

2 Nota de abertura
As novas declarações do IRS
e do IRC

3 Maria Margarida Cordeiro Mesquita
José Carlos Gomes Santos
As retenções na fonte e o Decreto-Lei
n.º 354/89

6 Manuel António Pita
O agrupamento europeu de interesse
económico

9 Jurisprudência
■ O grau de determinabilidade exigível nas autorizações
legislativas

Legislação (destacável)

23 Decisões administrativas
■ Esclarecimentos sobre os novos impostos
■ IRS: Notificação para adopção de contabilidade
organizada
■ IRS: Deduções à colecta a deficientes
■ IRS: Pensões pagas a não residentes
■ IVA: Ourivesaria e joalheria — elementos da factura
■ Decreto-Lei n.º 45/89; Documentos respeitantes a
mercadorias em circulação
■ IRS: Tributação das remunerações auferidas em
acções de formação na Administração Pública

29 Conferência
■ Paulo de Pitta e Cunha: A reforma fiscal a caminho
do primeiro ano
■ Vaz Pinto de Sousa: Um ano de reforma fiscal —
balanço e perspectivas
■ Rui Pinto: Um ano de reforma fiscal — o impacte nas
empresas e nos mercados financeiros
■ Raul Esteves: A criação do mercado interno e a
harmonização da fiscalidade directa
■ Manuel de Oliveira Rego: O Código do IRC e os
revisores oficiais de contas

45 Documentos
■ Projecto de Lei n.º 447/V do Grupo Parlamentar do
Partido Socialista

FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

OFERTA

COTA

N.º EX.

■ 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.), J. Ribeiro de Almeida (Consultead), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL),
Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa
Santos (jur.--FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), J. 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), Manuel Prates
(economista--SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa
(econ.-CEF), M. 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. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■
DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa
Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 558525/35 — 558735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta,
47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 — 55 85 35 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

O grau de determinabilidade exigível nas autorizações legislativas

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 473/89
Processo n.º 178/88

Acordam no Tribunal Constitucional:

I — **A questão.** — 1 — O Provedor de Justiça, ao abrigo do disposto nos artigos 281.º, n.º 1, alínea a), da Constituição, e 51.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, veio requerer a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de Dezembro, com base no seguinte quadro argumentativo:

(...)

Tudo visto, cumpre agora apreciar e decidir

II — **Considerações preliminares** — 1 — Em conformidade com o disposto no artigo 168.º, n.º 2, da Constituição, «as leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização», do que decorre o imperativo de a delegação legislativa sempre haver de ser *limitada* a uma determinada matéria, *condicionada* pelo sentido e extensão das modificações a introduzir na ordem jurídica pelo Governo e *temporalmente demarcada* através da fixação explícita ou implícita da data final cujo decurso faz decair a autorização para legislar sobre o objecto ali definido.

No quadro dos limites materiais das autorizações legislativas, a versão originária da Constituição apenas se reportava aos seus objecto e extensão, havendo a exigência do *sentido* da autorização sido ajuntada pela revisão de 1982, sublinhando-se, assim, a autonomia deste elemento substancial face à interpretação conjugada dos demais elementos de enquadramento material e reforçando-se também o grau de rigor na determinação dos respectivos limites.

Acolheu-se, desta maneira, a experiência de outros ordenamentos onde

o princípio da especialidade das delegações legislativas dispunha já de assento constitucional. Com efeito, a *Constituição italiana* dispõe, no seu artigo 76.º, que «o exercício da função legislativa não pode ser delegado ao Governo, a não ser com determinação dos princípios e critérios directivos e apenas por tempo limitado e objecto definido», enquanto a *Constituição da República Federal da Alemanha* prescreve, no seu artigo 80.º, que o «o Governo federal, um ministro federal ou os Governos Länder podem ser autorizados por uma lei para editarem regulamentos jurídicos. A lei deverá determinar o conteúdo, o fim e a extensão das referidas autorizações», e a *Constituição francesa de 1958* estatui, no seu artigo 38.º, que «o Governo pode, para execução do seu programa, pedir ao Parlamento autorização para adoptar *ordonnances* durante um prazo limitado medidas que são normalmente do domínio da lei».

Se o objecto constitui o elemento enunciativo da matéria sobre que versa a autorização e a extensão específica qual a amplitude das leis autorizadas, através do *sentido* são fixados os princípios base, as directivas gerais, os critérios rectores da actividade legislativa delegada.

Este último elemento de condicionamento substancial constitui já não um limite externo, definidor dos contornos da autorização, mas um verdadeiro limite interno à própria autorização, porque é essencial para a determinação das linhas gerais das alterações a introduzir numa dada matéria legislativa.

A lei de autorização, em obediência àquele preceito constitucional, há-de definir os princípios fundamentais que concedem unidade lógico-política à disciplina a editar pelo Governo e há-de estabelecer também as *directivas* correspondentes e reconduzíveis à determinação das finalidades a que aquela disciplina tem de se adequar.

Poderá dizer-se, acompanhando António Vitorino, *As Autorizações*

Legislativas na Constituição Portuguesa, versão policopiada, Lisboa, 1985, p. 240, que:

O sentido da autorização, sendo um dos elementos do «conteúdo mínimo exigível» da lei de autorização, em relação à qual opera como condição da sua própria validade, só se encontra efectivamente contemplado quando as indicações a esse título constantes da lei de autorização permitem um juízo seguro de conformidade material do conteúdo do acto delegado em relação ao da lei delegante. Donde resulta que, se o sentido não tem que exprimir-se em abundantes princípios ou critérios directivos (que levados às últimas consequências até poderiam condicionar totalmente em termos de conteúdo o exercício dos poderes delegados), deverá, pelo menos, ser suficientemente inteligível para que o seu conteúdo possa operar com clareza como parâmetro de aferição dos actos delegados e consequentemente da observância por parte do legislador delegado do essencial dos ditames do legislador delegante.

2 — No entendimento do peticionante, as normas postas em crise não se mantiveram nos limites fixados na lei de autorização legislativa que serviu de suporte ao decreto-lei delegado e daí que se achem feridas do vício de inconstitucionalidade por afrontamento ao disposto no artigo 168.º, n.º 2, da Constituição.

Mas será que nos casos de desconformidade da lei delegada com a lei de delegação por desrespeito dos limites essenciais desta última se verificará uma situação de inconstitucionalidade susceptível de sujeição à sindicância deste Tribunal?

Importa considerar e desenvolver esta questão.

Vejamos.

As autorizações ou delegações legislativas prefiguram, de algum modo, uma situação de repartição em concreto de competências: sobre dadas matérias podem estatuir dois diferentes órgãos, mediante uma sucessão de actos legislativos constitucionalmente consentidos e dentro de limites definidos na Constituição. A natureza de actos sucessivos e de sujeição a limites

impostos fundamenta a exigência constitucional de subordinação dos decretos-leis autorizados às correspondentes leis de autorização em termos de conformidade: conformidade, de um lado, orgânica, expressa na observância dos limites da autorização correspondentes ao *objecto*, à *extensão* e à *duração da delegação*, e conformidade, de outro lado, expressa na observância do limite da autorização correspondente ao seu *sentido*, ou seja, aqueles limites a que certa doutrina tem chamado, respectivamente, de limites externo e interno da autorização (cf. António Vitorino, *ob. cit.*, pp. 245 e segs.).

Em função da repartição de competências que define a matriz das autorizações legislativas, a lei de delegação surge com um acto-parâmetro ao fixar o objecto, o sentido, a extensão e a duração dos poderes delegados, parametricidade essa que constitui o fundamento do juízo de adequação ou de conformidade da lei delegada face ao acto de habilitação.

Mas poderá dizer-se que a desconformidade do acto-objecto (lei delegada) com o acto-condição ou acto-parâmetro (lei delegante) prefigura um caso de inconstitucionalidade?

Desde logo o não acatamento do acto delegado face ao acto de delegação pode traduzir-se ou na violação dos limites externos ou na violação dos seus limites internos, taxativamente prescritos na Constituição.

No primeiro caso estamos perante aquilo a que a doutrina (cf. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, 1983, pp. 642 e segs.) tem chamado de *defeito de autorização* (a lei delegada versa sobre matéria que não foi autorizada, sobre objecto indelegável ou foi emitida após o termo da duração da respectiva lei de habilitação), e no segundo caso perante um *excesso de delegação ou autorização* (a lei delegada não respeitou os limites materiais constantes do acto de habilitação).

Tanto a violação dos limites internos como dos limites externos da autorização representa, desde logo, desconformidade do decreto-lei delegado face à lei de delegação: mas não se pode negar a relevância que essa desconformidade assume face ao próprio texto constitucional.

A emissão de um decreto-lei contra os limites da lei de autorização envolve a derrogação das normas fixadoras desses mesmos limites, normas essas para cuja aprovação e modificação detém exclusiva competência a Assembleia da República.

A violação destes limites pela lei autorizada prefigura assim, por si, uma ofensa ao princípio constitucional da repartição de competências, originadora de violação directa da Constituição.

