

NOTAS DE DIREITO FISCAL

Pelo Prof. Doutor Diogo Paredes Leite de Campos

I — O DECRETO-LEI N.º 399/82 (IMPOSTO DE TRANSACÇÕES): A INCONSTITUCIONALIDADE E A VIOLENCIA

1. O decreto-lei n.º 399/82 de 23 de Setembro, funda-se na autorização legislativa concedida pelo artigo 49.º da lei n.º 40/81 de 31 de Dezembro.

Esta autorização limita-se a conceder ao Governo a faculdade de rever «as disposições legais relativas às infracções tributárias e sua punição e a definir tipos legais de crimes fiscais, respectivas penas, órgãos processuais competentes para o seu julgamento e normas processuais aplicáveis».

Esta autorização visava — no seu texto e no seu espírito — criar novos tipos de crimes fiscais, garantindo aos contribuintes rigorosos meios de defesa. Não, seguramente, espoliar os contribuintes dos já escassos meios de defesa de que dispõem em matéria de infracções ao disposto nas normas do imposto de transacções.

A sua utilização para os fins em vista pelo decreto-lei n.º 399/82 é, pois um abuso, sendo este diploma inconstitucional formalmente, por tratar (sem autorização) de matérias de exclusiva competência da Assembleia da República (garantias dos contribuintes).

Inconstitucionalidade que existiria mesmo que entendêssemos que a referida autorização abarcava todas as infracções

tributárias (o que, repetimos, é de excluir): nesta hipótese, seria inconstitucional a autorização, por não definir, como o exige o n.º 2 do artigo 168.º da Constituição da República, o objecto, sentido e extensão da autorização.

Mas não há aqui só uma inconstitucionalidade formal; há sucessivas inconstitucionalidades materiais.

2. Nos termos de direito há muito constituído, a penhora dos bens dos contribuintes por dívidas fiscais só pode fazer-se em processo de execução fiscal e por determinação do juiz.

Por força dos artigos 1.º e 3.º do decreto-lei n.º 399/82, basta a *verificação* (que na realidade se analisará frequentemente em termos de mera *presunção*, desprovida de garantias) de um qualquer funcionário, para que se passe à «apreensão» dos bens que se reputem necessários. Isto conduz a que, na prática, por uma vaga *presunção* de dívida — de, suponhamos, cem escudos — se apreendam bens que valem realmente cem contos. Note-se que, para cúmulo, o funcionário apreensor não tem competência para liquidar o imposto, calcular os juros ou fixar as multas. Estamos caídos no puro arbítrio — que é seguramente afastado pelo princípio constitucional da legalidade dos impostos, no que se refere às garantias dos contribuintes (artigo 106.º, 2 da Constituição da República).

E, para além da inconstitucionalidade, estamos certamente no domínio da violência — ou seja, do anti-direito, como ordem justa (1).

3. O n.º 7 do artigo 1.º — «correrá por conta dos transgressores (*presumidos!*) a responsabilidade pelo desaparecimento, danos ou outros prejuízos que venham a sofrer os bens apreendidos, não podendo ser exigido ao Estado ou a qualquer dos seus serviços, entidades ou agentes quaisquer indemnizações pelos riscos resultantes da apreensão» — viola o disposto no artigo 62.º

(1) Note-se, aliás, que o presumido infractor não só suporta a violência, como paga os seus custos, sobre os quais não tem controlo e que podem ser desmesurados — despesas originadas pela apreensão, transporte e depósito dos bens... (n.º 6 do artigo 1.º).

da Constituição da República (direito de propriedade privada). Mesmo que entendamos a expressão «riscos resultantes da apreensão», como excluindo o dolo do agente, resta-nos um largo espaço em que há danos sem indemnização, um autêntico confisco, sem racionalidade ou qualquer interesse social subjacente.

4. O artigo 6.º merece um juízo equivalente ao emitido quanto aos artigos 1.º e 3.º.

5. O artigo 8.º versa matéria de benefícios fiscais, para a qual não havia autorização legislativa, mesmo nos termos do art. 49.º da lei 40/81.

