

## ANOTAÇÃO (1)

Pelo Prof. Doutor Diogo Paredes Leite de Campos

ONDE SE FALA DE BOA FÉ NO IMPOSTO DE TRANSACÇÕES  
—NOTA AOS ACS. S.T.A., DE 27-10-82 E DE 4-7-84

*«A evasão fiscal é um mal; mas seria um mal muito maior se os tribunais se pusessem a alargar o texto da lei a fim de submeter a imposto pessoas que desaprovam» (2).*

### CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

1 — Os artigos 64.º a 66.º do Código do Imposto de Transacções, na sua redacção originária, dispõem um regime que se pode condensar nos seguintes aspectos fundamentais: os produtores ou grossistas registados que pretenderem efectuar a aquisição de mercadorias para as utilizarem como matéria-prima, com destino à venda por grosso ou como embalagens, sem que por tal transacção seja devido imposto, deverão entregar aos seus fornecedores, juntamente com a respectiva nota de encomenda, uma declaração de responsabilidade conforme o modelo n.º 5, em papel timbrado, assinada e autenticada com carimbo ou selo branco. Este documento pode ser substituído por uma declaração feita segundo o modelo n.º 6, também em papel timbrado, assinada e autenticada com carimbo ou selo branco, sempre que sejam realizadas transacções com alguma frequência entre os mesmos adquirentes e fornecedores.

Os produtores ou grossistas registados que tenham emitido declarações gerais de responsabilidade e pretenderem efectuar aquisições de mercadorias que não queiram consi-

---

(1) A presente anotação teve na sua base um parecer dado pelo Autor.

(2) Lord Vestey's Executors and Vestey V. v. I.R.C. (1949), 31 T.C., H.L. -por Lord Norman, p. 90.

derar ou não possam legalmente ser consideradas, abrangidas, deverão informar desse facto os respectivos fornecedores para estes procederem à liquidação do imposto devido.

As declarações gerais de responsabilidade serão válidas até 31 de Dezembro do ano em que tiverem sido feitas, salvo se a sua caducidade antes daquela data for comunicada pelo signatário ou pelos seus herdeiros ou representantes legais, devendo esta comunicação ser feita no caso de cancelamento do registo do emitente da declaração.

As declarações de responsabilidade indicadas, em que não tiverem sido preenchidas as formalidades referidas, não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos seus destinatários (Art. 66.º).

O Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, veio introduzir significativas alterações ao artigo 66.º Este passou a facultar aos fornecedores, no caso de terem dúvidas sobre a inscrição dos adquirentes no registo a que se refere o artigo 48.º, a possibilidade de exigir que as declarações modelos n.ºs 5 ou 6 sejam apresentadas na repartição de finanças onde tenha sido efectuado o registo, a fim de ser confirmada a inscrição — e, bem assim, a identidade dos signatários das declarações. No caso de os produtores ou grossistas não terem usado desta faculdade e se verificar que os adquirentes não se encontram registados, ficarão aqueles obrigados ao pagamento do imposto devido e das eventuais penalidades.

Remeteu-se para o § 2.º, o antigo texto do artigo 66.º que dispunha que as declarações de responsabilidade que não obedecem aos requisitos constantes dos modelos n.ºs 5 e 6 não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos destinatários.

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 374-B/79, justificava, em termos gerais, as medidas tomadas, como visando «criar mecanismos tendentes a pôr algum entrave à evasão», embora houvesse «que não sobrecarregar excessivamente os serviços e os contribuintes com medidas cautelares demasiado pesadas». Quanto ao ponto que nos interessa, refere que «inovação porventura importante na luta contra a fraude é a responsabilização do fornecedor pelo imposto devido, nos casos em que,

tendo sido aceites declarações de responsabilidade modelos n.ºs 5 ou 6, com dispensa do visto prévio das repartições de finanças, se venha a verificar que o adquirente não se encontra devidamente registado».

Mas esta inovação não foi suficiente. Com efeito, passado pouco mais de um ano, o decreto-lei n.º 400/80 de 25 de Setembro, vinha reconhecer que tal sistema se «parecia, na ocasião, suficientemente eficaz para fazer face à onda de evasão e de fraude que se vinha registando através da apresentação de declarações de responsabilidades passadas em nome de pessoas inexistentes», permitiu que fossem «detectados inúmeros casos concretos de apresentação de declarações contendo vistos que corroboravam o registo e identificação dos apresentantes, que se verificou, posteriormente, serem falsos». «Tal situação retira aos fornecedores das mercadorias toda a responsabilidade». Introduz o Decreto-Lei n.º 400/80 alterações que atribuem «alguns casos aos produtores ou grossistas fornecedores a responsabilidade de proceder à identificação dos adquirentes das mercadorias ao abrigo das declarações dos modelos n.ºs 5 ou 6», com o que se esperava «dar um grande contributo para o combate à fraude e evasão fiscais» e «evitar a desleal concorrência entre comerciantes que até agora se tem verificado». Nestes termos, o artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções passou a compreender mais um parágrafo no qual se dispõe que o Ministro das Finanças e do Plano poderá «estabelecer por portaria que, relativamente à transacção de determinadas mercadorias a verificação da identidade dos adquirentes competirá também aos produtores ou grossistas fornecedores, que conferirão os números do certificado de comerciante e de contribuinte através dos respectivos cartões de identificação ou documentos substitutivos se aqueles não tiverem ainda sido processados»<sup>(1)</sup>. No caso de os produtores ou grossistas fornecedores