No sentido que se vem propugnando pronunciaram-se Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2.º vol., 2.ª ed., pp. 207 e 298, escrevendo, nomeadamente:

Os decretos-leis autorizados que não respeitam a lei de autorização são inconstitucionais, pois que, tratando-se de matéria da competência legislativa reservada da AR, só é lícito ao Governo legislar sobre ela nos precisos termos da autorização. A desconformidade com a lei de autorização implica directamente uma ofensa à competência da AR, e, logo, uma inconstitucionalidade orgânica, total ou parcial. Podem ser vários os motivos da inconstitucionalidade: exceder os limites da autorização (legislar sobre matéria diferente ou para além da autorizada), desrespeito do sentido e extensão da autorização (legislar em sentido divergente do autorizado).

E mais adiante:

Os decretos-leis autorizados podem versar matérias da reserva de competência legislativa da AR nos precisos termos da lei de autorização. Se não respeitarem essa lei, eles deixam de ter habilitação constitucional, sendo portanto organicamente inconstitucionais, tudo se passando como se faltasse lei de autorização, lá onde o decreto-lei extravasa ou desrespeita a lei. A violação da lei de autorização implica automaticamente uma violação da competência legislativa reservada da AR.

Ainda na linha deste entendimento, cf. Gomes Canotilho, *ob. cit.*, p. 723, António Nadais, *As Relações entre Actos Legislativos dos Órgãos de*

Soberania, Lisboa, 1984, p. 33, e António Vitorino, *ob. cit.*, pp. 296 e segs., cujo texto se seguiu de perto no tratamento desta questão.

Noutra perspectiva se tem pronunciado Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, II, 2.ª ed., pp. 352 e segs., considerando as situações em causa como de ilegalidade, podendo, no entanto, no plano do direito positivo, ser assimiladas à apreciação da inconstitucionalidade das normas em nome do princípio da limitação jurídica do poder e de um conceito *latissimo sensu* de inconstitucionalidade.

Aquando da revisão constitucional de 1982, foi esta questão suscitada no respectivo debate, havendo-se pronunciado no sentido da inconstitucionalidade os deputados Nunes de Almeida e Vital Moreira e no sentido da ilegalidade o deputado Jorge Miranda [cf. *Diário da Assembleia da República*, 2.ª série, suplemento ao n.º 72, de 17 de Março de 1982, pp. 1330-(22) e 1330-(23)].

3 — Já na pendência do presente processo foi editado o Decreto-Lei n.º 152/89, de 10 de Maio, cujo artigo 13.º revogou o Decreto-Lei n.º 405/87.

Todavia, tal facto, como é jurisprudência pacífica e uniforme deste Tribunal (cf. Acórdãos n.ºs 91/85, 267/87 e 307/88, *Diário da República*, 1.ª série, de 18 de Julho de 1985, de 31 de Agosto de 1987 e 21 de Janeiro de 1989), não invalida a existência de interesse jurídico relevante na emissão de uma eventual declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, que sempre poderá abranger as situações materiais constituídas no domínio da vigência do diploma entretanto revogado.

E é quanto basta para se dever tomar conhecimento do pedido.

Aqui chegados, depois de se haver concluído que a eventual transgressão dos limites materiais contidos na lei de autorização por parte das normas questionadas poderá vir a determinar, relativamente a elas, um juízo de inconstitucionalidade, e depois de se apurar também da subsistência de interesse jurídico relevante no conhecimento do pedido, cabe passar à apreciação do seu mérito.

Prossigamos então.

III — A fundamentação — 1 —

No entendimento do Provedor de Justiça o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de Dezembro, agravou substancialmente a carga fiscal em relação a veículos acima de certa cilindrada, colidindo assim com a lei de autorização legislativa que lhe serviu de credencial parlamentar, na qual se impunha expressamente que da adequação da fiscalidade automóvel às necessidades do mercado e possibilidade de liberalização do sector não resultasse um agravamento da carga fiscal então em vigor.

Em conformidade com a interpretação do peticionante, tal colisão originou a inconstitucionalidade daquela norma, por violação do disposto no artigo 168.º, n.º 2, da Constituição.

No quadro desta situação material e normativa se fixarão os desenvolvimentos subsequentes.

2 — A Lei n.º 49/86, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1987, no artigo 36.º, subordinado ao regime aduaneiro, na sua alínea f), concedia ao Governo autorização para:

Reformular os regimes aduaneiros relativos à importação de veículos automóveis, harmonizando-os com as respectivas directivas comunitárias, bem como proceder à adequação da fiscalidade automóvel às realidades do mercado e proximidade da liberalização do sector, sem que de tal revisão resulte um agravamento da carga fiscal actualmente em vigor.

Na sequência e ao abrigo desta habilitação parlamentar, foi editado o Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de Dezembro, que veio criar o imposto automóvel (IA) em substituição do imposto sobre a venda de veículos automóveis (IVVA).

No seu artigo 1.º, dispõe-se do modo seguinte:

1 — *É criado um imposto automóvel (IA) que incidirá sobre os veículos classificados pela posição 87.03 do sistema harmonizado, com excepção dos de tipo misto de peso bruto superior a 2500 kg e dos que não sejam matriculados.*

2 — *O imposto é de natureza específica e variável em função do*

escalão de cilindrada em que os veículos se situem, conforme tabela anexa ao presente diploma.

Por seu turno, a tabela a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º, antecedentemente transcrito, apresenta a seguinte configuração:

| Escalão de cilindrada em cm ³ | Taxas | Parcela a abater (em escudos) |
|--|--------------------------|-------------------------------|
| Até 800 | 95\$00/cm ³ | 0 |
| De 801 a 1000 | 200\$00/cm ³ | 84 000 |
| De 1001 a 1250 | 420\$00/cm ³ | 304 000 |
| De 1251 a 1500 | 735\$00/cm ³ | 696 750 |
| De 1501 a 1750 | 390\$00/cm ³ | 0 |
| De 1751 a 2000 | 1040\$00/cm ³ | 0 |
| Mais de 2000 | 1700\$00/cm ³ | 0 |

Simultaneamente, este mesmo diploma veio revogar o Decreto-Lei n.º 697/73, de 27 de Dezembro, que havia criado o IVVA.

Tendo em conta o quadro normativo que vem de se expor, muito especialmente o objecto, extensão e sentido da lei delegante, parece poder desde já afirmar-se que uma violação dos limites materiais da autorização legislativa apenas poderá resultar do facto de a aplicação do IA vir, eventualmente, a traduzir-se num agravamento da carga fiscal resultante da aplicação do IVVA.

E isto é assim não só porque o pedido, desde logo, apenas questiona este tema, mas também, e decisivamente, porque os demais elementos externos ou internos que modelam a lei de habilitação não oferecem razão de controvérsia.

Deste modo, importa aprofundar, tanto quanto possível, o conceito de *carga fiscal* contido na autorização legislativa, devendo, na consecução desse desiderato, indagar-se da sua historicidade e do seu enquadramento doutrinário e normativo.

3 — A proposta de lei n.º 44/IV — Orçamento do Estado para 1987 (*Diário da Assembleia da República*, 2.ª série, de 24 de Outubro de 1986) no âmbito aduaneiro autorizava o Governo a:

Reformular os diferentes regimes aduaneiros relativos ao sector automóvel e proceder às alterações julgadas mais convenientes, designada-

mente através da conversão do imposto sobre a venda de veículos automóveis no imposto interno, devendo, porém, a tributação resultante da sua aplicação, conjugada com a que deriva do imposto sobre o valor acrescentado, não exceder a carga fiscal que actualmente decorre da sujeição àqueles impostos [(cf. artigo 23.º alínea f)].

No relatório da subcomissão parlamentar mandatada para apreciar as propostas das grandes opções do Plano e do Orçamento do Estado para 1987 (*Diário da Assembleia da República*, 1.ª série, de 19 de Novembro de 1986, pp. 302 e segs.) e relativamente ao regime aduaneiro contemplado no artigo 23.º, deixou-se consignado, a propósito da transcrita alínea f), o seguinte:

A alínea f) não respeita os requisitos do artigo 168.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, não se dando qualquer indicação sobre a estrutura do imposto a criar, mas apenas sobre a carga tributária resultante da sua conjugação com o IVA.

Mereceu este relatório o voto favorável dos Grupos Parlamentares do PS, do PRD, do PCP, do CDS e do MDP/CDE e os votos contra do PSD, não havendo em nenhuma das declarações de voto produzidas a respeito desta matéria qualquer referência ao tema ora em apreciação.

Aquando da votação na especialidade do articulado da proposta de lei n.º 44/IV (*Diário da Assembleia da República*, 1.ª série, de 4 de Dezembro de 1986, p. 645) foram apresentadas duas propostas de substituição da alínea f) do artigo 23.º, havendo a primeira, da iniciativa do PCP, sido rejeitada com votos contra do PSD, do PRD e do CDS e votos a favor do PS, do PCP e do MDP/CDE. O seu teor era o seguinte:

f) O Governo apresentará à Assembleia da República uma proposta de lei tendente à reformulação dos diferentes regimes aduaneiros relativos ao sector automóvel.

A segunda proposta de substituição, da iniciativa do PSD, foi aprovada com votos a favor do PSD, do PRD e

do CDS e abstenções do PS, do PCP e do MDP/CDE.

O respectivo texto veio a integrar, assim, a alínea f) do artigo 36.º da Lei n.º 49/86.

