo 30.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, resolveu.

- Findo o período mínimo de permanência de três anos no regime simplificado;
- Ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado se se verificar uma das seguintes condições:
 - Se, pela aplicação dos indicadores de base técnico-científica, se determinar um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS⁸;
 - Se se registar qualquer alteração ao montante mínimo de rendimento que resulta da aplicação do regime simplificado, actualmente fixado em €3.125,00⁹.

Questões relativas ao enquadramento dos sujeitos passivos

Quando a lei consagrou o regime simplificado como método de determinação do rendimento líquido da categoria B houve que, por um lado, regular o enquadramento dos sujeitos passivos que já eram titulares de rendimentos das anteriores categorias B, C e D e, por outro, estabelecer as regras para o enquadramento de futuros titulares de rendimentos da mesma categoria.

Questão prévia ao enquadramento diz respeito, quanto a nós, ao entendimento que se tenha sobre a titularidade de rendimentos da categoria B, uma vez que, no que toca aos agregados familiares tal como são configurados no n.º 3 do artigo 13.º do CIRS, a tributação é obrigatoriamente conjunta, como resulta do n.º 1 do artigo 59.º do CIRS para os sujeitos passivos casados e não separados ju-

⁷ A configuração da aplicação do regime de contabilidade organizada como um direito subjectivo do contribuinte permite ultrapassar quaisquer problemas que eventualmente se colocassem em sede de constitucionalidade do regime simplificado, pois este, formalmente, configura-se sempre como um regime de opção: “*Ora, tais soluções legais, que introduzem desvios à tributação do rendimento líquido, não podem também deixar de ser constitucionalmente conformes, desde logo, podem ser criadas e existirem apenas como “opção” que o sujeito passivo pode exercer como que “contrapartida” da não exigência da manutenção de contabilidade organizada ...*” – Ac. TC n.º 142/2004, DR, II Série, n.º 92, de 19 de Abril, pp. 6079. Em todo o caso, a doutrina admite a constitucionalidade de regimes que estabeleçam a tributação com base em rendimentos presumidos, designadamente em relação aos pequenos contribuintes – cfr. CASALTA NABAIS, José – Direito Fiscal, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pp.172/178.

⁸ Esta condição impõe duas observações: (i) se os indicadores de base técnico-científica se traduzirem em coeficientes sobre o valor das vendas ou dos restantes rendimentos, não haverá qualquer dificuldade de aplicação da regra; o mesmo se não diga, no caso de tais indicadores revestirem qualquer outra modalidade. Note-se que a opção tem de ser efectuada até ao fim do mês de Março do ano a que se vai aplicar; (ii) não está prevista a mesma possibilidade se a determinação de um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes derivar da aplicação dos critérios técnicos previstos em alternativa aos indicadores de base técnico-científica.

⁹ Este valor encontrava-se, originariamente indexado ao valor anual do salário mínimo nacional (smn). O valor mínimo de rendimento seria de 50% do valor anual do smn. A fixação de um montante não indexado ao smn permitiu consagrar mais uma causa de opção pela tributação segundo o regime de contabilidade organizada sem que tenha de se aguardar o fim do período mínimo de permanência no regime simplificado. Mas, em simultâneo, propiciou-se uma situação de “cristalização” do valor do rendimento mínimo.

dicialmente de pessoas e bens e, como decorre do n.º 5 do mencionado artigo 13.º, para os dependentes menores não emancipados, desde que a administração dos rendimentos por eles auferidos lhes não pertença na totalidade¹⁰. Assim, quando no agregado familiar exista mais do que um titular de rendimentos da categoria B, poder-se-á legitimamente levantar a questão de saber se os limites quantitativos devem relevar em relação a cada titular de rendimentos, ou se, pelo contrário, devem relevar em conjunto.

A resposta, muito embora não decorra directamente da lei, encontra-se na individualização dos rendimentos por titular para efeitos declarativos, pelo que é titular a titular que devem verificar-se as condições. Nada impede, pois, que num agregado familiar constituído por dois profissionais independentes, um deles opte por contabilidade organizada, ou seja obrigado a possuí-la, e ao outro se aplique o regime simplificado¹¹. Como decorrência lógica da posição adoptada, temos de aceitar, também, a determinação, sendo caso disso, de tantos rendimentos mínimos quantos os titulares de rendimentos da categoria, excepto quando for aplicável algum daqueles regimes excepcionais que o não prevêem.

Relativamente a um titular de rendimentos da categoria B que vá iniciar a sua actividade, o enquadramento é feito com base nos elementos quantitativos que decorram da declaração de início de actividade, tornada de apresentação obrigatória pelo artigo 112.º n.º 1 do CIRS. Com efeito, no quadro 09 da referida declaração, é exigida a indicação do volume de vendas anual estimado e o valor ílquido estimado dos restantes rendimentos. E será com base nesses valores estimados que, no quadro 19 da mesma declaração, se fará a opção legalmente prevista, em obediência ao disposto no n.º 4 do artigo 28.º do CIRS. Que opção é essa? Apenas uma: a opção por contabilidade organizada, se os valores estimados se situarem abaixo dos limiares quantitativos previstos no n.º 2 do mesmo ar-

¹⁰ O maior de 16 anos e menor de 18 só tem a administração dos rendimentos que obtenha pelo seu trabalho, nos termos do disposto no artigo 127.º n.º 1 al. a) do Código Civil.

¹¹ O que, por sua vez, face à redacção do n.º 3 do artigo 55.º do CIRS (dedução de perdas), coloca nova questão: pode o rendimento líquido negativo determinado em regime de contabilidade organizada ser deduzido ao rendimento positivo, da mesma categoria e, para facilitar, da mesma natureza, determinado segundo o regime simplificado, naturalmente em titulares diferentes? A resposta não parece ser unívoca. Se é verdade que, nos termos da al. a) do n.º 3 do artigo 54.º do CIRS o resultado líquido negativo apurado na categoria B só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria (note-se como a lei parece abstrair do número de titulares, para falar em resultado líquido da categoria), também não pode ignorar-se que o disposto no n.º 4 do mesmo preceito parece constituir mais do que um regime transitório. Com efeito, dele parece resultar a limitação absoluta de ao rendimento tributável determinado no âmbito do regime simplificado apenas poderem ser deduzidos prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime e, ainda aí, sem que possa atingir-se o rendimento mínimo. *De jure condendo*, afigura-se-nos, contudo, que, em homenagem ao princípio da natureza unitária do rendimento líquido de cada categoria, a questão deveria ser ponderada e legislativamente clarificada.

tigo 28.º. E fica claro para os sujeitos passivos de IRS que, no ano seguinte, até ao final do mês de Março, a opção terá de ser renovada, caso legalmente estejam verificados os pressupostos de aplicação do regime simplificado, uma vez que a opção por contabilidade organizada, em IRS, apenas é válida por um ano.

Não terá sido isento de dificuldades o processo de transição provocado pela LRF, uma vez que contribuintes que vinham utilizado contabilidade organizada com referência ao ano de 2000, se viram, por motivos vários¹², enredados numa teia de confusão. Dada a novidade do sistema e o princípio da protecção das legítimas expectativas dos contribuintes, julgamos que os casos em conflito devem ser resolvidos com ponderação, não nos repugnando uma decisão que reconheça a prevalência do regime de contabilidade organizada nos anos de 2001 e de 2002 para os contribuintes que em 2000 já a possuíam, mesmo que, por força das apontadas razões de força maior, a opção, que deveria ter sido feita, todavia o não tenha sido, ou tenha sido efectuada fora dos prazos legais.

Uma última questão relativa ao enquadramento dos sujeitos passivos diz respeito ao procedimento a adoptar quando, por acção inspectiva da administração fiscal, os valores das vendas e ou dos restantes rendimentos ilíquidos declarados pelo contribuinte sejam alterados. A leitura do n.º 6 do artigo 28.º do CIRS, que determina que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faça a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer dos factos que determinam a sua obrigatoriedade, ao introduzir um elemento de sequência na passagem de um regime para outro, parece conduzir-nos à conclusão de que não são admitidas intermitências. Ou seja, se em 2004 a Administração Fiscal alterou os valores relevantes declarados pelo sujeito passivo com referência aos anos de 2002 e 2003, não parece possível aplicar o n.º 6 do artigo 28.º porque, neste caso, o regime de contabilidade organizada se aplicaria a partir de 2005. No “meio”, ficava o ano de 2004, que tinha de ser tributado pelo regime simplificado¹³.

¹² De natureza legislativa e de natureza administrativa. No plano legislativo, o n.º 2 do primitivo artigo 31.º do CIRS saiu com uma gralha, rectificada de facto pela Declaração de Rectificação n.º 8/2001, de 13 de Março, mas que, em violação do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 5.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, foi publicada decorridos mais de 60 dias após a publicação do texto rectificado e, por consequência, parece estar ferida de nulidade. A situação só ficou, nesta perspectiva, regularizada com a republicação do Código do IRS pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, sendo certo que o prazo administrativamente prorrogado para que pude exercer-se a opção terminara, justamente, no dia 2 de Julho de 2001. Por outro lado, no plano administrativo, foi divulgada uma brochura sob a égide da Direcção-Geral dos Impostos, em que se afirmava a validade da opção por contabilidade organizada por 5 anos, tendo-se posteriormente solicitado aos Serviços (ofício-circulado n.º 020050, de 10 de Setembro de 2001) a respectiva correcção.

¹³ Como nos parece óbvio, nos anos em que os rendimentos tiverem sido alterados, aplica-se o regime decorrente da natureza das correcções: se meramente técnicas, pelo regime simplificado; se por métodos indirectos, de acordo com as regras legalmente estabelecidas para este efeito.

Em que consiste o regime simplificado de tributação

O regime simplificado de tributação consiste, como se viu, num método de determinação do rendimento líquido da categoria B. Um método que se ancora nas vendas e nos restantes rendimentos (componentes positivas do rendimento) obtidos pelos sujeitos passivos para deles deduzir um rendimento normal que não apenas nunca poderá ser negativo, como ainda terá de ser positivo num montante mínimo.

