

# (REFLEXÃO BREVE SOBRE) O EVOLUIR DA FISCALIDADE – A HARMONIZAÇÃO DA C.E. \*

Rogério Fernandes Ferreira \*\*

## 1. Considerandos prévios

**H**á sempre dificuldades em tornar real o desejável, eliminar o injusto, transformar o complexo em simples, etc.

Lamentamos assim ter de sublinhar que a fiscalidade, na generalidade dos países, está a seguir cominhos que não são de apoiar, sob a perspectiva da justiça.

Cresce a tributação da despesa em vez da do rendimento e isto é uma injustiça. Por outro lado, e em particular no nosso país, baixa a elevada tributação das empresas porque há opções por créditos de imposto aos sócios e favorecimentos de muitas delas através da concessão de benefícios (incentivos) que sempre se vão encontrando. Quanto à tributação dos rendimentos das pessoas físicas, a reforma de 1989 trouxe reduções de taxas mas os escalões estão extremamente baixos e criaram-se muitas diversidades e grande complexidade. De modo geral os fruidores de maiores rendimentos são os mais beneficiados (1).

Recorre-se a paraísos fiscais ou a zonas de menor tributação, praticam-se empolamentos de custos, reavaliações livres, diferenciações entre rendimentos tributáveis (rendimentos versus mais-valias, etc.),

e fazem-se consolidações fiscais, fusões e absorções, onde as preocupações fiscais contam muito, criando-se por vezes sociedades com sedes de fachada fora do respectivo País, havendo igualmente pessoas físicas de altos rendimentos e fortuna a indicar residências fictícias.

Na gestão de muitas empresas está predominando o fiscal e financeiro. Pesquisam-se novos produtos financeiros por vezes evadidos de artificialismos fiscais ou conducentes a simulações (lembra-se, entre outros, o caso recente da chamada «lavagem de cupões») (2).

Abandonam-se descrições factuais a favor de vestes formais. A diversidade de opções fiscais afecta uma «sã e livre concorrência» e prejudica a ética dos negócios.

Muitas empresas hoje onde ganham é no «financeiro» (3) e os seus gestores e especialistas ocupam nisso muito do seu tempo e imaginação, criando soluções artificiosas ou sofisticadas que conduzem os agentes da administração fiscal a, por seu turno, prosseguirem em iguais caminhos de complicação. A massa cinzenta do País, da Comunidade Europeia,

\* Comunicação apresentada às VI Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Funchal, 10 e 11 de Dezembro de 1992.

\*\* Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

(1) Pela utilização de técnica fiscal ou pela via de lobbies que conseguem junto das instâncias oficiais soluções mais favoráveis para pessoas e entidades ao serviço das quais se encontram.

(2) O problema veio a resolver-se com nova lavagem – apagou-se a ocorrência e estabeleceu-se nova lei (para o futuro) mas decerto outras formas de fuga aparecerão. Na verdade, diz-se que não havia legislação para sujeitar a imposto o rendimento evadido esquecendo que as operações ditas de lavagem de cupões nada tinham a ver com aplicações de capitais para rendimentos mas sim constituíam forma visível de conseguir ganho derivado de um propósito de fuga ao imposto. Ora, se tais operações geravam ganhos que não eram rendimentos de capitais haveria que tributar quem os obtivesse como estando a praticar actividades de natureza comercial e tal categoria de ganhos mesmo que auferidos por entidades isentas de imposto em relação a rendimentos de capitais ficariam sujeitas a imposto por estarem a auferir ganhos de actividade comercial.

(3) O financeiro é uma actividade também produtiva mas se propiciar ganhos que não se traduzam em retribuição de serviço gerará transferências de outros agentes produtivos para «especuladores financeiros» o que torna a economia real menos sã (retirando competitividade).

dos muitos Países do Mundo deixou de dar atenção ao que é verdadeiramente produtivo, em termos reais ou sociais.

## **2. Um olhar genérico sobre as acções comunitárias**

Em seguimento das considerações do número anterior sublinha-se que com a C.E. surgiram mudanças que favorecem maus caminhos apontados.

Diz-se que se trata de alterações necessárias, positivas, em que se visam atenuações de diferenças, económicas e sociais, entre os países membros. Pretende-se a harmonização de normas jurídicas nacionais, regulamentações de práticas profissionais, definição de regras tributárias comuns.

Na verdade, os parlamentos e os governos de cada País, no estabelecimento do seu Direito, vêm integrando, como é de sua obrigação, as directrizes comunitárias. E os profissionais de várias áreas, as empresas, os serviços públicos, não podem já mover-se sem o adequado conhecimento do que é determinado, imposto, ou sugerido, pelos órgãos comunitários.

