



N.º 4

MAR./MAI. 1984

**Director**

Luís Máximo

**Colaboradores Permanentes***Ciências Jurídicas:*

- Miguel Neves
- Raúl Soares da Veiga

*Jurídico-Políticas:*

- Paulo Tavares
- Vitalino Canas

*Jurídico-Económicas:*

- Ana Maria Soares
- Eduardo Cabrita

**Comissão de Leitura***Ciências Jurídicas:*

- Dr. Armindo Ribeiro Mendes
- Dr. José de Sousa Brito

*Jurídico-Políticas:*

- Dr. António Duarte Silva
- Dr. José Manuel
- Sérvulo Correia

*Jurídico-Económicas:*

- Dr. Pamplona Corte Real
- Dr. Ricardo Sá Fernandes

- Propriedade da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa

- Composto por:  
Astralon  
Gab. Gráfico Editorial Lda.  
R. Eduardo Coelho, 4-A  
Tel. 32 1441  
1200 LISBOA

## EDICOMP

Fotocomposição Lda.  
Rua do Borja, 53, 3.º cv  
LISBOA  
Tel. 605201

- Impresso na  
AAFDL — Editorial

## SUMÁRIO

	Pág.
— Editorial .....	9
— Ciências Jurídicas .....	11
— A relevância negativa da causa virtual ou hipotética na responsabilidade civil .....	13
<i>Jorge Carlos Fonseca</i>	
— Autoritarismo, corrupção e injustiça nos países do «Terceiro Mundo» .....	71
<i>Teresa Pizarro Bejeza</i>	
— Ciências Jurídico-Políticas .....	85
— Razão e argumentação .....	87
<i>José Lamego</i>	
— A execução dos actos administrativos no Projecto de Código de Processo Administrativo Gracioso .....	153
<i>Maria Lúcia A. Amaral</i>	
— Ciências Jurídico-Económicas .....	183
— O imposto complementar como imposto de rendimento .....	185
<i>José Luís Saldanha Sanches</i>	
— A economia paralela .....	223
<i>Vasco Guimarães</i>	



COTA \_\_\_\_\_

N.º EX. \_\_\_\_\_

# O IMPOSTO COMPLEMENTAR COMO IMPOSTO DE RENDIMENTO

*José Luís Saldanha Sanches*

## INTRODUÇÃO

O estudo do imposto complementar, enquanto imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, é o objecto deste trabalho.

Tributo sobre o rendimento das pessoas singulares na dupla perspectiva de que compartilha os traços essenciais dos impostos sobre o rendimento, que têm um papel central nos sistemas fiscais dos países industrializados, uma vez que o desempenho de uma função de personalização do sistema fiscal como condição da aplicação de uma taxa progressiva vem moldar a sua estrutura, e na perspectiva de que se trata de um imposto que deverá vir a transformar-se, depois de um espaço de transição cuja duração não pode ser prevista, no imposto único sobre o rendimento.

Não que o sentido desta evolução seja unívoco: pelo contrário, o sistema fiscal português tem vindo a sofrer nos últimos anos o impacto de um conjunto de medidas descordenadas, aplicadas sem qualquer preocupação sistemática, concebidas como mera forma de aumentar as receitas do estado, preocupação que podemos considerar não dominante, mas exclusiva nos últimos orçamentos. E esta preocupação com a maximização das receitas fiscais como forma de combate a uma défice orçamental com um peso excessivo na economia portuguesa, tem levado ao adiamento sistemático de qualquer hipótese de reforma ou arranjo estrutural. Não tanto porque a criação de um imposto único sobre o rendimento fosse necessariamente factor de diminuição das receitas fiscais<sup>(1)</sup>, mas apenas

<sup>(1)</sup> O prof. Pitta e Cunha sugere que a reforma fosse feita com a definição de um «revenue target», isto é, seria fixado como objectivo a arrecadação de um determinado nível de receitas.

«A Reforma Fiscal dos anos 80» Revista da Ordem dos Advogados, 1980, pág. 691.

porque as preocupações de natureza imediata têm produzido um ambiente em que a reforma aparece como mais um problema que se considera possível adiar, por não ter a mesma urgência que a obtenção de maiores receitas, necessidade cada vez mais premente de orçamento em orçamento.

Esta situação tem levado a que o imposto complementar, que como imposto pessoal e progressivo deveria ver o seu peso reforçado, quer no conjunto das receitas fiscais, quer entre os impostos sobre o rendimento pessoal<sup>(2)</sup>, tenha vindo pelo contrário a declinar na sua importância relativa como fonte de recursos para o estado, como se comprova pelo quadro junto, onde se vê contrastar o firme aumento percentual das receitas proporcionadas pelos impostos profissional e de capitais, com a descida do imposto complementar.

#### IMPOSTOS S/OS RENDIMENTOS DAS PESSOAS SINGULARES

	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Imp. Capitais	4,4%	6,4%	7,0%	8,8%	10,9%	9,7%	12,4%
Imp. Profissional	11,3%	11,3%	9,3%	10,8%	11,1%	10,0%	10,4%
Imp. Complementar	5,1%	5,1%	4,3%	4,3%	3,9%	3,3%	3,4%
Total das Receitas Fiscais	110.496 m.c.	140.777 m.c.	193.809 m.c.	257.674 m.c.	323.754 m.c.	431.552 m.c.	530.488 m.c.

FONTE: O.G.E. — Os números para 1983 e 1984 são previsões orçamentais.

Ora do ponto de vista da mera obtenção de recursos para enfrentar o défice orçamental é evidentemente questão despicienda saber se estes provêm deste ou daquele imposto. Mas o aumento do peso dos impostos cedulares, que no

<sup>(2)</sup> Cunha, Paulo Pitta e «A Tributação do Rendimento na Perspectiva da Reforma Fiscal» — *Ciência e Técnica Fiscal*, Outubro-Dezembro 1977 pág. 13. Embora como vemos adiante é a própria configuração actual do imposto complementar que o torna incapaz de ver aumentado o seu peso.

caso do imposto profissional se transformaram em impostos progressivos mas não personalizados por serem estes impostos aqueles onde é mais difícil a evasão fiscal e constituírem por isso a mais segura fonte de receitas, representa simultaneamente uma distorção crescente do no sistema fiscal e uma negação virtual, imposta pela situação que está a ser criada, da possibilidade da reforma. E quase se poderia perguntar se o imposto complementar será o gérmen do futuro imposto sobre o rendimento, ou uma espécie em vias de extinção, caso se mantenha a tendência actual para a sua perda de importância.

Excluindo esta hipótese extrema, podemos contudo constatar que a questão da inserção do imposto complementar dentro do sistema fiscal português e da sua relação com o imposto sobre o rendimento na sua forma plena, é uma questão permanente nos últimos sessenta anos do sistema fiscal português.

Como veremos na última parte deste trabalho o imposto complementar apareceu em Portugal em substituição de um imposto de rendimento, que teve uma introdução inteiramente falhada. Mas foi considerado não apenas desde a reforma fiscal de 1958-63 mas desde o próprio momento da sua introdução, com periódicas reafirmações, como uma instituição provisória, um mero expediente de administração fiscal, destinado a desaparecer numa reforma fiscal que teria futuramente lugar, para ser substituído, quando as condições para tal estivessem criadas, pelo imposto pessoal de rendimento. E é precisamente a antiguidade desse carácter provisório, a duração de um arranjo sempre encarado como transitório que pode justificar o cepticismo sobre se essa transição virá efectivamente a verificar-se.

Mas se recordarmos que o sistema fiscal português, com um carácter dual, por ser baseado na existência de impostos cedulares, mais um imposto pessoal de sobreposição, representa uma tentativa a seu tempo bem sucedida, de adaptação de um modelo importado da Itália e da França, e que por não ter acompanhado a evolução verificada nesses países constitui hoje uma curiosidade sociológica; se considerarmos também, que a situação de profunda crise do sistema fiscal português poderá fazer com que este se veja crescentemente incapaz mesmo de produzir receitas<sup>(3)</sup>, podemos então prever uma situação, que com o acréscimo da necessidade de introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado em resultado da possível integração europeia, poderá forçar a mão dos governos e suprir assim a sua carência de vontade reformadora.

A desadaptação do imposto complementar ao papel que hoje desempenha, como argumento adicional sobre a necessidade da reforma é também de ponderar.

Consideremos por exemplo o regime de cobrança deste imposto. Ainda que hoje ele vá recair em grande parte sobre rendimentos de trabalho não adapta apesar disso a forma de cobrança geralmente designada como «PAYE-pay as you earn», com a retenção na fonte do imposto, com o duplo fim de garantir a cobrança e simplificar a situação do contribuinte e pelo contrário o imposto

<sup>(3)</sup> «... os defeitos iniciais da reforma de 1958-63 têm naturalmente ganho relevo, cada vez maior, através de sucessivos remendos circunstanciais. A ponto de poder razoavelmente reear-se que a tributação em Portugal se esteja abeirando de uma situação limite que só não causará fundas apreensões a quem se mantenha inteiramente alheado da vida pública.» Martinez, Pedro Soares «Direito Fiscal» — *Prelecções* 1981-82.

complementar deverá ser em princípio pago de uma única vez, em Outubro.

O sistema fazia sentido, na altura da criação do imposto complementar se considerarmos que em, 1964, um ano depois da publicação do Código do Imposto Complementar, ainda vigente, existiam 72.401 unidades fiscais, grosso modo correspondentes à fracção da sociedade portuguesa com mais elevados rendimentos.

Mas se este imposto conheceu primeiro nos anos sessenta e depois nos anos setenta, uma ampla «democratização», não por motivo de expressa mudança de política fiscal, mas apenas porque os escalões do rendimento tributável e das deduções pessoais, ficarem muito áquém dos ritmos da inflação. E por isso o número de unidades fiscais era já de 144.251 em 1972 e de 547.659 em 1978, último ano para que há números já publicados<sup>(4)</sup>.

A tributação em imposto complementar passou a ser assim a situação típica de qualquer família portuguesa, só a ele escapando além dos funcionários públicos, pessoas com um nível de rendimentos muito baixos. Ora o método de cobrança em Outubro se está adequado para pessoas com rendimento elevados, é inteiramente inadequado para as largas camadas de trabalhadores que hoje abrange, geralmente sem as reservas necessárias para pagar o tributo, dando origem ao expediente de permitir o pagamento do imposto em prestações, um novo remendo num sistema condenado.

Ou seja, verifica-se a situação paradoxal de vermos o imposto complementar a abranger um número cada vez maior de contribuintes, sem aumento proporcional das receitas, com uma baixa elasticidade do rendimento, só compreensível pela existência de situações de evasão fiscal, o que não pode deixar de estar ligado aos métodos utilizados para a cobrança do imposto. E simultaneamente, a forma como é cobrado, incómoda para o contribuinte e insegura para o fisco, faz com que vá ser o imposto de capitais e não o imposto de rendimentos a forma de tributação escolhida se se pretende atingir os rendimentos do capital e será o imposto profissional no caso dos visados serem os rendimentos do trabalho. Ou seja, continua presente no sistema fiscal português a tendência para uma cedularização cada vez maior, porque o imposto complementar na sua forma actual nem é já o tributo de uns poucos, função que desempenhou com relativa eficiência, nem poderá ser o imposto de rendimento na sua primeira forma, pois não tem características que se adaptem a esta função.

Na metodologia adoptada, dedicámos a primeira parte deste trabalho ao estudo dos elementos essenciais da relação jurídica do imposto complementar, começando pelos problemas ligados à determinação dos rendimentos que constituem o objecto do imposto complementar. Mas como questão polémica e por

(4) «Estatísticas das Contribuições e Impostos» Instituto Nacional de Estatística. O último número publicado é de 1978, o que é lamentável, pois seria interessante estudar, nos últimos anos, a evolução das receitas fiscais proporcionadas pelos rendimentos abrangidos pelos escalões mais elevados. De notar que na Grã-Bretanha, o sistema «PAYE» com retenção na fonte foi criado durante a II Guerra Mundial, quando o número de contribuintes do income tax passou de 4 para 12 milhões, apesar da resistência oferecida pela Administração fiscal (Inland Revenue) que publicou nessa altura um livro branco «provando» que este esquema não poderia ser implementado. J.A. Kay e M.A. King «The British Fiscal System» Oxford University Press, 1978, pág. 2.

isso mesmo mais longamente abordada temos a de saber qual é o sujeito passivo deste imposto, problema autónomo da unidade fiscal sobre que assenta a liquidação do imposto e que é, sem margem para dúvidas, o agregado familiar. A solução adoptada foi a de que são sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares, que disponham de rendimentos não isentos de impostos o que, como veremos, não é uma questão pacífica.

A natureza jurídica da declaração de rendimentos foi também sujeita a uma breve análise por não parecer aceitável a sua classificação tradicional como uma mera declaração de ciência.

Na última parte encetamos um esboço de análise comparativista entre o imposto complementar e os impostos de rendimento de outros países. Dificuldades que vão desde os modestos objectivos deste trabalho até problemas de ordem documental, fizeram com que nos limitássemos a alguns dos casos mais célebres como a «income tax» dos Estados Unidos e a «Einkommensteuer» da República Federal da Alemanha, embora tivéssemos também referido os problemas constitucionais da tributação conjunta dos cônjuges na Itália e do tratamento fiscal dos descendentes em França.