Questão prévia ao próprio regime simplificado é, assim, a noção de rendimento na categoria B, uma vez que, *a priori*, se parte do princípio que os sujeitos passivos tributados segundo aquele regime não possuem contabilidade organizada¹⁴. Com efeito, como se verá no IRC, muitas questões que se colocam em IRS não têm lugar em IRC porque neste imposto o legislador limita-se a seguir, para efeitos de determinação do rendimento “bruto”, a classe 7 do Plano Oficial de Contabilidade (POC), já que todas as sociedades são obrigadas a dispor de contabilidade organizada e a sua base legal de tributação é o lucro.

Essa noção tem de procurar-se, segundo se nos afigura, no artigo 3.º do CIRS. E aí encontramos a definição, mediante enumeração que não pode deixar de ser exaustiva por se tratar de uma norma de incidência, dos rendimentos que integram a categoria B. A título principal:

- Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter artístico, científico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

A título acessório, consideram-se também rendimentos da categoria B, na parte em que interessa para o regime simplificado de tributação:

¹⁴ Do nosso ponto de vista, só assim se justifica a diferença de enunciado entre o artigo 3.º do CIRS, que trata da incidência objectiva da categoria B, e o artigo 3.º do CIRC que trata da base do imposto. No IRC não há enumeração de rendimentos: “*O IRC incide ... sobre o lucro ...*”.

- Os rendimentos prediais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- Os rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- As mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 43.º do CIRC;
- Os ganhos ou perdas que decorram das operações referidas no n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, quando imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- As importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício;
- Os subsídios ou subvenções obtidos no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias ou no âmbito do exercício de qualquer actividade de prestação de serviços.

CRITÉRIOS DE INCLUSÃO NO REGIME SIMPLIFICADO OU NO REGIME DE CONTABILIDADE ORGANIZADA EM IRS

Início de actividade	Regime simplificado	Regime de contabilidade organizada
<p>Valor estimado de vendas < 149.739,37 € e / ou Valor estimado de outros rendimentos < 99.759,58 €</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Inclusão automática. 2. Permanência por um período mínimo de 3 anos 3. Se se tratar de prestação de serviços a uma única entidade, pode ser exercida a opção pela tributação segundo as regras aplicáveis à categoria A. 	<p><i>Inclusão por opção expressa, a efectuar na declaração de início de actividade.</i></p>
<p>Valor estimado de vendas > 149.739,37 € e / ou Valor estimado de outros rendimentos > 99.759,58 €</p>	<p>Não pode incluir-se no regime simplificado.</p>	<p><i>Inclusão obrigatória, implicando a adopção obrigatória de contabilidade organizada. Caso não atinja os valores estimados, a permanência no regime depende de opção até ao fim de Março do ano seguinte, em declaração de alterações</i></p>
Alteração de regime		
<p>a) Do regime simplificado para o regime de contabilidade organizada</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Obrigatória b. Facultativa <p>b) Do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado</p> <p>c) Havendo cessação de actividade</p>	<p>a) <i>Se durante dois anos consecutivos ultrapassar os limites de vendas e ou de outros rendimentos;</i> <i>b) Se, num só ano, ultrapassar os limites em mais de 25%.</i></p> <p>a) <i>Por opção, a efectuar em declaração de alterações até ao fim do mês de Março do ano seguinte àquele em que tiver terminado o período mínimo obrigatório de permanência no regime simplificado;</i> <i>b) Quando foram aprovados e publicados nos indicadores de base técnico-científica, se da sua aplicação resultar para o contribuinte um rendimento líquido superior ao que resulta dos coeficientes gerais actualmente consagrados;</i> <i>c) Se se verificar qualquer alteração ao rendimento mínimo previsto na parte final do n.º 2 do artigo 31.º.</i></p> <p><i>Passa-se automaticamente para o regime simplificado se, não se tendo no ano anterior ultrapassado os valores previstos no art. 28.º, se não fizer, até 31 de Março do ano seguinte, a opção pelar manutenção do regime de contabilidade organizada.</i></p> <p>a) <i>Se a actividade for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado doze meses, contados da data da cessação, aplica-se o regime que estiver em vigor à data da cessação;</i> <i>b) Pode a DGCI autorizar a alteração do regime quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade</i></p>	
Outras situações:		
<ol style="list-style-type: none"> 1. Sócios, pessoas singulares, de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal interna ou internacional 2. Alienação ou prática de operações equivalentes, antes de decorridos 5 anos, de partes de capital de sociedade constituída ou para onde se entrou com o património empresarial ou profissional individual 3. Actos isolados 4. Rendimentos que não excedam o valor anual do smn tratando-se de vendas ou metade do valor anual do smn nos restantes casos, desde que que, em qualquer caso, o valor não exceda metade do valor total dos rendimentos englobados 5. Prestação de serviços a uma única entidade 	<p><i>O rendimento imputado integra-se directamente na categoria B, sem que o respectivo titular fique abrangido por qualquer dos regimes (artigo. 28.º n.º 1).</i></p> <p><i>O rendimento apurado é acrescido ao rendimento do ano em que a alienação ou os actos de efeito equivalente tiverem sido praticados, sendo nalguns casos majorado em 15% por cada ano, ou fracção, decorrido desde a aquisição das partes de capital (artigo 38.º n.º 3).</i></p> <p><i>O rendimento é determinado por diferença entre receitas e despesas, não podendo resultar valor negativo (artigo 30.º)</i></p> <p><i>O rendimento é determinado por diferença entre receitas e despesas, não podendo resultar valor negativo (artigo 31 n.º 6)</i></p> <p><i>Possibilidade de opção pela tributação segundo as regras aplicáveis à categoria A (artigo 28.º n.º 8)</i></p>	

Quanto ao aspecto temporal do pressuposto, a redacção inicial do n.º 6 do artigo 3.º do CIRS estabelecia, para todos os rendimentos da categoria B no âmbito do regime simplificado, o princípio de caixa, ao definir a sujeição a tributação no momento em que fossem pagos ou colocados à disposição. Posteriormente, a Lei n.º 32-B/2003, de 30 de Dezembro, alterou radicalmente o preceito, estabelecendo, como regra, o princípio da competência económica, ao definir que a sujeição a tributação se verifica no momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente. Apenas para os casos em que não seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente se mantém o princípio de caixa. Note-se que não é obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente, para efeitos de IVA, por exemplo, relativamente a rendimentos prediais em relação aos quais se tenha renunciado à isenção, a rendimentos de capitais e a determinados subsídios. Do mesmo modo, não estão obrigados a emitir factura ou documento equivalente os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto quando essas operações dêem direito a dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do Código do IVA (CIVA)¹⁵.

Postos estes considerandos, estamos agora em condições de avançar um pouco mais na caracterização do regime simplificado enquanto método de determinação do rendimento líquido da categoria B. Tal método é regulado pelo artigo 31.º do CIRS. O n.º 1 deste preceito estabelece uma regra que, passados quatro anos desde a consagração legislativa do regime, permanece inaplicável. Com efeito, de harmonia com o disposto nessa norma, a determinação do rendimento líquido na categoria B resulta da aplicação, aos rendimentos obtidos, de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade. Mais adiante, o n.º 4 do artigo 31.º do CIRS, numa falta de sistematização que não pode deixar de sublinhar-se, matiza a imperatividade da regra constante do n.º 1, referindo que, na ausência de indicadores objectivos de base técnico-científica, a portaria ministerial que os aprove, aprovará igualmente **critérios técnicos** que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2 do mesmo preceito.

Sucedem, porém, que nem os indicadores objectivos de base técnico-científica, nem os critérios técnicos, foram até agora aprovados para qualquer sector de actividade¹⁶. De onde decorre que a determinação do rendimento líquido da categoria B segundo o regime simplificado vem sendo feita

¹⁵ Cfr. n.º 3 do artigo 28.º do CIVA

¹⁶ Nada na lei impõe que os indicadores objectivos de base técnico-científica devam ser aprovados simultaneamente para todos os sectores de actividade.

segundo as regras expressas no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, devendo, entretanto, sublinhar-se que com aparente grande adesão dos contribuintes, dada a óbvia simplicidade do regime, desconhecendo-se, todavia, os efeitos ao nível da receita fiscal, por falta de elementos estatísticos¹⁷.

Na ausência dos indicadores objectivos de base técnico-científica ou os critérios técnicos a que antes se fez referência, tem, pois, regido a regra geral do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, segundo a qual o rendimento tributável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e produtos e de 0,65 aos restantes rendimentos provenientes da categoria B, **excluindo a variação de produção**, com o montante mínimo igual a €3.125,00. Uma primeira observação se nos oferece, alicerçada em tudo quanto antes se expôs relativamente ao conceito de rendimento relevante para efeitos da categoria B. De facto, a variação de produção que no POC, a par dos trabalhos para a própria empresa¹⁸, integra a classe dos proveitos, em IRS não faz parte do conceito de rendimento constante do artigo 3.º do CIRS, nem dele parece poder extrapolar-se, porque para os contribuintes a quem se aplica o regime simplificado não se afigura lícito retirar quaisquer consequências, mesmo que dela disponham, da existência de contabilidade organizada^{19 20}. Assim, em rigor, não seria necessário excluí-la, porque não consta do elenco legal dos rendimentos elegíveis para efeitos de incidência objectiva no âmbito da categoria B.

Os subsídios obtidos, conexos com o exercício de actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias ou com o exercício de quaisquer actividades de prestação de serviços, apresen-

¹⁷ Foi noticiado que o regime simplificado de IRC rendeu mais 135% em 2001, tendo sido liquidados mais 13,4 milhões de euros – Diário Económico, edição de 3 de Março de 2004. Relativamente a IRS não foram divulgadas quaisquer conclusões.

¹⁸ Que no artigo 53.º do CIRC também são desconsiderados.

