

EVOLUÇÃO E PERSPECTIVAS DO DIREITO FISCAL (*)

Pelo Prof. Doutor Diogo Paredes Leite de Campos

I

OS CANONES DE APRECIAÇÃO DO DIREITO FISCAL

Um ser humano ou uma coisa revelam-se e são descritos através de um certo número de características essenciais que normalmente se designam por qualidades e defeitos.

Também o direito fiscal é descrito através de um certo número de características determinantes.

Características apreciadas através da exigência de cânones cuja observância ou inobservância desencadeiam juízos de valor positivos ou negativos.

O modelo clássico é o proposto por *Adam Smith*: igualdade, certeza, comodidade e economia.

A norma da *igualdade* (ou da justiça) determina que todos os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas proporcionalmente ao rendimento (a todo o rendimento) de que gozam debaixo da protecção do seu Estado.

O imposto também será *certo, não arbitrário*. O prazo e o modo de cumprimento do imposto, e o respectivo montante,

(*) Conferência proferida na sede da Ordem dos Advogados em 19 de Maio de 1983.

devem aparecer ao contribuinte claros e simples. Nos Estados contemporâneos, este princípio traduz-se na legalidade do imposto, na exclusão de conceitos indeterminados e da discricionariedade da Administração. Adam Smith acentua que, se tal norma não for respeitada, os contribuintes ficarão nas mãos da Administração fiscal ou dos seus agentes que os poderão sujeitar a agravamentos injustificados ou a extorsões.

O cânone da *comodidade* implicaria que o imposto fosse cobrado na data e pelo modo mais cómodo para o contribuinte.

Finalmente, o imposto deveria ser estruturado de modo a acarretar para os contribuintes os menores sacrifícios possíveis para além da soma que ingressa no tesouro — regra da *economia*. Em obediência a esta regra haveria que: reduzir os altos custos da administração do imposto, nomeadamente com a manutenção de demasiados funcionários; eliminar as multas e penalidades que arruinam os contribuintes, pondo termo ao benefício que a comunidade retira das suas actividades; libertar o contribuinte de frequentes inspecções e controlos que podem expô-lo a perturbações desnecessárias — hoje fala-se de custos psicológicos.

A estes canones têm sido acrescentadas, no decorrer dos tempos, outras exigências e especificações. Assim, e ilustrando sinteticamente esta evolução, referiremos que *Samuelson* exige que o sistema fiscal proporcione elevada taxa de crescimento do produto nacional e alto nível de receitas; imunize contra as oscilações do nível do emprego e dos preços; corresponda ao sentido de justiça da sociedade e produza as menores perturbações possíveis sobre o uso dos recursos económicos. Reconhecendo embora *Samuelson* que não pode haver um sistema que maximize simultaneamente estas metas tão diferentes.

Por sua vez, *Neumark* fixa dezoito princípios, em que desenvolve a maioria dos canones tradicionais e acrescenta outros de carácter predominantemente económico.

Atendendo às nossas limitações de tempo, haverá que restringir a apreciação do direito fiscal português à óptica de alguns desses princípios. Escolhemos os da igualdade/justiça e da certeza, consubstanciado este hoje na legalidade dos impostos. Trata-se de regras acolhidas na generalidade das constitui-

ções dos Estados democráticos de direito, entre os quais se conta o português; mau seria se o nosso direito fiscal não passasse pela prova que elas lhe impõem.

Além de que o discurso decorrente desses canones é particularmente consentâneo com a índole desta exposição — de um jurista para juristas, a quem será particularmente grato começar por falar de justiça.

Precisando o âmbito da nossa análise, não levaremos em conta dois grandes grupos de impostos: os alfandegários e as denominadas contribuições para a segurança social e para o fundo do desemprego.

II

O DIREITO FISCAL COMO ORDEM JUSTA?

Para determinar a medida em que o direito fiscal prossegue o valor da justiça, utilizaremos só critérios que lhe são iminentes, critérios legais, mais precisamente os do direito fiscal constitucional.

Os artigos 106.º, 1, e 107.º da Constituição da República estabelecem um certo número de critérios axiológicos directivos.

Vamos fixar-nos nos previstos nos números 1 dos artigos 106.º e 107.º que, referidos ao sistema fiscal em geral e ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, conterão a maior carga axiológica.

— O sistema fiscal deverá visar a repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

— O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deverá ser único e progressivo, levar em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, e visará a diminuição das desigualdades.

a) — *O imposto único.*

O objectivo do legislador constitucional ao determinar que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares seria

único, não foi seguramente o de fixar simples regra técnica, descabida, por si mesma, em sede constitucional. Foi antes fixar um pressuposto indispensável à prossecução da justiça pelo sistema fiscal.

Só através de um imposto a incidir sobre todo o rendimento das pessoas singulares é possível conhecer a situação económica real do contribuinte, a sua verdadeira capacidade contributiva, e personalizar o imposto em termos de lhe introduzir, sem a consequência de graves injustiças e distorções, a progressividade, a dedução de um mínimo de existência e a consideração das necessidades e dos rendimentos da família — que são exigências feitas pela generalidade dos sistemas fiscais modernos.

Só através da unicidade do imposto é possível aplicar a todos os contribuintes o mesmo critério, servindo o valor da igualdade.

Contudo, e embora desde o início da década de setenta se trabalhe na criação de um imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares, ainda hoje nos encontramos longe da sua implantação. Não será estranho a este estado de coisas a circunstância de um imposto único implicar, em curto prazo, diminuição de receitas — em virtude, precisamente, das suas maiores exigências de justiça. Rendimentos tributados hoje em impostos parcelares — por exemplo, contribuição industrial — e que não conhecem, por esse facto, isenção do mínimo de existência, passariam a beneficiar desta isenção uma vez inseridos num imposto único.

O sistema português de impostos parcelares, com as suas diversas incidências e diferentes critérios de justiça, situa-se, pois, sob o ponto de vista técnico e, necessariamente, com referência aos valores da igualdade e da justiça de que essa técnica constitui um pressuposto, em estado de grave atraso em relação aos direitos europeus e americanos.

Em breve nos daremos conta, ao tratarmos do objectivo constitucional da diminuição das desigualdades, das injustiças implicadas por esse atraso.

b) — *A progressividade do imposto.*

O imposto sobre o rendimento pessoal será... progressivo.

É bem sabido — por isso não desenvolveremos este ponto — que a progressividade dos impostos (pelo menos dos impostos directos sobre o rendimento) é considerada um óptimo instrumento de realização da justiça social, entendida como igualdade de sacrifícios ou diminuição de desigualdades. Também não aprofundaremos a justificação científica e política deste ponto de vista. Limitar-nos-emos a indagar se o imposto complementar que ocupa, com as limitações derivadas de ser um imposto de sobreposição, o lugar que competiria a um imposto único sobre o rendimento, é progressivo — condição de repartição igualitária dos rendimentos (e da riqueza...) exigida pela Constituição.

Os contribuintes não têm qualquer dúvida sobre essa progressividade que se traduz em taxas marginais de 70 % e 80 % para rendimentos superiores a 2 280 contos, iniciando-se com taxas marginais de 4 %.