Trata-se sempre não do estudo desses sistemas fiscais em si mesmo considerados, mas da verificação da existência de problemas da mesma natureza, com soluções legais por ele elaboradas mas que correspondem à mesma ordem de preocupações.

Diga-se para terminar que o imposto sobre o rendimento, ainda por introduzir em Portugal, ultrapassou nesses mesmos países a época em que era contestado.

Estreitamente ligado às políticas económicas Keynesianas e ao Welfare State, o imposto de rendimento é hoje acusado de ser um incentivo para o consumo excessivo ou de ser um desincentivo para o esforço e o investimento. Não vamos desenvolver aqui esta questão, mas não é impensável que o imposto de rendimento venha a ser finalmente introduzido em Portugal, depois de ter caído em desfavor dos países onde teve origem.

## I — A RELAÇÃO JURÍDICA DO IMPOSTO COMPLEMENTAR

**O rendimento como objecto do imposto. A determinação do rendimento. A autonomia jurídica do imposto complementar. A unidade fiscal e o sujeito-passivo deste imposto. A responsabilidade pela dívida do imposto. A responsabilidade pela dívida proveniente de rendimentos de filhos menores. As deduções ao rendimento colectável. O processo gracioso de liquidação. A natureza jurídica da declaração do rendimento. O prolema da «auto-liquidação». A dupla declaração de rendimentos e o princípio da verdade material no processo de liquidação. A nota demonstrativa da liquidação.**

1.1. O imposto complementar desempenha no sistema fiscal português o papel de elemento de personalização — progressividade, que em sistemas fiscais mais evoluídos, tendo já ultrapassado a fase de tributação parcelar, é desempenhado pelo imposto de taxa progressiva sobre o rendimento das pessoas singulares.

Personalizar a tributação — que deverá ser como se sabe, uma condição prévia para a introdução de impostos com taxa progressiva — equivale a conseguir a maior adequação possível entre a capacidade contributiva de cada contribuinte e os sacrifícios patrimoniais a que o imposto o irá sujeitar. E, nesse sentido, o imposto complementar, enquanto imposto sobre rendimento que escolheu a via da sobreposição, é uma consequência lógica da concepção que vê no rendimento global do contribuinte a melhor expressão da sua capacidade contributiva<sup>(5)</sup>. O rendimento aparece assim transformado num índice da capacidade contributiva, ao qual estará ligada uma taxa de imposto tanto mais elevada, quanto maior a sua expressão, até um determinado nível de progressão.

Mas a escolha do rendimento para índice da capacidade contributiva coloca a questão prévia da definição desta realidade, uma vez que enquanto o património é um conceito essencialmente jurídico que o direito fiscal toma de empréstimo do direito civil, «o rendimento é um conceito basicamente económico que a lei fiscal deverá começar por jurisdificar para o transformar em base da tributação»<sup>(6)</sup>. E a dicotomia património-rendimento, é uma concretização das diferentes problemáticas existentes no direito civil e no direito fiscal, devendo este começar por definir o conceito de rendimento que irá depois utilizar. E isto porque o conceito de património, com o qual resolveu o direito civil o difícil problema da correcta ordenação jurídica dos bens, determinando por esta via a sua titularidade, aparece como inadequado para a definição da capacidade contributiva, por ser um conceito demasiado estático, indicador da riqueza potencial de alguém, mas não da sua concreta capacidade contributiva num determinado momento.

A escolha de um determinado conceito de rendimento, entre os vários que são teoricamente concebíveis, vai contudo ser reveladora do estágio de evolução do sistema fiscal português, aquando da publicação do Código do Imposto Complementar, em 1963.

Numa hipótese limite poderia a lei adoptar a posição de Simons, para quem o rendimento significa «a soma algébrica do consumo, com a mudança do património»<sup>(7)</sup>, ou em alternativa na concepção que o equipara ao «conjunto de todos os elementos que num dado período foram relevantes para a satisfação das necessidades»<sup>(8)</sup>.

Ou numa outra formulação poder-se-iam tributar os ganhos provenientes de um certo tipo de operações, como faz a «Einkommensteuergesetz» da República Federal alemã, que inclui nos rendimentos anuais de um determinado contribuinte os ganhos provenientes dos «spekulationsgeschäft» ou seja, o resultado

<sup>(5)</sup> Laufenburger, Henry «Die Einkommens Besteuerung», «Handbuch des Finanzwissenschaft», Tübingen 1956 Vol. II, pág. 449.

<sup>(6)</sup> Giannini, A.D. «III Rapporto Juridico dell'Imposta», Milão 1952, pág. 167.

<sup>(7)</sup> Goode, Richard «The Individual Income Tax», Washington 1964, pág. 167. Mas Goode faz notar que não é esta a concepção vigente no direito fiscal norte-americano.

<sup>(8)</sup> Haller, Heinz «Die Steuern: grundlinien eines rationalem Systems öffentlicher Abgaben», Tübingen, 1971, pág. 44.

das transacções de um certo número de activos financeiros que estão na posse do contribuinte por um espaço de tempo inferior a um dado período previsto na lei.

No segundo caso os ganhos de capital não realizados são excluídos da tributação, e apenas alguns dos ganhos possíveis, previamente tipificados pela lei, vão ser abrangidos pela definição escolhida para o rendimento.

No sistema fiscal português uma solução paralela, de resto dentro do espírito do sistema de tributação em duas fases, poderia ser a inclusão dos ganhos tributáveis em imposto de mais-valias no conceito de rendimento abrangido pelo imposto complementar.

A solução adoptada não foi porém esta e no preâmbulo do Código do Imposto Complementar, que se refere ao assunto, afirma-se ter sido decidido «não incluir na matéria colectável do imposto complementar, aquelas valorizações patrimoniais que vão ser objecto do imposto de mais-valias», o que se justifica por terem estes rendimentos «carácter fortuito» e «extrema irregularidade» e também «por não poderem ser abatidas sistematicamente as menos-valias, por haver grandes dificuldades na sua determinação».

Mas a razão de fundo para a exclusão destes ganhos parece no entanto dever-se, mais do que a estas razões de ordem técnica, a uma decisão de política fiscal, no sentido de limitar as consequências da tributação do rendimento em imposto complementar, optando assim por uma fórmula que exclui os ganhos de capital, mesmo quando realizados e tributados parceladamente.

O nível de desenvolvimento do sistema fiscal português e o escasso peso do imposto e a data da sua codificação, devem também ser considerados. Como se escreve no «relatório Meade» à medida que as taxas do imposto de rendimento sobem para o seu elevado nível actual, a distinção entre rendimento e ganhos de capital torna-se cada vez mais importante: cada vez mais vias têm sido concebidas pelos contribuintes para transformar rendimentos pesadamente tributados em ganhos de capital com uma tributação mais ligeira<sup>(9)</sup>.

Precisamente por isso os problemas ligados à distinção entre ganhos de capital e rendimento, só agora adquirem acuidade no sistema fiscal português, que só não é maior, porque o elevado nível de fuga aos impostos feita por meios ilícitos, mas não punida, torna menos premente a busca de lacunas na lei fiscal, que permitam sem violação da lei, uma diminuição dos encargos fiscais.

1.2. A técnica utilizada para a determinação do objecto do imposto complementar<sup>(10)</sup>, isto é, dos rendimentos que vão constituir os factos tributáveis, é operar com os rendimentos que já foram apurados para a liquidação dos vários

<sup>(9)</sup> «The Structure and Reform of Direct Taxation», report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade, Londres 1978 pág. 31. Mas a evolução verificada desde a publicação do Código do Imposto Complementar, levou a que a revisão do conceito de rendimento fosse uma das propostas avançadas pelo prof. Paulo Pitta e Cunha em «A Reforma Fiscal Portuguesa nos anos 80» — Revista da Ordem dos Advogados, 1981 pág. 701.

<sup>(10)</sup> Acolhe-se aqui a concepção de objecto do imposto como sendo «a coisa, o facto, a relação jurídica, a acção ou o estado, que tem como consequência o tributo», Kruse, W. «Steuerrecht» Tübingen, 1970, pág. 25.

impostos parcelares, devendo por isso remeter-se para esses Códigos, os problemas, quer de facto, quer de direito, que se colocam para o apuramento dos rendimentos que irão depois ser objecto de tributação em imposto complementar, aparecendo sempre esta questão como uma questão prévia, que só depois de resolvida, irá permitir a liquidação do imposto<sup>(11)</sup>.

Como rendimento ainda não tributado previamente temos os «abonos e pensões relativos à situação de reserva, de aposentação e de reforma», os únicos que não constituem objecto de tributação parcelar, mas que são por natureza rendimentos líquidos, que não têm de sofrer quaisquer deduções ou abatimentos, nem pressupõe a realização de qualquer despesa para a sua obtenção.

De resto a tributação destes rendimentos é determinada, não pelos rendimentos em si, mas sim pela situação pessoal de quem vai com eles beneficiar, particularmente no caso de serem recebidos juntamente com outros.

Mas como operação específica para a determinação do objecto do imposto complementar, temos o englobamento, ou seja a determinação dos rendimentos de natureza e origem vária que vão ser imputados a um determinado contribuinte ou a uma determinada unidade contributiva e que tem o seu fundamento no facto de nos impostos pessoais o objecto do imposto ser determinado pela pertinência de certos rendimentos a uma determinada pessoa<sup>(12)</sup>, ultrapassando a consideração parcelar dos rendimentos, típica dos impostos cedulares, que não podem levar em conta a situação individual de cada um dos sujeitos passivos da obrigação fiscal.

1.3. Na sua forma inicial, o imposto complementar apresentava o perfil jurídico de um imposto de sobreposição concebido como um mero adicional «a contribuição predial rústica e urbana, a taxa complementar da contribuição industrial e ao imposto sobre a aplicação de capitais» (decreto 15.467 de 14 de Maio de 1928).

A evolução verificada entre essa forma inicial e a que está actualmente em vigor, levou a que de um mero adicional sobre certos impostos sobre o rendimento, este imposto passasse a assumir a forma de um imposto sobre a totalidade dos rendimentos, sem exclusões, e a tomada de cada um dos impostos cedulares para formar a base onde vai assentar a liquidação, passasse a ser apenas a técnica escolhida para abranger a totalidade dos rendimentos, lícitos entenda-se, de um determinado sujeito.

E isto porque actualmente o imposto complementar passa sobrepor-se a cada um dos impostos cedulares, ao passo que na formulação inicial a obrigação de pagar imposto complementar surgia apenas como consequência do pagamento de um determinado número de impostos.

(11) O que se reflecte na formulação do art.º 58.º, § 2 que limita o conhecimento da reclamação ou impugnação «a liquidação do imposto complementar», não podendo ir-se a questões que digam respeito à «determinação da matéria colectável dos impostos parcelares».

(12) Schmolders, Gunter «Steuersystem und Steuersystematik», Handbuch des Finanzwissenschafts, Vol. II pág. 333.

É certo que o facto dos rendimentos já anteriormente tributados irem ser sujeitos, mesmo na forma inicial do imposto complementar, a uma taxa que variava consoante a situação pessoal de cada contribuinte, ao invés de serem considerados separadamente, vinha introduzir neste imposto um elemento de autonomia, uma vez que a aplicação de uma taxa progressiva torna o imposto complementar independente de cada um dos impostos a que se adiciona, pois leva parcialmente em conta a situação pessoal do contribuinte, aferida por parte substancial dos seus rendimentos.

Passamos de uma forma de tributação em que lança um «adicional» sobre determinados impostos, ainda assim já personalizado pela forma como se vai concretizar a liquidação, para uma tributação de todos os rendimentos, que é feita de forma não inteiramente autónoma, como nos sistemas de imposto único sobre o rendimento (que mesmo assim incide de forma diferente sobre os rendimentos de diversa origem), mas sob a forma de sobreposição de uma tributação cedular, tendencialmente exhaustiva em relação às várias formas de rendimento.

O imposto complementar passa assim a ser um imposto de rendimento na sua acepção estrita, ignorando ainda os ganhos proporcionados pela valorização dos elementos de um determinado património, mas procurando já abranger a totalidade dos rendimentos de cada contribuinte.

Nesse aspecto, a principal alteração em relação à sua fórmula inicial, consiste em que se passa a abranger também os rendimentos do trabalho quer sob a forma do exercício de uma profissão liberal, quer por conta de outrem.

Permanecem contudo excluídos dos problemas ligados à determinação do objecto do imposto complementar, por força da técnica escolhida, as operações ligadas à determinação dos rendimentos, objecto da previsão normativa, das regras jurídicas que definem a determinação das realidades sobre as quais vai incidir o imposto, como seja a determinação do «rendimento do trabalho»<sup>(13)</sup>.

Neste caso é no Código do Imposto Profissional que têm lugar todos os problemas ligados à definição do que é o rendimento do trabalho sujeito à incidência deste imposto, no duplo aspecto de saber quais são os rendimentos que cabem na incidência material deste imposto, e da determinação da forma como estes poderão ser calculados, o mesmo sucedendo com as demais partes do rendimento (com excepção dos abonos e pensões), cada uma delas devidamente determinada e consequentemente sujeita a colecta, em cada uma das cédulas onde se tributa o rendimento.

O rendimento tributável em imposto complementar pode ser assim obtido através de uma mera operação aritmética, com o adicionamento dos rendimentos já anteriormente colectados, feita na base da sua pertença a uma mesma «unidade fiscal».

