

# ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Pelo DR. JOSÉ ISIDRO BRANDÃO

## SUMÁRIO

1. O Imposto.
2. Resumo histórico.
3. Os princípios da generalidade e uniformidade.
4. A excepção ao princípio da generalidade ; isenções tributárias.
5. Classificação das isenções.
6. Isenção do mínimo necessário à existência.
7. Função económica e financeira e função político-social das isenções.

### 1. O imposto.

Aristóteles definiu o homem como «animal político». Com efeito, o homem não pode deixar de viver em sociedade, pois não consegue isoladamente bastar às suas necessidades, realizar todos os seus fins — viver, desenvolver plenamente as suas faculdades, instruir-se, amar, ser forte, consciente, etc.

É assim forçado a viver em estreitas relações com os seus semelhantes, a ser dependente deles. Existe, deste modo, um vínculo social que consiste nesta recíproca dependência dos membros da sociedade. A experiência histórica e a análise das possibilidades individuais em confronto com as necessidades humanas, provam que o homem não pode deixar de viver em sociedade. Vivendo em sociedade, o homem, à sombra dos instintos de conservação e equilíbrio, elabora normas de conduta social. Pelo instinto de conservação reconhece que não pode viver plenamente senão em sociedade e pelo instinto de equilíbrio sente necessidade de que o procedimento social se regule e harmo-

nize, obedeça a leis que todos conheçam e respeitem. Poderíamos talvez afirmar que o homem se bastou a si próprio nos tempos mais recuados da civilização, mas à medida que esta se vai desenvolvendo, as necessidades vão aumentando e para a sua satisfação o homem isolado não basta.

A sociedade surge, assim, como uma consequência lógica na sua estrutura mais simples: a família. Os grupos vão-se aperfeiçoando cada vez mais e tornam-se, portanto, mais complexos, o que implica o aumento crescente das suas necessidades, de tal forma que essas necessidades só conseguem encontrar plena satisfação através da sociedade organizada, através, pois, do Estado. Tais necessidades denominam-se públicas, de satisfação passiva, em contraposição com as necessidades chamadas individuais, de satisfação activa.

As necessidades públicas são aquelas cuja satisfação é realizada pelo Estado; não há uma procura prévia nem preço.

Com efeito, o Estado desenvolve uma actividade financeira tendo em vista a satisfação das necessidades públicas. Estas necessidades são satisfeitas por meio de bens e serviços.

As necessidades do grupo satisfazem-se por meio de serviços públicos.

A actividade financeira decompõe-se assim em:

Receitas — aquisição de bens

Despesas — criação de serviços públicos

O Estado, para prover aos encargos que resultam do aumento progressivo das necessidades, carece de receitas.

Giannini distingue entre receitas de direito privado e receitas de direito público. Estaremos, pois, perante receitas de direito privado, quando as receitas do Estado forem obtidas através de processos de direito privado; aqui o Estado coloca-se na posição de qualquer particular. Estaremos perante receitas de direito público, quando o Estado se colocar numa posição superior à dos particulares, para a obtenção de receitas, ou seja quando utilizar processos de direito público.

Os autores que adoptam esta classificação incluem na categoria de receitas de direito público os impostos e as taxas, deixando as receitas patrimoniais para a das receitas de direito privado.

A verdade, porém, é que semelhante classificação parece não corresponder à realidade, isto porque o Estado nunca chega a abdicar da sua posição superior. O nivelamento total das vontades dos sujeitos da Relação — Estado e particulares — nunca chega a existir em absoluto e depois, mesmo que chegue a existir, o Estado dispõe sempre de privilégios que surgem mais tarde ou mais cedo.

Posta de parte esta classificação das receitas, vejamos aquela que em nossa opinião se deve adoptar. E, assim, classificaremos as receitas do Estado do seguinte modo :

- 1 — receitas do património ou patrimoniais
- 2 — receitas que resultam da prestação de serviços
- 3 — receitas de ordem política ou de soberania.

Não incluiremos os empréstimos públicos nesta classificação, porque o empréstimo público não deve ser considerado uma receita, mas sim uma antecipação de receita.

Analisemos os três grupos de receitas.

1 — As receitas patrimoniais são as provenientes da administração pelo Estado, ou seja dos bens do Estado, que ele administra como se fosse um mero particular.

2 — As receitas que resultam da prestação de serviços especiais correspondem às taxas.

3 — Os impostos, que correspondem às receitas de ordem política ou de soberania, são obtidos por meio da soberania do Estado.

De todas estas receitas, a principal é o imposto, que constitui a base das finanças modernas, na opinião de Ingrosso.

Para o Professor Dr. Armindo Monteiro, o imposto é uma obrigação pecuniária, criada por um acto de soberania, coactivamente exigida pelo Estado, do devedor, a fim de obter uma receita definitiva, independentemente de qualquer contra-prestação. Baseados nesta noção, verificamos que o imposto tem a sua fonte jurídica numa ordem do Estado, em virtude da qual as pessoas ficam adstritas, ou melhor, obrigadas, ao pagamento duma certa quantia em dinheiro.

O Estado, a fim de poder dar realização às suas funções, carece da contribuição dos indivíduos que se encontram na posse de bens, numa medida determinada em função do valor desses bens. O numerário é um meio indispensável para o funcionamento dos serviços públicos,

ou seja, o meio indispensável para que o Estado possa realizar as suas funções. Deste modo, somos forçados a concluir que a sua aquisição é função necessária da actividade estatal. O Estado, para organizar-se e defender-se das forças desregradas do país e do estrangeiro, para dar ao povo condições de vida progressivamente civilizada, ordena aos indivíduos e aos grupos de indivíduos que o compõem, um determinado comportamento, uma determinada conduta, que tem reflexos na sua actividade pessoal.

A fim de prover às despesas dos serviços necessários ao prosseguimento dos fins indicados, o Estado obriga os indivíduos e grupos de indivíduos a uma prestação pecuniária, que incide sobre a sua riqueza e em geral sobre a sua actividade económica. A justificação das duas espécies de ordens é idêntica e corresponde a uma única necessidade originária — a razão de existir do Estado.

O poder de imposição, portanto, é um modo de ser, um dos aspectos da soberania do Estado.