6. Os artigos 9.º e 10.º lançam o contribuinte na indefinição, no arbítrio e na violência. Punir um contribuinte do grupo C com uma multa que pode ir de trinta a três mil contos por uma qualquer inutilização de documentos, é inadmissível, como inaceitáveis são as penas para os outros grupos. Punir com mil contos de multa a inexistência, por negligência, de um documento, é irrecusável exagero. É a própria existência dos contribuintes que está em jogo, por faltas que nada garante que não sejam «formigueiras».

A segurança dos contribuintes é gravemente lesada se levarmos em conta que multas variando entre limites muito distantes (250 a 10 000 contos, por ex.), conforme o critério da administração fiscal, estão dependentes de vagos pressupostos (viciação de documentos, ocultação de facturas...).

Não é isto seguramente que o legislador constitucional visou ao estabelecer que a lei determinará as garantias dos contribuintes — que, neste domínio, não têm nenhuma garantia...

7. É também ferido de inconstitucionalidade o artigo 11.º do diploma em análise, pois os despachos do Ministro das Finanças e do Plano não têm força de interpretação autêntica em matérias reservadas à lei.

Muito mais seria possível escrever a propósito deste infeliz decreto-lei. Contudo esperamos que, em breve, o bom senso

prevaleça, e ele seja revogado, sinal necessário para que possamos continuar a ter alguma confiança em que o amálgama de normas que hoje tributam as pessoas e as empresas se venha a transformar num corpo jurídico, expressão da vontade livre e da solidariedade do povo português.

II — DA NÃO-RETROACTIVIDADE DAS LEIS FISCAIS

Escreveramos há alguns anos⁽¹⁾, ainda antes da reforma constitucional de 1982, que os elementos essenciais dos impostos devem ser regidos pela lei que vigorava no momento em que se verificou o facto tributário, tomando assim posição contra a retroactividade das leis fiscais. Embora considerando que o problema da não-retroactividade das leis fiscais estava já suficientemente esclarecido e fundamentado, referíamos que esse princípio decorria da legalidade democrática como fundamento do Estado (n.º 4 do art. 3.º da Constituição da República) e dos artigos 106.º (sobretudo n.º 2) e 167.º, o) da Constituição que dispõem a reserva absoluta da lei formal em matéria de impostos. A não-retroactividade é inerente ao conceito da lei formal como expressão de lógica pura e desinteressada e como meio de tutela da certeza e da segurança da vida económica.

O princípio da auto-tributação não tem só um sentido formal; não se esgota na forma «lei» da criação dos impostos. Tem também um conteúdo material, dirigido à garantia da certeza e da segurança dos cidadãos. Com efeito, a imposição de um tributo é tradicionalmente considerada a mais grave forma de restrição da esfera (liberdade) patrimonial dos cidadãos, a mais aparente manifestação patrimonial da submissão destes ao poder público.

(1) «Da inconstitucionalidade do imposto complementar», Coimbra 1979 (separata do volume LIV do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra), p. 44 e segs, e «Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade», Coimbra, 1980 (separata do volume LV do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra), p. 16 e segs.

É necessário, pois, que essa imposição esteja cercada de todas as formas possíveis de garantia: daqui a auto-tributação e o uso da forma especial «lei» — garante da correcta formação da vontade dos representantes do povo. Vontade esta, actual, necessariamente. O princípio da soberania popular, expresso na auto-tributação, tem como corolário lógico que a transformação do facto em facto tributário seja fundamentada por uma decisão soberana nesse instante. Transformar factos em factos tributários — ou modificar a configuração essencial destes — com base em vontade posterior, viria pôr em causa a certeza e segurança que são um dos principais valores (fundamentos) dos Estados de direito fundados na soberania popular — como é hoje definido o português no artigo 2.º da Constituição da República.

O Estado de direito moderno pressupõe a observância de um certo número de regras caracterizantes. Uma destas traduz-se na previsibilidade dos actos do poder, e desenvolve-se, nomeadamente, através da proibição da retroactividade das leis — pelo menos na matéria fundamental das restrições aos direitos, liberdades e garantias.

São bem conhecidos os desenvolvimentos que se dão aos princípios enunciados para justificar a não-retroactividade das leis criminais — prevista já no texto primitivo do artigo 29.º da Constituição da República.