1.4. Como condição prévia para a incidência do imposto complementar é necessário que os rendimentos imputados a um determinado sujeito coincidam

(13) O que de certo modo explica a escassa jurisprudência existente sobre os problemas da aplicação deste imposto.

com um tipo fiscal (*Steuer tatbestand*), entendido como a «totalidade dos pressupostos abstractamente contidos na norma fiscal, que devem produzir determinados efeitos jurídicos»<sup>(14)</sup>, quer no seu aspecto objectivo, que vai determinar quais são os rendimentos que vão ser sujeitos a imposto complementar, quer no seu aspecto pessoal, que vai determinar quem por eles é abrangido.

No caso do imposto complementar as normas de incidência pessoal estão essencialmente contidas nos arts 1.º e 2.º do C.I.C. que sujeita ao imposto complementar «o rendimento global das pessoas singulares», quer sejam «residentes no território do continente e ilhas adjacentes», quer «neste obtenham rendimentos».

Mas a tributação das pessoas singulares é feita através da criação de uma unidade contributiva (*tax unit*, na linguagem anglo-saxónica) composta por uma pluralidade de sujeitos jurídicos, definidos pela sua integração num agregado familiar, não havendo portanto coincidência entre o sujeito passivo do imposto e a unidade contributiva.

A escolha do agregado familiar, definido pelo Código do Imposto Complementar de forma especificamente fiscal, parte do princípio que será o conjunto dos rendimentos de cada família, que irão determinar a capacidade contributiva de cada sujeito jurídico nela integrado e, consequentemente, o nível de tributação a que deverá estar sujeito. E por isso, se imputam aos dois cônjuges, nos termos do § 1 do art. 2., os rendimentos de todo o agregado familiar, atribuindo-se-lhe conjuntamente, quer o dever de proceder ao pagamento do imposto, quer os deveres fiscais acessórios, como de declarar os rendimentos do agregado familiar.

Em matéria de incidência pessoal esta norma é de uma extrema clareza, dispondo-se sem margem para dúvidas, que qualquer pessoa singular que receba rendimentos que não sejam objecto de isenção tributária, mesmo menor ou incapaz, esteja ou não sujeita a tutela paternal, deverá pagar imposto complementar, pela mesmíssima razão que paga imposto de capitais ou contribuição predial.

Exactamente no mesmo sentido vem o art.º 3.º definir o rendimento global das pessoas singulares — sem qualquer distinção de estado a esse respeito — ou o art.º 11.º dispôr que os titulares abrangidos pelo art.º 3.º deverão apresentar uma declaração de rendimentos, embora estabeleça também no seu § 1 que, no caso de existência de agregado familiar, deverá ser apresentada uma única declaração. Contudo, numa monografia sobre a tributação da unidade familiar em Portugal, afirma o dr. Manuel Pires que «os sujeitos passivos da tributação são as pessoas ou pessoa a quem incumbe a direcção do agregado familiar».<sup>(15)</sup>

<sup>(14)</sup> Kruse, W. «Steuerrecht» pág. 26. Numa formulação semelhante Tipke-Kruse na «Reichabgabenordnung, 2.ª edição — Colónia 1965» o princípio da adequação ao tipo dispõe, que só pode haver imposto, quando se verifica a existência do tipo e a lei a ele liga uma situação de existência de deveres fiscais», em anotação ao § 1.

<sup>(15)</sup> Pires, Manuel, in «Relatório Nacional de Portugal» as IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, «Unidade Familiar como Sujeito Fiscal», Ciência e Técnica Fiscal, n.º 265/267 págs. 34 e 35.

Consequentemente «podem não ser as pessoas que afinal suportam integralmente ou parcialmente o tributo, visto não constituir anomalia que aquele seja suportado integral ou parcialmente, conforme as circunstâncias, pelos rendimentos de outros membros do agregado».

«No entanto», continuamos a citar, «são eles que se encontram na situação de devedores, embora possa suceder que a capacidade contributiva — pressuposto normal da situação de devedor — não se verifique integralmente em relação às pessoas em causa e se esteja perante sujeitos passivos sem rendimento, o que não deixa de ser algo merecedor de reflexão».

Só é possível chegar a esta conclusão, em nosso entender, por não se distinguir entre a situação do sujeito passivo de uma obrigação tributária acessória (os cônjuges têm de declarar os rendimentos de trabalho dos filhos menores de cujos bens detêm a administração) e o de sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Que da formulação do decreto-lei 183/F-80 decorre para os cônjuges a obrigação de cumprimento de um certo número de obrigações que se situam no campo do direito fiscal formal, não há quaisquer dúvidas, por força do § 1 do art.º 11.º.

Mas isso não vem alterar o facto de a situação de incapacidade de um determinado sujeito passivo de imposto, que leva a lei a nomear um representante legal para o cumprimento das suas obrigações formais — em consequência da sua incapacidade de exercício — não o vir por isso colocar ao abrigo de obrigações fiscais, no caso de dispôr de rendimentos. A lei fiscal depara com o pressuposto de que não residem na mesma pessoa a titularidade e a administração dos bens e por isso vem fazer incidir a tributação sobre os rendimentos de que é titular o menor, ao mesmo tempo que faz recair sobre o seu administrador todos os deveres e os direitos ligados ao processo de liquidação.

A distinção é indispensável porque sem ela se vai tombar em evidente confusão sobre a natureza das obrigações tributárias que cabem aos menores e às pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar.

O decreto-lei n-183-F/80 de 9 de Junho, que veio pôr termo à figura inconstitucional do chefe de família, não pretendeu evidentemente, alterar o regime de bens familiar e pôr por isso em causa a propriedade dos filhos menores do casal. O que pretendeu foi manter a tributação conjunta dos rendimentos familiares, o que veio fazer através do art.º 7.º, que imputa à pessoa ou às pessoas que detêm a direcção do agregado familiar a totalidade dos rendimentos, criando, ou mais

exactamente, mantendo, mas sem o recurso ao chefe de família<sup>(16)</sup>, uma regra de cálculo do volume dos rendimentos familiares para fins de quantificação do imposto. O que tem a ver apenas com a medida do imposto e não altera a situação de base de que se partiu, com as obrigações fiscais necessariamente coligadas à titularidade dos bens donde emergem os factos tributáveis.

A natureza do imposto complementar como imposto de sobreposição, ajuda também a clarificar este problema: continuando a imaginar a situação de uma família em que filhos menores dispõem de rendimentos próprios, porque só em relação a esses o problema se põe, suponhamos que um menor herdou um certo número de prédios e obrigações de um certo número de empresas. Não parece merecer dúvida que é um contribuinte à face da contribuição predial e do imposto de capitais. Mas não o seria, uma vez que a sua situação passiva transitaria para os seus pais, no caso do imposto complementar. O menor é um contribuinte à face deste código precisamente porque é a pessoa descrita na previsão da norma tributária material para definir o elemento subjectivo do facto tributário, ao qual a lei o vincula. E será contribuinte tanto perante estes impostos parcelares, como em relação ao imposto complementar, porque não pode extrair-se do § 1 do art.º 2.º, onde se afirma que ambos os cônjuges estão sujeitos ao imposto em relação aos rendimentos do agregado familiar mais do que se conclua do antigo art.º 7.º, onde se dizia que para efeitos do imposto complementar eram atribuídos ao chefe de família os rendimentos dos filhos, adoptados e enteados.

O objectivo desta modificação foi formular de forma compatível com o novo texto constitucional o Código do Imposto Complementar, quer através da remoção do «chefe de família», quer por meio de uma nova tabela que deixasse de onerar fiscalmente o casamento.

A nova redacção tem apenas como objectivo, no campo da tributação conjunta do agregado familiar, manter o *statu quo ante* e por isso, vem afirmar no já citado § 1 do art.º 2.º que «ambos os cônjuges estão sujeitos ao imposto». A formulação não é evidentemente muito feliz, mas serve aos objectivos pretendidos, a não ser que concluamos dela, serem apenas os cônjuges os sujeitos passivos do imposto, mesmo contra a letra dos arts. 1 e 2. Mas daqui deveria decorrer também, no rigor dos princípios, que os rendimentos de filhos menores,

<sup>(16)</sup> No imposto complementar italiano, instituído em 1918 e com a forma que lhe foi dada pelo «Testo Unico sulle Imposte Dirette» de 1958, era o marido, na sua qualidade de «capofamiglia», o sujeito passivo do imposto, mesmo em relação aos rendimentos provenientes dos filhos, sobre os quais pesava o seu usufruto legal. (Ciani, Arnaldo «Rivista de Diritto Finanziario e Scienza della Finanze» Março 1980 pág. 137).

Mas em Portugal a reforma de direito da família de 1977, pôs fim simultaneamente à figura do chefe da família e às suas consequências patrimoniais, como o usufruto legal sobre os bens de filhos menores. Hoje o art.º 1896.º do Código Civil, prevê apenas que os rendimentos dos bens dos filhos possam ser usados «dentro dos justos limites» para satisfação das necessidades da vida familiar. O que se pode justificar a consideração contributiva da família como um todo, dá também uma resposta inequívoca à questão de saber sobre quem recai a tributação e qual o património que será o seu objecto. O fim do chefe de família conduz a uma mais clara delimitação das massas patrimoniais dentro de um certo agregado familiar.

que não seriam sujeitos passivos do imposto complementar, deste estariam isentos, consequência absurda e fonte de injustiças fiscais.

É de resto o art.º 29 a) n.º 3 que ao regular a dedução permitida por cada filho, vem limitar ao caso em que este não seja «contribuinte deste imposto», numa redacção anterior ao decreto-lei 183/F-80.

Como possibilidade de dar alguma lógica à construção do dr. Manuel Pires, poderíamos considerar o agregado familiar como dotado de personalidade tributária e os cônjuges como seus representantes. Mas em sua opinião, «as pessoas a quem incumbe a direcção da família são devedores a título directo (em princípio) originário e principal». E isto «porque a família não foi merecedora de qualquer forma de subjectividade fiscal, ela não é centro de imputação de efeitos jurídicos, a ela não são reconhecidos quaisquer direitos e obrigações, de todos eles são titulares ou a elas estão sujeitos as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar e que são titulares não como representantes de qualquer ente que não existe, mas em nome próprio». Desta recusa simultânea de reconhecer personalidade tributária à família e a existência de deveres fiscais num certo agregado familiar a quem dele não detenha a direcção, poderia, em nossa opinião, concluir-se, que os rendimentos do agregado familiar de que não fossem titulares os cônjuges, estariam isentos de imposto complementar uma vez que apenas estes são sujeitos passivos de obrigações fiscais<sup>(17)</sup>.

Haveria portanto uma contradição insanável entre o § 1 do art.º 2.º e os artigos 1.º e 2.º, parte inicial, bem como com o art.º 7.º, o que, pese embora a deficiente redacção do referido parágrafo, nos parece insustentável.

Deveremos por isso, considerar o imposto complementar como incidindo sobre as pessoas singulares, mas como uma medida de incidência que parte da capacidade contributiva do agregado familiar em que está inserido (no caso de existir), cada um dos contribuintes. Esta forma de tributação é imposta pela constituição, uma vez que esta não acompanhou a evolução de sistemas jurídicos mais evoluídos que tendem para uma menor consideração da unidade familiar para a definição da capacidade contributiva. Por isso, para definir a taxa do imposto aplicável, considera-se não apenas os rendimentos totais de um certo contribuinte, mas também o total dos rendimentos do agregado familiar a que este pertence, operando assim a lei fiscal com «um complexo de sujeitos reunidos num grupo contributivo»<sup>(18)</sup> cujas obrigações só diferem quanto ao plano instrumental, uma vez que nem todos terão capacidade de exercício, ainda que todos possam ser sujeitos da obrigação fiscal no caso de disporem de rendimentos.

1.5. Da diversa situação dos contribuintes de um certo agregado familiar, em relação ao complexo dos seus deveres para com o fisco, decorrem alguns problemas quanto à possível responsabilidade de cada um desses elementos em relação à responsabilidade pelo incumprimento da obrigação fiscal.

Estes problemas estão indissoluvelmente ligados à escolha da família como

<sup>(17)</sup> Trata-se afinal daquilo que Pugliese chama «reflexos contributivos pluri-subjectivos» em Redditi (Imposta Complementare sull...), «Novissimo Digesto Italiano».

<sup>(18)</sup> Ibid. pág. 1076.



unidade contributiva, pois não se colocariam numa tributação de base puramente individual, em que os bens de cada sujeito passivo responderiam pela sua dívida. Mas põe-se na tributação de base familiar, pois são tributados conjuntamente rendimentos provenientes de patrimónios autónomos.

E uma das questões que se coloca de imediato é a desaver começando pelos cônjuges, se estes respondem de forma solidária ou conjunta pelo cumprimento da obrigação fiscal.

Mas isto vem colocar a questão mais geral das relações entre o direito fiscal e o direito civil, que é o de saber até que ponto poderão ser adoptadas «soluções» para problemas fiscais em oposição a princípios ou institutos civilísticos.

Numa análise das consequências do já citado art.º 7.º sobre a imputação dos rendimentos do casal aos dois cônjuges, Pamplona Corte-Real interroga-se sobre a compatibilidade desta solução «com os princípios e regras específicos, por exemplo, do regime de separação de bens» posto directamente em causa pela tributação conjunta dos rendimentos do casal.

