

ACERCA DO IMPOSTO ÚNICO
SOBRE O RENDIMENTO

TOMADA DE POSIÇÃO DA ORDEM DOS ADVOGADOS
ATRAVÉS DA SUA COMISSÃO DE LEGISLAÇÃO

Relator: Prof. Doutor Diogo Leite de Campos

A apresentação pelo Governo à Assembleia da República de um pedido de autorização legislativa, para publicar um Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, um Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e legislação complementar, constitui um evento maior no governo do Estado que há que salientar e aplaudir.

Vem na esteira de uma série de medidas que, desde 1986, têm visado modernizar, tornando-o mais justo e mais eficaz sob o ponto de vista do desenvolvimento económico, o sistema português de impostos. É-me conferido o encargo de apreciar as *bases gerais* e a *exposição de motivos* submetidas à Assembleia da República. Fá-lo-ei com referência, exclusivamente, aos princípios constitucionais do Estado de Direito Democrático e Social, cuja observância compete à Ordem dos Advogados sindicar e promover, bem como no que estiver conexas com a tributação da profissão de Advogado.

Sublinho que a minha tarefa é muito dificultada pela ausência de trabalhos preparatórios e pelo carácter demasiadamente sucinto da exposição de motivos. Não foi possível aperceber-me,

portanto, da «realidade» social e económica em que o legislador assentou, das perspectivas de evolução que elaborou e dos fins que pretendeu atingir com as bases propostas. Não é possível, nestes termos, apreciar a adequação das *normas* propostas à realidade económico-social portuguesa, a não ser no plano teórico em que tive de me situar.

1 — *A garantia do mínimo vital*

A garantia do mínimo vital isento de impostos decorre do valor supremo constitucional: a preservação da vida e da dignidade humanas. Não se pode sobreviver, e não se pode viver como ser humano livre e responsável, sem recursos materiais. A existência humana, e a existência humana digna, dependem de um *mínimo vital material*. Este mínimo vital garante-se por duas vias: através de prestações sociais, e não tributando o rendimento até ao mínimo vital. (Assim damos conta, desde já, *da correlação necessária entre o direito tributário e o direito social*).

A atribuição de um mínimo vital e a fixação do seu montante são elementos fundamentais para a apreciação de um sistema fiscal. Não encontro nas bases em análise a consagração explícita, em via geral, de um mínimo de existência — embora seja de crer que esteja na mente do legislador.

Seria importante que a sua existência e o seu montante fossem, desde já, explicitados, dada a sua importância de princípio e o seu alcance prático para os grupos mais necessitados. Pelo menos, os parâmetros da sua fixação deveriam ser precisados: igual ao salário mínimo? multiplicado pelo número de membros do agregado familiar, nos quadros do «splitting» proposto?... etc.

Compreender-se-á que, por ex., a fixação de um mínimo de existência mensal, de vinte e cinco mil escudos ou de dez mil escudos, não seja indiferente — será mesmo decisiva — para a apreciação do sistema proposto. E que tal montante deverá ser fundado em suficientes dados sobre os níveis de rendimento dos portugueses, o custo de vida, etc.

2. *Impostos e transferências sociais*

A correlação que acabo de estabelecer entre o direito fiscal e o direito da segurança social, impõe a seguinte ordem de considerações. As regras de distribuição de encargos orientadas pela capacidade económica individual (ou familiar) deverão levar em conta, não só as transferências fiscais como as transferências sociais opostas. A determinação da «carga pública» deve ser realizada na óptica das relações de transferência social, assentando numa operação de determinação de saldo (1).

Quem viver só da assistência social, se as prestações forem isentas de impostos, e receber um subsídio de renda de casa, também isento, poderá ter um rendimento isento de imposto mais elevado do que se ganhasse a vida com o seu trabalho.

Do exposto advém o seguinte princípio:

As prestações sociais devem ser consideradas rendimentos para efeitos fiscais.

Esta norma assenta na regra fundamental da consideração da capacidade contributiva para efeitos de determinação da carga fiscal. Não a vejo, porém, consagrada — ou, sequer, abordada — nos textos em análise. Apesar de ser fulcral para a apreciação do sistema tributário.