---

(1) Parece que estas portarias, por violarem o princípio da legalidade dos impostos (Art. 106.º da Constituição da República), versando matéria de incidência dos impostos, serão formalmente inconstitucionais.

não terem observado o que se acaba de indicar, e verificando-se que os adquirentes das mercadorias não foram devidamente identificados nos termos indicados, ficarão aqueles obrigados ao pagamento do imposto devido e respectiva penalidade.

O Decreto-Lei n.º 303/82, de 31 de Julho, que vem «alargar» aos sectores das bebidas alcoólicas e do café o regime do imposto de transacções vigente para os electrodomésticos — tributação no momento em que são produzidos ou importados — funda-se na mesma luta contra a evasão e fraude fiscais e apresenta o carácter inovador que, como veremos, revestem os diplomas referidos (1).

2 — O problema que se põe é o de saber se uma empresa que forneceu mercadorias antes da entrada em vigor dos Decretos-Lei n.ºs 374-B/79 e 400/80, está obrigada tão só à observância das formalidades previstas nos artigos 64.º e 65.º, ou também aos deveres de controlo impostos por aqueles diplomas, em termos de ser responsabilizada pelo pagamento do imposto devido, e sujeita a penalidades acessórias se, por ex., o adquirente não estava devidamente registado ou não existia.

3 — Tal é a clareza das disposições em causa, que fazer a pergunta determina no intérprete uma imediata resposta negativa: o fornecedor que tiver preenchido, até à entrada em vigor do decreto-lei n.º 374-B/79 as formalidades previstas nos artigos 64.º e 65.º do Código do Imposto de Transacções fica, «ipso facto», por força do artigo 66.º, isento de responsabilidade pelo pagamento do imposto. Os Decretos-Lei n.º 374-B/79 de 10 de Setembro e 400/80 de 25 de Setembro regem para o futuro, como qualquer lei (em sentido substancial) não se aplicando, pois, a factos passados. É, aliás, esta a sua inten-

---

(1) Não cuidamos, evidentemente, de quaisquer resoluções administrativas nesta matéria (instruções, circulares, etc.) por terem uma eficácia meramente interna, não vinculando nem os tribunais nem os contribuintes. Cfr. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974, n.º 56.

ção, como resulta do facto de não preverem qualquer data anterior à da sua publicação para se applicarem, e das expressões bem claras utilizadas nos preâmbulos. Desenvolvamos um pouco estas afirmações.

4 — Na sua redacção originária, o artigo 66.º dispunha tão só, como vimos, que as declarações de responsabilidade (previstas nos artigos 64.º e 65.º), em que não tiverem sido preenchidas as formalidades ali estabelecidas, não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos seus destinatários. O artigo fala em «formalidades» ou seja, na apresentação das declarações, segundo os modelos previstos pelo legislador, em papel timbrado, assinadas e autenticadas com carimbo ou selo branco. Portanto, desde o momento em que o fornecedor receba uma declaração formalmente correcta, ver-se-á eximido da sua responsabilidade — o que não sucederá se a declaração for formalmente incorrecta.

É o que resulta inequivocamente do texto do artigo 66.º e, em princípio, não haveria que levar as nossas indagações mais longe, bastando-nos o claro sentido literal da lei. Pelos seguintes motivos.

5 — Os artigos 64.º a 66.º são normas de incidência pessoal do imposto sujeitas, por este facto, ao princípio da legalidade: a lei definirá a incidência dos impostos (artigo 106.º, 2, da Constituição da República).

Estão subjacentes ao princípio da legalidade razões de defesa da certeza e da egurança dos contribuintes, como é sobejamente sabido. Estes só deverão pagar os impostos criados nos termos da lei (artigo 106.º, 3, da Constituição da República) ou seja, criados por eles, através dos seus representantes, para estarem eximidos ao arbítrio de outrem. Mas, tais tipos de impostos serão de estar completa e exaustivamente descritos na lei (1). Esta deverá ser clara, per-

---

(1) Cfr. A. Xavier, *Manual do Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974 n.º 47 e segs., esp. n.º 49, I e segs. e Diogo Leite Campos, *Lições de Direito Fiscal*, Sumários desenvolvidos, Coimbra, 1981/82, dact., n.º 31.

mitindo uma fácil, e tanto quanto possível automática, sub-  
unção das situações reais nos seus quadros (1). O legislador  
deve, nomeadamente, abster-se de recorrer a cláusulas gerais  
ou conceitos indeterminados (2), precisando o mais possível o  
conteúdo dos conceitos que utiliza (3).

