

# CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

N.º 354

ABRIL-JUNHO 1989

---

BOLETIM  
DA  
DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS  
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS  
LISBOA

# A REFORMA FISCAL PORTUGUESA NUMA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

---

**J. L. SALDANHA SANCHES**

*Jurista do Centro de Estudos Fiscais  
Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa*

## **I — Os princípios constitucionais do Estado Fiscal**

### **A. Uma constituição fiscal material**

A existência de princípios constitucionais sobre o conteúdo material das leis fiscais — ou a ordenação constitucional do sistema fiscal — é um dos aspectos mais salientes da Constituição de 1976. Criada numa situação em que se acentuava o papel redistributivo da actividade financeira do Estado, esses princípios vinham atribuir dignidade constitucional aos aspectos essenciais das leis fiscais: desde a reafirmação do clássico princípio da legalidade e da tipicidade dos impostos no art.º 106.º e da atribuição, em termos muito vastos, do direito de resistência aos sujeitos passivos das obrigações fiscais, até à tentativa de modelar constitucionalmente o conteúdo dos principais impostos.

Mas estes princípios contidos nos art.ºs 106.º e 107.º não podem ser considerados isoladamente: é que constituindo a cobrança dos impostos apenas um dos aspectos da redistribuição de rendimentos efectuada pelo Estado, os princípios fundamentais da tributação têm que reflectir também os objectivos que o Estado se atribui na sua intervenção social. E daí que tão determinante como os preceitos directamente respeitantes ao conteúdo de cada imposto, seja a ampla recepção constitucional dos princípios do Estado prestador através de criação de direitos sociais económicos.

É que na verdade Estado Fiscal e Estado Prestador (*Steuerstaat* e *Leistungsstaat*) são realidades com elevado grau de conexão: o grau de interferência do Estado nos direitos patrimoniais dos administrados está directamente determinado pelas consequências

financeiras dos deveres que a si próprio se atribui. E a positivação dos direitos sociais fundamentais tem por isso imediatas consequências na definição dos princípios estruturantes do sistema fiscal.

É a partir deste conjunto de princípios constitucionais que teremos de traçar as vinculações constitucionais, positivas e negativas, do legislador ordinário. A partir deles se podem pois encontrar os princípios modeladores da reforma constitucional que aparece, também ela, como um mandato imperativo do texto constitucional.

A existência de um sistema progressivo ou meramente proporcional, o grau de progressividade e a opção por certos factos que vão constituir tipos fiscais — os factos tributáveis — em detrimento de outros, têm por isso uma dimensão constitucional.

Mas parece também essencial colocar uma questão prévia que é a da própria necessidade da determinação constitucional dos princípios fundamentais da tributação.

Representou isso uma efémera consequência do espírito da época, das particularidades históricas em que a Constituição foi elaborada e será por isso uma limitação indevida e inoportuna à discricionariedade do legislador ordinário?

Procurar-se-á demonstrar que independentemente das marcas inevitáveis do momento histórico da elaboração constitucional (e algumas foram já removidas pela revisão constitucional de 1982) a criação de um corpo de princípios constitucionais de tributação é uma das consequências inevitáveis do aparecimento e formação do moderno Estado Fiscal.

E por isso, independentemente da concreta decisão do legislador constitucional — corporizar as suas formulações em normas com grande densidade e por vezes com quase irremovíveis contradições axiológicas —, um corpo de princípios constitucionais e uma jurisprudência constitucional que os deverá formular, desenvolver e concretizar, são uma inevitável consequência da situação actual. E um limite indispensável ao arbítrio e ao excessivo casuismo do legislador ou a excessivas flutuações conjunturais para as leis tributárias.

## B — Estado prestador e estado fiscal

### A Construção de um «*Status positivus*»

Na formulação clássica de Jellinek enquanto o individualismo liberal cria o *status negativus* ao obrigar-se a respeitar a sua esfera de liberdade e um *status activus* ao conferir-lhe determinados direitos de intervenção, participação política e cooperação na formação da vontade geral vai surgir o *status positivus* quando se reconhece o direito dos indivíduos a certas prestações do Estado<sup>(1)</sup>.

Ora são esses direitos a determinadas prestações do Estado que a Constituição de 1976 vem aceitar em termos muito amplos, nomeadamente quando reconhece no seu art.º 81.º que «todos têm direito a segurança social». E ao fazê-lo está a consagrar um alargamento das funções e finalidades do Estado que vem apenas constitucionalizar uma situação criada nos finais da década de sessenta, quando se verifica em Portugal uma aceleração na montagem do aparelho administrativo do estado-providência.

A criação do estado providência enquanto resposta do Estado ao movimento de modernização e diferenciação social está ligada à expansão dos «mercados e perdas das 'funções de segurança' da família e outras comunidades»<sup>(2)</sup>. E ao aumento das funções do Estado que acompanha o aparecimento da moderna sociedade industrial.

(1) V. a síntese de Reinhold Zippelius «Teoria Geral do Estado». Tradução de Luís Cabral de Moncada, 2.ª ed., Lisboa 1984, p. 176. E como faz notar Josep Isensee não estão destinados a evitar ilicitudes mas a tutelar necessidades criadas por situações de doença, velhice ou desemprego «Die Grundrecht auf der Sicherheit — Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaats», Berlim, p. 22. Mas a existência destes direitos positivos não é incontroversa. E a negação da sua existência é um dos aspectos centrais da corrente de pensamento a que está ligado Richard Posner e que sustenta a sua inexistência na constituição americana. David Currie «Positive und negative Grundrecht», Archiv für Öffentliches Recht, 1987, p. 230.

(2) Peter Flora e Arnold J. Heidenheimer «The Development of Welfare States in Europa and America» Londres 1984, pág. 6. O carácter tardio do aparecimento do *welfarestate* entre nós, ligado à persistente ruralidade da sociedade portuguesa, revela-se até no objecto deste estudo que exclui da sua análise Portugal, a Grécia e Espanha.

Mas aqui interessa-nos sobretudo a análise das consequências fiscais que a positivação dos direitos sociais fundamentais vai ter para o elenco das competências materiais do Estado; e numa concepção mais geral para a determinação dos fins que este deverá prosseguir (*Staatzielbestimmungen*)<sup>(3)</sup>: entre a criação de direitos fundamentais e as competências materiais do Estado existe uma interrelação<sup>(4)</sup> uma vez que ao reconhecer a existência de certos direitos o Estado se vai obrigar (e adquirir competência para ...) à prossecução de certas actividades. E o reconhecimento da existência de direitos sociais fundamentais vai por isso ter consequências na sua actividade financeira e uma influência directa no conteúdo das leis fiscais.

Para estas não será indiferente que o Estado se atribua ou não tarefas no campo da satisfação desses direitos. E uma vez que a incorporação de certos princípios no ordenamento constitucional ou por outros termos a sua determinação pelo acolhimento do princípio do Estado Social vai implicar a atribuição de um mandato ao legislador<sup>(5)</sup> pois este deve corporizar através da sua actividade legislativa os princípios orientadores contidos no texto constitucional. E as leis fiscais sofrerão também uma vinculação derivada da necessidade de dar corpo a estes *princípios orientadores* (*Leitprinzipien* ou *Leitgrundsätze*)<sup>(6)</sup> o que, em acréscimo às normas que directamente mol-

<sup>(3)</sup> Sobre a questão da «*Staatzielbestimmungen*», que se torna um problema central quando o Estado deixa de limitar a sua actuação à obtenção da *pax, tranquillitas, ordo e justitia*. V. Ulric Scheuner «*Staatzielbestimmungen*» Fst. für Forsthoff, 1972, p. 325. Jorg Lücke «*Soziale Grundrecht als Staatzielbestimmungen und Gesetzgebungsaufträge*», *AöR*, 106, p. 16 Rainer Whal «*Grundrecht und Staatzielbestimmungen in Bundesstaat*» *AöR*, 1987, p. 27. Contra o uso deste conceito por o considerar redutor, J. Gomes Canotilho «*Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*», Coimbra 1982, p. 287.

<sup>(4)</sup> Scheuner ob. cit. p. 338.

<sup>(5)</sup> Estamos perante um mandato de legislação (*Gesetzgebungsaufträge*) quando a Constituição remete a regulação de um certo assunto para o legislador ordinário, depois de traçar os contornos essenciais ou os limites do seu regime. Scheuner, p. 338. Lücke, p. 15. O legislativo serve assim de mediador para a execução dos fins que o Estado se determinou a concretizar e para moldar a actividade da Administração e as valorações da jurisprudência.

<sup>(6)</sup> No sentido de precisar determinações constitucionais. Lücke, ob. cit. p. 27.

dam os conceitos fundamentais da tributação, irão atribuir uma segunda vinculação positiva ao seu conteúdo.

## II — O princípio do Estado Fiscal: consequências constitucionais

Mas como pura consequência ao nível das formas jurídicas de organizar e limitar o poder de tributar (ou de distribuir os encargos tributários) surge o que tem sido chamado de Estado Fiscal ou numa concepção distinta, o princípio do Estado Fiscal (*Steuerstaatlichkeit*).