A evolução que se aponta, no sentido do «transnacional» e do «supranacional», será até consequência óbvia do progresso, das maiores, mais rápidas e fáceis comunicações entre os povos. Aliás, este fenómeno dos tempos actuais não está confinado ao ocidente europeu. Em todo o Mundo se estão verificando movimentos de iguais tendências. As interligações entre países da CEE, OCDE, NATO, ONU, Sul, Norte, América Latina, Palops,..., são cada vez mais intensas e significativas.

As fronteiras, nos países da Comunidade, estão a abolir-se. Se assim é, mudam, nesses termos, de sentido ou de alcance, palavras como «emigrante», «estrangeiro», «importação», «exportação», «mercado interno», etc. Virá a carecer-se assim de terminologia diferenciada, que permita o aparecimento de subdistinções conceituais futuras.

Os capitais passarão a movimentar-se sem restrições, directamente entre os intervenientes das relações económicas de diferentes países, sem interferências de entidades nacionais regulamen-

tadoras. Prenuncia-se moeda única, sistema monetário europeu, impostos de certo modo ditos comunitários.

Não somos redactor nem de leis nem de directivas e regulamentos. Estamos, na posição, mais comum, de receptor, embora desejosos de reflectir sobre aquilo que se vai efectuando na matéria e que, de uma ou de outra maneira, nos afectará.

Pode dizer-se que actores e executores de matérias comunitárias estão desenvolvendo trabalhos significativos de concepção, organização, burocratização, harmonização, concertação, desregulamentação...

Haverá ónus e custos na Integração Europeia. Deseja-se e crê-se que o saldo seja positivo.

Acabar fronteiras, abater muros, aumentar comunicação entre os povos traz compreensão recíproca. Tornam-se menos importantes as diferenças e sobrepõem os objectivos comuns.

Revoluções e reformas alteram estruturas. Quando as novas estruturas assentam, a reversibilidade é difícil. Se, todavia, as soluções não forem boas, mais tarde ou mais cedo, volta-se atrás, ou aparecem terceiras vias para, de novo, se verificarem defeitos e sucederem correcções (\*).

A Comunidade Europeia (CE) propicia passos em frente. E há o entendimento generalizado de que os ideais valem a pena.

O Homem, destinatário de todas as coisas, há-de sentir as mudanças, no bem e no mal. Confia-se que o Mundo melhorará, tornando-se mais vasto em espaços físicos, humanos, culturais.

A Harmonização Fiscal na CE é uma das muitas questões comunitárias que merece atenção especial. Focaremos, por isso, alguns aspectos que reputamos de interesse, terminando com reflexões e preocupações que, sendo pessoais, têm presente interesses gerais e do nosso País.

## **3. Passos na harmonização dos impostos sobre a despesa**

Iniciada em particular com a tributação indirecta ou sobre a despesa, a harmonização fiscal, nos

(\*) Atente-se, para não dar outros exemplos, nos ainda recentes acontecimentos do Leste, em que foi preciso passarem setenta anos, várias gerações, para a generalidade das pessoas constatar o real fracasso, que muitos pagaram com sangue, prisões, suor, lágrimas... Oxalá, não se exagerem mudanças em sentido inverso obnubilando alguns aspectos positivos que sempre se poderão encontrar...

países da CE, vai dando novos e significativos passos.

Passar-se-á ao mercado alargado, visionado já para 1993, em que, na generalidade, as mercadorias se movimentarão sem o formalismo dos despachos aduaneiros. Deixar-se-á, então, de falar, no espaço comunitário, de «exportação», «importação», remessas de e para o «estrangeiro».

Desse modo, poderá pensar-se, que delitos aduaneiros, guardas fiscais, contrabandistas, despachantes oficiais, funcionários alfandegários desaparecerão. Só que não será bem assim, porque outras regras se estabelecerão, porventura mais sofisticadas – a desregulamentação não pode ser total – e o mercado externo subsistirá com os demais países.

Grandes empresas, cada vez maiores, mais poderosas, tentaculares (grupos multinacionais), aparecerão por todo o lado, por cá também, inclusive em sectores de prestação de serviços (um exemplo que pessoalmente estamos sentindo é o das firmas de auditores internacionais, que vão integrando nos seus quadros economistas, juristas, fiscalistas, contabilistas). Crescem as interdependências e os comandos do exterior, cessa o trabalho isolado, os profissionais liberais passam a empregados ou a colaboradores das multinacionais (5).

