

POSIÇÃO DOS ADVOGADOS PERANTE O NOVO
CÓDIGO DO IMPOSTO PROFISSIONAL (*)

por Henrique Pimentel Saraiva

Advogado em Lisboa

Para melhor compreensão da palestra realizada no Instituto da Conferência da Ordem dos Advogados em 6 do corrente mês de Dezembro e suprindo, na medida do possível, as suas naturais deficiências vai-se procurar reproduzi-la. Far-se-á, também — quanto a nossa memória o permita — referência aos assuntos mais relevantes que a mesma palestra atraiu à discussão, através de intervenções — todas úteis — quanto a assuntos e pontos de vista nela expostos.

Como necessária e útil adjuvante, transcrevem-se as passagens do relatório do novo código que interessa focar.

No relatório do Código do Imposto Profissional, justificativo do sistema de tributação por ele consagrado, pode ler-se:

«Ao proceder-se, agora, à revisão da estrutura e técnica do imposto profissional, introduziram-se as muitas modificações sugeridas, quer pela orientação da presente reforma, que é no sentido da *tributação de rendimentos reais*, quer pelas exigências da *justiça fiscal* e pela adequada ponderação dos interesses, tanto da Fazenda como dos contribuintes». E assim, «*vai-se para a tributação do rendimento real dos contribuintes*, e pelos motivos já explanados no relatório da proposta da Lei de Meios para 1959. Significa isso que a *liquidação do imposto passa a fazer-se no ano seguinte ao da produção do rendimento ou até no próprio ano, e não no ano anterior*, como hoje nor-

(*) Comunicação ao Instituto da Conferência de Lisboa da Ordem dos Advogados em 6 de Dezembro de 1962 (Reconstituição sobre notas do autor).

malmente sucede, e, portanto, que o imposto respeita, não ao ano em que é cobrado, mas sim àquele em que o rendimento se obtém».

Quanto ao particular que interessa aos advogados, ensina-se e esclarece-se:

«A determinação do rendimento real dos trabalhadores por conta de outrem não suscita dificuldades que se mostrem invencíveis perante uma aturada fiscalização e sanções severas para os prevaricadores.

Não acontece o mesmo com a do rendimento real das profissões liberais, cujos contribuintes, não tendo geralmente contabilidade organizada, são prestadores de serviços de cuja quantidade e valor o fisco não pode muitas vezes aperceber-se.

Foi essa uma das razões por que em 1929 se desistiu da tributação do rendimento efectivo, estabelecendo-se para as profissões livres o regime das taxas fixas e contingentes.

Tal regime, porém, quer porque as taxas não podiam ser devidamente calculadas, quer porque a distribuição dos contingentes havia de ter sempre muito de arbitrário, conduziu a fortes desigualdades não só entre contribuintes da mesma profissão, como entre contribuintes de profissões diferentes.

Substitui-se agora esse regime pela determinação do rendimento com base na declaração dos profissionais, podendo estes continuar a proceder como até aqui, ou optar pela passagem de recibos, em impressos de modelo oficial, a todos os seus clientes.

No caso de optarem pela passagem de recibos, as declarações serão preenchidas com a soma dos talões e seguidamente verificadas por uma comissão onde tem assento um delegado da respectiva categoria de contribuintes, a qual deverá fixar o rendimento colectável quando as considere inexactas; no caso de não optarem, as declarações serão igualmente presentes à aludida comissão, a qual fixará sempre o rendimento dos declarantes». [...] «E para que o Estado, impotente por vezes em face das fraudes, não corra o risco de perder tudo, estabelece-se a presunção de um rendimento liquido mínimo para cada uma das actividades liberais exercidas com carácter de profissão, rendimento que, variando conforme as importâncias das terras, se tentou calcular com parcimónia».

E finalmente:

«Só falta dizer que, começando o presente código a vigorar em 1 de Janeiro de 1963, já no próximo ano se procederá ao lançamento do imposto sobre os rendimentos percebidos em 1962 pelos profissionais livres. Se não fosse assim, estes profissionais ficariam sem pagar nada durante um ano.

Aliás, o imposto que lhes foi liquidado para 1962, não incidiu sobre o rendimento efectivamente obtido neste ano, mas sobre o rendimento que, no lançamento efectuado em 1961, se presumira eles viessem a obter. O imposto

de 1962 constituiu, assim, um *encargo fixo* do exercício da actividade, uma despesa a suportar qualquer que seja o rendimento, não representando, portanto, percentagem do rendimento líquido que se tributa agora, mas a importância a deduzir ao rendimento bruto para se apurar o líquido.

Do que acaba de transcrever-se, logo se vê que o *sistema* ora criado pondo termo à tributação pelo regime das taxas fixas e contingentes, visou acabar com o que de *arbitrário* tal regime comportava, estabelecendo um processo atinente à consecução duma *melhor justiça fiscal*, através dum *mais perfeito conhecimento dos rendimentos das profissões livres*.

Só por este facto, todos nós, portadores duma formação universitária não estranha aos fins visados, devemos louvar o sistema adoptado na tributação dos nossos rendimentos profissionais.

Por isso mesmo, e, porque, tanto como o legislador, nós também pretendemos que se atinja uma melhor justiça fiscal, não concebemos — dada a noção que possuímos da nossa categoria tributária — que possa admitir-se que algum de nós, nas declarações a prestar, *oculte voluntariamente* quaisquer rendimentos.