O conceito de Estado Fiscal (*Steuerstaat*) foi avançado por Joseph Schumpeter<sup>(7)</sup>, depois da I Guerra Mundial<sup>(8)</sup>, isto é, no momento em que as funções financeiras do Estado tinham registado um enorme alargamento, e se começam a registar as mutações que tornam o imposto, não uma mera forma de obter recursos para o financiamento do Estado, mas sim um modo de actuação pública para a obtenção de certos objectivos de política económica e social.

Estado fiscal torna-se assim o aspecto financeiro do Estado Social, a condição necessária ao funcionamento do Estado Prestador<sup>(9)</sup> e a consequência inevitável da codificação dos direitos sociais fundamentais e da assunção pelo Estado do dever de ter uma actividade reguladora da economia. E constitui simultaneamente uma expressão pouco rigorosa — quase pleonasmo lhe chamou o seu

<sup>(7)</sup> Publicado em 1918. Reedição e tradução francesa em «*La Crise de l'Etat Fiscal*», in «*Imperialisme et Classes Sociales*», Paris 1972.

Para um balanço do seu significado, v. Ricardo Galle Saiz «*En El Centenario de Schumpeter. Crisis Fiscal o Y Legitimation Politica*» *Hacienda Publica Espanhola*, n.º 83, p. 269.

<sup>(8)</sup> Para o papel determinante que tiveram a I e II Guerra no aumento das despesas do Estado, v. Dennis Müller «*The Growth of Government*» IMF Staff Papers, Março 1987, p. 115, Alan Peacock «*The Economic Analysis of Government and Related Themes*», Londres 1979, p. 105.

<sup>(9)</sup> Isto no sentido da passagem da mera intromissão fiscal (*Eingriffe*) ligada a obtenção de recursos para a satisfação das necessidades do Estado para a criação de prestações deste. O Estado Fiscal é uma exigência do Estado prestador que procede a transferências de rendimentos. Hans-Peter Schneider «*Möglichkeiten und*

autor<sup>(10)</sup> — uma vez que os conceitos Estado Imposto estão sempre ligados e simultaneamente um *topos*<sup>(11)</sup> que permite clarificar as mudanças profundas que se verificam nos princípios estruturantes da lei fiscal, quando se faz corresponder a estruturação dos poderes do Estado às novas formas estatais emergentes.

E são essas profundas mudanças na essência do Estado e na essência do imposto que faz com que o princípio do Estado Fiscal (*Steuerstaatlichkeit*), na expressão de Karl Heinrich Friauf<sup>(12)</sup>, venha ganhar autonomia e uma expressão própria entre os princípios estruturantes do Estado pós-industrial<sup>(13)</sup> como manifestação especificamente financeira de princípios como o do Estado Social e do Estado juridicamente organizado.

E precisamente porque as questões jurídicas ligadas à questão essencial da limitação dos poderes do Estado e da defesa dos direitos de propriedade perante a sempre mais poderosa intromissão estatal levam à tendência actual para constitucionalizar as questões fiscais. Através da expressa consagração constitucional de prin-

---

Grenzen der Steurreform aus verfassungsrechtlicher Sicht» in «Staatfinanzierung in Wandel» ed. por Karl Heinrich Hausmeyer, Berlim 1982, p. 121, o que justifica a oposição radical das posições anti-intervencionais ao conceito de Estado Fiscal e ao tipo de actuação pública que ele cria. V. Walter Leisner «Der Steuerstaat — Weg der Gleichheit zur Macht», *StuW.* 1986, p. 305.

<sup>(10)</sup> Schumpeter, ob. cit., p. 252.

<sup>(11)</sup> Josep Isensee «Steuerstaat als Staatform» in «Hamburg, Deutschland, Europa. Beiträge zum Deutschen und Europäischen Verfassung Verwaltungs und Wirtschaftrecht» Tübingen 1977, p. 409.

<sup>(12)</sup> K. H. Friauf «Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommenbesteuerung — Zur verfassungsrechtlichend Problematik des § 2 a EStG», *StuW.* 1985, p. 308.

E a relação do Estado Fiscal com o Estado providência, faz com que a crise do Estado Fiscal seja o aspecto financeiro da crise do Estado Providência. V. Günter Hadtkamp «Krise des Steuerstaat», *Staatfinanzierung in Wandel*, p. 11. Mas é preciso distinguir entre crise política ou de legitimação e crise financeira por crescimento excessivo da dívida pública. V. Christian Seidl «Krise oder Reform des Steuerstaat», *StuW.* 1987, p. 185.

<sup>(13)</sup> Que afloram confusamente entre nós desde o fim da década de sessenta. E de forma confusa por se darem numa sociedade marcada por um elevado dualismo no sentido da coexistência de níveis de desenvolvimento de grande desigualdade.

cípios modeladores para as principais formas de imposto no art.º 107.º da C.R.P., o que representou a percepção do legislador constitucional das profundas mudanças que se iam dar na esfera da relação jurídica tributária. No aparecimento e consolidação de uma jurisprudência constitucional<sup>(14)</sup> como se vai dando de forma incipiente entre nós. Na busca doutrinal de princípios e valores que transformem o caos das normas fiscais num sistema dotado de um mínimo de coerência interna.

A constitucionalização do direito fiscal representa por isso uma evolução irreversível na sua evolução actual e será uma questão tanto mais aguda quanto mais intenso for o esforço estatal, quer para aumentar o nível das suas exacções tributárias (como sucedeu entre 1976 e os meados da década de 80) ou para reduzir o incumprimento das leis fiscais, como parece estar a suceder no período que agora vivemos.

E em qualquer dos casos, quer pelo aumento quantitativo das exacções, quer pela criação do complexo aparelho de fiscalização e controlo: na sua dupla função de localizar as violações da lei fiscal nomeadamente quando esta impõe deveres de cooperação aos contribuintes (fim penal) e de localizar as situações tributáveis não detectadas pela Administração (finalidade fiscal)<sup>(15)</sup>.

E este tipo de actividades de controlo fiscal, se do ponto de vista administrativo representa «compliance costs», isto é despesas que são necessárias para assegurar a efectiva cobrança dos impostos (e se contrapõe assim aos normais «collection costs», ou custos de cobrança), do ponto de vista jurídico-constitucional representa uma outra zona de problemas que se vêm adicionar aos da mera intromissão patrimonial: pela sua própria natureza de actividades de polícia vão restringir e pôr em causa direitos fundamentais como o da privacidade e o direito de orientar os seus negócios privados da forma que a cada um melhor aprover<sup>(16)</sup>, colocando assim a necessidade

---

<sup>(14)</sup> Ver o balanço da experiência italiana neste campo em «Fisco e Costituzione: Questioni Risolte e Questioni Aperte», Enrico de Mita Milão 1984.

<sup>(15)</sup> Michel Streck «Die Steuerfahndung», Colónia, 1986, p. 41. Tipke/Kruse AO § 208 an. 2.

<sup>(16)</sup> Estas questões têm interessado especialmente os juristas anglo-saxónicos. V. Arthur Miller «Tax Compliance Individual Privacy: A Conflict Between Social

da construção de um outro corpo de princípios que, pela natureza do bem jurídico em causa, se não podem considerar idênticos aos que vigoram no campo do direito penal primário<sup>(17)</sup>.

Em conclusão, a passagem para a fase do Estado Fiscal vai implicar a constitucionalização do direito fiscal nos seus aspectos fundamentais, vai levantar com frequência o problema da constitucionalidade da lei fiscal.

E por isso as tentativas de dar dignidade constitucional aos princípios fundamentais da lei fiscal, independentemente do acerto de todas as valorações aí contidas<sup>(18)</sup>, nada mais é do que o reflexo constitucional do estágio atingido pela fiscalidade portuguesa. E boa parte dos problemas que marcaram os últimos anos da prática fiscal nada mais representam do que o choque de concepções entre uma fiscalidade de tipo novo que a Constituição procura delimitar e uma legislação marcada por concepções adequadas a um outro tipo de situação: enquanto anteriormente dispunhamos de um estado autoritário<sup>(19)</sup> com uma fiscalidade leve passamos para uma situação

---

Objectives» in «Income tax Compliance — A Report of the ABA Section of Taxation Invitational Conference on Income tax Compliance», Boston 1983, p. 173 e «Income Tax, Enforcement, Compliance and Administration» Canadian Tax Foundation, 1982.

(17) Observa por exemplo Figueiredo Dias in «As Associações Criminosas» no Código Penal de 1982 (arts. 287.º e 288.º) RLJ, p. 42 que o tipo penal «associação criminosa» é inaplicável sempre que se trate de crimes que pertençam ao direito penal secundário, como será sempre o caso de crimes fiscais e ainda mais, quando se trate de contra-ordenações. E isto porque o direito penal secundário tutela bens jurídicos sociais e não os bens jurídicos primários. Um problema semelhante é levantado por Arthur Miller (Tax Compliance..., p. 177) quando compara a admissibilidade da utilização dos registos de computador através dos quais hoje se procede a negócios e transacções para controlar o crime organizado e a inadmissibilidade do uso destas técnicas para controlar a fraude fiscal. Em linguagem do direito continental esta disparidade está ligada ao problema da hierarquia dos bens jurídicos.