O problema põe-se a propósito da declaração conjunta sobre todos os rendimentos do casal, mesmo no regime de separação de bens, em que cada um dos cônjuges pretendeu obter um regime de bens com perfeita autonomia, o que é posto em causa quando se lhe cria a obrigação legal de declaração conjunta de rendimentos, pois neste caso o direito fiscal vai desvirtuar «claramente o conteúdo de uma convenção antenupcial livremente celebrada»<sup>(19)</sup>.

E põe-se ainda com mais agudeza na questão de saber que bens respondem pela dívida do imposto quando os dois cônjuges são tributados conjuntamente.

O mesmo problema, o da congruência entre a lei fiscal com os princípios fundamentais do ordenamento jurídico, era colocado por Werner Flume a propósito do § 7 da STEUERANPASSUNGSGESETZ, que fazia decorrer da tributação conjunta dos cônjuges a responsabilidade solidária dos seus patrimónios, independente do regime de bens por estes adoptado, o que estava «em completa oposição com o regime jurídico dos bens familiares»<sup>(20)</sup>. Ou seja, verificava-se uma derrogação fiscal, da possibilidade civil de contrair matrimónio sem perda da autonomia patrimonial, o que só deixou de suceder pela actual possibilidade atribuída aos cônjuges de optarem pela tributação conjunta, com responsabilidade solidária, ou pela tributação separada. Neste caso teremos duas declarações e responsabilidade separada de cada um dos cônjuges, por duas dívidas fiscais distintas.

No caso português, Pamplona Corte-Real, embora considere que só a tributação separada dos cônjuges se ajustaria ao regime de separação de bens, inclina-se para que, embora o decreto-lei 183/F-180 não clarifique o regime da

(19) Corte-Real, Carlos Pamplona «Reflexões Críticas sobre as recentes Alterações Legislativas em matéria de tributação da Família em Portugal» — Ciência e Técnica Fiscal n.º 265/267 pág. 88.

(20) Flume, Werner «Steuerwesen und Rechtsordnung» — Festgabe für Rudolf Smend, Göttingen, 1952 pág. 64. Actualmente na República Federal Alemã, os cônjuges podem optar pela tributação separada ou conjunta, e esta última, que implica a declaração comum dos rendimentos cria uma responsabilidade solidária. V. Hubschman-Hepp-Spitaler, «Kommentar» Vol. I § 44, pág. 9.

responsabilidade dos cônjuges, ao impôr a declaração conjunta ou declaração separada mas com todos os elementos relativos ao agregado familiar, tenha criado a responsabilidade solidária destes quanto à dívida do imposto<sup>(21)</sup>.

A conclusão parece-nos, à face da declaração conjunta, a única possível, embora constitua uma séria limitação, imposta por razões de mera conveniência ou de segurança da dívida fiscal, ao regime matrimonial de separação de bens.

1.6. Um problema mais delicado de responsabilidade pela dívida do imposto complementar pôr-se-à no caso de incumprimento das obrigações fiscais que tenham a sua origem em rendimentos de bens de filhos menores, particularmente no caso de não ser possível a execução dos seus pais — por carência absoluta de bens destes que possam ser executados — uma vez, que dispondo estes de bens parece aceitável que respondam em primeira linha pelo incumprimento. Mas mesmo que consideremos que os menores são sujeitos passivos da obrigação fiscal, é aos seus pais que cabem todos os deveres ligados ao pagamento do imposto. Se isso não acontecer e se estes, por exemplo, não fizerem atempadamente a declaração de rendimentos, sobre eles deverão recair, quer os juros compensatórios previstos no art.º 44.º, quer as multas previstas no art.º 64.º, uma vez que estes comportamentos delituosos não podem ser imputados aos menores.

Mas o procedimento executivo do art.º 53.º poderá recair sobre bens de menores, pelo facto dos seus pais — ou como é óbvio encarregados de educação com administração dos seus bens — não terem cumprido a dívida? Uma resposta puramente negativa, conduziria à transformação da obrigação fiscal numa mera obrigação natural, ou que só venceria quando os menores em causa atingissem a maioridade.

Por isso, a solução que parece mais aceitável é considerar que, nos termos do art.º 1897.º do Código Civil, os pais ao deixarem por cumprir as obrigações fiscais relativas aos bens dos seus filhos, estão a violar um dos deveres que lhes é legalmente imposto.

E uma vez que nos termos do já citado art.º 1897, os pais devem administrar «os bens dos filhos com o mesmo cuidado que administram os seus», o acumular da dívida fiscal preenche a previsão do art.º 1920.º, pois «a má administração põe em perigo o património do filho», estando reunidas as condições para a intervenção do ministério público, até porque neste caso, o interesse dos menores, que é o de receber os seus bens ao atingir a maioridade, desembaraçados de dívidas fiscais, coincide com os do Estado.

A solução decorre dos conhecidos limites do poder paternal, concebido como um poder — dever e susceptível de ser limitado, quando estão em causa os interesses dos filhos, neste caso seriamente prejudicados pela incúria paterna, existindo por isso possibilidade de aplicar a providência prevista pelo art.º 1920.º do Código Civil.

(21) Ciência e Técnica Fiscal «265/267, pág. 95. Mas, numa breve análise do imposto complementar, na parte especial das suas prelecções, o prof. Soares Martinez considera que sendo excepcional o regime da solidariedade passiva, também no campo do direito fiscal, deverá concluir-se no sentido de que se trata de uma obrigação conjunta. «Direito Fiscal» Prelecções pág. 873.

A solução que encontramos pretende conciliar a exigibilidade de dívida fiscal, com o facto de o CIC conferir a totalidade dos deveres processuais para com o fisco aos dois cônjuges.

1.7. As operações de determinação do rendimento tributável<sup>(22)</sup> em imposto complementar — efectuadas, como já se disse, em segundo grau, isto é, depois de já terem sido determinados os rendimentos tributáveis nos impostos parcelares, que adicionados, vão constituir o rendimento colectável neste imposto — vão incluir a realização das deduções previstas dos arts. 11-28 e 29 do CIC.

E estas deduções podem ser divididas em dois grupos de diferente natureza.

O primeiro, contido do art.º 28.º, prende-se com o estabelecimento de um rendimento líquido, prevendo nomeadamente a dedução dos impostos pagos, dos juros e encargos de dívidas, e das pensões a que esteja obrigado cada contribuinte, não se distinguindo neste caso entre pensões de natureza familiar e não familiar, o que como veremos poderá provocar distorções.

O segundo grupo de deduções, está, pelo contrário, ligado à personalização do imposto e determinação dos níveis de rendimento isentos de imposto, fazendo-o depender, ainda que de forma que a inflação veio tornar inadequado, da dimensão de cada um dos agregados familiares.

Mas a colocação das pensões, a deduzir do rendimento colectável nos termos do art.º 28.º, independentemente do facto que lhes deu origem, pode criar um regime mais favorável para a tributação de agregados familiares desfeitos, do que para aqueles que se mantêm vigentes e ligados pelo matrimónio.

E isto porque no art.º 28.º se não distingue entre pensões emergentes da responsabilidade civil, como as que se encontram previstas no art.º 508.º n.º 2 do Código Civil, que prevê a possibilidade de surgir a obrigação da prestação de uma quantia, sob a forma de renda, a um terceiro, e as que representam o cumprimento de um dever de alimentos, quer em relação aos filhos, quer em relação a um ex-cônjuge.

No caso da pensão ser devida a um terceiro, nenhum problema se põe: estamos perante uma mera deslocação patrimonial que vai diminuir a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Mas no caso de se tratar de uma pensão familiar, verificamos que, podendo e devendo esta ser actualizada a todo o tempo, a totalidade dos encargos que um contribuinte tem com a educação e sustento dos seus filhos — consubstanciada numa pensão estabelecida por sentença judicial — pode ser deduzida do seu rendimento colectável, enquanto que na constância do matrimónio, a dedução prevista se encontra totalmente desactualizada, pois tem ficado muito à quem da subida dos preços: ou seja, a relativa justiça das deduções possível no caso de

<sup>(22)</sup> Utiliza-se aqui a distinção, traçada pelo prof. Alberto Xavier, entre rendimento colectável e rendimento tributável, que só se determina depois de efectuadas as várias deduções previstas na lei.

Na sua «Relação Jurídico Tributária no Imposto Complementar» — Lisboa, 1948 pág. 170 e seguintes, Joaquim José Paiva Corrêa, distingue entre abatimentos e deduções, reservando a primeira classificação para as reduções feitas no rendimento global do contribuinte com vista à determinação do rendimento líquido, como as colectas e o pagamento de dívidas.

um casamento desfeito, sublinha a crescente inadequação de uma quantia insufficientemente aumentada para cumprir o imperativo constitucional de tributar a família de acordo com as «necessidades do agregado familiar».

E de certo modo, o mesmo se passará em relação à de pensão de alimentos concedida ao ex-cônjuge que recebe essa pensão, faça com que este venha a ficar isento de imposto complementar ou a ser tributado num dos escalões de rendimento inferiores, novamente em contraste com as deduções permitidas para os dois cônjuges na constância do matrimónio, também elas sempre cada vez mais desfasadas em relação ao ritmo de subida dos índices de preços.

1.8. Verificado o facto tributável no imposto complementar — que como habitualmente nos impostos de rendimento consiste no total de rendimentos recebidos durante o período de um ano por um determinado sujeito passivo da obrigação do imposto — e constituída por isso mesmo a obrigação fiscal, deverá iniciar-se o processo gracioso de liquidação, que a irá tornar exigível.

O processo de liquidação tem como ponto inicial e acto propulsor a declaração do contribuinte sobre o total dos rendimentos auferidos durante o período temporal de um ano, que vai constituir a base, a partir da qual a administração fiscal irá proceder à liquidação.

A declaração de rendimentos, que deverá ser feita mesmo por pessoas que por força das deduções pessoais e familiares previstas por lei vão ficar isentas de imposto complementar, assumindo por isso uma crescente generalização, constitui pois a forma normal de iniciar a liquidação do imposto, mas a lei prevê também, quer os procedimentos destinados a penalizar a demora na sua entrega, quer a possibilidade da liquidação ser feita pela repartição de finanças (liquidação por omissão), a partir de elementos de que dispõe a administração fiscal.

Os arts. 64.º e 44.º, prevêm para a falta de declaração, um juro compensatório que se destina fundamentalmente a indemnizar o Estado da perda provocada pela indevida retenção da quantia que vai constituir a dívida fiscal, mas também multas que podem ir de 20 a 20.000 escudos, se a não entrega da declaração se dever a negligência, ou com multa igual ao dobro do imposto que deixou de ser liquidado, no caso de haver dolo.

Mas a necessidade para o fisco de proceder a uma dupla verificação dos elementos fornecidos pelos contribuintes nas suas declarações de rendimento, vai criar as obrigações previstas pelos arts. 22.º e que respeitam ao pagamento de rendimentos de trabalho não abrangidos pelo imposto profissional ou a pensões de reforma e uma obrigação com maior número de destinatários, a prevista pelo artigo 56-A que vai abranger «quaisquer entidades públicas ou privadas que abonem remunerações pela prestação de trabalho por conta de outrem».

Trata-se aqui de uma dupla verificação. Com âmbito relativamente modesto, no que diz respeito aos quantitativos recebidos pelos contribuintes, no art.º 22.º, uma vez que tirando um número reduzido de rendimentos, os que têm a sua origem na prestação de trabalho por conta de outrem estão já abrangidos e determinados pelo imposto profissional. Mais ampla na previsão do art.º 56-A quanto à prestação da declaração, uma vez que neste caso concreto o cumprimento das demais obrigações fiscais (pagamento do imposto profissional ou da contribuição predial, por exemplo) não vai ajudar o fisco na obtenção do mecanismo típico para a liquidação do imposto de rendimento: a declaração dos contribuintes.

Mas enquanto a obrigação de declarar os rendimentos é uma obrigação de natureza fiscal, estas declarações que cabem a pessoas que são alheias a esta relação tributária, não podem considerar-se como obrigações fiscais «uma vez que nenhum vínculo tributário liga o sujeito activo ao sujeito passivo»<sup>(23)</sup>.

Temos assim em conexão com obrigações fiscais, obrigações de tipo puramente administrativo que surgem na esfera, quer de agentes da administração e por isso estão integradas nos seus deveres funcionais, quer na esfera jurídica de cidadãos privados, dada a possibilidade que dispõe a administração de impôr unilateralmente, pelo exercício de poderes de autoridade, determinados deveres jurídicos aos particulares, criando um vínculo de natureza administrativa que transcende a relação fiscal, ainda que deva a sua criação a razões fiscais.

1.9. A declaração de rendimentos tem recebido a qualificação, quanto à sua natureza jurídica, de declaração de ciência<sup>(24)</sup>, com o contribuinte vinculado à realização de uma declaração que retrate fielmente a sua situação económica, sem omissões, nem deturpações. Qualquer omissão ou deturpação é, como vimos, punida com multa mesmo no caso de simples negligência, o que não deixa dúvidas quanto ao dever do contribuinte de realizar com fidelidade e diligência a descrição dos seus rendimentos.

Mas se é certo que a declaração observa as características de estrita descrição factual, também não o é menos que na sua formulação, uma escolha, por meio de uma declaração de vontade, entre dois métodos alternativos de liquidação: a chamada «auto-liquidação» e a liquidação efectuada pela repartição de finanças.

