

ACERCA DOS CÓDIGOS DO IMPOSTO  
SOBRE O RENDIMENTO  
(BREVÍSSIMAS NOTAS)

*Pelo Prof. Doutor Diogo Leite de Campos (\*)*

SUMÁRIO

*INTRODUÇÃO*

- I — O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)
  - 1 — A estrutura do Código
  - 2 — Anotações críticas a vários preceitos
  
- II — O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC)
  - 1 — A estrutura do Código
  - 2 — Anotações críticas a vários preceitos
  - 3 — Das garantias dos contribuintes
    - 3.1 — O Princípio da Legalidade
      - 3.1.1. *Proibição de conceitos indeterminados*
      - 3.1.2. *Exclusão de poderes discricionários e «discricionaridade técnica»*
      - 3.1.3. *A Lei como única fonte de regulamentação dos elementos essenciais dos impostos.*
    - 3.2 — Direito de Recurso aos Tribunais

---

(\*) Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra  
Doutor em Direito (Coimbra e Paris II)  
Doutor em Economia (Paris IX)  
Membro da Comissão de Legislação da Ordem dos Advogados

## INTRODUÇÃO

Os códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovados respectivamente pelos decretos-lei n.º 442-A/88 e n.º 442-B/88 ambos de 30 de Novembro, representam um importante avanço em relação aos impostos revogados, quer a nível dos grandes princípios, quer no que se refere a muitas novas soluções técnicas.

Diminuição dos encargos administrativos e dos custos psicológicos do contribuinte; racionalização do procedimento administrativo; acrescida personalização do imposto, com correspondente melhoria da justiça tributária; elementos tendentes à diminuição da carga fiscal (repartição conjugal; transferência para o IRS — imposto pessoal — de muitos réditos sujeitos à contribuição industrial, imposto real; etc.); ... e muitos outros exemplos de medidas a aplaudir se poderiam dar.

Verificamos, contudo, que se mantêm defeitos a nível das bases gerais, enunciados em análise crítica anterior a propósito da autorização legislativa em que se fundaram os Códigos (Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro).

Assim:

### *1/2 — GARANTIA DO MÍNIMO VITAL E TRANSFERÊNCIAS SOCIAIS*

*Defendêramos a fixação de um mínimo vital, em correlação com as transferências sociais.*

O mínimo vital não deve ser entendido, no moderno Estado Social, em termos de mínimo de sobrevivência física. O «mínimo de existência» deve ser medido com sentido social, como o necessário para que o cidadão possa satisfazer as suas necessidades, e as da sua família, também em matéria de educação, cultura, lazer, etc... — de acordo com os objectivos do moderno Estado Social.

Este «médio de existência», digamos, deve ser computado adicionado das transferências sociais e líquido de impostos, inclusive de imposto para a Segurança Social.

O Código do IRS não obedece a estes objectivos. Muito pelo contrário, *são previstos muito poucos abatimentos referentes à necessidade do contribuinte e da sua família, e, esses, de escasso montante.*

### 3 — DEDUÇÃO DOS CUSTOS

As numerosas excepções previstas no IRS e no IRC à dedutibilidade de todos os custos efectivamente suportados põem em causa o princípio de que todos os custos devem ser deduzidos. Sublinhe-se, porém, o significativo aumento de custos deduzíveis em IRS, com particular e benéfica incidência nas *profissões liberais*. São de censurar firmemente, porém, dois tipos de restrições: as que são introduzidas, em geral, á dedutibilidade das despesas, sujeitas a certos «tetos» (n.ºs 5 e 6 do artigo 26.º do CIRS) o que vem discriminar injustificada e injustificavelmente o profissional liberal perante a «empresa»; o estabelecimento de um baixo «teto» para as despesas de valorização profissional. Restringe-se o principal investimento que se deve realizar: o na educação. É tão absurdo que propendemos a considerá-lo uma «gralha» da tipografia...

### 4 — CRÍTICAS ANTERIORES

Mantemos em relação ao disposto no CIRS, as críticas anteriormente feitas (a propósito da autorização legislativa) ao método da repartição conjugal. Acrescente-se que *as insignificantes deduções atribuídas aos filhos em nada mitigam os inconvenientes do sistema de repartição.*

### 5 — TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES

Existem, nesta matéria, algumas normas tecnicamente discutíveis do que daremos conta na explanação subsequente.

## 6 — GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

Houve a intenção, pelo menos em sede do IRS, de consagrar algumas das garantias essenciais dos contribuintes a nível do procedimento e mesmo do contencioso.

Contudo, *mantêm-se os principais vestígios do privilégio da execução prévia do acto tributário.*

Também não foram totalmente eliminados — são mesmo numerosos em IRC — *os conceitos indeterminados e os poderes de discricionariedade técnica da Administração.*

Finalmente, os dois códigos continuam a ser estruturados em termos de submissão dos cidadãos à actividade administrativa (vd. as nossas observações à autorização legislativa).

Reservam-se para o final destas notas algumas considerações de princípio quanto às «garantias dos Contribuintes», cuja inobservância é sobretudo de salientar no que se refere ao IRC.

### I

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

### 1 — A estrutura do Código

Está sujeito o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares à *estrutura* dos códigos fiscais dos anos 60 (e do recente Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado!): incidência; sujeito passivo; determinação do rendimento colectável; taxas; liquidação e pagamento; obrigações acessórias; fiscalização; garantias dos contribuintes.

Tal estrutura revela que o contribuinte continuará a ser visto como mero objecto (sujeito *passivo*) da actividade administrativa.

O imposto é uma relação jurídico-obrigacional: uma pessoa deve uma certa quantia a um ente público que tem o direito de a exigir. Nestes termos, as leis dos impostos deveriam ser moldadas segundo a estrutura da relação obrigacional: *sujeitos, presta-*

ção, *garantia*. O imposto deve ser, pois, uma mera relação entre dois sujeitos colocados no mesmo plano. (Assim o considerámos no nosso Ante-projecto de um Código do Imposto sobre o Aumento do Valor do Capital).

Contudo, os códigos fiscais, desde os anos sessenta, incluído o presente Código, são estruturados em termos de manuais de instruções dirigidos aos funcionários da Administração fiscal: o contribuinte (e os seus bens) é mero suporte de uma incidência. Depois de se explanar como a Administração deve lançar e liquidar o imposto, de se imporem obrigações acessórias ao contribuinte, e de se submeter este a apertada fiscalização — os novos artigos de *garantias dos contribuintes* têm pouco peso.

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

## 2 — Anotações críticas a vários preceitos

### Artigos 3.º, 1, b) e 6.º, m)

O artigo 3.º, 1, b) do Código do IRS considera *rendimentos do trabalho* independente «os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário».

Enquanto que a alínea m) do artigo 6.º inclui no âmbito dos *rendimentos de capitais* os derivados da prestação de «assistência técnica».

Entendemos que a distribuição dos rendimentos em causa, os primeiros pela categoria B, os segundos pela categoria E, está feita ao invés da sua própria natureza. Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou derivados de uma experiência adquirida, são rendimentos do capital; enquanto que a assistência técnica produz rendimentos do trabalho.

Com efeito, tanto a propriedade intelectual como a industrial, são «bens de produção», «bens capitais». Produzidos pelo trabalho, em via de regra, mas sempre bens capitais — tal como a generalidade dos bens capitais é produzida pelo trabalho; não se devendo confundir a «fonte» com o «resultado».

Aceitamos, porém, que razões de desagravamento fiscal levem à inclusão, no âmbito dos rendimentos do trabalho, dos rendimentos produzidos por estes bens quando auferidos pelo seu titular originário [inserindo-os no âmbito dos rendimentos do capital, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário [(alínea *m*) do artigo 6.º]].

Admitimos que idênticas razões levem à inserção dos rendimentos provenientes de uma experiência adquirida na categoria *B* ou na categoria *E*, conforme sejam, ou não, auferidos pelo seu titular originário. Isto embora a «experiência adquirida» seja um *capital...* de experiência.

Já a assistência técnica é inequivocamente, e só, uma fonte de rendimentos do trabalho. O que se apercebe facilmente se a compararmos com a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida.

O que significa experiência *adquirida*? O que significa *assistência técnica*?

Uma coisa é *fazer*, através de assistência técnica; outra é *deixar fazer*, com base na transmissão de uma experiência adquirida.

Uma empresa fornece a outra uma técnica de comercialização de produtos, que ela própria utiliza e dá bons resultados, deixando a esta última a tarefa de a pôr em prática? — Eis uma informação referente a uma experiência adquirida, a «cedência de um bem capital», de um bem de produção (intelectual, embora).