Há que reconhecer mesmo, que, em matéria de taxas elevadas e escalões baixos, o imposto complementar encontra-se em posição cimeira no panorama dos direitos contemporâneos.

Assim, no Brasil, a taxa mínima do imposto de renda de pessoa física é de 55 % para rendimentos superiores a 1 900 contos. Nos países europeus (e para 1981) as taxas marginais não ultrapassam 72 % na Bélgica, para mais de oito mil contos, e na Itália para mais de 4 000 contos, 57 %, no Luxemburgo para mais de dois mil e duzentos contos, 60 % em França para mais de três mil e novecentos contos, etc. Em Portugal, e para o ano de 1981, o escalão mais elevado era de 1 400 contos.

Sublinhe-se que se deve levar em conta o facto de, ao contrário dos seus similares estrangeiros, o imposto complementar português incidir sobre rendimento já tributado por outros impostos, o que eleva as taxas marginais máximas efectivas a perto de 90 %. Além de que os impostos estrangeiros sobre o rendimento conhecem deduções, isenções e benefícios muito mais numerosos e elevados do que o imposto complementar português.

Refira-se, a terminar, que a preocupação de progressividade não se limita, no direito português, ao imposto sobre o rendimento global. Também alguns impostos parcelares (contribuição predial urbana, contribuição industrial e imposto profissional) prevêem taxas progressivas, o que conduz, como veremos, a injustiças relativas.

Contudo, o facto de o imposto complementar e diversos impostos parcelares serem progressivos, não significa necessariamente que o sistema fiscal português o seja na realidade. Uma conclusão nesta matéria exigiria, porém, uma análise económica que excederia largamente o âmbito desta exposição e também, eventualmente, o nosso interesse imediato.

c) — *A diminuição das desigualdades.*

A diminuição das desigualdades, compreendida em termos de repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos, deverá presidir à intenção do sistema fiscal e do imposto sobre o rendimento pessoal.

Finalidade semelhante é prosseguida, na generalidade dos ordenamentos jurídicos euro-americanos, através de impostos directos e progressivos sobre o rendimento e de impostos directos e indirectos sobre a riqueza — à semelhança do que o faz o direito fiscal português. Note-se, porém, a ausência, no nosso direito, de um imposto de incidência geral sobre as mais-valias, corrente nos países economicamente mais evoluídos, e de um imposto sobre a fortuna, existente em alguns desses Estados. Porém, se as necessidades financeiras do Estado continuarem a crescer, é possível que os vejamos em breve instituídos — sobretudo o imposto de mais-valias de incidência geral, já previsto no Orçamento Geral do Estado para 1982.

Saber se a diminuição das desigualdades é ou não prosseguida na realidade pelo direito fiscal português, e em que medida o é, eis um problema que se prende com o anterior, da efectiva progressividade do sistema de impostos, e a que, por idênticas razões, não vamos dar resposta.

Todavia, convém acentuar que o sistema português de impostos cria as suas próprias desigualdades. É o que resulta, nomeadamente, da introdução da progressividade nas taxas de certos impostos parcelares: contribuição predial, contribuição industrial e imposto profissional. Daqui resulta que, para igual montante do rendimento global, convirá mais ao contribuinte auferir os rendimentos de diversas fontes — com que atingirá escalões menos tributados — do que de uma só fonte, o que implicará eventualmente a aplicação de uma taxa mais elevada. Cria-se assim um sistema organizado de injustiças relativas, resultantes de se estabelecer a progressividade em impostos que, «ex natura», a não consentem.

E se quiséssemos ir mais longe na pesquisa de injustiças relativas, perguntaríamos porque existe no imposto profissional uma dedução de mínimo de existência e já não, por exemplo, na contribuição predial rústica, em que a «ficção» de uma renda fundiária não oculta, nas pequenas e pequeníssimas explorações que são mais de 80 % do total, o facto de o respectivo rendimento não bastar sequer para atribuir uma compensação mínima ao trabalho da família que delas vive.

Isto para já não falar na necessidade de se preverem também, pela mesma lógica, deduções de mínimo de existência noutros impostos — como, por exemplo, o imposto de capitais — em que muitas vezes o rendimento tributado nada mais é do que um complemento de uma escassíssima pensão de invalidez ou aposentação, acumulado ao longo de uma vida de trabalho.

Mas, como melhor veremos em breve, será pedir demais ao nosso direito constituído que assuma uma função social autêntica, mesmo que o faça só ao serviço do elementar tratamento igualitário do que é socialmente igual.

d) *Os rendimentos e as necessidades da família.*

A determinação do artigo 107.º, 1, da Constituição da República, de que o imposto sobre o rendimento pessoal deve levar em conta as necessidades e os rendimentos da família, encontra-se reflectida em numerosos ordenamentos estrangei-

ros. Nestes, o imposto é construído à escala da família, como unidade, não só de produção, mas também de consumo, de distribuição e de assistência.

Exemplifiquemos com o imposto francês sobre o rendimento das pessoas singulares.

Numa primeira fase, o rendimento dos diversos membros da família é adicionado, o que corresponde à consideração da família como entidade produtiva.

Seguidamente, leva-se em conta que a família é também um núcleo de distribuição e de assistência: o rendimento é repartido na vida quotidiana, entre os seus diversos membros, de acordo com as suas necessidades. É também o que faz o direito fiscal: o rendimento tributável é dividido em tantas partes quanto os membros da família, e a cada parte é aplicada a taxa correspondente.

Assim, a um rendimento que simplesmente englobado cairia num escalão tributável a 40 %, acabará por se aplicar, eventualmente, uma taxa de 20 %.

Não é isto que se passa em Portugal onde, para efeitos de imposto complementar, a família é só tratada como unidade de produção e não como instrumento de distribuição, ou seja: é só tomada em consideração para efeitos de englobamento dos rendimentos e não para a sua repartição.

O artigo 7.º do Código do imposto complementar considera como rendimentos da família os rendimentos de todos os seus membros — salvo os rendimentos dos filhos, enteados e adoptados de que seja administradora pessoa a quem não incumba a direcção do agregado.

Encontramos aqui espelhada a concepção da família como unidade de produção.

A existência de diversos membros da família, como polos de desagregação dos rendimentos, é ignorada. A sua existência traduz-se tão só na atribuição de certas deduções fixas em benefício dos membros da família a quem pertence a sua direcção, ou seja: são levados em conta tão só como encargos de consumo, avaliados em termos de mínimo de existência. E também, reconheçamo-lo, através de uma tabela de taxas mais

baixas para os casados, não separados judicialmente de pessoas e bens.

Mas não chega.

Este regime é passível de críticas: cria graves desigualdades e não leva em conta suficientemente as necessidades reais da família.

A soma dos rendimentos dos contribuintes casados, não separados judicialmente, implica normalmente que se atinjam escalões e taxas mais elevadas e, portanto, uma carga fiscal superior à que suportariam contribuintes não casados cuja soma de rendimentos equivallesse àquela. Isto apesar da tabela de taxas mais baixa para os casados.