Nos debates travados aquando da discussão da proposta do Governo não foi produzida nenhuma referência específica à carga fiscal contemplada naquela norma, merecendo apenas destaque algumas alusões relativas ao aumento das receitas fiscais em 1987, salientando-se então que tal acréscimo seria conseguido exclusivamente à conta de três impostos indirectos (os direitos de importação, o IVA e o imposto de consumo sobre o tabaco) e também que as receitas fiscais passariam a estar, com dimensão da base tributária e com o nível da carga fiscal, no limiar do seu pico máximo (cf. intervenção do deputado Ivo Pinho, *Diário da Assembleia da República*, 1.ª série, de 19 de Novembro de 1986, p. 372).

4 — A matéria dos regimes aduaneiros relativos ao sector automóvel, bem como da respectiva carga fiscal, havia sido já contemplada nos Orçamentos do Estado para 1985 e 1986.

Assim, na sequência da proposta de lei n.º 95/III — Orçamento do Estado para 1985 (*Diário da Assembleia da República*, 2.ª série, de 12 de Janeiro de 1985), foi editada a Lei n.º 2-B/85, de 28 de Fevereiro, que aprovou o Orçamento do Estado para 1985, a qual, no seu artigo 30.º, alínea d), autorizava o Governo, no âmbito aduaneiro, a:

Reformular os diferentes regimes aduaneiros relativos ao sector automóvel e proceder às alterações julgadas mais convenientes em função da conjuntura económico-fiscal, designadamente através da revisão da fórmula de cálculo e das percentagens do imposto sobre a venda de veículos automóveis, por forma que esta tributação, conjugada com a resultante da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, mantenha a carga fiscal sobre o consumo, correspondente à que actualmente decorre da incidência daquele imposto.

E, em continuidade da proposta de lei n.º 16/IV — Orçamento do Estado para 1986 (*Diário da Assembleia da*

República, 2.ª série, de 19 de Fevereiro de 1986), foi publicada a Lei n.º 9/86, de 30 de Abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 1986, a qual, no seu artigo 28.º, alínea d), concedia ao Governo autorização para, no âmbito aduaneiro:

Reformular os diferentes regimes aduaneiros relativos ao sector automóvel e proceder às alterações julgadas mais convenientes em função da conjuntura económico-fiscal, designadamente através da conversão do imposto sobre a venda de veículos automóveis num imposto interno de consumo, não devendo a tributação resultante da sua aplicação, conjugada com a que deriva do imposto sobre o valor acrescentado, exceder a carga fiscal que actualmente decorre da sujeição àqueles impostos.

Na sequência da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 2-B/85, foi editado o Decreto-Lei n.º 504-F/85, de 30 de Dezembro, o qual veio conceder nova redacção ao artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 697/73, que, como já se viu, havia instituído o IVVA.

Na verdade, com a introdução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), cujo Código foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, tornou-se necessário proceder à adaptação da fiscalidade incidente sobre os veículos automóveis, por forma a evitar uma dupla tributação — a do IVVA e a do próprio IVA —, e daí a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 504-F/85 nas taxas do IVVA, mais concretamente no artigo 1.º do Directo-Lei n.º 697/73.

Este preceito, já na redacção que ulteriormente lhe foi atribuída pelos Decretos-Leis n.ºs 237/86, de 19 de Agosto, e 54/87, de 31 de Janeiro, dispunha do modo que segue:

1 — *É criado um imposto sobre a venda de veículos automóveis, que incidirá sobre os automóveis montados ou fabricados em Portugal ou importados já completos, compreendidos nas subposições pautais 87.02 A.I. b) e 87.02 A.II. da Pauta dos Direitos de Importação, com excepção dos veículos de peso bruto superior a 2500 kg.*

2 — *Em relação à subposição pautal*

87.02 A.I. b), as taxas do imposto incidirão sobre os preços de venda ao público, homologados pela Direcção-Geral de Concorrência e Preços, sob proposta dos representantes das marcas, e sancionados pelo Secretário de Estado do Comércio Interno, e são, para os veículos de cilindrada até 1400 cm³, obtidas pela aplicação da fórmula:

$$IVVA = \frac{0,03 \text{ cc} - 16}{1,16}$$

em que:

IVVA = taxa de imposto sobre a venda de veículos automóveis aplicável em cada caso, cujo montante nunca poderá ser negativo, arredondando-se o resultado de modo a eliminar as casas decimais;

cc = cilindrada, em centímetros cúbicos, do veículo.

3 — *Ainda para os veículos da subposição pautal 87.02 A. I. b) cuja cilindrada exceda 1400 cm³, as percentagens passam a ser as indicadas no quadro seguinte:*

| Cilindrada (em cent. cúbicos) | Percentagem sobre o preço de venda ao público |
|-------------------------------------|---|
| Superior a 1400 até 1750, inclusive | 40 |
| Superior a 1750 até 2000, inclusive | 67 |
| Superior a 2000 | 95 |

4 — *No que respeita aos veículos abrangidos pela subposição pautal 87.02 A. II., as taxas do imposto são as que resultariam se se tratasse de veículos incluídos nos números anteriores com potência e preço de venda ao público semelhantes.*

5 — *Os veículos referidos nos números anteriores, quando adquiridos para o serviço de aluguer com condutor — táxis, letras A e T —, beneficiam da redução de 7% na taxa do imposto.*

6 — *Os veículos que beneficiarem da redução prevista no número antecedente só poderão ser substituídos decorridos que sejam cinco anos a*

contar da data da emissão da respectiva licença, salvo em caso de sinistro de que resulte a destruição irreparável do veículo e o cancelamento da matrícula do mesmo.

E, ao abrigo da autorização parlamentar concedida pela Lei n.º 9/86, foram aprovados os já referidos Decretos-Leis n.ºs 237/86 e 54/87, que vieram a introduzir modificações em normas atinentes ao IVVA.

5 — Os desenvolvimentos antecedentes importam mais à compreensão da estrutura e suporte normativo da incidência fiscal sobre os veículos automóveis à data da entrada em vigor do IA do que propriamente a uma delimitação objectiva e rigorosa do conceito — carga fiscal — utilizado na autorização legislativa como elemento essencial do seu sentido, como critério indicativo do seu limite material.

Com efeito, não existe em qualquer dos textos legais que serviram de suporte à disciplina desta matéria estatuição expressa ou mesmo implícita a tal respeito, nem tão-pouco nos debates parlamentares travados aquando da discussão dos diversos orçamentos que foram referidos, em especial o Orçamento para o ano de 1987, se podem colher subsídios importantes para a dilucidação deste tema.

Neste particular merecem menção, quando muito, as intervenções do deputado Octávio Teixeira e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais no debate do Orçamento para 1986, nas quais se abordou a tributação no sector automóvel, a coexistência e interacção do IVVA e do IVA e o grau da respectiva carga fiscal (cf. *Diário da Assembleia da República*, 1.ª série, de 3 de Abril de 1986, p. 1835).

Aqui chegados, cabe passar a indagar se no campo da doutrina existirá resposta para a questão que se propôs.

Vejamos então.

Depois de definir *pressão fiscal* ou *carga fiscal* como o peso dos impostos sobre as economias privadas, Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, 1984, I vol., p. 102, escreveu a este respeito:

De um ponto de vista macroeconómico, considera-se como pres-

são fiscal a relação ou proporção entre o rendimento nacional e o volume global dos impostos; ou, por outras palavras, mas com o mesmo significado, a parte do rendimento nacional afecta aos impostos (a pressão fiscal é, normalmente, expressa nas estatísticas através de percentagem sobre o PNB a preços de mercado).

Reportados aos indivíduos ou às sociedades, o conceito de pressão fiscal tem o mesmo sentido de relação ou proporção entre o rendimento líquido auferido por cada contribuinte, antes dos impostos, e o montante destes por eles suportados.

Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1986, p. 600, tratou esta mesma matéria do modo seguinte:

O conceito de pressão fiscal visa relacionar o conjunto dos impostos pagos numa país com o produto nacional bruto ou outras medidas da contabilidade nacional, sendo susceptível de um sentido estrito — em que se considera apenas a relação entre as receitas fiscais incluídas no Orçamento Geral do Estado — ou de uma acepção ampla — se se incluem também as correspondentes à noção tradicional de parafiscalidade.

E mais adiante:

Para os contribuintes individuais (e, até certo ponto, para as empresas) existe uma pressão fiscal psicológica (avaliação subjectiva, sincrónica e diacrónica, da função ou sacrifício fiscal global), mais que uma carga fiscal quantificada: mas este cálculo pode fazer-se com limites vários, desde o da discrepância entre rendimentos apurados pela contabilidade nacional e rendimentos fiscais ao peso dos impostos indirectos (ocultos ou menos sentidos: «anestesia fiscal»).

Na *Enciclopédia Polis*, vol. I, cols. 732 a 736, Alberto Ramalheira desenvolveu assim este tema:

Por carga fiscal entende-se o conjunto de receitas obtidas dos impostos numa determinada economia, durante certo período, geralmente um ano.

O termo CF traduz o peso provo-

cado pelas cobranças de carácter obrigatório exigidas pelos poderes públicos, suportado por uma determinada base gerada pela economia, em geral, o produto, o rendimento ou a despesa nacional.

E noutro passo:

Este conceito, em termos absolutos, tem escasso significado, pelo que se afigura necessário relativizá-lo, a fim de o tornar não só mais compreensível como comparável, quer em diferentes momentos do tempo quer entre diferentes países.

[...]

Daí que, quer ao nível individual quer ao nível global, se procure medir o peso da CF através de uma taxa ou de uma relação, a que se dá o nome de pressão fiscal (entre os autores franceses, p. ex.), nível de fiscalidade (entre os portugueses) ou taxa de CF e que se define como a relação entre a CF e o PNBpm — produto nacional bruto a preços de mercado.

