

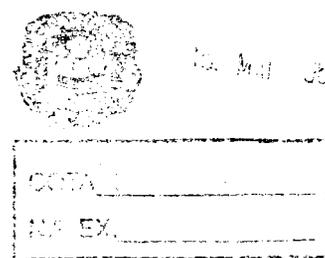
- 2** Nota de abertura
- 3** Maria dos Prazeres Lousa  
A regulamentação das provisões no Código do IRC (CIRC)
- 7** Carlos Loureiro  
A tributação de não residentes: impacte da Reforma Fiscal
- 11** Maria Teresa Barbot Veiga de Faria  
Locação financeira: questões em torno de um novo tratamento contabilístico e fiscal
- 15** Jurisprudência
  - Restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, direito de resistência e igualdade tributária
  - Contribuição industrial. Reporte de prejuizos
- Legislação (destacável)
- Diagramas fiscais (destacável)

- 33** Decisões administrativas
  - Imposto profissional: Dedução de encargos
  - Contribuição industrial: Despesas confidenciais ou indocumentadas
  - Contribuição predial: Cooperativas de habitação e construção — isenções
  - Imposto de capitais-secção B: Prazo da entrega do imposto
  - Contribuição industrial: Taxa sobre rendimentos da dívida pública: dedução na colecta
  - Contribuição industrial: Créditos sobre firmas em estado de falência ou insolvência
  - Contribuição industrial: Remunerações aos sócios
  - Imposto sobre a indústria agrícola: Actividades em que a exploração da terra é manifestamente acessória

- 31** Documentos
  - Miguel Cadilhe: Em defesa da Reforma Fiscal
  - Dossier Reforma Fiscal-III
  - Dossier Reforma Fiscal-II (Actualização)

- 41** Consultório

- 47** Crónica fiscal



## FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ **DIRECTOR:** Jaime Antunes ■ **COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA:** J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ **COLABORADORES:** António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), João Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), Jorge Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Margarida Mesquita Palha (jur.-CEF-UCP (L)), Maria Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), Maria Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ **DIRECÇÃO COMERCIAL:** António Manso ■ **DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO:** Joel Goes ■ **ORIENTAÇÃO GRÁFICA:** Raimundo Santos ■ **REVISÃO:** José Imaginário ■ **TRADUÇÃO:** Teresa Curvelo ■ **COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO:** Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. dos Fanqueiros, 174, 1.º — 1100 Lisboa ■ **IMPRESSÃO E ACABAMENTOS:** Tipografia Guerra, Viseu ■ **DISTRIBUIÇÃO:** Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ **PROPRIEDADE:** Proinfec — Produtora de Informação Económica, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua Augusta, n.º 275, 5.º, Lisboa ■ **Pessoa colectiva n.º 501810811** ■ **Depósito legal n.º 23939/88** ■ **Registo na DGCS n.º 112897** ■ **ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE:** Rua Augusta n.º 275, 5.º — 1100 Lisboa ■ **Telefones:** 37 22 81 — 36 97 69 — 36 50 02

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, Rua Augusta n.º 275, 5.º, 1100 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

A secção «Consultório Fiscal» vai ser iniciada com uma questão que nos foi colocada pela empresa Mabor e cujo conteúdo interessa a todas as empresas que procederam ao pagamento dos subsídios de refeição em dinheiro desde a entrada em vigor do Orçamento para 1988.

Dada a importância desta questão, não se estranhará que seja dada uma resposta mais longa, mais fundamentada e mais pormenorizada do que virá provavelmente a ser no futuro a norma desta secção.

Como sempre sucederá em questões controversas, a resposta vai conter apenas a opinião do membro da redacção a quem foi confiada. E como também virá a suceder, nem sempre a opinião exprimida nesta revista irá coincidir com a posição tomada pela Administração.

Mas em todos os casos se procurará tomar nas páginas desta revista a posição que se considere correspondente à correcta solução legal dos problemas que nos forem colocados.

## Subsídio de refeição e taxa social única

*O Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 16 de Junho, que institui a taxa social única, veio estabelecer uma discriminação entre subsídios pagos em dinheiro e os pagos através de senha ou tickets, isentando estes últimos dos respectivos descontos.*

*A Assembleia da República, na Lei do Orçamento para 1987, veio a reconhecer a plena igualdade de tratamento quer em sede de imposto profissional quer em sede de taxa social única (artigos 32.º e 72.º da Lei n.º 49/86).*

*Surge, no entanto, uma circular da Direcção-Geral da Segurança Social veiculando o entendimento que a alínea e) do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 140-D/86 estava em vigor face à caducidade do artigo 72.º da Lei n.º 49/86, de 3 de Dezembro.*

*Sem pretender discutir aqui e agora a justeza desta discriminação, pretendia saber a vossa opinião sobre aquele entendimento veiculado pela administração pública.*

Mabor — Manufactura Nacional de Borracha, SA

1. A história desta questão está abundantemente documentada nas circulares da Direcção-Geral da Segurança Social, que publicamos em anexo.

