

DECISÕES ADMINISTRATIVAS COMENTADAS

Pelo Prof. Doutor Diogo Leite de campos

AS NORMAS LEGAIS REFERENTES À REAVALIAÇÃO DE BENS DAS EMPRESAS

HIPÓTESE

O Decreto-lei n.º 219/82 de 2 de Junho, veio permitir a todas as empresas a reavaliação do seu activo immobilizado corpóreo, desde que os bens a reavaliar estivessem ao serviço da empresa no momento da reavaliação (artigo 1.º, n.ºs 1 e 2).

No artigo 2.º, o legislador distinguia três tipos principais de bens susceptíveis de reavaliação: bens do activo immobilizado corpóreo já reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais (n.º 1); bens ainda não reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais (n.º 2); bens já totalmente reintegrados, quer tivessem sido ou não anteriormente reavaliados (n.º 3).

Quanto aos primeiros, o valor a reavaliar seria o da última reavaliação efectuada; o valor a reavaliar, no que se refere aos segundos, será o de aquisição, se for conhecido, ou o valor mais antigo constante dos registos contabilísticos da empresa, na ausência daquele (n.º 2).

Encontrando-se os bens já totalmente reintegrados, a reavaliação terá por base os valores referidos nos números 1 e 2 referidos, conforme o caso. O Decreto-lei introduz uma restrição: é

necessário que os bens causa possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo da empresa (n.º 3 citado).

O n.º 2 do artigo 4.º volta a referir-se aos bens totalmente reintegrados, confirmando a intenção de lhes atribuir um «período adicional de utilização futura».

Estas disposições consagram a vontade expressa no preâmbulo do Decreto-lei, de «dar nova expressão contabilística aos bens que, embora já completamente reintegrados, se encontrem ainda em condições de poder contribuir de forma útil para o processo produtivo».

Mais longe, o n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-lei em análise, dispõe que o regime das reintegrações dos bens reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas regras estabelecidas na Portaria 737/81 de 29 de Agosto. Portaria que, no número 1 do parágrafo 4., considera (alínea *a*) como período máximo de vida útil de um elemento do activo imobilizado o que se deduz de uma taxa de reintegração ou de amortização igual a metade das taxas aplicáveis, segundo o disposto no número seguinte.

Com base nas descritas disposições, A, S.A. entende ser legítimo reavaliar para efeitos fiscais — ou seja, imputando como custos do respectivo exercício as reintegrações anuais — os bens já totalmente reintegrados, quer tenham sido ou não totalmente reavaliados, desde que possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo da empresa — como dispõe nomeadamente o número três do artigo segundo do Decreto-lei 219/82.

A Administração Fiscal faz interpretação diversa das disposições em causa.

O período de vida útil total, decorrente do período de vida útil adicional, poderá exceder o período máximo de vida útil que, nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do n.º 4 da Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, couber ao bem. Só que, neste caso, as reintegrações futuras contabilizadas nos anos situados para além desse período não serão aceites como custos para efeitos de determi-

nação do lucro tributável em Contribuição Industrial (n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-lei n.º 219/82) (1).

RESOLUÇÃO

I

1 — O método de interpretação das normas jurídicas deve compreender duas perspectivas complementares: *ontológica*, envolvendo a análise das expressões lógico-textuais das normas e os correspondentes significados; *gnoseológica*, actuando a reconstituição sistemática e dogmática dos enunciados das normas jurídicas.

2 — A primeira vertente assume uma importância ainda mais decisiva em matéria de Direito Fiscal.

Em termos gerais, a única realidade objectiva, como positiva experiência que se oferece ao intérprete, é constituída pelas normas legais representadas no tecido lógico-textual, exteriorizadas na formulação feita; pelo que não se pode, na interpretação, transcender a linguagem, a construção linguística (sintáctico-formal) para afirmar um significado que não resulte expresso. Uma intenção só pode ser compreendida — e, assim, proposta como significado, por parte do intérprete —, sempre que se exprima no contexto formal da norma.

Mas, se isto é evidentemente assim em tese geral, ainda o é *mais* em matéria tributária. É sempre necessário que se assente em qualquer termo objectivo idóneo para conferir uma certeza à formulação da figura tributária; objectividade e certeza que são expressão do princípio da reserva da lei. Por força deste princí-

(1) Utiliza-se aqui a formulação, expressiva, do entendimento administrativo, contida em H. Quintino Ferreira e M.H. Freitas Pereira, *A Regulamentação legal das reavaliações do activo imobilizado*, Actualização à 2.ª edição, pág. 16.

pio, as normas legais que instituem e disciplinam os impostos envolvem um momento de formulação das proposições jurídicas, que deve ser dotado de um conteúdo de elevada *determinação e objectividade*. A lei tributária apresenta-se necessariamente como um conjunto de enunciados com forma vinculada.