¹⁹ É, pois, discutível que o n.º 7 do artigo 73.º do CIRS, relativo às tributações autónomas, apenas exclua os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado, da sua sujeição quanto a encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos. Assim, *de lege lata*, os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado estão sujeitos a tributação autónoma por despesas confidenciais, se possuírem contabilidade organizada, e, em qualquer caso, por despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a qualquer título a residentes for a do território português e submetidas no território da residência a um regime fiscal claramente mais favorável (paraísos fiscais), salvo se puderem provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

²⁰ Tratando-se de sujeitos passivos a quem se aplique o regime de contabilidade organizada, a questão é menos problemática, porque nos termos do artigo 32.º do CIRS, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC. E, segundo este (cfr. artigo 17.º n.º 1) o “*lucro tributável ... é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*”. Em todo o caso, afigura-se-nos que, como de resto sucedia na primitiva redacção dos artigos do CIRS referentes à Categoria C e à Categoria D, se não devia ter omitido, no actual artigo 3.º, uma referência ao **lucro** profissional ou empresarial. A noção de lucro, à míngua de um conceito próprio na categoria B, seria então preenchida pela noção de lucro contabilístico.

tam, também, uma disciplina própria²¹. Assim, os subsídios à exploração destinados a compensar reduções nos preços de venda de mercadorias ou produtos, são considerados em 20% (n.º 5 do artigo 31.º do CIRS), verificando-se a sujeição por referência ao momento em que se tornar obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente. Os subsídios à exploração cujo efeito não é o de compensar reduções nos preços de venda de mercadorias ou produtos, são considerados em 65% à luz do critério geral consagrado no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, verificando-se a sujeição ou no momento em que for obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente ou, não o sendo, no momento em que forem pagos ou colocados à disposição. Seguem o mesmo regime os subsídios à exploração que, existindo contabilidade organizada, podem ser tributados de forma diferida, nos termos do disposto no artigo 36.º do CIRS. De facto, não consideramos aplicável no âmbito do regime simplificado a susceptibilidade de diferimento de tributação que resulta do artigo 36.º, por falta de norma que expressamente o preveja²². Já os subsídios ou subvenções não destinados à exploração, serão considerados, nos termos do n.º 7 do artigo 31.º do CIRS, para efeitos de aplicação do coeficiente de 0,65, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio, derrogando-se assim o princípio da competência económica. Cessando a aplicação do regime simplificado, a parte dos subsídios ainda não tributada é imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Matéria com alguma dificuldade de apreensão é a que diz respeito ao tratamento dos proveitos derivados da alienação onerosa, ou prática de acto de efeito equivalente, de elementos afectos ao activo immobilizado das actividades empresariais e profissionais²³. O primeiro aspecto a ter em conta diz respeito à noção legal de mais-valias que, como vimos, há-de encontrar-se no artigo 43.º do CIRC, por força da remissão efectuada no n.º 2 do artigo 3.º. Nos termos do n.º 1 deste preceito, “*consideram-se mais-valias ou menos-valias os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo immobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e, bem assim, os derivados de sinistros ou os resultantes da afectação permanente daqueles elementos a fins alheios à actividade exercida*”. E o n.º 2 continua: “*As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam*

²¹ Ver o interessante estudo “Subsídios no regime simplificado do IRS”, de VIÇOSO FERREIRA, Pedro, in TOC – Revista dos Técnicos Oficiais de Contas, ano V, n.º 49, Abril de 2004.

²² Não acompanhamos, aqui, o autor do estudo citado na nota anterior.

²³ Questão em aberto, sobre esta matéria, é, previamente, a de saber como se verifica a afectação ao activo immobilizado. E facto, o artigo 116.º do CIRS apenas obriga ao livro do registo de immobilizações os contribuintes que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias. Parece-nos que só indirectamente, nos restantes casos, se poderá fazer prova da afectação mediante recurso ao registo das operações ligadas a bens de investimento, obrigatório nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 50.º do CIVA.

inerentes, e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29.º.

Assim, *apertis verbis*, dificilmente se poderá deixar de entender que as “mais-valias”, tal como se encontram configuradas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS tanto podem revestir a forma de ganhos, como de perdas, parecendo dever relevar, a final, o saldo que entre elas for apurado. O que, ao nível do regime simplificado, não deixa de constituir um problema.

O regime inicialmente consagrado era omissivo quanto à determinação e consideração das mais-valias. Em 2002, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio dispor-se, no n.º 9 do artigo 31.º do CIRS que, na sua determinação, são consideradas as quotas mínimas de amortização, decorrentes do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro²⁴. O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, alterou o preceito na sequência da entrada em vigor da reforma sobre a tributação do património. Sendo, por certo, intenção do legislador limitar o efeito da sua intervenção à valorimetria dos imóveis para efeitos de amortização, o facto é que acabou por introduzir no preceito uma redacção que parece limitar a susceptibilidade de consideração das quotas mínimas de amortização aos imóveis.

Então como interpretar, no âmbito do regime simplificado, a referência às mais-valias constantes da al. c) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS e que, por certo, o legislador não pretendeu excluir da noção de “restantes rendimentos provenientes desta categoria” no n.º 2 do artigo 31.º do mesmo Código?

Como já tivemos oportunidade de referir, toda a lógica do regime simplificado de tributação assenta na determinação de um lucro presumido a partir de componentes positivas do rendimento. Assim, no caso das mais-valias, apenas se pode considerar existirem rendimentos tributáveis relativamente às operações praticadas em que a diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos inerentes, e o valor de aquisição do bem, deduzido das amortizações legalmente previstas, seja positiva. Na filosofia da tributação segundo o regime simplificado não há sequer lugar ao apuramento de “saldo anual” entre mais-valias e menos-valias. Aliás, melhor nos pareceria que, para evitar este género de dúvidas e para aumentar a simplicidade, fossem considerados, *tout court*, para efeitos de aplicação do coeficiente, os valores de realização, ou equiparados, dos elementos do activo imobi-

²⁴ Sendo de considerar as mais-valias como “outros rendimentos”, tem de entender-se que às mais-valias (algo que já seria líquido) se aplica o coeficiente de 0,65% para efeitos de determinação do rendimento líquido.

lizado, desconsiderando-se as amortizações e quaisquer encargos, que se presumiriam incluídos na percentagem do valor de realização que não seria considerada rendimento líquido.

A segunda questão diz respeito ao modo como se determina a mais-valia, ou seja, o rendimento “bruto” ao qual se vai depois aplicar o coeficiente de 65% para se determinar o “rendimento líquido”. Com a entrada em vigor da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, a lei passou a prever expressamente que ao valor de aquisição se deveriam deduzir as **quotas mínimas de amortização**. Com o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, a nova redacção do n.º 9 do artigo 31.º parece limitar a amortização ao valor de aquisição dos bens imóveis. Não obstante, parece dever continuar a entender-se que a regra é aplicável a todas as situações em que legalmente devam ser determinadas mais-valias, o que sucederá na alienação onerosa, ou prática de acto de efeito equivalente, de elementos do activo imobilizado afectos a actividades profissionais ou empresariais, e que a nova redacção do preceito apenas pretendeu regular a determinação do valor de aquisição no caso específico dos imóveis.

Ao referir-se a quotas mínimas de amortização, o legislador não podia ignorar que este era um conceito de algum modo definido no n.º 2 do artigo 19.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90. Nos termos desta norma, quotas mínimas de amortização são as que decorrem do método das quotas constantes, considerando para o seu cálculo **taxas iguais a metade das fixadas no artigo 5.º do mesmo Decreto-Regulamentar**²⁵. Em síntese e conciliando os dois preceitos, parece poder concluir-se que as quotas mínimas de amortização, na acepção do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, são iguais a metade das fixadas nas tabelas que lhe estão anexas.

Finalmente, e por força do disposto no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, deve ainda considerar-se aplicável o coeficiente de 0,65 a outros rendimentos previstos no n.º 2 do artigo 3.º do mesmo Código, nomeadamente aos rendimentos prediais e aos rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, às importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida, como a sua redução, suspensão, cessação ou mudança de local do respectivo exercício, e às importâncias relativas à cessão temporária de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola. Mais uma vez se impõe a clarificação de que os rendimentos prediais a considerar para efeitos de aplicação do coeficiente são os rendimentos brutos, sendo de todo desconsiderada qualquer dedução a título de despesas suportadas com a sua obtenção, nomeada-

²⁵ E, no mesmo sentido, veja-se o disposto no n.º 6 do artigo 29.º do CIRC.

mente despesas de conservação e manutenção dos imóveis, encargos de propriedade horizontal, imposto municipal sobre imóveis e taxas camarárias.

Antecipando, numa actividade específica – a actividade hoteleira ou similar – aquilo que podem vir a ser os critérios técnicos referidos no n.º 4, dispõe o n.º 5 do artigo 31.º que aos serviços prestados nas actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, é aplicado o coeficiente de 0,20²⁶.

As especificidades da categoria B e regime simplificado de tributação

Com a LRF foram eliminadas as originárias categorias C (rendimentos comerciais e industriais) e D (rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários), passando a categoria B a aglutinar, fundamentalmente²⁷:

- Os denominados rendimentos empresariais, que incluem os rendimentos comerciais e industriais, por um lado, e os rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários, por outro²⁸;
- Os rendimentos profissionais que correspondem, *grossa modo*, os rendimentos derivados do exercício de uma actividade independente e que não tenham natureza comercial, industrial ou agrícola, tipificados a partir da lista de actividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS²⁹;
- Os rendimentos derivados da propriedade intelectual, industrial e do *know-how*, auferidos pelos titulares originários³⁰.

Esta aglutinação não impediu que se tivesse mantido, para os rendimentos provenientes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuários, um regime mais benévolo e que se traduziu em duas medidas legislativas, a saber:

- O n.º 4 do artigo 3.º do CIRS exclui da tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente, ou em conjunto com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta

²⁶ Na ausência desta norma, seguir-se-ia a regra geral, da qual resultaria a aplicação do coeficiente de 0,65.

²⁷ Cfr. artigo 3.º n.º 1 do CIRS.

²⁸ Distinção que se reflecte em vários aspectos do *iter* conducente à determinação do rendimento líquido, a que acresce a separação absoluta (estranquicidade) dos rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários.

²⁹ Com reflexos, por exemplo, ao nível da retenção na fonte.