Alguns meses depois da cessação da vigência do Orçamento para 1987, a Direcção-Geral da Segurança Social distribuiu uma «orientação normativa» (o equivalente às tradicionais circulares da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos) sobre o que designa como «base de incidência contributiva» da taxa social única.

Dessa «base de incidência contributiva» tinham sido afastados pela alínea c) do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho, os subsídios de refeição pagos em senhas de almoço.

Mas na Lei do Orçamento do Estado para 1987 foi introduzido um artigo, o 72.º, que eliminou a distinção entre subsídios de refeição pagos em

senhas de refeição e os que fossem pagos em dinheiro até ao limite de 500 escudos por dia útil.

O que vinha transportar para a definição dos rendimentos sujeitos a taxa social única o regime já existente para a tributação em imposto profissional dos rendimentos do trabalho.

Numa circular distribuída perto de cinco meses depois da cessação de vigência do Orçamento de 1987, vem a Direcção-Geral da Segurança Social, baseando-se na afirmação que «a doutrina e a jurisprudência perfilham o ponto de vista de que as normas da Lei Orçamental têm um horizonte limitado ao ano civil a que o orçamento respeita», concluir que o regime introduzido pelo artigo 72.º da Lei Orçamental deixou de vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1988.

E perante as dificuldades de ressuscitar a revogada alínea c) do artigo 14.º

do Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho, procede a uma indagação da «vontade presumível do legislador» para concluir que esta era apenas a de estabelecer «uma orientação restrita ao período de vigência da Lei do Orçamento, findo o qual voltaria a entrar em execução o disposto no Decreto-Lei n.º 140-D/86».

As empresas deveria, em consequência, ser exigido o pagamento do acrescido à taxa social única, desde Janeiro, se nesse período de tempo tivessem pago os subsídios de refeição em dinheiro. Mas não seriam cobrados juros de mora, uma vez que o atraso do pagamento não era «inequivocamente imputável aos contribuintes».

Mas, pouco depois da divulgação desta circular, a mesma Direcção-Geral reconsidera e, através de uma telex, manda suspender a sua aplicação, a fim de proceder «a um estudo aprofundado da matéria».

E, depois deste estudo aprofundado, publica nova circular, onde se reafirma toda a argumentação da primeira e manda aplicar o imposto aos subsídios de refeição pagos em dinheiro desde Janeiro e mais uma vez decide que se não deve proceder à cobrança de juros de mora entre Janeiro e Outubro.

2. São assim colocadas nestas circulares duas questões de fundo: a primeira é a de saber se seria possível proceder à «represtinação» do regime revogado pela disposição contida no Orçamento para 1988. A segunda, ainda com maiores implicações, se é possível sustentar que as normas contidas na Lei do Orçamento se não podem, em caso algum, manter em vigor após a cessação de vigência deste, sujeita esta

como está ao «princípio da anualidade».

3. Se se aceitasse que a norma do Orçamento do Estado que está em causa tivesse sido objecto de revogação estaríamos perante um problema de repristinação, tal como está configurado no número 4 do artigo 7.º do Código Civil? Aí se dispõe que em caso de «revogação de lei revogatória» esta revogação não faz renascer o regime original, o que era regulado pela lei existente antes da entrada em vigor da lei revogatória. Esta «negação da negação» não repõe o *statu quo ante*, ainda que essa não reposição possa criar problemas de regime legal, por ter desaparecido a norma que anteriormente regulava uma certa situação<sup>1</sup>.

E só é possível estarmos perante um caso de repristinação se for esta a expressa intenção do legislador<sup>2</sup>: por isso se faz na «orientação normativa» que criou todo este problema um apelo à intenção do legislador não para fundamentar a possibilidade da repristinação, mas sim para negar a sua existência; sendo intenção do legislador que a alteração do regime durasse apenas um ano, não existe uma norma revogada a repristinar mas apenas uma norma cuja vigência esteve suspensa pelo prazo de um ano.

Mas esta forma curiosamente tortuosa de colocar o problema não tem sentido.

Em primeiro lugar, não existe qualquer prova de que a intenção do legislador fosse suspender por um ano o regime que distinguia entre o pagamento dos subsídios de refeição feito em dinheiro e que fosse feito em senhas de refeição. Pelo contrário, há documentação bastante para provar que a intenção inequívoca do legislador foi pôr termo a um regime que considerou discriminatório.

E, inspirado por motivos de supressão de uma situação discriminatória, não pretendia fazê-lo apenas por um ano, pretendia proceder a uma harmonização dos regimes dos encargos para-fiscais e dos impostos.