<sup>(23)</sup> Martinez, Pedro Soares «Da Personalidade Tributária», Lisboa 1969, pág. 166. Nesse mesmo sentido dispõe o n.º 2 do § 33 da AO 1977, que não é sujeito passivo da obrigação fiscal, aquele que deve prestar declarações sobre matéria fiscal que lhe é estranha.

Na concepção de Félix e na doutrina alemã dominante, o direito fiscal é no seu núcleo, direito administrativo (Tipke Kruse, AO, § 97 pág. 232, com abundante bibliografia, Hepp-Hubschman-Spitaler, § 4 pág. 40). Mas de natureza puramente administrativa, embora não fiscal, são estas obrigações que surgem ao lado das obrigações fiscais, com o objectivo de permitir ao Estado conseguir o seu cumprimento e partilhando da mesma natureza jurídica. Neste mesmo sentido e sobre a contribuição da AO-77 para a harmonização entre acto administrativo e acto tributário ver Fiedler «Allgemeins Verwaltungsrecht und Steuerrecht», «Neue Juristische Wochenschrift», 1981 heft 39.

Contra esta posição, na doutrina portuguesa está o prof. Soares Martinez, «Direito Fiscal», segundo as preleções feitas na U.C.P., 1981-1982, pág. 25.

Segundo o mesmo autor «Da Personalidade Tributária», pág. 133, «enquanto o Direito Financeiro se filia numa reacção do princípio da liberdade contra o princípio da autoridade, do individualismo contra o colectivismo. O Direito Administrativo, pelo contrário, é a resultante do triunfo da autoridade sobre a liberdade».

Com posição contrária na doutrina portuguesa Carlos Pamplona Corte-Real, «Curso de Direito Fiscal», 1980-1981, «Ciência e Técnica Fiscal», n.º 268/270 que considera que nada obsta a que «o direito fiscal (...) seja reconduzido a um sector do direito administrativo», depois de demonstrar a existência do privilégio da execução prévia na administração fiscal.

<sup>(24)</sup> «Que as declarações do contribuinte sejam declarações de ciência é ponto pacífico na doutrina «escreve Alberto Xavier em «Conceito e Natureza...» pág. 202, nt. 30.

Considerando as situações deste tipo afirmava Tipke que «a declaração de rendimentos que na maior parte dos casos é hoje considerada como uma declaração de ciência (declaração sobre factos que são conhecidos do declarante), tem apesar disso muitas vezes um âmbito maior, podendo conter uma declaração de vontade»<sup>(25)</sup>. É justamente, em nossa opinião, o que se passa, quando ao mesmo tempo que o contribuinte declara os seus rendimentos escolhe entre o pagamento imediato da sua dívida a troco de uma redução no quantitativo — ou prefere o diferimento no tempo, deixando para a repartição de finanças a liquidação e pagando à boca do cofre, quando se realiza a cobrança virtual.

1.10. Considerando a questão da «auto-liquidação», parece-nos ser de considerar a distinção elaborada por Alberto Xavier, entre os actos materiais de determinação da dívida do imposto pelo contribuinte, que ajusta a sua conduta a um modelo pré-determinado na lei e vem por isso calcular o montante do seu imposto, com o acto tributário, que consiste na determinação eventual da justeza destas operações e vem por isso validar a liquidação ao conceder ao particular a quitação, que certifica o cumprimento da dívida. Por isso mesmo vem o art.º 8.º do decreto-lei n.º 225-C/76, que criou a possibilidade de auto-liquidação para as pessoas singulares, no imposto complementar, admitir a possibilidade de erros de facto ou de direito na auto-liquidação, sem que estes constituam infracções, devendo ser neste caso corrigidos por uma liquidação adicional efectuada nos termos do art.º 41.º.

O contribuinte procedeu às operações materiais previstas pela lei para determinar a sua dívida de imposto, procedeu ao pagamento e de duas uma: ou administração fiscal se mostra concordante com o contribuinte, considerando a obrigação fiscal como regularmente cumprida, ou tem lugar então uma liquidação adicional, neste caso como uma maior abertura para a possibilidade do contribuinte ter cometido erros, sem que por isso incorra em penalização. Mas a declaração de rendimento assume neste caso o duplo carácter de comunicação ao fisco dos réditos recebidos e de representação das operações efectuadas, permitindo assim à administração fiscal o controlo da legalidade do acto contribuinte.

1.11. A eliminação da figura do chefe da família, cujas consequências no campo da determinação do sujeito passivo da obrigação fiscal foram já acima consideradas, veio também criar a possibilidade de dupla declaração. E uma vez que a declaração normal tem de ser assinada pelos dois cônjuges, o fisco mostra-se apenas realista quanto à possibilidade de cônjuges desavindos não conseguirem chegar à acordo para a declaração em conjunto.

Mas o decreto 183/F-80, ao mesmo tempo que cria a possibilidade de declarações separadas, contém também uma solução demasiado expedita para a possível resolução de uma discrepância no conteúdo das declarações, que deverão continuar a conter todos os elementos relativos ao agregado familiar (art.º 11.º §): decide pura e simplesmente que a liquidação será feita com base nos elementos declarados que proporcionem maior imposto (art.º 38.º § 2).

<sup>(25)</sup> Tipke-Kruse, AO, § 166, pág. 539, 1968. No mesmo sentido Paullick, AO 1977, Hubschman-Hepp-Spitaler, § 150, pág. 33, mas fazendo notar que deverá haver sempre lugar para a rectificação de um erro contido nas declarações.

Ora a aplicação deste princípio, em especial feita em termos irrestritos, levanta alguns problemas: será que a lei vem estabelecer uma presunção *juris et de jure*, de conformidade com os factos e de autenticidade, para as declarações mais vantajosas para o fisco? Se a resposta for positiva, no caso de um dos cônjuges ser vítima de falsas declarações feitas dolosamente pelo outro, com o objectivo de o prejudicar, nada mais lhe restará que, depois de ter pago um imposto mais elevado do que lhe competiria, reagir nos termos gerais de direito contra quem lhe provocou prejuízos, por falsas declarações feitas com a intenção de o prejudicar?

E isto não obstante a dívida do imposto complementar recair solidariamente sobre ambos os cônjuges, porque no caso de apenas num deles terem origem os rendimentos tributados, será esse quem terá de cumprir a obrigação, sob pena de ver os seus bens executados.

Mas ainda que consideremos que se está perante uma presunção ilidível por parte do cônjuge prejudicado, a aceitação de declarações falsas por parte da administração fiscal estaria em oposição frontal ao princípio da verdade material que domina o processo fiscal e que exige que a actividade da sua descoberta não fique cerceada pelas declarações do contribuinte, quer estas sejam favoráveis, quer desfavoráveis <sup>(26)</sup>, não podendo por isso a administração remeter-se para a posição cómoda de, entre duas declarações não coincidentes, escolher aquela que proporcione maiores receitas ao Estado, independentemente da sua conformidade com os factos. Na verdade fazê-lo seria como um regresso à concepção que via na declaração uma confissão não judicial, mas com a agravante de que iria exercer efeitos em relação a terceiros.

Uma consideração do problema a um outro nível, faz-nos também recordar que as declarações deverão acompanhadas de documentos que as comprovem e por isso mesmo não será fácil em princípio, a invenção pura e simples de rendimentos. Talvez por isso mesmo se devesse apenas dizer que as declarações discordantes serão utilizadas pela administração para o apuramento da verdade, pois é normal que o fisco se aproveite de declarações feitas por um dos cônjuges, independentemente das suas motivações, para pôr termo a uma situação de fraude fiscal, o que é bem diferente do princípio contido no § 2 do art.º 38.º.

A sua aplicação teria de resto natureza inconstitucional, uma vez que levaria a uma tributação sem base legal, quando é à lei que compete determinar, nos termos constitucionais "a incidência, a taxa e as garantias dos contribuintes".

A liquidação só poderá, por isso basear-se na aplicação da lei aos pressupostos de facto que se verificam em cada caso, e nenhuma declaração pode alterar

<sup>(26)</sup> O que leva a excluir sempre as figuras da confissão ou da desistência («Conceito e Natureza...» pág. 149), uma vez que o processo fiscal está dominado pelo princípio da investigação (Untersuchungsgrundsatz), que leva a centrar a actividade processual na busca da verdade material.

E isto de acordo com o princípio de que «a administração deve nesta tarefa (a liquidação do imposto) procurar apenas a realização do direito objectivo», sem lugar para um interesse autónomo do estado concebido como a simples maximização das receitas. Werner Flume «Steuerwesen und Rechtsordnung» pág. 81. Analisando este problema, o prof. Soares Martinez, nas já citadas «Prelecções» conclui que não existe «um critério que permita declarar qual a declaração prevalecente» (pág. 882).

esta realidade, nem aumentando, nem diminuindo a dívida fiscal que cabe a cada contribuinte. E por isso a norma que cria uma obrigação de imposto deve determinar e limitar o seu conteúdo, contendo todos os elementos para a decisão, de modo a que as obrigações concretas daí provenientes, possam ser objecto de cálculo que é precisamente o que não sucederia se a base de cálculo do imposto pudesse ser livremente determinada por qualquer dos cônjuges.

1.12. Como figura específica do imposto complementar temos também a nota demonstrativa da liquidação, que tem o duplo carácter de informação ao contribuinte do quantitativo da sua dívida e de descrição da forma como foi calculado o quantitativo do imposto.

Através da nota demonstrativa da liquidação, o contribuinte é convidado a aceitá-la, caso considere que ela foi feita nos termos da lei ou, em alternativa, a impugnar a liquidação, "quando a liquidação unilateral envolve uma excessiva margem de discricionariedade" escreve Berliri, "o legislador dispõe que a administração fiscal convide o contribuinte, mediante o "aviso de acertamento" a aceitar ou recorrer da liquidação"<sup>(27)</sup>.

A nota demonstrativa da liquidação, distingue-se também do simples "aviso de pagamento", por ser realizada pela própria autoridade que praticou o acto tributário e ter este por conteúdo, ao contrário do que sucedeu com o aviso, efectuado por um agente integrado em ordem hierárquica diferente da do autor do acto tributário.

Uma notificação especial ao contribuinte, considerada indispensável para a validade do acto, é também exigida nos casos de liquidação adicional, prevista pelo art.º 51.º, quer para os casos em que a liquidação não possa fazer-se nos prazos previstos pelo art.º 45.º, quer quando se realizarem erros de direito ou de facto para o contribuinte, segundo a previsão do art.º 42.º.

A obrigatoriedade da notificação aos contribuintes quer da liquidação normal, quer da liquidação adicional, aparece com nitidez nos art.ºs 47.º e 51.º, onde se estabelece a obrigatoriedade para a repartição de finanças, do envio quer da nota demonstrativa, quer do aviso da liquidação adicional.

Em ambos os casos o contribuinte deverá ser devidamente notificado, sob pena de ineficácia do acto tributário.

<sup>(27)</sup> Berliri, António «Principii di Diritto Tributario» Milão 1952, III Vol. pág. 39.

## II — O IMPOSTO DE RENDIMENTO NO DIREITO COMPARADO

**Imposto de rendimento e imposto complementar. A escolha da unidade fiscal — as várias soluções. Do rendimento colectável ao rendimento tributável. As deduções nas suas várias formas. Rendimentos isentos e tributação com taxa zero. O tratamento fiscal dos descendentes: do quociente familiar ao "Kinder-geld". A tributação dos rendimentos do trabalho.**

2.1. O imposto de rendimento na sua versão actual surgiu pela primeira vez na Grã-Bretanha, no "Aid and Contribution Act" da responsabilidade de William Pitt, para fazer face às despesas provocadas pela guerra com a França napoleónica<sup>(28)</sup>. Como imposto de guerra, nascido em circunstâncias excepcionais foi suspenso depois da Paz de Amiens (1802) e reintroduzido em Agosto de 1803 para desaparecer temporariamente em 1816.

Mas a partir de 1876, a "income tax" vai tornar-se um elemento permanente do sistema fiscal inglês adquirindo em 1906, após a subida ao poder de um governo do partido liberal, um maior grau de personalização e progressividade.

Na Prússia, uma lei do Ministro das Finanças von Miquel, de 24 de Junho de 1891 vinha criar o Einkommensteuer, personalizado com uma progressividade moderada e tendo por base uma declaração de rendimentos<sup>(29)</sup>, enquanto nos Estados Unidos a 25 de Fevereiro de 1913, o secretário de Estado anunciava a ratificação da Sexta Emenda à Constituição norte-americana, que derogava uma decisão do Supremo Tribunal que durante quase duas décadas tinha impossibilitado a utilização do "individual income tax" como um imposto federal<sup>(30)</sup>.

O imposto de rendimento via assim consagrada a sua preponderância nos modernos sistemas fiscais: "tudo o que se tem objectado não impediu que o imposto pessoal de rendimento estendesse sucessivamente o seu domínio: pode dizer-se hoje o imposto de todos os povos civilizados", escrevia em Junho de 1927, num voto de vencido, Oliveira Salazar, como vice-presidente da comissão nomeada pelo Ministro das Finanças para propor as bases de uma reforma tributária, e composta maioritariamente por representantes das associações patronais, hostis à inovação "socialista" de um imposto sobre o rendimento.