Porém, o Estado não procede arbitrariamente quando estabelece as normas dos impostos. O legislador é, antes, guiado por instituições e factos políticos, económicos e sociais, que são os pressupostos das normas a que vai dar carácter jurídico. Isto basta para compreender que quando o legislador faz a lei que atribui obrigatoriedade ao imposto, obedece a certos princípios superiores e anteriores à lei, tais como os princípios de equidade, visto que o imposto deve representar o equilíbrio entre as necessidades do Estado e a possibilidade de contribuição dos indivíduos para a satisfação dessas necessidades.

## 2. **Resumo histórico.**

O imposto surge-nos como um tributo pago pelo vencido ao vencedor em sinal de vassalagem. O conquistador exigia o pagamento de prestações pessoais aos povos subordinados ao seu poder, além da posse das terras conquistadas. O direito da força era, assim, o direito regulador do lançamento do imposto.

As funções do Estado e do Príncipe confundiam-se e este utilizava o imposto para manter o seu domínio. O imposto tinha carácter temporário e a necessidade de se tornar estável e definitivo surgiu

porque era preciso manter exércitos permanentes com o fim de garantir a ordem interna e externa. Primitivamente, o Príncipe suportava, com o rendimento dos seus domínios, os encargos das despesas públicas. Na Idade Média, o domínio do Príncipe era a fonte por excelência das receitas públicas e o imposto era excepcional. O tipo domínial característico da Idade Média é seguido dum período financeiro, denominado *regalista*, em que o Estado vive do arrendamento dos serviços públicos aos particulares, mediante o pagamento duma prestação.

Nos tempos da velha Roma, deparamos com receitas que provêm do arrendamento dos «*loca publica*» e «*ager publicus*» aos particulares. Encontramos um exemplo semelhante entre nós, no arrendamento do serviço dos correios, que esteve durante longo tempo a cargo dos particulares. Depois do período *regalista* entra-se numa nova fase, em que a fonte de receitas primordial já provêm do imposto: é a *fase tributária*.

Actualmente, parece caminhar-se para uma outra fase, chamada *social*: o imposto é não só a principal fonte de receitas, como também instrumento de grande importância na efectivação da renovação social. Verifica-se, assim, contrariamente ao que sucedeu em épocas passadas, que o imposto constitui, com o decorrer dos tempos, a principal fonte das receitas públicas. As receitas patrimoniais, que de início constituíam quase o único recurso para a sustentação do organismo social, são de reduzida importância em comparação com a soberania fiscal do Estado moderno; este vai alargando as suas funções e, para obviar aos encargos que estas acarretavam, surge como único meio o Imposto.

O imposto começa por ter um carácter local e transitório, no começo da nacionalidade. Cada aldeia, courela ou casal, possuía o seu foro próprio, surgindo-nos ao lado da «*terra privilegiada*», terras sujeitas aos tributos mais onerosos.

Não existia um sistema de igualdade nem uma regra geral. Em matéria de impostos, tudo era excepção e especialidade.

Verificou-se a primeira tentativa de generalidade, quando D. Afonso III, em 1265, solicitou aos povos um subsídio geral, a fim de satisfazer os encargos provenientes das lutas empreendidas para a conquista do Algarve. E a despeito de tal subsídio não se ter

obtido, a verdade é que a tentativa marcou e foi usada algumas vezes. Em 1372, nas Cortes de Leiria, D. Fernando pede ao clero e à nobreza o lançamento das sisas gerais, pedido que foi igualmente recusado.

Assim, só em 1387, durante a guerra da independência com Castela, as Cortes Gerais permitiram o lançamento das sisas, mas com carácter temporário e voluntário. Mais tarde, este imposto, de carácter transitório e voluntário, passou a ter carácter permanente, entrando no sistema geral das Constituições do Reino.

Os nobres ainda protestaram contra a permanência das sisas, porém elas ficaram com o seu carácter de generalidade, de forma que nem a nobreza, nem quaisquer pessoas privilegiadas, estavam isentas de imposto.

Levanta-se a questão de saber se a generalidade deste imposto não viria já de trás, sempre que se fazia o seu lançamento. Ora, segundo a opinião do Prof. Dr. Armindo Monteiro, parece deduzir-se um argumento afirmativo da resposta dada por D. João I, em 1338, aos fidalgos que reclamavam contra a generalidade das sisas, em que ele disse que «já em tempos de El-Rei D. Afonso, D. Pedro e D. Fernando, assim se fazia».

O certo é que os impostos foram ganhando o carácter de generalidade e igualdade que hoje se lhes reconhece, após lutas e resistências, e presentemente surge como um dever social que pertence a todos os cidadãos — quota parte dos encargos que cabem ao Estado por motivo da satisfação das necessidades do grupo. Esta concepção do imposto como dever de comparticipação nos encargos públicos, surge-nos a partir da Revolução Francesa. A situação até então era a de que a nobreza e o clero estavam praticamente isentos de impostos, recaindo todo o peso tributário no terceiro estado.

Nos tempos modernos, pode-se afirmar que o imposto encontra a sua razão de ser no sentimento de solidariedade social. Ora uma vez que a colectividade se aproveita e beneficia dos serviços organizados pelo Estado para a satisfação das necessidades do grupo, parece justo que o seu custo recaia sobre todos.

Pagar o imposto é, assim, um dever de colaboração de todo o contribuinte.

### 3. Os princípios da generalidade e uniformidade.

O imposto recai sobre a generalidade dos cidadãos, pois estes têm o dever de contribuir para os encargos públicos; é uma consequência lógica do princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, — art.º 5.º da Constituição Política da República Portuguesa de 1933 — que diz: «O Estado Português é uma república unitária e corporativa, baseada na igualdade dos cidadãos perante a lei...».

Este dever jurídico tributário estende-se não só aos nacionais, como aos estrangeiros que exerçam qualquer actividade económica em Portugal, da qual usufruam réditos.

É evidente que uma vez que se aproveitam dos serviços públicos criados pelo Estado, devem contribuir para a sua manutenção e tal fim é conseguido através do imposto.

O princípio da generalidade significa que está na base do imposto o ser exigido de todos os indivíduos que se encontram em situação económica de poder satisfazer o seu pagamento. Deste modo está posta de parte a ideia de quaisquer privilégios de classe, como acontecia antigamente. Um caso típico desses privilégios, existentes no nosso antigo sistema tributário, é-nos fornecido no foral concedido em 1151, por D. Afonso Henriques, ao Castelo de Arouce, no actual concelho da Lousã, onde estão isentos de pagamento do imposto em géneros, que se estabelecia como regra, os cavaleiros, as viúvas destes, os sagitários e os clérigos.