Grandes cadeias de comunicação social monopolizam informação, igual para toda a parte (6). E em toda a parte se saberá o que se diz acontecer em toda a parte.

As conciliações, entre cidadania nacional e mundial, trarão perplexidades, dificuldades, mas suscitam-nos desafios, pois vivemos dentro desta realidade. Somos cidadãos do Mundo, habitantes da chamada Aldeia Global.

Quem se dedica à fiscalidade terá de acompanhar a evolução no sentido da maior igualização fiscal (e parafiscal), em particular no tocante a impostos sobre a despesa, em cujo processamento se terá em conta a abolição das barreiras aduaneiras, o desaparecimento dos processualismos alfandegários. O IVA é hoje um imposto uniforme (salvo algumas diferenças no tocante a taxas) nos países da Comunidade Europeia.

A 6.ª Directiva (77/388/CEE) sofreu alterações pela Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e, entre o mais, altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a supracitada 6.ª Directiva.

Indica a nova Directiva, no seu artigo 3.º, que os Estados membros devem adoptar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para que os seus regimes, adaptados às disposições previstas nos pontos 1 a 20 e 22 a 24 do artigo 1.º da citada Directiva, entrem em vigor em 1 de Janeiro de 1993.

Em conformidade, a partir daquela data, o IVA que, anteriormente, para as então importações entre os Estados-membros, se cobrava nas estâncias aduaneiras deixará aí de processar-se. As mercadorias, provindas de um país da Comunidade passam a entrar livremente nos outros países comunitários (7). Haverá, apenas, alguns casos, particulares, a carecer ainda de especiais regimes de controlo, como os da venda ao domicílio a longa distância (isto é, vendas praticadas pelo vendedor de um país directamente em outros países e os da transferência de viaturas usadas).

Em 1 de Janeiro de 1997 o conceito de Mercado Interno estará ainda mais em harmonia com o sentido comunitário; as mercadorias passarão a ser facturadas com IVA pelos vendedores de cada Estado comunitário para os compradores dos demais, tal como sucederá nas suas vendas «internas».

Prevê-se maior harmonização nas taxas do IVA e dos impostos específicos sobre certos consumos – tabacos, combustíveis, bebidas alcólicas, viaturas. Pretende ver-se instituído um regime transitório em que a tributação indirecta na Comunidade fique marcada por maior neutralidade, por abolição de fronteiras.

As mudanças são graduais – a de 1993 é já significativa mas não passará de transição para a outra – a definitiva (?), proposta para ter início a 1 de Janeiro de 1997 (que atrás se disse conduzir a facturações já com iva, efectuadas pelos vendedores dos outros Estados da Comunidade).

Haverá em tudo isto problemas, dores de cabeça para os regulamentadores e receptores e, eventualmente, enriquecimento (por vezes ilícito) para aque-

(5) Não são, pois, só as empresas nacionais que têm de preparar-se para a luta concorrencial no seio da Comunidade. Eu, vós, todos nós, portugueses e estrangeiros (bem ou mal).

(6) Afinal, monolitismo ou diversidade? Informação ou desinformação? Afinal, liberdade ou perda de liberdade?

(7) Os adquirentes que forem sujeitos passivos e façam aquisições no exterior do seu país, mas no seio da Comunidade, serão obrigados, nas aquisições intracomunitárias, a autoliquidar iva, escriturando-o a débito e a crédito do Estado, indicando tais aquisições nas suas declarações fiscais periódicas.

les que saibam aproveitar em seu particular benefício das mudanças.

Quem pensa no Bem Comum esperança-se que não haverá ilicitudes. Porém, prudência e conhecimento impõem prevenções que evitem ou atenuem as ilicitudes <sup>(9)</sup>. Prevenir exigirá, infelizmente, estabelecimento e aplicação de sanções.

Será bom alertar para problemas por resolver. Surgirá a necessidade de estatísticas, de compilações de dados financeiros, contabilísticos, fiscais, de repartições de receitas, fiscalizações, etc. Mas, como sempre acontece, não-de remover-se os escolhos. Os passos serão em frente (alguns para trás) até à estabilização (melhor: até novas mudanças, de novo para a frente e também para trás).

#### 4. Passos na harmonização fiscal dos impostos sobre o rendimento

No tocante aos impostos sobre o rendimento e considerando as movimentações transnacionais, haverá que fixar novas regras, concertadas, relativas à tributação de juros, dividendos e lucros de não residentes.

Relativamente à tributação dos juros muitos dos Estados da Comunidade resolveram unilateralmente não tributar não residentes (e até residentes). É matéria cuja diversidade impõe atenção especial, estando, aliás, a Comissão Fiscal da CE a procurar soluções harmonizadoras.