3 — *Dedução dos custos*

O rendimento tributável é dado pela diferença entre o rendimento bruto e os custos (todos os custos) necessários para obter ou conservar a sua fonte (custos profissionais e custos de exploração) — princípio do *rendimento líquido objectivo*.

Os artigos 6.º, 1 e 2, e 13.º das Bases fixam regras gerais correspondentes a este princípio.

(1) A conexão sistemática entre tributação fiscal e prestações sociais exige que só seja deduzível da matéria colectável a diferença entre as prestações sociais e as despesas inevitáveis de manutenção, pois só esta diferença representará a variação da capacidade tributária.

Há que assinalar, porém, desvio importante: a possibilidade de se fixarem presunções quando «... esta solução apresentar mais segurança para o fisco...». Abre-se aqui uma porta pela qual se poderá retirar a maior parte do significado do princípio enunciado. Lembro o que se passa hoje em Imposto profissional (e outros exemplos se poderiam dar). São deduzíveis todos os custos, como regra. Mas como parte das deduções é fixada com base em taxas fixas («presunções» das despesas normais) o contribuinte acaba por poder deduzir só uma parte, porventura insignificante, dos custos que suporta efectivamente.

Se associarmos este desvio à restrição da «razoabilidade» e da «indispensabilidade» dos custos das sociedades (v. legislação vigente), que até hoje se têm traduzido no arbítrio da Administração, prendo a ver na regra geral dos arts. 6.º e 13.º das Bases um quadro totalmente aberto à vontade subsequente do legislador. Este poderá assim, vir a contrariar frontalmente a regra da tributação do *rendimento real* fixada no n.º 2 do art. 107.º da Constituição (norma referida às empresas mas que tem, necessariamente, um alcance geral).

Trata-se de mais um ponto fulcral para uma correcta ponderação do sistema. E cuja definição é particularmente importante para uma correcta tributação da profissão de Advogado. Estes estão hoje muito prejudicados pelas limitações impostas à dedutibilidade dos seus custos profissionais.

A regra de que *todos* os custos são deduzíveis só pode ser afastada por presunções quando o contribuinte *optar* por esse regime, por não dispor de meios necessários para organizar a sua contabilidade e (ou) os seus meios de prova.

4 — Tributação da família

A família constitui uma unidade económica, de acumulação dos rendimentos de todos os seus membros e de sucessiva distribuição desses rendimentos conforme as necessidades de cada um.

A *unidade de acumulação/distribuição* que é a família deve merecer, pois, um tratamento fiscal específico, adequado às suas estrutura e dinâmica.

A generalidade das legislações fiscais consagrou estatutos fiscais da família, assentes na acumulação de rendimentos corrigida pela repartição subsequente. Estatutos que visam evitar que: *a)* o casamento implique uma carga fiscal acrescida, ou seja, se transforme num facto tributário — como sucedia nos velhos sistemas de simples cúmulo de rendimentos; *b)* se desconheçam as transferências de rendimentos dentro da família, nomeadamente dos pais para os filhos, em termos de cada um dos sujeitos ser tributado por rendimentos afectados a outrem.

Diversos ordenamentos consagram, para além das medidas que visam o valor *igualdade*, outras de *favor à família*.

Duas técnicas disputam os favores do legislador:

O *coeficiente familiar* passa pela acumulação dos rendimentos de todo o núcleo familiar, e a sua subsequente divisão por um coeficiente variável em função da situação familiar concreta. Aplicam-se ao quociente as taxas de imposto correspondente; a importância de imposto assim obtida multiplica-se pelo mesmo coeficiente, determinando-se assim a quota tributária total devida. O coeficiente variará em função do número de membros da família, das suas condições pessoais: casados, viúvos, inválidos, estudantes, etc. Este sistema não só elimina as distorções promovidas pela acumulação, como garante a igualdade de tratamento das famílias (distorções e desigualdade que a lei deve evitar), não só em igualdade relativa de rendimentos, como em relação a qualquer outra característica relevante. Permite, também, levar em conta, facilmente, a necessidade socialmente sentida de proteger as famílias numerosas.