Como consequência do princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, temos ainda o princípio da uniformidade do imposto. Esta deve ser entendida no sentido de que o encargo tributário deve ser distribuído de modo uniforme entre os cidadãos. Uniformidade não significa que todos paguem o mesmo, mas que cada um pague segundo a sua capacidade contributiva. A equitativa repartição dos impostos realiza-se assim através dos princípios da generalidade e da uniformidade do imposto. Estes princípios, actualmente adoptados por todos os países, são considerados, na opinião de Wagner, axiomas de equidade na nossa moderna mentalidade, axiomas apresentados pela própria concepção de liberdade e igualdade pessoais e políticas.

#### **4. A exceção ao princípio da generalidade : Isenções tributárias.**

O princípio da generalidade domina actualmente todo o direito tributário.

Esta regra, porém, importa excepções, que são as isenções tributárias. Estas são muito antigas e admitidas em todos os sistemas fiscais.

Na Idade Média e nos tempos modernos, a ideia de privilégio dominava toda a organização social e quer os indivíduos, quer as classes, tinham a ânsia não da igualdade, mas de alcançar privilégios especiais. A nobreza tinha um maior privilégio tributário e gozava em regra de isenção. Por seu lado, a Igreja usufruía igualmente de idênticas regalias.

O encargo do imposto recaía apenas sobre as classes mais baixas. Era considerado uma afronta o pagamento do imposto, a tal ponto que a própria Igreja, queixando-se quando lhe exigiam o pagamento do imposto, dizia que a igualavam à ínfima rale, aos homens vis, que não têm honra. (Ordenações Afonsinas, Livro 2, Título 13 e 29, §§ 6 e 31).

A situação era verdadeiramente injusta, pois os privilégios aproveitavam unicamente àqueles que não tinham necessidade deles. As isenções tinham um carácter de privilégio e como tal eram usufruídas apenas por certas classes.

Presentemente, as coisas mudaram uma vez que, como acentuámos, a tributação é uma obrigação cívica geral. Apenas algumas pessoas se encontram isentas do pagamento do imposto em relação somente a certos impostos, devido a razões de ordem política, social ou económica. E, ao contrário do que acontecia antigamente, as isenções aproveitam hoje na sua generalidade aos que menos possuem. Verificaremos que assim é, quando fizermos referência às isenções concedidas para salvaguarda do chamado «mínimo de existência».

As isenções são, como o imposto, criadas por lei.

O § 1.º do art.º 70.º da Constituição Política de 1933, afirma expressamente: «Em matéria de impostos, a lei determinará: a incidência, a taxa, as isenções a que haja lugar».



Verifica-se, assim, que à face deste preceito constitucional, as isenções não podem ser invocadas senão nos precisos termos em que a lei as estabelece. Mas, uma vez em face duma dessas excepções ao princípio da generalidade, o particular tem juridicamente direito à imunidade.

Importa, porém, chamar a atenção para o seguinte: as isenções existentes no direito actual, tendo a sua explicação de natureza política, económica ou social, não representam um privilégio e, como tal, não contradizem os princípios da generalidade e da uniformidade do imposto.

## 5. Classificação das isenções.

Para classificarmos as isenções tributárias, lançaremos mão de vários critérios.

Assim, atendendo a circunstâncias próprias do sujeito, do objecto, ou do uso que se faz deste, distinguiremos as isenções em:

- a) pessoais;
- b) reais.

Giannini distingue entre isenções:

- a) subjectivas;
- b) objectivas.

Esta classificação de Giannini corresponde afinal à nossa primeira classificação.

Com base noutro critério, que atenderá à natureza da própria concessão, as isenções classificar-se-ão em:

- a) absolutas;
- b) condicionais e dependentes de verificação, pelo fisco, de certas circunstâncias de facto já existentes.

Se considerarmos o período da sua duração, as isenções serão:

- a) permanentes;
- b) periódicas.

Por último, atendendo à extensão, serão classificadas em :

- a) totais ;
- b) parciais.

## ISENÇÕES PESSOAIS

A regra é : todos os indivíduos estão sujeitos ao imposto, independentemente da categoria, natureza jurídica e até mesmo quaisquer que sejam as suas possibilidades económicas. Portanto, em absoluto, ninguém está isento completamente do imposto. Acontece, porém, que indivíduos, quer pela sua situação política ou diplomática, quer pela exiguidade dos seus proventos ou até porque se encontram reduzidos ao que os escritores alemães denominam «Existenz Minimum», não possuem qualquer capacidade tributável.

Façamos uma enumeração exemplificativa das isenções pessoais, dada a impossibilidade de uma enumeração taxativa :

- I — o Estado ;
- II — corpos e corporações administrativas ;
- III — o Presidente da República ;
- IV — os Ministros ;
- V — membros do Corpo Diplomático e Consular estrangeiro ;
- VI — estabelecimentos de piedade e beneficência ;
- VII — pessoas que pela exiguidade dos seus réditos são consideradas sem capacidade tributária para o pagamento do imposto.

### I — O Estado.

Está isento :

- da Contribuição Predial — pelo art.º 5.º, n.º 1.º do decreto de 5 de Junho de 1913, que aprovou o Código da Contribuição Predial.

«Art.º 5.º — São isentos de contribuição predial :

1.º — Os prédios do Estado, considerando-se como tais os edifícios públicos e as propriedades encorporadas nos Bens Nacionais, enquanto estiverem na administração e fruição do Estado ;

— da Contribuição Industrial — pelos art.ºs 11.º, n.º 1, da lei n.º 1.368 e 2.º, n.º 1.º do decreto n.º 8.465, de 4 de Novembro de 1922, que a regulamentou.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição :

1.º — O Estado ;

— da Contribuição de Registo — pelo art.º 7.º, n.º 6, do Regulamento de 23 de Dezembro de 1899.

«Art.º 7.º — São isentas da contribuição de registo :

6.º — as aquisições por parte da fazenda nacional de quaisquer prédios para serviço público.»

— do Imposto de Selo — nos termos do art.º 6.º do decreto n.º 31.156, de 3 de Março de 1941.

Art.º 6.º — O Estado não está sujeito ao pagamento de sisa, de imposto sobre sucessões e doações, do imposto de selo,...

— Do Imposto sobre sucessões e doações — nos termos do art.º 6.º do decreto n.º 31.156, já citado.

— da Sisa — nos termos da mesma disposição legal.