Verifica-se uma conexão essencial entre *linguagem expressiva e conteúdo expresse*; e, seja qual for o objecto que se pretenda atribuir à norma, quando não resultar expresse no contexto lógico-literal ou quando não apareça suficientemente definível com base no próprio contexto, o objecto deve considerar-se *não significado*.

Assente este ponto de partida que parece indiscutível por assentar no próprio modo-de-ser do Direito Fiscal, caberá agora ler as normas do Decreto-lei n.º 219/82.

A sua leitura é unívoca:

«Entendeu-se também conveniente dar nova expressão contabilística aos bens que, embora já completamente reintegrados, se encontrem ainda em condições de poderem contribuir de forma útil para o processo produtivo» (Preâmbulo do Decreto-lei n.º 219/82), pelo que se permite a reavaliação dos «bens já totalmente reintegrados, tenham ou não sido anteriormente reavaliados, mas possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam ainda efectivamente utilizados no processo produtivo da empresa» (número 3 do artigo 2.º), de onde decorrerá para esses bens um «período adicional de utilização futura» (número 2 do artigo 4.º).

Parece, pois, evidente que as normas do Decreto-lei n.º 219/82 permitem uma reavaliação de bens já totalmente reintegrados, reavaliação de onde decorrerão reintegrações relevantes fiscalmente — neste sentido aponta com especial clareza o número 2 do artigo 4.º. Trata-se, não é demais sublinhá-lo, de normas redigidas em linguagem muito simples (a despeito da sua relativa tecnicidade) e clara, que fazem lembrar o velho brocardo latino de que as normas claras não precisam de interpretação.

3 — Mas será, como parece pretender a Administração Fiscal, que o artigo 1.º do artigo 6.º, ao remeter para a Portaria

n.º 737/81, vem transformar o sentido das normas (unívocas) anteriores? Será que o legislador se *desdisse* a meio do Decreto-lei?

Não. E para o provar, farei agora apelo ao elemento gnosológico, à reconstituição sistemática e dogmática do enunciado das normas.

É de rejeitar que o legislador, depois de ter enunciado uma política no preâmbulo de um certo Decreto-lei, e de a ter concretizado em normas claras e precisas, a limite drasticamente a meio do articulado, *revogando parcialmente* as normas anteriores. Por outras palavras: é «inacreditável» que o legislador permita primeiro a reavaliação/reintegração dos bens já totalmente reintegrado, e depois acabe por a interdizer. E é ainda mais «inacreditável» que essa interdição ilógica resulte da remissão em bloco para outro diploma; diploma que é, para mais, de grau hierárquico inferior ao Decreto-lei em causa.

Deve presumir-se que o legislador é lógico e coerente; que não dá o dito por não dito. A remissão para a Portaria n.º 737/81, *deve* ter um alcance harmónico com o disposto nos artigos 1.º a 5.º; e *pode* facilmente tê-lo.

O sentido *evidente* da remissão para a Portaria n.º 737/81 é o seguinte:

Os bens já totalmente reintegrados podem ser reavaliados, em termos de se lhes conceder um «período adicional de utilização futura». (n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-lei n.º 219/82). Contudo, este *período adicional* não poderá exceder (em si mesmo) o período máximo de vida útil fixado no n.º 1 do parágrafo 4.º da Portaria. Ou seja: não se trata de adicionar o período de vida útil já decorrida, com o novo período. Nada no Decreto-lei permite chegar a esta conclusão; mais: como vimos, tudo a contrária. Trata-se, antes, de fixar um limite máximo à nova vida útil do bem para o que se remeteu para o n.º 1, alínea *a*) do parágrafo 4.º da Portaria.

4 — A interpretação administrativa é nitidamente contrária ao disposto na Portaria.

Com efeito, este diploma associa intimamente, não as distinguindo, as amortizações e reintegrações contabilísticas e as amortizações e reavaliações fiscais. Para que as reintegrações sejam

aceites como custos, basta que estejam contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam (número 2 do parágrafo 1.º da Portaria). Ao contar como «reintegrações fiscais» (custos) só parte das «reintegrações contabilísticas», a Administração está a *criar Direito*, dizendo o que não está no Decreto-lei e na Portaria; mais: revogando o direito constituído, dizendo algo de contrário ao que está escrito nos dois diplomas, como acabei de demonstrar de acordo com uma interpretação unívoca.