O outro critério, conhecido sob o nome de «splitting» ou *repartição conjugal*, assenta na divisão por dois dos rendimentos do casal (e eventualmente, também dos rendimentos dos filhos cumulados aos dos pais), multiplicando o resultado pela taxa do imposto, e este por dois. Do montante global do imposto, assim calculado, abater-se-iam as deduções familiares.

Este sistema é menos rigoroso do que o primeiro, embora de mais fácil aplicação.

Qualquer destas técnicas funda-se na comunidade de cooperação e de consumo que é normalmente a família. Pretendem res-

ponder à exigência de uma adequada distribuição dos rendimentos dentro da família — à consideração dos seus encargos — e, conseqüentemente, à necessidade de distribuir os encargos públicos de acordo com a capacidade contributiva. Não podem ser considerados, na sua essência, como visando um benefício. Tendem, antes, a não prejudicar a família, muito simplesmente.

Uma e outra técnica partem da realidade económica da família média, mesmo daquela que assenta na separação de bens dos cônjuges. Assim, o cônjuge assalariado não invoca constantemente a separação dos bens, enquanto que o cônjuge que realiza trabalhos domésticos pode invocar legitimamente a sua participação na cobertura das necessidades do casal. Toma-se em conta a transferência da capacidade fiscal que se opera na comunidade económica que é a família. Tanto o «coeficiente» como a «repartição» não se traduzem em vantagem para a família, mas na adequada consideração da distribuição dos rendimentos no interior desta.

Cada um dos sistemas indicados visa, antes de mais, evitar que o casamento se transforme num facto tributário — como sucedia nos sistemas de acumulação simples. E impedir que a realidade jurídica da cooperação económica e assistencial da família seja escamoteada, como sucede nos sistemas de tributação separada dos cônjuges e dos filhos.

Mas será que os dois sistemas se equivalem?

Partem de ópticas diversas. O «splitting» conjugal sublinha a relação conjugal, aparecendo os filhos como simples encargos económicos para os progenitores, ponderados através de deduções por mínimo de existência.

O coeficiente familiar privilegia a realidade da coesão económica da família — de *toda* a família — a acumulação e repartição indiscriminada, por todos os seus membros, da totalidade dos rendimentos. Esta circunstância tem-no feito gozar de favores da generalidade da doutrina que acentua que o «splitting» não leva em consideração adequadamente, a multiplicidade de encargos familiares do número de filhos (2).

(2) Vd. por ex., K. Vogel, «Berücksichtigungen Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht», DstR, 1977; também, os meus artigos: «A inconstitucionalidade

O sistema do coeficiente familiar é o mais adequado para espelhar as transferências de rendimentos de pais para filhos, traduzindo, pois, a técnica mais adequada à capacidade contributiva da família. A capacidade tributária objectiva — referida aos rendimentos — tem de ser corrigida pela referência à capacidade económica subjectiva, pela subtracção dos gastos de manutenção do contribuinte e da sua família; gastos que são suportados com rendimentos que, por este facto, não são disponíveis. Portanto, devem ser eliminados da matéria colectável (rendimentos disponíveis) os rendimentos indisponíveis, entre os quais os afectados aos filhos ⁽³⁾.

Só o coeficiente familiar leva em conta a efectiva transferência de rendimentos, variável conforme o número de filhos e rendimentos familiares.

O «splitting», nos termos propostos pelos textos em análise, padece de dois defeitos graves.

As deduções (de mínimo de existência) atribuídas aos pais com referência aos filhos, não contemplam (só por acaso contemplarão) *toda* a transferência de capacidade contributiva dos pais para os filhos. Haverá pois *encargos* dos pais, *rendimentos indisponíveis*, que são tributados. O nascimento dos filhos será um *facto tributário*, uma sobrecarga fiscal — o imposto desincentivará a procriação.

Como para rendimentos mais elevados haverá acrescida transferência de rendimentos não contemplados fiscalmente, o «splitting» virá potenciar a progressividade das taxas do imposto sobre o rendimento.