Parece assim poder dizer-se que, neste domínio, as achegas tendentes a uma apreensão do que deva entender-se por *carga fiscal*, no seu exacto significado, embora não definitivamente esclarecedoras, fornecem já algumas importantes indicações no sentido da exacta compreensão desta matéria.

Com efeito, à luz daquela conceitualização, pode afirmar-se que o seu sentido aparece especialmente associado a uma realidade objectiva macroeconómica, isto é, a um *universo genérico e global* — conjunto de receitas obtidas dos impostos numa dada economia durante um certo lapso temporal —, e não já tanto a uma mera realidade subjectiva, traduzida nas situações individuais de cada contribuinte, isoladamente considerado.

6 — Como já se observou, não são coincidentes as interpretações sustentadas no pedido e na resposta do Governo a propósito do significado que deve ser atribuído àquele conceito, enquanto elemento essencial dos limites materiais e do sentido da lei delegante.

No entendimento do Provedor de Justiça, apesar de a autorização legislativa não consentir o agravamento da

carga fiscal então vigente, o texto do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87 veio introduzir um «regime mais gravoso para os adquirentes de veículos» através do «agravamento substancial da carga fiscal em relação a veículos acima de certa cilindrada».

A esta óptica, o nível da fiscalidade resultante do IA deve ser medido pela perspectiva do contribuinte, do *adquirente do veículo automóvel*, constituindo seu limite máximo (por força do sentido da lei de habilitação) o nível anteriormente estabelecido através da aplicação do IVVA.

Em contrário, sustenta o Governo que a única questão verdadeiramente importante é a de saber se o Estado, «a título de receita derivada pela venda de veículos automóveis, resulta beneficiário, pela nova lei, de um *montante final globalmente superior* àquele que obteria pelo quadro normativo anterior».

Este entendimento das coisas transfere o significado da carga fiscal de um plano individual e subjectivo para um outro global e objectivado, isto é, para um outro que se concretiza através do valor final global cobrado pelo Estado com base no imposto sobre a venda de veículos automóveis.

Sem prejuízo da acepção conceitual que venha a ser adoptada, cabe agora apurar quais as consequências trazidas pelo IA à carga fiscal resultante do IVVA, atendendo-se sucessivamente aos dois sentidos que lhe foram atribuídos no pedido e na resposta contra ele produzida.

Para tanto, considerar-se-á como base material de suporte o gráfico e os quadros relativos ao estudo macroeconómico da aplicação da tabela do IA que acompanharam a resposta do Governo e constam de fl. 26 a fl. 43 dos presentes autos.

Importa advertir que a diferente natureza do IVVA (imposto *ad valorem* determinado de forma percentual através de uma taxa incidente sobre os preços de venda ao público dos veículos automóveis, cf., *supra*, III, n.º 4) e do IA (imposto específico, variável em função do escalão de cilindrada em que os veículos se encontrem, e independentemente do valor absoluto do objecto tributado, cf., *supra*, III, n.º 2), envolve algumas especiais dificuldades no plano comparativo das

cargas fiscais, não consentindo sempre um paralelismo imediato no confronto das realidades em presença.

(...)

Da avaliação dos diversos números e situações assinalados deve concluir-se que a carga fiscal, quando entendida numa perspectiva individual e subjectiva, *resultou agravada em relação a certos veículos* com a entrada em vigor do IA, sem embargo de o mesmo imposto haver originado um desagravamento quanto a outros veículos.

Isto mesmo é, aliás, reconhecido na resposta do Governo quando se diz que «alguns veículos sofrem, de facto, um agravamento da carga fiscal, enquanto outros, pelo contrário, beneficiam de um desagravamento da carga fiscal».

Todavia, na mesma resposta, logo a seguir se pondera não existir um regime mais gravoso para os adquirentes de veículos — entendimento sustentado pelo Provedor de Justiça —, pois que, «considerando o condicionamento legal na perspectiva subjectiva da concretização da sua aplicabilidade, deve entender-se que tal *exigência foi respeitada*, visto que o agravamento

de alguns preços não constitui uma consequência *necessária e geral*, mas apenas *possível e parcial*, como resultado de diferentes e aleatórias opções de compra».

8 — Encerrada que se mostra a avaliação dos efeitos da carga fiscal do IA medida pelo lado do contribuinte, cabe agora passar à averiguação dos seus efeitos enquanto *carga fiscal objectiva e global*.

Entendendo a pressão fiscal em sede macroeconómica, isto é, como a relação proporcional entre o número de veículos automóveis vendidos e o volume efectivo do imposto cobrado, a sua exacta dimensão pressupõe o conhecimento final destes elementos estatísticos.

O estudo macroeconómico da aplicação da tabela do IA junto com a resposta do Governo em 31 de Maio de 1988 compara, relativamente ao período de venda de Janeiro a Junho, os valores de 1987 e 1988, considerando para tanto uma *receita global efectiva* (1987) e uma *receita global calculada* (1988), sendo esta última de natureza previsional.

Os valores mais importantes que ali se indicam são os seguintes:

| Escalão (em centímetros cúbicos) | 1987 — Receita global efectiva (até Junho) | 1987 — Receita global calculada (até Junho) | Diferenças (em percentagem) |
|-------------------------------------|--|---|--------------------------------|
| Até 800 | 47 195 264\$00 | 89 587 565\$00 | 89,8 |
| De 801 a 1000 | 904 242 954\$00 | 1 024 851 800\$00 | 13,3 |
| De 1001 a 1250 | 2 378 540 365\$00 | 2 726 801 800\$00 | 14,6 |
| De 1251 a 1500 | 5 506 144 781\$00 | 5 845 997 130\$00 | 6,2 |
| De 1501 a 1750 | 3 781 367 961\$00 | 3 753 553 050\$00 | -0,7 |
| De 1751 a 2000 | 2 583 654 733\$00 | 2 633 572 240\$00 | 1,9 |
| Mais de 2000 | 1 272 506 515\$00 | 1 406 517 100\$00 | 10,5 |
| <i>Total</i> | 16 473 652 573\$00 | 17 480 880 685\$00 | 6,1 |

Do cotejo dos valores constantes deste quadro pode concluir-se que a *carga fiscal* denuncia um factor de crescimento médio de 6,1 por cento, inferior, portanto, à inflação verificada no período temporal a que tais valores se reportam, porquanto a inflação (taxa de crescimento do índice de preços do consumidor) em 1988 situou-se no índice médio anual de 9,6 por cento (cf. *Índice de Preços do Consumidor*, INE, Dezembro, 1988).

Partindo da análise destes elementos informativos escreveu-se assim na resposta do Governo:

Considerando que a base tributável do IVVA (valores homologados) seria aumentada em 1988 em mais de 6,5 por cento (valor previsível da inflação) e sendo certo que, nos últimos trimestres de 1987, o valor médio dos veículos aumentou, no seu preço base, mais de 8 por cento, os valores por centímetro cúbico determinados para o IVVA foram onerados com uma percentagem média de 6,1 por cento, ao que corresponde a garantia do não agravamento da carga fiscal geral, tradução do cumprimento da condição inserida na Lei do Orçamento.

De resto, se para 1987 foi esta receita estimada em 33 milhões de contos, já para 1988 tal valor apontaria, se se tivesse mantido o IVVA, para 35 milhões (valor corrigido pela taxa de inflação), sendo agora previstos, pelo regime do imposto específico, 37 milhões de contos, o que deriva do acréscimo de vendas (12 por cento nos dois primeiros meses do ano) ocasionado pela liberalização das importações dos veículos automóveis.

À luz dos números assim apresentados e interpretados, poderia talvez dizer-se que o volume global do imposto resultante do IA não importaria um acréscimo relativamente ao que derivaria do IVVA, desde que neste aferimento comparativo fossem considerados todos os índices correctivos da transposição de um ano para outro, devendo aliás projectar-se como factor de especial relevância no novo regime a taxa de inflação verificada em 1988, que, como se viu já, se situou em 9,6 por cento.

Simplesmente, não é seguro que os valores previsionais considerados naquele estudo hajam encontrado confirmação no domínio das cobranças efectivamente verificadas no ano de 1988, e são estas que hão-de elucidar sobre a verificação de uma carga fiscal (montante final global) superior ou inferior à advinda do IVVA, sendo certo que a averiguação desse dado fornecerá um índice, entre todos decisivo, para a determinação do rigor da previsão governamental.

Assim, interessa apurar quais os números correspondentes às receitas provenientes do IA, em ordem, nomeadamente, a saber-se se o estudo previsionial do Governo veio ou não, no plano da execução orçamental, a obter confirmação.

É o que se intentará fazer mais adiante.

9 — Ultrapassadas que se mostram as diversas etapas percorridas com o objectivo de encontrar os subsídios legais, doutrinários e materiais indispensáveis ao tratamento da questão em controvérsia, cabe agora, à luz do exposto, averiguar se a lei delegada não respeitou o sentido que lhe fora fixado pela lei de habilitação em termos de poder vir a padecer de vício de inconstitucionalidade.