Em matéria de impostos (dos seus elementos compreendidos no âmbito do princípio da legalidade) também há que tutelar as expectativas dos destinatários das normas. É com base nas leis vigentes no momento da verificação do facto tributário que os cidadãos conformam a sua actividade económica. Uma alteração com efeito retroactivo do imposto, em termos de alargar a sua incidência ou aumentar a sua taxa, por ex., conduziria a graves inconvenientes económicos e injustiças: o contribuinte, que já consumira o seu rendimento líquido de imposto, teria de ir retirar do seu rendimento actual a quantia necessária para pagar um imposto «passado»; a empresa que investiu todos os seus lucros líquidos de impostos teria de recorrer às reservas ou ao crédito; etc.

Temos portanto que nos congratular que o artigo 18.º, 3, da Constituição da República (na redacção da lei constitucional n.º 1/82) consagre a não retroactividade das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias — como o são, substancialmente, as leis fiscais que criem impostos, ou alarguem a incidência, acresçam a taxa, diminuam os benefícios ou as garantias dos contribuintes existentes num dado momento.

Nestes termos, e só para dar alguns exemplos, devem considerar-se inconstitucionais as normas fiscais que criem adicionais aos impostos, em termos de agravarem a carga fiscal sobre factos tributários já verificados; as que aumentem a taxa dos impostos que se vão aplicar a factos tributários passados (v. g., aos rendimentos do ano anterior); que criem novos impostos sobre factos tributários passados.

III — A AMNISTIA FISCAL (LEI N.º 17/82): PERÍODO DE APLICAÇÃO

Dispõe a lei n.º 17/82 de 2 de Julho através do artigo 2.º e al. x), que são amnistiadas as infracções fiscais, quando puníveis apenas com multa até 1 000 contos, desde que seja cumprida a obrigação fiscal cujo incumprimento determinou a aplicação da multa e, no caso de ser devido imposto, este seja pago no prazo de 90 dias e contar da notificação da liquidação.

Portanto, é ilegal qualquer disposição no sentido de limitar a aplicação temporal da al. x), em termos de se entender que, «se a infracção respeitar ao incumprimento de obrigação que tenha relação directa com a tributação, v. g., falta de declaração de rendimento, manifestos, etc., a amnistia é condicionada pela apresentação dos elementos em falta e pelo correspondente pagamento do imposto devido. Cumprido o dever fiscal em prazo a assinalar, não excedente a 90 dias a contar da entrada em vigor da lei, o imposto deverá ser pago dentro de noventa dias a contar da respectiva notificação» (ofício-circular de 28-8-1982 da Direcção de Serviços de Justiça Fiscal da D. G. C. I.). Com efeito, nada na lei impõe um prazo de 90 dias para cumprir o dever fiscal de declarar, por ex. Para efeitos de amnistia, este

poderá ser cumprido em qualquer momento (um ano depois da entrada em vigor da lei...), contando-se os noventa dias tão só a partir da data da notificação da liquidação.

Isto, independentemente do juízo de valor que possa merecer a disposição em análise.

IV — APRECIÇÃO CRÍTICA DAS AVALIAÇÕES ADMINISTRATIVAS DA MATÉRIA COLECTÁVEL: A PROPÓSITO DE UM CASO DE IMPOSTO DE MAIS-VALIAS

Matéria de Facto

G. adquiriu certos terrenos pelo preço global de 5 288 000\$00.

Um plano de urbanização, apresentado em 29 de Julho de 1970, veio a ser aprovado em 29 de Julho de 1977.

G. não solicitou o respectivo alvará, tendo este sido recusado quando requerido em 4 de Outubro de 1979.

Posteriormente, G. veio a saber que a Câmara se propunha expropriar os terrenos em causa. Em 1979 (6 de Setembro) e nos termos de ofício da Câmara Municipal ao Director-Geral do Planeamento Urbanístico, previa-se um custo de cerca de 20 000 contos para a aquisição da totalidade dos terrenos.

Enquadrado neste condicionalismo, G. vende em 10 de Agosto de 1981 os terrenos à sociedade J. G. pelo preço de vinte e três milhões e oitocentos mil escudos.

J. G. apresenta à Câmara Municipal uma proposta de venda no montante de 72 000 contos, avaliando os serviços da Câmara o terreno em 67 000 contos, com base num plano de urbanização entretanto elaborado.