A atribuição aos pais dos rendimentos dos filhos potenciará os inconvenientes descritos. *Transferem-se fiscalmente* para os pais rendimentos dos filhos que, a seguir, não podem ser *distribuídos fiscalmente a estes*. Ou seja: não se corrige, através de um adequado procedimento de redistribuição, o cúmulo de rendimentos.

dade do imposto complementar», *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1979*, e «Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade», *ibid.*, 1980.

(3) Estes custos, no caso dos contribuintes com rendimentos do trabalho, são em parte (por ex., pagamento a uma «baby-sitter») suportados, para que os contribuintes possam trabalhar fora de casa, sendo, pois, verdadeiros encargos profissionais.

O «splitting» vem, pois, prejudicar relativamente as famílias à medida que crescer o número de filhos. E, para igual número de filhos, prejudica relativamente as famílias de rendimentos mais elevados.

É de preferir, pois, a técnica do coeficiente familiar.

Não esqueço que esta técnica poderá ter efeitos regressivos quando, sob a forma de coeficiente familiar pleno, for aplicada a rendimentos altíssimos: distribuiria entre os filhos quantias tão elevadas que nelas se incluiriam aforros destinados ao investimento. De modo que, a partir de certos níveis de rendimento, o coeficiente dos filhos deverá ser inferior à unidade.

Uma última observação: comparei *teoricamente* os dois sistemas. Com a consciência, que quero explicitar, de que os méritos, maiores ou menores, do «splitting» (em si mesmo técnica relativamente grosseira) para servir o valor da ponderação da capacidade tributária da família, só podem ser apreciados com base em elementos que os textos em análise não fornecem. Nomeadamente: qual a espécie de deduções atribuídas (mínimo de existência? educação? enfermidade? serviço doméstico? casamento? viuvez? etc.); e qual o seu montante? qual o número de parentes contemplados? etc. Elementos que devem ser criticados à luz da realidade sócio-económica portuguesa — que também não é explicitada.

Até aqui, ocupei-me só do regime fiscal mais adequado à família em termos de igualdade relativa — e não dos benefícios atribuídos como instituição socialmente útil.

Passo a estes.

Nos «motivos» afirma-se que o sistema do «splitting» visa a «aproximação do tratamento dos agregados familiares assentes no casamento e nas uniões de facto — em que a tributação será naturalmente separada». Ou seja, ao contrário de múltiplos ordenamentos estrangeiros em que se aproxima o regime fiscal das uniões de facto do regime de matrimónio, permitindo àquelas a opção por este regime, inverte-se o caminho: aproxima-se o casamento das uniões de facto.

Em Portugal, hoje, o problema de que se deve partir é o seguinte: saber se a unidade familiar deve merecer um tratamento

de favor perante os contribuintes individuais, dadas as funções sociais que exerce (procriação, transmissão dos conhecimentos, transmissão dos modelos de comportamento social; etc.).

Uma vez dada resposta a este problema, e só então, haverá que se pôr o seguinte: haverá motivos para se distinguir entre a família fundada no casamento e a não fundada, em termos de se conceder a esta última um tratamento de *menos favor*? (que poderá passar pelo simples coeficiente familiar e acabar no regime discriminatório da tributação separada). Um problema, repetimolo, é o do favor à família; o outro é o do menos favor a conceder às uniões de facto perante o matrimónio.

Ocupo-me do primeiro.

As funções sociais relevantes desempenhadas pela família têm levado a generalidade dos Estados europeus a conceder-lhe tratamento de favor, nomeadamente no campo fiscal. Tenta compensar-se o encargo que, para os pais, a procriação, a manutenção e a educação dos filhos representam. O problema parece tanto mais ponderoso quanto a acentuada baixa de natalidade dos últimos decénios vem pôr em perigo a própria sobrevivência física das sociedades europeias. Nesta ordem de ideias, as Constituições da Polónia e da Itália dispõem sobre a protecção das famílias numerosas.