Uma empresa dirige o sector comercial de outra, presta informações a esta sobre casos correntes, define-lhe uma estratégia? — Eis uma prestação de serviços, da qual se auferem «rendimentos do trabalho».

Uma coisa é ceder uma máquina, um capital (uma *experiência acumulada*) para produzir bens; outra é produzir o produto acabado — que é rendimento do trabalho.

O advogado, o médico, o engenheiro, prestam aos seus clientes, *assistência técnica*, recebendo *rendimentos do trabalho*. A empresa que cede um processo de fabrico, mediante uma contraprestação, está a receber rendimentos do capital.

O que não significa que a *assistência técnica* não pressuponha uma *experiência adquirida*. Mas o que se transmite não é

a experiência em si mesma, mas antes os *resultados*, os *serviços* resultantes dessa experiência.

A distinção que acabamos de estabelecer é a comum nas fontes de Direito.

Começamos pela Convenção-modelo da OCDE respeitante ao rendimento e á fortuna (em versão francesa).

A definição da noção de «redevances» (artigo 12.º, 2), na parte que nos interessa, corresponde à que demos, terminando com a referência a «informações respeitantes a uma experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico».

Os «comentários» da Convenção precisam que a definição se aplica às remunerações pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito das espécies mencionadas, quer este direito tenha constituído ou não o objecto ou seja susceptível ou não de constituir o objecto de um depósito ou registo público.

Ou seja: para que haja «redevances», em sentido técnico, é preciso que tenha havido o *uso ou a concessão de uso sobre um direito* — e não uma simples prestação de serviços.

Os autores são unânimes nesta distinção entre rendimentos do «know-how» e rendimentos do trabalho. Manuel Pires escreve (1):

«A Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle considerou dever ser entendido como *know-how* o conjunto não divulgado das informações técnicas, patentáveis ou não, necessárias á reprodução industrial, de imediato e nas mesmas condições, de um produto ou de um processo. Derivado da experiência, o *know-how* é o complemento de que um industrial não pode saber através do simples exame do produto e do conhecimento apenas dos progressos da técnica. Segundo o MOCDE, e em comentários mais desenvolvidos do que os do Projecto, 'o concedente não tem de intervir na aplicação das fómulas concedidas e não garante o resultado'.

O rendimento derivado do *know-how* não se confunde com a retribuição resultante do contrato de prestação de serviços em

---

(1) Manuel Pires, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Lisboa, 1984, p. 657.

que uma pessoa 'se obriga a realizar uma obra a favor de outrem, mediante os conhecimentos usuais da sua profissão' (v.g. remunerações de serviços depois de venda, assistência técnica e consultas dadas por engenheiros). Trata-se, neste caso, e, em geral, de lucros ou de rendimentos derivados do exercício da actividade profissional» (fim de citação).

*O contrato de know-how* é uma convenção «pela qual uma pessoa, singular ou jurídica, se obriga a conceder ao contratante os direitos que ela possui sobre certas fórmulas, processos secretos ou conhecimentos, durante um certo tempo e mediante um certo preço que ele se obriga a pagar-lhe»... «Por estas características se distingue *know-how* da *prestação de serviços*. O primeiro tem como objecto um certo direito ou um certo bem; na segunda, o objecto é um comportamento... É, de algum modo a distinção entre prestação de coisa e prestação de fazer» (2).

Com base no que afirmamos e demonstramos, propomos que a referência a assistência técnica, constante da alínea *m*) do artigo 6.º seja deslocada para o artigo 3.º, 1.

#### Artigo 10.º

##### *(Tributação das mais-valias)*

Entendemos que se deve afastar a tributação das mais-valias do âmbito da tributação do rendimento.

Defendemos esta posição na elaboração de um anteprojecto de Código do Imposto sobre o Aumento do Valor do Capital (3), com base nos seguintes argumentos (4):

«Para distinguir entre *capital* e *rendimento*, basear-nos-emos na noção de Irving Fischer: capital será um *stock* de riquezas existentes num momento determinado, enquanto rendimento será um fluxo de riqueza verificado num certo período.

(2) W. Fuchs, *Know-How* (tese), München, 1981, p. 28 e segs.

(3) *Imposto sobre o Aumento do Valor do Capital*, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1984.

(4) Ob. cit., p. 251 segs.

Assim, um terreno será capital. A renda que produzirá, uma vez dado de arrendamento, será rendimento.

O capital aparece, pois, mais do que como uma fonte de rendimento, como uma verdadeira de reserva de rendimento que se liberta a um certo ritmo, conforme a utilização que dele se faz. Nestes termos, o valor do capital será a capitalização à taxa do mercado dos rendimentos que pode produzir».

Daqui resulta a exclusão das chamadas «mais-valias» do âmbito do rendimento. E a sua inserção no capital enquanto aumento do seu valor.

Concluimos, pois, propondo a exclusão das mais-valias do IRS, e a sua tributação num imposto sobre o capital.

Isto, sem esquecermos os melindres que a tributação generalizada das mais-valias virá a suscitar, numa época em que a economia portuguesa — *maxime*, nos mercados imobiliários e dos capitais — ainda não saiu da crise aguda dos últimos anos.

Não aceitamos que estejam isentos de imposto os ganhos com a alienação de acções detidas mais de 24 meses pelo seu titular, enquanto que os ganhos pela alienação de quotas de sociedades estão sempre sujeitos a imposto. É tratar de modo diverso duas realidades idênticas. Mais: como as sociedades por quotas constituem o essencial do tecido empresarial português, há superiores razões para isentar estas.

### Artigo 26.º

#### (Encargos a deduzir)

O artigo 26.º enuncia os encargos dedutíveis dos rendimentos brutos da categoria B, terminando com uma *cláusula geral* de recolha (alínea *q*): «Outras despesas indispensáveis à formação do rendimento». Dispõe igualmente (n.º 3) que as amortizações se regerão pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas; e termina (n.ºs 4 a 7) estabelecendo certas restrições.

Aplaudimos tal técnica — a da enumeração, seguida de uma *cláusula geral*. Por ser adequada a guiar mais precisamente o Juiz e o Administrador na sua tarefa de aplicação do Direito.

Não vemos, porém, já o referimos, motivo para as restrições dos números 4 e 5, sobretudo para esta última. Com efeito, a valorização profissional do contribuinte deve ser estimulada, em vez de contrariada.

O número 7 determina que o Ministro das Finanças poderá, por Portaria, fixar o número máximo de veículos e o respectivo valor por contribuinte.

Contra esta norma poderá levantar-se a objecção de *inconstitucionalidade*, pois o Ministro das Finanças aparece aqui a determinar a matéria colectável, através da via da limitação das despesas.

Ora, é bem sabido, por ser norma constitucional (cfr. artigo 106.º, 2 da C.R.P.) que só a lei pode determinar a matéria colectável (*incidência*) e não diplomas de grau inferior — a não ser os decretos-lei no caso de autorização legislativa.

#### Artigo 41.º

##### (*Mais-valias*)

A redução a 50% da matéria colectável no caso de cessão onerosa de arrendamento e de outros direitos e bens afectos, de modo duradouro, ao exercício de actividades profissionais independentes, é claramente insuficiente.

Todos os comerciantes, industriais e artistas em nome individual, bem como os profissionais independentes, deviam gozar do benefício previsto no artigo 44.º do C.I.R.C.: no caso de reinvestirem o valor de realização da transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado, a mais-valia seria isenta da tributação.

Associando esta discriminação à que existe, também em sede de mais-valias (IRC) quanto á transmissão de quotas perante a de acções, revela-se um grave desconhecimento do legislador das pequenas e médias empresas, dos empresários em nome individual e dos profissionais independentes.

#### Artigo 50

##### (*Fixação de matéria colectável*)

A redacção desta disposição (a propósito de suposta divergência de valores quanto à matéria colectável em rendimentos de

mais-valias) parece particularmente infeliz. A Administração fiscal não deve fixar a matéria colectável quando considerar (embora fundadamente) que *pode* («possa») ter havido divergência «entre o valor declarado e o valor real da transmissão». A Administração só o deverá fazer quando tenha elementos que lhe permitam afirmar (fundadamente) que *houve* divergência.

Exigir a *fundamentação de um sentimento* — «possa» — é contraditório....

A fixação da matéria colectável é — ou deve ser — um acto suficientemente grave e extraordinário para que seja rodeada de todas as precauções, e assente em suficientes fundamentos. Só deve verificar-se quando *tenha existido* divergência e não quando se admita que *possa ter existido*.

O texto do artigo 50.º permitirá todas as inseguranças e arbítrios.