Dito isto, determinemos, agora, a *posição dos advogados perante o novo Código do Imposto Profissional*, pelo que respeita aos *rendimentos auferidos e a declarar*.

Assim, para determiná-la, refere-se tudo quanto interessa conhecer para o conseguir:

- I. *Incidência*
 - a) Princípio geral
 - b) Sujeição ao imposto
- II. *Determinação da matéria colectável*
- III. *Liquidação do imposto*
- IV. *Fiscalização*
- V. *Regime especial para o ano de 1963*
- VI. *Considerações finais*.

I

Incidência

a) *Princípio geral*: Este princípio encontra-se consagrado no art. 1 e seu § 1.º do código, e por força deles o imposto profissional incide

sobre os *rendimentos do trabalho*, considerando-se como tais, pelo que nos respeita, os *honorários e avenças*.

Quanto a este particular, entendemos, que, especificamente, não existe qualquer distinção entre honorários e avenças. Na verdade *a avença é uma forma convencional do pagamento de honorários*. Por isso se entende que a forma legal usada no § 1.º do art. 1 — ou *honorários, quer a título de avenças, etc.* — embora pleonástica, não tira às avenças — no que nos diz respeito — as características de honorários.

O que a forma legal revela é uma notória imprecisão da terminologia, atribuindo-se à expressão *honorários* um conteúdo mais lato, pois, na tradição, ela era utilizada, quase exclusivamente, para designar as remunerações dos profissionais livres. Efectivamente, no nosso caso, a *avença* não é ordenado, nem vencimento, nem salário, sabido que estes se baseiam no vínculo de prestação de serviços a uma entidade patronal com permanência e regularidade.

Ora, no exercício das profissões livres a *avença*, como se disse, constitui uma forma convencional de pagamento de honorários por serviços prestados, não implicando subordinação à entidade que faz o seu pagamento, pois tal subordinação poderia criar situações contrárias à deontologia profissional.

b) Sujeição ao imposto: Nos termos do art. 2 e sua alínea c), os rendimentos mencionados no artigo anterior são sujeitos a imposto quando auferidos por pessoas singulares, nacionais ou estrangeiras, que no continente ou ilhas adjacentes *exercem por conta própria alguma das actividades constantes da tabela anexa*, al. c).

A actividade dos advogados encontra-se contemplada nesta alínea.

II

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

O processo da determinação da matéria colectável inicia-se pela *apresentação em duplicado da declaração modelo n. 1*, que em obediência ao disposto no art. 6 e seu § 1.º deverá fazer-se, no *mês de Janeiro de cada ano*, na secção de finanças do concelho ou bairro da área do domicílio do contribuinte e, na sua falta, na do *escritório*.

Como se vê, este preceito é *inovador* porquanto, contrariamente ao que sucedia na legislação anterior, a declaração passa a apresentar-se na secção de finanças do concelho ou bairro do *domicílio*, e só na falta deste na do *escritório*.

Nesta declaração devem mencionar-se todas as remunerações ou rendimentos recebidos no ano antecedente, isto é, os *honorários propriamente ditos* — e nestes, pelas razões apontadas, deverão encontrar-se incluídos os montantes das *avenças*, e, em nossa opinião, também as *remunerações de cargos, estranhos à profissão, exercidos em quaisquer empregos*. E entendemo-lo assim porquanto a declaração modelo n. 1 não é específica da nossa profissão, *devendo ser apresentada por todos aqueles que auferiram rendimentos do trabalho* em montante que os torne passíveis de imposto. Não se compreenderia que o *exercício misto de actividades* — ambas remuneradas — obrigasse à apresentação de duas declarações. Mesmo que tenha de funcionar, quanto às remunerações estranhas à profissão, o disposto nos arts. 23 e 26 do código, não devemos esquecer-nos de que não somos nós que liquidamos o imposto, e por isso as entidades competentes, apreciando as declarações apresentadas e determinando o rendimento ou matéria colectável e tendo em vista as suas diversas proveniências, liquidarão o imposto, observando o que dispõem os arts. 21, 22, 23 e 26 do código.

Reforçando o que dissemos: *as entidades que pagarem avenças não deverão descontar a importância de 1% a que se refere o art. 26*, pois, como resulta da leitura deste preceito, este desconto só respeita aos contribuintes abrangidos pelas *alíneas a) e b) do art. 2 e os rendimentos* resultantes do exercício da advocacia encontram-se contemplados na *alínea c) deste mesmo artigo*.

Este desconto de 1% só deverá fazer-se nas remunerações de quaisquer cargos, estranhos à profissão, que os advogados desempenhem.

▲A declaração modelo n. 1, atrás referida, deverá ser acompanhada — quando for caso disso — dos documentos referidos na *alínea a) do art. 3*, mas *sempre* dos mencionados nos ns. 1.º e 2.º do art. 10 — comprovativos das *despesas* aí mencionadas.

Para efeito do *preenchimento da declaração modelo n. 1* poderão os advogados, nos termos do art. 8, passar *recibos em impressos mo-*

delo n. 2 de todas as importâncias cobradas dos seus clientes mencionando nessa declaração a respectiva soma.

Quanto a este preceito foram levantadas dúvidas relacionadas com as verbas recebidas dos clientes para *despesas judiciais e extra-judiciais e provisões razoáveis por conta de honorários*.

A redacção desde art. 8 é manifestamente defeituosa. Mas supomos que, se atendermos ao seu espírito, as dúvidas desaparecerão.