Caso contrário, deixar-se-ia entrar pela janela o que se  
proibiu que entrasse pela porta: eximindo o contribuinte  
ao arbítrio do legislador, através do princípio da tipicidade,  
entregar-se-ia depois ao arbítrio do intérprete. A doutrina com-  
pleta o princípio da tipicidade, com o princípio da tipicidade  
fechada, com a exigência da descrição exaustiva e clara dos  
tipos legais de impostos (4). Nunca se conseguirá eliminar  
totalmente a margem de incerteza inerente ao processo de  
interpretação/aplicação do direito, já que normalmente as  
situações a regular não coincidirão totalmente com a situação  
pré-suposta pelo legislador. Mas conseguirá reduzir-se até  
um grau desprezível.

6 — Terá sido, sem dúvida, intenção do legislador do  
Código do Imposto de Transacções, ao dispor o artigo 66.º,  
garantir a certeza do direito, e, logo, segurança do forne-  
cedor de mercadorias. Numa época em que, por diverso  
circunstancionalismo (maior densidade do tecido social, menor  
carga fiscal, etc.) a evasão fiscal era menor, o legislador permi-  
tiu que o fornecedor das mercadorias se eximisse, transferisse  
a situação passiva de contribuinte para outrem, baseado só  
na «palavra» deste, em simples declaração, não conrolada, da  
sua existência e registo. O legislador preferiu correr o risco  
de um certo grau de evasão fiscal, a «sobrecarregar excessiva-  
mente os serviços e os contribuintes com medidas cautelares»  
(reproduzimos uma expressão do preâmbulo do Decreto-Lei  
n.º 374-B/79).

---

(1) Diogo Leite Campos, *ob. cit.*, n.º 31.

(2) Diogo Leite Campos, *ob. loc. cit.*, e «Evolução e perspectivas  
de Direito Fiscal», na *Rev. da Ordem dos Advogados*, 1983.

(3) A. Xavier, *ob. loc. cit.*

(4) Autores e obs. *cits.*

Tal orientação só é de aplaudir.

Foi este, durante muitos anos — enquanto a evasão fiscal se manteve em termos reduzidos — o entendimento dos interessados e dos tribunais. Os Decretos-Lei n.ºs 379-B/79 e 400/80 visam reagir contra uma evasão fiscal que crescia, impondo aos fornecedores novos deveres e novas responsabilidades.

7 — O carácter inovador das alterações introduzidas pelos dois diplomas no artigo 66.º resulta, abundantemente da comparação com a redacção originária daquele. Mas é também revelado, inequívoca e expressamente, pelos preâmbulos dos dois textos legais.

Assim, o primeiro pretende, confessamente, «criar mecanismos tendentes a pôr algum entrave à evasão que, em proporções alarmantes, reveste cada vez mais formas fraudulentas». Ou seja: estabelece mecanismos *novos*, para obviar a situações *novas*.

Isto embora, sem «sobrecarregar excessivamente os serviços e os contribuintes com medidas cautelares demasiado pesadas»... medidas que, portanto, não existiam antes. Como não existia a «responsabilização do fornecedor pelo imposto devido, nos casos em que tendo sido aceites declarações de responsabilidade modelos n.ºs 5 ou 6, com dispensa de visto prévio das repartições de finanças, se venha a verificar que o adquirente não se encontrava devidamente registado» — medida que é considerada «*inovação* porventura importante na luta contra a fraude» (o sublinhado é nosso) — é evidente que o «porventura» se liga ao «importante» e não a «inovação»: o que é duvidoso é saber se a *inovação* é importante ou não; duvida-se da sua eficácia, da sua importância.

Na mesma esteira, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 400/80 considera como das mais importantes *alterações* ao Código do Imposto de Transacções na luta contra a fraude e evasão fiscais, a que foi feita ao artigo 66.º pelo decreto-Lei n.º 374-B/79. *Alteração*: substituição de um regime por outro.

Mas, mesmo o regime disposto por este último diploma apareceu como insuficiente, por terem sido detectados inúmeros

casos «de apresentação de declarações contendo vistos que corroboravam o registo e identificação dos apresentantes, que se verificou, posteriormente serem falsos», o que *«retira aos fornecedores das mercadorias toda a responsabilidade»* (o sublinhado é nosso). Por outras palavras: no caso do controlo previsto no Decreto-Lei n.º 379-B/79, os fornecedores ficavam eximidos de responsabilidade — o que o Decreto n.º 400/80 pretende evitar através de novas normas. Ou seja: o decreto-lei n.º 400/80 é inovador perante o Decreto-Lei n.º 379-B/79... como este o é em face da redacção originária do Código. Ambos motivados pela necessidade de se criarem métodos novos (qualificados em ambos os preâmbulos de «alterações») de luta contra a evasão fiscal crescente.

