

A tributação dos rendimentos dos empresários em nome individual, o princípio da neutralidade fiscal e a CRP

Empresários individuais *versus* sociedades: o princípio da neutralidade fiscal não é respeitado uma vez que existem diferenças discriminatórias em matéria de métodos de determinação da base tributável, de dedutibilidade dos gastos ou de taxas de tributação.

Por Susana Aldeia* | Artigo recebido em abril de 2017

No preâmbulo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), do ordenamento jurídico português, assim como, na exposição de motivos da *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre*, do ordenamento jurídico espanhol, consta a neutralidade como um princípio a ter em consideração nas respetivas reformas. Referindo, expressamente, a norma do país vizinho que, o princípio da neutralidade¹ exige que a aplicação do tributo não altere o comportamento económico dos sujeitos passivos, exceto que a referida alteração tenda a superar equilíbrios ineficientes de mercado.² Esta afirmação, da *Exposición de Motivos*, aparece explicada no *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, nos seguintes termos: o

princípio da neutralidade está estritamente vinculado com os princípios tradicionais da tributação, em concreto, o da generalidade e o da igualdade. Com efeito, tanto o princípio da generalidade, que exige que todas as pessoas tenham capacidade económica contribuam para o financiamento dos gastos públicos, como o princípio da igualdade, que exige que os sujeitos passivos de qualquer tributo que estão em condições ou circunstâncias iguais suportem a mesma carga tributária, contribuam à determinação de um sistema tributário que tenderá a ser respeitoso com o princípio da neutralidade.³

Como vimos, o imposto que incide sobre os rendimentos das atividades económicas deve ser neutral nas decisões fundamentais dos agentes

económicos, designadamente, na forma jurídica, no investimento, no financiamento, na distribuição de resultados, etc. Pelo que, a tributação dos lucros empresariais das pessoas singulares divergente da tributação dos resultados empresariais societários, não respeita o princípio da neutralidade fiscal.

Dependendo da forma jurídica do negócio, o sujeito passivo estará sujeito a regras fiscais diferentes consoante se encontre no âmbito do IRS/IRPF ou no âmbito do IRC/IS, influenciando, este facto, diretamente a opção do exercício da atividade empresarial segundo pessoa singular ou pessoa coletiva.

Nem o legislador nem a Constituição, direta ou indiretamente, devem impor determinada forma jurídica para o exercício da atividade

económica por parte dos indivíduos e suas organizações empresariais. Contudo, presenciámos tanto em Portugal como em Espanha, em matéria de tributação da atividade económica das pessoas singulares/físicas, o desrespeito por este princípio, na medida em que as próprias normas fiscais influenciam diretamente a forma de constituição das empresas, alterando com isso o comportamento económico das mesmas.

Estamos a falar de divergências no âmbito dos métodos de determinação da base tributável, da dedutibilidade dos gastos fiscais, da exigência de coleta mínima, dos benefícios fiscais mas, essencialmente, das taxas de tributação. Em sede de IRS/IRPF os rendimentos são tributados por taxas progressivas que podem chegar a escalões perto dos 50 por cento. Já em sede societária, IRC/IS, são tributadas por taxas proporcionais que, atualmente, ascendem a 21 por cento no caso de Portugal, e a 25 por cento, no caso de Espanha. Com este panorama, é evidente a discriminação fiscal perante os empresários em nome individual. Neste caso, as empresas em iguais circunstâncias não são, fiscalmente, tratadas de forma igual, constatando-se discriminação negativa de uma face às outras.

O caso concreto da Constituição da República Portuguesa

No que ao ordenamento jurídico português diz respeito, o n.º 1 e 2 do artigo 104.º da Constituição prescrevem: «[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar» (n.º 1); «[a] tributação das empresas incide fun-

Nem o legislador nem a Constituição devem impor determinada forma jurídica para o exercício da atividade económica por parte dos indivíduos e suas organizações empresariais. Contudo, presenciámos tanto em Portugal como em Espanha, o desrespeito por este princípio.

damentalmente sobre o seu rendimento real» (n.º 2). Na opinião de Casalta Nabais parece evidente que o preceituado no n.º 1 reporta ao imposto sobre o rendimento pessoal, ao imposto que é gerado no âmbito da esfera pessoal das pessoas singulares. Relativamente ao segundo, tem como alvo a tributação das empresas, ou seja, o rendimento empresarial, independentemente, de o sujeito económico que o produz ser pessoa física ou uma pessoa jurídica.⁴

Na reforma operada em 1988/89, o legislador português optou pela tributação diferenciada do exercício das atividades económicas e sociais, tendo ficado distribuída entre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC). Na opinião do responsável pela reforma, o Professor Teixeira Ribeiro⁵, «a exclusão da tributação em IRS do rendimento empresarial das empresas singulares seria inconstitucional por violação a unicidade da tributação das pessoas singulares que esse preceito constitucional imporia. Daí a inclusão da tributação do rendimento dos empresários individuais no âmbito da incidência do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.»