#### Artigos 68.º e 70.º

##### (*Garantias dos contribuintes*)

A composição da Comissão distrital de revisão prevista no artigo 68.º, é discutível. Não se trata de um órgão independente, que possa assegurar decisões «arbitrais» dotadas das necessárias garantias de imparcialidade. A Administração fiscal controla a Comissão, em que tem dois representantes seus, um deles com voto de qualidade.

Sugere-se, pois, que a Comissão seja constituída por um representante do contribuinte e outro da Fazenda Pública, que elegerão um presidente nos termos da lei dos tribunais arbitrais.

Só assim, repetimos, se rodearão as decisões das Comissões com as necessárias garantias de imparcialidade. A exemplo, aliás, do que sucede em diversos ordenamentos estrangeiros, como o brasileiro.

A previsão contida no número 2 do artigo 70.º, de que a impugnação pode abranger a errónea quantificação do rendimento colectável, é do maior significado. É atribuída expressamente ao *tribunal* competência para controlar todo o procedimento administrativo.

Propomos a eliminação do n.º 1 do artigo 70.º — deixando (como o faz o artigo 131.º) o problema das reclamações e impugnações para o Código de Processo das Contribuições e Impostos, *a rever urgentemente*.

Motivo por que não nos debruçamos mais sobre esta matéria.

Há que acentuar, porém, uma inconstitucionalidade. Na sua nova redacção, o artigo 268.º da Constituição, no seu n.º 4, não limita o recurso contencioso aos actos definitivos e executórios. Pelo que propendemos a considerar inconstitucional a limitação contida nos artigos 70.º, 1, do CIRS e 55.º da CIRC, bem como qualquer outra limitação, expressa ou explícita, do direito de recurso do contribuinte contra o acto «destacável» da fixação da matéria colectável.

### Artigo 71.º

#### *(Taxas Gerais)*

Os escalões são baixos, tornando as taxas demasiadamente elevadas. É o que se deduz, desde logo, da comparação com as taxas e escalões vigentes nos outros Estados da CEE (valores referidos a 1985). Vejamos:

Luxemburgo: a taxa de 40 % só se atinge para valores superiores a 3.300 contos; Países Baixos: a taxa de 40 % só se atinge para valores superiores a 3700 contos; Grã-Bretanha: a taxa de 40 % só se atinge para valores superiores a 5000 contos; Irlanda: a taxa de 40 % atinge-se para valores superiores a 2100 contos; Bélgica: a taxa de 40 % atinge-se a partir de 4100 contos; França: a taxa de 40 % aplica-se a partir de 4300 contos; Itália: a taxa de 40 % atinge-se a partir de 3000 contos; Alemanha: só a partir de 10 000 contos se encontra a taxa de 40 %.

Esta diferença é acentuada se for levado em conta o montante e o elenco das deduções em rendimentos de trabalho, por encargos de família, filhos, etc., muito superiores aos previstos no Código em análise. O que torna a *carga fiscal* portuguesa para rendimentos até 3000 contos, em alguns casos, *tripla da dos outros Estados da CEE*.

Finalmente, sublinhe-se que o simples «desinflacionamento» dos escalões, mesmo tomando como parâmetro o ano de 1975, levará a fixar o escalão correspondente à taxa de 40 % em mais de *quatro vezes o proposto*.

#### Artigo 74.º

##### *(Taxas especiais liberatórias)*

A consagração de certas *Taxas liberatórias*, tal como era realizada no artigo 7.º da «Proposta de Taxas» e, agora, no artigo 74.º do Código do IRS, é susceptível de reparos.

Os grandes e médios investidores e aforristas tributáveis a uma taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares superior à taxa liberatória, não optarão pelo englobamento; ficando, assim, sujeitos somente à taxa liberatória.

Os pequenos investidores e aforristas, tributáveis a taxas inferiores à taxa liberatória, optarão normalmente pelo englobamento. Mas sucederá que o imposto, que vão pagar, sobre o rendimento das pessoas singulares, não permite a dedução do imposto já (por conta) retido na fonte, por a colecta do IRS não bastar para a dedução do imposto retido na fonte (não esqueçamos que as taxas liberatórias incidem sobre rendimentos brutos).

Haverá, assim, situações de injustiça relativa.

Tais taxas liberatórias fazem renascer os *impostos reais*. Com efeito, estes não conhecem deduções para encargos de família, por mínimo de existência, etc. Um tal facto, conduzirá a consequências particularmente injustas quando o contribuinte não possa fazer descontar o imposto retido, no IRS que vai posteriormente pagar. Ou quando não devesse pagar IRS — caso em que a não aplicação de uma dedução na fonte significará que é tributado o seu mínimo de existência.

Contudo, é de notar que, regra geral, a carga fiscal derivada das taxas liberatórias tenderá a aproximar-se da que deriva da tributação com base nas taxas mais elevadas do IRS. Com efeito, as taxas liberatórias incidem sobre rendimentos brutos, o que as torna *efectivamente* mais elevadas do que a sua expressão numérica.

Sendo assim, não haverá, normalmente, «benefício para o capital». Haverá, sim, sobrecarga para os pequenos capitalistas.

Que só poderá entender-se como um «preço» a pagar pela internacionalização da economia portuguesa, derivada, sobretudo, da adesão de Portugal à CEE. Os rendimentos produzidos em Portugal e pertencentes a investidores estrangeiros estarão sujeitos, por via das taxas «liberatórias», a muito significativas retenções na fonte.

### Artigo 80.º

#### *(Deduções à colecta)*

As deduções previstas no artigo 80.º, n.º 1, visam aparentemente, assegurar a consideração de um *mínimo de existência*.

Não vamos cuidar da análise do seu montante, por muito que este pareça insuficiente — em muitos casos, mesmo, significativamente inferior às deduções vigentes noutros países.

Lembraremos, tão-só, que em períodos de subida de preços — por muito moderada que esta seja hoje — conviria adoptar como *padrão das deduções* um factor que reflectisse a subida dos preços, em vez de prever deduções fixas. A compensar esta visão pessimista (realista) está a isenção do salário mínimo nacional (artigo 73.º). Isenta-se um mínimo de existência constantemente actualizada. A próxima fase deverá implicar a isenção de um *médio* de existência (vd. supra).

### Artigo 84.º

#### *(Prazo de caducidade)*

O prazo de cinco anos é excessivo. Só se pode aceitar partindo do pressuposto da ineficiência da Administração fiscal; pressuposto que é de afastar.

A exemplo do que propomos para o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, entendemos que é excessivo um prazo superior a três anos. É, aliás, neste sentido, a evolução das legislações europeias que podem servir de exemplo, como a francesa.

Na mesma ordem de ideias, são de reduzir os outros prazos com este correlacionados, como o de conservação de documentos.

## Artigo 94.º

*(Retenção na fonte)*

1 — O artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares determina que as entidades, que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, dos rendimentos do trabalho independente e rendimentos prediais <sup>(5)</sup> deduzirão a importância correspondente à aplicação da taxa de 16%.

Há que levar em conta que titulares de rendimentos do trabalho independente ainda estão sujeitos, nos termos do artigo 95.º, a pagamentos por conta do imposto devido, com dedução nas retenções na fonte.

Finalmente, há também que considerar, para uma correcta análise do problema, que o Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deve ser pago até 10 de Maio do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos (art. 90.º), só depois havendo lugar a restituições por quantias pagas ou retidas a mais.

2 — Vamos comparar este regime com o que decorreria do pagamento do imposto na sua data *normal*, ou seja, no ano seguinte (em Maio, nos termos da lei) àquele a que se referem os rendimentos. Precisemos assim as consequências que derivam para os contribuintes do regime de retenção na fonte.

3 — O pagamento do imposto no ano seguinte àquele em que se verifica a percepção dos rendimentos justifica-se por diversos motivos, assentes na própria «natureza das coisas» — dos impostos em causa.

4 — A percepção dos rendimentos do trabalho independente é de integrar num *facto tributário continuado*. O facto tributário, no que se refere ao IRS sobre os rendimentos por ex. de um médico ou de um contabilista, não é constituído pela percepção de cada uma das prestações isoladas dos honorários; ou seja, não há tantos factos tributários quantas as prestações de honorários.

---

<sup>(5)</sup> Para além dos rendimentos dos capitais, sujeitos, porém, às taxas liberatórias previstas no artigo 74.º

O facto tributário é constituído pela percepção, ao longo do ano, de diversas prestações de honorários diminuídas das correlativas despesas; do que resulta um *saldo* (positivo), no fim do ano, que constitui a *matéria colectável*.

Nestes termos, a própria natureza das coisas mandaria que o imposto não fosse pago antes do dia 1 de Janeiro do ano seguinte, pois só em 31 de Dezembro se conhecerá a matéria colectável.