8 — Luta contra a evasão fiscal... A luta contra a evasão fiscal de que ambos os decretos-lei se reclamam, só se compreende se houvesse impostos cujo cumprimento o Estado não conseguisse obter. Se já antes se entendesse que o fornecedor era garante da substancialidade, da realidade, dos elementos contidos nas declarações, não haveria evasão fiscal, prejuízo para os interesses do Estado, pois o fornecedor seria responsável pelo pagamento do imposto. A evasão fiscal traduzia-se, precisamente, na transferência da responsabilidade para um ente fictício, ou para uma sociedade irregular e fugidia de quem o cumprimento seria difícil de obter, embora esta fosse passível de imposto.

9 — Nestes termos, a responsabilização do fornecedor das mercadorias em termos substancialmente idênticos aos dispostos nos Decretos-Lei n.ºs 374-B/79 e 400/80 só se compreenderia com base na aplicação destes diplomas a factos passados antes da sua entrada em vigor, ou seja, por força da sua aplicação retroactiva.

Ora esta é, firmemente, de afastar.

10 — Antes de mais, nada nos diplomas em causa impõe, ou sequer sugere, a sua retroactividade, ou especificamente, no caso do Decreto-Lei n.º 374-B/79, a aplicação retroactiva

das alterações ao artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções. E seria imprescindível uma base muito segura para se invocar a retroactividade das disposições em causa.

Com efeito, a não retroactividade das leis é a regra geral (mesmo que sofra excepções em certos ramos do direito quando as razões que lhe estão subjacentes funcionarem sem sentido contrário). Erigida em princípio geral do direito pelo artigo 12.º do Código Civil, decorre da própria natureza do Estado português como um Estado de Direito baseado no respeito e garantia dos direitos e liberdades fundamentais (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, na tutela da confiança dos cidadãos, e desenvolve-se nomeadamente, através da proibição da retroactividade das leis — nomeadamente na matéria fundamental das restrições aos direitos, liberdades e garantias (artigo 18.º, 3, da Constituição da República), 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 (1).

Em matéria fiscal a não-retroactividade decorreria também dos artigos 106.º (especialmente do n.º 2) e 168.º, 1, da Constituição que dispõem a reserva absoluta da lei formal em matéria de impostos. A não retroactividade é inerente ao conceito da lei formal (2) como expressão de lógica pura e

---

(1) Cfr. Diogo Leite Campos, «Notas de Direito Fiscal», Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, 1983, p. 194 e segs., II, «Da não retroactividade das Leis Fiscais», e, já antes, sobre o que se segue, «Da inconstitucionalidade do imposto complementar», Coimbra, 1979 (separata do Volume XIV 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 Boletim da Faculdade de Direito da Universidade ed Coimbra), p. 16 e segs.. Também: Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983, p. 148.

(2) Cfr. Oliveira Salazar, «Da não-retroactividade das leis em matéria tributária», in *Estudos de Direito Fiscal*, 1963, p. 25 e segs., Também: Diogo Leite de Campos, obs. ant. cit.

desineressada e como meio de tutela da certeza e 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 do direito e da segurança dos cidadãos. A imposição de um tributo é tradicionalmente considerada a mais grave forma de restrição da esfera (liberdade) patrimonial dos cidadãos, a mais clara limitação ao seu direito à propriedade e a auferir os rendimentos do seu trabalho, uma aparente manifestação patrimonial da sua submissão ao poder público.

É necessário, pois, que essa imposição esteja cercada de todas as garantias: daqui os dois princípios associados da auto-tributação e da legalidade, o uso da forma «lei» como garantia da correcta formação da vontade dos representantes do povo. Vontade, esta, actual, necessariamente. Em matéria de impostos, dos seus elementos compreendidos no âmbito do princípio da legalidade, 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, por exemplo, alargar a sua incidência pessoal — como seria o caso — conduziria a graves inconvenientes económicos, injustiças e desigualdades que desnecessário será sublinhar. No caso em análise, a empresa que tivesse transferido a sua posição de contribuinte para outrém, ver-se-ia sujeita a inesperada, e quantas vezes, gravosa responsabilidade pelo pagamento de um imposto cujo facto tributário não se tinha verificado em relação a ela, no momento em que foi praticado.

Nestes termos, e concluindo: em momento algum os Decretos-Lei n.ºs 379-B/79 e 400/80 revelam a intenção de as alterações ao artigo 66.º terem efeito retroactivo; tal retroactividade, a ser prevista, deveria ser considerada inconstitucional.