— de Impostos Aduaneiros — nos termos dos art.ºs 92.º, n.ºs 34, 38, etc., e art.º 116.º, n.º 5.º, das Instruções Preliminares das pautas das alfândegas, anexas ao decreto n.º 17.823, de 31 de Dezembro de 1929.

«Art.º 92.º — São isentos de pagamento de direitos de importação :

34.º — o material de guerra e outros artigos militares e instrumentos científicos pertencentes ao Estado, devolvidos das Colónias Portuguesas ;

38.º — Objectos adquiridos pelos museus do Estado...»

«Art.º 116.º — São isentos de direitos de exportação :

5.º — material de guerra e artigos militares exportados pelo Governo ; »

— do Imposto de trânsito nas estradas — pelo art.º 128.º do decreto n.º 18.406, de 31 de Maio de 1930 (Código da Estrada).

«Art.º 128.º — Os animais e veículos pertencentes ao serviços do Estado, corpos administrativos, assistência pública e incêndios, são isentos...»

— De Custas — nos termos do art.º 2.º, n.º 1.º do decreto-lei n.º 30.686, de 26 de Agosto de 1940 (Código das Custas).

«Art.º 1.º — Os processos cíveis estão sujeitos a custas que compreendem o imposto de justiça, os selos e os encargos.»

«Art.º 2.º — São isentos de custas :

1.º — O Estado...»

## II — **Corpos e corporações administrativas.**

Estão isentos :

— da Contribuição Predial — nos termos do art.º 5.º, n.º 2.º e 6.º, do respectivo Código.

«Art.º 5.º — São isentos de contribuição predial :

2.º — Os paços e outros edificios do concelho e da paróquia, se forem propriedade municipal ou paroquial...

6.º — os cemitérios públicos e seus templos e depósitos inteiros ; »

— da Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.º 2.º, da lei n.º 1.368, de 21 de Setembro de 1922.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição :

2.º — Os corpos e corporações administrativas, exclusivamente pelos serviços de beneficência, de hygiene, de salubridade, de assistência gratuita, de instrução e de fiscalização ou quaisquer outros, quando deles não recebam remunerações.»

— Contribuição de Registo — nos termos do art.º 10.º da lei n.º 1.668, de 9 de Setembro de 1924.

«Art.º 10.º — É isenta de contribuição de registo a transmissão de quaisquer bens ou valores para corpos administrativos para fins de instrução, assistência ou beneficência, sem distinção de título gratuito ou oneroso.»

### III — O Presidente da República.

Está isento :

— do imposto pessoal do rendimento — nos termos do art.º 5.º, n.º 1.º, do decreto n.º 8.969, de 4 de Julho de 1923.

«Art.º 5.º — São isentos do imposto pessoal do rendimento :

1.º — As dotações do Presidente da República e dos Ministros ; »

**IV — Os Ministros.**

Estão isentos :

— do Imposto pessoal do rendimento — nos termos do art.º 5.º, n.º 1.º, acima transcrito.

Estas isenções são concedidas ao Presidente da República e aos Ministros, em virtude da sua situação política.

**V — Membros do corpo diplomático e consular estrangeiro.**

Estão isentos :

— da Contribuição Industrial — pelo n.º 4.º do art.º 11.º da lei n.º 1.368.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição :

4.º — Os membros dos corpos diplomático e consular estrangeiros, pelos proventos dos seus empregos, quando igual tratamento seja concedido pelos seus respectivos países aos representantes de Portugal.»

— do Imposto pessoal de rendimento — pelo n.º 2.º do art.º 90.º da lei n.º 1.368.

«Art.º 90.º — São isentos deste imposto :

2.º — Os rendimentos dos membros do corpo diplomático e consular estrangeiros, na parte em que provenham dos seus empregos e tanto quanto idêntica isenção seja concedida nos respectivos países ao pessoal diplomático e consular de Portugal.»

— de Impostos aduaneiros — pelo art.º 92.º das pautas de importação e exportação anexas ao decreto n.º 17.823, de 31 de Dezembro de 1929.

«Art.º 92.º — São isentos de pagamento de direitos de importação:

- 1.º — Os objectos importados pelos chefes de missão acreditados no país conforme o uso diplomático, quando haja reciprocidade, nos termos do decreto n.º 17.224, de 14 de Agosto de 1929 ;
- 2.º — As bandeiras, selos, escudos e impressos de serviço e material de expediente, incluindo o mobiliário de secretaria, com destino aos cônsules acreditados no nosso país, no caso de reciprocidade ; »

As isenções que acabamos de referir são condicionais, como adiante se verá. Porém, desde já diremos que semelhantes facilidades só são concedidas em regime de reciprocidade.

## VI — Estabelecimentos de piedade e beneficência.

Estão isentos :

— da Contribuição Predial — pelo art.º 5.º, n.ºs 4.º e 5.º, do Código da Contribuição Predial.

«Art.º 5.º — São isentos de contribuição predial :

- 4.º — Os edificios em que estiverem estabelecidos os hospitais e as misericórdias e outros quaisquer serviços de assistência e beneficência pública... ;
- 5.º — As casas onde exclusiva e gratuitamente se dê protecção à menoridade e à infância desvalida, nos mesmos termos do número anterior ; »

— da Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.º 3.º, da lei n.º 1.368.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição :

- 3.º — As associações de socorros mútuos e de beneficência ; »

— Da Contribuição de Registo — pelo art.º 7.º, n.ºs 4.º e 9.º, do Regulamento de 23 de Dezembro de 1899 :

«Art.º 7.º — São isentos de contribuição de registo :

4.º — as transmissões por título gratuito de bens mobiliários e imobiliários a favor de estabelecimentos de caridade e beneficência legalmente constituídos ;

9.º — As pensões pagas pelos Montepios e quaisquer estabelecimentos de beneficência ; »

— do Imposto sobre aplicação de capitais — nos termos dos art.ºs 3.º, n.º 1.º (Secção A) e 45.º, n.º 1.º (Secção B) do decreto n.º 8.719, de 17 de Março de 1923.

«Art.º 3.º — São isentos do imposto de que trata esta secção :

1.º — Os juros de capitais mutuados pelas misericórdias, hospitais e asilos de beneficência.

«Art.º 45.º — São isentos do imposto referido nesta secção :

1.º — Os rendimentos de instituições de assistência...»

— do Imposto complementar — diz o art.º 1.º do decreto-lei n.º 22.541, de 18 de Maio de 1933 :

«O imposto complementar criado pelo art.º 2.º do decreto n.º 15.290, de 30 de Março de 1928, recai sobre os rendimentos sujeitos a :

a) — contribuição predial rústica e urbana ;

b) — contribuição industrial ;

c) — imposto profissional ;

d) — imposto sobre aplicação de capitais — secção A.