Não encontro, na proposta de lei, qualquer norma de protecção às famílias numerosas. Mais: um dos motivos da rejeição do coeficiente familiar é o de este vir a beneficiar as famílias mais numerosas («em aplicação de critérios discutíveis sob o ponto de vista da justiça fiscal» — quais?). Portanto, *declara-se expressamente que não se protegerão as famílias numerosas*.

Vai-se mais longe: como referi, as famílias mais numerosas são prejudicadas pelo «splitting».

Não se protege a família; as famílias numerosas são prejudicadas — duas regras que devem ser rejeitadas.

Passo ao segundo ponto: nas bases e nos motivos não se contempla a família não fundada no casamento — que é «reduzida» ao estatuto fiscal dos celibatários.

Independentemente dos juízos de valor e de conveniência que se possam emitir sobre esta escolha, há casos em que a família não fundada no casamento se impõe ao legislador: os casos em que há filhos, situação que mereceu mesmo a tutela do legislador constitucional. Dois contribuintes vivem maritalmente, com filhos comuns. Na óptica do legislador, a tributação será «naturalmente» separada. E os filhos? Espero que o legislador venha a entender que dão direito a dedução. Em benefício de quem? Levando em conta que ambos os pais, nos termos da lei civil, exercem sobre eles o poder parental, ambos deveriam beneficiar da dedução. Mas isto exigiria que se aplicasse um regime de cúmulos de rendimentos de ambos os pais. O que não está previsto.

Muitos outros exemplos de situações necessitadas de tutela jurídica, e não contempladas, se poderiam dar. Nomeadamente no que se refere à família unilinear, cada vez mais frequente ... e esquecida.

5 — *Tributação das sociedades*

A desconsideração, para efeitos fiscais, da personalidade jurídica das sociedades profissionais, consequentemente, das sociedades de advogados, prevista no número 2 do art. 9.º, é corrente no direito comparado, parecendo corresponder à natureza dessas sociedades. Deverá, porém, lamentar-se que tal regime não tenha sido generalizado a todas as sociedades de pessoas.

Com efeito, a criação de um imposto sobre sociedades (que parece incongruente num sistema de imposto *único* sobre o rendimento) só poderá assentar na sua eventual capacidade contributiva superior, em relação às empresas não constituídas sob a forma societária. As sociedades apresentam a possibilidade de reunir capitais mais elevados, fazendo colaborar múltiplos aforristas, com a limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas sociais.

Tratar-se-ia de vantagens traduzindo uma maior capacidade contributiva e, consequentemente, a exigência de uma maior carga fiscal, representada por um imposto especial sobre os seus lucros.

Contudo, esta maior capacidade contributiva esbate-se quanto às sociedades de pessoas — o que deverá levar a eximi-las do imposto de sociedades, a exemplo do que é corrente no direito comparado.

6 — *Garantias dos contribuintes*

No actual direito fiscal português — nomeadamente nos códigos de imposto sobre o rendimento e no Código de Processo das Contribuições e Impostos — e apesar de significativas medidas tomadas nos últimos anos para tornar a Administração mais transparente (mais explicitamente ao serviço do cidadão), o contribuinte ainda é *objecto* da actividade administrativa.

Esta «coisificação» do contribuinte demonstra-se através de três aspectos: *A)* a supremacia da Administração; *B)* a falta de garantias em matéria de fixação da matéria colectável; *C)* a transformação do cidadão em mero objecto da actividade administrativa.

A) Supremacia da Administração

A supremacia da Administração está bem patente nos meios de que esta dispõe para forçar o contribuinte ao cumprimento das obrigações que declare impenderem sobre ele.

A Administração notifica o contribuinte de uma obrigação. Este pode impugnar, desde logo, o acto tributário. Contudo, tal não impedirá a Administração de propor uma *acção executiva*, ou de esta prosseguir, se já foi proposta. A execução só é suspensa se houver penhora ou prestação de caução, ou, naturalmente, se o imposto for pago.