Comissão esta, que iria analisar precisamente o total insucesso da tentativa de introdução em Portugal de um imposto de rendimento, um dos elementos da mal aceite reforma fiscal esboçada pela lei 1368 de 1923, que dispunha no seu art.º 47.º que "todas as pessoas que habitualmente residam em Portugal ficam

(28) Laufenburger, H. «Die Einkommenbesteuerung», «Handbuch des Finanzwissenschaft», II, pág. 448. A par das necessidades financeiras do estado, criadas pela condução da guerra, este imposto de dois pences por cada libra, aparecia como um meio de tornar mais justo o sistema fiscal: «às necessidades financeiras juntava-se, num homem como William Pitt, o sentimento de que a guerra não poderia ser ganha, contra um país que se tinha levantado numa grande revolução, se não se levasse as classes dirigentes a renunciar a uma parte das desigualdades de que beneficiavam» — Ardant, Gabriel «Histoire de l'Impôt», Paris, 1977, II Vol. pág. 378. Sobre o carácter regressivo da fiscalidade indirecta, até então dominante v. Gerloff, W. «Die Progressive Besteuerung», Handbuch des..., II Vol. pág. 449.

(29) Laufenburger, H. «Die Einkommensesteuerung» ob. cit. pág. 449.

(30) Goode, Richard «the individual Income Tax», pág. 1.

sujeitas em cada ano a um imposto pessoal de rendimento, nos termos desta lei". As taxas oscilavam entre 1,2% sobre os primeiros cinco contos de rendimento tributável, depois de várias deduções entre as quais se destacava uma de 30% sobre os rendimentos de trabalho, até uma moderada progressão que ia atingir os 10%, para os rendimentos entre 65 a 70 contos, aumentando depois de "1% a taxa por cada grupo de cinco contos, sem que a máxima taxa possa ir além de 30 por cento".

A modéstia dos objectivos, considerados comparativamente com as taxas correntes no imposto sobre o rendimento, não impediu que estes ficassem por atingir, com uma forte resistência dos contribuintes, em especial à declaração de rendimentos que ele previa<sup>(31)</sup>.

O imposto de rendimento ia por isso ser substituído, por forma que desde logo foi considerada como provisória no dec. 15290 de 30 de Março de 1928, pelo "imposto complementar".

Para compensação das receitas que o fisco ia perder com a revogação deste imposto, operada pelo art.º 1.º do referido decreto "é criado um imposto complementar à contribuição predial rústica e urbana, à taxa complementar da contribuição industrial, ao imposto sobre a aplicação de capitais".

Obtinham-se assim efeitos equivalentes ao da introdução do imposto sobre o rendimento e dava-se ao sistema fiscal aquele mínimo de personalização e progressividade que só pode ser obtida desde que exista um imposto pessoal sobre o rendimento, mas com uma técnica mais simples, simultaneamente engenhosa e rudimentar, com um menor grau de novidade fiscal. Estava assim criado um sistema de dualidade tributária, com uma base formada por impostos cedulares, mais um imposto de sobreposição.

O modelo seguido e a própria designação adoptada, parecem claramente provenientes da Itália, onde em 1923 tinha sido consagrado "l'imposta complementare progressiva sull' reddito" por meio de uma esquema tributário semelhante<sup>(32)</sup>. E estava assim adiada, mas apenas adiada como os textos legais posteriores são unânimes em afirmar a pesada tarefa de adaptar a administração fiscal e os usos e costumes dos contribuintes à aplicação de um imposto sobre o rendimento.

A nota da provisoriedade deste imposto, destinado a vigorar apenas até à introdução do imposto pessoal sobre o rendimento, ou seja apenas um relativo

(31) Pelos dados estatísticos acima referidos e por outros elementos de informação, verificou-se que a administração dos impostos não conseguiu ainda pôr em regular a integral execução a lei 1368» escreve-se no relatório da já citada comissão. E «quanto ao imposto pessoal de rendimento quase que chegou a cair no olvido» e nalguns casos «a Administração aceitou aqui e além, como boas, declarações ridículas de rendimento, assentes em grosseiras sofismasções da lei».

(32) Pugliese, Giovanni «Reddito (L'imposta complementare sull'...) em Nôvissimo Digesto Italiano, mas o modelo de dualidade fiscal, de tributação cédular — imposto de rendimento tinha já sido introduzido em França por Joseph Caillaux entre 1914-1917. V. Brachet, Bernard «Manuel de Droit Fiscal» Paris, 1979 pág. 37. Ardant, G. «L'Histoire de l'Impôt», II Vol. Pág. 406. Mas em 1948 os impostos cedulares são suprimidos, tal como sucedeu na Itália, ainda que mais tardiamente.

Na Itália a passagem da tributação conjunta dos cônjuges para a tributação individual, teve também na sua origem uma decisão do Tribunal Constitucional<sup>(38)</sup>, que levou à publicação da nova lei de 13 de Abril de 1977, onde a unidade fiscal passa a coincidir com a pessoa física. A sentença teve como motivo, os efeitos que um imposto com elevado grau de progressividade tem na carga fiscal, suportada por uma família onde os cônjuges têm ambos rendimentos, o que estava a provocar fortes críticas das forças políticas e sindicais.

Essa situação levou a que o Tribunal Constitucional, ao interpretar o art.º 53.º da constituição italiana, que consagra o princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva, considerasse que este impunha uma tributação individual dos rendimentos.

Debruçando-se sobre as consequências da constituição de família sobre a capacidade contributiva afirmou o Tribunal Constitucional italiano que sobre isto "não são invocáveis presunções ou pressuposições, porque embora a convivência dos cônjuges indubitavelmente influa sobre a capacidade contributiva de cada um deles, não foi demonstrado nem é demonstrável, até pela grande variedade das hipóteses e das situações concretas que em todos os casos, por razões dessa influência se tenha verificado um aumento da capacidade contributiva dos cônjuges em si mesma considerada<sup>(39)</sup>.

O resultado foi a transformação, num processo iniciado pela decisão do Tribunal Constitucional e completado pela publicação de um novo regime fiscal, de um regime fiscal desfavorável para as famílias e que era acusado de estar a causar "divórcios fiscais" num outro que veio beneficiar fortemente os agregados familiares onde ambos os cônjuges angariam rendimentos, e que se vão transformando em todos os países industrializados na "família representativa", mas prejudicar aqueles em que apenas um dos cônjuges recebia rendimentos, que passaram a pagar taxas comparativamente mais elevadas<sup>(40)</sup>.

<sup>(38)</sup> Publicada e comentada na «Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze» Junho 1977, pág. 336. Mas parece ter pesado decisivamente na posição tomada pelo Tribunal Constitucional a ausência de reconhecimento na lei, da subjectividade tributária da mulher casada, pois os deveres fiscais cabiam na totalidade ao «capofamiglia», Perrone pág. 115. De resto a plena igualdade dos cônjuges, embora possa já encontrar-se na Alemanha, na Bélgica ou nos Estados-Unidos — é actualmente, depois do decreto-lei 183-F/80, também em Portugal — está limitada em vários países.

Em França o art.º 5 do Code Generale des Impôts, determina que «chacun chef de famille est imposable a l'impôt sur le revenu tant a raison de ses benefices et revenus personnels que de ceux de sa femme». No Reino-Unido, a secção 37 do «Income and Corporation Taxes» tem formulação semelhante. «La Situation au Regard de l'impôt ete des Transfers Sociaux de certains groupes de revenu» pág. 66, OCDE, Paris 1980.

<sup>(39)</sup> Ciani, Arnaldo «Ancora sull'Unità Impositiva delle «IRPEF», R.D.F.S.F., Março 1980, pág. 136.

<sup>(40)</sup> Para uma crítica a este e a outros aspectos do actual regime italiano e em defesa da introdução do «splitting» ver Gallo Franco «Regime fiscale delle Famiglia e Principio della Capacità Contributiva», R.D.F.S.F., Março 1977, pág. 92.

Em Portugal o regime do imposto complementar que se manteve em vigor entre o começo da vigência da Constituição de 1976 e a publicação do decreto-lei 183/F-80 de 9 de Junho, não foi objecto de apreciação pelos tribunais, apesar da sua manifesta inconstitucionalidade ter sido amplamente demonstrada pela doutrina, quer em publicações académicas, quer em artigos de jornal<sup>(41)</sup>.

Inconstitucionalidade provocada pela conservação da figura do chefe da família já posta em causa pela Comissão Constitucional a propósito de uma outra questão, e pela diferença entre a tributação que recaía sobre as famílias baseadas no casamento e os agregados familiares instituídos a partir de uniões de facto, onde os cônjuges eram tributados separadamente. Problema anterior à Constituição de 1976, mas muito acentuada pela progressividade que o imposto complementar começou a ter depois de 1974, quer pelo aumento das taxas, quer pela desactualização dos escalões, induzida pela inflação, que levava números sempre maiores de contribuintes para o nível de rendimentos nominais que sofriam de maior tributação.

Um simples cálculo das liquidações mostrava também que um divórcio iria acarretar uma poupança fiscal substancial a qualquer casal, em que ambos os cônjuges dispusessem de rendimentos, mesmo quando existisse disparidade entre os níveis dos rendimentos de ambos e mais ainda se fossem de dimensão aproximada. Para dar só um exemplo, dois contribuintes com rendimentos tributáveis de um milhão de escudos, em conjunto, iriam ser tributados, segundo a tabela do decreto-lei 667/76, numa taxa marginal de oitenta por cento para os rendimentos que ultrapassassem os mil contos e uma taxa média de 32,9 por cento, enquanto no caso de se divorciarem — caso tivessem, ou arranjassem as coisas de modo a terem, rendimentos de quinhentos contos cada um —, pagariam uma taxa média de 14,6 por cento e uma taxa marginal de 34 por cento.

Perante uma tão evidente violação de preceitos constitucionais, que constituía esta discriminação fiscal do casamento, o decreto 183/F-80, de entre o vário leque de soluções sugeridas pelo direito comparado, escolheu a criação de uma taxa dupla, para casados e não casados, tal como sucede por exemplo nos Estados Unidos, onde estas taxas foram introduzidas em 1948, também como resposta da administração fiscal a sentenças judiciais que punham em causa a legitimidade do adicionamento dos rendimentos dos cônjuges, com a consequente aplicação de uma taxa mais elevada<sup>(42)</sup>.

<sup>(41)</sup> Campos, Diogo Leite de «Da Inconstitucionalidade do Imposto Complementar» Coimbra, 1979. É curioso notar que apesar desta abundância de fundamentação legal com uma divulgação que ultrapassou os muros da universidade — o prof. Leite de Campos publicou alguns artigos de jornal sobre este mesmo assunto — o Supremo Tribunal Administrativo não teve ensejo de se pronunciar, o mesmo se passando com a Comissão Constitucional, a quem caberia a última palavra — judicial — sobre este assunto. A explicação só poderá encontrar-se, quer na escassa consciência dos seus direitos, por parte dos contribuintes portugueses, quer na facilidade e impunidade da evasão fiscal.

<sup>(42)</sup> Goode, Richard «The Individual Income Tax». A questão surgiu nos Estados Unidos, nos estados onde as regras de direito da propriedade permitia aos cônjuges fazer declarações de rendimento separadas.



Com uma taxa que diminuía a carga fiscal incidente sobre os agregados familiares baseados no casamento, ou seja "agregados familiares" segundo o C.I.C., desapareceu quase por completo o incentivo para o divórcio fiscal ou não contracção de casamento, uma vez que só em poucos casos e de forma bastante mitigada poderá haver uma poupança fiscal por esta via. A lei torna-se neutral, como parece ser desejável, neste campo, sem que isto tivesse implicado qualquer modificação dos elementos fundamentais do imposto.

2.3. A determinação do rendimento tributável em imposto de rendimento é prejudicada em Portugal, como vimos já, pelo carácter de sobreposição inerente ao imposto complementar, que faz com que este remeta para outras sedes o problema da determinação dos rendimentos que irão constituir o objecto deste imposto.

Os problemas clássicos do imposto de rendimento, tal como surgem nos sistemas de tributação adoptados em países mais evoluídos, aparecem assim no imposto complementar apenas por força do seu carácter de imposto personalizado, que leva a considerar sempre, para a determinação do rendimento tributável, o conjunto de situações activas e passivas do contribuinte.

Por isso poderemos traçar um paralelo, ultrapassada a questão ou definição do rendimento, entre a determinação do "rendimento tributável" em imposto complementar, o estabelecimento do "income to tax" do sistema fiscal norte-americano ou do "zu versteuerndes Einkommen" da "Einkommensteuergesetz"<sup>(43)</sup>.

Mas no "individual income tax", a primeira operação consiste na determinação do "adjusted gross income" (AGI) de cada contribuinte, que é, ao contrário do que o nome indica, o rendimento líquido de cada um deles, sendo necessário deduzir as despesas necessárias para a obtenção dos vários rendimentos. Isso vai incluir, por exemplo, despesas de deslocação, em que cada contribuinte deverá necessariamente incorrer para obter os seus rendimentos. Deduzidos estes custos poderemos adicionar então os salários, juros, dividendos e rendas para obter o AGI<sup>(44)</sup>.

Todos estes problemas estão arredados, como vimos, da aplicação do imposto complementar, excepto as operações tendentes a obter o rendimento líquido. No art.º 28.º do C.I.C. estão autonomizadas as deduções pessoais, aquelas que se destinam apenas a apurar o rendimento global líquido, enquanto no direito fiscal norte-americano, as despesas em que se incorre para fazer face ao pagamento de dívidas — tipicamente para grande número de contribuintes, as hipotecas ligadas à compra de habitações — aparecem relacionadas com as deduções pessoais.

