

NOTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 51.º-A DO CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL

Pelo Prof. Doutor Diogo Paredes Leite de Campos

Não se pode falar de poder discricionário a propósito do artigo 51.º-A do Código da Contribuição Industrial que dispõe que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos deverá 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 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.

A fixação do sentido desta disposição legal não oferece dificuldades de maior. Em vez de ser o legislador a constuir, desde logo, o modelo de relações normais entre pessoas independentes em condições idênticas ou análogas, diferiu essa construção para a realidade mutável do comércio.

Encontramo-nos aqui perante um conceito em aberto, o de condições normais («normalmente acordadas»). Note-se, contudo, que, se «é» um conceito «em aberto», «não é» um conceito para se «manter em aberto». Ou seja: não é um conceito indeterminado, um conceito vago que seja necessária e tendencialmente vago, dotado pela própria

natureza das coisas de uma zona periférica lata e indeterminada. O legislador não quiz deixar um campo vazio e necessariamente vago a preencher pelo critério axiológico e casuístico da entidade que interpreta — aplica o direito. Na disposição em análise o legislador não se referiu a condições «abusivas», «desrazoáveis», «fraudatórias», etc., estabelecidas entre pessoas ligadas por relações especiais. Nesta hipótese, o pensamento condutor ou critério axiológico seria o da Administração fiscal — como sucede nos artigos 35.º («... utilidade social devidamente reconhecida...»), 37.º («...as repute exageradas;»), 26.º («...dentro de limites tidos como razoáveis...») do Código da Contribuição Industrial, e em tantos outros códigos fiscais.

No que se refere ao artigo 51.º-A, este não atribui à Administração a faculdade de criar direito, de estabelecer o seu próprio modelo, fundado em critérios axiológicos, de relação entre as pessoas em causa. Há — tem de haver — um núcleo, um nódulo conceitual fixo, que dá precisão interna ao conceito «em aberto» que, nesta medida, se torna *preciso*, ou seja, passa a estar determinado, deixando de estar «em «em aberto». A administração fiscal tem de preencher o espaço vazio com os materiais que a prática lhe fornece, com o modelo real das das relações correntes entre pessoas jurídicas independentes. Em vez de ser um modelo constituído pelo legislador com materiais «reais», é um modelo edificado pela Administração com base na realidade. É este modelo — este grupo de casos — que servirá de guia na apreciação dos novos casos, como elemento sugerido para uma correcta apreciação pelo ente que vai aplicar o direito. Aplicação que, neste caso, se realiza a partir de um preceito normativo, não mais indeterminado — depois do seu preenchimento — do que a generalidade dos outros, o que salvaguarda a certeza e a segurança que são valores fundamentais do Direito fiscal.

A norma em causa é, pois, apesar de tudo, uma norma de regulamentação casuística, já que determina uma hipótese dotada de conotações precisas, uma hipótese tipificadora.

Contudo, como a vida evolui e as relações entre as empresas também, entendeu o legislador que uma regulamentação de tipo estritamente casuístico seria inadequada, precisamente por se tratar de relações sujeitas a mutação acelerada. Portanto, não pré-fixou uma «facti-specie» típica, mas deixou-a em aberto para ser preenchida, mutavelmente, pela Administração. Por outras palavras: a realidade que vai

preencher, através dos seus critérios, a «normalidade» das relações entre as pessoas em causa, é mutável; mutável será também o próprio critério de «normalidade» legal que, assim, não poderia ser pré-determinada pelo legislador.

Estamos, pois, no domínio do princípio da legalidade, em sentido estrito, por oposição ao princípio da oportunidade. Uma vez definida objectivamente — se quisermos, estatisticamente — a normalidade das relações, a Administração fiscal encontra-se estritamente vinculada a esta «lei» — fáctica. Isto, independentemente do seu juízo de valor sobre essa prática — que poderá ser corrigida, eventualmente, com base em outras disposições legais, mas não à sombra do artigo 51.º A. Não há sequer, para quem aceite tais figuras, uma discricionariedade na apreciação ou uma dicricionariedade técnica.

É certo que tem havido certa confusão nesta matéria, confusão que resulta de falsos pressupostos sobre o modo-de-ser das normas jurídicas e as regras da hermenêutica. Tem-se entendido que o artigo 51.º-A determina a concessão de um poder discricionário à Administração fiscal, em termos de esta poder fixar a matéria colectável com base, não num juízo de *normalidade*, mas com base num critério de *razoabilidade*. Trata-se, porém, de um modo de ver estranho ao artigo 51.º-A em si mesmo; determinado pela disposição do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, no sentido de que as decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, que envolvam divergência com o contribuinte, só são susceptíveis de recurso para o Ministro das Finanças cujo despacho será irrecorrível.

Contudo, e atento ao que escrevemos sobre o significado do artigo 51.º-A, o artigo 138.º tem de ser entendido, em relação a este, «cum grano salis». Evitaria que se recorresse da decisão da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos directamente para os tribunais — se não fosse o perceito constitucional (artigo 20.º, 2) que assegura o acesso aos tribunais para defesa dos direitos. Mas nunca poderia impedir, nos termos do exposto, que se recorresse do despacho do Ministro das Finanças, que consumiria o significado e a relevância dos actos anteriores.

E nem se diga — não se dirá certamente — contra esta asserção que o contribuinte já está suficientemente protegido no processo administrativo, por ser ouvido o organismo que o representa, nos termos do artigo 138.º. Uma simples amostragem revelaria, seguramente, uma

taxa de desatendimento das razões desse organismo próxima dos 100 %. E, num Estado de Direito democrático, todos devem ter — e têm, como vimos — recurso a órgãos independentes e habilitados — os *tribunais* — para defesa dos seus direitos.

É possível, pois, concluir que o critério de normalidade referido no artigo 51.º-A é um critério objectivo, independente de juízos de valor da Administração. E que, no caso de não ser possível fundá-lo numa prática corrente dos contribuintes, a Administração fiscal não poderá corrigir, com base no artigo 51.ºA, a matéria colectável que estes declarem.