Em qualquer destes casos, o contribuinte sofrerá um prejuízo: com a penhora dos bens, com o pagamento do imposto, com a prestação da caução. Portanto, mesmo que ganhe a acção... perde. Então o que faz? Como sofrerá um prejuízo de qualquer modo, pagará imediatamente o imposto. Deste modo evitará que se contem contra si desmesurados juros de mora que o arruinarão se perder a acção.

Assim, na prática, o contribuinte terá de se submeter à imposição da Administração, e discutir depois. De algum modo, temos aqui o *privilégio da execução prévia dos actos administrativos*.

Esta situação de clara injustiça é agravada pelas limitações impostas à defesa do contribuinte, no caso de execução. O contribuinte não pode opor-se à execução invocando ilegalidade da dívida exequenda (art. 176.º do C.P.C.I.). Se o contribuinte deixar passar o prazo de impugnação do imposto, encontrar-se-á praticamente desprovido de meios de defesa perante a execução.

O sistema actual está baseado na seguinte ideia: a Administração fiscal declara autoritariamente as obrigações dos cidadãos; como se presume a legalidade do procedimento e, contrariamente, a ilegalidade da oposição do contribuinte, daqui decorrem duas consequências: é o contribuinte que tem de convencer judicialmente a Administração da ilegalidade; enquanto não o fizer, tem de garantir o interesse — presumido legítimo — da Administração em ser satisfeita.

Contudo, o artigo 106.º, n.º 3 da Constituição, ao determinar que: «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei», vem destruir este sistema. Estabelece o direito de resistência dos contribuintes, o direito de não pagar impostos inconstitucionais ou ilegais.

A Constituição presume que os agentes de Administração são tão falíveis como qualquer homem. Só uma decisão judicial oferece suficientes garantias. Assim, a Administração terá sempre de convencer o contribuinte através de uma decisão judicial. A autoridade é transferida da Administração para o Tribunal, sendo o cidadão e a Administração colocados em pé de igualdade.

Assim, como termo *mínimo* de garantia dos contribuintes, proponho o seguinte sistema: os actos tributários gozam de privilégio da *auto-titulação*; perante a inconformidade do contribuinte, a Administração poderá propor imediatamente acção executiva, mas o contribuinte defender-se-á com todos os meios ao seu dispor, e só depois de sentença judicial será obrigado a pagar (não precedendo à sentença qualquer penhora ou caução).

B) *Falta de garantias na fixação da matéria colectável*

A supremacia — injustificável — da Administração também se evidencia sobejamente em matéria de fixação de matéria colectável.

Na generalidade dos impostos a matéria colectável é fixada pela Administração fiscal ou por uma comissão integrada maioritariamente por representantes da Administração. Lembrarei os grupos *B* e *C* da contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, sobre o rendimento dos prédios urbanos arrendados, o imposto profissional, etc..

Em nenhum destes casos a lei fixa critérios precisos que vinculem a actividade da Administração ou das comissões. Fica em aberto um espaço que vai ser preenchido pelo agente da Administração através dos seus critérios técnico-científicos de avaliação.

Note-se, desde já, que tal liberdade deixada à Administração é inconstitucional. O *princípio de legalidade dos impostos* (art. 106.º da Constituição) impõe que o conteúdo da decisão do órgão que vai aplicar o direito se encontre rigorosamente delimitada na lei. A Administração deverá limitar-se a subsumir o facto na norma; noutra perspectiva se dirá que o contribuinte deve poder conhecer a sua obrigação fiscal mediante simples leitura da lei, sem intermediação da Administração. Adam Smith acentua que, se a legalidade dos impostos não for respeitada, os contribuintes ficarão nas mãos da Administração fiscal e dos seus agentes que os poderão sujeitar a agravamentos injustificados e extorsões⁽⁴⁾.