A este propósito refere, ainda, Teixeira Ribeiro⁶, que o n.º 2 do preceituado artigo 104.º, «os lucros das empresas individuais constituem rendimentos de indivíduos, que são os respetivos donos, de modo que, se esses lucros fossem tributados por um imposto sobre os rendimentos das empresas, teríamos que os donos delas sofreriam a incidência de tal imposto, além da do imposto pessoal, o que negaria a unicidade deste.» Na ótica do autor, não é plausível um imposto que tribute o rendimento de todas as empresas, apenas um imposto que incida sobre os rendimentos das empresas societárias.

Contudo, a exigência da tributação do rendimento pessoal, constante do n.º 1 do art.º 104.º da CRP, não implica a tributação em sede de IRS dos rendimentos das empresas individuais. Sobre este preceito, vários são os argumentos evocáveis a favor da não exigência constitucional da tributação dos rendimentos das empresas individuais em sede de IRS⁷. Ainda o mesmo autor considera que, caso a Constituição pretendesse a integração dos lucros empresariais obtidos pelo empresário em nome individual em sede de IRS, embora indiretamente, estaria a impor a forma jurídica para o exercício da atividade empresarial

desenvolvida pelas pessoas singulares, as quais, para que os seus rendimentos fossem tributados em sede de IRC, teriam que adotar diferente forma jurídica, designadamente, a de pessoa coletiva. Ora, «a Constituição em lado algum impõe a forma de pessoa coletiva para o exercício de quaisquer atividades económicas ou sociais.»⁸

Nas palavras de Casalta Nabais, «se a Constituição da República Portuguesa pretendesse incorporar no imposto sobre o rendimento pessoal concretizado no IRS a tributação das empresas singulares, excluindo-as, portanto, da tributação das empresas coletivas, perante a não coincidência da personalidade coletiva no direito em geral e no direito fiscal, sempre haveria que questionar qual a personalidade aqui relevante – se a do Direito em geral, se a do Direito Fiscal. Pois a separação entre as primeiras, tributadas em IRS, e as segundas, tributadas em IRC, não é tão estanque quanto, à primeira vista, se possa pensar.»⁹

Por um lado, o artigo 104.º, n.º 1, da Constituição, impõe que «o imposto sobre o rendimento pessoal» seja único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. E, neste domínio, não se pronunciando relativamente à «tributação das empresas». Por outro lado, o n.º 2 do mesmo artigo refere, e neste domínio, de forma expressa, que a tributação do rendimento empresarial incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Ora, conforme Casalta Nabais refere, na obra já citada, e com a qual concordamos, se a Constituição pretendesse referir-se naquele n.º 1 a pessoas singulares, porque é que não utilizou então, no n.º 2, a expressão «pessoas coletivas»? A expressão «pessoas cole-

tivas» é usada em artigos como o n.º 2 do artigo 12.º, o n.º 3 do artigo 82.º ou até mesmo no artigo 87.º, não sendo, por isso, essa expressão desconhecida.

Por outro lado, nas palavras de Casalta Nabais¹⁰, «parece impor-se a conclusão de que a Constituição não exige a tributação em IRS do rendimento das empresas singulares. Uma solução que, além de a Constituição não a impor, pode revelar-se, em algumas das suas concretizações, mesmo inconstitucional. Pois, de um lado, pode conduzir a um tratamento discriminatório do rendimento empresarial dos empresários em nome individual face ao rendimento dos empresários coletivos ou societários. De outro lado, o entendimento em questão pode afetar a manifestação da liberdade de iniciativa e atividade económica traduzida na liberdade de configuração jurídica da atividade empresarial.»

A condução de um tratamento discriminatório dos rendimentos empresariais obtidos pelos empresários pessoas singulares face aos empresários pessoas coletivas, prende-se, essencialmente, em que os primeiros são tributados a taxas progressivas, sujeitas a uma taxa marginal máxima que ascende, atualmente, aos 48 por cento, enquanto o rendimento dos segundos é sujeito a uma taxa proporcional que, nesta altura, ronda os 21 por cento, com tendência a baixar.

Esta situação poderá afetar «a liberdade de configuração jurídica da atividade empresarial» na medida em que, por motivos de gestão fiscal, o empresário em nome individual poderá ver-se “forçado” à constituição de sociedade unipessoal por quotas, com vista à tribu-

tação dos rendimentos em sede do imposto sobre as pessoas coletivas, fugindo, assim, da sujeição dos lucros empresariais às elevadas taxas a que poderá estar sujeito, no âmbito da tributação das pessoas singulares.

Esta decisão, implica, naturalmente, consequências. Se, por um lado, o empresário opta por uma tributação assente em taxas proporcionais, garantindo, com isso, algum planeamento fiscal; por outro, a constituição e o próprio funcionamento da sociedade, enquanto pessoa jurídica, implica gastos adicionais que não teriam que ser suportados, na eventualidade do exercício da atividade enquanto empresário em nome individual.

Conclusão

Analisada a situação atual da tributação dos empresários em nome individual, concluímos que o princípio da neutralidade fiscal não é respeitado quando se verificam claras diferenças discriminatórias dos empresários individuais face às sociedades, em matéria de métodos de determinação da base tributável, de dedutibilidade dos gastos, de acesso aos benefícios fiscais mas, essencialmente, de diferença de tipo de taxas de tributação.