Recorde-se que a Lei n.º 49/86, na alínea f) do seu artigo 36.º, autorizou o Governo a reformular os regimes aduaneiros relativos à importação de veículos automóveis, harmonizando-os com as respectivas directivas comunitárias, bem como proceder à adequação da fiscalidade automóvel às realidades do mercado e proximidade da liberalização do sector, sem que tal revisão resulte um agravamento da carga fiscal em vigor.

Já se observou que o sentido das autorizações legislativas não tem de exprimir-se em abundantes princípios ou critérios directivos (que levados às últimas consequências até poderiam condicionar totalmente em termos de conteúdo o exercício dos próprios poderes delegados), devendo, contudo, ser suficientemente inteligível para que o seu conteúdo possa operar com clareza como parâmetro de aferição dos actos delegados e, consequentemente, da observância por parte do legislador delegado do essencial dos ditames do legislador delegante.

Ora, para se poder afirmar que a lei delegada não respeitou os princípios rectores da lei de habilitação importa, liminarmente, saber com exactidão qual o real conteúdo e significado desses mesmos princípios, pois só assim é possível assinalar os planos em que tal violação se consumou.

No caso concreto, o diverso entendimento atribuído pelo Provedor de Justiça e pelo Governo à locução «agravamento da carga fiscal em vigor» impõe desde logo que se proceda à determinação do verdadeiro sentido da autorização legislativa no respeitante ao limite material ali consubstanciado.

A exiguidade de elementos sobre os quais se possa suportar a emissão de um juízo seguro sobre os verdadeiros limites objectivos da lei de autorização — não existem nos diversos textos legais respeitantes a este tema ou nos materiais legislativos que os precederam e preparam achegas significativas para a formulação daquele juízo — faz com que a matéria em apreço se apresente, essencialmente, como uma questão de interpretação da lei delegante, tendente a apurar qual o significado e alcance com que ela há-de valer e com os quais a lei autorizada há-de obrigatoriamente conformar-se.

Nos desenvolvimentos anteceden-

tes (cf. *supra*, III, n.ºs 7 e 8) alcançou-se uma dupla conclusão: a carga fiscal resultante da aplicação do IA, quando entendida numa perspectiva individual e subjectiva, determinou um agravamento em relação a um determinado número de veículos; desde que àquele conceito se atribua um sentido global e objectivo e a confirmarem-se os valores previsionais relativos às cobranças do IA em 1988, poderá tal agravamento não se ter verificado.

Assim sendo, desde já importa proceder ao apuramento do que deva entender-se por *carga fiscal* para efeito do disposto no artigo 36.º, alínea f), da Lei n.º 49/86.

10 — A integração deste limite material na autorização legislativa não resultou de qualquer iniciativa parlamentar, havendo sido incluído logo no texto da proposta de lei apresentada pelo Governo, que depois veio a ser objecto de aprovação pela Assembleia da República.

Por outro lado, durante os respectivos debates parlamentares não foi produzida qualquer intervenção no sentido de associar o limite da carga fiscal resultante do IA a uma *garantia* concedida a todos os futuros adquirentes de veículos automóveis, fosse qual fosse a marca, modelo e cilindrada da sua opção de compra, de que não seriam sujeitos, por tal facto, a uma tributação superior à que derivaria da aplicação do IVVA.

Ora, a total ausência de referências, por parte dos deputados, a um ponto tão significativo como este parece sugerir que foi entendida a habilitação como dirigida à globalidade das receitas arrecadadas no domínio orçamental em causa, e não já das meras cobranças individuais de cada contribuinte. Com efeito, inserindo-se aquela autorização numa lei orçamental, um entendimento macroeconómico do conceito é mais harmonizável, com a natureza desse instrumento legislativo, com os diversos princípios que o determinam e as finalidades que através dele se visa concretizar.

Na verdade, o Governo, ao ser confrontado com o pedido, veio informar que a única questão relevante neste domínio é a de saber se o Estado, a título de receita derivada pela venda de veículos automóveis, resulta beneficiário, pela nova lei, de um *montante*

final globalmente superior àquele que obteria pela aplicação do IVVA, conferindo assim como que uma «interpretação autêntica» ao texto da sua proposta e, conseqüentemente, da própria lei em que ela veio a transformar-se, sem que tivesse sido produzida na Assembleia da República, neste particular domínio, qualquer intervenção crítica ou correctiva do texto governamental.

Havendo este limite material da autorização resultado da iniciativa do Governo, não sendo depois objecto de qualquer modificação limitativa ou amplificativa aquando da sua aprovação parlamentar, bem pode dizer-se que aquele se encontrava em situação privilegiada para definir o seu sentido e conteúdo.

Numa outra vertente das coisas, cabe assinalar que a autorização legislativa impunha ao Governo que a revisão da fiscalidade automóvel fosse adequada «às realidades do mercado e proximidade de liberalização do sector», como aliás se destacou no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 405/87, no qual se reconheceu que «a substituição do imposto sobre a venda de veículos automóveis [...] foi determinada no fundamental pela necessidade de adaptar o regime de tributação dos veículos automóveis às condições de livre importação».

A criação do IA e a conseqüente extinção do IVVA resultou assim, essencialmente, da necessidade de adaptação do regime fiscal às regras do Tratado de Roma, designadamente do seu artigo 95.º, onde se consagrou o princípio da não discriminação fiscal. A liberalização das importações originárias do espaço comunitário — o Decreto-Lei n.º 406/87, de 31 de Dezembro, revogou os Decretos-Leis n.º 405/84, de 31 de Dezembro, e 88/86, de 8 de Maio, disciplinadores da contingência de importação de veículos automóveis — e o confronto com os sistemas fiscais dos restantes parceiros da CEE conduziu à adopção de uma fiscalidade de tipo específico em detrimento da tributação *ad valorem* anteriormente vigente, por se haver entendido ser ela a mais adequada às realidades do mercado e a um regime de livre importação.

Tributando-se indistintamente os veículos novos e usados em função do

escalão de cilindrada, evitou-se um acréscimo indesejável das importações de veículos usados em estado de conservação duvidosa que poderiam transformar o mercado nacional em mercado de veículos que nos outros países comunitários não são já comercializáveis.

E, na verdade, ao contrário do que sucedeu na Dinamarca e na Grécia — no ano da abertura dos seus mercados aos países da CEE a importação de veículos usados cifrou-se em cerca de 45 por cento do total da importação no sector —, entre nós, nos primeiros cinco meses de 1988, foram apenas importados cerca de 300 veículos automóveis usados.

A alteração qualitativa, operada na fiscalidade automóvel com a criação do IA — já se observaram as razões que essencialmente a determinaram —, não se afigura conciliável com a subsistência de cargas fiscais individuais idênticas às resultantes do IVVA. Semelhante conciliação apenas poderia ser alcançada à custa de uma acentuada diminuição da receita fiscal, situação que manifestamente não foi desejada, quando se considerar que a inscrição orçamental na receita previsional do IA para 1988 foi de 37 milhões de contos, superior à inscrição prevista, para idêntica receita, no Orçamento de 1987, que era de 33 milhões de contos (cf. Lei n.º 49/86 e Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro).

Do exposto pode agora concluir-se que diversas razões apontam no sentido de o conceito de *carga fiscal* utilizado na autorização legislativa dever ser entendido numa perspectiva global e objectivada, isto é, tradutora do montante final arrecadado através da aplicação do novo imposto.

11 — Alcançada a conclusão precedente e à luz do entendimento conceitual ali definido, interessa agora e finalmente averiguar se o Estado, a título de receita derivada da venda de veículos automóveis, cobrou no ano económico de 1988, através da aplicação do IA, um *montante final global superior* ao que, a mesmo título, receberia pela aplicação do IVVA, na hipótese de este ainda vigorar.

Já se referiu que as inscrições orçamentais respeitantes às receitas

previsíveis foram, respectivamente, de 37 milhões de contos em 1988 e 33 milhões de contos em 1987.

Pela Conta Geral do Estado de 1987 (*Diário da República*, 2.ª série, 8.º suplemento, de 30 de Dezembro de 1988) verifica-se que o montante atingido pela cobrança do IVVA no ano económico de 1987 se cifrou em 30,3 milhões de contos, inferior, portanto, em 2,7 milhões de contos ao que havia sido previsto na respectiva inscrição orçamental.

E, relativamente ao ano económico de 1988, observa-se dos últimos elementos contabilísticos publicados pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública (conta provisória dos meses de Janeiro a Novembro — artigos 3.º da Lei n.º 1611, de 30 de Junho de 1924, e 42.º do Decreto n.º 18 381, de 24 de Maio de 1930 —, *Diário da República*, 2.ª série, 2.º suplemento, de 13 de Janeiro de 1989) que a respectiva inscrição orçamental foi largamente ultrapassada pelas cobranças efectuadas.

Com efeito, nos primeiros 11 meses de 1988 foi cobrado o montante global de 54 264 584 897\$00, traduzindo um acréscimo de 26 425 270 835\$00, em relação a igual período de tempo do ano anterior, no qual o Estado arrecadara o somatório de 27 839 314 062\$00.

Por outro lado, atingindo o montante final global do ano de 1988 (informação oficiosa colhida junto dos serviços) a soma de 55 759 341 733\$00, conclui-se ter sido ultrapassada a inscrição orçamental em mais de 18 milhões de contos e a receita final global de 1987 em mais de 25 milhões de contos.

Todavia, o cotejo destes números não consente, por si só, a conclusão de que a carga fiscal resultante da aplicação do IA no ano de 1988 se traduziu, relativamente à tributação do IVVA no ano de 1987, num efectivo *agravamento*.