A prática fiscal portuguesa dá, infelizmente, razão a Adam Smith. Frequentemente, os agentes administrativos consideram-se numa posição oposta à dos contribuintes: estes, tentarão pagar o menos possível; o administrador, em compensação, e quase

(4) Esta «técnica» legislativa tem sido criticada nos diversos ordenamentos em que é utilizada. Assim no Reino Unido, Mc Flesch («Tax avoidance, the attitude of the courts and the legislature» in *Current Legal problems*, 21, 1968, p. 234) escreve que «é indesejável que os contribuintes devam contar com a benevolente razoabilidade do Fisco», enquanto Monroe («The constitution in danger» B.T.R., 1969, pp. 24 e segs.) critica a constitucionalidade deste método que permite a arbitrariedade. Em França, e no mesmo sentido, Gaudemet, «Réflexions sur les rapports du juge et du fisc», *Mélanges offerts à Marcel Waline*, I, p. 128.

insensivelmente, tentará fazê-lo pagar o mais possível ⁽⁵⁾ através de interpretações distorcidas, ficções e presunções ⁽⁶⁾.

E, isto, de modo desordenado, casuístico, imprevisível, pondo em causa a imparcialidade da Administração e a igualdade dos contribuintes. Por outras palavras: o rendimento, a fortuna, a vida dos contribuintes são postos entre as mãos dos administradores. O trabalho e a propriedade deixam de ser manifestação da capacidade contributiva. A economia não é mais accionada por atentes económicos autónomos, mas dirigida pelo fisco a bem do tesouro público.

E, mais uma vez, o contribuinte está desprovido de meios de defesa sérios perante a Administração. Com efeito, normas presentes em todos os códigos fiscais excluem o controlo dos tribunais sobre a fixação da matéria colectável pela Administração. Presume-se que a Administração procede bem — ou que, se procedeu mal, nenhum tribunal será capaz de fazer melhor.

Pressupostos errados, estes dois. A Administração não é dotada da graça da infalibilidade. E não se encontra aqui qualquer especialidade ou delicadeza técnica da matéria que a subtraia ao controlo do juiz; sobretudo, se atendermos em que este intervém em matéria de expropriações, onde estão em jogo interesses e técnicas semelhantes, e no sector, muito mais complexo, da indemnização dos danos às pessoas.

O que leva a que as normas que isentam de controlo judicial a fixação da matéria colectável, sejam injustas — além de serem

⁽⁵⁾ «... a doutrina e a jurisprudência judicial inadmitem seja outorgada qualquer flexibilidade, a mínima maleabilidade, a menor elasticidade à administração, na regulamentação da norma, pois o poder de regular se confunde com aquele exigir...» escreve Ives Gandra da Silva Martins, «O imposto complementar de renda nas remessas de dividendos para o exterior — Natureza jurídica e forma de cálculo», *Base de cálculo, Caderno de pesquisas tributárias*, n.º 7, S. Paulo, 1982, p. 149. Para fugir à discricionariedade do Fisco, Trotabas propõe a discricionariedade dos Tribunais, cujas decisões se analisariam em «actos de boa administração», dado que o Juiz fiscal disporia de um poder contencioso aliado aos poderes de «policia jurídica» de um administrador superior (*Précis de droit fiscal*, 1973, p. 326, n.º 231).

⁽⁶⁾ «Tanto para o sal marinho com o qual nós presumimos que deveríeis tê-lo utilizado» — Voltaire, *Les finances*.

inconstitucionais por violarem a regra constitucional que submete a fiscalização judicial os actos administrativos (art. 268.º-3).

Proponho, pois, o seguinte sistema como *termo mínimo de garantia dos contribuintes*: eliminação dos conceitos indeterminados ou da discricionariedade técnica das normas fiscais; para os casos residuais, controlo judicial total dos tribunais sobre a forma e o mérito do procedimento administrativo.

C) O Cidadão — objecto da Actividade Administrativa

Julgo ter demonstrado que o cidadão-contribuinte se encontra numa situação de subordinação perante a actividade administrativa. Ao contrário do que é essencial ao Estado de Direito Democrático em que a participação dos cidadãos na actividade administrativa faz parte do *ser* do Estado, em que a Administração *são* os cidadãos. No Direito Fiscal português há uma oposição entre os que dão ordens — os funcionários administrativos — e os que as recebem — os cidadãos. Mas a degradação da pessoa dos cidadãos vai mais longe: estes são vistos como meros objectos da actividade administrativa. É o que resulta da estrutura dos códigos fiscais.