A «interpretação» da Administração é, objectivamente, *criação* de Direito. Nos quadros, aliás, de uma «interpretação» assistemática, de tipo aberto, em que mais do que a coerência intrínseca da linguagem das normas, se pretende assegurar a «coerência» das normas com valores que lhe são externos, criados pelo intérprete (²); em que se tomam como objecto os actos legislativos enquanto acções, valoráveis e criticáveis, e não aqueles actos enquanto normas, a respeitar. O que contraria frontalmente o princípio da separação de poderes, o *primado da lei* como base do Estado, e o próprio princípio da legalidade da Administração (³). Ignorando a metodologia jurídica, que se deve sempre considerar auxílio e não fonte de interpretação, em termos de ser sempre determinante a função específica da norma positiva (⁴).

5— Os resultados ilegais a que a Administração chega são muito próximos dos que são alcançados pela ultrapassada, e sem-

(²) Para uma crítica à interpretação de tipo aberto, vd. Gambino, *Note in tema di logica giuridica*, Riv. dir. civ., 1968, I, 515, segs.; Lipari, *Il diritto civile trá sociologia e dogmatica*, Riv. dir. civ., 1968, I, página 295 segs.

(³) Vd., em geral, Ferri, *Antiformalismo, democrazia, codice civile*, Riv. dir. comm., 1968, I, p. 348 segs.; Salanitro, *Profili costituzionali della disciplina muciana*, Riv. dir. coo., 1970, I, p. 321; Rodotà, *Ideologia e Tecniche della Reforma del diritto civile*, Riv. dir. comm., 1968, I, p. 68 segs.; etc.

(⁴) Falzea, *Introduzione alla scienza giuridica*, Milano, 1975, p. 206 segs.; Petrocelli, *Saggi di diritto penale*, Padova, 1965, p. 46; Losano, *Sistema e struttura del diritto*, Torino, 1968, p. 202; Bobbio, *Teoria della scienza giuridica*, Torino, 1950, p. 200; Esser, *Einführung in die Grundbegriffe der Rechtes und Staates*, Wien, 1949, p. 176 segs.

pre confusa e indemonstrada, afirmação de que o Direito Fiscal visa realidades (económicas) e não factos jurídicos. Com base na qual o «intérprete» da norma contrapunha, muito simplisticamente, uma configuração jurídica (resultante da definição jurídica de um facto económico) a um facto económico, considerado como componente *originário* da «realidade» extra-normativa; esquecendo deliberadamente o «instrumento» através do qual o facto económico se transforma em elemento do tipo legal tributário (5); e conduzindo ao «inquinamento económico» da pesquisa jurídica e, assim, da interpretação da norma (6).

Esta incapacidade (deliberada) em dissociar o jurídico dos seus pressupostos materiais, principalmente os de natureza económica, envolve o risco de se instalar o arbítrio resultante da apreciação subjectiva dos dados pré-jurídicos (7). E conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo intérprete, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com inteiro subjectivismo, em sua finalidade. Estas concepções finalísticas, omitindo a indagação preliminar sobre o efeito constitutivo das normas tributárias, enquanto entidades que contêm a previsão da estrutura do tributo e dos seus elementos, fazem tábua rasa do princípio da legalidade dos tributos, com a sua exigência fundamental de *certeza*. Quando se abandona, a nível do intérprete, a referência ao núcleo tipicizante das normas tributárias, renuncia-se a uma indispensável posição de certeza, a um ponto fixo sobre o qual individualizar o sentido, a «ratio» da norma; para se passar a ter como ponto de partida uma vaga razão político-legislativa (8). A interpretação das normas acaba por cair nos equívocos de uma explicação teleológica, com a qual se tenta traduzir o «conteúdo» das normas jurídicas num indefinido relativo (e variável) de significados possíveis, para além e, para fora, da «ratio» inerente à

(5) Puoti, *Riflessioni sulla definizione giuridica del reddito*, Riv. di dir. fin. e scienza delle fin., 1976, I, 272.

(6) Amatucci, *L'interpertazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, p. 154.

(7) Sampaio Dória, *Elisão e evasão fiscal*, São Paulo, 1971, p. 26-27.

(8) Cammarato, *Formalismo e Sapere Giuridico*, Milano, 1963, p. 449.

norma legal que constitui para o intérprete o limite inultrapassável. A norma acaba por ser reduzida a nível de meio, ou seja, a *forma instrumental* em relação a um *fim*.