Semelhantes disposições têm um carácter taxativo e, portanto, o imposto complementar incide apenas sobre os elementos aqui ex-



pressos. Ora uma vez que os estabelecimentos de piedade e beneficência não estão sujeitos a qualquer dos grandes impostos reais — predial, industrial e imposto de capitais — há que concluir que se encontram isentos de imposto complementar. Fazem excepção a esta regra um ou outro estabelecimento de beneficência, como as misericórdias, que podem arrematar bens imóveis em execuções por si promovidas para recebimento de créditos hipotecários seus.

Deste modo, estão sujeitos a contribuição predial os bens nestas circunstâncias. É manifesto, pois, que, em virtude desta sujeição, podem certas entidades ficar sujeitas a imposto complementar. Para tal, basta somente que seja possível determinar-se, em relação às referidas entidades, uma importância superior a 10.500\$00, nos termos do art.º 2.º do já citado decreto do imposto complementar, que diz :

«Todas as pessoas singulares e colectivas, nacionais ou estrangeiras, que nas cidades de Lisboa e Porto ou em cada concelho do país auferam um rendimento tributável global, sujeito às contribuições e impostos a que alude o artigo antecedente, superior a 10.500\$00, ficam obrigadas ao imposto complementar pela parte que exceda este limite, nos termos do presente decreto.»

#### **VII — Pessoas que pela exiguidade dos seus réditos são consideradas sem capacidade tributária para o pagamento do imposto.**

Estão isentas :

— da Contribuição Predial — pelo § 1.º do art.º 5.º do respectivo Código.

§ 1.º — Os proprietários a cujos prédios seja atribuído globalmente rendimento colectável não superior a 10\$00 não pagam contribuição predial, mas esta isenção não aproveita ao rendimento colectável correspondente aos foros, censos e pensões ;

(O art.º 25.º do decreto n.º 16.731, de 13/4/29, aumentou para 15\$00 a quantia a que se refere o citado artigo).

— da Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.ºs 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, da lei n.º 1.368.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição :

5.º — Os empregados do Estado e dos corpos e corporações administrativos pelos proventos dos seus empregos quando sejam inferiores a 1.500\$00 por ano;» etc., etc.

— do Imposto Profissional — nos termos do art.º 63.º do decreto n.º 16.731, de 13 de Abril de 1929.

«Art.º 63.º — Os contribuintes deste grupo (empregados por conta de outrém) são isentos de imposto profissional pelos vencimentos dos empregos quando estes sejam inferiores a 6.000\$00 anuais em Lisboa e Porto, compreendida Vila Nova de Gaia, 5.400\$00 nas capitais de distrito e 4.800\$00 nas restantes terras.»

Estas isenções concedidas a pessoas julgadas sem capacidade tributária para o pagamento do imposto, têm por fim acautelar os interesses dos pequenos contribuintes—o seu «mínimo de existência».

## ISENÇÕES REAIS

Estas isenções, ou em razão da natureza, ou do uso do objecto, são concedidas pelo legislador com o fim de proteger os interesses económicos da indústria e de outras actividades — económicas, de beneficência e de cultura — e por motivos de equidade ou em consequência de eventos extraordinários, que tenham diminuído ou anulado a capacidade tributária do contribuinte.

Com as isenções reais acontece o mesmo que aconteceu com as pessoas, quanto à sua enumeração. Esta será, pois, exemplificativa, uma vez que é manifestamente impossível fazer-se uma enumeração taxativa.

Vamos indicar as mais importantes e agrupá-las atendendo aos fins que na nossa legislação presidiram à sua concessão.

As isenções que vamos referir, como aliás aquelas que temos analisado, encontram-se principalmente no domínio dos impostos directos.

**I — Isenções concedidas pelo legislador com o fim de intensificar a produção agrícola.**

— Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.º 11.º, da lei n.º 1.368, de 21 de Setembro de 1922.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição :

11.º — Os cultivadores ou exploradores de quaisquer prédios rústicos pelos rendimentos sujeitos a contribuição predial ; »

— Contribuição Predial — pelo art.º 5.º, n.ºs 9.º, 10.º, 11.º e 12.º do respectivo Código.

«Art.º 5.º — São isentos de contribuição predial :

10.º — durante dez anos, a contar do da primeira cultura, as terras pantanosas que forem enxutas por meio de drenagens e entregues a qualquer cultura ; »

— Contribuição do Registo — pelo art.º 7.º, n.º 16.º, do Regulamento de 23 de Dezembro de 1899.

«Art.º 7.º — São isentos de contribuição de registo :

16.º — os aforamentos para cultura de terrenos que se achem nas condições.»

— Imposto sobre aplicação de capitais — pelo art.º 3.º, n.º 2.º (Secção A) do decreto n.º 8.719, de 17 de Março de 1923.

«Art.º 3.º — São isentos do imposto de que trata esta secção:

2.º — os empréstimos de géneros para sementeiras, desde que se prove por atestado da respectiva junta de freguesia, passado em papel selado, que a quantidade desses géneros é proporcional à lavoura do devedor em terras próprias ou arrendadas;»

### II — Isenções concedidas para protecção das indústrias do mar :

— Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.º 9.º, da lei n.º 1.368, de 21 de Setembro de 1922.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição:

9.º — Os pescadores, pelos proventos da sua profissão, quando exercida directa e individualmente ou assalariados ou em companhias, sem intervenção de capital estrangeiro.»

### III — Isenções destinadas à protecção literária e artística.

— Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.º 12.º, da lei n.º 1.368, de 21 de Setembro de 1922.

«Art.º 11.º — São isentos desta contribuição:

12.º — Os jornalistas e escritores públicos.»

— Impostos aduaneiros — pelo art.º 92.º, n.º 9.º, da Pauta das Alfândegas, anexa ao decreto n.º 17.823, de 31 de Dezembro de 1929.

«Art.º 92.º — São isentos de pagamento de direitos de importação:

9.º — As obras de arte, de pintura e de escultura executadas e assinadas por artistas portugueses residentes no estrangeiro...»

**IV — Isenções concedidas com o fim de activar a construção de prédios urbanos, favorecendo assim o inquilinato e a própria construção civil.**

— Contribuição Predial — pelo art.º 1.º do decreto-lei n.º 31.561, de 10 de Outubro de 1941.