³⁰ Sempre entendemos que esta previsão normativa abrange quer os rendimentos de fruição, quer os de alienação, uma vez que a lei não distingue. Assim não sucede quando se trata de titulares não originários, em que os rendimentos de fruição são qualificados como rendimentos de capitais (artigo 5.º n.º 1 al. m) do CIRS) e os rendimentos derivados de alienação são mais-valias (artigo 10.º n.º 1 al. c) do CIRS).

ou doutras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda, por agregado familiar³¹, cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado;

- Nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, os rendimentos da categoria B, decorrentes de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, serão considerados, para efeitos de IRS, apenas por 60%, 70%, 80% e 90% do seu valor, respectivamente nos períodos de tributação que se iniciem em 2001, 2002, 2003 e 2004.

Concomitantemente, ao nível do n.º 3 do artigo 55.º do CIRS foi estabelecido um regime especial para o tratamento do rendimento líquido negativo, do qual decorre a estanquicidade do resultado imputável aos rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários, o que obriga a uma determinação parcelada do rendimento líquido da categoria B: por um lado, tem de determinar-se o rendimento líquido respeitante às actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias; e, por outro, tem de determinar-se o rendimento líquido respeitante às restantes actividades incluídas na categoria B. Estas duas “subcategorias” de rendimentos, para efeitos de dedução de perdas, são absolutamente incomunicáveis. É certo que, pelas razões já aduzidas, no regime simplificado não se coloca a questão do apuramento de rendimento líquido negativo. Mas a notória separação dos dois tipos de rendimentos parece legitimar a dúvida sobre se, em cada uma destas determinações, existe a subordinação ao rendimento mínimo. Ou, por outras palavras, se tendo o mesmo titular rendimentos comerciais e rendimentos agrícolas, o rendimento mínimo é susceptível de ser duplo ou pode combinar um rendimento superior ao mínimo com um rendimento mínimo. Por nós, entendemos que o rendimento mínimo é estipulado para a categoria e não para cada tipo de rendimentos que a integram. Apenas não contam para o seu cômputo os rendimentos imputados nos termos já vistos, porque esses, nos termos legais, logo se incluem como rendimento líquido da categoria, nesse sentido dispondo expressamente o artigo 20.º do CIRS.

.Assim, ainda que subdividido por força do tratamento estanque reservado para o resultado imputável aos rendimentos agrícolas, silvícolas ou pecuários, parece ser certo que ao nível da categoria B só é possível, em aplicação do regime simplificado de tributação, determinar um rendimento mínimo. O que se desconhece é a forma como se aloca esse rendimento mínimo, quando o contribuinte, no conjunto das actividades exercidas, obtém, por aplicação dos coeficientes legais, um valor de rendimento líquido inferior ao mínimo legal no somatório dos rendimentos das diversas proveniê-

³¹ Note-se a subtilidade do legislador, ao referir-se, para este efeito, e só para este, a agregado familiar, ignorando a titularidade individual.

cias. Também se desconhece se, sendo um contribuinte titular de rendimentos profissionais e exercer, quanto a estes, a opção pela tributação segundo as regras aplicáveis à categoria A, se mantém a exigência de um rendimento mínimo na categoria B para os restantes rendimentos. Desconhece-se a forma concreta como é aplicada a isenção estabelecida no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, nomeadamente se ela é ou não susceptível de determinar um rendimento mínimo inferior ao legalmente previsto. Matérias relativamente às quais se impunham, segundo nos parece pertinente, esclarecimentos por parte da Administração Fiscal. E também existem dúvidas não esclarecidas sobre o modo como se faz relevar o benefício fiscal concedido pelos artigos 16.º e 56.º do EBF a titulares deficientes. Em situações extremas, a consideração do rendimento mínimo como um limite absoluto pode retirar todo o conteúdo útil ao benefício fiscal, o que nos parece não se coadunar com a sua natureza excepcional³².

Deveres acessórios relacionados com o regime simplificado

Sendo de natureza formal, o que distingue o regime simplificado de determinação do rendimento líquido da categoria B do regime da contabilidade organizada, é o facto de o titular dos rendimentos não ser obrigado a possuir contabilidade organizada, embora seja obrigado a possuir um certo número de livros de registo e a cumprir certos deveres de natureza eminentemente contabilística, como a passagem de recibos ou facturas e conservar os documentos pelo período de dez anos. Assim, o regime simplificado caracteriza-se, no plano formal, regra geral, por inexistência de contabilidade organizada³³.

³² Admita-se que um titular deficiente auferir 5.000 € de rendimento bruto na categoria B – prestações de serviços. Pela regra do artigo 16.º do EBF, tem direito a uma isenção de 50% (2.500 €). Assim, apenas estão sujeitos 2.500 €. Aplicado o coeficiente de 0,65 a 2.500 € obtém-se um valor de 1.625 € que, por força do princípio do rendimento mínimo se “transformará” em 3.125 €. Se o mesmo titular deficiente tiver um rendimento de 10.000 € terá um rendimento líquido de 3.250 € (0,65 * 5.000). No primeiro caso, o benefício foi “eliminado”, por se considerar que o rendimento mínimo constitui um limiar absoluto. Tenderíamos nestes casos, atento o carácter excepcional do benefício fiscal, a salvaguardar o seu efeito, calculando o rendimento líquido com base no rendimento total e imputando proporcionalmente o resultado (mesmo que este fosse o rendimento mínimo) à parte sujeita e à parte isenta.

³³ Um contribuinte de IRS, com contabilidade organizada, pode ser tributado mediante aplicação do regime simplificado. Bastará, para tanto, que não opte formalmente por possuir contabilidade organizada, podendo fazê-lo, ou que, embora optando, a opção não produza efeitos ao nível da tributação por estar a decorrer o período mínimo de permanência no regime simplificado. O que tem é de conformar a sua declaração de rendimentos às exigências do regime simplificado.

Para além da declaração anual de rendimentos, de apresentação obrigatória nos termos do artigo 57.º do CIRS, os específicos³⁴ deveres de natureza contabilística que um contribuinte do regime simplificado, sem contabilidade organizada, deve observar são os seguintes, de harmonia com o disposto no artigo 116.º do mesmo Código:

- Deve possuir e escriturar os seguintes livros, referidos no n.º 1 artigo 50.º do Código do IVA:
 - Livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias-primas ou de consumo;
 - Livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados;
 - Livro de registo de serviços prestados.
- Se o contribuinte exercer actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, deve ainda possuir e escriturar os seguintes livros³⁵:
 - Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;
 - Livro de registo de immobilizações

Não se pode, assim, afirmar que o regime simplificado tenha diminuído significativamente os deveres acessórios de natureza contabilística, quando comparado com o regime anteriormente vigente. Se é verdade que, para efeitos de IRS, foram aligeirados os deveres relacionados com os elementos de escrituração, para efeitos de IVA o mesmo sujeito passivo deverá manter escriturados todos os livros obrigatórios nos termos do artigo 50.º do Código respectivo. Mas também se não pode dar demasiada importância a esta duplicidade. De facto, está-se perante uma decorrência da natureza de cada imposto e uma consequência do facto de se não ter querido adoptar entre nós um regime de contornos similares ao que existe em Espanha, em cujo perímetro se incluem o imposto sobre o rendimento (das pessoas singulares) e o imposto sobre o valor acrescentado, sendo então aí comuns os deveres de natureza contabilística.

Em todo o caso, todos os livros referidos poderão ser substituídos por um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto, cuja exis-

³⁴ Não reportaremos, por deverem ser cumpridos independentemente do regime de tributação aplicável, os restantes deveres de natureza declarativa, fundamentados no dever geral de cooperação estabelecido no artigo 133.º do CIRS, destinados a fornecer à administração fiscal elementos indiciários da produção de rendimentos na titularidade de terceiros (v. g., os deveres que resultam do artigo 119.º do CIRS).

³⁵ Estes livros podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita exigidos pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do sistema GESTAGRO, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 116.º do CIRS.

tência deve ser comunicada à Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do n.º 6 do artigo 116.º do CIRS.

1.2 EM IRC

Caracterização

No Código do IRC (CIRC) é no artigo 53.º que encontramos a disciplina do regime simplificado de tributação aplicável a sociedades e outras entidades sujeitas a este imposto. Sendo, também, um regime de tributação optativo, o exercício da opção encontra-se legalmente condicionado, de modo que só podem optar pelo regime simplificado os sujeitos passivos residentes em território português que preencham, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;
- Não estejam isentos, nem sujeitos a algum regime especial de tributação;
- Não estejam obrigados à revisão legal de contas;
- Apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos inferior a €149.639,37.

Os requisitos acabados de enunciar permitem tecer alguns comentários que evidenciam a artificialidade da aplicação do regime simplificado em sede de IRC. Com efeito, sendo as sociedades obrigadas a possuir contabilidade organizada, a qual, por natureza, deveria evidenciar, de forma apropriada, a sua situação patrimonial, incluindo a relativa à demonstração de resultados, não parece suficientemente fundamentado, quanto a elas, o afastamento do princípio da tributação segundo o seu rendimento real efectivo³⁶. E daí que, em relação às sociedades, fosse de afastar o regime simplificado. A contrapartida seria constituída pela sujeição ao pagamento especial por conta.

Para que o sujeito passivo possa optar pelo regime simplificado, torna-se desde logo necessário que, sendo residente, exerça a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola. Parece, assim, por um lado, que os estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, bem como os não residentes que obtenham rendimentos neste território não imputáveis a um estabelecimento estável, não podem fazer a opção e, por outro, que a mesma também se encontra vedada às entidades que, sendo residentes e sujeitos passivos de IRC, todavia não exerçam a título

³⁶ Neste sentido parece poder interpretar-se a posição de CASALTA NABAIS, op. cit., pág. 177/178.

principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola. Ora, quer as entidades não residentes em território português e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, quer as entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributadas, aquelas pelos rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS, estas pelo rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, tudo nos termos do disposto no artigo 3.º do Código do IRC. Se estas entidades auferirem rendimentos derivados de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, abrangidas pela categoria B de IRS, parece que deverão obrigatoriamente possuir contabilidade organizada para apurar o respectivo rendimento líquido. Ou seja, “permite-se” o regime simplificado a entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e “proíbe-se” a entidades que só a título secundário exercem esse tipo de actividade.