Efectivamente, no preceito a interpretar-se diz-se que os advogados podem passar recibos em impressos modelo n. 2, *de todas as importâncias cobradas* dos seus clientes, mencionando *nessa declaração a respectiva soma*.

Comecemos por notar que o legislador se refere a *importâncias cobradas* e não a *importâncias recebidas*, exigindo que aquelas se mencionem *nessa declaração* — que outra não é senão a declaração modelo n. 1 — pelo seu total.

Se conjugarmos este art. 8 com o disposto nos arts. 1, 6 e 31, tendo sempre em vista a justificação do sistema constante do relatório — atrás, no essencial, transcrita —, logo concluiremos que, com tal sistema, se pretendeu, na medida do possível, a tributação do *rendimento real*, ou seja o *rendimento liquido*. Este rendimento, como se viu, procura obter-se através das *remunerações constantes da declaração modelo n. 1*, deduzindo delas as despesas a que alude o art. 10.

Assim, só podem considerar-se como *importâncias cobradas* aquelas que correspondam a *pagamentos de remunerações, certas e já definidas*, respeitantes a serviços profissionais prestados, pois, como resulta do art. 6 e o corrobora o próprio art. 8, são estas remunerações que têm de declarar-se, por constituírem o rendimento tributável da nossa profissão.

Ora, as *importâncias recebidas* — que não sejam importâncias cobradas — dos clientes, para se fazer face a *despesas judiciais ou extra-judiciais*, por serem despesas não obrigam à passagem do recibo pelo sistema do impresso modelo n. 2, pois estes recibos respeitam, única e exclusivamente, às importâncias cobradas como remunerações e são estas que constituem o rendimento da nossa profissão.

As importâncias *recebidas* para fazer face às despesas em apreço estão sujeitas — sendo caso disso — à passagem de recibo nos termos do art. 141 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Quanto às *provisões razoáveis por conta de honorários*, precisamente porque são *por conta*, não podem ser consideradas como modo de pagamento de honorários, e deste modo, enquanto estes não estiverem determinados, as provisões não constituem importâncias *cobradas* dos clientes., mas sim e apenas, digamos, *garantia* quanto aos honorários — ainda imprecisos — a pagar ao advogado, garantia esta a levar em conta, na sua determinação, pois só quando os honorários estiverem *definiados* é que se deverá passar, para sua *cobrança*, o recibo pelo sistema do impresso modelo n. 2.

Assim, enquanto os honorários não estiverem concretizados, as importâncias recebidas como provisões estão sujeitas a selo nos mesmos termos em que se encontram as recebidas para fazer face a despesas judiciais ou extra-judiciais.

A este entendimento não se opõe o disposto no art. 6, quando exige que, na declaração modelo n. 1, as pessoas sujeitas a imposto mencionem todas as remunerações ou rendimentos por elas recebidos ou *postos à sua disposição no ano antecedente*.

A leitura menos atenta deste preceito poderia levar a supor que tanto as importâncias para despesas *judiciais ou extra-judiciais*, como as *provisões razoáveis por conta dos honorários*, teriam de ser mencionadas pelos advogados nas declarações modelo n. 1, por serem — umas e outras — postas à sua disposição.

A simples leitura de quanto atrás se disse basta para demonstrar o absurdo de uma tal interpretação.

Contudo, em reforço do nosso entendimento, acrescentaremos:

A expressão *postas à sua disposição*, como o texto o demonstra, está íntima e inseparavelmente relacionada *com as remunerações ou rendimentos*: Só quando estes, não sendo recebidos pelos respectivos titulares, forem postos à sua disposição, é que têm de constar da declaração modelo n. 1.

Ora, na lógica dos princípios, as importâncias recebidas pelos advogados e postas à sua disposição pelos seus clientes, para os fins indicados, constituem *crédito* destes sobre aqueles.

Assim, enquanto a conta de honorários se não encontrar encerrada, o advogado é *devedor* ao seu cliente, por todas as importâncias que este, a qualquer título, ponha à sua disposição.

Seria, portanto, a todos os meridianos, absurdo considerar como remuneração ou rendimento a posição devedora que se refere. Só

através da conta final de honorários, onde as compensações de crédito a débito se operarem, é que se conhece a *remuneração real e efectiva* do advogado, relacionada com os serviços prestados, para execução dos quais os clientes puseram à sua disposição as importâncias referidas. É por esta remuneração real e efectiva que o advogado deverá passar o recibo em impresso modelo n. 2, se por este sistema optou.

Por força do disposto no art. 59:

— a falta ou inexactidão da declaração modelo n. 1, bem como as *omissões nela praticadas*, serão punidas, no caso de simples negligência, com multa de 100\$ a 20.000\$, não podendo esta, porém, exceder o quantitativo do imposto liquidado;

— havendo *dolo*, a multa será igual ao dobro do imposto não liquidado, mas no mínimo de 200\$. Nos termos do art. 79 a *apresentação voluntária* do infractor a solicitar o pagamento da multa, antes de lhe ser notificado o auto de transgressão, reduzi-la-á a metade;

— o *não cumprimento do disposto no art. 8 e seu § 3.º*, quando tenha havido opção pelo regime nele previsto, será punido com multa de 750\$ a 30.000\$ (art. 61), reduzida a metade no caso de pagamento voluntário nos termos do art. 79;

— a *recusa de apresentação dos talões* dos recibos passados ou das cadernetas a que se referem os §§ 2.º e 3.º do art. 8, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, serão punidas com multa de 1.500\$ a 60.000\$ (art. 62), reduzida a metade quando funcionar o art. 79;