II — Poderíamos terminar aqui a nossa análise do problema, justificado, julgamos que abundantemente, um ponto

de vista que nos pareceu evidente desde o início: uma empresa fornecedora que tivesse preenchido as formalidades dos artigos 64.º e 65.º do Código do Imposto de Transacções não estaria sujeita, por força do disposto no artigo 66.º (antes da redacção que lhe foi dada pelos Decretos-Lei n.ºs 374-B/79 e 400/80) a qualquer responsabilidade por fraude ou evasão da entidade adquirente.

\*

\*

\*

Contudo, recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) — de que é paradigmático o Acórdão de 27 de Outubro de 1982) veio, aliás em frontal oposição a outros acórdãos da mesma secção (de que é paradigmático o Acórdão de 4 de Julho de 1984), contrariar a doutrina que deixamos exposta com argumentos que, se em parte são contraditados pelo que escrevemos, em parte constituem novidade.

12 — Afirma-se no Acórdão de 27 de Outubro de 1982 que «a simples observância» (para o período anterior ao Decreto-Lei n.º 374-B/79) do «formalismo de transferência de responsabilidade, só por si, não pode libertar — e dela não liberta — o fornecedor. Doutra forma, estaria encontrado um infalível, cómodo e amplo convite à evasão e fraude fiscais».

Coloca-se claramente aqui o julgador, não no plano do direito constituído, mas no plano do direito a constituir, emitindo juízos de política legislativa. Um certo regime (o do artigo 66.º na sua redacção originária) pareceu correcto ao legislador em determinada época de mais reduzida evasão fiscal (nomeadamente por as taxas do imposto de transacções serem inferiores) e por evitar ao contribuinte e à administração excessiva sobrecarga a nível de medidas cautelares (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 374-B/79). Os tempos e os hábitos mudaram, e a evasão fiscal cresceu, tornando esse regime «um infalível, cómodo e amplo convite à evasão e fraude fiscais» (acórdão em análise). Mude-se o regime legal, como fez

o legislador, mas não se tente, por razões de interesse conjuntural (por muito geral que este seja) remediar situações passadas, dando por escrito o que na lei não está. Se o princípio da legalidade se opõe ao arbítrio do legislador, opõe-se, com a mesma firmeza, a qualquer tentativa de jurisprudência pretoriana.

Mas é este um ponto suficientemente indiscutível para que haja necessidade de o desenvolver.

13 — De maior interesse é o argumento que se segue. Com base na ideia de que a simples observância do formalismo de transferência de responsabilidade, a libertar o fornecedor, levaria à evasão fiscal «em resultado até de conluio», o ilustre Tribunal julga que «a indispensável cooperação entre o Fisco e os contribuintes, a confiança mútua (pela Reforma Tributária em vigor alçapremada a princípio geral nas relações entre ambos: Teixeira Ribeiro, n' *A Reforma Fiscal, Oração de Sapiência*, pág. 30) leva a que, violada essa confiança, suporte as consequências quem tiver provocado a ruptura».

14 — *Primeiro*: «A indispensável cooperação entre o Fisco e os contribuintes» traduz-se, vista na óptica do caso em análise, na possibilidade de integração de lacunas do direito fiscal sempre que tal seja necessário para evitar a evasão fiscal. E não, como se poderia pensar, na colaboração do contribuinte na prossecução dos interesses próprios da Administração, sacrificando seus interesses ilegítimos. Com efeito, a Administração (fiscal) não tem outros interesses que não sejam os funcionais de cumprimento da lei, sendo a este nível, de aplicação (interpretação/integração/aplicação) da lei que se põe o problema das suas relações com os contribuintes.

Ora bem: tal integração é concebidamente ilegal (inconstitucional) por violar o princípio da legalidade dos impostos.

15 — *Segundo*: não é possível deduzir do direito fiscal português qualquer princípio geral de confiança mútua entre o Fisco e os contribuintes (*mesmo que entendido nos termos que acabamos de indicar*). Num ordenamento em que a matéria

colectável é determinada regularmente com base em valores e avaliações administrativas; em que o valor declarado pelo contribuinte é controlado sistematicamente pela administração, através de avaliações que prevalecem sobre aquele valor se lhe forem superiores; em que a «discricionariedade técnica» da Administração é omnipresente, reduzindo despesas, criticando critérios de amortização, guiando avaliações; em que simples presunções de avasão fiscal determinam multas elevadíssimas (até 10 000 contos), a fixar entre limites muito latos; etc. — afirmar que a confiança mútua vigora nas relações entre o Fisco e os contribuintes, faz o contribuinte configurar, com terror, o que será um ordenamento em que essa confiança não reine.