Esta desigualdade é potenciada pelo facto de os cônjuges, em conjunto, só darem direito a uma dedução correspondente a 75 % da dedução global de dois contribuintes solteiros.

Eis um exemplo:

A e B, solteiros, com um rendimento global líquido para efeitos de imposto complementar de 840 contos cada um, pagam 64 800 escudos de imposto, num total de 129 600 escudos. Uma vez casados, e supondo-se que mantêm o mesmo rendimento, passarão a pagar de imposto cerca de 243 000\$00, ou seja, aproximadamente, o dobro do imposto pago anteriormente. O casamento aparece, pois, como um facto tributário, como um facto gerador, por si mesmo, de imposto. Os contribuintes casados são discriminados desfavoravelmente perante os outros — sendo a discriminação particularmente chocante se tomarmos como termo de comparação os que vivem em economia doméstica comum.

Por outro lado, não se entende como as taxas mais baixas se aplicam só à família completa, aos casados não separados judicialmente, e não à família incompleta — o viúvo, divorciado ou separado com filhos a cargo — que merece a mesma tutela.

As normas enunciadas conduzem também à discriminação (inconstitucional) dos filhos nascidos fora do casamento e sujeitos (art. 1911.º, 3, do Código Civil) ao poder paternal de ambos os progenitores não casados. Sujeição que deriva de estes últimos, convivendo maritalmente, terem manifestado vontade no sentido do exercício conjunto desse poder. Como os pro-

genitores, não estando casados, são tributados individualmente, os rendimentos dos filhos não lhes podem ser imputados em conjunto — nem a nenhum individualmente... A solução possível será a de tributar o menor individualmente, com a dedução correspondente ao contribuinte solteiro, pois a dedução de filho pressupõe a integração dos respectivos rendimentos e dos encargos inerentes num conjunto familiar fiscal.

Esta solução levará, umas vezes, a beneficiar estes menores — se os rendimentos permitirem a integralidade da dedução e forem tributados a uma taxa inferior à de uma eventual unidade fiscal familiar. Outras vezes, os resultados ser-lhes-ão desfavoráveis: impossibilidade de dedução por ausência de rendimentos.

Finalmente, há a acentuar que os únicos encargos da família (escassamente...) considerados são os derivados da existência de filhos. Ora, a família como entidade fiscal, deveria ser estendida, como termo mínimo, a todos os parentes em relação aos quais possa haver dever de alimentos.

Lembremos, também, que só se consideram entre nós como necessidades da família as suas necessidades mínimas de sobrevivência, contempladas através das referidas deduções fixas. Quando, nas legislações que podem servir de comparação, há muitos outros benefícios: dedução de prestações para caixas de socorros mútuos, para fundos de pensões e de desemprego; abatimento das despesas com a manutenção da residência principal, das amortizações do capital investido na aquisição de casa própria, das despesas com a guarda dos filhos; dedução a favor de recém-casados; etc.

O direito fiscal português não passou, pois, pela prova a que foi submetido a nível da prossecução do valor justiça.

III

O DIREITO FISCAL E A CERTEZA E SEGURANÇA

Sob a epígrafe «o direito fiscal e a certeza e segurança», não referiremos o titubear legislativo que leva a prever no

Orçamento Geral do Estado medidas sem significado substancial, arbitrárias, ou que não viriam a ser executadas.

Entre as normas sem significado, situa-se a possibilidade de se utilizarem os sinais exteriores do nível de vida na fiscalização do imposto complementar, secção A, medida prevista no artigo 42.º do Orçamento provisório para 1983. Na verdade, nada impedia que a Administração fiscal utilizasse tal possibilidade, mesmo antes de consagrada legislativamente.

De entre as medidas arbitrárias, salientaremos, também com referência ao Orçamento provisório para 1983, o imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas (art. 37.º) — imposto incongruente, pois, ou se tratava de despesas, e não deviam ser tributadas, ou não são despesas, ou são irrazoáveis, e a Administração fiscal já as podia excluir dos custos.

Incluímos no grupo das medidas que não seriam tomadas, a eliminação da isenção de imposto profissional de que gozam os servidores do Estado, das autarquias locais e os que prestam serviços docentes em escolas particulares e cooperativas (artigo 16.º do Orçamento provisório para 1983).

Matérias todas estas de particular importância para pessoas singulares e colectivas que vêm as suas previsões dominadas pelas incertezas da política fiscal do Estado.

Também não nos vamos referir sob esta epígrafe à diminuição acentuada das garantias dos contribuintes, correspondente ao acréscimo da liberdade da Administração e dos tribunais na aplicação de sanções. Embora nos bastasse lembrar, nesta matéria, o Decreto-Lei n.º 399/82, de 23 de Setembro, que, em matéria de imposto de transacções, permite a apreensão de bens a presumidos infractores, independentemente do processo de transgressão; que consagra a irresponsabilidade do Estado, seus serviços, entidades ou agentes, pelos danos que sofrerem os bens apreendidos, pelos riscos da apreensão; que fixa multas variáveis entre duzentos e cinquenta e dez mil contos, fundadas em vagos pressupostos de facto — exagêros contra os quais já Adam Smith se insurgia, por não só permitirem todas as arbitrariedades e extorsões, como por equivalerem a uma autêntica sentença de morte económica (e porque não também física?) contra os contribuintes, com os danos sociais

correspondentes. Será necessário lembrar que a pena de morte foi abolida há muito em Portugal?

Não, não nos vamos reportar a nenhuma destas matérias. Preferimos fazer testes de sensibilidade ao direito em dois pontos chave: aplicação da lei fiscal no tempo e determinação da matéria colectável.

a) *A não retroactividade das leis fiscais*

O princípio constitucional da legalidade dos impostos não se esgota no aspecto formal, na exigência da utilização da forma «lei» como fonte dos impostos e disciplina dos seus elementos essenciais. É exigido por bem conhecidas razões de certeza, segurança e igualdade dos contribuintes. São estes mesmos interesses que levariam a afastar, mesmo na ausência de disposição expressa, a retroactividade das leis fiscais. Transformar factos em factos tributários, ou modificar a configuração essencial destes, com base em manifestação de vontade legislativa posterior, viria destruir as expectativas dos destinatários das normas, pondo em causa a certeza e a segurança dos cidadãos — valor fundamental dos Estados-de-direito fundados na soberania popular, como é definido o português no artigo 2.º da Constituição da República. Estes Estados pressupõem a observância de um certo número de regras caracterizantes, entre as quais se situa a da previsibilidade dos actos do poder que se desenvolve através da não-retroactividade da lei, pelo menos na matéria fundamental das restrições aos direitos, liberdades e garantias, em que se inclui o direito dos impostos.

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 incidência ou aumentar a taxa, por exemplo, envolveria graves inconvenientes: o contribuinte, pessoa singular ou colectiva, que consumira ou investira o seu rendimento líquido de imposto, teria de ir retirar do seu ren-

dimento actual a quantia necessária para pagar um imposto passado — ou recorrer ao crédito.