Mas a vontade eventual do legislador poderia ter relevância apenas para justificar a possibilidade da existência

da repristinação, que se pretende negar quando se afirma que a norma não revogou o regime legal, apenas o suspendeu. Seguindo esta linha de raciocínio, pode concluir-se que a circular normativa em causa põe a questão às avessas. Usa um fundamento que poderia justificar a existência de repristinação, para negar que ela se vá verificar.

E, o que é mais importante, todo este problema está prejudicado se atendermos ao conceito próprio de repristinação: ele apenas se dá quando estamos perante a revogação de uma norma revogatória. E apenas neste caso se tem de atender à intenção do autor da norma que revoga uma norma revogatória.

Mas a questão que aqui está colocada não diz respeito à revogação de uma norma, mas à sua possível caducidade, se entendermos que a regra da anualidade orçamental implica a sua cessação de vigência ao fim de um ano.

Se se entender que a vigência da norma em causa está condicionada pela vigência do Orçamento, estaremos perante um caso de caducidade<sup>3</sup> e não de revogação. Não se trata pois de invocar, ao arrepio da verdade histórica, que a intenção do legislador era a mera suspensão do regime legal existente. Melhor seria afirmar que, uma vez que estamos perante um caso de caducidade e não de revogação, se não aplica o princípio geral expresso pelo número 4 do artigo 7.º do Código Civil.

4. Ultrapassado o problema da repristinação, podemos agora averiguar se é exacto que a «doutrina e a jurisprudência perfilham o ponto de vista que as normas da Lei Orçamental têm um horizonte temporal limitado ao ano civil a que o Orçamento respeita», como se diz na «orientação normativa».

Em primeiro lugar, quanto à jurisprudência, esta asserção não é verdadeira: o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 461/87, ao tratar de problemas de constitucionalidade da Lei Orçamental, afastou um pedido de inconstitucionalidade com esse fundamento, por entender que apenas as receitas e as despesas se encontravam sujeitas à regra da anualidade<sup>4</sup>. E na doutrina também

se encontra quem defenda a existência de «normas gerais e abstractas e de duração indeterminada»<sup>5</sup> contidas na Lei do Orçamento.

Mas aqui não encontramos unanimidade. Lobo Xavier considera que se forem incluídos preceitos fiscais no Orçamento eles não poderão vigorar por mais de um ano civil, por ser este o período de vigência do Orçamento<sup>6</sup>.

Posição que, como já vimos, é também a sustentada por Paulo Otero por considerar que «se o princípio da anualidade é característica da lei orçamental, não pode o intérprete vir a considerar que o mesmo apenas abrange certas disposições do Orçamento»<sup>7</sup>.

Contudo, salvo o devido respeito, não nos parece que esta posição se possa considerar como indiscutível. E que tenhamos obrigatoriamente de considerar como destinado a vigorar apenas um ano tudo o que foi incluído na Lei do Orçamento, mesmo quando era intenção inequívoca do legislador criar normas que partilham da tendência para a duração por tempo indeterminado típica das normas jurídicas.

Como escreve A. Sousa Franco, do ponto de vista político, «a anualidade encontra a sua base na necessidade de assegurar que o controlo que a Assembleia efectua sobre a gestão dos dinheiros públicos seja feito com uma regularidade e num período de tempo que não permita frustrar os fundamentos da autorização orçamental»<sup>8</sup>. A aprovação anual do Orçamento, a renovação da autorização política para efectuar despesas e para cobrar receitas está necessariamente submetida à vigência por um prazo bem definido (entre nós um ano) como regra do da partilha do poder orçamental entre os vários órgãos de soberania. O parlamento não pode delegar os seus poderes alargando os prazos da autorização.

Mas, como sublinhou Jesh, a competência legislativa em matéria fiscal e a competência para aprovar o Orçamento são, tanto do ponto de vista da sua origem histórica como também do seu próprio significado no moderno Estado do Direito, duas faces do poder tributário do parlamento<sup>9</sup>.

Nada impede por isso que, ao mesmo tempo que aprova o Orçamento como norma habilitante (*Ermächtigungsnorm*)<sup>10</sup> para efectuar determinadas despesas e cobrar determinadas despesas, exerça a sua competência legislativa incluindo no Orçamento normas jurídicas destinadas a vigorar por tempo indeterminado e a terem efeitos jurídicos sem a mediação da futura publicação de um decreto-lei pelo Governo.

Nada mais isto representa que a consequência do facto de a Lei do Orçamento possuir «as virtudes normativas das restantes leis»<sup>11</sup>. E *de jure condendo*, seria preferível que a Assembleia definisse, ainda antes do começo do ano, um conjunto de leis fiscais que iriam constituir o quadro imediato das relações entre a Administração e o contribuinte, em vez de proceder a uma vasta delegação de poderes através da aprovação de um conjunto de autorizações legislativas, a concretizar em tempo indeterminado e cujos exactos contornos são apenas esboçados pela autorização já aprovada. Em muitas vezes com efeitos desde o princípio do ano — incorrendo assim numa situação de retroactividade, ainda que de segundo ou terceiro grau.