A regra da não aplicabilidade do regime simplificado a entidades sujeitas a um regime especial foi, no que toca ao regime da transparência fiscal, em parte afastada. Com efeito, nos termos do n.º 13 do artigo 53.º do CIRC, “as entidades referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º” (leia-se: sociedades de profissionais) são abrangidas pelo regime simplificado. Por outro lado, e em comparação com outras sociedades prestadoras de serviços, foi feito um ajustamento ao coeficiente de conversão, por remissão do n.º 13 do artigo 53.º do CIRC para o n.º 2 do artigo 31.º do CIRS. Em termos práticos, isto significa que relativamente às sociedades de profissionais, o coeficiente a aplicar aos seus proveitos é de 0,65 e não o de 0,45 previsto para a generalidade dos “restantes proveitos”, em que naturalmente se incluem os resultantes de prestações de serviços, no n.º 4 da mesma norma³⁷.

Como se sabe, as sociedades comerciais, incluindo as sociedades unipessoais, estão obrigadas a adoptar a contabilidade organizada de harmonia com o Plano Oficial de Contabilidade, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro. Assim, o critério legitimador do regime simplificado, baseado na contabilidade organizada, estabelecido no Código do IRS não serve em IRC. Por isso, o legislador viu-se aqui forçado a propor outro critério fundamentador, distinguindo entre sociedades obrigadas à revisão oficial de contas e sociedades não obrigadas à revisão oficial de contas. São genericamente obrigadas à revisão oficial de contas, nos termos do disposto no artigo 42.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, as sociedades que preencham os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades comerciais. Deste modo, são

³⁷ Igualmente com a salvaguarda de que às actividades hoteleiras ou similares, restauração e bebidas, o coeficiente aplicável é de 0,20.

obrigadas à revisão legal de contas as sociedades que, em dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos seguintes limites:

- Total do balanço: 1 500 000 €
- Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 €
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Também não é idêntico ao estabelecido em IRS o critério relativo ao volume de negócios, ainda que aparentemente esteja expresso no mesmo limite quantitativo. Simplesmente, em IRS é válido o volume anual de vendas, podendo acrescer-lhe outros rendimentos desde que não ultrapassem o segundo limite quantitativo, enquanto em IRC o limite quantitativo é unitário respeita ao total de proveitos (englobando, assim, o produto da venda de mercadorias e produtos e o produto de outros rendimentos). Parece ainda poder questionar-se se no limite quantitativo correspondente ao volume anual de proveitos devem ou não integrar-se a variação de produção e os trabalhos para a própria empresa, uma vez que sobre estas componentes dos proveitos não se aplica coeficiente de conversão em lucro tributável, ou seja, não contam para a determinação do lucro tributável.

Em IRC, verificados os requisitos legais, o regime simplificado de tributação não se aplicará se o sujeito passivo optar pelo regime de contabilidade organizada, na declaração de início de actividade ou na declaração de alterações, neste caso até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime. Contrariamente ao que sucede em IRS onde, como se viu, a opção pelo regime de contabilidade organizada tem de ser renovada anualmente, em IRC ela é válida por três anos³⁸. Mas caducará, findo aquele período, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar mediante apresentação da declaração de alterações. O que tudo resulta do disposto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 53.º.

Se, porém, se iniciar a aplicação do regime simplificado, este manter-se-á, como em IRS, pelo período de três anos³⁹, renovando-se automaticamente por iguais períodos, salvo se o sujeito passivo, podendo fazê-lo, optar pelo regime de contabilidade organizada.

³⁸ Excepto no ano de início de actividade. Neste ano, prevendo-se a verificação de qualquer dos requisitos, designadamente o volume de negócios, que determinam a integração no regime de contabilidade organizada, este é de aplicação automática. Porém, se no ano de início de actividade acabarem por verificar-se todos os requisitos previstos para o regime simplificado, o sujeito passivo só permanecerá na tributação segundo o regime de contabilidade organizada se fizer a opção até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte, em declaração de alterações.

³⁹ As regras relativas aos períodos de permanência nos respectivos regimes previam, inicialmente, cinco anos. A Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, pelo seu artigo 32.º n.º 1, reduziu-os, com efeitos a 1 de Janeiro de 2001, a três anos. Assim, os cinco anos inicialmente previstos nunca chegaram a ser eficazes.

A aplicação do regime simplificado cessa, por opção dos sujeitos passivos pelo regime de contabilidade organizada, legalmente possível nas seguintes situações:

- Findo o período mínimo de permanência de três anos no regime simplificado:
- Ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado:
 - Se da aplicação dos coeficientes de base técnico-científica vier a determinar-se um lucro tributável superior ao que resulta dos coeficientes previstos no n.º 4 do artigo 53.º do CIRC⁴⁰;
 - Se se registar qualquer alteração ao montante mínimo de rendimento que resulta da aplicação do regime simplificado, actualmente 6.125,00 €⁴¹.

⁴⁰ Cabem aqui os comentários feitos na nota 8., supra.

⁴¹ Este valor encontrava-se originariamente indexado ao smn. O valor mínimo de rendimento colectável seria equivalente ao montante anual de um salário smn. A fixação de um montante mínimo de rendimento não indexado ao smn permitiu consagrar mais uma causa de opção pela tributação segundo o regime de contabilidade organizada sem que tenha de se aguardar o fim do período mínimo de permanência no regime simplificado, mas também criou uma situação susceptível de “cristalizar” o valor do lucro tributável mínimo.

CRITÉRIOS DE INCLUSÃO NO REGIME SIMPLIFICADO OU NO REGIME DE CONTABILIDADE ORGANIZADA EM IRC

Início de actividade	Regime simplificado	Regime de contabilidade organizada
Requisitos de verificação cumulativa: <ul style="list-style-type: none"> - Exercício, a título principal, de actividade comercial, industrial ou agrícola; - Ausência de isenção ou de sujeição a algum regime especial de tributação; - Não sujeição a revisão legal de contas - Valor estimado do total de proveitos < 149.739,37 € 	1. Inclusão automática. 2. Permanência por um período mínimo de 3 anos	<i>Inclusão por opção expressa, a efectuar na declaração de início de actividade, no regime geral de determinação do lucro tributável colectável</i>
Não se verificando qualquer dos requisitos	Não pode incluir-se no regime simplificado.	<i>Inclusão obrigatória regime geral de determinação do lucro tributável colectável! A manutenção no regime de contabilidade organizada depende da continuação da verificação de qualquer dos requisitos ou, caso se verifiquem, de opção a efectuar até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte, em declaração de alterações.</i>
Alteração de regime		
Do regime simplificado para o regime de contabilidade organizada <ul style="list-style-type: none"> - Obrigatória - Facultativa 	a) <i>Se durante dois anos consecutivos ultrapassar os limites de vendas e ou de outros rendimentos;</i> b) <i>Se, num só ano, ultrapassar os limites em mais de 25%.</i>	
Do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado	a) <i>Por opção, a efectuar em declaração de alterações até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que tiver terminado o período mínimo obrigatório de permanência no regime simplificado;</i> b) <i>Quando forem aprovados e publicados nos indicadores de base técnico-científica, se da sua aplicação resultar para o contribuinte um rendimento líquido superior ao que resulta dos coeficientes gerais actualmente consagrados, devendo a opção reportar-se ao início do ano da entrada em vigor daqueles indicadores;</i> c) <i>Se se verificar qualquer alteração ao rendimento mínimo previsto na parte final do n.º 42 do artigo 53.º.</i>	
Havendo cessação de actividade	<i>Verificando-se os requisitos, se não se manifestar a intenção de renovar a opção pelo regime de contabilidade organizada, findo o período mínimo de permanência neste.</i> <i>Não há regulamentação específica, caso se reinicie a actividade, pelo que tudo se passará como se se tratasse do primeiro início de actividade.</i>	

Problemas de enquadramento

Parece subsistirem também em IRC algumas situações problemáticas de enquadramento de sujeitos passivos que o decurso do tempo conduziu para uma litigiosidade que reputamos de inútil. A primeira, reporta-se à transição do exercício de 2000 para o exercício de 2001, e refere-se a sujeitos passivos que, não reunindo em 2000 as condições para enquadramento no regime simplificado, mesmo assim fizeram, em 2001, a opção pelo regime geral de tributação. Essa opção não foi considerada eficaz, podendo admitir-se que com algum apoio legal: só se efectua a opção pelo regime geral quando estão reunidas as condições que, na ausência dessa opção, “impõem” a aplicação do

regime simplificado. Mas a verdade é que a opção foi feita, em documento legal, recepcionado pelos serviços competentes e que, no mínimo, criou legítimas expectativas nos contribuintes.

Evidentemente, nestes casos há passividade dos Serviços da Administração Fiscal. Que deveriam notificar o contribuinte da ineficácia da sua opção, uma vez que não tinha sido efectuada no quadro legal. Ou que, verificando que o contribuinte, pela apresentação da sua declaração periódica de rendimentos, passaria a integrar o universo do regime simplificado, poderiam notificá-lo de que, por a opção anteriormente efectuada, não ser eficaz, a deveria repetir caso pretendesse manter-se no regime geral.

Outras duas situações têm origem na declaração de início de actividade, reportadas, portanto, ao exercício de início de actividade. Neste exercício, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 53.º do CIRC, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, caso não seja exercida a opção pelo regime geral de tributação. Parece, assim, dever entender-se que se o valor total anual de proveitos estimado for superior a 149.639,37 €, o enquadramento é feito automaticamente no regime geral e não é necessário preencher o quadro 19 da declaração de início de actividade. Aqui, porém, começam as dúvidas. Desde logo, o valor estimado é, nos termos da lei, o valor anual. Cabe então perguntar o que se faz para períodos de actividade, no exercício de início, inferiores ao ano. O “valor anual” é um valor absoluto, desligado do período de efectivo exercício de actividade, ou é um valor relativo, proporcional ao período efectivamente exercido? Por exemplo, a sociedade X., verificados os demais pressupostos, estimou um volume de proveitos de 1.200.000,00 €. Apenas exerceu a actividade no último mês do ano e apurou 100.000,00 € de proveitos. Está obrigada, no ano seguinte, a optar pelo regime geral de tributação, uma vez que, no “ano” anterior os seus proveitos foram inferiores ao limiar de inclusão no regime simplificado? Se assim é, porque não se adiciona uma questão no quadro 19 da declaração de início de actividade, para que o contribuinte tenha a possibilidade de reafirmar a sua opção pelo regime geral de determinação da matéria colectável caso não venha a superar, nos proveitos, o limiar da inclusão no regime simplificado?