No tocante à tributação dos dividendos também existem iguais objectivos de harmonização.

Nos dividendos que as afiliadas de um Estado membro atribuem a empresas-mãe de outros há casos de não tributação (Irlanda). Portugal tributa, como regra, os dividendos a não residentes em 25 por cento, mas celebram-se acordos de dupla tributação em que se procura evitar evasões e anular duplas tributações.

A comunidade fez já mudar conceitos tradicionais, sublinha e procura atenuar as chamadas «duplas tributações económicas».

Com os actuais IRS e IRC Portugal veio também a adoptar medidas impeditivas (transparência fiscal) ou atenuadoras (crédito do imposto que começou por ser na base de 20% e passou depois a 35% <sup>(9)</sup> de dupla tributação, através de encontro parcial entre o imposto das sociedades e o de rendimento (lucros e dividendos) dos sócios.

Também se vão procurando igualizações nas taxas dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas e há por isso preocupações de harmonização dos esquemas de apuramento dos impostos a fim de trazer realismo aos confrontos entre as taxas nominais de cada País.

Para o efeito, há já directivas (90/434 e 90/435) no sentido de eliminar a dupla tributação e também convenção multilateral visando correcções fiscais de proveitos que não forem tomados como custos em outros países onde haja correcções fiscais no apuramento de lucros. Também de há muito a Directiva (77/799/CEE) estabelece regras de assistência mútua das autoridades competentes dos Estados Membros no domínio dos impostos directos (transposta para a nossa Ordem Jurídica pelo Dec. Lei n.º 127/90, de 17 de Abril).

Nos países da CE tem-se favorecido a eliminação ou redução da chamada «dupla tributação económica», o que trouxe subversão de ideias anteriores. E isso, a muitos, parecerá um bem, mas, sob certos prismas, poderá ocasionar efeitos contraproducentes <sup>(10)</sup>.

Quanto a nós, a haver reduções de impostos, deveria ser relativamente a lucros das empresas e não nos ganhos por elas atribuídos a quem deles usufrui. Todavia, as preferências dos técnicos responsáveis e dos doutrinadores, designadamente dos peritos que actuam nas comunidades internacionais <sup>(11)</sup> são hoje no sentido da eliminação das referidas «duplas tributações económicas», mesmo

<sup>(9)</sup> Aparecerão obviamente, regulamentações, afectações, imposições, perdas de graus de liberdade, reacções, negócios...

<sup>(9)</sup> E, segundo se anuncia, passará a 50%, em 1993 (cf. Proposta de Lei do O.E. para 1993.)

<sup>(10)</sup> Na verdade, deixar de considerar as empresas entes distintos, produtores, para considerá-las vulgares fruidores de rendimentos «restituindo» o imposto aos seus sócios pode não ser via adequada e justa. O imposto pago pelas empresas derivou da sua actividade (de compra, produção, venda, organização, financiamento, racionalização, economia). As empresas mantêm-se em sistema aberto de relações, com o seu exterior e no seu interior. Nas empresas participa direcção, capital, trabalho. Concorrem para os seus resultados, obviamente, também acções (externas) de outros financiadores, fornecedores, prestadores de serviços, clientes, Estado-Administração, etc. Restituindo aos sócios o imposto pago pelas sociedades desqualifica-se a existência das «pessoas colectivas empresas», sendo menos correcto dizer que as sociedades são «propriedade» dos sócios (são pessoas jurídicas, acentua-se).

<sup>(11)</sup> Interessante o opúsculo do IESF (Instituto de Estudos Superiores Financeiros e Fiscais) n.º 7/8 «Política de Dividendos e Dupla Tributação», de que somos co-autor com o Estudo «Ainda a dupla Tributação Económica dos Dividendos».

entre rendimentos gerados num País e transferidos para outro.

Com vista aos estudos das diversidades existentes e no sentido da convergência, a Comissão das Comunidades Europeias instituiu em Janeiro de 1991 uma Comissão de Reflexão de Peritos Independentes sobre a fiscalidade das Empresas, presidida por Onno Ruding, que elaborou importante relatório onde, entre o mais, se aponta, como acções prioritárias a desenvolver na Comunidade, as seguintes:

- a) Eliminação das características discriminatórias e distorcivas das estruturas fiscais dos diversos países impeditivas do investimento e da participação societária extraterritoriais;
- b) Fixação de um nível mínimo de taxa nominal da tributação das sociedades e estabelecimento de regras comuns com vista a uma base de incidência mínima, a fim de limitar a competitividade fiscal excessiva entre os Estados Membros, que visa atrair investimentos móveis ou lucros tributáveis de empresas multinacionais, dado que ambas tendem a erodir a base de tributação na Comunidade em geral; e
- c) Promoção da máxima transparência dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados Membros, destinados a encorajar o investimento». (excerto de *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 366, ed. D.G.C.I., pág. 132).