Estamos em crer que foram razões deste género que, entre outras, terão determinado o legislador constitucional de 1982 a prever, no artigo 18.º, 3, da Constituição, a não retroactividade das leis restritivas aos direitos, liberdades e garantias — como o são, repetimos, substancialmente, as leis fiscais, ao restringirem, por exemplo, o direito de propriedade e o direito ao salário.

São estas razões, a necessidade de certeza e segurança, que determinaram o princípio da legalidade dos impostos (artigo 106.º da Constituição). É, portanto, com base na regra da confiança que este deve ser interpretado em termos de, autonomamente, rejeitar a retroactividade.

Seria de esperar que, pelo menos a partir de 1982, o legislador ordinário deixasse de infringir a norma da não retroactividade das leis fiscais. Verificamos, contudo, que o Decreto-Lei n.º 119-A/83, que põe em execução o Orçamento Geral do Estado para 1983, cria diversos impostos extraordinários sobre os lucros e sob a forma de adicionais aos impostos de capitais e de mais-valias, com carácter retroactivo (arts. 33.º e 34.º) por preverem factos tributários anteriores à entrada em vigor do decreto.

b) *Determinação da matéria colectável: fixação e avaliação administrativa*

A matéria colectável é fixada pela Administração com base na declaração do contribuinte, ou por comissões ou órgãos mistos, com predominância de membros representando a Administração ou nomeados por esta.

A primeira modalidade dirigir-se-á ao conhecimento da matéria colectável efectiva; a segunda, mais não visará do que uma matéria colectável presumida.

A fixação da matéria colectável com base na declaração do contribuinte, deveria ser a regra: só o conhecimento da matéria colectável real permite constituir um sistema fiscal

verdadeiro, e só um sistema fiscal verdadeiro pode ter pretensões a ser justo.

Contudo, a preocupação em contrariar eventuais fraudes fiscais, levou o legislador, não só a prever processos de fiscalização e correcção de declarações inexactas, mas, sobretudo, a estabelecer presunções, avaliações e alterações discricionárias da matéria colectável que retiram veracidade ao sistema fiscal, criando necessárias injustiças, desigualdades relativas e incertezas.

I — *Presunções legais*

A fixação de presunções legais — determinação de um valor mínimo para a matéria colectável, só sendo levado em conta o valor declarado se exceder aquele (artigos 19.º, 2 e 30.º do Código da Sisa, artigo 14.º do Código do Imposto de Capitais, artigo 1.º, 3 do Código do Imposto de mais-valias, e artigo 114.º do Código da Contribuição Predial) — não é criticável sob o ponto de vista da certeza e da segurança, embora envolva injustiças resultantes de a matéria colectável real não coincidir com a presumida.

II — *Correcção das declarações*

Não suscita, em si mesmo, incerteza ou insegurança, o dever de a Administração corrigir as declarações erradas do contribuinte, ou substituir-se-lhe na sua falta ou insuficiência (artigos 54.º do Código da contribuição industrial e 19.º, 2 e § 3, do Código do imposto de mais-valias, por exemplo). Isto, desde que a Administração fiscal actue no sentido da determinação da matéria colectável real, e não pretenda substituir a essa realidade o seu próprio critério.

É neste âmbito que se deve situar, e ser entendido, o artigo 11.º do Código do imposto profissional que atribui ao chefe da repartição de finanças (alínea *a*) competência para determinar a matéria colectável com base nos elementos constantes da declaração do contribuinte, bem como, quando se

mostrar conveniente, em informação devidamente fundamentada dos serviços de fiscalização e em quaisquer outros elementos de que disponha.

A administração fiscal tem tendência para considerar que este artigo lhe defere um poder discricionário a nível das receitas — já que quanto às despesas funcionaria o § 3.º do artigo 10.º — em termos de poder fixar as receitas que se admita o contribuinte razoavelmente possa ter tido.

A interpretação administrativa, que contraria a letra do corpo do artigo, poderá apoiar-se nos §§ 1.º e 2.º do artigo 11.º O primeiro, restringe a reacção discordante do contribuinte ao recurso para a comissão distrital de fixação de rendimentos, e não para os tribunais, como deveria suceder se estivessemos perante uma simples correcção ou preenchimento das lacunas da declaração do contribuinte. O § 2.º determina que, no caso dos que exerçam só actividade por conta de outrém, a fixação da matéria colectável, nos termos do corpo do artigo, se limitará aos casos de faltas, insuficiências ou inexactidões (e a um certo número de hipóteses restritas). Daqui parece derivar, «a contrario sensu», que, no referente aos profissionais por conta própria, se tratará de uma verdadeira avaliação, em que a declaração é só indiciária.

Esta interpretação, além de envolver a inconstitucionalidade da norma, parece-nos não só errónea a nível das regras da hermenêutica jurídica, como também inconveniente. Trata-se da tentativa de manter vivo o velho método de avaliação da matéria colectável para os contribuintes que não passavam recibo — e que já não se justifica em relação aos contribuintes que são obrigados a passar recibos em impressos modelo n.º 2. Com efeito, em relação a estes, a determinação da matéria colectável oferece elevado grau de certeza, não inferior à existente em outras obrigações de imposto (contribuição industrial, grupo A, ou predial de prédios urbanos arrendados, por exemplo) nas quais não se põe o problema da determinação do seu objecto por avaliação.

Assim, e quanto aos contribuintes que passam recibos, o artigo 11.º deve entender-se em termos de atribuir à adminis-

tração fiscal um simples poder de fiscalização e de preenchimento de lacunas — aliás como o seu sentido literal sugere.

O confronto com o n.º 3 do artigo 1.º parece apoiar esta interpretação: não se entende que a lei impusesse limites, embora vagos, à fixação administrativa das despesas, e não à fixação de receitas, onde a veracidade da declaração do contribuinte é também controlável.

A discricionariedade na fixação da matéria colectável fica assim reservada, segundo a própria intenção da lei, para os contribuintes que não passam recibos, nos termos do artigo 8.º, § 5.º

Nestes termos reduz-se a inconstitucionalidade da norma, decorrente da discricionariedade, ao menor espaço possível.

III — *Fixação administrativa da matéria colectável*

Mas para além das situações de correcção da declaração do contribuinte, deparamos com um grupo muito mais numeroso e mais significativo sob o ponto de vista económico, em que a matéria colectável é fixada pela administração fiscal ou por uma comissão ou órgão misto, integrados maioritariamente por representantes da administração ou por membros por esta nomeados. Trata-se de casos em que a declaração do contribuinte não tem valor de fixação da matéria colectável, não sendo exigida (contribuição predial rústica e contribuição predial dos prédios urbanos não arrendados) ou em que se substitui o critério da administração fiscal à declaração do contribuinte.

As referidas comissões determinam o rendimento colectável dos grupos B e C da contribuição industrial (lucro presumido e normal), do imposto sobre a indústria agrícola (artigo 323.º, b) do Código), dos prédios rústicos não situados em concelhos onde vigore o regime do cadastro geométrico e dos prédios urbanos não arrendados (artigos 128.º e 130.º do Código da Contribuição Predial), rendimentos determinados por avaliação directa, ou seja, casuística. Ao lado desta avaliação directa, existe a avaliação indirecta, cadastral, dos prédios rústicos, oferecendo um mínimo de garantias de uniformidade, mas restrita

ainda a um número reduzido de concelhos, encontrando-se as avaliações realizadas nestes, em regra, bastante desactualizadas.