— havendo *falsificação ou viciação* previstas no art. 62, o tribunal participá-lo-á, nos 8 dias seguintes ao trânsito em julgado da decisão, ao agente do Ministério Público competente, nos termos e para os efeitos do art. 164 do C. P. Pen., independentemente da participação, no mesmo prazo, a outras entidades que devam tomar conhecimento da infracção para eventual procedimento disciplinar (art. 80);

— a condenação por transgressão dos preceitos deste diploma, fora do caso contemplado no artigo anterior, de contribuinte que exerça actividade abrangida pela tabela anexa e enquadrada por organismo corporativo ou profissional será participada a este para efeito da aplicação das sanções disciplinares que no caso couberem. A participação competirá ao chefe da secção de finanças e deverá ser feita nos 8 dias seguintes ao do trânsito em julgado da sentença ou do recebimento do processo (veja-se o art. 82).

Quanto à adopção do sistema do art. 8 — *passagem de recibos* — veja-se o que, a este respeito, dispõe o art. 9: apresentadas as declarações modelo n. 1, serão elas verificadas, em cada concelho ou bairro, pelas comissões referidas no art. 11, compostas por três membros — 2 funcionários e 1 representante da respectiva categoria de contribuintes, às quais competirá fixar a matéria colectável, quando nelas reconheça quaisquer faltas, insuficiências ou inexactidões. O rendimento colectável dos contribuintes que constam da tabela anexa e não tenham optado pelo regime estabelecido no art. 8 será *sempre* fixado pela comissão referida no artigo anterior, com respeito, porém, do disposto no art. 31 e seus parágrafos (art. 12).

Quanto à fixação da matéria colectável, conclui-se do confronto dos arts. 11 e 12 que os rendimentos das declarações apresentadas pelos advogados que optaram pelo regime estabelecido no art. 8 — *passagem de recibos* — em princípio são aceites, só o não sendo quando a comissão nelas reconheça quaisquer faltas, insuficiências ou inexactidões. Se tal não suceder, os rendimentos declarados são aceites e, feitas as deduções legais, determinarão o rendimento colectável do declarante.

Deste modo a comissão não fixa o rendimento: aceita o que foi declarado, que outro não será senão o somatório daqueles que foram percebidos, e pelos quais se passaram os recibos contemplados no art. 8. As faltas, insuficiências ou inexactidões, pode a comissão reconhecê-las através das informações prestadas em obediência ao disposto nos arts. 49, 50 e 51.

Da fixação da matéria colectável nos termos dos arts. 11 e 12, poderão os contribuintes *reclamar* de 1 a 15 de Abril para uma comissão distrital, composta por 4 membros, 2 dos quais serão os delegados da respectiva categoria dos contribuintes designados, na hipótese, pela Ordem dos Advogados (art. 15). (Vejam-se: arts. 16, 17, 18 e 19).

O rendimento fixado pelas comissões não é susceptível de impugnação contenciosa, salvo no caso de preterição de formalidades legais, pois, se tal suceder, os contribuintes poderão recorrer da deliberação de qualquer das comissões para o Tribunal da 2.^a Instância do Contencioso das Contribuições e Impostos, sem efeito suspensivo (art. 20 e §§ 1.º e 2.º). Na omissão deste preceito quanto ao prazo de interposição, em hipóteses semelhantes, sempre se en-

tendeu que funcionava o prazo estabelecido no art. 29 do dec. 16 733, de 13-4-1929.

A insusceptibilidade de impugnação contenciosa, salvo verificando-se preterição de formalidades legais, é, em matéria desta natureza, tradicional no direito tributário português. Em circunstâncias idênticas se encontravam já, no domínio da legislação anterior, os profissionais liberais, que só podiam recorrer das decisões das suas reclamações quando na fixação do contingente houvesse preterição de formalidades legais. Por isso, quer na doutrina quer na jurisprudência, sempre se entendeu que há preterição de formalidades legais, quando se omite algum direito, acto ou fórmula prescrita na lei, quer substantiva, quer adjectiva, ou quando se pratica sem as formalidades legais, ou, mais concisamente, quando qualquer acto essencial foi postergado ou deixaram de ser considerados todos os elementos de apreciação.

O conhecimento dos elementos necessários para obter a prova da preterição em apreço faz-se, como também era tradicional, solicitando tal conhecimento a quem de direito.

III

LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO

Uma vez fixado o rendimento colectável procede-se à *liquidação do imposto* tendo em vista o disposto no art. 32, e, quanto à taxa aplicável, o que preceituam os arts. 21, 22 e 23.

A competência para a liquidação do imposto pertence à secção de finanças do concelho ou bairro onde, nos termos do § 1.º do art. 6, deve ser entregue a declaração modelo n. 1 (art. 25).

IV

FISCALIZAÇÃO

Veja-se, quanto a este particular o capítulo VII do código, no qual, por mais ligados ao exercício da advocacia, se destacam os arts. 49, 50, 51 e 54.

Pelo que respeita a *penalidades*, já elas se referiram quando se tratou da determinação da matéria colectável, mencionando-as a propósito dos actos que têm de praticar-se.

V

REGIME ESPECIAL PARA O ANO DE 1963

Por força do disposto no art. 8 do dec.-lei 44 305, de 27-4-1962, que aprovou o novo Código do Imposto Profissional:

«O rendimento colectável a tributar em 1963 dos contribuintes constantes da tabela anexa e que, segundo a legislação em vigor, deveriam ser incluídos no lançamento para esse ano será determinado nos termos do art. 7 e ss. do código, mas deduzido do imposto profissional — profissões liberais — que tiver sido ou ainda houver de ser liquidado àqueles contribuintes pelo exercício da sua actividade em 1962».