5 — Cobrar o imposto adiantadamente, a título de retenção na fonte sobre as diversas parcelas de honorários, apresenta os seguintes inconvenientes:

5.1 — A retenção na fonte incidirá sobre *rendimentos brutos*, sem abatimento das despesas com eles relacionadas. O que leva a que a taxa da retenção, mesmo moderada, ao incidir sobre rendimentos brutos, se possa tornar *efectivamente* num encargo fiscal elevado.

Demonstremos:

Um contabilista recebe cem mil escudos de um cliente, como retribuição por serviços prestados.

São-lhe retidos na fonte 16%, ou seja, dezasseis mil escudos.

O contribuinte suportou, para prestar o serviço, custos de cinquenta mil escudos: daqui resulta uma matéria colectável real de cinquenta mil escudos.

Portanto, só deveria ter pago oito mil escudos de imposto. O que significa que, tendo pago dezasseis mil escudos, a taxa efectiva foi de 32%. É certo que o contribuinte será reembolsado, mais tarde, pelo que pagou a mais — oito mil escudos. Mas enquanto o não for, financiou o Estado com o montante do imposto «indevido».

O contribuinte não retira qualquer vantagem da retenção na fonte. Nem sequer uma vantagem de *comodidade*, como aconteceria se a sua obrigação fiscal se extinguisse com esse pagamento — em termos de prestação liberatória. Com efeito, o contribuinte não fica dispensado de administrar a sua obrigação tributária, tendo de fazer pagamentos por conta e uma declaração final de imposto.

O contribuinte só estará sujeito a inconvenientes: a *mais um imposto* constituído pela renúncia à utilidade do dinheiro que pagou a mais, durante o período que decorrerá até lhe ser restituído.

5.2 — O inconveniente apontado avolumar-se-á no caso de impostos *personais*, como é o IRS. Nestes, o saldo resultante da dedução dos custos aos ganhos ainda é afectado por um certo número de deduções para levar em conta a situação pessoal do contribuinte — encargos com filhos, mínimo de existência, etc. Deduções que, diminuindo a matéria colectável, revelam como a retenção na fonte sobre rendimentos brutos pode atingir níveis intoleráveis.

Acrescentemos que o sistema de repartição conjugal, previsto no IRS, pode determinar uma redução de cerca de 50% para cada contribuinte: dar-nos-emos conta, ainda mais precisamente, dos encargos representados pelo sistema da retenção na fonte e pela sua desadequação à situação *pessoal real* do contribuinte.

5.3 — Estes encargos são particularmente sentidos pelos pequenos contribuintes. (Existindo também pesados ónus para os devedores dos rendimentos, a quem incumbe a administração da retenção na fonte).

5.4 — Os pequenos contribuintes sofrerão particularmente com a retenção na fonte dos rendimentos que lhes são devidos.

Ao serem tributados por rendimentos brutos, muitos contribuintes serão tributados pelo seu mínimo de existência. Ver-se-ão privados de rendimentos que não seriam tributados, se a Administração esperasse pelo momento «próprio» para cobrança do imposto.

6 — Mas também (como atrás se aflora) do lado dos devedores dos rendimentos os inconvenientes se fazem sentir.

Os devedores dos rendimentos têm de participar na administração do imposto, lançando-o e cobrando-o.

Daqui resultam custos psicológicos e financeiros.

Custos psicológicos, como preocupações com a sua actividade administrativa, com possíveis erros, com sanções daí derivadas, e com a própria hostilidade das contrapartes à função *fiscal* do devedor do rendimento.

Mas também custos financeiros: dispêndio com pessoal, livros, etc..

Os devedores também sofrem, afinal, um *imposto*, avaliável em termos pecuniários no que se refere aos custos financeiros.

7 — Toda a argumentação que deixamos expressa vale não só para a retenção na fonte que incide sobre os rendimentos dos profissionais liberais, como outrossim para a que afecta os rendimentos prediais.

Também aqui deparamos com um facto tributário continuado, em que a matéria colectável é constituída por um saldo apurado no fim do ano; cujo montante depende de despesas e deduções. A natureza de imposto pessoal do IRS torna particularmente injusta a retenção na fonte.

8 — Quais os objectivos de tal sistema?

Não prossegue tal sistema qualquer vantagem para o contribuinte; já o demonstrámos. Pelo contrário, este só sofre «incomodidades», prejuízos, em termos de um verdadeiro e novo imposto. A única finalidade aparente do sistema é *financeira*.

A Administração cobra os impostos com um avanço significativo em relação à data normal da sua cobrança.

Por outro lado, a Administração cobra quantias superiores — eventualmente muito superiores — às devidas. Obtém assim um financiamento «indevido», forçado e gratuito, durante diversos meses.

Não visa o sistema combater a evasão fiscal, como algumas vezes sucede com a retenção na fonte. Com efeito, tanto no caso dos rendimentos do trabalho independente, como no dos rendimentos prediais encontram-se os mesmos sujeitos a exigências legais de documentação que permitem que a identificação do seu titular seja possível e fácil. Não se vê que vantagem o sistema da retenção na fonte poderá trazer em relação ao que estava previsto no Código do Imposto Profissional e no Código da Contribuição Predial.

9 — Do regime jurídico vigente decorrem efeitos «perversos», seguramente não previstos pelo legislador.

Assim, os devedores de rendimentos com contabilidade organizada são penalizados em relação aos que não dispõem de contabilidade organizada. Têm de suportar custos psicológicos e financeiros desconhecidos destes últimos. Mais vale, nesta medida, não ter contabilidade organizada...

Por outro lado, o credor dos rendimentos ver-se-á desfavorecido se tiver contratado com uma entidade dispondo de con-

tabilidade organizada. Neste caso, ser-lhe-á imposta uma retenção na fonte que não existirá no caso de o devedor não ter contabilidade organizada. Os locadores e os profissionais livres preferirão, nestes termos, arrendar ou prestar serviços a entidades sem contabilidade organizada. O que virá prejudicar as outras.

10 — Nos Estados que podem servir de exemplo não encontramos regimes equivalentes de retenção na fonte.

Sucedo só, eventualmente (França e Brasil, por ex.) os profissionais liberais terem de fazer pagamentos por conta, embora em apertada referência à matéria colectável do ano anterior. O que garantirá um adequado fluxo de financiamento das despesas públicas, sem pôr em causa, insuportavelmente, o direito dos contribuintes a só pagarem os impostos previstos na lei.

11 — O sistema de retenção na fonte, vigente no direito fiscal português recém-constituído, traduz-se numa conservação, mal disfarçada, dos impostos parcelares reais, com todas as suas vantagens financeiras para o Estado — e com todos os seus inconvenientes para os contribuintes: tributação eventual do mínimo de existência, não-personalização, etc. Com o inconveniente de, hoje, a tributação incidir, durante um prazo mais ou menos longo, sobre os rendimentos brutos e não, como no sistema anterior, sobre os rendimentos líquidos.

12 — Concluimos, pois, que a retenção na fonte, tal como está constituída no direito português, conduz a resultados *injustos*.

## II

### IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC)

#### 1 — A estrutura do Código

Este Código está também estruturado segundo o modelo da reforma fiscal dos anos 60: incidência, isenções, determinação

da matéria colectável, taxas, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e fiscalização, garantias dos contribuintes, disposições finais.

Ora bem, como já dissemos: o imposto é uma relação jurídico-obrigacional em que uma pessoa deve pagar 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 entre dois sujeitos colocados no mesmo plano. Como foi feito num ante-projecto de código de imposto sobre mais-valias, elaborado há alguns anos.

Porém, os códigos fiscais — mesmo o recentíssimo código do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — são estruturados em termos de «manual» 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 *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. (6).

Mais uma vez nos damos conta da desconformidade entre um Direito Fiscal dos anos 90, mas baseado em noções e métodos dos anos 30, e uma Constituição dos anos 80.

---

(6) Ruy Barbosa Nogueira denuncia em *Teoria do lançamento tributário* (S. Paulo, 1865) a destruição do Estado-de-Direito pela transformação da relação jurídica em relação de força.

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

Assim, deveria começar-se pela identificação dos sujeitos, passando-se às obrigações do sujeito passivo, aos direitos do sujeito activo e terminando-se com os meios de tutela contenciosa.

## 2 — Anotações críticas a vários preceitos

### Artigo 5.º

#### *(Transparência fiscal)*

Visa o artigo 5.º promover a transparência fiscal de certas pessoas colectivas em que as pessoas dos sócios são determinantes.

Deveria ter ido mais longe, consagrando a transparência fiscal das sociedades de pessoas e, também, de certas sociedades por quotas, a exemplo do que fazem diversos ordenamentos jurídicos estrangeiros.