Em matéria de Sisa e do imposto de mais-valias relativo à transmissão onerosa de terrenos para construção ou ao trespasse de locais ocupados por escritórios ou consultórios de profissionais liberais, a lei impõe a avaliação dos bens transmitidos (artigos 53.º e 78.º do Código da Sisa e 11.º, § único do Código do imposto de mais-valias). Outras vezes a lei limita-se a atribuir a faculdade de recorrer ou proceder à avaliação, ao contribuinte, à Administração ou a ambos (artigos 13.º, § 2.º do Código do imposto de mais-Valias, 56.º, 79.º, 87.º, 88.º, 20.º § 2.º, 68.º e 67.º, do Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações).

Ao lado deste grupo de casos, encontramos outro em que a Administração fiscal não aceita o valor indicado pelo contribuinte ou o critério que lhe está subjacente, alterando esse valor. Este grupo de situações é particularmente relevante na contribuição industrial.

Assim, a Administração apreciará, caso por caso, da razoabilidade do montante dos custos ou perdas do exercício (artigo 26.º); só considerará como custos ou perdas os encargos razoáveis referentes à reintegração ou amortização dos bens (artigo 30.º, § único), quando não estejam fixadas as respectivas taxas; poderá opôr-se ao critério utilizado pelo contribuinte na utilização de métodos de reintegração e amortização que não sejam os das quotas constantes (artigo 31.º); só considerará custos ou perdas os gastos suportados com certas realizações da empresa taxativamente enunciadas, e com outras que reconheça de utilidade social (artigo 35.º). As despesas de representação não serão considerados custos desde que a Direcção Geral das Contribuições e Impostos as repute exageradas.

Deparamos com autorizações prévias da Administração em matéria de critérios valorimétricos das existências (artigos 38.º, § único e 40.º do Código).

Encontramos ainda uma disposição deste grupo no código do imposto profissional: as despesas declaradas pelo contribuinte só se considerarão encargos se forem indispensáveis

para a formação do rendimento e couberem dentro dos limites tidos como razoáveis pela Administração (artigo 10.º, § 3.º).

No caso das disposições do código da contribuição industrial que referimos, a inconformidade do contribuinte perante a decisão da direcção-geral das contribuições e impostos, que lhe deve ser notificada com os respectivos fundamentos, traduzir-se-á em mero recurso hierárquico para o Ministro das Finanças (artigo 138.º do Código). A decisão deste, uma vez ouvido o organismo representativo do contribuinte e a inspecção-geral de finanças, é irrecorrível (§ 3.º).

A fixação administrativa das despesas em imposto profissional é susceptível de recurso para uma comissão mista (artigo 15.º do Código). As decisões da Administração ou da comissão mista não são susceptíveis de reclamação ou impugnação nos termos do Código de processo das contribuições e impostos, mas só de recurso por preterição das formalidades legais para o tribunal da primeira instância das contribuições e impostos (artigo 20.º, § 1.º). Exceptua-se a possibilidade de recurso para o director-geral das contribuições e impostos, no caso de injustiça grave ou notória ou de discordância com o critério de razoabilidade aplicado (artigo 20.º, § 2.º).

Na generalidade dos casos em que o valor da matéria colectável é avaliado por comissões mistas (nomeadamente nas avaliações directas na contribuição predial e nas avaliações que têm lugar na Sisa, na contribuição industrial, no imposto sucesório e no imposto de mais-valias) só é possível recurso para comissões ou órgãos administrativos, não sendo os valores ou rendimentos fixados susceptíveis de impugnação contenciosa (artigos 75.º do Código da contribuição industrial, 248.º, do Código da contribuição predial, 97.º do Código da Sisa, etc.).

IV — *Fixação administrativa, certeza e segurança. Os conceitos indeterminados*

Passamos a considerar a medida em que tais processos de fixação e avaliação administrativa, e respectivos meios de con-

trolo, obedecem às exigências de certeza e segurança do contribuinte.

— Partimos do princípio, que parece indiscutível, de que a referência constitucional (art. 106.º, 2) à incidência dos impostos abarca tanto a matéria colectável como a sua determinação. Trata-se de duas fases, uma estática e outra dinâmica, do mesmo fenómeno. —

Há que assinalar, antes de mais, a utilização de conceitos indeterminados ou — levando em conta que qualquer conceito é intrinsecamente dotado de um certo grau de imprecisão — de conceitos particularmente imprecisos. Conceitos em relação aos quais é exigida do agente, para poder actuar, uma importante tarefa de preenchimento do conteúdo. Nos quais a zona periférica surgiria como uma auréola conceitual indeterminada, só determinável progressivamente — e de modo variável — através da decisão de casos concretos. Estas noções não permitiriam uma definição abstracta suficientemente rigorosa do seu conteúdo, por pressuporem um juízo de valor sobre o facto, ou traduzirem apenas uma menção genérica a critérios que transcendem as normas positivas.

Entre estes conceitos indeterminados enumeramos a noção de *razoável*, referida às custas ou perdas do exercício (artigo 26.º do Código da contribuição industrial) e aos encargos necessários para formar o rendimento (artigo 10.º, § 3.º, do Código do imposto profissional) — no primeiro caso integrada numa cláusula geral a que se segue uma enumeração tipificadora — e aos encargos de reintegração e amortização (artigo 30.º do Código da contribuição industrial); e a noção de *exageradas* referida às despesas de representação (artigo 37.º do Código do imposto profissional).

É bem sabido que, se a ordem jurídica deve assentar num conjunto de conceitos claros para que seja garantida a segurança jurídica, precisa de se abrir à mudança das concepções sociais e às alterações da vida trazidas pela sociedade técnica. Os conceitos indeterminados exercem esta função, representam a parte «movediça» do ordenamento, os instrumentos destinados a introduzir-lhe automaticamente as mudanças e particularidades das situações da vida.

Assim, a sua presença razoável na generalidade dos ramos do direito, compreendido o direito administrativo, não levanta estranheza. No direito administrativo, o princípio da reserva da lei não exclui, no Estado de direito em sentido material, a indeterminação dos conceitos nem a discricionariedade da Administração — que não se pode confundir com aquela. Também a Administração é um modo de realização, no Estado, da ideia de Direito, e não apenas um instrumento de concretização das normas positivas. Os conceitos indeterminados representam um espaço aberto à *criação do direito* pela Administração, em homenagem à riqueza da vida e à evolução da sociedade.

Mas, em direito fiscal não há uma simples reserva da lei, a mera necessidade de estatuição por um órgão legislativo dos preceitos gerais que versam valores tidos como fundamentais.

Em direito fiscal o único modo de a lei se adaptar à evolução social e à riqueza de vida é através da sua modificação e da sua valia técnica. A Administração não pode criar direito, mesmo que o faça só através do preenchimento de conceitos indeterminados.