Assim, os advogados já em Janeiro de 1963 terão de apresentar a declaração modelo n. 1, acompanhada da documentação que referimos, *na qual*, neste caso especial, mencionarão, exclusivamente, os rendimentos próprios da advocacia.

Como, no regime em apreciação, não pode funcionar o sistema estabelecido no art. 8 do novo Código do Imposto Profissional — passagem de recibos em impressos modelo n. 2 — todos os advogados ficam sujeitos à fixação do seu rendimento prevista no art. 12, rendimento este ao qual se deduzirá o imposto profissional de 1962, já pago. Determinado, assim, o rendimento líquido — rendimento colectável — seguir-se-ão os trâmites subsequentes cujo termo é a *liquidação do imposto*.

Pelo que se deixa exposto tem de entender-se que as entidades referidas nos arts. 49, 50 e 51 atrás citadas ao tratar-se da fiscalização já terão, em Janeiro de 1963, de cumprir estes preceitos.

VI

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O *regime especial* que acabamos de referir encontra-se justificado no relatório do código, em termos que, embora já reproduzidos, por comodidade de aproximação de novo se transcrevem:

«Só falta dizer que, *começando o presente código a vigorar em 1 de Janeiro de 1963, já no próximo ano se procederá ao lançamento do imposto sobre os rendimentos percebidos em 1962 pelos profissionais livres.* Se não fosse assim, estes profissionais ficariam sem pagar nada durante um ano. Aliás, *o imposto que lhes foi liquidado para 1962 não incidiu sobre o rendimento obtido neste ano, mas sobre o rendimento que, no lançamento efectuado em 1961, se presumira eles viessem a obter.* O imposto de 1962 constitui assim *um encargo fixo do exercício da actividade*, uma despesa a suportar qualquer que seja o rendimento, não representando, portanto, percentagem do rendimento bruto para se apurar o líquido».

Louvando-se, embora, o esforço despendido na redacção das razões que conduziram ao regime especial — melhor será chamar-lhe de excepção — que foi criado para os profissionais livres, lamenta-se que não fossem apresentadas de forma convincente, pois que, analisadas honestamente por quem não seja desconhecedor da técnica dos nossos impostos, bem poderá afirmar-se — pelo que de antitético e frágil possuem umas e outras — que não podem constituir suporte válido ao regime de excepção criado aos profissionais livres para o ano de 1963.

No relatório que precedeu a reforma operada pelo dec. 16 731, confessava-se o seguinte:

«Os modernos sistemas fiscais em todo o mundo civilizado, pode dizer-se, são enformados pelo princípio da tributação do *rendimento líquido livre; rendimento real* em qualquer caso.

Os nossos impostos têm sido também dominados pelo mesmo princípio sobretudo desde 1922, mas na presente reforma quase sempre se sacrificou esse princípio à tributação do *rendimento normal* ou de um *valor normal*».

«[...] Para os indivíduos que exercem as *profissões liberais*, na impossibilidade de determinar os lucros, foi-se para o regime da *taxa-fixa*; mas como há as maiores desigualdades nos ganhos destas profissões, não só houve que diferenciar algumas taxas com a ordem de terras, mas ainda, dentro de cada

concelho, sujeitar as mesmas a uma redistribuição, conforme a *importância provável dos proventos*».

Ora, tanto aquele *rendimento normal ou valor normal* como estes *prováveis proventos* eram denominados, na técnica fiscal corrente, como rendimentos presumíveis.

Assim, no domínio da legislação anterior ao novo código, o imposto profissional das profissões liberais bem como os restantes impostos eram pagos adiantadamente. Isto quer dizer que tal imposto tributava todos os rendimentos auferíveis no ano em que o imposto se pagava.

Deste modo, os rendimentos dos profissionais livres, referentes ao ano de 1962, *já estavam tributados*, e o imposto que aqueles rendimentos *legalmente* originavam, *integralmente pago* à data da entrada em vigor do novo código — 1 de Janeiro de 1963.

E estes rendimentos, como se viu, por *imposição legal*, tinham de ser rendimentos presumíveis, pois só estes, e não outros, podiam ser tributados.

É, por isso, frágil e destituída de qualquer suporte legal a circunstância de o imposto que foi liquidado aos profissionais liberais, para o ano de 1962, não incidir sobre o rendimento efectivamente obtido neste ano. Não incidiu pela simples razão de que a lei se opunha a isso, sabido, repete-se, que esta ordenava a tributação de *rendimentos presumíveis e não de rendimentos efectivos*. E a justificação não se fortalece afirmando-se que o imposto de 1962 incidira «sobre o rendimento que, no lançamento efectuado em 1961, se presumira eles viessem a obter», antes pelo contrário destrói a premissa — que por inconsistência legal não havia que referir-se — *para se confessar que a tributação de 1962 se fizera legalmente*, isto é, *com base em rendimentos presumíveis*, como a lei o ordenava e impunha.

A referência ao lançamento efectuado em 1961 não é relevante, nem pode conduzir à suposição de que os rendimentos nele lançados eram os presumíveis desse ano, pois todos sabiam que a lei impunha que fossem os do ano seguinte — na hipótese os do *ano de 1962*.