Aliás, mesmo já no início da década de sessenta, o legislador português se mostrou menos confiante (ou melhor, mais desconfiado) no contribuinte do que os seus congéneres estrangeiros da mesma época. Altura em que, na generalidade dos ordenamentos europeus, se assentava regularmente a determinação da matéria colectável na declaração do contribuinte — partindo do princípio (de confiança!) de que esta estava correcta — limitado-se o Fisco a simples controlo posterior, através das teorias do acto anormal de gestão ou do abuso de direito (1). E é assim que, enquanto em França a doutrina sustenta a regra da «não intromissão na gestão das empresas» garante da liberdade destas e do próprio cidadão (2), no Código da contribuição industrial portuguesa, as intervenções da administração fiscal a substituir o seu critério de gestão ao do

---

(1) Vd. por ex., Th. Lamorlette, *Les actes anormaux de gestion*, Paris, 1981; J. F. Picard, «Les actes anormaux de gestion» R.J.F. 1979; Jean Schmidt, «L'intérêt social et le fonctionnement de la société anonyme», Rev. Trim. dr. com., 1971; etc.

(2) Princípio que o «Conselho de Estado francês (8.<sup>a</sup> S. Secção, 7/7/58, req. 35 977, *Dr. Fiscal*, 1958, n.º 44, com. 938) definiu com a seguinte norma; «Le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser». Vd. entre outros, J. Sabarots, *Le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises privées*, Bordeaux, 1980.

contribuinte — no recceio de que este pratique evasão fiscal — multiplicam-se.

A contrapartida, pelo lado do Estado, da «cooperação» do contribuinte, teria de se traduzir para este, por ex., na possibilidade de demonstrar as incorrecções substanciais das fixações administrativas da matéria colectável (sisa, grupos B e C da Contribuição Industrial, etc.). Com tais fixações o legislador (entendido de acordo com a «boa fé» e o dever de «cooperação») nada mais terá querido do que suprir as insuficiências do contribuinte e (sobretudo) evitar a sua evasão fiscal. Deveria ser permitido, pois, ao contribuinte, demonstrar o valor real (lucros, preço de transmissão, etc.), demonstrar que não houve evasão fiscal. E não nos parece ser isto o que decorre da jurisprudência desse Tribunal, nesta matéria pouco sensível à «cooperação».

Mesmo nos países de maior liberdade fiscal nunca se pretendeu — até onde sabemos — reconhecer um princípio geral de mútua confiança entre os contribuintes e o Fisco e retirar dele quaisquer consequências. Assim, na Alemanha, o Código Tributário, sob a epígrafe de «Deveres de colaboração» (4.<sup>a</sup> parte, 2.<sup>a</sup> secção) nada mais compreende do que a manutenção de livros e registos, as declarações de impostos e a autenticidade das contas. Os autores entendem que o recurso aos instrumentos ou aos actos menos tributados é uma reacção do contribuinte tão legítima quanto natural, permitindo, a nível das empresas, opções integradas na gestão fiscal que constitui um ramo de gestão financeira (1). «Nesta escolha não vejo mais do que a liberdade deixada aos cidadãos pela lei civil e pela Constituição de fazerem tudo o que não é proibido. E não é seguramente proibido evitar preencher as condições de exigibilidade do imposto» (2); «contrariamente ao que parece considerar a Administração, a habilidade dos

---

(1) Vd. Jean Schmidt, *L'Entreprise devant l'impôt*, Paris, 1972, esp. p. 117.

(2) V. Gothot, in «Problèmes fiscaux d'aujourd'hui» 2, 1962, p. 89.

contribuintes não é necessariamente um vício que exige correcção»(1).

As considerações que acabamos de emitir não justificam certamente a evasão fiscal do adquirente das mercadorias que dá indicações falsas. Mas levam a compreender a uma correcta luz o comportamento do fornecedor dessas mercadorias que se limitava, antes do Decreto-Lei n.º 379-B/79, a verificar a regularidade formal das declarações, sem se sentir obrigado a mais diligências. Com efeito, bom contribuinte não é aquele que diligencia, criando processos ditados pelo seu engenho, para que ele próprio, e aqueles com quem contacta, preencham os pressupostos de facto dos impostos. O bom contribuinte é aquele que cumpre, pontualmente, estritamente, os ditames legais — é o que significa o princípio de legalidade dos impostos e o que determina o artigo 106.º da Constituição da República, nomeadamente nos números 2 e 3.

E, no caso concreto, a lei — já o demonstramos — não exigia mais ao contribuinte do que a verificação de certos requisitos formais.