É que, e entramos na segunda situação relacionada com a declaração de início de actividade, parece existirem situações em que, apesar de o total anual de proveitos estimado ser superior ao limiar de inclusão no regime simplificado, os contribuintes, à cautela, exercem a opção mediante o preenchimento dos campos respectivos do quadro 19 da declaração de início de actividade. Mas, aparentemente, essa opção não é considerada eficaz. E, assim, se por acaso o total de proveitos do ano an-

terior não tiver excedido o limiar de inclusão no regime simplificado e o contribuinte não efectuar, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime, fica “automaticamente” integrado no regime simplificado. Não parece, uma vez mais, razoável esta solução, sem que o contribuinte seja previamente notificado da sua situação, uma vez que, ao ter feito a opção pelo regime geral, ficou naturalmente convencido da sua validade e eficácia de que a mesma se manteria, nos termos do n.º 8 do artigo 53.º, pelo período de 3 anos.

Em que consiste o regime simplificado de tributação

O regime simplificado de tributação, regulado pelo artigo 53.º do CIRC, consiste num método de determinação do lucro tributável sujeito a IRC, por contraposição à determinação do lucro tributável segundo o regime de contabilidade organizada. Apresenta similitudes com o regime já descrito em sede de IRS pelo que, em regra, nos limitaremos aqui a acentuar as diferenças.

De harmonia com o n.º 3 do artigo 53.º do CIRC, o apuramento do lucro tributável no regime simplificado de tributação resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade, os quais devem ser utilizados à medida que venham a ser aprovados. Também aqui se prevê, pois, um gradualismo na aplicação dos indicadores de base técnico-científica, embora, como em IRS, até agora não tenham sido aprovados para qualquer sector de actividade.

Por não terem ainda sido aprovados os indicadores objectivos de base técnico-científica, a determinação do lucro tributável em IRC, no âmbito do regime simplificado, tem obedecido ao disposto no n.º 4 do artigo 53.º que prevê a aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa. Estão, assim, sujeitos ao coeficiente de 0,45 os proveitos suplementares, os subsídios à exploração, outros proveitos operacionais, rendimentos de capitais e proveitos e ganhos extraordinários, que incluem os ganhos (mais-valias) resultantes da alienação de elementos do activo imobilizado e os subsídios ao investimento.

A circunstância da coincidência entre o conceito contabilístico de proveitos e de idêntico conceito utilizado no âmbito do regime simplificado evita que, em IRC, haja qualquer regulamentação específica para a tributação dos subsídios à exploração ou ao investimento e das mais-valias.

Da aplicação destes coeficientes não pode resultar um valor inferior a €6.250,00, precisamente o dobro do rendimento mínimo previsto no IRS. Em contrapartida, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de tributação não estão sujeitos ao pagamento especial por conta, previsto no artigo 83.º do Código do IRC, em conformidade com o que dispõe o seu n.º 1. Não se vislumbra qual a justificação para que, em princípio numa sociedade, o coeficiente a aplicar a rendimentos provenientes de prestações de serviços seja inferior ao que está consagrado para efeitos de IRS, não obstante o legislador ter tido o cuidado de os igualar quando determinou a susceptibilidade de sujeição ao regime simplificado de tributação das sociedades de profissionais abrangidas pelo regime de transparência fiscal⁴².

Por último, importa referenciar o disposto no n.º 3 do artigo 47.º do CIRC, que estabelece a possibilidade de ao lucro tributável determinado segundo o regime simplificado se deduzirem prejuízos determinados segundo o regime geral, mas sem que o lucro tributável possa ser inferior ao mínimo previsto na parte final do n.º 4 do artigo 53.º. É uma restrição à dedutibilidade de prejuízos, justificada pelo “rendimento mínimo” que, no regime simplificado, deve sempre ser apurado.

Deveres acessórios relacionados com o regime simplificado

Os sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado de tributação devem apresentar a declaração periódica de rendimentos mod. 22, acompanhada do anexo B, como se prevê no artigo 112.º do Código. No mais, estão sujeitos ao cumprimento de todos os deveres acessórios que incumbem aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime geral de tributação. De facto, o artigo 116.º do Código do IRC prevê um regime simplificado de escrituração, mas que deve ser adoptado pelas entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e, como já se viu, estas entidades não podem ficar abrangidas pelo regime simplificado de tributação, pelo que, se exercerem, a título acessório, qualquer actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, silvícola ou pecuária, deverão adoptar contabilidade organizada.

1.3 EM IVA

⁴² Cfr. n.º 13 do artigo 53.º do CIRC

Por contraposição ao regime normal de IVA, encontramos consagrados no respectivo Código dois **regimes especiais**: o regime de isenção (artigo 53.º); e o regime dos pequenos retalhistas (artigo 60.º). Apresentam estes regimes especiais a particularidade de, o primeiro, abranger sujeitos passivos de IRS e de IRC (entidades não residentes sem estabelecimento estável que não exerçam qualquer actividade de natureza comercial, industrial e agrícola, silvícola ou pecuária e entidades residentes que não exerçam, nem sequer a título acessório, qualquer actividade de natureza comercial, industrial e agrícola, silvícola ou pecuária e, o segundo, apenas sujeitos passivos de IRS.

Parece poder dizer-se que o regime especial aplicável aos pequenos retalhistas é um regime simplificado de IVA, que se traduz numa modalidade de apuramento do imposto devido ao Estado por aplicação de um coeficiente, no caso 25%, ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação.

Em qualquer caso, não existe senão uma pequena sobreposição subjectiva deste regime com o regime simplificado de IRS. Com efeito, em IVA, o regime dos pequenos retalhistas está vedado aos sujeitos passivos que possuam contabilidade organizada e que não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a 49.879,79 € e aos que, apesar de preencherem estes requisitos, pratiquem operações de importação, exportação ou actividades com elas conexas, operações intra-comunitárias ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a 249,40 €

2. GÉNESE DO REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM IRS E IRC

A consagração legislativa do regime simplificado de tributação como método de apuramento normal do rendimento líquido na categoria B ou da matéria colectável em IRC teve o seu epílogo, como já se referiu, com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2001, 12 anos depois da entrada em vigor dos Códigos do IRS e do IRC, em resultado da reforma da tributação do rendimento operada pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

Assim se culminou um longo período em que, de uma posição radical quanto ao princípio da tributação do rendimento real apurado nas declarações apresentadas pelos contribuintes⁴³, se passou a posturas mais matizadas e menos radicais. No processo que permitiu a consagração do regime simplificado de tributação podemos distinguir três etapas, centradas na produção de documentos que

⁴³ Princípio da verdade declarativa.

evidenciavam uma nova postura perante o problema de saber como combater práticas evidentes de fuga e evasão fiscais, geradoras de assimetrias indutoras de injustiça entre os contribuintes:

- O Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida pelo Prof. Silva Lopes⁴⁴;
- O Relatório da Comissão de Revisão do IRS, presidida pelo Prof. Rogério Fernandes Ferreira⁴⁵;
- O Relatório da Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI), presidida pelo Dr. Ricardo Sá Fernandes⁴⁶.

2.1 O Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal

O Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal dedicou um capítulo, o Capítulo 8.º, ao estudo dos métodos indirectos de determinação da matéria tributável. Grande parte desse capítulo debruçou-se sobre a problemática da aplicação dos métodos indirectos, utilizados em alternativa, quando não é possível a quantificação directa ou exacta da matéria tributável através dos elementos declarados pelo contribuinte ou por terceiros. Mas, na parte final, dedicou um parágrafo (parágrafo 6.º) à possível coexistência entre métodos directos e métodos indirectos de determinação da matéria colectável, de execução automática e cuja aplicação não depende da verificação dos pressupostos de inexactidão ou insuficiência dos elementos declarados, admitindo a ponderação da sua adopção relativamente a algumas situações limitadas.

Após constatar a existência de métodos indirectos de determinação da matéria tributável de aplicação automática em alguns países da EU (Espanha, França, Bélgica, Alemanha, Itália e Reino Unido), o Relatório classifica-os em três grupos: o grupo dos métodos que fixam objectivamente valores de matéria tributável, aplicáveis a todos os contribuintes que se encontrem dentro de parâmetros previamente fixados; o grupo dos métodos que, tendo por base valores constantes dos livros de registo ou das declarações, apuram rendimentos médios líquidos por dedução de algumas despesas previamente determinadas ou por aplicação de coeficientes a determinadas variáveis relevantes; por

⁴⁴ Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996.

⁴⁵ Ministério das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa, 1998.

⁴⁶ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal 190, Lisboa, 2002.

último, o grupo dos métodos que, com base em índices exteriores de riqueza, permitem a correcção do rendimento declarado⁴⁷.

Concluía esta análise a constatação de que Portugal era um dos poucos Estados-membros da EU cuja legislação fiscal não previa métodos indirectos de determinação da matéria tributável, de aplicação automática. No entanto, o Relatório evidencia que a Comissão se encontrava dividida quanto à adopção destes métodos. A maioria da Comissão entendia que a via do combate à evasão e fraude fiscais não exigia a adopção destes métodos, enquanto a minoria da Comissão defendia que a sua introdução seria positiva por colocar em valores mais verosímeis a tributação de um conjunto importante de contribuintes e por aligeirar significativamente as exigências de fiscalização sobre os mesmos. Para a parte da Comissão que advogava a introdução destes métodos, a preferência ia para a adopção de um sistema automático de apuramento do rendimento líquido com base em indicadores. Tais indicadores, denominados “indicadores de determinação objectiva da matéria tributável”, deveriam ser elaborados a partir de necessários trabalhos de recolha e tratamento dos respectivos elementos base. E na sua aplicação deveriam ter-se em conta alguns aspectos excepcionais, como por exemplo o período de início de actividade, que permitiriam introduzir nesta modalidade de tributação elementos da tributação pelo lucro presumido, afastando-se assim da simples tributação pelo lucro normal.