A referência a que se aludiu não tem, pelos motivos expostos, qualquer valor a utilizar na justificação do regime especial e de excepção imposto aos profissionais livres na sua tributação para 1963.

Efectivamente, na técnica fiscal o lançamento consiste no conjunto de trabalhos e operações a que se procede nas secções de finanças até à extracção dos conhecimentos ou recibos a entregar ao contribuinte quando este paga, na tesouraria respectiva, o imposto a que está sujeito. Entre os trabalhos e operações realizados, encontra-se o da *liquidação do imposto*, sem a qual não poderiam extrair-se os conhecimentos ou recibos.

O pagamento dos impostos iniciava-se em 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que tinham sido lançados. Como o lançamento comportava uma liquidação do imposto devido pelos *rendimentos presumíveis do ano posterior* à sua elaboração, o imposto assim liquidado e pago reportava-se a este ano e não àquele em que o lançamento se elaborara. Daqui resulta que o imposto devido por aqueles rendimentos, com início de pagamento em Janeiro, *era pago adiantadamente*, e, por isso, tributava os rendimentos do ano a que o imposto dizia respeito. Ora, os profissionais livres tendo pago o seu imposto do ano de 1962, ou seja, aquele que tributava os rendimentos deste ano, no momento em que pagaram foi-lhes entregue o respectivo conhecimento ou recibo, o que equivale a dizer que receberam do Estado a correspondente *quitação*. Criou-se, deste modo, uma desobrigação, digamos, conducente a uma situação subjectiva, que, adentro dos melhores princípios jurídicos, *tem de considerar-se inalterável*.

Não pode, também, aceitar-se — por inconsistente — a afirmação de que tal imposto constitui *encargo fixo do exercício da actividade*, pois é imposto mesmo — e não encargo — com todas as suas características e sem novação possível, pois não tributou o exercício em si, mas tão simplesmente os *rendimentos presumíveis* dele, que eram os únicos sujeitos a imposto, *que já foi pago*, e do Estado se recebeu a correspondente *quitação*.

Da análise feita às razões justificativas do regime de excepção que nos foi imposto para o ano de 1963, e que, honestamente, consideramos irrelevantes, afigura-se-nos que, com tal sistema, embora atentatório da justiça fiscal que o código deseja louvavelmente atingir, se pretendeu apenas que os profissionais livres não ficassem na situação de *não pagar nada durante um ano* — o de 1963 —, pondo-se de parte o sistema do pagamento atrasado, a que conduzem os princípios dominantes da reforma em curso, para se manter, afinal, pelo menos

quanto aos ditos profissionais, o postergado sistema de pagamento adiantado.

Para demonstrar-se que o método adoptado representa e conduz a uma injustiça fiscal, bastam as considerações que vão fazer-se: o imposto a que estão sujeitos os profissionais livres denominava-se, e continua a denominar-se, *imposto profissional*, como idêntica denominação tem aquele a que estavam e estão sujeitos os *empregados por conta de outrem*. Ora, o imposto devido por estes quanto aos proventos auferidos durante o ano de 1963 só é *liquidado em 1964*, pois é no mês de Janeiro deste ano que os titulares daqueles proventos têm de declará-los. Contudo, as entidades que os satisfazem procedem ao desconto de 1 % dos seus montantes (art. 26.º; al. c) do art. 1 e § 1.º do art. 2), desconto este que as mesmas entidades entregarão, por meio de guia modelo n. 6, no mês seguinte àquele em que as remunerações foram pagas ou postas à disposição dos interessados (art. 29).

Este desconto não constitui liquidação, mesmo parcial, do imposto, pois, para fazê-la, não têm aquelas entidades competência. A liquidação real e efectiva dos proventos auferidos durante o ano de 1963 só se realiza na secção de finanças competente em 1964, com base na declaração apresentada pelos empregados beneficiários em Janeiro deste ano, deduzindo-se embora, nesta liquidação, o respectivo e correspondente desconto que, durante o ano de 1963, mensalmente lhes fizeram as entidades patronais.

A este processo se encontram sujeitas também (alínea c) do § 2.º do art. 1) as importâncias que os donos das firmas em nome individual escrituram na contabilidade da empresa a título de remuneração do seu trabalho.

Do exposto se conclui que o *imposto profissional dos empregados por conta de outrem*, devido pelos proventos por eles auferidos durante o ano de 1963, passou a ser pago *atrasadamente*.

Não se desconhece o disposto no art. 9 do dec.-lei 44.305, de 27-4-1962, que aprovou o novo Código do Imposto Profissional, por força do qual,

«os rendimentos pagos ou atribuídos a empregados por conta de outrem e assalariados até 31 de Dezembro de 1962, e que a esse tempo ainda não tenham sido tributados, sê-lo-ão nos termos da legislação em vigor, devendo

a declaração de tais rendimentos ser feita durante o mês de Janeiro de 1963, para proceder-se ao lançamento do competente imposto dentro dos prazos estabelecidos no código».

Comentando esta disposição, pode ler-se no *Comentário ao Código do Imposto Profissional* da autoria de categorizados e distintíssimos funcionários, entre os quais se encontra o dr. ANTÓNIO CÂNDIDO MOUTEIRA GUERREIRO, presentemente ilustre director-geral da Fazenda Pública, o seguinte:

«Este artigo contempla a regularização dos rendimentos pagos ou atribuídos a empregados por conta de outrem assalariados até 31 de Dezembro de 1962, e que ainda não tenham sido tributados, e estabelece que se observará a legislação então em vigor, reafirmando, assim, o consagrado princípio da não retroactividade da lei».