(18) V. por exemplo a contradição axiológica entre a determinação do art.º 107.º n.º 1 que impõe atribuição do rendimento do agregado familiar (o que em termos fiscais significa a família clássica, assente no casamento) e as posições mais abertas tomadas sobre a família nos art.ºs 67.º e 68.º.

(19) Como exemplo do reflexo no campo fiscal dessa concepção autoritária do Estado ver por exemplo a célebre frase de Teixeira Ribeiro in a «A Contra-

em que o Estado aceita plenamente os princípios do Estado do Direito e pratica uma fiscalidade pesada<sup>(20)</sup>.

### III — Impostos redistributivos e estabilidade da lei

Mas como um argumento autónomo a favor da constitucionalidade dos aspectos fundamentais da lei fiscal está a função redistributiva do sistema fiscal e que, no caso português, é expressamente sublinhado pela Constituição<sup>(21)</sup>.

Essa função redistributiva da lei fiscal faz com que, em contraposição à neutralidade da época clássica espelhada no inatingível princípio de «let them, as you find them», exista uma possibilidade de desestabilização que é inerente à decisão democrática sobre a lei fiscal: Encontramos o seu modelo simplificado naquilo a que podemos chamar o «pesadelo de Müller»:

De acordo com os processos de decisão da democracia representativa e considerando a redistribuição do rendimento como um jogo de soma zero<sup>(22)</sup>, uma coligação formada por 51 % dos eleitores

---

«Reforma Fiscal», Coimbra 1969, p. 19 «é à Administração que compete decidir, *sem contestação possível do contribuinte*, se o seu lucro há-de ser determinado perante a contabilidade ou se há-de ser presumido pela comissão de fixação dos rendimentos» posição que ainda hoje, depois da revisão de 1971, do acolhimento pleno do princípio do Estado de Direito pela Constituição de 1976 e da revisão de 1982, continua a ser aceite por alguma jurisprudência. V. por ex. o caso da Empresa Têxtil Belino & Belino, L.da, 2.ª Instância, CTE, n.º 349, p. 399.

(20) É evidente que não é esse aumento da carga fiscal que justifica a adopção do princípio do Estado juridicamente organizada que exige que haja a possibilidade de revisão por um juiz com todas as garantias de independência das decisões da Administração que afectem a esfera jurídica dos administrados. Apenas acentua a premissa da questão.

(21) É convém distinguir entre este tardio entusiasmo pelo papel redistribuidor do Estado, quando o modelo começava a estar em crise e os excessos na redistribuição criticados por toda a parte e o carácter necessariamente redistributivo do Estado actual. Até porque como acentua Robert Norick mesmo o Estado mínimo do período liberal, o estado guarda-nocturno, tem algum papel redistributivo, pois oferece protecção a toda a gente «Anarchy, State and Utopia», Oxford 1986, p. 25.

(22) Ao contrário da afectação de recursos que pode optimizar a utilização dos mesmos.

(ou dos seus representantes) pode chegar a acordo para a aprovação de uma lei fiscal que prejudica os restantes 49 %.

Mas após a aprovação deste modelo de distribuição dos encargos tributários, nada impede que os 49 % prejudicados avancem com um novo esquema redistributivo que vá melhorar fortemente a situação dos 2 % menos beneficiados pelo primeiro arranjo. E que estes, mudando de campo, criem uma nova maioria que vai aprovar um novo esquema de distribuição dos encargos tributários tão instável quanto o anterior<sup>(23)</sup>.

E no limite teríamos assim o sistema fiscal em permanente equilíbrio instável, sujeito a constantes alterações com os consequentes prejuízos para a certeza e estabilidade do direito e para o funcionamento da economia.

Como remédio para esta instabilidade, como forma de conferir alguma estabilidade ao ordenamento jurídico-fiscal, temos portanto a criação de constrangimentos jurídicos à possibilidade da mudança quer através da consagração constitucional dos princípios fundamentais da distribuição dos encargos tributários, quer através da simples estabilização através das limitações aos poderes de tributar ou da «constituição fiscal» no sentido histórico da expressão<sup>(24)</sup>.

A necessidade de constitucionalizar as decisões fundamentais acerca do sistema fiscal surge, assim, nas escolas de pensamento apostadas na limitação dos poderes tributários do Estado e na criação de um quadro fiscal dotado de alguma estabilidade para a actuação

(23) Dennis Mueller «Interest Groups, Redistribution and Political Stability», *Economia*, Jan. 1984, p. 67. E mais desenvolvadamente «Public Choice» Cambridge University Press, 1979, p. 32.

(24) Sobre esta questão ver a obra clássica de James M. Buchanan e G. Brennan «The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution», Cambridge University Press, 1980. Para esta escola de pensamento só por meios constitucionais poderá o cidadão readquirir alguns dos poderes que o Estado adquiriu. Mas a necessidade de conferir estabilidade às leis fiscais está a ser aceite mesmo fora desta escola. Ver as observações de John G. Head e Richard Bird sobre a «quasi constitutional nature of tax systems» in «Tax Policy Options in the 1980», «Essays in Honor of Richard Good», ed. Sijbren Cnossen, Amsterdão, 1983, p. 4.

dos agentes económicos, tal como para aqueles que vêem na sistematicidade do sistema fiscal uma garantia implícita para o sujeito passivo das obrigações fiscais.

E neste segundo caso, considerando que o grau da intromissão fiscal coloca novos problemas da tutela da prioridade e de outros direitos individuais, apela-se para o *dictum* do legislador constitucional como a forma possível de criar, dentro do caos casuístico da lei tributária, uma ordenação fundamental, constituída pela formação de um conjunto de princípios que limitem a discricionariedade do legislador ordinário e tutelem por esta forma os direitos fundamentais dos administrados<sup>(25)</sup>. E nesse aspecto, a aplicação destes princípios ao direito fiscal nada mais é do que a aplicação ao direito fiscal do princípio do primado da Constituição<sup>(26)</sup>, com a impossibilidade de justificar por necessidades especificamente fiscais a formação de práticas inconstitucionais ou de leis que restrinjam de forma inaceitável direitos fundamentais.

A importância da Constituição para a definição dos parâmetros da reforma aparece assim como uma conclusão indiscutível. Ela é simultaneamente inculcada pela necessidade de conferir estabilidade e permanência à lei fiscal, como garantia contra equilíbrios instáveis perpetuamente postos em causa pelo arbítrio de maiorias de fácil formação<sup>(27)</sup>, quer pela necessidade de assegurar, em pleno Estado fiscal, a tutela da propriedade privada cuja compreensão é uma das consequências principais do crescimento da intromissão estatal.

Considerando em especial a instabilidade acrescida gerada pelo carácter crescentemente redistributivo do imposto e pela possível articulação de grupos especiais de interesses e maiorias instáveis,

(25) Klaus Tipke «Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis», Colónia, 1981, p. 40.

(26) Rainer Wahl «O Primado da Constituição», ROA, Abril 1987, tradução de António Francisco de Sousa, p. 64.

(27) Particularmente se atendermos à capacidade demonstrada pelos «grupos de interesses especiais» para usar a lei da maioria para distribuir rendimentos a seu favor, como já sublinhava Wicksell Walter Hettlich e Stanley Winer «Blueprints and Pathways: the Shifting Foundations of Tax Reform», NTJ, 1985, p. 433.

aparece como um imperativo da fiscalidade de hoje uma concepção material da justiça fiscal, que ultrapasse a visão puramente formal do princípio da legalidade<sup>(28)</sup> que, só por si, não responde às novas questões que se colocam.

O primado da Constituição pode permitir a eliminação do arbítrio parlamentar e a concretização da velha previsão de Hobbes *auctoritas non veritas facit legem*<sup>(29)</sup>. E passamos da situação vivida no período liberal, em que por não haver vinculação ao princípio da justiça material o Parlamento poderia atribuir qualquer conteúdo às suas leis<sup>(30)</sup>, para um outro em que se trata de saber se o legislador está ou não a executar o mandato de legislador (*Gesetzgebungsufträge*) contido na Constituição e que será sempre determinante a propósito do conteúdo da reforma fiscal.

Não é que o problema se esgote ao nível da definição de um certo número de parâmetros constitucionais e de verificação da sua congruência entre estes e as linhas principais da reforma. Provavelmente os problemas mais árduos colocar-se-ão ao nível da lei fiscal especial, em relação à concretização de princípios essenciais no *fine print* da legislação reformadora e da sua compatibilidade com a Constituição.

Mas o estudo dos princípios essenciais que são conformadores para a reforma fiscal é uma tarefa indispensável que deverá ser realizada como condição prévia ao estudo de cada uma das soluções concretas.