O imposto é uma relação jurídico-obrigacional: uma pessoa paga certa quantia a um ente público. Nestes termos, as leis dos impostos deveriam ser moldadas segundo a estrutura da relação obrigacional: *sujeitos* — credor e devedor — *prestação, garantia*. O imposto seria, pois, descrito como uma relação entre dois sujeitos colocados no mesmo plano. Como eu fiz num projecto de Código do Imposto de Mais Valias elaborado há alguns anos.

Contudo, os códigos fiscais — mesmo o recentíssimo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado — são estruturados em termos de manuais de instruções dirigidas aos funcionários da Administração fiscal. Primeiro, descreve-se a incidência do imposto: incidência pessoal — o contribuinte; incidência real — a matéria colectável. Já aqui o contribuinte não aparece como um sujeito activo e responsável — mas como mero suporte de uma incidência.

Seguem-se a determinação da matéria colectável, as taxas, o modo como a Administração deve proceder para lançar e liquidar o imposto. Termina-se com uma longa série de cominações contra o contribuinte faltoso.

Ou seja: o contribuinte deve estar imóvel enquanto a Administração lhe mede os bens e os rendimentos ... «até ao mais pequeno torrão», parafraseando Lactâncio; deve mover-se se aquela lho exigir; pagar quando a tal for obrigado. É objecto, não sujeito.

Isto, quando o Estado português assenta na dignidade da pessoa humana, na intervenção dos cidadãos na vida pública, etc. (?).

Mais uma vez nos damos conta da desconformidade entre um Direito Fiscal dos anos 60, mas assente em noções e métodos dos anos 30, e uma Constituição dos anos 80.

Os diplomas fiscais devem ser construídos com base na relação jurídica Estado-contribuinte, em plano de igualdade.

CONCLUSÕES

1.^a GARANTIA DO MÍNIMO VITAL — Não se encontra prevista nos «motivos» e na «lei de bases» um *mínimo vital*.

2.^a IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS SOCIAIS — As transferências sociais não são compreendidas na noção de rendimentos, para efeitos de impostos.

3.^a DEDUÇÃO DOS CUSTOS — As excepções previstas à dedutibilidade dos custos efectivamente suportados põem em causa o princípio de que todos os custos devem ser deduzidos.

4.^a TRIBUTAÇÃO DA FAMÍLIA — O sistema de repartição conjugal («splitting») não leva suficientemente em conta os

(?) Ruy Barbosa Nogueira denuncia em *Teoria do lançamento tributário* (S. Paulo, 1965) a destruição do Estado de Direito pela transformação da relação jurídica em relação de força.

encargos da família (como exige o art. 107.º da Constituição da República).

5.ª **TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES** — Aplauda-se a transparência fiscal das sociedades profissionais. O princípio da repartição da carga fiscal segundo a capacidade contributiva exigiria, porém, a sua extensão a outros tipos de sociedades.

6.ª **GARANTIAS DOS CONTRIBUENTES** — Não se encontra menção nos textos analisados das garantias básicas dos contribuintes. Assim, proponho:

- a) Supressão dos vestígios do princípio do privilégio de execução prévia do acto tributário. Estes constituirão títulos executivos. Mas o contribuinte poderá defender-se, na acção executiva, com todos os meios ao seu dispor, e a execução deve ser precedida de sentença judicial; pelo que o contribuinte, para suspender a execução, não terá de prestar caução ou pagar o imposto.
- b) Eliminação, dos tipos legais, dos conceitos indeterminados e da discricionariedade técnica da Administração. Para os casos residuais, controlo total dos tribunais sobre a forma e o mérito do procedimento administrativo.
- c) A relação jurídica fiscal não deve ser entendida como a expressão da submissão do cidadão à Administração. Nestes termos, os diplomas fiscais devem ser construídos sobre a base de uma relação jurídica paritária Estado-contribuinte. As regras constantes da alínea b) seriam publicadas na legislação complementar, como modificações ao Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Dezembro, 1987.