Uma avaliação referente, à transmissão de G. a J. G., a que os serviços fiscais procederam nos termos dos artigos 53.º e 109.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, deu um valor de 68 995 682\$00. A segunda avaliação, requerida por G. nos termos dos artigos 53.º, 94.º e 109.º do mesmo Código, confirmou substancialmente a primeira.

O imposto de mais valias foi liquidado a G. com base na avaliação realizada.

Nota

1. Como é sabido, o artigo 1.º e respectivo n.º I do Código do Imposto de Mais Valias determinam que este imposto incide sobre os ganhos realizados através de transmissão onerosa de terrenos para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos (...) que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Constitui ganho sujeito a imposto, nos termos da alínea a) do art. 2.º do mesmo Código, a diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição do terreno.

Preenchendo as noções de valor de realização e de valor de aquisição dos terrenos para construção, o artigo 11.º dispõe que o valor de realização dos terrenos para construção equivalerá àquele que for considerado para liquidação da Sisa, e o valor de aquisição, ao que o tenha sido para liquidação da Sisa ou do Imposto sobre as Sucessões e Doações, consoante se trate de aquisição a título oneroso ou a título gratuito.

A Sisa incidirá, nos termos do art. 19.º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, em princípio, sobre o valor por que os bens foram transmitidos, que será, em regra, o preço convencionado pelos contratantes ou o valor resultante do rendimento colectável, havendo-o, se fôr maior. Contudo, se fôr feita a avaliação (artigos 93.º e seg. e artigos 128.º e seg. do Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola) o valor dela resultante prevalecerá sobre qualquer dos valores indicados, excepto sobre o preço convencionado, quando este fôr superior (§ 4.º do artigo 19.º referido e art.º 53.º).

2. É para já, pertinente, uma crítica ao preenchimento do valor de realização ou de aquisição do terreno (art. 2.º e 11.º do Código do Imposto de Mais-Valias) pelo valor resultante de uma avaliação.

Vejamos.

O art. 106.º n.º 2 da Constituição da República, dispõe que os «impostos, são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». De acordo com o disposto no art. 167.º e alínea o) da Constituição, a criação de impostos é de exclusiva competência da Assembleia da República.

Encontra-se revelado nestas duas disposições o essencial do *princípio da legalidade dos impostos*.

O princípio da legalidade dos impostos, (1) é considerado um dos princípios essenciais caracterizantes do Estado de direito democrático como é definido o Estado português no artigo 2.º da Constituição da República.

O conteúdo a atribuir ao princípio de legalidade deve ser determinado pelas razões materiais que levaram à sua consagração constitucional.

O sistema dos impostos nasceu e cresceu *no exterior da «invenção» romana do direito*, qual corpo estranho que não havia que disciplinar, mas tão só que limitar.

No decurso da Idade Média, o imposto continua a aparecer como um recurso excepcional, a utilizar tão só quando necessidades colectivas permanentes, não satisfeitas através das receitas patrimoniais, o impusessem. O imposto devia sempre ser consentido pelos próprios que a ele vinham a ser sujeitos, através dos seus representantes. O imposto, representando uma limitação da liberdade, uma restrição do direito pela força, havia de ser limitado ao menor espaço possível.

O advento do liberalismo foi contemporâneo da institucionalização do princípio da auto-tributação.

O imposto, continuando a aparecer como uma intromissão na esfera jurídica dos particulares, devia ser aceite pelos pró-

(1) Sobre ele vd. as nossas *Lições de Direito Fiscal*, Coimbra, policop., p. 69, que transcrevemos quase textualmente. No mesmo sentido se orienta a doutrina portuguesa. Vd., por todos, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa 1974 pág. 109 e segs. e Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra 1970, pág. 162 segs.

prios, através dos seus representantes, dos parlamentos. Aqui se consagra, portanto, o princípio da legalidade, da reserva da lei formal.

Aliás, o princípio de legalidade aparece intimamente associado ao da igualdade, concorrendo ambos para a proibição do arbítrio, para o mesmo tratamento dos contribuintes pela ordem jurídica.