Mas têm lugar no imposto complementar, os problemas da passagem do "adjusted gross income" para o rendimento tributável, pois aí trata-se de realizar as "deduções pessoais", a última fase das operações destinadas a tornar a carga tributária sensível à capacidade contributiva específica, de cada uma das unidades fiscais.

Estas deduções pessoais, efectuadas depois de ser determinado rendimento

<sup>(43)</sup> Musgrave, Richard A. e Peggy B. «Public Finance in Theory and Practice», Nova York, 1980 pág. 336 e Littman, Eberhard «Das Einkommenssteuerrecht» II Vol. pág. 794.

<sup>(44)</sup> Goode, Richard, «The Individual Income Tax» pág. 72.

colectável<sup>(45)</sup>, vão variar dentro do mesmo nível de rendimentos, pois destinam-se a conferir a igualdade horizontal. Estão previstas na lei fiscal portuguesa, como já vimos, nos art.ºs 29.º e 30.º, e vêm cobrir um leque de situações semelhantes às que são também objecto de previsão na "individual income tax". Deduções estritamente pessoais que correspondem a níveis mínimos de rendimento isentos de tributação, deduções pelos filhos existentes em cada agregado familiar, dedução de quantias gastas em prémios de seguros de vida ou contribuições facultativas para a previdência e, parcialmente, despesas com cuidados médicos e de forma mais limitada com os gastos ligados à utilização dos serviços das profissões constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional, e a par destas, as tradicionais deduções das despesas feitas com fim altruísta (charitable contributions), ainda que com a habitual parcimónia da lei fiscal portuguesa.

Mas ao lado destas deduções, a que podemos chamar tradicionais e que podemos encontrar nos diversos sistemas fiscais, começam a multiplicar-se em Portugal, também numa recolha e adaptação de experiências estrangeiras, as deduções com fins extra-fiscais, que já nada têm a ver com o princípio da tributação segundo a específica capacidade contributiva de cada cidadão: as da alínea d) do art.º 30.º, que permite a dedução das importâncias "investidas em capitais fixos de empresas de desenvolvimento regional" e mais recentemente as isenções contidas no decreto-lei 409/82 que permitem quer a dedução no rendimento global líquido do qual foi gasto na compra de acções cotadas na Bolsa, quer do rendimento delas proveniente, mas também dentro de certos limites: as deduções não podem ultrapassar 30 por cento do rendimento global líquido e o rendimento isento não poderá também ultrapassar os 20% do total.

Estas medidas, destinadas no primeiro caso a favorecer os investimentos no interior do País, e no segundo a dinamizar o mercado financeiro têm uma lógica que ultrapassa a dos meros princípios tributários, são claramente extra-fiscais e são essencialmente uma derrogação dos princípios da igualdade e da generalidade tributária e a sua justificação terá de ser encontrada no terreno dos benefícios concretos que eventualmente proporcionem a economia globalmente considerada.

Mas o aspecto mais interessante da lei norte-americana é o que permite ao contribuinte a opção entre a comprovação de ter efectuado despesas que lhe dão o direito a beneficiar das deduções previstas na lei, ou, em alternativa, recorrer às "standart deductions", sob a forma de quantias fixas, uma espécie de despesas presumidas que dispensem comprovação. O contribuinte escolhe assim entre a "itemization" com descrição e comprovação das despesas efectuadas e as "stan-

<sup>(45)</sup> Parece preferível distinguir entre rendimento colectável, o próprio facto económico abrangido pelo imposto ou os elementos objectivos do facto tributável, e o rendimento tributável, o elemento de quantificação da dívida do imposto, ao qual vai ser aplicada a taxa prevista na lei. E como vimos já nos impostos sobre o rendimento — a determinação da matéria tributável vai implicar quer operações reguladas pela lei para a obtenção do rendimento líquido, quer depois, sobre este rendimento líquido, a realização de deduções também previstas pela lei, para determinar o nível de rendimento que será tributado.

Ver Xavier, Alberto «Conceito e Natureza...» pág. 318 e seguinte.

dart deductions", que é a forma utilizada pela maioria dos contribuintes, em especial por aqueles que recebem menores rendimentos<sup>(46)</sup>.

A lógica deste sistema é permitir aos contribuintes menos capazes de utilizar a seu favor as subtilidades da lei fiscal que recebam um certo benefício, enquanto a administração fiscal tem o seu trabalho facilitado por esta escolha do contribuinte. No sistema português, pelo contrário, enquanto certas deduções, como as permitidas pela existência de filhos têm uma técnica equivalente à "standart deduction", uma vez que se trata de uma quantia determinada que não varia com as circunstâncias pessoais do contribuinte, enquanto por exemplo, os gastos com cuidados médicos têm uma forma equivalente à "itemization", devendo ser sempre invocados e comprovados pelo contribuinte, para poderem ser tomados em consideração.

Já na "Einkommensteuergesetz" encontramos um certo número de deduções com estrutura e fundamentação cuidadosamente diferenciada, susceptíveis apenas de uma comparação feita em termos muito gerais com o sistema vigente em Portugal.

A lei alemã começa por traçar uma clara distinção entre os vários "Einkünfte" de que pode ser titular um certo sujeito jurídico e o seu "Einkommen", que aparece já ligado a uma noção de globalidade, contra a noção de rendimento parcelar a que está ligado o conceito "Einkünfte".

Estes rendimentos parcelares começarão por sofrer uma dedução se o contribuinte tiver mais de 64 anos, caso em que irá beneficiar da "Alterlastungsfreibetrag"<sup>(47)</sup>, que irá isentar da tributação 40 por cento dos seus rendimentos do trabalho. Uma dedução semelhante é permitida para os idosos<sup>(48)</sup> pela "individual income tax", traduzindo um reconhecimento que a capacidade de obter rendimentos do trabalho é diminuída pelo envelhecimento e que por isso, a lei fiscal, deverá proporcionar, uma tributação menos pesada para os rendimentos do trabalho dos mais idosos. É uma preocupação que está ainda completamente arredada da lei portuguesa, mas que tem indubitavelmente lugar numa tributação baseada na capacidade contributiva.

Mas uma vez realizada esta dedução especial para os idosos, da soma dos vários rendimentos, vai partir-se para a determinação do rendimento global — ou rendimento (Einkommen) propriamente dito na lei fiscal alemã — depois de serem efectuadas mais dois tipos de deduções: as "Sonderausgaben" e as "Aussergewöhnliche Belastung".

As "Sonderausgaben" são as despesas do contribuinte que devem ser deduzida não de cada uma das parcelas dos seus rendimentos, tal como os "Werbungskosten" devem ser deduzidos dos rendimentos do trabalho para apurar o seu rendimento líquido, mas sim da totalidade do rendimento, deduções fundamen-

<sup>(46)</sup> Goode, Richard «The Individual...» pág. 179.

<sup>(47)</sup> Littman, Eberhard «Das Einkommensteuerrecht» II Vol. pág. 736.

<sup>(48)</sup> Goode, Richard «The Individual...» pág. 233 e Musgrave «Public Finance...» pág. 336. Littman, «Das Einkommensteuerrecht...» I Vol. pág. 427 e Wurdinger, Rudolf «Wegweiser durch das Einkommen und Lohnsteuerrecht», Munique 1981, pág. 20.

tadas por imperativos de ordem política e social.

Estas deduções vão consistir em grande parte de seguros de vida ou de doença, realizados pelo contribuinte, ou sejam as despesas efectuadas com o objectivo de ficar a coberto de despesas inesperadas que diminuam o património individual ou de acumulação de determinados patrimónios, como os depósitos realizados em caixas económicas ou sociedades imobiliárias. E são também aqui previstas as doações feitas com fins de caridade, de fomento de cultura, para igrejas da confissão do contribuinte, ou dentro de certos limites, para partidos políticos.

De uma forma geral o catálogo destas possibilidades, que pela sua complexidade não descrevemos em pormenor, procurando apenas dar os seus traços fundamentais, correspondem a preocupações típicas de outros sistemas fiscais. A novidade consiste na distinção que é feita, entre estas deduções correspondentes a despesas habituais, costumeiras, inseridas na acumulação patrimonial ou nas precauções para a garantir, tomadas pelos contribuintes, e deduções que correspondem a despesas anormais, imprevistas, que não foram acauteladas nem o deveriam ser pelo contribuinte, mas que vão enfraquecer seriamente a sua capacidade contributiva: as já referidas "Aussergewöhnlich Belastung".

A sua ideia central é a adaptação da carga fiscal a circunstâncias anormais, inesperadas<sup>(49)</sup>. O contribuinte realiza uma dedução especial porque viu afectada gravemente a sua capacidade contributiva, pois foi obrigado a realizar uma despesa muito superior às que fazem habitualmente as pessoas com um nível de rendimento idêntico àquele de que dispõe: é o caso de cuidados médicos que tiveram um custo muito elevado, que será considerado de acordo com o nível de rendimentos do contribuinte.

Para um contribuinte com rendimentos elevados, a quantia a despendar, para tornar possível o uso desta dedução, terá pois de ser mais elevada do que para um contribuinte com rendimentos mais modestos.

Segundo a definição do § 33 "o contribuinte tem de realizar uma despesa forçada superior às realizadas pela maior parte dos contribuintes com a mesma situação quanto ao rendimento, a mesma situação patrimonial e a mesma posição familiar", cláusula geral que a jurisprudência tem concretizado quer nas já referidas despesas com a saúde ou na necessidade de pagar um vultosa indemnização emergente da responsabilidade civil.

O aspecto mais interessante da previsão é o da previsão das despesas forçadas e sem aumento patrimonial, para além de uma certa média social de uma família representativa, o que está por completo ausente da lei fiscal portuguesa.

No sistema vigente, por exemplo, as despesas com a saúde podem ser, até 50 por cento do seu montante deduzidas do rendimento tributável em imposto complementar. E também "os juros e encargos" de dívidas contraídas por despesas motivadas pelo pagamento de despesas com a saúde das pessoas que constituem o agregado familiar, podem ser, na sua integralidade, deduzidas do rendimento tributável, sendo consideradas no art.º 28.º, que estabelece as regras para a determinação do rendimento líquido.

<sup>(49)</sup> Littman, «Das einkommensteuerrecht» Vol. II, pág. 824.



Mas nesta previsão não poderá ser enquadrada qualquer diminuição patrimonial. Do mesmo modo a alínea d) do art.º 28.º prevê a dedução das pensões pagas pelo contribuinte. Mas permanecem sempre fora da previsão legal, quer a diminuição patrimonial para cobrir despesas com a saúde — venda de um automóvel para financiar um internamento prolongado, por exemplo — quer uma diminuição patrimonial do mesmo tipo para cobrir os encargos — não como uma pensão de prestação periódica — mas com uma indemnização que deverá ser paga de uma só vez.

O conceito de «*Aussergewöhnliche Belastung*» vem assim dar flexibilidade ao imposto sobre o rendimento, levando o fisco a tomar em consideração as circunstâncias especiais em que se podem vir a encontrar determinados contribuintes e levando-os em conta na liquidação do imposto.

É depois de serem efectuados os vários tipos de deduções previstas na lei que encontramos na tributação do rendimento na Alemanha a noção do «*zu versteuerndes Einkommen*», noção que podemos considerar equivalente à de rendimento tributável, pois é exactamente sobre o rendimento quantificado de acordo com minuciosas disposições legais, que vai incidir a taxa do imposto. O rendimento tributável constitui por isso a medida do imposto (*Steuerbemessungsgrundlage*) à qual, como derradeira operação do processo de liquidação, vai ser aplicada a taxa para ficar definido o quantitativo do imposto.

2.4. A taxa aplicável no primeiro escalão dos rendimentos definido não vai criar ainda uma obrigação de imposto, uma vez que se começa pela taxa zero, que incide sobre os rendimentos tributáveis, isto é, depois de efectuadas todas as deduções, até uma certa quantia, geralmente considerada como um mínimo de existência. Exactamente o mesmo se passa na «*individual income tax*», como nível suplementar de desagravamento fiscal para os contribuintes de mais baixo nível de rendimento.

Uma das consequências deste facto é que o contribuinte tem todos os deveres instrumentais ligados ao processo de liquidação do imposto, em especial o da declaração, mas não o dever de entregar qualquer quantia ao fisco. Uma situação semelhante à de um contribuinte em Portugal, que depois de efectuadas todas as deduções previstas na lei, de resto pouco elevadas, se visse com um nível de rendimento que originasse uma liquidação com um quantitativo inferior a cem escudos. Mas com um escalão iniciar de taxa zero e bastante mais numeroso o grupo de contribuintes que se encontram no limiar do dever de pagamento, já abrangidos pela totalidade das obrigações fiscais acessórias, com as inerentes vantagens deste envolvimento para a administração fiscal. Note-se de resto que o irrisório da quantia de cem escudos é agravado pelo processo de inflação que se tem verificado.

2.5. De entre os vários métodos usados para correlacionar a existência de filhos com a capacidade contributiva, o «*quociente familiar*» francês parece ser, não só o estruturalmente menos afectado pela inflação, que em maior ou menor grau tem atingido nos últimos anos os países com economias de mercado, mas também o mais favorável às famílias numerosas e por isso mesmo o que, potencialmente, mais pode favorecer o crescimento demográfico.