Em matéria de impostos, a exigência política da auto-tributação traduz-se, sob o ponto de vista jurídico, no princípio da reserva absoluta da lei formal. A autodeterminação política dos contribuintes implica uma ordem jurídica fiscal totalmente controlada por eles, animada pelo valor certeza e segurança. A exigência formal da reserva absoluta da lei desenvolve-se, assim, no princípio da confiança na lei fiscal, um dos princípios informadores do Estado de Direito, como vimos, e que significa que as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que facultem um quadro completo das condutas originadoras de encargos fiscais (Spanner) nomeadamente em termos de ser possível conhecer e computar as obrigações fiscais com base, directa e exclusivamente, na lei (Bachmayr). Daqui os princípios da *tipicidade* e do *exclusivismo* — cada tipo fiscal deve conter uma valoração definitiva da situação que é seu objecto (A. Xavier) — que dão origem a uma *tipicidade fechada*. Esta, desenvolvida na exigência da determinação (Friederich), impõe que o conteúdo da decisão do órgão que vai aplicar o direito (Administração ou tribunal) se encontre rigorosamente deter-

minado na lei. Esse órgão deve limitar-se a subsumir na norma o facto.

No direito fiscal não cabem pois conceitos indeterminados, normas «incompletas» ou «elásticas». O princípio da legalidade, com todas as suas implicações, transforma um conceito indeterminado em lacuna «intra legem»; ou seja: o princípio da legalidade não encontra suficiente expressão nas normas em causa, que se transformam em normas «abertas» postulando a sua integração. Verifica-se uma incompletude contrária a um plano — o do direito vigente.

Trata-se, pois, de lacunas a integrar, em violação ao princípio constitucional da legalidade.

Note-se, porém, que nestes casos não se trataria à primeira vista de discricionariedade da Administração, e que nada impede que a integração possa ser controlada pelo tribunal administrativo — através da aplicação da doutrina germânica do controlo total.

Aliás, parte da doutrina sempre entendeu que a discricionariedade é de acção ou comportamento, a nível da estatuição, pois, e não a nível da hipótese legal, que seria matéria de interpretação e portanto sujeita a controlo judicial. E nos casos presentes, a indeterminação/lacuna verifica-se a nível da hipótese.

Há a rejeitar, porém, e firmemente, a tendência para se entender que se trata de poderes discricionários e, agravando o erro, isentá-los de controlo judicial.

V — *A avaliação administrativa de matéria colectável*

Existem também lacunas — incompletudes contrárias ao princípio da legalidade — naquelas normas (frequentes no domínio da tributação dos prédios urbanos e rústicos, dos grupos B e C da contribuição industrial, etc.) que determinam a avaliação da matéria colectável sem fornecer critérios de condução desse processo.

Estas lacunas poderiam significar, em si mesmas, que o legislador não foi capaz de prever até ao fim a situação de

facto no seu recorte hipotético, sendo a actividade administrativa sindicável pelo juiz — ainda de acordo com a doutrina do controlo total. Aliás, não encontramos aqui qualquer especialidade ou delicadeza técnica da matéria que a subtraia ao controlo do juiz, se atentarmos em que este intervem em matéria de expropriações, onde estão em jogo interesses e processos técnicos semelhantes, e na matéria, muito mais complexa, da indemnização dos danos às pessoas. Pretender que nas avaliações fiscais em causa são a Administração ou comissões especializadas, as instâncias mais bem habilitadas para apreciarem, no caso concreto, o valor da matéria colectável, o que exclui o controlo do juiz, é olvidar aqueles casos paralelos. Alegar uma pretensa independência supra-partes das comissões — controladas maioritariamente pela Administração — é pôr de lado as aquisições da doutrina da «public choice» e esquecer os interesses dos burocratas.

Em todas aquelas hipóteses, administrativas e civis, a necessária «margem de livre apreciação» pertence ao juiz, em última análise, como convém no Estado de Direito.

Contudo, a verdade é estarem as decisões fiscais indicadas excluídas do controlo judicial, quando nada aparentemente o justifica.

Note-se que não se trata de uma exclusão puramente fáctica da intervenção dos tribunais, de uma zona residual em que, por razões de organização daqueles, se tornava pouco prático ou conveniente realizar um controlo da legalidade dos actos. O legislador quis deixar clara essa exclusão. Estamos perante uma posição deliberadamente assumida pelo legislador, sobre um particular modo de relacionamento da Administração para com o Direito, que se traduz na decidida abertura pelo legislador de uma lacuna intralegal. Exige-se à Administração uma tensão criadora do direito no caso concreto, na consideração das circunstâncias únicas daquela situação da vida.

O legislador afastou o controlo do tribunal sobre essa criação, que se traduziria em substituir o tribunal-fonte de direito à Administração, por se tratar de uma zona marcada profundamente por critérios de oportunidade do contribuinte. Com efeito, cidadãos e empresas encontram reconhecida, nas

mais variadas disposições legais, a liberdade de gerirem o seu património e de disporem dos seus rendimentos, pelos modos que entenderem, ao serviço de objectivos auto-definidos. Em direito civil fala-se de autonomia da vontade e de liberdade contratual, na Constituição encontramos reconhecido o direito ao trabalho e ao salário e o direito à propriedade privada, entre outros.

A esta liberdade de gestão deve corresponder uma liberdade de gestão fiscal, a gestão da fiscalidade de acordo com os interesses de cada um, como um «bom pai de família», ou como um empresário prudente e esclarecido, utilizando criteriosamente os instrumentos fornecidos por um direito fiscal que proporciona múltiplas escolhas — ou será que a fiscalidade é o único domínio em que nunca se é pródigo?...

Não há, seguramente, que confundir habilidade fiscal — no polo oposto da passividade do que se limita a preencher formulários — com evasão fiscal. Uma será fazer o que não é proibido. A outra contrariar a lei. A habilidade do contribuinte, ao contrário do que geralmente crê a Administração, não é um vício que justifique uma correcção (Laprade). Diremos mesmo que, levar a cabo uma correcta gestão fiscal, constitui um dever da empresa para os seus sócios e do cidadão para consigo mesmo e os seus dependentes.

Este disjuntivo, característico da gestão, este escolher entre diversos meios para atingir um fim, traduz um poder discricionário dos particulares, próximo do poder discricionário da Administração. Mas, também aqui, a não vinculação não significa uma escolha total do conteúdo, mas só aquela que seja consentida pelo fim estabelecido pela lei. No caso de se praticar um acto em violação ao seu fim típico, tratar-se-á de um caso de *abuso de direito* ou de um *negócio indirecto* — a combater em termos idênticos àqueles que, em direito administrativo, sancionam o desvio de poder. Haveria que provar a divergência entre o fim típico do negócio e o fim que se pretende atingir, com conseqüente diminuição da carga fiscal.

Os casos de negócios simulados e de falsas declarações seriam sancionados nos termos gerais.