<sup>(28)</sup> Para essa concepção formal surgem como *questões centrais* problemas como o da retroactividade da lei fiscal. V. Carlos Pamplona Corte Real «As Garantias dos Contribuintes» Cadernos CTF, Lisboa, 1985, em especial p. 127 e segs.

<sup>(29)</sup> Citado por Dietrich Jesch «Gesetz und Verwaltung» 2.ª ed., Tübingen, 1968, p. 25.

<sup>(30)</sup> Klaus Tipke in «Grenzen der Rechtsbildung und Verwaltungsvorschriften in Steuerrecht», Colónia, 1982, p. 5. Mas esta concepção sobre a liberdade conformadora (*Gestaltungsfreiheit*) do legislador ainda sobrevive nas concepções positivas que mantêm a separação provinda de Kelsen entre Ética e Direito, não aceitando pois uma concepção axiológica do direito fiscal. V. Rainer Elschen «Steuerliche Gerechtigkeit — Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften?», StuW, 1988, p. 3. Contra esta tradição continental, pode contudo invocar-se a excepção do julgamento sobre a constitucionalidade das leis do Supremo Tribunal norte-americano.

#### IV — A jurisprudência constitucional portuguesa

Mas a definição dos princípios fundamentais da fiscalidade portuguesa, em função dos imperativos constitucionais contidos na CRP 1976 (uma vez que a Constituição de 1933, coerentemente com o escasso nível da intromissão fiscal então verificado se limitava a conter regras quanto à produção formal da lei fiscal), deverá passar pela análise das grandes linhas da jurisprudência constitucional portuguesa em matéria fiscal.

E digamos que tanto a Comissão Constitucional, como o Tribunal Constitucional têm sido chamados a pronunciar-se sobre questões que residem na compatibilidade entre certas leis fiscais ordinárias e os princípios constitucionais desde 1976 consagrados. E exerceram esta função a respeito de vários tipos de controvérsias situadas em diferentes zonas de problematicidade.

Procurando sintetizar, digamos que em primeiro lugar foram sendo chamados a pronunciar-se sobre a possibilidade de sobrevivência de velhos hábitos e prerrogativas da Administração perante o novo texto constitucional: foi a questão da admissibilidade plena do princípio *solve et repete* ou de certos poderes disciplinares da Administração que concretizavam uma concepção autoritária sobre a actuação do Estado.

Em segundo lugar tiveram também de se pronunciar sobre questões como a possibilidade de legislar de forma retroactiva em matéria fiscal: aqui já não se tratava de saber se as velhas formas eram compatíveis com as novas regras, mas quais as regras para problemas do tipo novo criados precisamente pelo aumento da intromissão estatal na economia.

Tributar de forma retroactiva e com o grau de retroactividade atingido, só podia ser explicado pelos problemas novos que o aumento da intervenção estatal criava para gestão de economia.

Em terceiro lugar o Tribunal Constitucional (neste caso apenas ele e não também a Comissão Constitucional) foi chamado a pronunciar-se sobre o conteúdo positivo de certos princípios constitucionais, como o imperativo da progressividade e sobre as suas consequências para o conteúdo da legislação fiscal.

E também, com uma frequência talvez excessiva em relação à importância real destes problemas sobre as competências constitu-



cionais do Governo e da Assembleia nas zonas juridicamente nebulosas da criação de taxas e de encargos para-fiscais.

E é esse corpo de princípios de produção jurisprudencial que vamos tentar sintetizar a seguir.

#### A — Os limites dos poderes da administração

A tradição de uma Administração autoritária, apta para tomar decisões finais com escasso ou nenhum controlo jurisdicional, constituiu um dos primeiros problemas que foram colocados à jurisprudência constitucional; os pronunciamentos dos órgãos encarregados de julgar a constitucionalidade das leis ordinárias não levaram a um exame sistemático de todas as práticas *contra jus* entre nós existentes. Mas levaram contudo à apreciação de algumas questões processuais que embora não representando o cerne das questões em jogo, constituíam afloramentos do problema de saber onde residiam os limites dos poderes da Administração.

Referimo-nos com isto aos julgamentos sobre a constitucionalidade do *solve et repete*, dos poderes disciplinares da Administração em relação aos técnicos de contas e das apreensões permitidas no Código do Imposto de Transacções e actualmente no Código do Imposto sobre Valor Acrescentado.

A questão da constitucionalidade do *solve et repete*<sup>(31)</sup> foi colocada ainda perante a Comissão Constitucional. A sua decisão, de não aceitar que o pagamento do imposto em dívida constituísse um pressuposto processual para apreciação da causa no processo de transgressão, mantinha de pé o essencial do sistema. Mas constituía um primeiro pronunciamento sobre a validade das prerrogativas da Administração perante um sistema constitucional que admitia sem restrições o princípio do Estado de Direito.

<sup>(31)</sup> «Pareceres da Comissão Constitucional», 5.º vol., p. 18 e «Diário da República», I série, 15 de Março, Resolução n.º 32/78. Sobre o problema da constitucionalidade deste instituto ver, do autor, «Princípios do Contencioso Tributário», Lisboa 1987, p. 85 e segs.

Mas com um outro alcance e contendo uma apreciação de poderes administrativos potencialmente capazes de uma lesão mais grave dos direitos dos cidadãos temos os pronunciamentos do Tribunal Constitucional acerca da possibilidade de suspensão dos técnicos de contas sem prévia decisão jurisdicional<sup>(32)</sup>. Levantada a questão pelo Provedor da República o Tribunal Constitucional veio declarar a inconstitucionalidade destas normas aplicando às relações entre técnicos de contas e Administração o princípio *due process of law* como condição prévia à tributação de sanções a um comportamento que a Administração considerava delituoso.

Já uma concepção menos exigente das restrições constitucionais à liberdade da Administração veio a prevalecer quando se admitiu a constitucionalidade das apreensões feitas no âmbito do imposto de transacções<sup>(33)</sup>. Aqui parece ter prevalecido a concepção que a natureza formal dos deveres do contribuinte (mera exibição de prova documental do cumprimento de um dever fiscal) não atribuíra poderes excessivos aos órgãos encarregados da execução da lei fiscal.

#### B — Taxas e encargos para-fiscais

Uma outra questão que tem provocado uma abundante produção de jurisprudência constitucional é a da partilha de poderes entre o Governo e a Assembleia da República em relação à criação quer de taxas, quer de encargos para-fiscais<sup>(34)</sup>.

<sup>(32)</sup> D.R., II série, 1986, 15 de Março.

<sup>(33)</sup> O Tribunal Constitucional veio aceitar esta «medida cautelar com carácter administrativo» embora com um voto de vencido. Nesse voto acentua-se particularmente a «indefinição temporal da medida» o que constitui um dos mais graves desvios desta possibilidade de apreensão. «Diário de República», II série, 12/11/86.

<sup>(34)</sup> A Jurisprudência do Tribunal Constitucional firmou-se na possibilidade atribuída à Administração de criar encargos desde que elas correspondam a prestações suas, reafirmando assim o conceito de taxa tradicional na doutrina portuguesa. Ver entre muitos outros os acórdãos dos casos Jonhson & Jonhson, D.R. II série, 7/4/87 de 31/7/86, ou os casos SOCER, D.R. II série, 7/1/87, 25/8/86.

E as questões com que o Tribunal Constitucional foi chamado a defrontar-se, consistiam principalmente na delimitação de poderes, entre a Assembleia da República e o Governo, em matéria de taxas. Limitando-se o Tribunal Constitucional a reafirmar a doutrina tradicional que a competência para a criação de taxas residia no Governo, rejeitando em especial uma tentativa da Assembleia da República, quando esta aprovou aquilo que deveria constituir uma nova versão da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, para chamar a si competências em matéria de criação de taxas<sup>(35)</sup>.

Mas se a competência para a criação de taxas pertence, nos termos do texto constitucional e mesmo da tradução constitucional portuguesa unanimemente sufragada pela doutrina, ao Governo (decorrendo naturalmente da sua competência administrativa), a questão tem já menos clareza quando passamos das taxas para a zona, composta de muitas realidades heterogéneas, da parafiscalidade.

Na parafiscalidade encontramos um conjunto de receitas públicas integrando um sistema de parafinanças produto de uma certa diferenciação ou fragmentação verificada dentro do aparelho administrativo do Estado: «ao lado do sistema financeiro clássico foram surgindo, já no nosso século, outros «sistemas financeiros», marginais ou laterais, que se integram na máquina estadual, mas com diversas estruturas, finalidades e natureza, devido à assunção de novas funções económicas e sociais por parte do Estado»<sup>(36)</sup>.

Criada à margem do controlo parlamentar as parafinanças e a parafiscalidade, escapam como assinala o prof. Sousa Franco, ao princípio de legalidade, atribuindo-se assim amplos poderes ao Governo.

<sup>(35)</sup> «Diário da República», I série, 3/7/87.

<sup>(36)</sup> António de Sousa Franco «Finanças Públicas e Direito Financeiro», Coimbra, 1987, p. 501.