Nas *sociedades de pessoas*, a exemplo do que acontece nas sociedades indicadas no artigo 5.º, são as pessoas dos sócios o elemento predominante subalternizando a organização societária; mas em múltiplas *sociedades por quotas* sucede o mesmo.

Sendo assim, conviria acrescentar ao enunciado do artigo 5.º a referência às demais sociedades de pessoas e às sociedades por quotas em que os sócios escolhessem o regime da transparência fiscal.

### Artigo 7.º

#### *(Período de tributação)*

O número 7 deste artigo considera verificado o facto gerador do imposto no último dia do período de tributação.

Tal disposição é firmemente de rejeitar. É tecnicamente incorrecta e conduz a *resultados injustos e inconstitucionais*.

O facto gerador de imposto é o que dá origem a este, aquele que, uma vez verificado, dá origem ao seu nascimento.

No caso do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, o facto tributário é complexo, constituído por uma plurali-

dade de elementos materiais num certo período de tempo; o facto forma-se progressiva e sucessivamente no tempo, é duradouro (7). No IRC, o *facto tributário* é constituído pelo auferimento de lucros durante um ano, sendo a *matéria colectável* constituída pelo saldo positivo no fim do ano.

Afirmar-se, pois, como o faz o número 7 do artigo referido, que o factor gerador do imposto se considera verificado no último dia do período de tributação — é tecnicamente incorrecto.

Qual o objectivo desta norma? É o de permitir a retroactividade das normas que, no decurso do «período de tributação», venham alterar os elementos essenciais do imposto. Permitirá, por outras palavras, que até ao fim do ano fiscal venham a criar-se normas aplicáveis aos factos decorridos, antes da sua entrada em vigor, durante esse ano fiscal.

Tratar-se-á de uma *retroactividade de 3.º grau* (8): o facto tributário (duradouro) não se verificou por inteiro á sombra da lei antiga, prolongando-se no domínio da lei nova.

O rendimento das pessoas colectivas é um facto complexo de formação sucessiva:

*«A unificação do facto pelo elemento temporal (...) não tem força bastante para destruir o carácter complexo e continuativo do facto (...) Se é esta a natureza do rendimento, como facto continuativo, então há que proceder à sua divisão pro rata temporis».*

Entendem-se como factos verificados ao abrigo da lei antiga os rendimentos gerados desde o início do período de imposto até à data da entrada em vigor da lei nova; e, simetricamente, como factos verificados ao abrigo da lei nova os rendimentos gerados a partir da sua entrada em vigor.

Nestes termos, se a lei nova for aplicada aos primeiros haverá retroactividade, mas já não assim se for aplicada aos segundos (9).

---

(7) Vd. A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, p. 35, segs.

(8) Vd. A. Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974, p. 199 segs.

(9) Continuamos a seguir A. Xavier, ob. ob. loc. cit.

Isto, sem desconhecer a validade dos fundamentos em que assenta a opinião de Cardoso da Costa, segunda o qual a lei nova é inaplicável ao mesmo período fiscal; pois só assim se salvaguardariam as expectativas dos particulares.

Concluimos, pois, no sentido da eliminação do cit. número 7; pelas razões indicadas, e por ser inconstitucional, violando o princípio da irretroactividade das leis fiscais.

#### Artigo 20.º

##### *(Proveitos)*

O numero 1 do artigo 20.º, não diz o que são «proveitos», limitando-se a indicar as suas fontes.

O corpo do número 1 é obscuro, sendo as noções de «acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória», de difícil interpretação e desprovidas de alcance prático.

#### Artigo 69.º

##### *(Taxas)*

A taxa prevista no número 1 do artigo 69.º — 36,5 % — parece excessiva.

Excessiva em si mesma; excessiva uma vez integrada numa visão comparatista. Em termos de o grupo de trabalho ter proposto uma taxa de 35 %.

É certo que as taxas vigentes nos IRC dos Estados membros da CEE são normalmente superiores: Bélgica — 48 %; Países Baixos — 45 %; França — 50 %; Irlanda — entre 30 % e 45 %; Grã-Bretanha — 40 %; Alemanha — 50 %, para os lucros não distribuídos e 36. % para os lucros distribuídos.

Contudo, esta aparente «moderação» da taxa do IRC português é destruída se atentarmos nas seguintes considerações:

- a) É superior à taxa hoje consagrada para a Contribuição Industrial;
- b) Existirão derramas com taxas que podem chegar a 10 %;
- c) O IRS, a sobrecarregar os lucros distribuídos, apresentará um peso efectivo superior ao dos seus congéneres da CEE;

- d) O crédito de imposto é reduzido, inferior ao previsto nos restantes Estados da CEE;
- e) As empresas portuguesas, dadas as particulares dificuldades de acesso ao crédito bancário e ao mercado de capitais, ver-se-ão obrigadas a continuar a recorrer, em elevado grau, ao autofinanciamento. De onde resulta a necessidade de uma taxa de IRC particularmente moderada.

Propor-se-ia, pois, para além da eliminação das derramas, a redução de taxa do IRC a 30 %.

#### Artigo 72.º

##### *(Crédito de imposto relativo à dupla tributação económica de lucros distribuídos)*

O número 2 do artigo 72.º prevê um crédito de imposto de 20 % do IRC que tiver recaído sobre o lucro distribuído.

Esta norma suscita dois reparos: — a escassez do crédito de imposto; depois, a dificuldade da sua aplicação: 20 % do IRC que tiver recaído sobre o lucro distribuído; em termos de o grupo de trabalho ter proposto que o crédito de imposto fosse igual a 15 % do lucro distribuído.

##### a) *Escassez do crédito de imposto*

Os créditos de imposto concedidos pelos Estados da CEE são superiores, variando entre 40% e 100 %. E uma proposta de directiva da CEE propõe a sua harmonização a 50 %.

De onde resulta que os dividendos distribuídos estarão sujeitos, em Portugal, a uma carga fiscal efectiva superior à da generalidade dos Estados da CEE (IRC + IRS — crédito de imposto); pois o IRS será normalmente superior, e o crédito de imposto será menor.

Assim se continuará a promover a retenção sistemática dos lucros; a desincentivar o investidor; e a dificultar o acesso das empresas ao mercado de capitais a risco. Por outras palavras: as empresas portuguesas continuarão a ver, através da pressão fiscal, as suas possibilidade de concorrência diminuídas.

Por outro lado, é diferente conceder um crédito de imposto ao IRC que tiver recaído sobre o lucro distribuído *ou* um crédito de imposto do lucro distribuído. Para igualdade de taxas, o primeiro é menor.

Entendemos que a taxa do crédito de imposto deve ser elevada a 50 % e referir-se ao lucro distribuído.

#### b) *Dificuldades de aplicação*

«Crédito de imposto de 20 % do IRC que tiver recaído sobre o lucro distribuído»...

Este método levanta dificuldades de cálculo do crédito de imposto, bem superiores às que existiriam se o crédito de imposto se referisse ao lucro distribuído.

E estas dificuldades parecem agravadas no caso de surgirem, nos anos subsequentes, rendimentos imputáveis a anos anteriores.

Tudo motivos que levam a preferir, nesta medida, a proposta do grupo de trabalho.

### Artigo 34.º

#### *(Provisão para créditos de cobrança duvidosa)*

O número 3 do artigo 34.º exclui do âmbito dos créditos de cobrança duvidosa, os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais, ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval; e, bem assim, os cobertos por qualquer espécie de garantia real ou por seguro.

Discordamos desta exclusão. Em qualquer dos casos, tais créditos podem ser de cobrança duvidosa. Por muito idóneo e solvente que seja o devedor, por muitas garantias de que o crédito esteja rodeado — o crédito pode ser de cobrança duvidosa.

O credor pode ter contabilizado, com a melhor boa fé, um certo crédito. Mas os mecanismos do Direito, ou a «discricionariedade» dos tribunais podem recusar-lho: por factos supervenientes, por vícios da relação; mesmo por má aplicação do direito pelo Juiz; etc.

Nestes termos, julgo que são de eliminar as alíneas a) e b) do referido n.º 3.

## Artigo 25.º

### *(Valorimetria das existências)*

Conclui-se da leitura do número 1 que a escolha dos critérios indicados pertence ao contribuinte.

É de objectar, porém, à introdução de *conceitos indeterminados* nos números 2 e 3, a abrirem, inconstitucionalmente, um espaço à «liberdade» da Administração na criação do Direito (vd., para maiores desenvolvimentos, a parte respeitante às garantias dos contribuintes). Refiro-me às expressões «desvios significativos», «condições normais», «idóneos», «controlo inequívoco»...

Será a Administração a dizer quando há *desvios* (desvios em relação a que padrão?), e quando estes serão *significativos*; quando os preços de venda são *idóneos*, quando o controlo é *inequívoco*, quando as condições são *normais*.