Ora bem: o legislador português poderia ter combatido a evasão fiscal através desses instrumentos, sem prejuízo de a prevenir, como faz abundantemente, através de presunções. Salvaguardar-se-ia a liberdade efectiva do contribuinte.

Mas não. O legislador português substituiu ao critério administrativo do contribuinte, o critério de boa administração do Fisco. É isto o que traduz a imposição de as despesas serem razoáveis, de o lucro ser presumido, de a Administração substituir ao valor ou rendimento real dos bens um valor avaliado — um valor *administrativo* — etc. A Administração é considerada interessada nos resultados de gestão do contribuinte e, nestes termos, torna-se, «ex post», censora da sua administração. Ao contribuinte real substitui-se o contribuinte «ideal». Ao contribuinte que não é obrigado a tirar dos seus negócios o máximo dos lucros que as circunstâncias lhe teriam permitido realizar, substitui-se o contribuinte que é presumido tirar o máximo dos lucros — e que se os não declara é porque os oculta. Substitui-se à liberdade do contribuinte, ao seu «poder discricionário», o «poder discricionário» da Administração. Foi isto o que o legislador fiscal pretendeu.

E pretendeu mal.

Trata-se de determinações, não só inconstitucionais por violarem o princípio da legalidade — a incidência dos impostos passa a ser determinada pela Administração — como inconvenientes. Vejamos, com base num caso real, as consequências que envolvem.

A adquiriu terrenos por cerca de 5 000 contos. Não obteve alvará de urbanização, por a Câmara Municipal pretender expropriá-los pelo valor de 20 000 contos. Determinado por este condicionalismo, A vende os terrenos a B por vinte e três mil contos. B apresenta à Câmara uma proposta de venda por 72 000 contos, avaliando os serviços municipais o terrenos em 67 000 contos, com base em plano de urbanização entretanto aprovado a B. Uma avaliação referente à transmissão de A a B, a que os serviços fiscais procederam posteriormente, deu um valor de 69 000 contos. O imposto de mais-valias foi liquidado a A com base nesta avaliação.

Ou seja: *A* vai pagar imposto de mais-valias pela diferença entre o preço de aquisição e o preço de venda «imaginado» pelo Fisco. *B* vai pagar contribuição industrial pela diferença entre o preço de compra ficcionado pelos serviços fiscais, e o preço de venda — este real — à Câmara.

Nestes termos, *A* vai suportar uma carga fiscal exagerada. *A B* é «imposta» uma evasão fiscal. O Fisco perde receitas, dado que a taxa da contribuição industrial é superior à do imposto de mais-valias. Eis como se sai da *capacidade contributiva*, para se entrar no *confisco* e se acaba por cair no absurdo.

VI — *Inconstitucionalidades formais*

Já não se enquadram na categoria de actos discricionários da Administração, os actos da competência do Ministro das Finanças que, com carácter genérico, fixam a duração de certas isenções (artigo 17.º do Código da contribuição predial) ou a matéria colectável de certos impostos — nomeadamente através da fixação dos factores de correcção dos rendimentos inscritos nas matrizes prediais (artigo 7.º do decreto-lei n.º 45 104), dos coeficientes a tomar em conta para atender à desvalorização da moeda para compute das mais-valias (Código da contribuição industrial, artigo 25.º, § 3 e Código do imposto das mais-valias, artigo 15.º) das taxas de reintegração e amortização (artigo 30.º do Código da contribuição industrial) e das taxas das provisões para cada ramo de actividade (artigo 33.º § 1.º do mesmo código). Trata-se de «leis» em sentido material, contidas em diplomas que não são lei em sentido formal. Estando as matérias em causa reservadas à lei, por se referirem à incidência dos impostos, há uma inconstitucionalidade formal.

VII — *O poder discricionário «clássico»*

Já constituem casos claros, em sentido «clássico», de poder discricionário, a possibilidade de a Administração se opôr ao critério do contribuinte usado no cálculo das reintegrações

(artigo 31.º do Código da contribuição industrial), o reconhecimento, ou não do carácter social de certas realizações (artigo 35.º do Código de contribuição industrial), a autorização prévia contida no artigo 38.º, § único do Código da contribuição industrial, e a fixação do critério de determinação dos resultados da liquidação das existências (artigo 41.º do mesmo Código). Em todas estas disposições encontramos um princípio de oportunidade, uma escolha alternativa, em termos de conceito de «poder».

Muitos outros exemplos poderíamos dar — nomeadamente provenientes dos recentes estatutos fiscais das sociedades de investimentos e de locação financeira.

Vamos fixar-nos, porém, no Decreto-Lei n.º 132/83, de 18 de Março, que estabelece o regime revisto do sistema integrado de incentivos ao investimento. Aqui o poder discricionário é constante, em termos de se atribuir à Administração a faculdade de conceder, ou não, incentivos em numerosos casos, ou de fixar os pressupostos da sua concessão (artigos 4.º, 3, 9.º, 3, 44.º, 2 e 3, etc.). Já é porém, de algo modo diverso o artigo 27.º que estabelece um regime contratual de incentivos, totalmente desvinculado de quaisquer critérios ou quadros legais, para projectos de investimento de grande incidência económica e social, contrato a aprovar pelo Governo mediante resolução do conselho de ministros. Trata-se de um poder de criação de leis, em sentido material. Assim, tal contrato devia ser aprovado por lei em sentido formal. Serão portanto, inconstitucionais formalmente as resoluções do Conselho de ministros que aprovem esses contratos, essa lei material entre as partes.

VIII — *Resumo*

Concluímos pela inconstitucionalidade das normas que atribuem poderes discricionários à Administração no capítulo de incidência dos impostos — ou que contêm conceitos indeterminados — por violarem o princípio da legalidade. Sendo assim,

tais normas não devem ser aplicadas, mesmo na ausência de declaração de inconstitucionalidade pelo órgão competente, na medida em que, nos termos do artigo 18.º da Constituição da República, as normas referentes a direitos, liberdades e garantias, são de aplicação directa, vinculando a Administração.

Note-se, a terminar, que discricionariedade não significa arbítrio. Continuamos no domínio do princípio da legalidade da Administração. A solução a encontrar pelo agente, tem de ser a melhor, ou seja, uma só. Deste modo, se os tribunais não podem controlar a qualidade material da solução encontrada, podem syndicar o cumprimento do dever de bem administrar. O tribunal não pode reapreciar o acto da Administração para lhe substituir outro — mas deve verificar se a solução encontrada obedeceu às exigências externas da ordem jurídica: a decisão deve ser fundamentada, lógica, não contraditória, não ofender o princípio da igualdade, etc. Em Portugal têm-se distinguido, em matéria fiscal, uma zona vinculada e outra discricionária. Assim, na consideração de certas despesas como custos, haveria que distinguir a qualificação de custos e perdas como tais — o que integraria a zona vinculada — e a fixação do quantitativo considerado como razoável — zona discricionária. No que se refere à actuação das comissões, a zona vinculada seria demarcada pelo âmbito das chamadas «formalidades legais»: as questões de direito atinentes ao critério ou mérito da decisão, como decisão de fundo. Seriam formalidades legais, as relativas aos critérios jurídicos de determinação do valor, aos critérios de admissibilidade e interpretação das provas, à legitimidade de escolha de critérios técnicos de avaliação, em termos de só não se considerarem formalidades legais as questões de facto que envolvam juízos de avaliação segundo critérios técnicos.

c) *O artigo 51.º-A do Código da Contribuição Industrial*

Já de poder discricionário não se poderá falar a propósito do artigo 51.º-A do Código da contribuição industrial que

dispõe que a direcção-geral das contribuições e impostos poderá efectuar as correcções que considerar necessárias para a determinação do lucro tributável, sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a contribuição industrial, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado em face da escrita seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações — norma que os parágrafos do artigo estendem, em certos casos, a filiais, sucursais e outras formas de representação permanente e a pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral da contribuição industrial.