16 — No seguinte nível de considerações a propósito da «confiança» entre o contribuinte e o Fisco há uma questão a pôr e a resolver: o que é a referida «cooperação entre o Fisco e os contribuintes», a confiança mútua «alçapremada a princípio geral nas relações entre ambos»? (2) A nível funcional podemos entendê-la como a ausência de escolhas fiscais por parte das pessoas singulares, e de gestão fiscal, por parte das empresas. Umas e outras podem suportar passivamente o imposto, limitando-se a preencher impressos administrativos. É a posição inversa, já o vimos, do contribuinte que prevê

---

(1) M. Laprade (Comissário do governo) a propósito do acordão do Conselho de Estado (7.ª e 9.ª Secções) de 8/7/77, *Dr. Fiscal*, 1978, n.º 8.

(2) A nível estrutural vimos que se tratava da possibilidade de integrar lacunas (n.º 14, supra).

o imposto e utiliza ao máximo as escolhas múltiplas oferecidas pelo direito fiscal para sofrer a menor tributação possível.

Mas esta regra da passividade não parece bastar ao acórdão em análise. Este vai mais longe: exige uma estreita cooperação, entendida como controlo em benefício do Fisco, das operações em que se participa, de modo a evitar-se, já não só a evasão fiscal própria, como a de outrem.

Exige uma actividade de «fiscalização do vendedor grossista, actividade acessória de relação jurídico-fiscal a seu cargo»<sup>(1)</sup>.

Mais uma vez discordamos radicalmente.

Discordamos ao nível dos princípios, do modo-de-ser do Direito e do Direito Fiscal.

O contribuinte é o centro, o ponto de referência, do Direito Fiscal — não um auxiliar da Administração. É este que tem de ser auxiliar (e fiscal) do contribuinte na tarefa de aplicação do direito que pertence, antes de mais, a este.

Discordamos também a nível do direito escrito. Com efeito, não existe em Direito Fiscal português tal princípio geral de cooperação. E, se existisse, teria de estar previsto em todos os códigos fiscais, dado o princípio da tipicidade dos impostos e a ausência de uma lei tributária geral.

Finalmente, nada nas disposições em causa o revela.

O legislador, se pretender diminuir as escolhas fiscais do contribuinte, propiciadoras de uma evasão fiscal legítima, deverá conformar adequadamente os tipos legais de imposto, estabelecer presunções, etc. <sup>(2)</sup>. É isto o que representa o respeito pelo princípio de legalidade, gravemente violado se o intérprete pretender aplicar a casos não previstos, outras normas, por muito que se refugiasse na justificação fácil — e no caso «sub iudice» errada — de que se tratava de mera dedução de um princípio geral obtido indutivamente a partir do ordenamento. Que é este processo senão a analogia mal

---

(1) Vd., «expressis verbis» o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Tribunal Pleno, de 11-4-84.

(2) Vd. A. Xavier, *ob. cit.*, p. 278 segs.

disfarçada com roupagens herdadas do velho princípio da plenitude lógica do ordenamento jurídico? (1) analogia incompatível com a legalidade e a tipicidade fechada dos impostos. Que ficaria da certeza do direito e da segurança dos contribuintes?

17 — Suponhamos, nesta ordem de ideias e para esgotamento lógico do problema, que esse princípio de confiança e de cooperação estava expressamente previsto em todos os códigos fiscais — ou, pelo menos, no Código do Imposto de Transacções. Mesmo neste caso recusaríamos a sua aplicação com base na tipicidade fechada dos impostos — a lei deve descrever todos os seus elementos essenciais (incidência, taxa, garantias e benefícios) e fazê-lo exaustivamente. As razões de certeza e de segurança que estão na base do princípio da legalidade impedem as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados.

Como tivemos ocasião de afirmar noutro local (2), lacuna é uma incompletude contrária a um plano — o do ordenamento jurídico. Uma cláusula geral, do género da «confiança» ou «cooperação», constituiria um espaço em aberto, a integrar pela entidade que vai dizer o direito, e como tal uma incompletude contrária à tipicidade fechada, uma verdadeira lacuna do direito. Eis como uma cláusula geral se transforma, em direito fiscal, em lacuna, cuja integração ou preenchimento não são permitidos.

Concluindo: a consagração legislativa expressa de uma cláusula geral como a que o acordão em análise pretende existir, implicaria uma inconstitucionalidade por contrariar o princípio da legalidade dos impostos (art. 106.º da Constituição da República).

---

(1) Princípio que aparece desmascarado no Acórdão do S.T.A., Tribunal Pleno, de 11-4-84, ao julgar-se no sentido contrário ao que propomos.

(2) In «Evolução e perspectivas do Direito Fiscal» cit.

18 — O Acórdão do Tribunal Pleno do S.T.A. de 11-4-84 (que já referimos de passagem) denomina o dever de cooperação que temos analisado, de *boa fé*, citando a propósito A. Xavier (*Manual de Direito Fiscal*, I, pág. 146) segundo o qual esse princípio seria aplicável em Direito Fiscaal.