«Art.º 1.º — São isentos de contribuição predial os prédios urbanos construídos, ampliados e melhorados a partir da data da publicação do presente decreto, nas condições das alíneas e escalões seguintes: ...»

— Contribuição de Registo — pelo art.º 6.º da lei n.º 1.668, de 9 de Setembro de 1924:

«Art.º 6.º — Na primeira transmissão de prédios urbanos em que for devida contribuição de registo por título oneroso, desde que essa transmissão seja feita pelos próprios construtores e dentro do prazo de três anos após a construção, a contribuição de registo respectivo será de 1 por cento do valor dos prédios transmitidos.»

**V — Isenções que visam incitar a beneficência particular e facilitar a vida das respectivas instituições.**

— Contribuição Predial — pelo art.º 5.º, n.ºs 4.º e 5.º, do respectivo código, já transcritos e art.º 34.º da lei n.º 1.368, de 21 de Setembro de 1922.

«Art.º 3.º — São isentas de contribuição predial as instituições legalmente declaradas de utilidade pública...»

(Consideram-se instituições de utilidade pública as associações beneficentes ou humanitárias e os institutos de assistência ou educação, tais como hospitais, hospícios, asilos, Casas Pias, creches, lactários, albergues, dispensários, sanatórios, bibliotecas e estabelecimentos análogos).

— Contribuição Industrial — pelo art.º 11.º, n.º 2.º, da lei n.º 1.358.

«Art.º 1.º — São isentos desta contribuição :

2.º — Os corpos e corporações administrativos, exclusivamente, pelos serviços de beneficência, de higiene, de salubridade, de assistência gratuita...»

— Contribuição de Registo — nos termos do art.º 7.º, n.ºs 4.º e 9.º (já citados), do Regulamento de 23 de Dezembro de 1899.

— Imposto sobre Aplicação de Capitais — pelos art.ºs 3.º, n.º 1.º e 45.º, n.º 1.º (já transcritos), do decreto n.º 8.719.

#### **VI — Isenções concedidas em ordem a proteger a indústria metalúrgica nacional.**

— Imposto proporcional sobre a indústria mineira — pelo art.º 102.º do decreto n.º 18.713, de 11 de Julho de 1930:

«Art.º 102.º — São isentos do imposto proporcional os carvões minerais e os minérios de ferro quando aplicados na indústria metalúrgica nacional.»

— Contribuição Industrial — o art.º 103.º do mesmo decreto preceitua :

«Art.º 103.º — Os estabelecimentos metalúrgicos em que sejam tratados os minérios de ferro a que se refere o artigo antecedente (o 102.º já citado) ficam isentos de contribuição industrial durante quinze anos, a contar da data da sua instalação.»

#### **VII — Isenções concedidas em razão da exiguidade da matéria colectável.**

— Contribuição Predial — nos termos do art.º 5.º, § 1.º, já transcrito, do respectivo Código ;

— Contribuição Industrial — nos termos do art.º 11.º, n.º 5.º e 7.º, já citados, da lei n.º 1.368 ;

— Imposto sobre aplicação de capitais — nos termos do art.º 45.º, n.º 4.º, do decreto n.º 8.719 ;

«Art.º 45.º — São isentos do imposto referido nesta secção (B):

4.º — Os juros de depósitos feitos nas Caixas Económicas e de Reforma, quando o capital depositado não exceda 3.000\$00.»

(Esta quantia foi aumentada para 5.000\$00 pelo art.º 34.º do decreto n.º 16.731).

— Imposto Profissional — pelo art.º 63.º, já transcrito, do decreto n.º 16.731 ;

— Impostos Aduaneiros — pelo art.º 92.º, n.º 4.º, da Pauta das Alfândegas, anexa ao decreto n.º 17.823, de 31 de Dezembro de 1929.

«Art.º 92.º — São isentos de pagamento de direitos de importação:

14.º — O vestuário e calçado, manifestamente usados, vindos por encomenda postal, quando assim seja reconhecido e declarado pelos respectivos verificador e reverificador e as mercadorias vindas pela mesma via, quando a importância dos direitos não exceda 1\$50, moeda corrente ; »

— Imposto de Selo — nos termos do art.º 70.º da Tabela do Imposto de Selo anexa ao decreto n.º 21.916, de 28 de Novembro de 1932 :

«Art.º 70.º — Ficam isentas as declarações (para casamento perante as repartições de registo civil) prestadas por contraentes indigentes.»

## ISENÇÕES ABSOLUTAS E CONDICIONAIS

Quando as isenções são ditadas pela lei, sem condições, são chamadas *Isenções Absolutas*. Quer dizer : a regra de isenção tem incidência imediata e geral. Basta que o beneficiário da isenção se encontre na situação prevista pela lei para estar automaticamente isento do imposto, sem necessidade de prova prévia. Temos um exemplo no art.º 11.º, n.º 1.º, da lei n.º 1.368, que isenta o Estado de Contribuição Industrial.

*Isenções Condicionais* — quando as isenções são, segundo a lei, subordinadas à verificação de determinadas circunstâncias ou à prática de certos actos. Aqui a lei faz depender a concessão da isenção da verificação de um facto futuro e objectivamente incerto. As condições podem ser suspensivas ou resolutivas, consoante da sua verificação depende a concessão ou o desaparecimento da isenção. Um exemplo da isenção condicional é-nos fornecido pelo art.º 92.º, n.º 1.º, das Disposições Preliminares das Pautas Alfandegárias, anexas ao decreto n.º 17.823, de 31 de Dezembro de 1929, onde se preceitua :

«São isentos de pagamento de direitos de importação :

- 1.º — Os objectos importados pelos chefes de missão acreditados no País, conforme o uso diplomático, quando haja reciprocidade, nos termos do decreto n.º 17.224, de 14 de Agosto de 1929.»

Por último, temos no grupo das Isenções Condicionais, as isenções dependentes de verificação pelo fisco de certas circunstâncias de facto já existentes : são aquelas para cuja concessão a lei exige a prova prévia de que as condições por ela estabelecidas existem actualmente.

Estas isenções podem ser de prova única ou contínua. No primeiro caso, não é necessário repetir a prova feita ; no segundo, torna-se indispensável que o contribuinte repita periódicamente a prova de que as condições previstas continuam a verificar-se.

Um caso de isenção em que a lei exige a prova prévia, é o contemplado no n.º 2.º do art.º 3.º da lei n.º 1.368.



## ISENÇÕES PERMANENTES E PERIÓDICAS

A classificação toma por base o período de duração das isenções.