Na técnica adoptada em França, o casal pode dividir por dois os seus rendimentos — neste caso uma técnica idêntica à do «*splitting*» — e no caso de terem filhos o divisor terá um acréscimo de 0,5 por cento, por cada uma deles.

E num reconhecimento de formas correntes de relações entre pais e filhos na sociedade contemporânea prevê-se também a situação de jovens até aos 25 anos, já casados e com residência separada da dos pais, mas que destes dependem financeiramente para a conclusão dos seus estudos.

Nestes casos podem continuar a ser tributados conjuntamente com os seus pais, devendo o casal, que depende financeiramente dos seus pais, optar pela ligação tributária aos progenitores de um dos cônjuges, que continuarão a beneficiar nesse caso do quociente familiar<sup>(50)</sup>.

Essa mesma realidade, a dependência dos pais depois da maioridade por motivo de não estar ainda completa a preparação profissional, foi parcialmente reconhecida pelo decreto-lei 183/F-80, ao permitir que se realize até aos 24 anos a dedução devida pela existência de um filho, desde que «este tenha estado no ano a que respeita o imposto, matriculado em estabelecimento de ensino médio superior e que tenha obtido aproveitamento escolar».

A não residência com os pais, dada a forma como depois desse decreto ficou definido o agregado familiar, não parece constituir problema. Mas já o mesmo se não pode dizer do requisito criado pela lei da matrícula em estabelecimento de ensino médio ou superior e da obtenção de aproveitamento, pois deveria ser considerado o caso de filhos maiores, pelo menos até um certo limite já referido, que por não conseguirem arranjar emprego se mantêm na dependência do agregado familiar, isto para além, da modéstia da dedução permitida pela existência de um filho, que tem ficado muito longe da actualização exigida pela inflação. E por outro lado, a contracção do casamento pelo filho, fazendo surgir, através da criação de um outro agregado familiar, outra unidade fiscal, tornará no direito português, impossível a tributação conjunta, mesmo quando se mantenha a dependência económica.

Um outro sistema possível de levar em conta a existência de filhos é a atribuição de um crédito fiscal, como sucede na Bélgica, no Canadá e na Noruega. Mas tal como as deduções, os créditos fiscais correm o risco de não proporcionar qualquer benefício efectivo, quando os casais com filhos, ou pessoas vivendo isoladamente mas também com filhos a seu cargo, tem rendimentos demasiado modestos para poderem beneficiar na íntegra, dos créditos fiscais, pois os rendimentos próximos do salário mínimo tendem a estar isentos de impostos<sup>(51)</sup>.

Pelo contrário a atribuição de uma quantia aos pais por cada um dos filhos a seu cargo, uma espécie de abono de família mas com expressão significativa, utilizada em substituição de outras deduções fiscais, aparece como um sistema mais vantajoso para os contribuintes de mais baixos rendimentos. Nesse sentido, foi instituído em 1975, na República Federal da Alemanha, uma prestação pecuniária por cada filho, o «*Kindergeld*», em substituição das outras formas de alívio

(50) Brachet, Bernard «*Manuel de Droit Fiscal*», pág. 127.

(51) «*La Situation au Regard de l'Impôt et des Transfers Sociaux de Certains Groupes de Revenu*» OCDE.

fiscal para casais com filhos, até então previstas no imposto de rendimento<sup>(52)</sup>. O subsídio, que cresce mais que proporcionalmente ao número de filhos, é atribuído a todas as famílias, independentemente do seu nível de rendimento, tal como tradicionalmente do seu nível de rendimento, tal como tradicionalmente sucede com as deduções. Mas ao contrário das deduções o seu benefício efectivo, o benefício que proporcionam não depende da taxa marginal de imposto, que vai incidir sobre cada contribuinte e ao contrário do que sucede com o crédito fiscal pode ser plenamente gozado mesmo por aqueles que paguem um imposto inferior ao crédito, ou não paguem imposto algum.

Numa breve análise comparativa dos méritos e deméritos dos vários sistemas, voltada para a obtenção de um juízo sobre a situação actualmente vivida no direito português, parece poder concluir-se que o método da dedução fixa por cada filho, tal como é utilizada em Portugal é o que menos beneficia as famílias, em especial quando ele se apresenta, como é o caso, inteiramente ultrapassado pela inflação.

A dedução fixa, tal como existe em Portugal, fica a imensa distância de cobrir minimamente, quer os gastos de alimentação dos filhos mais novos, como ainda mais, dos possíveis gastos com a educação dos mais velhos, em especial quando isso implicar afastamento do lar paterno, circunstâncias estas de que a lei portuguesa se alheia por completo, o que não pode deixar de ter consequências no juízo particularmente desfavorável que sobre elas fazem os contribuintes. O imposto sobre o rendimento, em especial quando tem progressividade elevada, nunca é bem aceite pelos contribuintes, mas fortes desigualdades horizontais, quanto à carga tributária que incide em especial sobre as famílias de médios rendimentos, não pode deixar de acentuar a agressividade do cidadão em relação ao fisco.

Já o método do crédito fiscal, embora não tão favorável para as famílias numerosas como o «quociente familiar» que parece capaz de manter a carga tributária sempre ligada à capacidade contributiva, nem tão justo como o «Kindergeld», (socialmente), parece mais eficaz do que a dedução como método de desagravamento fiscal, uma vez que tenderá a aumentar juntamente com a obrigação fiscal.

2.6. A tributação dos rendimentos do trabalho (earned income), em oposição à tributação dos rendimentos que tem a sua origem nos rendimentos do contribuinte (investment income) tem também tratamento diferenciado nos vários sistemas fiscais.

A natureza especial destes rendimentos, directamente provenientes da actividade do contribuinte leva a que na Grã-Bretanha, onde se pratica a tributação conjunta do rendimento dos cônjuges, estes possam optar pela tributação separada no caso dos rendimentos do trabalho, o que reflecte também a preocupação em não criar desincentivos fiscais para a manutenção da mulher em casa, fora do mercado do trabalho.

Mesmo assim isso não impedia que neste país a taxa marginal mais elevada

fosse os rendimentos do trabalho, antes das reformas fiscais do governo Thatcher, e pudesse atingir os 83 por cento para os casos de rendimentos mais elevados<sup>(53)</sup>. Pelo contrário nos Estados Unidos, também antes dos ajustamentos fiscais introduzidos pelas «reaganomics», a tributação não ultrapassava os 50%, para evitar o forte desincentivo ao trabalho, que taxas mais elevadas podem provocar.

No direito alemão o trabalho por conta de outrem conserva uma posição de autonomia dentro da «Einkommensteuergesetz», com o § 38 e seguintes, dedicados à regulamentação do «Lohnsteuer», o imposto sobre os salários, com importantes particularidades em relação aos rendimentos com outras fontes.

O § 38 começa por estabelecer para estes rendimentos um minucioso regime de retenção do imposto na fonte, responsabilizando o empregador pelo cumprimento da obrigação fiscal.

O § 38, procede depois à divisão dos empregados por conta de outrem em várias classes, que levam em conta a sua situação familiar, o facto de terem mais de 49 anos de idade e o número dos seus filhos, o que depois terá consequências no imposto que lhes será aplicado, definido nos parágrafos seguintes.

A tributação dos rendimentos do trabalho tem assim um lugar à parte dentro do sistema geral de tributação do rendimento, num claro resquício da tributação cedular dos rendimentos, imposto pela «natureza das coisas».

No caso português a técnica seguida é a de uma dedução especial para os rendimentos do trabalho, 20 por cento do qual será isento de imposto, mas só até cinquenta mil escudos por cada membro da família que recebe rendimentos do trabalho.

Mas, uma vez que em Portugal se conserva plenamente a tributação cedular, teremos que considerar conjuntamente o efeito das taxas de imposto profissional, mais de imposto complementar para se obter uma conclusão sobre a forma como são tributados os rendimentos de trabalho em Portugal. Destes dois impostos, incidindo sobre os rendimentos do trabalho, resulta uma taxa marginal sobre os mais elevados rendimentos, que ultrapassa actualmente os 70 por cento, para os casados, e uma taxa igualmente elevada sobre os rendimentos médios.

São por isso limitados os desagravamentos fiscais para os rendimentos de outra origem, análise que é confirmada, numa outra óptica pelo crescente papel que o imposto profissional tem desempenhado para a satisfação das necessidades do Estado.

<sup>(53)</sup> Meade. J.E. «the Structure and Reform of Direct Taxation», Londres 1978, pág. 85.

O que de certa forma explica a extensão que atingem nos quadros superiores das empresas os «fringe benefits» ou «perks», como forma de atingir um aumento efectivo das suas remunerações. O mesmo se vai passando em Portugal o que explica a recente, e algo desajeitada, preocupação do fisco, com as despesas «menos essenciais das empresas».

É evidente que o tipo fiscal muito amplo usado pelo Código do Imposto Profissional no seu § 2 do art.º 1.º, e consequentemente pelo Código do Imposto complementar, fecha uma porta que o § 3 vem reabrir, ao excluir da tributação as verbas para representação, viagens ou deslocações de que se tenham prestado contas. Mas é evidentemente difícil definir um tipo fiscal que abranja todas as possibilidades de remuneração oculta, sem criar excessivas dificuldades à actividade normal das empresas.

<sup>(52)</sup> Wurdinger, R. «Wegweiser durch...» pág. 115, Littman, Eberhard «das Einkommen...» II Vol. pág. 794.

## BIBLIOGRAFIA

- ARDANT, GABRIEL  
«Histoire de l'Impôt», Paris, 1977
- BERLIRI, ANTONIO  
«Principii di Diritto Tributario», Milão, 1952
- BRACHET, BERNARD  
«Manuel de Droit Fiscal», Paris, 1979
- CAMPOS, DIOGO LEITE de  
«Da Ins constitucionalidade do Imposto Complementar», Coimbra, 1979
- CIANI, ARNALDO  
«Ancora sull'Unità Impositiva della IRPEF», Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze, Março 1980.
- CORRÊA, JOSÉ JOAQUIM PAIVA  
«A Relação Jurídico-Tributária do Imposto Complementar», Lisboa, 1948
- CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA  
«Curso de Direito Fiscal», Ciência e Técnica Fiscal n.º 268/270 Abril-Junho 1981.  
«Reflexões Críticas sobre as recentes alterações legislativas em matéria de tributação da família em Portugal», Ciência e Técnica Fiscal n.º 265/267, Janeiro-Março 1981.
- CUNHA, PAULO de PITTA e  
«A Reforma Fiscal dos anos 80», Revista da Ordem dos Advogados, 1981  
«A Tributação do Rendimento na Perspectiva da Reforma Fiscal» Ciência e Técnica Fiscal, Outubro-Dezembro 1977
- FIEDLER, W.  
«Allgemeines Verwaltungsrecht und Steuerrecht», Neue Juristische Wochenschrift, 1981 n.º 39
- GALLO, FRANCO  
«Regime Fiscale della Famiglia e Principio della Capacità Contributiva», Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Março 1977.
- GIANNINI, A.D.  
«Il Rapporto Giuridico dell'Imposto», Milão 1932
- GOODE, RICHARD  
«The Individual Income Tax», Washington 1964
- HALLER, HEINZ  
«Die Steuern. Grundlinien eines Rationalem Systems Öffentlicher Abgaben», Tübingen 1971
- HORSTER, H.E.  
«O Imposto Complementar e o Estado de Direito», Revista de Direito e Economia, ano III n.º 1.  
«Contra a Tributação Conjunta dos Cônjuges», Revista de Direito e Economia, ano IV n.º 2.

- HUBSCMAN-HEPP-SPITALER  
«Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung», Colónia 1977-1981
- KAY, J.A. e KING, M.A.  
«The British Tax System» Oxford University Press, 1978
- KRUSE, H.W.  
«Steuerrecht», Tübingen 1970
- LAUFENBURGER, HENRY  
«Die Einkommensbesteuerung», «Handbuch des Finanzwissenschaft», Tübingen 1956
- LITTMAN, EBERHARD  
«Das Einkommensteuerrecht», Stuttgart 1982
- MARTINEZ, PEDRO SOARES  
«Direito Fiscal», Prelecções 1981-1982  
«Da Personalidade Tributária», Lisboa 1969
- MEADE, J.E.  
«The Structure and Reform of Direct Taxation», Report of a Committee Chaired by Prof. J.E. Meade, Londres 1978
- MUSGRAVE, RICHARD A. e PEGGY B.  
«Public Finance: Theory and Practice», Nova York 1980
- PAULLICK, HEINZ  
«Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrecht», Colónia 1972
- PIRES, MANUEL  
«Relatório Nacional de Portugal às IX Jornadas Luso-Hispanas de Estudos Tributários», «A Unidade Familiar como Sujeito Fiscal», Ciência e Técnica Fiscal, Janeiro-Março 1981
- PUGLIESE, GIOVANNI  
«Reditto, (L'Imposta Complementare sull...)»  
Novissimo Digesto Italiano
- SCHMOLDERS, GUNTER  
«Steuersysteme und Steuersystematik», «Handbuch des Finanzwissenschaft», Tübingen 1956
- TIPKE-KRUSE  
«Reichabgabenordnung», Kommentar, Colónia 1965-1968
- WURDINGER, RUDOLF  
«Wegweiser durch das Einkommen und Lohnsteuerrecht», Munique 1981
- XAVIER, ALBERTO  
«Conceito e Natureza do Acto Tributário», Coimbra 1972  
«Manual de Direito Fiscal», Lisboa 1974