Para esta conclusão revestir um grau de segurança mínima haveria de ser possível aplicar o quadro normativo próprio do IVVA à realidade material e contabilística originada neste sector no ano de 1988, nem considerando já a circunstância de a própria substituição daquele regime tributário haver, ela mesma, ocasionado alteração na estrutura material das coisas,

isto é, nos procedimentos aquisitivos dos contribuintes.

Todavia, pese embora a especial dificuldade, se não mesmo impossibilidade, de se encontrar uma base inteiramente objectiva que permita projectar o universo material de 1988, todo ele constituído na moldura jurídico-fiscal do IA, no quadro normativo próprio do IVVA (na resposta do Governo diz-se mesmo ser impossível determinar a base tributária que serviria ao cálculo do IVVA, visto que tal regime — em todo semelhante aos dos preços declarados — foi já abandonado), sempre se poderá delinear um horizonte de aproximação, mesmo que não inteiramente clarificado, do qual se colherão dados muito importantes para a análise em apreço.

A base tributável que serviu de suporte ao IVVA em 1987 sofreria, na eventualidade de este imposto ser aplicado ainda em 1988, de diversos factores de correcção que não deixariam de produzir funda alteração no montante da carga fiscal final global daquela derivada.

Assim, e desde logo, enquanto no ano de 1987 foram importados 118 511 veículos automóveis sujeitos a tributação, esse número subiu, no ano de 1988, para um total de 191 002 unidades, o que se traduz num acréscimo de um ano para outro de 72 491 veículos automóveis importados e sujeitos a tributação (informação prestada pela Direcção-Geral das Alfândegas, officio n.º 1955, processo n.º 6.3.3.0/6/89).

Por outro lado, considerando que a taxa de crescimento do índice de preços do consumidor se situou em 1988 no índice médio anual de 9,6 por cento (cf. *supra*, III, n.º 8), há-de dizer-se que a base tributável a considerar seria também fortemente influenciada por este outro factor modificativo.

E como puro ensaio aproximativo, tomando em conta as diversas realidades numéricas e contabilísticas atrás enunciadas, pode agora intentar-se, dentro do paralelismo possível e consentido pelas realidades em causa, a seguinte operação:

IVVA — 1987:

Montante final global — 30,3 milhões de contos;

Veículos importados — 118 511;
Carga fiscal média por veículo — 2581 contos;

IA — 1988:

Montante final global — 55,7 milhões de contos;
Veículos importados — 191 002;
Carga fiscal média por veículo — 2910 contos.

Verifica-se assim que no ano de 1988 o IA veio determinar uma carga fiscal média por veículo superior em cerca de 300 contos relativamente à carga fiscal média por veículo originado pelo IVVA no ano de 1987.

Todavia, considerando que naquela carga média se compreende uma quota de acréscimo resultante da inflação, importará subtrair ao montante encontrado para o ano de 1988 uma parcela correspondente à taxa de 9,6 por cento, o que vem aproximar significativamente aquelas duas cargas fiscais médias, separadas então por uma diferença não significativa. Com efeito, deduzindo à carga fiscal média de 1988 o montante de 279 contos, derivados do acréscimo da inflação (2910 x 9,6 = 279), adquire-se o valor corrigido de 2630 contos, separados da carga fiscal média de 1987 por apenas 50 contos, o que, há-de convir-se, não tem qualquer relevância no quadro da análise comparativa que vem sendo desenvolvido.

E, aliás, diga-se ainda, em jeito de conclusão, que poderia utilizar-se, eventualmente, como facto de correcção da carga fiscal média de 1988 o acréscimo verificado no produto nacional bruto, que se situou em cerca de 4,1 por cento, não se havendo porém por adequado ou necessário o recurso a tal via de entendimento.

12 — Completada a averiguação a que se procedeu no plano da comparação entre as cargas fiscais derivadas do IVVA em 1987 e do IA em 1988, consideradas estas à luz dos diversos índices materiais e elementos objectivos entretanto recolhidos, pode dizer-se que as normas do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87 não extravasaram o sentido da autorização legislativa que lhes serviu de suporte.

Na verdade, do exame daqueles índices materiais há-de concluir-se que o prejuízo de avaliação e previsibili-

dade utilizado pelo legislador ao editar aquelas normas veio, afinal, a revelar-se inteiramente adequado e harmónico com o *sentido* da autorização legislativa, pois que não vieram tais normas consequenciar um agravamento da carga fiscal derivada do IVVA, a que seja consentido atribuir qualquer significado constitucionalmente relevante para o efeito de se poder falar, aqui e agora, em desrespeito pela vontade do legislador parlamentar.

As normas questionadas criaram um quadro de previsão e estatuição em que a carga fiscal do IA, quando comparada com a carga fiscal do IVVA em 1987, se encontra naquele plano de aproximação e identidade mínima, exigíveis pelo sentido da autorização, não podendo assim afirmar-se incumprimento do disposto no artigo 168.º, n.º 2, da Constituição.

IV — A decisão. — Nestes termos, decide-se não declarar a inconstitucionalidade das normas do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de Dezembro.

Lisboa, 12 de Julho de 1989. — *Antero Alves Monteiro Dinis* — *Messias Bento* — *José Manuel Cardoso da Costa* — *José Magalhães Godinho* — *Martins da Fonseca* — *Raul Mateus* (com declaração de voto) — *Mário de Brito* (com declaração de voto junta) — *Vital Moreira* (vencido, conforme declaração de voto junta) — *Armando Manuel Marques Guedes*.

Declaração de voto — 1 — Globalmente acompanhei a fundamentação do acórdão e, bem assim, a respectiva decisão.

No entanto, entendi também que tal fundamentação poderia ter sido bem mais incisiva. Seguidamente se dirá em que termos.

2 — Observa-se no acórdão que a carga fiscal média por veículo passou de 2581 contos (IVVA — 1987) para 2910 contos (IA — 1988), e por isso se conclui, com inteira pertinência, «que, no ano de 1988, o IA veio determinar uma carga fiscal média por veículo superior em cerca de 300 contos relativamente à carga fiscal média por veículo originado pelo IVVA no ano de 1987». Isto significa, em termos de média percentual, que se registou, de um ano para o outro, nessa área, um

aumento da carga fiscal da ordem dos 12,7 por cento.

No entanto, este conceito de carga fiscal, embora já sectorizado, embora já relativizado, deveria ter sido relacionado com uma das várias bases geradas pela economia em geral, designadamente com o produto interno bruto a preços de mercado (cf. Alberto Ramalheira, «Carga fiscal», in *Enciclopédia Polis*, vol. 1.º, cols. 732 a 736). Só desse modo, e com inteiro rigor, seria possível apurar duas coisas:

1) Se o IA, nos termos em que foi esquematizado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87, de 31 de Dezembro, postulava ou não um efectivo aumento da carga fiscal no sector do imposto automóvel;

2) Se havia sido ultrapassado ou não o sentido da autorização legislativa constante do artigo 36.º, alínea f), da Lei n.º 49/86, de 31 de Dezembro.

Já se viu que a carga fiscal, no sector do imposto automóvel, de 1987 para 1988, em termos de média percentual, cresceu cerca de 12,7 por cento. Se se comparar este crescimento zonal da carga fiscal com o crescimento do produto interno bruto a preços de mercado, haverá de concluir-se que essa carga fiscal sectorial, em termos de proporcionalidade, só terá, na realidade, aumentado se a respectiva taxa de crescimento tiver sido superior à taxa de crescimento desse mesmo produto interno bruto a preços de mercado. Para esse campo reverterá, pois, a análise subsequente.

3 — Nesta área de investigação, é de considerar, antes de mais, que, segundo os últimos dados estatísticos, a inflação, em 1988, subiu cerca de 9,6 por cento e o produto interno bruto, em igual período, teve um crescimento próximo dos 4,1 por cento.

Partindo destes dados, e com recurso a simples equação:

$$X = 1,041$$

obtém-se o resultado de 1,140, que, convertido em expressão numérica percentual, vem a exprimir afinal um aumento do produto interno bruto a preços de mercado de cerca de 14 por cento.

Verifica-se assim, e na linha do

anteriormente exposto, que o aumento da carga fiscal, em 1988, no sector do imposto automóvel (12,7 por cento) se situou num patamar inferior ao do aumento, no mesmo período, do produto interno bruto a preços de mercado (14 por cento), o que significa que verdadeiramente, ou seja, em termos de proporcionalidade, tal carga fiscal não sofreu qualquer crescimento efectivo.

4 — Sustentei pois — mas fiquei vencido ao defender tal motivação — que por esta via, bem mais sólida que a acolhida no acórdão, se demonstraria, e cabalmente, a inexistência de qualquer aumento da carga fiscal automóvel em 1988, e por conseguinte a inexistência ainda de qualquer ultrapassagem dos quadros de autorização legislativa constante do artigo 36.º, alínea f), da Lei n.º 49/86, por parte da norma do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87.

Fundamentalmente por isto, votei, pois, que se não declarasse a inconstitucionalidade dessa norma do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87.

Raul Mateus.