As diferenças enunciadas traduzem, para bases tributáveis semelhantes, diferenças abismais ao nível de valores de imposto a pagar. Estas discrepâncias alteram, necessariamente, o comportamento económico das empresas. O legislador, com este tipo de medidas, *obriga* as empresas à constituição de sociedades para o exercício de atividade, por questões meramente fiscais, impondo gastos adicionais com a manutenção e funcionamento da sociedade.

O tema aqui tratado implica, necessariamente, consequências para o empresário, para o contabilista certificado e para o próprio tecido empresarial. Para o empresário, uma atenção redobrada para a evolução e composição dos rendimentos e gastos da empresa, um pequeno descuido poderá implicar valores consideráveis de imposto a pagar decorrente das divergências de tratamento fiscal já enumeradas. Para o contabilista, porque a falta de acompanhamento e aconselhamento adequado ao cliente, poderá acarretar situações de conflito entre as partes. Para o tecido empresarial, pela existência de um considerável número de sociedades unipessoais por quotas, constituídas por motivos de planeamento fiscal, como é o caso em Portugal.✂

*Docente convidada na ESG
Doutorada em Direito Fiscal
Especialista em Impostos sobre
o Rendimento pela OCC

Notas

¹ Vid. Berché Moreno, E.: “El principio de neutralidad fiscal y su aplicación efectiva”, Las operaciones societarias de modificación estructural: análisis de su tratamiento jurídico tributario y contable. Editorial Tirant lo Blanch, 2001, 369-394; Paredes Gómez, R.: Neutralidad del impuesto de sociedades español en el contexto europeo: análisis del informe “Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior – 2001”, Instituto de Estudios Fiscales, 2001; Jerrez Barroso, L.: Base imponible y neutralidad del impuesto de sociedades: alternativas y experiencias, Extremadura, 2011; Salvador Montiel, M. D.: “Reforma de la legislación mercantil en materia contable: efectos tributarios sobre la base imponible del impuesto sobre sociedades”, Partida

As diferenças enunciadas traduzem,
para bases tributáveis semelhantes, diferenças abismais
ao nível de valores de imposto a pagar.

Estas discrepâncias alteram, necessariamente,
o comportamento económico das empresas.

Doble, 177, 2006, 42-48; Aguiar, N.: “La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión Europea. Principios fundamentales”, Contabilidad y Tributación, 262, 2005, 3-72, Casalta Nabais, J.: “Alguns aspectos da tributação das empresas”, Por um Estado fiscal suportável, Almedina, Coimbra, 2005. Henrique Elias, R. D.: Concentrações empresariais: Regime contabilístico-fiscal da cisão-fusão, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2011; Pinheiro Fernandes, A. M.: A Tributação das Fusões Dentro e Fora do Regime da Neutralidade Fiscal, Universidade do Porto, Porto, 2009. No que se refere ao ordenamento jurídico-tributário brasileiro, Ribeiro Brazuna, J. L.: Neutralidade tributária e uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, Front Cover, 2008.

² Vid. Alonso Murillo, F., García Díez, J., Martín Dégano, I. and Menéndez García, G.: Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades: (Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre), McGraw-Hill, 1996, pág. 8, a propósito da referida lei, a importância capital que a nova lei do Impuesto sobre as Sociedades dá este princípio deixa patente em duas manifestações contidas na Exposição de Motivos da mesma. A primeira quando declara que la construcción de una estructura tributaria que alcance mayores

grados de neutralidade es un objeto de la máxima importancia que, por sí solo, justificaria el impulso legislativo tendente a la reforma del Impuesto sobre las Sociedades”. E a segunda, quando afirma que o princípio da neutralidade “enzala perfectamente com los principios constitucionales de generalidade e igualdad, de aqui que conforme ele eje de la presente Ley.

³ Cfr. Ministerio de Economía y Hacienda: Informe para la reforma del impuesto sobre sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, pág. 30.

⁴ Casalta Nabais, J.: “A determinação da matéria tributável no IRC”. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.1, n.1, 2013, op. cit. pág. 2.

⁵ Cfr. Teixeira Ribeiro, J. J.: “As opções fiscais da Constituição.” Boletim de Ciências Económicas XXVIII, 1985, op. cit. pág. 91 e ss.

⁶ Cfr. Teixeira Ribeiro, J. J.: A reforma fiscal, Coimbra Editora, 1989, op. cit. pág. 221 e ss.

⁷ Cfr. Casalta Nabais, J.: Introdução ao direito fiscal das empresas, Coimbra, Almedina, 2015, 37.

⁸ Cfr. Casalta Nabais, J.: “A determinação da matéria tributável...”, op. cit. pág. 2.

⁹ Cfr. Casalta Nabais, J.: “A determinação da matéria tributável...”, op. cit. pág. 4.

¹⁰ Cfr. Casalta Nabais, J.: “A determinação da matéria tributável...”, op. cit. pág. 6.