Criticando o conceito de *parafiscalità* por o conceito misturar de forma híbrida elementos económicos com elementos jurídicos «Benedetto Cocivera sull Conceto de Tributo e sulla Natura Tributaria di Alcuni Proventi degli Enti Minori» Stude in Onore di Achilli Donato Gianini, Milão, 1961, p. 261.

E se considerarmos que a principal diferença entre os impostos e os encargos parafiscais são a sua afectação a *fins especiais* do Estado — enquanto os impostos têm como objectivo nos termos do art.º 106.º da Constituição a «satisfação das necessidades financeiras do Estado» os encargos parafiscais são destinados a funções parcelares do Estado, muitas vezes delegados para outras entidades, verificamos que entre estes encargos se encontram realidades com tanta importância social e económica como a Segurança Social.

Propondo-se fazer passar para a competência exclusiva da Assembleia da República «o regime legal dos impostos, contribuições diferenciais e outros tributos cobrados pelos serviços autónomos e pela Segurança Social e pelos organismos de coordenação económica e institucional públicos» que passariam a só poder ser modificados pela Assembleia da República, vinha este órgão de soberania restringir inconstitucionalmente os poderes administrativos do Governo tal como foi declarado pelo Tribunal Constitucional.

Mas convirá aqui distinguir entre matérias que caberão necessariamente à competência do Governo — como a determinação das taxas, tarifas ou preços cobrados pelos institutos públicos ou pelos organismos de coordenação económica que, sob a designação genérica e imprecisa de *tributos*, passariam a só poder ser modificados pela Assembleia da República e certos encargos parafiscais que, por falta da lei expressa se encontram completamente fora do controlo parlamentar e por isso demasiado dependentes de poderes administrativos do Governo, quando pelo conteúdo dos poderes que encerram e pela sua natureza se assemelham demasiado aos impostos para poderem suportar uma tão radical diferença de regime: as contribuições obrigatórias para o sistema da Segurança Social.

É que a evolução sofrida pelo sistema de Segurança Social, que começou por ser um sistema parcelar em que se estabelecia uma clara noção de contrapartida entre os pagamentos feitos e os benefícios recebidos, tornando-se depois um sistema universal<sup>(37)</sup> levou também

<sup>(37)</sup> Para a história desta evolução, v. A. L. Sousa Franco «Direito Financeiro e Finanças Públicas», Lisboa, 1982, II vol., p. 20.

a um crescente apagamento da distinção existente entre o imposto e descontos para a previdência, distinção que se apagou ainda mais com as duas alterações recentes no seu regime jurídico.

A primeira dessas alterações foi quando na revisão constitucional de 1982, ainda que sem tocar na divisão de competência entre a Assembleia da República quanto à criação ou modificações destas contribuições, o legislador constitucional veio reconhecer a importância entretanto assumida pelo sistema da Segurança Social determinando que o seu orçamento passasse a ser aprovado pela Assembleia da República ao mesmo tempo que o Orçamento do Estado.

Não fazia efectivamente sentido que com orçamento com a magnitude e a importância do Orçamento da Segurança Social, escapasse por completo ao controlo da Assembleia da República.

E a segunda modificação foi quando o Decreto-Lei n.º 40/86, de 4 de Março, veio fundir os chamados descontos para o Fundo de Desemprego e os descontos para a previdência na «taxa social única».

Se a modificação introduzida pelo legislador constitucional vinha reconhecer as mudanças estruturais de sistema, esta posterior modificação do legislador ordinário vinha pôr fim a um encargo parafiscal que a doutrina dominante já considerava como tendo a natureza de um imposto<sup>(38)</sup> e acentuar assim o fenómeno da crescente configuração fiscal destes encargos parafiscais.

Mas na fase actual da evolução do sistema a única diferença juridicamente relevante entre a taxa social única e um qualquer imposto parece ser a finalidade especial que este serve: a taxa social única será assim uma *Sonderabgabe*<sup>(39)</sup> uma receita com fim especial, tendo neste aspecto a sua única diferenciação em relação ao imposto.

(38) Alberto Xavier «Manual de Direito Fiscal», Lisboa, 1981, p. 70. Maria Teresa Lemos «Sobre a Natureza das Quotizações para o Fundo de Desemprego», Ciência e Técnica Fiscal, n.º 112, p. 7. A mesma concepção tem sido aceite pela jurisprudência. V. O caso Electroal, Ciência e Técnica Jurídica, 331/333, p. 411.

(39) Paul Kirchhof «Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmensystem» in Staatfinanzierung im Wandel, Ed. por Karl-Heinrich Hansmeyer, Berlim, 1982, p. 47.

E isto leva-nos a colocar dois problemas, ainda não abordados pela jurisprudência constitucional, excepto de forma incidental e não expressa, no recurso contra o alargamento a este campo das competências da Assembleia da República.

A primeira, de natureza formal, é o de saber se será possível sem desvirtuar o sistema constitucional de repartição de competências fiscais do Estado, continuar a aplicar aos princípios da produção legislativa em matéria de taxa social única (por exemplo, quanto à produção de normas sobre os rendimentos que a ele estão sujeitos ou ao nível das taxas) as mesmas regras que se aplicam, digamos, às taxas cobradas pelos órgãos de coordenação económica.

A segunda, de natureza material, é o de determinar os princípios que deverão reger a distribuição de encargos tributários no caso da taxa social única, nomeadamente o de saber se os problemas ligados à progressividade dos impostos ou à possibilidade da existência de impostos proporcionais ou regressivos lhes serão aplicáveis.

Em relação à primeira questão coloca-se o problema de saber se o princípio da legalidade fiscal tal como vem definido no art.º 106.º da Constituição não deverá receber uma interpretação suficientemente ampla para que nele caibam aquela forma peculiar de encargos fiscais que é constituída pela taxa social única. Militariam a favor desta posição o argumento puramente formal que a taxa social única veio incorporar uma realidade já antes considerada como imposto (as receitas do extinto Fundo de Desemprego), mas argumento mais importante do que este, a importância que estes encargos têm assumido nas relações entre o Estado e as empresas: recaindo sobre a folha salarial e não excluindo mesmo os rendimentos mais baixos, as receitas da Segurança Social transformaram-se na principal obrigação tributária (ou em rigor, paratributária) das empresas. E parece por isso dever ser-lhe aplicável as salvaguardas e as garantias que foram criadas a propósito das obrigações tributárias em geral<sup>(40)</sup>.

(40) Posição perfeitamente inversa a este respeito foi a do decreto-regulamentar n.º 12/83 de 12 de Fevereiro que versava sobre a tipicidade dos rendimen-

E a sua não inclusão expressa no princípio da reserva de lei parece representar apenas a lentidão tradicional com que o sistema jurídico no seu conjunto aceita a importância de novas realidades sociais e a lentidão em lhe aplicar princípios que desenvolveu para outras de igual cariz.

E a segunda questão que se põe é a de saber se não terá de se aplicar às formas de determinar o pagamento da taxa social única os princípios que foram desenvolvidos para a tributação do rendimento, se não mesmo o princípio da tributação única sobre o rendimento<sup>(41)</sup>.

À medida que o Estado incorpora em si aquilo que dantes eram as finalidades específicas do sistema de previdência, também as receitas desta deixam de ser receitas com afectação especial e se tornam receitas destinadas aos fins gerais do Estado. A diferença em relação aos impostos torna-se cada vez mais ténue e a necessidade de se lhes aplicar os princípios que disciplinam estes mais urgente: e a médio prazo, o problema que se coloca é o da plena integração das contribuições para a Previdência no sistema tributário global.

### C — A jurisprudência sobre a progressividade

A apreciação do tribunal Constitucional sobre a progressividade como um dos princípios estruturantes do sistema fiscal português foi feita de uma forma parcialmente incidental: a propósito do uso

---

tributáveis — para a Segurança Social: para este aspecto central da relação paratributária escolheu-se a forma legal do decreto-regulamentar.

<sup>(41)</sup> Na sua fase inicial a existência de um correspondente entre pagamento do particular e prestação pública justificava que as contribuições para a previdência se regessem pelo princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzip*) e não da capacidade contributiva. Este princípio da equivalência parece na literatura anglo-saxónica como o *quid pro quo principle* ou *benefit principle*, sendo alvo da refutação de Stuart Mill. Francis Isidro Edgworth «The Pure Theory of Taxation» in *Classics in the Theory of Public Finance* ed. por R. Musgrave e Alan Peacock, Londres, 1967, p. 120. Na literatura alemã Heinz Haller «Die Steuern», 2.ª ed. Tübingen, 1971, p. 13. O problema hoje é saber se se deverá aplicar a estes encargos o princípio da capacidade contributiva.

que o Governo fez de um autorização legislativa contida na Lei do Orçamento e que era acompanhada de uma outra que se propunha objectivos não inteiramente coincidentes com a primeira<sup>(42)</sup>.

Tudo se deu a propósito do que se tornou entre nós como uma praxe orçamental: juntamente com um conjunto de autorizações legislativas contidas na Lei Orçamental e que vão permitindo, ano após ano, que o Governo proceda a remodelações do sistema fiscal continua também tradicionalmente este diploma as tabelas do Imposto Complementar e do Imposto Profissional que iriam vigorar durante o respectivo período orçamental.