Declaração de voto — 1 — «As leis de autorização legislativa», diz o n.º 2 do artigo 168.º da Constituição da República Portuguesa, «devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização». Os decretos-leis feitos pelo Governo «em matérias de reserva relativa da Assembleia da República, mediante autorização desta», ao abrigo do disposto no artigo 201.º, n.º 1, alínea b), da Constituição, devem evidentemente respeitar o «objecto», o «sentido», a «extensão» e a «duração» da autorização.

No caso, foi o Governo autorizado, no âmbito aduaneiro, a «reformular os regimes aduaneiros relativos à importação de veículos automóveis, harmonizando-os com as respectivas directivas comunitárias, bem como proceder à adequação da fiscalidade automóvel às realidades do mercado e proximidade da liberalização do sector, sem que de tal revisão resulte um agravamento da carga fiscal actualmente em vigor» (artigo 36.º, alínea f), da Lei n.º 49/86, de 31 de Dezembro — Orçamento do Estado para 1987). E foi no uso dessa autorização que o Governo editou o Decreto-Lei n.º 405/

87, de 31 de Dezembro, criando «um imposto automóvel (IA)», que incide sobre os veículos identificados no n.º 1 do seu artigo 1.º, imposto esse «de natureza específica e variável em função do escalão de cilindrada em que os veículos se situem» (como se diz no n.º 2 do mesmo artigo), e que veio «substituir» o imposto sobre a venda de veículos automóveis (IVVA), que havia sido criado pelo Decreto-Lei n.º 697/73, de 27 de Dezembro (como consta do respectivo relatório).

Sendo, porém, inteiramente omissa a autorização legislativa quanto à extinção do «imposto sobre a venda de veículos automóveis (IVVA)» e criação de um novo imposto, designado por «imposto automóvel (IA)», ou, por outras palavras, quanto à substituição daquele por este, o menos que se poderá dizer é que é de constitucionalidade duvidosa o decreto-lei editado no uso de tal autorização.

A isto acresce a imprecisão de expressões utilizadas na citada alínea f), como sejam «proceder [o Governo] à adequação da fiscalidade automóvel às realidades do mercado» e não resultar de tal revisão um «agravamento da carga fiscal actualmente em vigor».

2 — Depois de assentar em que o conceito de «carga fiscal» deve ser entendido «numa perspectiva global e objectivada, isto é, tradutora do montante final arrecadado através da aplicação do novo imposto», entendeu o acórdão — para responder à questão da inconstitucionalidade do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 405/87 — que interessava averiguar se o Estado, a título de receita derivada da venda de veículos automóveis, cobrou no ano económico de 1988, através da aplicação do IA, num montante final global superior ao que, a mesmo título, receberia pela aplicação do IVVA, na hipótese de este ainda vigorar.

Não parece, porém, ter sido essa a averiguação a que o acórdão procedeu; o que ele fez foi, sim, comparar a receita obtida em 1987 pela aplicação do IVVA com a cobrada em 1988 pela incidência do IA, levando, é certo, em conta determinados factores de correcção, como sejam a inflação e o número de veículos adquiridos em cada ano. É o que se deduz da passagem em que se fala na «averiguação a que se procedeu no plano da comparação entre

as cargas fiscais derivadas do IVVA em 1987 e do IA em 1988».

Para além disso, não se aceita que a inconstitucionalidade ou não inconstitucionalidade de uma norma fique dependente dos resultados da sua aplicação durante determinado lapso de tempo (no caso, um ano): basta pensar em que a apreciação da inconstitucionalidade pode ser feita logo em seguida à publicação da norma ou até em sede de fiscalização preventiva.

Mário de Brito.

Declaração de voto — 1 — Votei vencido, desde logo por não poder acompanhar o acórdão na conclusão a que chega de que o IA não implicou agravamento da carga fiscal relativamente ao IVVA.

Todo o raciocínio do acórdão assenta na ideia de que a receita fiscal do IA, em 1988, tendo em conta o aumento de veículos vendidos, não foi significativamente superior à receita fiscal do IVVA em 1987. Deixando de lado, para já, a contestação deste ponto, a verdade é que não considero metodologicamente adequado tentar comparar a carga fiscal dos impostos indirectos através das respectivas receitas fiscais em dois períodos distintos. É que os impostos indirectos afectam directamente o consumo. Mais: frequentemente, o aumento da carga fiscal visa diminuir o consumo ou travar o seu crescimento e, vice-versa, a diminuição daquela visa aumentar o segundo. Consequentemente, pode suceder que o aumento dos impostos sobre o consumo faça diminuir a respectiva receita fiscal (ou, pelo menos, que aumente menos do que aumentaria de outro modo) e que, vice-versa, a diminuição dos impostos faça aumentar a receita fiscal (ou, pelo menos, que esta diminua menos do que diminuiria de outro modo).

Por conseguinte, a comparação do volume da receita fiscal não se afigura ser instrumento apropriado da comparação da carga fiscal. Penso que o meio mais adequado de comparar a carga fiscal dos dois impostos consistiria em verificar os seus efeitos *num mesmo universo fiscal*, ou seja, referido ao mesmo número e espécie de veículos. Bastaria, para isso, aplicar o IA aos automóveis vendidos em 1987

(último ano de aplicação do IVVA) ou, vice-versa, aplicar o IVVA aos automóveis vendidos em 1988 (primeiro ano de aplicação do IA) e comparar os resultados.

Seja como for, os dados fornecidos pelo próprio acórdão são de molde a desqualificar seriamente a conclusão alcançada.

Assim, é ponto assente que a esmagadora maioria dos modelos de maior consumo sofreram agravamentos mais ou menos significativos: primeiro, porque todos os modelos de menor cilindrada (até 1500 cm³), que compõem a esmagadora maioria do volume de vendas, sofreram agravamentos mais ou menos significativos; depois, porque, mesmo dentro de cada escalão de cilindrada, foram desagravados apenas os modelos mais dispendiosos, isto é, os de menos procura; finalmente, é o próprio acórdão a demonstrar que a *média do imposto por automóvel* (isto é, o produto da divisão da receita do imposto pelo número de automóveis vendidos) aumentou consideravelmente e que, mesmo entrando em linha de conta com a inflação (tendo-se pressuposto, sem discutir, que a receita do IVVA deveria ter aumentado, *coeteris paribus*, na mesma proporção da inflação), mantém-se uma *diferença não desprecianda* entre o IVVA e o IA.

Isto quer dizer que o forte desagravamento de alguns modelos «todo-da-gama» não chegou para compensar o considerável agravamento dos modelos menos dispendiosos, ou seja, que o forte alívio fiscal de alguns consumidores não chegou para equivaler o sobrepeso da grande maioria.

2 — Este ponto levanta, de resto, a questão da compatibilidade constitucional do IA *sob o ponto de vista da «constituição fiscal» material*.

Na verdade, enquanto o IVVA era essencialmente um imposto *ad valorem* (sendo o imposto tanto maior quanto mais elevados os escalões de preço do veículo), o IA é um imposto específico, que aumenta com a subida dos escalões de cilindrada, mas que é independente dos diferentes preços dos diversos modelos dentro de cada escalão de cilindrada. Isto quer dizer que, por maior que seja a diferença entre o preço de dois modelos, o imposto a pagar não sofre qualquer alteração, pelo que a taxa do imposto varia de

forma inversamente proporcional à variação do preço.

Trata-se, portanto, de um imposto *essencialmente regressivo*, dentro de cada patamar dos diversos escalões de cilindrada. Isso leva a que, dentro de cada cilindrada, sejam beneficiados os modelos mais dispendiosos, e sobretudo os modelos de luxo, que passaram a pagar tanto como qualquer «utilitário» do mesmo escalão de cilindrada.

No meu modo de ver, não é fácil compatibilizar esta opção de política fiscal com os parâmetros constitucionais, que não só impõem um objectivo de «repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos» (artigo 106.º, n.º 1, da Constituição), como, sobretudo, no caso específico da tributação do consumo, a obrigam a adequar-se às necessidades da «justiça social», devendo por isso «onerar os consumos de luxo» (artigo 107.º, n.º 4). O que se verificou com o IA foi exactamente o contrário.

Vital Moreira.

ANOTAÇÃO

a) Os antecedentes do acórdão

A Assembleia da República — numa altura em que o Governo não dispunha de maioria — aprova uma alteração no imposto suportado pelos automóveis, através de uma autorização legislativa que pretende limitar os poderes do Governo quanto ao aumento da tributação dos automóveis.

E para isso coloca como condição a mudança de regime sem aumento da carga fiscal.

Publicado o decreto-lei previsto na autorização, verifica-se que certos tipos de carros tinham maior *carga fiscal* e outros menor.

Nestas circunstâncias o Tribunal Constitucional acabou por não declarar a inconstitucionalidade do decreto-lei por não se verificar desconformidade com a autorização legislativa.

A razão principal, que nos parece subjacente à argumentação da posi-

ção que fez vencimento, é ser a carga fiscal um conceito macroeconómico, sem que haja possibilidade de verificar, imposto a imposto, se houver ou não aumento da carga fiscal por mudança do seu regime.

Se concordarmos no essencial com esta argumentação, resta-nos pensar no tipo de partilha de competências fiscais entre a AR e o Governo nas mudanças que a praxe constitucional está a introduzir nessa zona.

b) Sobre o conceito carga fiscal

Começando pelo conceito de carga fiscal, convirá distinguir entre a carga fiscal como medida da parcela do rendimento nacional afecta aos impostos e a carga fiscal como problema de redistribuição do rendimento¹.