As recomendações finais evidenciam o compromisso possível: a introdução dos métodos indirectos, de aplicação automática, não poderia obstar à opção pela tributação do rendimento declarado, apurado com base na contabilidade organizada; a aplicação dos métodos indirectos deveria cingir-se a empresários em nome individual e a profissionais independentes que, não sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, tivessem um volume anual de negócios inferior a determinados limites quantitativos; e, mesmo assim, a aplicação deveria ser gradual, abrangendo, numa primeira fase, apenas os empresários em nome individual e os profissionais independentes abrangidos pelo regime de isenção do IVA; em todo o caso deveriam ser mantidas obrigações acessórias que permitissem um controlo mínimo decorrente da numeração, registo e conservação por ordem cronológica de todas as facturas emitidas e recebidas, como instrumentos de controlo de terceiros sujeitos ao regime de tributação pelo lucro real; por último, admitia-se a possibilidade de ser consagrada uma

⁴⁷ Este grupo inclui métodos de aplicação automática, mas posteriormente à apresentação da declaração de rendimentos.

obrigação declarativa complementar à declaração de rendimentos⁴⁸, tendo por objecto o fornecimento de dados informativos sobre algumas categorias de bens e direitos de que fossem titulares, como, por exemplo, imóveis, viaturas, embarcações e meios de transporte aéreo, acções, quotas e outras participações em sociedades, obrigações, seguros de capitalização e outros valores mobiliários.

2.2 O Relatório da Comissão de Revisão do IRS

Também a Comissão de Revisão do IRS, no seu Relatório, se pronunciou pela adopção de “métodos objectivos de determinação do rendimento tributável” (cfr. n.º 2.2, pp. 54/56). Segundo a maioria da Comissão, conviria excluir da tributação na base do resultado todos os pequenos empresários, para os quais haveria que encontrar uma base mais real e simplificada de tributação. Porém, a tributação por métodos objectivos constituiria sempre uma opção do sujeito passivo, a quem nunca se recusaria a determinação da matéria tributável na base do resultado, desde que possuísse contabilidade regularmente organizada. Também em relação aos profissionais independentes a maioria da Comissão assumiu como desejável a introdução de métodos objectivos na determinação da matéria tributável.

Foi, porém, no Anexo ao Relatório, denominado Sugestões de Articulado de Propostas Legislativas Constantes do Relatório da Comissão de Revisão do IRS, que a Comissão de Revisão de IRS concretizou a sua proposta de introdução de métodos objectivos de determinação do rendimento, na forma de uma autorização legislativa, que se reproduz:

Fica o Governo autorizado a regulamentar a aplicação de regimes indirectos, simplificados e objectivos, de determinação dos rendimentos líquidos das categorias B, C e D, tendo a presente autorização legislativa o seguinte âmbito e extensão:

- a) *Os regimes indirectos, simplificados e objectivos de determinação dos rendimentos líquidos, basear-se-ão em índices e módulos a estabelecer por cada tipo de actividade exercida, susceptíveis de ponderações diversas consoante a localização e número de anos de exercício das respectivas actividades;*

⁴⁸ Mas apenas pelos contribuintes que tivesse de apresentar a declaração mod. 2, ou seja, aqueles contribuintes que não tivessem auferido, exclusivamente, rendimentos de trabalho dependente e ou pensões e que, tendo obtido rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, todavia não optassem pelo englobamento.

- b) *Serão definidos por lei as actividades sujeitas aos regimes indirectos, simplificados e objectivos de determinação do rendimento líquido, bem como os índices de conversão de rendimentos brutos em rendimento líquido e os módulos, que consistirão sempre em elementos objectivos, nomeadamente, pessoal assalariado, pessoal não assalariado, áreas utilizadas, número de veículos utilizados e energia eléctrica consumida, consoante a natureza da actividade exercida;*
- c) *Nos regimes indirectos, simplificados e objectivos de determinação do rendimento líquido nunca poderão ser apurados rendimentos líquidos negativos;*
- d) *Não poderão estar sujeitos aos regimes indirectos, simplificados e objectivos de determinação dos rendimentos líquido os titulares que optem por possuir, possuam ou devam possuir contabilidade organizada, mas nestes casos, se houver lugar à aplicação de métodos indiciários, nunca poderá por esta via apurar-se um valor de rendimento líquido inferior àquele que seria apurado se o titular estivesse sujeito àqueles regimes;*
- e) *Os regimes indirectos, simplificados e objectivos de determinação do rendimento líquido serão regulamentados no sentido de servirem, simultaneamente, a determinação do IVA que deva ser pago pelos titulares dos rendimentos a ele sujeitos.*

Pode-se, assim, afirmar que a proposta da Comissão de Revisão de IRS assumia como modelo de tributação indirecta simplificada, de aplicação automática, o método dos índices, signos e módulos adoptado em Espanha, com aplicação exclusiva a pessoas singulares, cingido às actividades regulamentarmente estabelecidas e subordinado a determinados limiares de volumes de negócios⁴⁹.

2.3 O Relatório da ECORFI

⁴⁹ Modelo que continua sendo aplicado no País vizinho. O âmbito geral de aplicação abrange os contribuintes cuja actividade esteja expressamente prevista na Ordem do Ministerial das Finanças, não hajam renunciado à sua aplicação e cumpram os seguintes requisitos: (i) Não superem o volume de receitas brutas, no ano anterior, de €450.000,00, ou, para o conjunto de actividades agrícolas e pecuárias, o montante de €300.000, sendo que, para este efeito, apenas se tomarão em consideração as operações de registo obrigatório no livro de vendas ou de receitas e as operações pelas quais o contribuinte esteja obrigado a emitir factura; (ii) No ano anterior não tenham excedido o volume de €300.000,00 de compras de bens e serviços, excluídas as aquisições de elementos do activo imobilizado (iii) Que as actividades económicas não sejam desenvolvidas, total ou parcialmente, fora do âmbito de aplicação do IRPF. A aplicação do regime de avaliação objectiva (assim se designa em Espanha o regime de avaliação indirecta de aplicação automática) está coordenada com o sistema objectivo no IVA. Assim, somente poderá aplicar-se a avaliação objectiva para determinar o rendimento líquido no IRPF quando se esteja no âmbito do regime especial simplificado de IVA – artigos 34.º do IRPF e 122.º do IVA. De notar que existe uma cláusula de salvaguarda segundo a qual da aplicação do regime de avaliação objectiva não poderá resultar a tributação de incrementos patrimoniais imputáveis à diferença entre os rendimentos reais das actividades abrangidas e os fixados objectivamente. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE 2003, CERVERA TORREJON, Fernando e MAGRANER MORENO, Francisco, 3.ª edição, Valência 2004, pp. 135/140.

O Relatório da ECORFI é omissivo relativamente às posições adoptadas em matéria de introdução de métodos indirectos de determinação da matéria tributável de aplicação automática, limitando-se a remeter para os trabalhos antes desenvolvidos por outras Comissões⁵⁰. Os regimes simplificados foram objecto de consagração legislativa através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Novembro, sem qualquer justificação particular.

No entanto, pode-se colher o pensamento da ECORFI na proposta de autorização legislativa inicialmente apresentada – a Proposta de Lei n.º 36/VIII – e que apenas visava o IRS. É dessa proposta de lei que se reproduz a parte relativa à autorização legislativa para a criação de um regime simplificado de tributação, de onde se evidenciam as características fundamentais do regime e que acabaram por merecer consagração legislativa com algumas modificações significativas e com a novidade do alargamento da criação do regime simplificado ao IRC:

g) Criar um regime simplificado de determinação do rendimento colectável, com carácter optativo, aplicável aos sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos enquadráveis na nova categoria de rendimentos de actividades empresariais e de trabalho independente, com excepção dos resultantes de actividades que se encontrem sujeitas a regimes fiscais especiais ou que, por exigência legal, se encontrem sujeitas a manter contabilidade organizada, com as seguintes características fundamentais:

- 1) Poderão optar pela aplicação deste regime os sujeitos passivos com um volume de negócios anual inferior a 30 000 000\$ e que não realizem prestações de serviços de montante superior a 20 vezes o salário mínimo nacional anual mais elevado;*
- 2) O princípio estruturante a adoptar para a determinação do rendimento colectável será o resultante da aplicação de indicadores de base técnico-científica, definidos para os diferentes sectores da actividade económica, os quais deverão ser utilizados à medida que venham a ser aprovados;*
- 3) Na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o rendimento colectável será o resultante da aplicação do coeficiente de 0,30 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 ao valor das prestações de serviços, com o montante mínimo igual ao salário mínimo nacional anual mais elevado;*

⁵⁰ Incluindo a referência a trabalhos apresentados pela Comissão de Revisão do IRC, também presidida pelo Prof. Rogério Fernandes Ferreira e que nunca chegaram a ser publicados. Na parte que para aqui tem interesse é de referir que essa Comissão terá apresentado um relatório sobre “rendimentos das actividades empresariais: regimes alternativos ao da tributação regra” – cfr. Relatório, pág. 28.

- 4) *O rendimento colectável será objecto de englobamento e tributado nos termos gerais, excepto quanto à dedução à colecta resultante de retenções na fonte efectuadas sobre rendimentos que, embora afectos à actividade abrangida na nova categoria unificada, não sejam vendas de mercadorias e produtos ou prestações de serviços;*
- 5) *As mais-valias e menos-valias serão apuradas nos termos do Código do IRC e sujeitas a tributação, no âmbito da nova categoria de incrementos patrimoniais, por englobamento e sem qualquer redução;*
- 6) *Os rendimentos prediais auferidos no exercício da actividade empresarial ou de trabalho independente serão objecto de tributação segundo o regime geral da categoria de rendimentos prediais;*
- 7) *Os sujeitos passivos que optem pelo regime simplificado de determinação do rendimento colectável não poderão deduzir ao rendimento assim determinado os prejuízos fiscais registados em períodos de tributação anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime, nem da aplicação do mesmo poderão resultar prejuízos no respectivo período de tributação;*
- 8) *Todos os sujeitos passivos que não fiquem abrangidos ou que não optem pela aplicação deste regime, nem exerçam a opção prevista no actual n.º 10 do artigo 26.º do CIRS, ficarão obrigados a manter contabilidade organizada através da qual o respectivo rendimento colectável deverá ser apurado;*
- 9) *A opção pelo regime simplificado deverá ser formalizada na declaração de início de actividade ou, no caso de actividades em curso, na declaração periódica de rendimentos relativa ao período de tributação imediatamente anterior e manter-se-á por um período mínimo de três anos, salvo se forem ultrapassados os limites previstos no n.º 1 desta alínea.*

Parece claro que a posição da ECORFI se inclinava para a adopção de um modelo próximo do preconizado pela minoria da Comissão de Desenvolvimento de Reforma Fiscal, assumindo aquilo que, entretanto, na LGT, tinha já tido consagração legislativa, ou seja, os indicadores objectivos, rebaptizados de indicadores de base técnico-científica e adoptando, transitoriamente, coeficientes de determinação do rendimento líquido a aplicar, *grosso modo*, às vendas de mercadorias e produtos e às prestações de serviços.