6. Mas vamos admitir que fazem vencimento às opiniões acima consideradas sobre a anualidade plena da Lei Orçamental. Deverão as empresas que optaram pelo pagamento dos subsídios de refeição sob a forma de dinheiro repor a quantia em dívida, isto é, proceder a descontos correctivos sobre os salários pagos este ano?

Se se aceitar que é esta a posição mais correcta, começa por ser necessário salientar que os prejuízos que isto vai causar às empresas provêm integralmente da inércia e da falta de zelo da direcção-geral em causa. Se esta adoptava a tese da anualidade plena da Lei Orçamental, era seu dever exteriorizar atempadamente esta sua orientação. E por atempadamente entenda-se antes do presente ano, para permitir que logo desde Janeiro as empresas rectificassem o seu comportamento.

Esperando quase cinco meses para

publicar a sua primeira «orientação normativa» e suspendendo-a pouco depois para fazer um estudo aprofundado deste problema — quase dando a impressão que se tratava de uma questão de todo imprevisível —, a Administração, pela sua inércia e desleixo, vem criar problemas a terceiros. E não podemos tratar aqui desta questão, mas parece mesmo poder afirmar-se que incorre em responsabilidade civil, se a sua posição vier a fazer o vencimento.

Mas não é só aqui que podemos prever algumas complicações. Vamos admitir que algumas empresas impugnam a liquidação deste encargo parafiscal. Vamos admitir também que os tribunais fiscais aceitam a tese de que as disposições do Orçamento se destinam a vigorar apenas por um ano.

Ora aquilo que apenas tinha sucedido em casos muito limitados e em disposições de escassa importância em Orçamentos anteriores tem um papel bem mais importante no Orçamento deste ano: nele figuram várias disposições com efeito directo e imediato, incluindo uma — o n.º 3 do artigo 34.º da Lei n.º 2/88, Orçamento do Estado para 1988 — que eleva de 16 para 17 por cento a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado.

Neste caso era indiscutível a in-

tenção do legislador de introduzir uma modificação permanente na lei fiscal. Mas se se impuser o princípio da anualidade plena e sem excepções, a partir de Janeiro do próximo ano poderemos considerar como deixando de estar em vigor este aumento da taxa para 17 por cento, uma vez que o Orçamento do próximo ano não contém qualquer disposição neste sentido. O mesmo se passando com outras disposições do Orçamento, como a substituição da tabela do imposto sobre veículos operada pelo artigo 39.º e o novo regime das despesas não documentadas criado pelo artigo 57.º.

Em todos estes casos o Governo optou por introduzir na proposta orçamental disposições com efeito directo, em vez de autorizações legislativas.

Não se pode pois concluir que existam entre os vários sectores governamentais com responsabilidade na administração e cobrança de impostos e na administração e cobrança de encargos parafiscais unidade de opiniões sobre o alcance e consequências do princípio da anualidade orçamental. Mas não parece possível que se opte por utilizar uma outra das concepções conforme mais convenha a cada um dos departamentos interessados.

J. L. Saldanha Sanches

<sup>1</sup> Ver em Oliveira Ascensão (*O Direito — Introdução e Teoria Geral*, 2.ª ed., Lisboa, 1980) um exemplo das dificuldades a que isto pode conduzir.

<sup>2</sup> F. A. Pires de Lima-J. M. Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, 2.ª ed., Coimbra, 1979, p. 44.

<sup>3</sup> Há caducidade da lei quando a cessação de vigência se dá pela mera ocorrência de um facto, nomeadamente o decurso de um prazo. Oliveira Ascensão, *O Direito*, p. 258.

<sup>4</sup> Com anotação discordante de Paulo Otero, numa obra em curso de publicação (*Jurisprudência Financeira do Tribunal Constitucional*).

<sup>5</sup> Guilherme Oliveira Martins, *Lições sobre a Constituição Económica — Constituição Financeira*, 2.ª vol., Lisboa 1984/85, p. 303.

<sup>6</sup> «Enquadramento Orçamental em Portugal: Alguns Problemas», *Revista de Direito e Economia*, 1983, p. 242, nt.

<sup>7</sup> Na citada obra em curso de publicação.

<sup>8</sup> *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, p. 319.

<sup>9</sup> Dietrich Jesch, *Gesetz und Verwaltung*, 2.ª ed., Tübingen, 1968, p. 105.

<sup>10</sup> Karl M. Heutlage, *Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung*, VVDST, Berlim, 1956, p. 11.

<sup>11</sup> José Manuel Sérvulo Correia, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, 1987, p. 299.