Trata-se de normas inconstitucionais abrindo caminho ao arbítrio da Administração, fontes necessárias de conflitos entre esta e os contribuintes.

Sugerimos pois a sua eliminação.

## Artigo 35.º

### *(Provisões para depreciação de existências)*

#### *1. Provisões — noção e generalidades*

As provisões correspondem a menos-valias, verificadas ou previsíveis, que afectam bens não amortizáveis (créditos, valores imobiliários, «stocks», etc.).

Podem ser constituídas para levar em conta ou antecipar a depreciação de elementos do Activo (créditos, valores mobiliários, «stocks») ou para cobrir uma perda ou um encargo previsíveis (provisões para sócios, litígios, grandes reparações).

Existem provisões renováveis indefinidamente, e que constituem verdadeiras reservas (provisões para férias pagas, despedimentos, etc.).

### 1.1 — *A eventual divergência entre a «sã» Contabilidade e o Direito Fiscal*

Existem frequentes divergências entre a fiscalidade e a contabilidade em matéria de provisões. Daí conflitos entre o contribuinte, consciente de ter levado a cabo uma correcta gestão da sua empresa, e o Fisco.

Assim, algumas provisões que correspondem aos imperativos de uma sã gestão financeira, não são dedutíveis fiscalmente — provisões para férias pagas, por ex.

Por outro lado, *as provisões são facultativas* no plano fiscal. A empresa não é obrigada a constituir imediatamente uma provisão no caso de, por ex., a cobrança de uma dívida se afigurar comprometida. Poderá só deduzir a perda uma vez esta verificada, sem comprometer as boas normas da gestão. Pelo contrário, *as amortizações são imperativas*.

Contudo, as empresas, mesmo se certas provisões não são fiscalmente dedutíveis, devem constituir as provisões que se impoñam. Neste caso, as provisões não dedutíveis serão acrescidas ao lucro tributável. Se tais provisões não fossem constituídas, o balanço seria falseado e seriam distribuídos lucros fictícios.

Contudo, isto não é fácil nos países onde a Contabilidade está determinada pelos imperativos fiscais, e onde o resultado contabilístico é distorcido por as empresas seguirem as determinações fiscais. Ou se criam provisões desnecessárias, para aproveitar a lei fiscal, ou não se constituem as necessárias por não serem fiscalmente atendíveis.

### 1.2 — *Fundamento das provisões*

Para se alcançar um lucro tributável verdadeiro, haverá não só que contabilizar, sob a rubrica de amortizações, uma parte (ou a totalidade) das despesas de investimento com a substituição do activo imobilizado (que se tornarão custos efectivos nos anos subsequentes), como, sob a rubrica provisões, uma soma para perdas e riscos, futuros e eventuais, mas ligada causalmente à actividade da empresa no exercício encerrado.

Sob o ponto de vista económico, as provisões, deduzidas da matéria colectável, alimentam o fluxo monetário, isento de impos-

tos, à disposição da empresa, aumentando as suas capacidades de autofinanciamento. A título provisório, embora, pois tudo dependerá do período durante o qual se verificarem os pressupostos que levarem à constituição das provisões.

## 2. *Provisões no Direito a constituir*

As dificuldades de toda a ordem, nomeadamente de carácter financeiro, em que está mergulhada a maioria das empresas portuguesas, determina diversas imposições ao legislador, das quais destacaremos as adiante referidas.

A nova legislação sobre o regime de provisões para o sector não pode ser mais restritiva do que as normas vigentes — tanto mais que estas foram, em grande parte, criadas em períodos de relativa prosperidade para o sector ou, pelo menos, de crise comparativamente menor.

Em último caso, e se não houver outras razões que levem à manutenção ou à melhoria (sob o ponto de vista da liberdade de constituição de provisões) do regime de constituição de provisões, haverá que conceder um período transitório muito dilatado. De outro modo, as empresas ver-se-ão, de um momento para o outro, perante obrigações fiscais inoportáveis.

Seguidamente, há que acentuar que a degradada estrutura financeira das empresas não lhes permite repor — sem sacrifícios de consequências gravosas —, com os meios obtidos no exercício em causa, perdas significativas nos valores das existências e trabalhos em curso. Em época de crise, tais perdas são particularmente numerosas e previsíveis e a capacidade das empresas para lhes fazer face é muito diminuída. Haverá, pois, que promover a capitalização das empresas. É de comparar o número de modalidades de provisão fiscalmente aceites nos ordenamentos jurídicos da C.E.E. com as previstas no Código da Contribuição Industrial, para chegarmos a esta conclusão.

Não será de estranhar, pois, que certas empresas se aproveitem dos tipos fiscais de provisões existentes, para constituírem disponibilidades com vista a cobrir outros riscos.

Seguidamente, a constituição de provisões é, muitas vezes, a única possibilidade de financiamento que assiste às empresas.

A crise da generalidade dos sectores da Indústria diminui drasticamente os lucros das empresas — quando não as lança para a zona dos prejuízos. Seguidamente, uma pesadíssima carga fiscal diminui ainda mais os lucros disponíveis e, portanto, as possibilidades de auto-financiamento.

Em virtude do custo crescenete dos capitais alheios, da dificuldade em recorrer ao aforro das famílias para aumentarem o seu capital a risco, as empresas têm de contar seriamente com os seus lucros, antes de feridos de impostos, para se financiarem. A constituição do máximo de provisões, dentro dos limites legais, é, muitas vezes, o único recurso que as empresas têm para se financiarem e sobreviverem.

Dever-se-á atender, igualmente, às características próprias das empresas de certos sectores, nomeadamente da construção civil e obras públicas.

Tais empresas têm um ciclo de produção muito longo. Este facto determina as seguintes consequências: altos custos financeiros; acentuadas variações dos custos; sérios riscos na previsão desses custos; profundas e bruscas inversões nas tendências do mercado, determinadas pela alteração das políticas económica, financeira, fiscal e salarial.

As empresas correm assim maiores riscos, a que têm de responder com uma estrutura financeira e de produção flexível e acrescidas reservas e provisões.

Haverá, pois, que reformar o actual *regime das provisões* dentro destes parâmetros, fugindo à utilização de elementos de Direito comparado desajustados da nossa realidade, ou ao emprego de soluções técnicas igualmente irrealistas.

Poderá tomar-se como ponto de partida o ensinamento do Direito comparado. Mas ponderá-lo sempre nos quadros da economia portuguesa.

Haverá, antes de mais, que criar uma provisão para perdas de valor resultantes da deterioração ou destruição físicas dos bens, a exemplo do que sucede nos ordenamentos jurídicos da C.E.E..

Prever, seguidamente, a exemplo do que acontece hoje, uma provisão para depreciações resultantes do funcionamento do mercado.

## 2.1 — *Tipos de provisões a constituir pelas empresas em relação às existências*

Resta precisar que tipos de provisões devem constituir as empresas, seguindo os imperativos de uma correcta gestão financeira, em relação às existências.

Caberá, antes de mais, delimitar o conceito de *existências*, de acordo com a exposição precedente. Para as empresas que produzem para venda, existências serão, entre outros bens, os bens terminados ou em fase de produção, bem como os terrenos.

As empresas de empreitadas abaterão ao conceito de existências os terrenos que pertencem ao dono da obra bem como os materiais que este forneça.

Para obviar a que cricunstâncias se vão constituir as provisões?

- a) Antes de mais, para levar em conta o risco de perda ou de deterioração da coisa, na medida em que este risco corra por conta da empresa;
- b) Seguidamente, para prover à eventualidade de defeitos do bem que tenham de ser reparados;
- c) Colocamos seguidamente as obrigações de indemnizar por defeitos do bem e a obrigação de garantia que impende sobre o produtor do bem em relação ao proprietário, e que se protela no tempo depois da transferência da propriedade ou da aceitação da obra;
- d) Em quarto lugar, colocamos as perdas de valor da coisa em virtude de alterações do mercado ou do seu enquadramento físico. Por ex.: restrições ao crédito à habitação ou subida de taxa de juro levam à diminuição da procura e, portanto, do valor dos bens; é aberta uma nova via de comunicação que desvaloriza, sob o ponto de vista de situação, um bairro; etc.
- e) Deparamos igualmente com o risco (bem presente na construção civil e obras públicas) de as reparações a realizar se estenderem no tempo por mais de um exercício, ou atingirem um tal volume que tenham de ser repartidas financeiramente por mais de um exercício.

Nesta ordem de ideias haverá que constituir os seguintes *tipos de provisões*:

- que se destinem a cobrir as perdas de valor que sofrerem as existências;
- que visem grandes reparações;
- que visem ocorrer à obrigação de indemnizar da empresa perante o dono da obra ou o comprador.