Por outras palavras: ao princípio da legalidade está (também) subjacente uma razão de certeza e segurança: é necessário que os contribuintes, ao consentirem nos impostos (através dos seus representantes) saibam aquilo em que consentiram, que não entreguem, através de cláusulas gerais ou quadros vazios, a definição do imposto nas mãos de outrem, nomeadamente nas da Administração Fiscal. A intervenção da Assembleia da República (ou do Governo no exercício de autorização legislativa) tem de assumir uma certa profundidade, abarcar certos elementos dos impostos, em certos termos. A protecção dos contribuintes exige que sejam fornecidos os quadros precisos dos seus deveres e direitos, exige a tipicidade dos impostos. Não basta que o sistema fiscal seja estruturado por lei (art. 106.º, 1, da Constituição) pois se exige mais: que esta crie os impostos, determinando a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (n.º 2 do art. 106.º da Constituição). Nestas matérias, a lei não se pode limitar a fixar as bases gerais ou os princípios directivos a que devem obedecer os elementos em causa, devendo antes descrevê-los precisamente.

Entendia Alberto Xavier, escrevendo a propósito da Constituição de 1933, que são *objecto necessário de tipificação todos os elementos necessários à fixação do «quantum» da prestação tributária*. Estamos certos que é também nestes termos que deve ser entendido o artigo 106.º, n.º 2, da Constituição actual.

Sendo assim, vigora não só o princípio da tipicidade dos impostos, como *os respectivos tipos legais devem conter uma descrição completa dos elementos necessários à determinação do montante exacto da prestação devida e das garantias dos contribuintes*.

Deste modo, estarão excluídas, por ex., a simples fixação de limites máximos e mínimos para as taxas; a fixação contratual dos benefícios; ou a descricionariedade (mesmo técnica) ⁽¹⁾ da Administração, em termos de fixação da incidência do imposto.

A interpretação-aplicação do direito fiscal deve aproximar-se de um processo vizinho da mera subsunção.

Acentuamos novamente que se trata de uma das regras caracterizantes do Estado-de-Direito, que a generalidade das legislações fiscais tenta prosseguir o mais de perto possível. E fazem-no, assentando logicamente na declaração do contribuinte, nos impostos próximos dos nossos Impostos de Mais Valias, Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações. Declaração controlada, é certo, mas isto com o único intuito de evitar a evasão fiscal. Assim, no caso de declaração manifestamente desadequada da realidade, segue-se, normalmente, uma negociação entre a Administração Fiscal e o contribuinte (Grã-Bretanha) ou, em certos casos, o exercício do direito de preferência por parte da Administração pelo valor declarado (França).

Ora bem: não é o que sucede em Portugal, em que o princípio da legalidade entendido e delimitado com base nos interesses substanciais descritos, é violado através da avaliação administrativa da matéria colectável — de onde resultam graves e desnecessárias violações do princípio da igualdade.

Vamos centrar-nos nas avaliações directas,

As normas do Código do Imposto de Mais-Valias — bem como as normas do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e as Doações e do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola que permitem a fixação da matéria colectável por avaliação administrativa — são seguramente normas de incidência real do imposto, de definição da matéria colectável. Estão portanto submetidas ao princípio da legalidade. Contudo, verificamos a intervenção de um poder discricionário da Administração fiscal do Estado fixando a

(1) Sobre o conceito da discricionariedade técnica — escolha da solução ditada pelos conhecimentos e experiência — vd. Sandulli, *Manual di Diritto Administrativo*, 8.ª ed. 1969, pág. 320.

matéria colectável por avaliação. Não é possível pois ao contribuinte determinar por simples leitura da lei o montante da sua obrigação fiscal: tem de esperar que a Administração fiscal lho indique e esta desenvolverá uma actividade não vinculada.

Ou seja: é a Administração fiscal e não a lei, a fixar a incidência do imposto; e fá-lo sem estar vinculada a quaisquer critérios precisos. Note-se que, mesmo no caso de segunda avaliação, a comissão não é independente, sedo maioritariamente constituída por delegados da administração das Contribuições e Impostos. Uma avaliação incorrecta — e não controlável sequer contenciosamente — pode consumir, não só toda a matéria colectável através do imposto, como fazer com que o contribuinte tenha de pagar o imposto, não só com o preço (real) da venda, como também com os seus outros rendimentos.

Nestes termos, o juízo sobre as disposições indicadas do Código do Imposto de Mais-Valias e do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações que permitem a fixação da incidência do imposto por avaliação administrativa é negativo, devendo tais normas ser consideradas inconstitucionais por violarem o disposto no número 2 do art. 106 da Constituição da República.