3. O FUTURO DOS REGIMES SIMPLIFICADOS

Manter a simplicidade

Em regime definitivo, conforme o nº 1 do artigo 31.º do CIRS, “a determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica”.

Os tais indicadores não-de resultar de conhecimentos monográficos dos diferentes sectores de actividade económica, de onde possam resultar dados objectivos que habilitem à determinação do rendimento das profissões, do comércio, da indústria, da agricultura. Deverão, nos termos da LGT, (artigo 89º, n.º 2) ser elaborados após audiência das organizações representativas dos vários sectores e publicados anualmente em portaria do Ministério das Finanças. Serão certamente dados regionalizados, já que não é a mesma coisa exercer uma profissão ou uma actividade empresarial em meio rural ou em meio urbano, numa cidade pequena ou numa grande aglomeração.

Ora a verdade é que nada disto está feito. Os tais indicadores objectivos passaram a constituir elementos centrais da avaliação indirecta da matéria tributável a partir de 1999, aquando da publicação da LGT. Até agora, porém, não foram publicados e não temos notícia (Abril de 2004) que esteja para breve a sua publicação Trata-se de um trabalho gigantesco e que deve estar em actualização permanente para poder ser útil.

A lei teve de admitir assim um *regime simplificado transitório*, a valer enquanto os referidos indicadores não estiverem disponíveis. É desse regime simplificado transitório que trata o nº 2 do artigo 31º. É esse regime que tem vindo a ser aplicado.

Em que consiste?

Em termos gerais, pode dizer-se que o regime simplificado transitório apura o rendimento líquido da líquido mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado. O coeficiente é de 0,20 para as vendas de mercadorias e produtos e de 0,65 para os restantes rendimentos da categoria. categoria aplicando um coeficiente fixo (mas diferenciado para as vendas de bens e para os restantes rendimentos) ao montante do rendimento bruto, presumindo sempre a existência de um rendimento mínimo, que é de €3125⁵¹.

⁵¹ Não descortinamos a razão por que, na Lei do Orçamento para 2003, se substituiu a referência anterior a metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado por este valor fixo de €3125, que bem poderia, obviamente, ser expresso em função daquele salário mínimo, com a vantagem de não necessitar de actualização periódica, imposta pela inflação.

Trata-se pois de um algoritmo de grande simplicidade de aplicação, que mais não faz do que presumir que, na actividade de venda de mercadorias e produtos – a actividade comercial, industrial e agrícola, silvícola e pecuária, que fundamentalmente vende bens materiais – os custos são no valor de 80% dos proveitos, ou seja, a “margem” sobre os custos, é de 20% e que, na actividade de prestação de serviços (e relativamente a outros rendimentos incluídos na categoria) os custos são 35% dos proveitos. O rendimento líquido é assim determinado através de uma simples operação aritmética, a partir dos proveitos declarados.

O sistema dispensa pois o registo e comprovação dos custos suportados, que são presumidos em função dos proveitos, introduzindo uma considerável simplificação no plano das obrigações acessórias. Basta agora comprovar as “operações activas” e basta à administração preocupar-se com o controlo do valor dessas operações (o que já não é pouco e não está de modo nenhum garantido como condição de partida...)

Tal como está delineado, o “regime simplificado” é realmente, como o seu próprio nome indica, simples e prático e julgamos que muitos dos contribuintes, profissionais livres e empresários em nome individual, a que ele passou a aplicar-se a partir do ano de 2002 (rendimentos de 2001) terão acolhido bem a mudança, por sentirem um considerável alívio no peso das obrigações acessórias, em matéria de registo de custos suportados⁵².

Seríamos tentados até a afirmar que este regime simplificado transitório, em vigor, como sabemos, enquanto não estiverem disponíveis os famosos “indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica”, é, em fim de contas, muito mais que o regime definitivo operando com esses indicadores, um verdadeiro regime simplificado, no sentido em que realiza uma radical operação de simplificação do procedimento tributário. Neste sentido, diríamos até que o tal regime definitivo assente nos “indicadores objectivos” complicará o procedimento, fazendo-o perder muitas das suas vantagens operacionais. Mais do que passar para o regime definitivo, o que fará perder boa parte da atractividade do sistema no plano da simplicidade de operação, haveria, a nosso ver, que aperfeiçoar alguns aspectos das regras actualmente vigentes, as quais respondem bem às exigências da simplificação que devem constituir hoje uma preocupação cimeira dos arquitectos fiscais. Não queremos com isto implicar que os “indicadores objectivos de base

⁵² Claro que persiste sempre, como já assinalámos atrás, a dificuldade de conciliar os regimes simplificados em imposto de rendimento e em IVA.

técnico-científica” não sejam importantes e que a sua construção e boa manutenção não deva constituir um objectivo a prosseguir pela administração tributária. Entendemos, todavia, que eles não devem servir para base de um sistema simplificado de tributação, devendo antes ser postos ao serviço do controle fiscal da avaliação directa, habilitando a administração fiscal a aperceber-se de desvios injustificáveis à normalidade e fornecendo-lhe elementos objectivos susceptíveis de ser usados quando se procede à avaliação indirecta.

Como acabamos de afirmar, o regime deveria eventualmente tratar de modo especial situações particulares, em que a aplicação dos coeficientes pode conduzir a resultados muito distorcidos, prevenindo inclusivamente para alguns casos a passagem obrigatória para o regime da contabilidade organizada.

Será até, porventura, necessário estabelecer mais do que um coeficiente para as vendas de bens e mais do que um coeficiente para as prestações de serviços, desde que o sistema possa manter as características de simplicidade e comodidade de operação que são um dos seus principais objectivos. Sabe-se bem que destes regimes simplificados *nunca* resulta uma determinação rigorosa das matérias colectáveis susceptível de evitar algumas iniquidades na tributação. Basta que não sejam intoleráveis, para que os benefícios da simplicidade facilmente as compensem.

Haverá, todavia, limites, que não devem ser ultrapassados. Isso verificar-se-á em actividades especiais e a melhor solução será talvez a de não admitir que os sujeitos passivos que as exerçam tenham acesso ao regime simplificado.

Não se compreende bem, por exemplo, que a ele tenham acesso certas actividades particulares, como sejam a venda de imóveis. Uma exigência de contabilidade organizada para actividades deste tipo evitaria a significativa distorção de tributação que resultará da aplicação do coeficiente de 0,20 (que é o aplicável às vendas de mercadorias e produtos) aos proveitos de venda dos imóveis. A exclusão de actividades particulares do acesso a estes regimes simplificados é uma técnica com bom fundamento, já que é difícil que um regime simples se adapte a todas as circunstâncias⁵³. Não repugnaria que não fosse consentido a actividades desse tipo o acesso ao regime simplificado.

⁵³ Temos exemplo disso no regime especial para pequenos retalhistas em sede de IVA, que exclui expressamente os operadores que realizam operações com o estrangeiro.

A lei aliás já contém algum tratamento especial de casos particulares. Veja-se o que sucede com as actividades hoteleiras e de restauração, que, no n.º 5, recebem um tratamento diferente do que resulta da aplicação da norma, mais geral, do n.º 2. Assim, para os efeitos do disposto nesse n.º 2, aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas aplica-se o coeficiente de 0,20 e não o de 0,65. A mesma solução, segundo esse mesmo n.º 5, vale também para os subsídios destinados à exploração que tenham por efeito compensar reduções nos preços de venda de mercadorias e produtos.

Tudo somado, julgamos que o regime simplificado constitui uma boa solução de simplificação do sistema, mas não deve criar a ilusão de que não necessita de ser bem administrado, através de uma correcta fiscalização tributária. A fiscalização é hoje a mais importante função de uma administração tributária e é pelos seus resultados que se mede o êxito ou o fracasso do administração e, em consequência, o cumprimento dos objectivos do sistema fiscal.

Reponderar a aplicação do regime simplificado às sociedades

A circunstância de as sociedades serem obrigadas a dispor de contabilidade organizada suscita a questão da legitimidade de lhe ser aplicável um regime de determinação do lucro tributável que não tenha por base o resultado contabilístico. Não estará em causa a constitucionalidade de um tal regime, como, aliás, o Tribunal Constitucional já sublinhou. Mas certamente que está em causa uma suspeição, que se reputa infundada, sobre a natureza não apropriada da situação patrimonial que essa contabilidade reflectirá.

Note-se que a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal e os trabalhos que são conhecidos da ECORFI apontam para que o regime simplificado apenas se aplique a pessoas singulares, titulares de rendimentos das categorias B, C ou D, certamente tendo em vista a multiplicidade de empresários e prestadores de serviços individuais, que, pela sua reduzida dimensão e actividade de subsistência, não dispõem de condições nem de estrutura para responder a grandes exigências contabilísticas. De algum modo subsiste, pois, o mistério relativamente às causas que terão levado, aparentemente *in extremis*, a consagrar o regime simplificado no IRC. Tomando como exemplo o caso espanhol, existe um regime simplificado de tributação para as sociedades, mas que se limita a simplificar umas poucas obrigações dentro do regime da contabilidade organizada. A base para a tributação é sempre a contabilidade organizada.

Como parece evidente, o “sucedâneo” do regime simplificado de tributação para as sociedades deve ser o pagamento especial por conta, tendo em vista garantir uma contribuição mínima de todos os agentes económicos para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, medida que hoje parece pacificamente aceite.

Lisboa, Julho de 2004

Manuel Faustino (Relator)