Isto basta para pôr em relevo o abismo que separa o sistema deste art. 9 com o prescrito no art. 8.

Aquele justifica-se por não se encontrarem tributados os rendimentos auferidos até 31 de Dezembro de 1962. Este não pode conceber-se, pois os rendimentos que a lei imperativamente mandava tributar, ou sejam os proventos dos profissionais livres referentes ao ano de 1962, já se encontravam tributados e o imposto que lhes correspondia também já pago.

Na verdade este transcrito art. 9 consagra o princípio da não-retroactividade da lei, contrariamente ao que sucede com o sistema contemplado no art. 8.

Para se compreender o alcance daquele art. 9 é indispensável conhecer o mecanismo da liquidação do imposto profissional por conta de outrem prescrita no regime anterior ao código. Tal regime consistia essencialmente no seguinte:

Durante o mês de Julho de cada ano os contribuintes — empregados por conta de outrem — apresentavam na secção de finanças do concelho ou bairro da sua residência, ou na daquela em que estavam autorizados a fazê-lo, uma declaração, confirmada pela ou pelas entidades patronais, onde mencionavam os vencimentos ou salários, horas extraordinárias, subsídios de férias, etc., pela sua totalidade, indicando-se no verso da mesma declaração as parcelas respectivas e ainda as alterações ocorridas. Com base nestas declarações se calculava o

imposto a pagar no ano seguinte, dentro do princípio de que o imposto era pago *adiantadamente*. Assim, as alterações ocorridas desde Julho — mês da entrega da declaração — até Dezembro desse ano só eram consideradas na declaração a apresentar em Julho do ano seguinte.

Deve esclarecer-se que por força do disposto no § 2.º do art. 7 do dec.-lei 31.948, de 1-4-1943, «a simples alteração de vencimentos dos empregados por conta de outrem ocorrida durante o ano não importa liquidação adicional nem anulação».

É útil, para alcançar-se o princípio do preceito transcrito, ler-se o que, quanto a este particular, se encontra nos *Boletins da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos* de 1948, p. 316, e de 1954, p. 126 da IV parte. Por isso, entendemos, discordando, em parte, da anotação (8) feita ao art. 9 no aludido comentário, que este preceito se aplica apenas aos contribuintes novos, e não àqueles que já se encontravam tributados em 1962, pela aplicação da lei anterior que o próprio preceito impõe, e, conseqüentemente, com observância do § 2.º do art. 7 do dec.-lei 31.948, transcrito.

Por isso, só há que pagar imposto pelas importâncias recebidas em 1962 que ainda não tivessem sido objecto de tributação, ou sejam aquelas que os contribuintes novos tinham de fazer constar na declaração a apresentar em Julho de 1962, apresentação esta que foi dispensada por providência administrativa, precisamente, porque ela seria suprida pela exigida neste referido art. 9. Assim, este preceito apenas obriga a declarar em 1963 — Janeiro — os proventos que ainda não estivessem tributados para 1962.

Corrobora e avaliza esta interpretação o § único do mesmo preceito, no que se refere a gratificações e percentagens (arts. 72 e 73 do decreto 16.731) e no respeitante ao imposto devido pelos assalariados no comércio e indústria que optaram pelo pagamento por desconto nas folhas de férias (art. 10 do dec.-lei 33.735), impostos estes que, por disposição expressa e excepcional, mesmo no domínio da lei anterior já eram pagos atrasadamente, pois tinham por base rendimentos certos, recebidos antes da liquidação dos impostos a que estavam sujeitos.

Feitas estas considerações, vejamos se seria ou será possível fazer desaparecer o abismo existente entre o regime de excepção que o art. 8 do dec.-lei 44.305 estabeleceu e o contemplado no art. 9 do

mesmo diploma, pois este abismo dá origem a desigualdade de tratamento entre contribuintes sujeitos ao mesmo e idêntico imposto, conduzindo directamente a uma injustiça fiscal, sem defesa possível.

Salva qualquer opinião em contrário, sempre de respeitar, afigura-se possível — sem quebra de princípios fundamentais — o desaparecimento daquele abismo, e por mor dele colocar os contribuintes sujeitos ao mesmo e idêntico imposto em situação de igualdade perante os seus encargos fiscais, pelos motivos que se enunciam:

No regime anterior ao novo Código, o art. 61 do dec. 16.731 informava-nos:

É criado, em substituição da contribuição industrial, um imposto denominado «*Imposto Profissional*» para as seguintes profissões:

- 1.º — Os empregados por conta de outrem [...] bem como os membros dos corpos gerentes e conselhos fiscais das sociedades;
- 2.º — Os indivíduos que exerçam qualquer das profissões designadas na tabela anexa a este decreto.

É nesta tabela que se encontram incluídos os profissionais livres.

Daqui resulta que o imposto a que estão sujeitos os empregados por conta de outrem e os profissionais livres tinha a mesma denominação, que, aliás, é mantida no novo código. Por outro lado, idêntica similitude existia e existe agora, quanto à base de incidência do imposto a que ambas as categorias se encontravam e encontram sujeitas, as remunerações que os contribuintes de uma ou outra auferiam. O processo da tributação de uns e outros não tinha qualquer influência nem destruíra ou destrói a similitude apontada, pois qualquer deles tributava o rendimento das profissões exercidas.