E a praxe constitucional consiste precisamente no facto de as tabelas estarem já contidas na autorização legislativa, em contraste com o carácter genérico que as autorizações costumam assumir.

Mas juntamente com estas duas autorizações devidamente tabeladas, aprovou também a Assembleia um voto genérico de remodelação do Código do Imposto Complementar no sentido de o «aproximar dos padrões europeus» e de reduzir o nível de fiscalidade, para além de outras finalidades igualmente genéricas como «eliminar os desincentivos ao trabalho».

Como resultado da existência destas duas autorizações, a primeira autorização em sentido próprio, e a segunda por iniciativa unilateral da Assembleia, o Governo acabou por publicar taxas do imposto complementar diferentes das aprovadas pela Assembleia da República e taxas que procediam a acentuada redução da progressividade do imposto.

Ora para além da questão de se saber se o Governo poderia desrespeitar a letra da autorização legislativa se o fizesse em benefício do contribuinte — interpretação falaciosa deste problema pois com um nível de despesas fixo, qualquer desagravamento fiscal de um grupo de contribuintes, *ceteris paribus*, equivale ao agravamento do seu conjunto através do aumento da inflação — o tribunal foi forçado a pronunciar-se sobre se era aceitável uma redução da progressividade do Imposto Complementar.

---

<sup>(42)</sup> Acórdãos do Tribunal Constitucional, III vol., 1984, p. 7.

A posição maioritária, num acórdão que foi aprovado com quatro votos de vencido mas em que só um deles se debruçava com minúcia sobre a questão da progressividade, foi a de que a redução das taxas sobre os rendimentos superiores operada pelo Governo não se opunha aos princípios constitucionais sobre a matéria.

E isto por considerar: 1) que a progressividade e objectivo de correcção das desigualdades deve ser aferido em relação ao conjunto do sistema de impostos; 2) que não se pode afirmar que qualquer modificação no sistema do imposto complementar tenha de ser no sentido do aumento da progressividade; 3) e que embora diminuído, o princípio da progressividade mantinha dimensão suficiente para respeitar o essencial das disposições do n.º 1 do art.º 107.º.

Pelo contrário o voto de vencido do conselheiro Vital Moreira foi no sentido de considerar que a diminuição verificada na progressividade do imposto era inconstitucional.

Começando por sublinhar correctamente que «o domínio fiscal não é um terreno livre da Constituição onde o legislador se possa mover livremente e sem limites nem peias» Vital Moreira considera que ao diminuir a tributação sobre os mais altos rendimentos se está a agravar o peso que incide sobre os demais escalões e deste modo a agravar a desigualdade e não a corrigi-la.

E considera também, que uma vez que o imposto complementar incide igualmente sobre rendimentos de capital e rendimentos de trabalho, ao desagravar-se os mais altos rendimentos estar-se-á possivelmente a dar um tratamento mais favorável a contribuintes ociosos que vivam das suas rendas.

A sua concepção de progressividade aparece assim naturalmente coincidente com a que teve acolhimento na versão de 1976 do art.º 107.º n.º 1 «o imposto de rendimento ... tenderá a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente por lei». Princípio esse que ainda que se não tenha visto depois completado pela lei que deveria limitar os rendimentos a um máximo nacional, ganhava expressão pelas elevadíssimas taxas que passaram a figurar, depois de 1976, no imposto complementar.

Com uma taxa marginal de 80% a incidir depois da incidência prévia de um imposto cedular, a fiscalidade portuguesa atingia o

nível de outros sistemas fiscais, em que elevadas taxas marginais tendiam efectivamente a limitar os rendimentos a máximo nacional. Se por exemplo acima de 10000 contos a taxa marginal atinge os 90%, poderemos sustentar que os 10000 são o rendimento máximo nacional, uma vez que para receber mais uma unidade, é necessário aumentar o rendimento de 10 unidades.

Sem abordar a questão da crise deste sistema, hoje tendencialmente a ser posta em causa pelos países que primeiro o introduziram, deve-se apenas fazer notar que um sistema deste tipo não é necessariamente imposto pela redacção actual do art.º 107.º n.º 1. Este apenas impõe que haja progressividade que é, só por si, uma contribuição pública para a redução das desigualdades.

A posição que fez vencimento no tribunal Constitucional, parece-nos assim essencialmente justificada, embora não avance muito na solução da questão de saber qual é o grau de progressividade conforme com a Constituição<sup>(43)</sup>.

## V — Reforma como execução de um mandato constitucional

Um dos aspectos singulares da reforma fiscal portuguesa é que ela é executada, pese embora a distância temporal, por força de um mandato contido na Constituição, tem a sua origem numa previsão expressa do texto constitucional.

A questão da compatibilidade constitucional da reforma surge assim com particular acuidade: não porque os princípios constituintes já definidos não devessem desde já ser utilizados para discutir a constitucionalidade da lei fiscal tal como se apresentava (e apresenta) antes da execução da reforma.

Mas apenas porque o texto constitucional mostra que o legislador constitucional concebeu a reforma fiscal como um processo complexo

<sup>(43)</sup> A questão da incapacidade quase total da administração fiscal portuguesa para cobrar as taxas que, de acordo com a lei, incidam sobre esses rendimentos não foi discutida no acórdão. Mas a baixa das taxas feita pelo Governo, em desrespeito da autorização já votada, representava sob esse ponto de vista, mera manifestação de realismo. E ainda assim abaixo do que seria de exigir.

a executar ao longo do tempo e concedeu assim ao legislador ordinário um prazo, sem limites definidos mas que tem de entender-se como limitado, para a sua concretização.

E daí a dupla exigência constitucional em relação às soluções adoptadas pela reforma. A Constituição funciona para ela não como uma mera vinculação externa, como poderia aceitar-se que funcionasse em relação ao sistema fiscal já existente e que era apenas o sistema fiscal que tinha como referencial o texto constitucional anterior sujeito a modificações adoptadas pontuais: mas essencialmente como uma vinculação positiva no sentido de se verificar uma pré-determinação constitucional das principais soluções da reforma. Ela deverá corresponder, quanto ao essencial, e também ela sujeita à reserva do possível, ao projecto constitucional de reforma que vem concretizar.

E não se trata, neste estudo de proceder a uma extensa descrição do que se pensa que deverão ser os princípios constitucionalmente estruturantes da reforma. Vamo-nos limitar apenas, dentro dos limites que procurámos definir para este trabalho, a proceder ao estudo de duas questões que nos parecem determinantes para a iluminação deste problema: a concretização da reforma perante o princípio da igualdade (abordado sob o da concepção do rendimento que esta vai acolher) e do princípio da progressividade fiscal.

Em ambos os casos nos encontramos perante princípios de indiscutível consagração constitucional. Mas caberá aqui encontrar alguns imperativos que deles resultem em relação a algumas situações concretas que serão necessariamente alguns dos pontos teoricamente mais controversos da reforma.

#### A — O princípio da igualdade e o conceito de rendimento

O princípio da igualdade é hoje comumente entendido não apenas como um comando para o aplicador da lei — e que no direito fiscal vai obrigar a por ex. a administração a não dar diferente aplicação a um conceito indeterminado em circunstâncias idênticas — mas vai também aplicar-se ao legislador.

E isto não vai implicar que o legislador construa as soluções legais de modo a obter efeitos jurídicos idênticos em relação a todos os destinatários da lei independentemente da sua situação individual, mas sim que se obtenha através da decisão legal uma adequada diferenciação dos efeitos legais ou através de uma cuidadosa determinação dos factos fiscalmente relevantes.

Estes princípios de aplicação atingem particular acuidade quando está em desenvolvimento uma reforma fiscal à qual a Constituição atribui objectivos muito precisos. E vai ter o seu aspecto central na escolha do conceito de rendimento que vai determinar simultaneamente o grau de interferência estatal e considerando a actual positividade de alguns direitos fundamentais, o nível das prestações estatais<sup>(44)</sup>.

A escolha de um conceito de rendimento torna-se assim uma questão jurídica fundamental e a compatibilidade constitucional da reforma passará em primeiro lugar pela análise do conceito de rendimento escolhido.

Situando a evolução previsível da reforma a partir das opções já divulgadas, ela vai operar a transição de um conceito de rendimento essencialmente baseado na teoria da fonte (*Quellentheorie*) para a teoria do acréscimo patrimonial. Ou mais rigorosamente vai passar-se de um sistema quase totalmente baseado na teoria da fonte (um sistema puro, digamos), para um sistema híbrido que conterà soluções retiradas de ambas as concepções de rendimento<sup>(45)</sup>.

E essa opção não pode constituir surpresa dados os habituais problemas de praticabilidade normalmente ligados à adopção plena do princípio do acréscimo patrimonial.

O teste constitucional e ao sistema escolhido pela reforma será por conseguinte a forma como ele vai articular os princípios em

<sup>(44)</sup> Paul Kirchhof «Steuergleichheit», *StuW*, 1984, p. 297.