### 2.2 — *Provisões para grandes reparações. Justificação*

Estas provisões têm como finalidade repartir no tempo os encargos que surgem com uma certa periodicidade, ou prevenir despesas futuras importantes. Fazemos-lhes menção por estarem ligadas às existências e sua conservação.

O Direito francês exige que sejam demasiadamente importantes para serem custeadas por um só exercício e que não resultem num aumento do activo.

Nos Países Baixos é possível constituir provisões para grandes reparações previstas nos edifícios, desde que a sua necessidade seja previsível com um certo grau de razoabilidade e resultem de actividade das empresas ao longo de diversos anos.

É possível, igualmente, constituir provisões de substituição. Quando se obtém uma indemnização pela perda ou dano causado a um *bem de produção* (ou se o produto da venda de um tal bem é superior ao seu valor contabilístico) a diferença pode ser objecto de uma reserva.

Na Alemanha distinguem-se as reparações de conservação e as que equivalem a uma nova construção. As despesas envolvidas por estas últimas são consideradas despesas de aquisição do bem. As primeiras podem ser objecto de uma provisão.

Na Bélgica as provisões para grandes reparações estão integradas no regime jurídico das provisões para encargos prováveis.

### 3. *Cálculo do montante das provisões*

A provisão para depreciação de existências encontra-se conexionada, no artigo 35.º, com os critérios de valorimetria adoptados. Tal conexão afigura-se incorrecta.

Com efeito, as provisões não correspondem só a menos-valias verificadas, mas também às previsíveis. Podendo ser constituídas para antecipar a depreciação dos elementos do Activo, ou para cobrir uma perda ou um encargo.

Nestes termos, a redacção constante do artigo 35.º é muito limitativa, referindo-se só às menos-valias verificadas. Conviria incluir nessa disposição os tipos de provisões indicados anteriormente.

### 3 — Das garantias dos contribuintes

As garantias dos contribuintes, em matéria tributária, encontram os seus esteios fundamentais na Constituição da República. Basicamente, e no que nos interessa, em três artigos: 20.º, 106.º, 268.º.

O artigo 20.º, n.º 1 e o n.º 4 do artigo 268.º consagram o recurso aos *tribunais* para defesa dos direitos dos contribuintes; o n.º 3 do artigo 268.º exige a fundamentação expressa dos actos tributários (administrativos) de eficácia externa, quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos; o artigo 106.º consagra, nos números 2 e 3, o princípio da legalidade dos impostos.

Percorrendo-se o articulado, *mormente* do Código do IRC, verifica-se que, se a exigência de fundamentação dos actos tributários não é posta em causa, as duas outras ordens de garantias são frequentemente violadas.

É de acentuar que o C.I.R.S. deu, nesta matéria de garantias, passos importantes que não foram acompanhados pelo C.I.R.C., pelo que nos vamos referir só a este.

#### 3.1. O Princípio da Legalidade

##### 3.1.1 — Proibição de conceitos indeterminados

É princípio fundamental do Estado-de-Direito democrático aquele que nos diz que todos os homens, enquanto tais, podem

exigir: não ser tratados como se fossem só um *meio* ou um elemento do mundo sensível; não serem submetidos ao arbítrio de ninguém, por serem, naturalmente, sujeitos só a eles mesmo. Daqui deriva a consequência de as normas jurídicas que regem a comunidade deverem ser elaboradas, votadas, pelos seus destinatários. Esta *soberania popular* é particularmente necessária em matéria de direitos fundamentais, referindo a Constituição portuguesa que a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos nela expressamente previstos (art. 18.º, 2), de onde decorre o princípio da legalidade dos impostos e da sua tipicidade e exclusivismo (artigo 106.º, 2 e 3).

Para que os direitos dos cidadãos, nomeadamente ao salário e à propriedade, sejam assegurados, só sendo restringidos no necessário «para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos» (artigo 18.º, 2), as Constituições contemporâneas têm entregado ao povo a votação dos impostos, embora através de representantes. É, pois, a lei a única fonte idónea para criar e regular os impostos, determinando para os mesmos «a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes» (artigo 106.º, 2 *in fine*).

A lei, portanto, deve regular, e deve regular exhaustivamente, a incidência dos impostos. As leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que facultem um quadro completo das condutas originadoras de encargos fiscais, nomeadamente em termos de ser possível conhecer e computar as obrigações fiscais com base directa e exclusivamente na lei. O conteúdo da decisão do órgão que vai aplicar o Direito (Administração ou Tribunal) deve encontrar-se rigorosamente determinado na lei, devendo tal órgão limitar-se a subsumir o facto na norma. *Os conceitos utilizados estarão, pois, o mais possível determinados e precisados.*

É corrente, na melhor doutrina, a distinção, nos conceitos jurídicos, entre o núcleo e a zona periférica <sup>(10)</sup>. O *núcleo* sur-

---

<sup>(10)</sup> Vd., entre outros: Heck, *Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz*, Tübingen, 1932, p. 52 e segs.; Jesch, *Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen*, AOR, 82, p. 163 segs.; Larenz, *Entwicklungstendenzen der heutigen Zivilrechtsdogmatik*, JZ, 1962, p. 105.

girá como um módulo conceitual fixo, determinável por mera interpretação. A *zona periférica* configurar-se-ia como uma auréola conceitual indeterminada, só precisável progressivamente através da decisão dos casos concretos, dado que só pela decisão destes se poderá preencher aquela zona.

Contudo, a (relativa) indeterminação da zona periférica e a (relativa) precisão do nódulo conceitual não devem servir de suporte a conclusões demasiadamente marcadas. Em qualquer caso, a aplicação do Direito não pode ser pensada em termos de processo lógico, tendo como fundamento e ponto de partida o conteúdo conceitual da norma positiva <sup>(11)</sup>. Deverá antes ver-se nela um juízo normativo autónomo que encontra o seu ponto de partida num caso concreto e o seu fundamento num princípio jurídico-normativo, consubstanciado ou não numa norma.

Também esta última, a *norma*, já não é considerada actualmente em termos de postulado lógico-normativo a analisar racionalmente. Deve ser entendida como traduzindo a solução de um problema normativo, resultando de um juízo jurídico generalizado, formulado em princípio axiológico referido a uma situação historicamente real.

A própria interpretação não pode ver-se como um momento abstracto e anterior à aplicação da norma, sendo antes unitária com esta aplicação <sup>(12)</sup>.

Todos os conceitos jurídicos são intrinsecamente indeterminados, sendo tal indeterminação implicada pela essência axiológico-normativa do Direito. Qualquer preceito normativo será transcendido, não só pelo juízo de valor que subjaz ao seu sentido normativo, como pelas situações concretas a que se vai aplicar. É em função da norma aplicável que tem de se determinar a relevância jurídica do caso em análise, e é em função deste caso que tem de se determinar a norma aplicável.

Interpretar uma norma seria, portanto, o repensar jurídico-normativo do problema pressuposto, e não a mera reconstitui-

---

<sup>(11)</sup> Vd. Diogo Leite de Campos, *A subsidiariedade da obrigação de restituir o enriquecimento*, Coimbra, 1974, pág. 435 e segs.

<sup>(12)</sup> Cfr. Esser, *Grundstaz und Norm*, Tubingen, 1969, p. 151.

ção de um pensamento objectivo. Há que reconhecer que a determinação do facto se integra com a interpretação, por meio da *subsunção*, numa unidade constituída por uma correlatividade entre o caso concreto e a norma, na qual aquele é referido a esta e vice-versa. Unidade que é a melhor prova da superação de uma concepção meramente lógico-subsumtiva da aplicação do Direito.

Nestes termos, haverá também que superar a distinção tradicional, para efeitos de aplicação do Direito, entre *conceitos indeterminados* e *conceitos determinados ou descritivos*.

A aplicação destes últimos comportaria: um momento prévio, de *interpretação*, que se esgotaria na fixação de um conteúdo geral e abstracto, e outro, de *aplicação*, que exigiria tão-somente a dedução lógica da norma geral para o facto concreto.

A noção de conceitos indeterminados compreenderia todos aqueles que não permitissem uma definição abstracta suficientemente rigorosa no seu conteúdo: ou porque implicassem a necessidade de um juízo de valor sobre o facto, ou porque contivessem apenas uma menção genérica a critérios normativos que transcendem as normas positivas.

A «indeterminação» é, pois, comum a todos os conceitos normativos, pelo que não haverá que estabelecer uma barreira decisiva entre conceitos determinados e indeterminados. O que não quer dizer que, na ausência de uma distinção essencial entre cláusulas gerais ou conceitos indeterminados e conceitos descritivos, não haja entre eles diferenças de grau.