*Isenções permanentes* — vigoram enquanto vigorar a lei que as estabelece ou as circunstâncias que originaram a concessão da isenção. Estão nesta categoria as isenções da Contribuição Predial e da Industrial, concedidas ao Estado nos termos respectivamente do art.º 5.º, n.º 1.º, do Código de Contribuição Predial e do art.º 11.º, n.º 1.º, da lei n.º 1.368.

*Isenções periódicas* — são limitadas desde a origem a vigorar durante um período de tempo determinado.

Está neste caso a isenção do imposto profissional para as profissões para que se exija um curso, a qual é concedida por 3 anos. O tempo é contado a partir do termo do curso. É o que estabelece o art.º 79.º do decreto n.º 16.731, de 13 de Abril de 1929, quando diz :

«Aos contribuintes a que se refere o n.º 2.º do art.º 65.º, é concedida a isenção do imposto nos 3 primeiros anos a contar da data em que tiverem terminado o curso, quando algum seja exigido por lei para o exercício da profissão.»

Para os advogados, porém, a isenção não é concedida a partir do termo do curso, mas sim da sua inscrição na Ordem.

## ISENÇÕES TOTAIS E PARCIAIS

*Totais* — quando as isenções se referem a todo o facto tributário.

*Parciais* — quando apenas se referem a certa manifestação do facto tributário.

São totais quase todas as isenções permanentes. Myrbach-Rheinfeld chamou às isenções parciais «redução do imposto». Temos um exemplo das isenções parciais no art.º 41.º do decreto n.º 16.731, de 13 de Abril de 1929 :

«Art.º 41.º — As taxas referidas no artigo anterior serão, porém, reduzidas a 0,75 por cento e 1 por cento, respectivamente, para Bancos e outras sociedades que não hajam tido lucros no seu último exercício.»

## 6. Isenção do mínimo necessário à existência.

O mínimo de existência ou «nécessaire physique», como dizia Montesquieu, é o montante do rendimento que é indispensável para um indivíduo ou uma familiar manter a sua vida.

Jérémie Bentham e Stuart Mill foram os primeiros autores a afirmar que este «minimum» não devia estar sujeito ao imposto. Baseia-se esta teoria no seguinte argumento: o dever fiscal tem o seu limite na possibilidade do seu cumprimento para os contribuintes, aliás como todos os outros deveres. A existência do Estado é uma necessidade manifestamente superior à existência dos indivíduos e assim é que o Estado tem o direito de exigir da parte destes o seu sacrifício, o sacrifício inclusive das suas vidas, em certas circunstâncias difíceis, como no caso de uma guerra. Mas se é verdade que se reconhecem direitos ao Estado, não é menos verdade também que ele tem deveres e que, portanto, só poderá exigir o pagamento do imposto naquela medida em que o rendimento ultrapasse o que é necessário à conservação da vida, da saúde e da capacidade dum indivíduo.

Sem dúvida, a natureza dos impostos indirectos, como os de consumo, opõe-se a que aí possa ser tido em consideração este «mínimo de existência» para o deixar fora de atenção. Isto é, porém, uma razão para que lhe seja concedida situação nos impostos directos, o que corrigirá, dentro de certa medida, a injustiça do imposto indirecto.

Fazem-se várias críticas a esta isenção do «mínimo de existência», que consideramos todavia pouco consistentes.

1. Alguns autores afirmam que a determinação do que se chama «mínimo de existência» é arbitrária, visto que os países que consagram o princípio desta isenção fixam em cifras muito diversas o mínimo não tributável, umas vezes muito alto, outras muito baixo.

A esta crítica responde-se do seguinte modo: na organização fiscal há sempre uma certa dose de arbitrariedade. Efectivamente, há questões de medida que não se podem resolver senão por tentativas.

2. Outros autores afirmam que a maioria das fortunas é formada por pequenos rendimentos, de sorte que se se exagerar o princípio da isenção do «mínimo de existência», o imposto deixará de ser produtivo.

Mas a verdade é que este inconveniente se consegue atenuar, não fixando muito alto o limite da isenção.

3. Finalmente, para outros autores, há contradição e imoralidade na isenção do «mínimo de existência», por aumentar a influência e a preponderância política no Estado das classes que menos possuem, exonerando-as paralelamente de toda a participação no imposto. Esta consideração leva certos financeiros alemães a declarar que todo o que está isento do imposto não deve ser cidadão activo, devendo o exercício dos direitos de cidadão ser correlativo da capacidade de satisfazer os deveres de cidadão.

Pode-se contra-argumentar dizendo que os que estão isentos de impostos directos, em virtude do seu rendimento ser inferior ao «mínimo de existência», pagam todavia o imposto sob a forma de taxas indirectas. Aquela objecção não conserva, por isto, menos valor real. Com efeito, o imposto directo é o único que dá ao contribuinte plena consciência da sua participação nos encargos públicos. É igualmente aquele em que a repartição é mais justa.

Vistas as objecções feitas à isenção do «mínimo de existência», indiquemos algumas das teses que se levantam em sua defesa.

7. Uns afirmam que a referida isenção é reclamada, para certos impostos, pela justiça: é o processo de corrigir a improporcionalidade doutros impostos, especialmente dos de consumo.

2. Afirmam outros que a isenção do «mínimo de existência» é exigida dum modo absoluto pelo conceito de justiça, e explicam: a faculdade de pagar os impostos é proporcional ao rendimento bruto, quer dizer: é preciso deduzir as despesas de produção do rendimento bruto.

As despesas ocasionadas aos trabalhadores pela compra de objectos de primeira necessidade, constituem, justamente, despesas de produção. Mas que entender por despesas de produção?

Uns entendem que são exclusivamente as despesas necessárias à subsistência.

Outros dizem que é preciso aí incluir, também, as despesas que contribuem para obter um certo conforto.

Verifica-se, pelo exposto, quanto é incerto o conceito da justiça.

Perfilhamos a opinião de Wagner, que afirma que para se chegar a uma conclusão em tal matéria, é necessário encarar o problema através de dois pontos de vista :

1. Um ponto de vista puramente financeiro ;
2. Um ponto de vista de política social.

1. Analisemos o primeiro ponto de vista. Nos sistemas de impostos tradicionais, sistemas complicados onde se encontram reunidas séries de impostos inteiramente diferentes, a questão, praticamente, não possui interesse algum para certos impostos, nomeadamente para os impostos indirectos de consumo. A técnica e organização destes impostos não permitem, em geral, nenhuma isenção pessoal desta natureza. Na medida em que as pessoas interessadas, mesmo as mais pobres, consomem os produtos tributados (assim : o sal), suportam o peso do imposto e não podem ser, senão eventualmente, indemnizadas, nomeadamente sob a forma de salário.