Na verdade, se o rendimento dos empregados por conta de outrem era constituído pela importância do vencimento ou qualquer outra remuneração, sobre o qual incidiam as taxas referidas no art. 64 do dec. 16.731, actualizadas pelos decs. 32.423 e 33.735, respectivamente, de 23-11-1942 e 26-6-1944, também o rendimento dos profissionais liberais, constituído pelos seus honorários, se encontrava tributado — como o prescrevia o art. 76 do dec. 16.731 — pelas taxas constantes da tabela anexa a este decreto, cujo somatório constituía o contingente de cada classe, a distribuir, nos termos do art. 78 do mesmo dec. 16.731, e de harmonia com os rendimentos de cada um, rendimentos estes que, para efeito do imposto complementar, se

computam em importância correspondente a 15 vezes a verba principal do imposto profissional, verba principal esta resultante do agravamento de 50% que as taxas atrás referidas sofreram por força do art. 9 da lei 2.038, de 28-12-1949, e ainda se mantém.

Dadas as similitudes apontadas, quer quanto à denominação do imposto, que é a mesma, quer quanto à base da incidência deste, que é idêntica e constituída pelos rendimentos profissionais, afigura-se-nos possível pôr termo ao regime de excepção a que foram submetidas as profissões livres, estabelecendo-se a igualdade tributária entre as duas categorias de contribuintes sujeitas ao mesmo imposto, dando, assim, satisfação às exigências da justiça fiscal visada pelo novo código, mas contra a qual atenta o regime especial nele criado para os profissionais livres.

Estes objectivos — o da *igualdade tributária* e conseqüente satisfação às exigências da *justiça fiscal* — poderiam atingir-se pelo processo seguinte:

- aplicando-se aos profissionais livres que no decorrer do ano de 1962 deixassem de gozar da isenção consignada no art. 79 do dec. 16.731 o disposto no art. 9 do Decreto-Lei 44.305, de 27-4-1962, aplicando-se-lhes a parte proporcional da taxa, correspondente aos trimestres do ano de 1962 em relação aos quais devessem pagar imposto;
- Quanto aos que já estivessem tributados e aos quais já fora liquidado o imposto de 1962, sujeitá-los, pura e simplesmente, às disposições do novo código, nas mesmas condições em que o estão todos aqueles que auferem rendimentos do trabalho. E porque são considerados profissionais por conta própria, equipará-los, quanto às obrigações que não fossem específicas dos profissionais livres, às entidades referidas na alínea c) do § 2.º do art. 1 do novo Código do Imposto Profissional.

Assim, os profissionais liberais — profissionais por conta própria como se designam a partir de Janeiro de 1963 — tal como procedem as entidades patronais e os comerciantes individuais quando se verifique a hipótese prevista na alínea c) do § 2.º do art. 1, no mês seguinte

àquele em que liquidassem honorários por serviços prestados ou por consultas, depositariam, na tesouraria da fazenda pública junto da secção de finanças em que devam entregar a declaração modelo n. 1, 1 % dos montantes recebidos, utilizando para aquele depósito a guia modelo n. 6 (art. 29 do novo código). Em Janeiro de 1964 apresentariam na secção de finanças da área do seu domicílio — ou, não o tendo, na do seu escritório — a declaração modelo n. 1, acompanhada da documentação já referida, e com base nela a secção de finanças respectiva procedia ao lançamento, deduzindo na liquidação os depósitos dos descontos de 1 % feitos e depositados durante o ano de 1963.

Deste modo, os profissionais livres suportariam o mesmo desconto a que estão sujeitos os restantes profissionais, não podendo, por isso, dizer-se que durante 1963 nada pagavam.

O dr. MORAIS SARMENTO, intervindo, afirmou que o preceituado no art. 8 do dec. 44.305 visava um reajustamento dos rendimentos reais auferidos em 1962, pois a tributação para este ano se baseara em rendimentos presumíveis. Quanto à solução atrás apontada, discordou dela porque a tributação dos empregados por conta doutrem assentava em rendimentos reais e a dos profissionais livres em rendimentos presumíveis.

Às objecções referidas respondeu-se — conjugando-as — pelo modo seguinte:

Tanto os impostos dos profissionais por conta de outrem, como os dos profissionais livres, referentes ao ano de 1962, eram pagos adiantadamente. Estes impostos, por isso, tributavam os rendimentos de 1962, que a lei considerava passíveis de imposto, sem distinção da natureza deles, esclarecendo-se, até, que a lei — pelo sistema em vigor — estabelecera a tributação de rendimentos normais e, por isso, presumíveis, e não a dos rendimentos reais. Deste modo, não havia que proceder a qualquer reajustamento de rendimentos, porque aqueles que ora pretendiam reajustar-se já tinham sido tributados nos únicos e precisos termos em que a lei impunha que o fossem. Aliás, de tal reajustamento resultava um pagamento adiantado, quando é princípio dominante no novo código que os impostos são pagos atrasadamente.

Pelo que respeita à solução depois da publicação do dec.-lei 31.948 de 1-4-1942 (§ 2.º do seu art. 7.º), não pode afirmar-se que a tributação dos empregados por conta doutrem se faça com base nos verda-

deiros e reais rendimentos que eles auferem, pois as alterações dos seus vencimentos ocorridas durante o ano a que o imposto liquidado respeite, quer para mais, quer para menos, não originam liquidação adicional, nem anulação.

Os esclarecimentos então sinteticamente prestados e aqui reproduzidos, quanto a memória o permitiu, encontram-se mais desenvolvidos e fundamentados nas considerações finais deste trabalho.