O entendimento de que se trata de um poder discricionário, assenta fundamentalmente no facto de as decisões da direcção-geral que envolvam divergência com o contribuinte só serem susceptíveis de recurso para o Ministro das Finanças — cujo despacho será irrecorrível (artigo 138.º do C.C.I.).

Note-se, porém, que o artigo 51.º-A não atribui à Administração a faculdade de criar direito, de criar o seu próprio modelo de relação entre as pessoas em causa. A Administração tem de preencher o conteúdo da norma com os materiais que a prática lhe fornece, com o modelo das relações correntes entre pessoas jurídicas independentes. O conceito de condições *normalmente* acordadas, *está em aberto*, mas não deve ficar em aberto. O preenchimento da norma é, pois, controlável judicialmente, incumbindo à Administração provar uma certa prática.

Acabamos de verificar, através da breve análise que realizamos, que, no direito fiscal português, constantemente a Administração se sobrepõe à lei na determinação da incidência dos impostos, em termos de a capacidade contributiva correr regularmente o risco de se transformar em confisco.

A segunda prova a que submetemos o direito fiscal português, a da certeza e segurança, foi também negativa.

Mas não percamos totalmente a esperança, e perguntemos ainda: favorecerá o direito fiscal o desenvolvimento económico?

IV

O DIREITO FISCAL E O DESENVOLVIMENTO ECONOMICO

Nesta sede poderíamos comparar os incentivos portugueses ao desenvolvimento económico — como os existentes no SIII e na legislação sobre o mercado de capitais — com os existentes nos outros Estados que podem servir de comparação, nos chamados novos Estados industriais. Uma comparação com o direito brasileiro seria particularmente elucidativa: o direito português perderia em toda a linha.

Mas vamos fixar-nos, noutro aspecto: favorecer o desenvolvimento económico significa, antes de mais, não o obstaculizar.

É bem conhecido o facto de, em Portugal, os rendimentos das actividades comerciais e industriais estarem sujeitos a uma dupla tributação económica: contribuição industrial e imposto complementar (A e B). Esta dupla tributação traduz-se numa pesadíssima carga, sobretudo se levarmos em conta as elevadas taxas do imposto complementar.

Ora bem: nos ordenamentos jurídicos da C.E.E., esta dupla tributação não existe ou é muito atenuada.

Não existe no que se refere à actividade comercial ou industrial levada a cabo por empresas que não revistam a forma societária. Os seus rendimentos serão só tributados em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Também não há dupla tributação no caso de sociedades a que não é reconhecida personalidade jurídica fiscal — e que são normalmente as sociedades de pessoas e, frequentemente, as sociedades por quotas.

A sobrecarga fiscal existe, normalmente, só sobre as sociedades anónimas e, tipicamente, sobre as sociedades abertas. Com efeito, só estas apresentam caracteristicamente as vantagens de limitação de responsabilidade dos sócios e de capacidade de recolha de fundos que implicam uma especial capacidade contributiva e, portanto, uma carga fiscal superior.

Mas mesmo nos casos em que há dupla tributação, esta é limitada ou eliminada.

Já o era nos velhos sistemas de impostos cedulares — como o é ainda o português. Assim, no Reino Unido, até 1965, os dividendos eram isentos de imposto. Na Bélgica, até 1962, o imposto sobre os lucros das sociedades incidia só sobre os lucros não distribuídos, sendo os dividendos tributados só pela «taxa mobilière».

Hoje, nos sistemas da C.E.E. os lucros das sociedades são tributados em imposto sobre as sociedades, e os dividendos em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Mas, os diversos ordenamentos jurídicos concedem aos diversos sócios, até ao limite dos impostos que vão pagar sobre os dividendos, um crédito do imposto que foi pago sobre a quota correspondente dos lucros da sociedade. Este crédito pode ser total ou parcial.

O gravame representado pela rígida dupla tributação dos lucros das sociedades portuguesas é ainda mais patente se nos dermos conta de que a dupla tributação não parece justificada sequer em relação às sociedades anónimas. Com efeito, até estas surgem largamente limitadas na sua função de recolha de capitais e de limitação da responsabilidade dos sócios. É bem sabido que, nos últimos anos, as sociedades anónimas constituídas de novo representam um volume de capital insignificante, e que as já existentes não têm procedido a aumentos de capital abertos ao público ou a emissões de obrigações que devam ser notadas. Ou seja: as sociedades anónimas, com o capital estabilizado e repartido estaticamente, aproximam-se, sob esta óptica, das sociedades por quotas.

Por outro lado, e por força do elevado grau de endividamento das empresas e das restrições ao crédito, a banca exige frequentemente a garantia pessoal dos sócios, administradores e gerentes. Onde está pois a responsabilidade limitada dos sócios?

Sendo assim, não se verifica o pressuposto da maior capacidade contributiva que justificaria uma acrescida carga fiscal.

Não parece pois ousado concluir que o direito fiscal português desincentiva o desenvolvimento económico.

E se alguém quisesse mais provas do que afirmamos, lembraríamos também que o sistema de amortizações lineares em

períodos bastante longos, e baseados no valor de aquisição, tal como é praticado em Portugal, conduz, numa conjuntura de inflação como a presente, a grave descapitalização das empresas.

IV — *Conclusões*

Toda a ordem jurídica assenta num conjunto de princípios ordenados e legitima-se pela referência a valores jurídicos fundamentais, princípios e valores que lhe conferem unidade e coerência.

Fomo-nos dando conta, ao longo desta exposição, que princípios e valores, inerentes a qualquer sistema fiscal, são definidos pelo direito constitucional português, mas não informam a legislação ordinária. Temos, portanto, um direito fiscal — largamente inconstitucional, aliás — mas não um sistema jurídico fiscal.

Foi-me pedido que falasse das perspectivas do direito fiscal.

Diria que, na ausência de perspectivas decorrentes de uma intenção que é estranha ao amorfismo do nosso direito fiscal, só há que definir uma necessidade: a de criar uma ordem jurídica, sem a qual continuaremos com normas dispersas à procura de um sistema. Havendo, por outro lado, um sistema, um projecto constitucional, à procura de um autor. Autor que só pode ser o povo português que, exercendo efectivamente o seu direito de auto-tributação, o desenvolva através das suas concepções de justiça social e de desenvolvimento económico.