## 5. Passos na harmonização contabilística

Esta harmonização também favorecerá a fiscal, nomeadamente acções propostas no recente e atrás aludido «Relatório Ruding».

Os caminhos para a harmonização contabilística estão a encontrar êxito na Comunidade, embora haja questões por resolver e dificuldades a remover (a normalização, à medida que penetra em áreas mais extensas requer flexibilidade o que dificulta a eliminação das diferenças e provoca até paradoxal desnormalização – assunto este que todavia não pode desenvolver-se aqui).

Os princípios da 4.ª Directiva relativa às matérias de prestação e divulgação das contas suscita discussões entre os técnicos, mas todos os países foram pondo em vigor o estatuído naquela e em outras directivas, nomeadamente sobre consolidação de contas (7.ª), regulamentação da profissão de auditor (8.ª), fusões (3.ª).

Na verdade, sem princípios e regras contabilísticas uniformes e sem iguais apuramentos de matéria colectável não se poderá conseguir verdadeira har-

monia fiscal. Pelo contrário, podem fixar-se até taxas iguais de impostos, mas, obviamente, se as regras de apuramento das matérias colectáveis continuarem divergentes de pouco poderá servir a igualização de taxas.

## 6. À guisa de conclusões

O futuro não será nosso, em perspectiva de vida individual. O mundo prosseguirá e cada um de nós, ao passar por ele, deve empenhar-se tanto quanto souber ou puder.

Evoluções económicas, sociais, políticas, tecnológicas, biológicas, ambientais continuarão a ocorrer neste nosso Mundo. Teremos o Admirável Mundo Novo?

Diferente será com certeza.

Como se sentirá o Homem, no seu infinito e microscópico mundo individual, perante tão intensas e profundas alterações e interpretações do social?

Poderá sentir-se, porventura, cada vez mais pequenino, insignificante e triste. Mas pode bem admitir um Mundo melhor.

Não é nossa intenção sublinhar que os caminhos visionados, incluindo os da CE, não são bons. Ainda assim, assinala-se que o caminho a percorrer deixa margens para sustos. E as opções eleitas imporão irreversibilidade notável durante muito tempo. Daí recearem-se habituais entusiasmos dos necessários «passos em frente», que dificultarão retornos.

Estabeleçamos paralelismo:

- a) Com o «Autoritarismo» sempre os passos foram também em frente;
- b) Com o rumo ao «Socialismo» igualmente.

Na ex-URSS (e em outros países), até em homenagem, também, à eficiência e ao sucesso, aconteceram, no passado, coisas terríveis, que todos conhecemos. Estaline teve vitórias, foi eficiente (?!), criou uma sociedade injusta, assente no terrorismo do poder, na mentira, na privação das liberdades, na centralização, na burocracia, afinal, na ineficiência. E a pretensão de ser eficiente, a todo o custo, levou-o a prender, até a eliminar, fisicamente, quem lhe fizesse frente.

Foi INJUSTO!

Outras opções, agora, se colocam.

Creia-se que não procuramos apresentar ou negar as vantagens que a Comunidade propiciará e tem facultado. Pretendemos apenas reflectir, desinteressadamente. Não somos dos que pensam que as vantagens para uns acabam em inconvenientes para os outros. Não é assim, mas, para que o não seja, há que criar riqueza, conseguir SINERGIAS.

A CE aposta na prosperidade, eficiência, criatividade, produtividade, liberdade, na comunicação entre os povos. Mas está também avassalando, centralizando, burocratizando, provocando ónus e gastos excessivos.

Não se procura filosofar no vazio, mas cremos que alertas podem atenuar males de «óptimas», ou

(meramente) «eficientes» soluções, verdades únicas.

Hoje, as soluções fiscais em todo o Mundo e não só na C.E. estão a caminhar no sentido de privilegiar a tributação da despesa. Esta é reputada mais eficiente, mas torna os sistemas fiscais do Mundo regressivos, injustos. No tocante à tributação dos rendimentos procuram-se harmonizações, mas estas deparam-se com diversidades e soluções que podem parecer as mais adequadas mas que também reputamos injustas (caso dos tratamentos fiscais dados a dividendos, juros, mais-valias, isto em relação às demais espécies de rendimentos, além da mitificação do que hoje se chama a busca da eliminação da dupla tributação económica).