Sendo assim, é de concluir que o imposto de Mais-Valias, no caso em análise, deveria ter sido liquidado pelo valor declarado e não pelo valor da avaliação realizada.

3. Contudo, não será preciso ir até ao nível constitucional para dizer o direito do caso em análise. Bastará averiguar o sentido das normas aplicáveis para concluir que estas não pretendem que, no caso «sub iudice», o transmitente seja tributado pelo valor da avaliação. Não será necessário invocar o princípio da legalidade, bastando analisar o plano axiológico em que se movem as normas ordinárias independentemente da referência constitucional. Bastará *interpretar* as normas que determinam a avaliação.

Haverá tão só que determinar qual o problema normativo solucionado pelas normas em análise, qual o caso concreto que lhe esteve subjacente, para, através de um processo de

analogia, verificar se o caso «sub iudice» é integrável na previsão dessas normas.

O legislador do Código da Sisa partiu do preço declarado pelos contratantes. Só esta opção seria consentânea com a tributação do rendimento ou riqueza *real* que anima o nosso sistema fiscal. Contudo, e como se refere no preâmbulo do Código (n.º 3), o preço declarado pelos contratantes poderia ser, por motivos óbvios, inferior ao preço que efectivamente convencionaram: convinha, pois, admitir-se um valor resultante da matriz ou aquela por que os bens fossem avaliados (1). Portanto: parte-se do preço declarado (ou do valor resultante do rendimento colectável se fôr maior), que é o preferível (vd. a continuação do preâmbulo).

Se houver razões para entender que houve um preço real superior ao declarado, proceder-se-à à avaliação.

A solução concreta que o legislador pretendeu solucionar normativamente será, dest' arte, uma situação de evasão fiscal: os vendedores vendem por dez, mas só declaram cinco. O legislador, para combater essa evasão, poderia ter escolhido outro método: preferência do Estado, negociações com os vendedores, etc.. Preferiu a avaliação (em nosso entender mal) — mas só como meio de combater a evasão fiscal, e não como meio sistemático de fixar a matéria colectável.

Isto, apesar de uma interpretação apressada — fundada numa mera apreciação literal — dos artigos 53.º e 109.º e 110.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações apontar no sentido de uma avaliação sistemática, só dispensável (art. 100.º) quando o valor declarado ou atribuído pela fiscaliza-

(1) Os autores não deixam de acentuar que «a lógica exigiria que o valor de realização fosse o preço da venda. Só este, na comparação com o valor da aquisição, nos poderia obviamente fornecer uma valorização real — aquela e só aquela que juridicamente o imposto pode abranger» escreve Cardoso Mota, em «O Imposto de Mais Valias», 3.ª edição, Coimbra, 1979, p. 274-275. «O recurso a um valor de avaliação (...) impõe-se como solução cautelar de defesa do imposto» (aut. loc. citis).

Destas afirmações que partilhamos, decorre logicamente como pretendemos, a excepcionalidade da avaliação: se esta se destina a contrariar a fraude fiscal, só deverá intervir quando houver dados nesse sentido.

ção não exceder um certo limite (cabendo neste caso, ao director de finanças a fixação da matéria colectável).

Mas, repetimos que se trata só de uma aparência — não ensina a epistemologia moderna que as primeiras impressões iludem? — pois a avaliação só não pode ser dispensada se houver indícios de evasão fiscal. É o que resulta claramente do sentido da lei da sua integração no espírito geral do sistema fiscal, tal como decorre da Constituição.

Foi o vendedor imprudente, tendo alienado por um preço inferior ao que poderia ter obtido depois de mais longas negociações?

Foi apressado, por necessidades inadiáveis da sua vida económica, pois poderia mais tarde obter um melhor preço? Vendeu mal, pois se tivesse contratado um architecto mais capaz, este teria elaborado um melhor projecto de urbanização que valorizaria o terreno? Vendeu o terreno sem projecto, o que o desvalorizou? Em nenhum caso destes haverá lugar à avaliação administrativa, pois em nenhum deles se verificam os pressupostos da norma: haver divergência (ou muito sólidas presunções nesse sentido) entre o preço declarado e o preço real.