A introdução da «boa fé» em direito fiscal é susceptível das críticas que dirigimos até agora ao «dever de cooperação» — críticas agravadas por se tratar da declarada transcrição de um conceito tipicamente privatístico (1), assente na igualdade das partes num negócio jurídico, para um campo cuja estrutura e interesses são radicalmente estranhos a estes pressupostos.

Além do que — e só por curiosidade o referimos — A. Xavier está mal citado, pois dele se extrai conclusão contrária à pretendida. Transcrevemo-lo: «Quanto ao princípio da boa fé não vimos qualquer razão que se oponha a que ele se aplique no campo das relações creditícias entre contribuinte e fisco, com as adaptações decorrentes da natureza publicística da obrigação e dos poderes e deveres que dela emergem (1)-(1). Os juristas alemães têm-se debruçado a fundo sobre o problema da equidade (*Billigkeit*) e da boa fé (*Treu und Glauben*) como limites intrínsecos ao poder discricionário de Administração». (segue-se bibliografia).

Ou seja: em Direito Fiscal a boa fé tem um sentido *oposto* aquele que pretende o ilustre julgador. Em vez de constituir um dever para o contribuinte, é um limite, um instrumento de sindicância, ao poder discricionário da Administração (2).

19 — Afirmamos e julgamos ter demonstrado que:

a) O artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções, na sua redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 379-B/79, nada mais impunha ao fornecedor das mercadorias do que o con-

---

(1) Como resulta da abundante citação de obras de direito privado a propósito desta figura feita no acórdão em causa.

(2) Vd. *supra*, n.º 14.

trolo do preenchimento formalmente regular da declaração de assunção de responsabilidade do adquirente, segundo os modelos legais;

b) Não existe — nem poderia validamente existir — qualquer princípio geral de «confiança» ou de «cooperação» ou de «boa fé» que obrigasse o fornecedor a ir mais longe, assumindo um dever de controlo da veracidade das declarações do adquirente.

Destes dois pressupostos resulta a efectiva transferência de responsabilidade pelo pagamento do imposto, mais precisamente, da qualidade de contribuinte, uma vez produzida a declaração nos termos referidos.

20 — Do assentimento quanto a esses pressupostos e à conclusão deles derivada, resultará, «ipso facto», a rejeição das afirmações do acordão em análise de 27 de Outubro de «terem as declarações de qualificar-se como formalidade, não ad substantiam ou ad solemnitatam»... «mas ad probationem dos requisitos para efeitos fiscais (isenção) do âmbito do mesmo Código do Imposto de Transacções», ou de que «da apresentação de qualquer dos modelos 5 ou 6» só «resulta a isenção condicional do imposto».

21 — Como também é de rejeitar a conclusão do Acórdão de que «aquela posição de completo desinteresse, ou mesmo comparticipação, do alienante, haverá de equiparar-se uma outra: quando, tendo dúvidas sobre a realidade dos declarados registo e identificação do adquirente, contudo não deixa de receber a declaração, para lhe atribuir um valor fiscal que, de facto, não possui, numa indiferença pelo que se vier a apurar, nesta matéria. Há aqui uma actuação a título eventual. Ainda que sob o rótulo de mera negligência. O que leva a ter de se lhe imputar ainda, a responsabilidade pelas consequências do seu acto».

Mais uma vez este raciocínio parte de um pressuposto que podemos refutar: que sobre o fornecedor impende um qualquer dever de vigilância, de controlo, de cautela, em relação ao adquirente. Uma vez afastada a existência deste dever, como

fizemos, deixa de haver qualquer base para fazer impender sobre o agente o juízo de censura ético-jurídica em que a culpa se analisa.

Isto, seja qual for a qualificação que a «negligência» dos fornecedores mereça sob o ponto de vista de defesa dos interesses do Fisco — defesa que *não* lhes estava confiada. Vendeu a dinheiro, o que permitiu a efectiva anonimidade do adquirente? só realizou transacções com determinada empresa até à época da entrada em vigor do decreto-lei n.º 374-B/79, cessando-as pouco depois desta época, o que poderia indiciar a existência de suspeitas sobre a veracidade das declarações segundo os modelos n.ºs 5 e 6? desconhecia a «situação jurídica» de um cliente habitual que lhe passara uma declaração modelo 6? Nada disto interessava no plano do Direito constituído.

Concluimos, pois, no sentido do Acórdão de 4 de Julho de 1984, que uma empresa fornecedora de mercadorias que se tivesse, antes da entrada em vigor dos Decretos-Lei n.º 374-B/79 e n.º 400/80, limitado a verificar a regularidade formal das declarações modelos n.º 5 e n.º 6, nos termos dos artigos 64.º a 66.º, nas suas redacções da época, estaria isenta de responsabilidade pelo pagamento do imposto de transacções.