<sup>(45)</sup> O aspecto da transferência e da situação dupla do particular como credor de prestações sociais (*Sozialleistungen*) e devedor de obrigações fiscais tende a tornar-se a regra no Estado de hoje o que terá de ter consequência quanto ao conceito de rendimento adoptado. Christoph Franz «Einkommenbegriffe im Steuer- und Sozialrecht» *StuW*, 1988, p. 17. Peter Brandis «Einkommen als Rechtsbegriff» *StuW*, 1987, p. 289.

colisão da justiça tributária — que imporia o tratamento idêntico de todas as formas de rendimento<sup>(46)</sup> ou a possível desoneração dos rendimentos do trabalho — com o problema da praticabilidade e também dos possíveis efeitos perversos, do ponto de vista do crescimento económico, a excessiva tributação por exemplo os ganhos de capital.

O sistema terá de ter um mínimo de unidade sistemática, apesar da aceitação da sua natureza híbrida, para se conformar com os imperativos constitucionais. E existirá para o legislador, como que um dever de fundamentação das soluções desviantes em relação ao princípio da igualdade. Dever de fundamentação que envolve o carácter temporalmente limitado das possíveis derrogações.

Porque a possível justificação dos desvios é a passagem do que poderemos chamar direito fiscal clássico composto por normas que têm essencialmente uma finalidade financeira (*Finanzzwecknormen*) para outras que têm principalmente uma finalidade social ou económica, são normas de direcção da economia (*Lenkungsnormen*). Atingimos assim aquilo a que Tipke chama «*Steuergesetzlichen Wirtschaftsrecht*»<sup>(47)</sup> uma vez que a norma fiscal serve principalmente fins de política económica.

<sup>(46)</sup> Numa evolução já verificada noutros ordenamentos jurídicos. Na Alemanha o primeiro sistema sintético de tributação do rendimento, o prussiano «*Einkommenssteuergesetz* de 24/6/1981 aceitava a teoria da fonte, passando-se hoje para um sistema híbrido. K. Tipke «*Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*», 10.<sup>a</sup> ed., Colónia, 1985, p. 155. Mas tal como sucede na Alemanha enquanto na tributação individual o princípio do acréscimo patrimonial se mantém como um ideal inatingível ele será aplicado às empresas em Portugal, depois da entrada em vigor da Reforma Brandis, «*Einkommen ...*» p. 300.

<sup>(47)</sup> Como salienta Tipke as leis fiscais (no sentido formal da lei fiscal não contêm apenas *Fiscalzwecknormen* mas também um grande número de *Wirtschaftslenkende Normen*, geralmente contidas de forma não sistemática nas várias leis fiscais e que constituem uma zona de diversidade, com problemas próprios e formas próprias de interpretação. Tipke, «*Steuerrecht*», p. 530. E trata-se de proceder por isso a uma «destratificação» dos vários efeitos pretendidos por cada uma destas normas Klaus Vogel «*Die Abschichtung von Rechtfolgen im Steuerrecht*», *StuW*, 1977, p. 99.

É este o caso dos numerosos casos de isenções fiscais<sup>(48)</sup> quando têm como objectivo estimular este ou aquele sector da economia e que levam a formas de distribuição de encargos tributários que não são determinados pelo princípio da capacidade contributiva.

E o problema a ser resolvido não é tanto o da aceitação destes desvios sistemáticos que dizem respeito à coexistência de dois sistemas de normas com finalidades distintas: é evitar que toda a coerência sistemática dos princípios que regem a zona essencialmente fiscal sofra um desvirtuamento total pela ausência de separação estrutural entre dois tipos de normas jurídicas com finalidades distintas.

#### B — O imperativo constitucional da progressividade

Que o sistema fiscal deve ser orientado no sentido da progressividade decorre naturalmente do texto constitucional. Tal foi, como já vimos, reconhecido pelo Tribunal Constitucional na única vez em que foi levado a pronunciar-se sobre este assunto.

Mas a progressividade não está directamente em causa. O que poderia discutir-se era o grau de progressividade imposto pelos princípios constitucionais.

Ora depois da adopção inicial de um modelo de progressividade que correspondia a elevadas taxas marginais, na versão inicial da Constituição de 1976, a revisão de 1982 levou a uma redacção para o n.º 1 do art.º 107.º que ainda que exigindo progressividade, não coloca qualquer exigência em relação ao seu nível.

Daí que os problemas constitucionais da progressividade tenham de deslocar-se da progressividade em si, para as consequências que uma taxa marginal alta coloca para a adopção de um conceito suficientemente compreensivo para que possa ser obtida alguma justiça tipológica<sup>(49)</sup>.

<sup>(48)</sup> E as isenções têm normalmente uma «finalidade sobretudo instrumental estranha ao ordenamento tributário», Salvator la Rosa in «*Esenzione*» *Enciclopedia dell Diritto*.

<sup>(49)</sup> É a própria necessidade técnica do direito fiscal de reduzir um conjunto infinito de situações sociais a um grupo limitado de tipos fiscais que coloca a

Na situação vivida após a introdução de taxas marginais de 90 %, no orçamento de 1976 a situação vivida foi precisamente a oposta: as taxas marginais muito elevadas sobre o rendimento coexistiam com a não tributação dos hipotéticos ganhos de capital e esta clara situação de injustiça tributária, pode ter estado na origem de um aumento notório de incumprimento das leis fiscais<sup>(50)</sup>.

O balanço a fazer sobre a progressividade, em especial se incidir sobre os rendimentos do trabalho, colocará em relevo a questão central da compatibilidade entre tributação do rendimento na sua concepção mais estrita de fluxo proveniente de uma determinada fonte financeira e a tributação dos ganhos de capital: a justiça tributária imporá alguma harmonização entre eles mas existem dificuldades conhecidas na aplicação de taxas elevadas aos ganhos de capital.

O nível da progressividade conhecerá também os limites implícitos da aplicabilidade da lei fiscal: o nível muito elevado de incumprimento revela que o aparelho administrativo encontra muitas dificuldades para fazer cumprir a lei. Uma vez que estas dificuldades aumentam na razão directa do nível das taxas, um aumento excessivo destas criará uma fonte adicional de injustiça pela distância entre a previsão da lei e os resultados da sua aplicação: e este é também um problema constitucional.

Por último a manutenção da eficiência económica e do incentivo para trabalho, coloca uma razão adicional para a moderação na progressividade.

Num sistema fiscal como o português a busca de uma distribuição mais justa dos encargos tributários passará por isso menos

necessidade da aplicação de critérios de justiça para a definição destes, como condição prévia a uma distribuição justa dos encargos tributários. Daí que o *Bundesverfassungsgericht* tenha considerado a justiça tipológica (*Typengerechtigkeit*) um princípio essencial da igualdade tributária. Kirchhoff. «*Steuergleichheit*». *StuW*, 1984, p. 306.

<sup>(50)</sup> A tentativa de tornar o sistema mais justo, no sentido de mais redistributivo através do simples aumento das taxas marginais criava no sistema, montado para taxas moderadas, um conjunto de contradições insuperáveis.

pelo aumento ou manutenção da progressividade do que por uma redução das situações de fraude ou mesmo pela desactualização dos modos como são computados em certos casos os rendimentos tributáveis.

## VI — As taxas substitutivas e o problema da sistematicidade

Os problemas centrais da compatibilidade entre as soluções acolhidas na reforma fiscal e os princípios constitucionais residem no problema da admissibilidade das taxas liberatórias do art.º 74.º do IRS em relação principalmente aos rendimentos de títulos nominativos e ao portador e à taxa especial — igualmente liberatória para as mais-valias, contida no art.º 75.º.

Regime claramente excepcional, a tributação a taxa fixa de um certo rendimento começa por representar uma excepção ao princípio da personalização do rendimento. A taxa tem um efeito liberatório ou substitutivo porque constitui uma excepção à obrigação do englobamento dos rendimentos, operando um efeito de não consideração da capacidade contributiva para determinação da taxa a aplicar. Do mesmo modo que apresenta uma excepção à regra da tributação progressiva, normalmente conexas com a personalização do imposto.

Mas este regime claramente excepcional, aparece destituído de qualquer justificação. E a sua própria localização no CIRS, com normas que tipificam uma determinada situação material, para em seguida dar como consequência dessas situações taxas especiais, mostram a quebra de sistematicidade que constitui esta decisão do legislador: é nos primeiros artigos do Código que se procede à tipificação dos rendimentos a que depois serão aplicadas determinadas taxas.

Mas estas regras subtraem certos rendimentos a essa tipificação geral, criando para eles um regime próprio e dando-lhes um tratamento especial.

E como é evidente colocam um problema de quebra de sistematicidade, quando a sistematicidade, o tratamento de forma idêntica daquilo que é idêntico, constitui um dos problemas centrais do direito fiscal: a obtenção de justiça fiscal — e o legislador está vinculado



pelas opções constitucionais e a distribuir os encargos tributários de acordo com os postulados da justiça.