É fácil nestes quadros a transição de administração fiscal, para criação das normas que aplica. As concepções «fazendárias» da interpretação «realista» e da interpretação «finalista» das normas tributárias permitem-lhe definir os fins a atingir, por normas que se transformam em simples instrumentos desses fins. A aplicação do Direito transforma-se em criação.

Foi o que aconteceu no caso em análise. A Administração Fiscal teve de *aceitar* o sentido dos artigos 1.º a 5.º do Decreto-lei n.º 219/82, de tal modo este é evidente. Assim, teve de *admitir* que o período de vida útil total, decorrente do período de vida útil adicional, poderá exceder o período máximo de vida útil que, nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do parágrafo 4.º da Portaria n.º 737/81, cabe ao bem. Mas *corrigiu-o, abrogando-o* imediatamente, criando Direito. O acréscimo do período de vida útil previsto na Portaria, não teria relevância fiscal, só contabilística. Para efeitos fiscais, o período de vida útil total (cumulado) do bem não poderia exceder o período previsto na Portaria.

Onde a Administração se funda para obter esta conclusão, não o disse. Não foi no Decreto-lei n.º 219/82 nem na Portaria n.º 737/81. Julgo encontrar as raízes das suas conclusões nas teorias *finalística* e *económica* de interpretação/aplicação do Direito. A Administração corrigiu pura e simplesmente o Decreto-lei n.º 219/82, sobrepondo a sua concepção de política legislativa à do legislador.

II

Suponhamos, porém, que a interpretação da Administração fiscal estava correcta: que a remissão para a Portaria n.º 737/81 levaria a que a adição do novo período de vida útil, ao já decorrido, não podia exceder o máximo previsto no § 4.º, n.º 1 da Portaria n.º 737/81.

De qualquer modo, a inconstitucionalidade das normas constantes da Portaria, nomeadamente do referido n.º 1 do parágrafo 4.º, invalidaria a interpretação administrativa, ou qualquer outra destinada a estabelecer limites às reintegrações dos bens.

Inconstitucionalidade, por que motivo?

O Artigo 106.º da Constituição da República, determina que os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Esta norma — princípio da reserva absoluta da lei formal — geralmente conhecida, e sobre cuja análise, portanto, não me alongarei — significa que os impostos, nos seus elementos essenciais, devendo ser regulados por lei, não o podem ser... por portaria, por ex.. A Constituição permite a delegação da competência legislativa da Assembleia no Governo, para legislar, por decreto-lei, em matéria tributária. Mas já não permite que essa competência seja delegada num membro do Governo, para regular os elementos essenciais dos impostos por portaria. Quer essa competência seja delegada directamente pela Assembleia da República, quer o seja sob a forma de «sub-delegação» do Governo, a favor de um dos seus membros.

Nestes termos, as normas da Portaria 737/81 que determinam o montante das amortizações e reintegrações — entre elas o parágrafo 4.º — são inconstitucionais.

Tratam da incidência dos impostos: pois as normas que fixam a matéria colectável indicando os custos deduzíveis (amortizações e reintegrações) para cálculo do lucro tributável, são formas de incidência. Sendo assim, as normas constantes da Portaria invadem o domínio reservado à Lei. O que envolve a sua inconstitucionalidade, por violação do disposto no Artigo 106.º, 2, da Constituição da República.

A conclusão sobre a inconstitucionalidade das normas constantes da Portaria n.º 737/81, leva a que não haja Direito que regule fiscalmente as reintegrações e as amortizações, para além do contido no Código da Contribuição Industrial.

CONCLUSÕES

— O Decreto-lei n.º 219/82 permite a reavaliação dos bens já integralmente amortizados.

Esta reavaliação envolve a criação de um período adicional de utilização futura que poderá ir até ao limite máximo do período de vida útil previsto pela al. a) do n.º 1 do parágrafo 4.º da Portaria n.º 737/81 de 29 de Agosto.

As reintegrações futuras, contabilizadas nestes termos, deverão ser aceites como custos para efeitos de determinação do lucro tributável em Contribuição Industrial (*).

A referência feita pelo número 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 219/82 à Portaria n.º 737/81, nomeadamente ao número 1 do seu parágrafo 4.º integra-se nesta interpretação, conduzindo ao regime enunciando.

— As normas da Portaria n.º 737/81, nomeadamente o n.º 1 do seu parágrafo 4.º, são inconstitucionais por violarem o disposto no Artigo 106.º-2 da Constituição da República.

Fev./1988.

Diogo Leite de Campos

(*) A situação exposta a que se reporta todo este texto é anterior à *reforma fiscal* iniciada em 1989.