De entre os outros impostos, é preciso distinguir os impostos pessoais, em particular os impostos sobre o rendimento e os impostos sobre o produto. Estes últimos, ligados directamente ao objecto, não permitem, senão difficilmente, isenções. Apresentam-se, contudo, para certos produtos, respectivamente, valores mínimos, como, por exemplo, nas casas, nas indústrias, etc.

A questão é mais importante quando se trata de impostos pessoais, particularmente daqueles que podem atingir o pequeno rendimento pessoal e que funcionam, então, a maioria das vezes, em parte como impostos directos sobre a remuneração do trabalho.

Mesmo que se considere o problema apenas sob o ponto de vista puramente financeiro, não se pode resolver a questão sem ter em conta todo o sistema de impostos existente.

Nos sistemas tributários que tocam os objectos de consumo necessários às classes inferiores, como o próprio sal, e prazeres, como as bebidas e o tabaco, e quando se pode atingir, com alguma certeza, a repercussão do imposto ou dos direitos de alfândega sobre o preço, a isenção pessoal do imposto em favor destas classes poderia ser equitativa. Ou então, se as classes inferiores pagam impostos pessoais directos, é preciso, por maioria de razão, reclamar a tributação pes-

soal progressiva das classes abastadas e isso ainda com o único fim de realizar no conjunto uma tributação ao menos proporcional.

Mas apreciando a questão independentemente do resto da tributação, é preciso, debaixo do ponto de vista puramente financeiro, repudiar a isenção de imposto, concedida, por princípio, aos pequenos rendimentos. Numa concepção exacta do Estado e das intervenções públicas, o imposto entra nas despesas necessárias da produção, que o próprio trabalho, como tal, deve fazer, despesas para as quais todos devem contribuir, como para outras da mesma ordem.

Não há lugar, pois, senão para isentar os indigentes, quer dizer, aqueles que vivem de esmolas.

2. É, pelo contrário, de uma maneira essencialmente diferente que se deve resolver a questão, se se partir do ponto de vista da política social. À luz deste prisma, é lícito, em virtude da sua fraca capacidade de prestação económica, isentar de impostos pessoais os pequenos rendimentos, a fim de não sobrecarregar os contribuintes; e poder-se-ia mesmo justificar a extensão desta isenção a outros impostos, particularmente aos impostos sobre o produto, na medida em que isso é realizável.

## **7. Função económica e financeira e função político-social das isenções.**

Finalmente, vamos analisar qual a função que desempenham as diversas isenções que tivemos ocasião de referir no decorrer deste trabalho. Encará-las-emos sob os aspectos:

1. económico
2. financeiro
3. político
4. social.

1. As isenções desempenham uma função económica importante. Com efeito, muitas delas são concedidas pelo Estado, a fim de beneficiar e desenvolver não só a produção agrícola, grande fonte da riqueza nacional, como ainda certas indústrias.

Isentando estas actividades do peso de determinados tributos, o legislador contribui para o enriquecimento nacional, pois como se sabe a agricultura e a indústria têm acentuado reflexo na economia do país a que respeitam.

2. Sob o ponto de vista financeiro, as isenções exercem uma função de correctivo à aplicação do princípio da generalidade do imposto. Com efeito, a rigidez de tal princípio levaria, na prática, às maiores injustiças, dado que acabariam por ser colectados indivíduos sem capacidade tributável. Ora esta impossibilidade de contribuir para o pagamento do imposto aconselha, por si só, a isenção. «Là où il n'a rien, le Roi perd ses droits».

Por outro lado, a rigidez do princípio da universalidade acarretaria, para a administração, despesas inúteis. Na verdade, a cobrança dos impostos devidos pelo Estado ou pelos Corpos Administrativos a si próprios ou a outra entidade pública, criaria unicamente despesas supérfluas, uma vez que, afinal, tudo se resumiria na transferência duma quantia dum cofre para outro da mesma entidade. É o que nos diz Giannini :

«Em relação aos impostos devidos pelo Estado ou pelos Corpos Administrativos a si próprios, ou a outra entidade pública, a isenção seria financeiramente justificada pela consideração de que, no primeiro caso, a cobrança do imposto apenas criava despesas inúteis à administração, tratando-se duma soma que passa dum cofre para o outro da mesma entidade e da mesma maneira, no segundo caso, dada a solidariedade do sistema financeiro do Estado considerado na sua unidade, é evidente que estes recíprocos pagamentos feitos por uma entidade pública a outra, constituem uma complicação dispendiosa, sem qualquer incremento efectivo do complexo da entrada dos valores tributários.»

O exposto é a aplicação da regra da produtividade do imposto, pela qual é condenado todo o sistema de impostos que não seja produtivo, pois que tal sistema iria criar, sem qualquer utilidade, uma fonte de despesas para o tesouro.

Através da isenção consegue-se deste modo uma equitativa repartição do imposto e evitam-se as referidas despesas, alcançando-se assim a justiça e a economia necessárias a todo o sistema tributário.

3. Quanto à função política que as isenções desempenham, verifica-se que no passado esta finalidade se realizava plenamente na atribuição de privilégios a pessoas que pertenciam a uma certa classe social — clero e nobreza — e que gozavam de tais regalias em virtude do seu predomínio político.

Presentemente, aquela função, embora com alcance muito mais restrito, verifica-se nas isenções concedidas ao Presidente da República e Ministros e, também, naquelas que usufruem os diplomatas estrangeiros.

4. Por último, as isenções realizam uma função social notória. Basta ter em consideração as isenções do «mínimo de existência», destinadas à protecção das classes menos abastadas; as isenções atribuídas a famílias numerosas; as isenções concedidas a prédios novos ou reconstruídos, o que, conseqüentemente, se reflecte na vida das populações urbanas, facilitando-lhes o grave problema das rendas de casa; e ainda, as isenções conferidas pelo Estado às entidades que lhe mereçam favor pelos seus fins, tais como estabelecimentos de piedade e beneficência, de instrução, sociedades de socorros mútuos, cooperativas, institutos, estabelecimentos estes que espalham grandes benefícios materiais, morais e culturais.

JOSÉ ISIDRO BRANDÃO