A avaliação administrativa não se destina a estimular o contribuinte a vender pelo melhor preço, a obriga-lo a zelar pelos seus interesses, a ser um bom «pai de família» mas tão só a não praticar evasão fiscal.

Note-se, aliás, que esta compreensão é não só a única hermenêuticamente correcta, como sobretudo a única que pode recuperar — pelo menos parcialmente — a «legalidade» da avaliação administrativa, diminuindo a incerteza e a insegurança do contribuinte, na medida em que se reduz consideravelmente o seu âmbito de aplicação.

4. Nestes termos, terá havido no caso em análise uma má aplicação da lei, um evidente erro de direito.

Para nos darmos conta da sua inconveniência e da sua injustiça, vamos debruçar-nos — bastará por uns momentos — sobre as suas consequências.

G. vendeu efectivamente por cerca de 23 000 contos. A avaliação fixou-lhe um preço de cerca de 69.000 contos. J. G. comprou efectivamente por 23 000 contos um terreno que posteriormente pretendia vender por 72 000 contos.

Põe-se-nos agora a seguinte alternativa:

1.^a *Hipótese de solução* — O alienante vai ser tributado em Imposto de Mais-Valias pela diferença (corrigida) entre o preço de aquisição originária e o preço fixado pela avaliação, e o adquirente J. G., será tributado em Contribuição Industrial pela diferença entre o preço efectivo de compra e o preço de venda à Câmara.

Há aqui seguramente um locupletamento do Estado à custa dos contribuintes: a diferença entre os 23 000 contos e os 69 000 contos é tributada duas vezes.

Haverá uma dupla tributação que o direito fiscal seguramente não pretendeu: uma mesma mais-valia só deve ser tributada nas mãos de um titular, não se compreendendo logicamente o seu percurso, sempre sujeito a impostos, pelos mais diversos contribuintes.

2.^a *Hipótese de solução* — G. é tributado em Imposto de Mais-Valias pela diferença entre o valor de aquisição originária e o valor de alienação fixado administrativamente; em Contribuição Industrial pela diferença entre o valor de avaliação e o valor de alienação à Câmara.

Nesta hipótese que parece ser a «legal», surgem as seguintes consequências inconvenientes:

- a) O Fisco perde receitas, pois só uma pequena parcela é tributada em Contribuição Industrial, que conhece taxas mais elevadas do que as do Imposto de Mais-Valias, que incidirá sobre a maior parcela.
- b) G. vai pagar imposto sobre algo que não recebeu, sobre o lucro, as mais-valias, de J. G.
- c) J. G., embora involuntariamente, foge ao imposto.
- d) Não se vê como este último vai contabilizar a operação: como poderá contabilizar fiscalmente um preço quando desembolsou muito menos?

E não poderá contabilizar o preço real, pois, para a Administração Fiscal, pagou mais — e se o fizesse, caímos na primeira solução.

Isto significa que as referidas hipóteses de solução estão erradas — sob a óptica da justiça, do sentido do direito fiscal constituído e dos próprios interesses de arrecadação de receitas. Terá de haver uma terceira solução certa.

Efectivamente há.

O terreno valerá talvez o preço por que foi avaliado — mas nas mãos de J. G. A *mais-valia* foi criada por J. G. e não por G. Esta e só esta *mais-valia* deve suportar a imposto respectivo.

É certo que a *mais-valia* foi rapidamente criada — o que terá perturbado as comissões de avaliação.

Mas isto é frequente em matéria de terrenos para construção, em que um novo regulamento altera do dia para a noite o valor do terreno. Como escreve Allais ⁽¹⁾ são precisamente estes lucros «trazidos pelo vento» que têm de ser confiscados fiscalmente em benefício da colectividade, por serem lucros derivados de especulação.

Consequentemente, a única solução legal e justa será a de G. pagar imposto só pela *mais-valia* que obteve, dada pela diferença entre os valores reais de aquisição e de realização (corrigido nos termos do Código do Imposto de *Mais-Valias*). J. G. pagará contribuição industrial pelos lucros que obteve com as *mais-valias* do terreno, dadas pelo preço real de aquisição e o preço real de transmissão à Câmara.

(1) Em *L'imposition des plus-values, Rapport de la commission d'étude* 2, La documentation française, Paris, 1975, pag. 13-14.