E aqui ao acórdão depara-se o problema de encarar a questão numa perspectiva de equilíbrio geral, onde contaria o impacte da mudança das taxas daquele imposto no aumento da carga fiscal ou de levar apenas em conta os efeitos da mudança nas taxas do imposto no consumo daquele bem — numa perspectiva de análise parcial — não considerando os efeitos secundários da mudança da lei fiscal². Porque ao tentar impedir o aumento da carga fiscal sem tomar consciência da diferença entre impedir o aumento da carga fiscal numa perspectiva de equilíbrio geral — se o consumo de automóveis diminuir por efeito do aumento da taxa e a receita se mantiver estática, numa análise de equilíbrio geral a carga fiscal não subiu — e numa perspectiva de análise parcial — o aumento da taxa fez com que um certo número de consumidores suporte mais impostos para comprar o seu automóvel, enquanto outros deixam de os comprar —, a AR criou uma indefinição que deixava uma ampla margem de decisão ao Governo. E as divergências entre os membros

do STA resultam, neste caso, dos diversos pontos de observação por eles escolhidos.

c) Orçamento: normas com efeito directo ou autorizações legislativas?

A política fiscal do governo tem sido tradicionalmente exposta no capítulo do Orçamento designada por Sistema Fiscal. E nele estão tradicionalmente contidas as autorizações legislativas que, concretizadas ao longo do ano, constituem a política fiscal desse mesmo Orçamento.

Porém, nos últimos anos, a par das autorizações legislativas, começam a surgir no Orçamento um conjunto de mudanças da lei fiscal como efeito directo.

Ora, esta prática, além de dar por resolvida a questão da sobrevivência das normas contidas no Orçamento³ ao fim da vigência deste, coloca a questão de se saber se o governo poderá usar de forma indiferente a forma norma com efeito directo ou autorização legislativa para concretizar a sua política fiscal. No caso do Orçamento para 1990, encontramos, lado a lado, alterações já concretizadas nos Códigos do IRS e do IRC e autorizações legislativas para modificações a efectuar nestes Códigos.

Mantém-se a praxe constitucional de fazer aprovar pela AR as novas tabelas do imposto sobre o rendimento, como dantes sucedia com as tabelas dos impostos profissional e complementar. O que parece querer dizer neste campo não ser aceitável uma delegação de competências. Mas existe uma larga zona de indefinição, que suscita alguns problemas.

E o problema que se coloca aqui é o de saber como é possível, no campo da lei fiscal, concretizar o princípio constitucional que impõe às leis de autorização legislativa a definição do objecto — e a imposição constitucional terá neces-

sariamente no campo da lei fiscal consequências distintas das que tem noutros campos do Direito.

O carácter particular das autorizações legislativas no campo fiscal foi acentuado pelo conselheiro Cardoso da Costa, a propósito da sua duração: uma vez que estas autorizações concretizam a política fiscal de um orçamento, duram enquanto durar o Orçamento, sem caducar com a queda do Governo⁴.

E também numa decisão sobre matéria fiscal exigia o Tribunal Constitucional que a autorização legislativa deveria conter a «imagem radicalmente simplificada do decreto-lei»⁵.

Imagem radicalmente simplificada, no sentido de que ela não pode conter todo o conteúdo dispositivo do decreto-lei a publicar, mas exigindo que contenha, para os agentes económicos que passam a contar com a publicação do decreto-lei durante o futuro período orçamental, um suficiente grau de informação para não causar qualquer perturbação séria ao funcionamento normal das empresas.

Como sucede quando se anunciam mudanças sem nada adiantar sobre o seu conteúdo.

No caso vertente, o problema de constitucionalidade que se poderia levantar seria pois a própria ambiguidade da autorização: bem demonstrada com os protestos que a publicação do decreto-lei provocou nalgumas empresas do sector, que, dado o teor da autorização, esperavam um decreto-lei completamente diferente.

E o mesmo problema poderá colocar-se a respeito de cada uma das dezenas de autorizações legislativas contidas na actual lei do Orçamento: será possível, a partir delas, para todos os que vão ser abrangidos pelos efeitos destas autorizações, prever com alguma segurança o regime fiscal em que estarão enquadrados no próximo ano.

d) *O imperativo da segurança jurídica*

A questão centra-se, assim, no problema da previsibilidade fiscal, ou seja, nas relações entre as mudanças da lei fiscal e os comportamentos optativos das empresas: em suma nos particulares problemas da segurança jurídica e da tutela da confiança, com o seu papel central nas relações jurídico-tributárias.

Na verdade, a segurança jurídica constitui, ao lado da justiça material, um dos principais vectores do princípio do Estado juridicamente organizado (*Rechtsstaatlichkeitprinzip*). E do imperativo da segurança jurídica decorre necessariamente, ao lado de consequências como a proibição do arbítrio, a necessidade da transparência, calculabilidade da lei fiscal⁶.

Essa previsibilidade e calculabilidade tem particular importância na economia da empresa, embora também nessa zona haja a falta de nitidez dos contornos de certas formas de tributação provocada pela complexidade das matérias, pela ausência de clareza das normas e pelas dificuldades de interpretação. Constitui por isso uma dificuldade específica da economia das empresas ou das técnicas de gestão empresarial⁷.

Ora essa dificuldade, cada vez mais presente na norma fiscal, aparece com particular nitidez nas autorizações legislativas: se as leis fiscais vão ter ainda em muitos casos uma interpretação vinculativa para a Administração a realizar por circular, a autorização legislativa vai ter o complemento, plenamente vinculativo, do decreto-lei cuja publicação precede. Dificuldades redobradas de interpretação, portanto, com a manutenção de uma situação de incerteza, uma vez que se é certo que vai haver mudança de regime legal, não se podem prever com segurança (e aqui temos de novo a segurança como a pedra-de-toque para as re-

lações dotadas de garantia jurídica entre a Administração e o contribuinte) as consequências da mudança que se aguarda.

Estamos, pois, perante um sério problema de constitucionalidade se as autorizações legislativas não preenchem os requisitos constitucionais de definir com clareza e nitidez o objecto, o sentido e a extensão das modificações que vão ter lugar.

E se é certo que isto pode assumir particulares dificuldades no campo da lei fiscal é também indiscutível que é no campo das relações tributárias que o cumprimento estrito das exigências constitucionais é particularmente importante: a lei fiscal é um dos principais destinatários dos princípios contidos no texto constitucional, pela própria natureza das relações que se estabelecem entre a Administração e as empresas.

Por isso a dificuldade de preenchimento dos requisitos constitucionais não pode ser um argumento a favor de uma interpretação que os aligeire: constitui um argumento a ponderar quando se considere a opção entre uma lei da AR e uma autorização legislativa.

E exactamente neste sentido veio a última revisão constitucional afirmar no n.º 5 do artigo 168.^º que as autorizações legislativas contidas na Lei do Orçamento observam o disposto no presente artigo. Pois, na verdade, todas as razões que exigem a definição do objecto, sentido, extensão e duração das autorizações em geral se lhes aplicam com redobradas razões.

¹ A. L. Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, pp. 600 e ss.

² Sobre a possibilidade, opção por uma ou outra forma de análise no estudo da distribuição da carga fiscal, ver J. Richard Aronson, *Public Finance*, McGraw-Hill, 1985, p. 507. Quando usamos a óptica da análise parcial supomos sempre que as

variações num pequeno sector têm consequências negligenciáveis no conjunto da economia — J. A. Schumpeter, *História da Análise Económica*, Rio de Janeiro, 1964, III, p. 278.

³ E esta questão continua a colocar-se a respeito de alguns dos muitos enigmas da lei fiscal. Como, por exemplo, no caso do regime para 1989 das despesas confidenciais das empresas cuja solução dependia também da posição adoptada sobre este problema, ver Rui Barreira, «Despesas confidenciais ou indocumentadas depois da Reforma Fiscal», *Fisco*, n.º 6. Note-se que a inclusão de leis com efeito directo no Orçamento mostra ser opinião tácita da Administração que a sua duração não está ligada à do Orçamento. É também esta a posição que defendemos, embora se coloquem aqui problemas como da revogação de disposições que estavam contidas no Orçamento por lei ordinária.

⁴ J. M. Cardoso da Costa, «Sobre as Autorizações Legislativas na Lei do Orçamento», *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Teixeira Ribeiro*, III, p. 407. Posição esta acolhida pela jurisprudência do STA, *Acórdãos Doutrinários*, 257, pp. 586, 259; 897, 262; 1193.

⁵ *Diário da República*, II Série, 7/1/89, p. 233.

⁶ Friederich Burchardi, *Möglichkeiten der dritten Gewalt, zur vereinfachung des Steuerrechts beizutragen*, Stu W, 1981, p. 317.

⁷ Sobre isto, ver Gerd Rose, *Betriebswirtschaftlich Eigenschaften des Steuersystem in Staatfinanzierung im Wandel*, Her. von Karl-Heinrich Hansmeyer, Berlim, 1982, pág. 81.

⁸ Ao contrário do que às vezes parece pensar-se, a irredutível incompletude da lei e o grande número de casos controversos em que ela vai ser aplicada cria sempre a necessidade de administração a disciplinar a sua conduta através de guias para a decisão. A questão está em determinar o espaço exacto em que este poder pode ser exercido na execução de normas «inacabadas», Jopachim Martens, «Rechtanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften» in *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, Colónia, 1982, p. 175.