Vindo esta situação em sentido contrário ao princípio estruturante da reforma que era precisamente o alargamento do imposto de rendimento às principais formas de acréscimos patrimoniais pelas taxas liberatórias.

É assim afectada a «inovação central da reforma» — a tributação global — e em termos de, envolvendo na aplicação de taxas liberatórias a generalidade dos rendimentos de capitais e das mais-valias do capital, se suscitar naturalmente a comparação com o tratamento dado aos rendimentos do trabalho, mantidos no quadro do imposto «único» e sujeitos a taxas progressivas entre 16 e 45 %<sup>(51)</sup>.

Veio esta situação a ser atenuada com o menor grau de progressividade da taxa marginal da tributação geral (que passou de 45 para 40 %) e com redução dos tipos de rendimento sujeitos a taxas liberatórias. Mas mesmo com estas mudanças que atenuaram os problemas de inconstitucionalidade das taxas liberatórias, manteve-se nas modificações introduzidas pela Assembleia da República a taxa liberatória como uma solução permanente na tributação do rendimento. Pois o texto a aprovar deveria conter «qualquer referência, ainda implícita, à transitoriedade da aplicação das taxas liberatórias aos rendimentos de títulos» uma<sup>(52)</sup> vez que os problemas de inconstitucionalidade latentes nesta solução, não podem deixar de se agudizar com o prolongamento da mesma.

Estamos portanto, perante um típico problema de justiça sistemática (*Systemgerechtigkeit*) no sentido de que é um imperativo da jurisprudência<sup>(53)</sup> o seu carácter sistemático e este carácter aparece

necessariamente coligado em matéria fiscal com o princípio da justiça<sup>(54)</sup>.

Pois se nos encontramos perante uma situação em que deparamos com um quebra de unidade sistemática, com um escalonamento das consequências da lei fiscal em que se verifica uma ausência de sistematicidade, correspondendo a factos de natureza essencialmente semelhante diversas consequências,<sup>(55)</sup> poderemos considerar que existe pelo menos indício de inconstitucionalidade, a requerer uma justificação especial, uma qualquer fundamentação para a situação particular que foi detectada.

Não que do problema da quebra de sistematicidade resulte necessária e automaticamente a inconstitucionalidade de uma dada solução legal: um juiz não pode declarar a nulidade de uma lei apenas por ela ser violadora da sistematicidade, escreve Batis<sup>(56)</sup>. E a sistematização nem sempre pode ser alcançada, embora não seja inalcançável<sup>(57)</sup>.

A avaliação da compatibilidade de uma lei ordinária com o ordenamento constitucional exige por isso a determinação do espaço necessariamente atribuído para a liberdade atribuída ao legislador ordinário para a conformação da lei dentro dos limites criados pelos deveres que sobre este pesam para a distribuição das onerações e das desonerações fiscais entre os vários grupos de contribuintes.

Do art.º 107.º n.º 1 da CRP que determina que o imposto de rendimento terá em conta as necessidades e os rendimentos do

<sup>(54)</sup> Tornando-se por isso um *topos* do Tribunal Constitucional alemão a propósito da aplicação do direito em muitos dos seus ramos, com particular incidência no direito fiscal. Ulrich Batis «Systemgerechtigkeit» in «Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutsche und Europäische Verfassung, Verwaltung und Wirtschaftsrecht», Tübingen 1977, p. 12.

<sup>(55)</sup> Os contornos pouco nítidos das relações jurídicas fiscais, escreve Paul Kirchhof, exigem mais do que em qualquer outro ramo do Direito uma sistemática que assegure a ordenação lógica das consequências e como esta a igualdade material. «Albert Hensel, Forscher eines rechtsaalichgebenden, systematischen Steurrechts», 1933, p. 358

<sup>(56)</sup> Batis, ob. cit. p. 30.

<sup>(57)</sup> Este aspecto é particularmente salientado por Karl-Georg Loritz «Die Systemgerechte Einkommensteuerrecht ein unerreichbares Ziel?». *StuW*, 1986, p. 20.

<sup>(51)</sup> Paulo de Pitta e Cunha «A Unicidade do Imposto no Cerne da Reforma Fiscal», *Fisco* n.º 4, pág. 41. Neste caso a unicidade é uma concretização do princípio da sistematicidade. Não estava em causa a tributação de soluções diversas para situações diversas mas a sistematicidade da sua aplicação.

<sup>(52)</sup> Na análise do Prof. Pitta e Cunha às mudanças introduzidas no texto do IRS pela Assembleia da República, *Ib.* p. 43.

<sup>(53)</sup> Usamos aqui jurisprudência no sentido próprio do termo como actividade jurisprudencial, mais a actividade jurídica específica da doutrina. A. Castanheira Neves, «O Instituto dos “Assentos” e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais», Coimbra 1983, p. 209.

agregado familiar<sup>(58)</sup> não pode deixar de retirar-se uma determinação constitucional básica para tributar essencialmente de acordo com a capacidade de cada contribuinte com os desvios admissíveis a este princípio que está no centro da ordenação sistemática indispensável para uma tributação que concretize estes imperativos de justiça, a necessitarem de uma qualquer fundamentação que justifique o desvio criado à sistematicidade que deve ordenar a distribuição dos encargos fiscais. Não se trata pois da prevalência absoluta do princípio da sistematicidade, mas da ponderação dos desvios existentes, que terão como limite de admissibilidade o imperativo constitucional da igualdade como proibição do arbítrio.

E isto porque a concretização do princípio constitucional da igualdade fiscal tem de ser obtida através da «regra de um postulado de uma justiça material e uma justiça sistemática no interior da totalidade do ordenamento jurídico»<sup>(59)</sup>.

Com a concessão de um tratamento fiscal diferenciado em especial através de uma redução da progressividade fiscal, o regime das taxas liberatórias encontra-se pois em situação de dissonância com os princípios ordenadores do sistema fiscal e pode pois considerar-se como atingido por alguns indícios de inconstitucionalidade material.

(58) Não vamos desenvolver aqui os problemas ligados à constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tratamento que a reforma dá ao casamento. Deixaremos apenas como nota que 1) não há qualquer fundamento constitucional para a distinção entre uniões de facto e outras baseadas no casamento. 2) Que o favorecimento do casamento tem como limites a não discriminação contra as outras formas de família ou dos isolados 3) Que sempre que haja disparidade acentuada de rendimentos, do casamento resulta uma economia fiscal o que nos parece, só por si, pôr alguns problemas. E sem o *splitting* mitigado a poupança fiscal ligada ao casamento seria ainda maior.

(59) Com a necessidade da fundamentação a aumentar com a intensidade da excepção criada pelo regime especial. Hans-Peter Schneider «Möglichkeiten und Grenzen von Steuerreformen» in «Staatfinanzierung in Wandel» ed. por K. H. Hausmeyer, Berlim, 1982, p. 129. A posição contrária acentua a possibilidade de qualquer escolha do legislador pelas correntes positivistas, com a sua absoluta separação entre Ética e Direito conduzindo a uma situação de indeterminabilidade quanto à escolha da tributação justa. Rainer Elschen «Steuerliche Gerechtigkeit — Unzulässiger oder unzulängiger Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften?» *StuW*, 1988, p. 2.

A seu favor poderá argumentar-se que tem como fim principal uma limitação nos efeitos do alargamento do conceito de rendimento que veio criar a possibilidade das mais-valias serem incorporadas nos ganhos de capital, ou procurar não acabar abruptamente com situações anteriores como a dos títulos ao portador.

Em todo o caso, como aspecto fundamental, saliente-se que se é aceitável esta moderação temporária do cumprimento dos objectivos fundamentais da reforma fiscal — tal como são enunciados pelo art.º 107.º n.º 1 — uma interpretação constitucionalmente conforme não pode deixar de a considerar como um regime transitório, integrado num movimento necessariamente longo em que poderia figurar, por exemplo, um novo abaixamento das taxas máximas de imposto para os rendimentos normais, não sujeitos à opção dos contribuintes pelas taxas liberatórias.

A manutenção por tempo indefinido do sistema agora criado, com a possibilidade de que à sombra das taxas liberatórias se fossem acolhendo uma parte cada vez mais substancial dos rendimentos tributáveis, não poderia deixar de ser considerada como uma violação dos princípios constitucionais, até pela cada vez menor progressividade que iria introduzir no sistema considerado como um todo.

A questão da inconstitucionalidade das taxas liberatórias deve pois manter-se em suspenso até que a posterior evolução do regime forneça argumentos mais sólidos a favor ou contra a sua constitucionalidade.

Para já acentuemos apenas a sua natureza de normas claramente antisistemáticas dentro da tributação do rendimento pessoal, o seu carácter excepcional a necessitar de uma clara fundamentação. E se a existência dessa excepção já levanta alguns problemas de constitucionalidade, a sua transformação em regra viria claramente demonstrar que o sistema fiscal criado pela reforma estava a introduzir na distribuição dos encargos tributários uma involução que representaria precisamente o oposto da situação que, de acordo com a Constituição, ela deveria produzir.