Apresentando-se a zona nuclear dos últimos como um conceito fixo, susceptível de ser determinado no seu significado, em abstracto — por mera interpretação —, o juízo concreto de aplicação da norma, facilitado pelas referidas características da zona nuclear, potenciadas pelo enriquecimento do seu significado proporcionado por numerosas aplicações sucessivas, como que se esbate, na aparência, num juízo abstracto de subsunção.

Nos conceitos indeterminados, a zona nuclear esbate-se, exigindo aqui a aplicação da norma, mesmo em aparência externa, uma contínua reelaboração judicativa da intenção normativa do conceito.

O relevo a atribuir a esta indeterminação dependerá da maior ou menor sensibilidade do ramo de Direito em causa ao *valor certeza*.

Ora sucede que, em Direito Fiscal, o «valor certeza» é preponderante. É ele que subjaz ao princípio da legalidade dos impostos. É ele que implica que os tipos legais tenham de contar uma descrição exaustiva das condutas relevantes fiscalmente. *A Administração não pode criar Direito, mesmo que o faça só através do preenchimento de conceitos indeterminados*. Em Direito Fiscal não cabem conceitos indeterminados, normas «incompletas» ou «elásticas». O princípio da legalidade transforma um conceito indeterminado em lacuna *intra legem*. O princípio da legalidade não encontrará suficiente expressão nas normas que contenham conceitos indeterminados, que se transformam em normas «abertas», postulando a sua integração. Verifica-se uma incompletude contrária a um plano — o do Direito vigente. Deparamos, assim, com lacunas a integrar, em violação do princípio constitucional da legalidade.

Do exposto resulta que a utilização de conceitos indeterminados viola os princípios constitucionais referidos.

Sendo assim, haverá, além de outras já indicadas, diversas normas, como dissemos designadamente no Código do IRC, a expurgar de conceitos indeterminados tais como:

*Artigo 25.º, 2* — «desvios significativos»;

*Artigo 25.º, 3* — preços de venda em «condições normais», «idóneos ou de controlo inequívoco»;

*Artigo 39.º, b)* — acções que assumam «manifesto interesse cultural»;

*Artigo 41.º, g)* — despesas de representação que a D.G.C.I. repute «exageradas».

### 3.1.2 — *Exclusão de poderes discricionários e «discricionariedade técnica»*

O princípio da legalidade dos impostos, reflexo jurídico da regra política da auto-tributação, visa uma *ordem jurídica fun-*

*dada nos valores certeza e segurança. Daqui resultam os princípios da tipicidade e do exclusivismo*, já mencionados: cada tipo legal fiscal deve conter uma valoração completa e definitiva da situação que é seu objecto. O conteúdo da decisão do órgão que vai aplicar o Direito estará rigorosamente determinado na lei. Tal órgão deve limitar-se a subsumir o facto na norma <sup>(13)</sup>. Não há, conseqüentemente, lugar para o poder discricionário da Administração, lugar que se transformaria num espaço vazio, não legal e, portanto, anti-legal, com inconstitucionalidade dos actos praticados no seu interior.

Excluimos, firmemente, qualquer indagação por parte da Administração sobre os fins ou os interesses públicos a prosseguir na sindicância da razoabilidade da gestão do contribuinte, e, conseqüentemente, qualquer alternatividade decorrente dessa indagação. Embora a interpretação implique sempre uma margem de criação do Direito, tratar-se-á sempre, em Direito Fiscal, só da extracção (das normas) dos interesses canonizados nelas.

Mas se não é — se não pode ser — *discricionariedade*, não se poderá tratar da chamada «*discricionariedade em sentido técnico*», que, bem vistas as coisas, não ultrapassa o âmbito da actividade vinculada? (Actividade vinculada, não a um modelo normativo rígido e denso, mas ligada a normas de carácter técnico-económico; normas para as quais a norma jurídica envia, jurisdicizando-as, neste sentido, integrando com elas o seu espaço próprio, adensando o seu tecido normativo no sentido do exclusivismo já enunciado).

Embora esta «discricionariedade técnica» — impropriamente assim chamada — faça pensar na função discricionária, resulta mesmo de um exame sumário que, em tais processos, nada existe de assimilável à ponderação de interesses contrapostos, à alternativa própria da discricionariedade. Aplicam-se, também, normas, normas da técnica ou da ciência, jurisdicizadas através do apelo que a elas fazem normas jurídicas.

---

<sup>(13)</sup> Diogo Leite de Campos, *Evolução e perspectivas do Direito Fiscal*, cit., p. 664 segs.

Também aqui, portanto, haverá, num certo sentido, *vinculação legal* <sup>(14)</sup>.

Contudo, esta vinculação é — necessário será precisá-lo — meramente indirecta. Não é a lei que fixa o critério da razoabilidade. Há que procurar fora dela, embora não em termos de escolha livre entre diversas alternativas, mas de descoberta de uma *única* verdade, técnico-científica.

Mas mesmo este processo, aparentemente dotado de certo grau de certeza, deve ser considerado inconstitucional.

A Constituição garante a propriedade privada e a formação de empresas privadas (artigos 62.º e 82.º n.os 1 e 3). Daqui resulta necessariamente a liberdade da sua gestão. Não tem significado dizer que alguém é proprietário de um certo bem e retirar-lhe simultaneamente a liberdade de o gerir de acordo com os seus interesses (dentro, embora, dos limites largos dos interesses públicos fundamentais). A propriedade e a empresa privada implicam necessariamente a gestão privada.

Ora bem: substituir ao critério de gestão do contribuinte, bom ou mau, um critério ideal, objectivo, retirado dos manuais, é violar o direito de propriedade privada e de empresa privada no seu *aspecto funcional*, dinâmico, *no retirar de utilidades* que é essencial à própria noção de propriedade, e que constitui o seu modo de ser, o seu conteúdo.

Finalmente, só um elevado grau de ingenuidade poderia levar a crer que o critério de razoabilidade, de boa gestão, de gestão cientificamente correcta, é unívoco. Não chegamos ao ponto de afirmar que tal critério varia conforme o manual ou a monografia que se consulte. Mas, seguramente, conforme o país, a conjuntura, e circunstâncias dificilmente apreciáveis *ex post* e de fora.

A «discricionaridade técnica» viola ainda o princípio de legalidade. Significa que a incidência do imposto não é total e exclusivamente determinada pela Lei. É, pois, inconstitucional.

---

<sup>(14)</sup> Nem toda a doutrina vê aqui uma actividade vinculada. Assim, para Bachelet (*L'Attività tecnica*, p. 65) trata-se de uma discricionaridade circunscrita ou limitada pela referência a critérios técnicos, explícita ou implicitamente impostos pelo legislador.

Sem esquecer que os «abusos» de gestão por parte do contribuinte, os actos desintegrados de uma gestão normal, tendo em vista só a evasão ao imposto, devem ser corrigidos, tal correcção só é possível através de institutos como o «abuso do direito» e o «negócio indirecto», a combater judicialmente em termos idênticos àqueles que, em Direito Administrativo, sancionam o «desvio do poder». Haveria que provar a divergência entre o fim típico do negócio e o fim que se pretende atingir com a consequente diminuição da carga fiscal <sup>(15)</sup>.

Aceites os princípios de onde partimos, haverá que eliminar de múltiplas normas do Código do IRC poderes discricionários aí atribuídos à Administração;

*Artigo 26.º, 2* — «aceites pela Direcção-Geral dos Impostos»;

*Artigo 27.º, 3* — «aceites pela Direcção-Geral dos Impostos»;

*Artigo 28.º, 3* — «A Direcção-Geral dos Impostos poderá autorizar»;

*Artigo 32.º, d)* — «aceites pela Direcção-Geral dos Impostos»;

*Artigo 38.º, 1* — «reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos»;

*Artigo 59.º, 1* — «solicitar ao Ministro das Finanças autorização».

### 3.1.3 — *A Lei como única fonte de regulamentação dos elementos essenciais dos impostos*

Só a lei pode criar impostos, e regular os seus elementos essenciais. O decreto-lei só pode intervir no uso de autorização legislativa.

Tal autorização legislativa não pode ser concedida ao Governo, para «legislar» em matéria de impostos, por decreto regulamentar.

---

<sup>(15)</sup> Cfr. Diogo Leite de Campos, *Evolução e perspectivas do Direito Fiscal*, cit., p. 667.

Nestes termos, os decretos regulamentares previstos no número 1 do artigo 29.º seriam inconstitucionais, como o é esta disposição.

### *3.2. Direito de Recurso aos Tribunais*

Sobre esta matéria, reenviamos para as notas produzidas supra sobre as garantias dos contribuintes em IRS.

*Diogo Leite de Campos*

Abril de 1969