



**2** **Nota de Abertura**  
Os Dossiers "Inforfisco"

**24** **Orientações Administrativas**  
Coordenação de Leonel Corvelo de Freitas

**3** **LUISBELO**  
As novas regras da tributação pelo Lucro Consolidado

**27** **JOÃO PAULO BÓLEO**  
Legislação

**15** **Jurisprudência - J. L. SANCHES**  
A concretização das autorizações legislativas fiscais

# FISCO

■ DOCTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, jurista), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (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), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ GERÊNCIA: La-Saete Fernandes ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: J. M. F. M. ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Edifisco, Lda. — Azinhaga da torre do fato, nº 5-C 1 Dtº - 1600 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Lousanense ■ DISTRIBUIÇÃO: Dig livro. ■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 56517/92 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ PUBLICIDADE: Edifisco, Lda. — Azinhaga da Torre do Fato, nº 5-C 1 Dtº — 1600 Lisboa • Tels.: 716 66 21 — Fax: 716 66 20

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1300\$00 ■ Assinatura anual: 13 800\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, Edifisco, Lda. — Azinhaga da Torre do Fato, nº 5-C 1 Dtº — 1600 Lisboa, Tels.: 716 66 21 — Fax: 716 66 20 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

# A CONCRETIZAÇÃO DAS AUTORIZAÇÕES LEGISLATIVAS FISCAIS

SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO  
PLENO DA SECÇÃO  
DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

ACÓRDÃO DE 8 DE JUNHO DE  
1994

RECURSO Nº 13 443

ACORDAM NO PLENO DA SEC-  
ÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁ-  
RIO DO SUPREMO TRIBUNAL AD-  
MINISTRATIVO:

RECORRENTE: Fazenda Pública

RECORRIDO: João Gaspar de Sousa  
Gomes Alves

RELACTOR: Exmo. Cons<sup>o</sup> Dr. CAS-  
TRO MARTINS

1. JOÃO GASPAR DE SOUSA GO-  
MES ALVES, advogado, residente em Gui-  
marães, impugnou perante o Tribunal Tri-  
butário de 1<sup>a</sup> Instância de Braga a liquida-  
ção do seu imposto profissional relativo ao  
ano de 1987 imputando-lhe um excesso de  
9.840\$00 devido a violação da parte final  
do n.º 2 do art.º 32.º da Lei n.º 49/86-12-31,  
porquanto “a título de deduções fixas” era  
de subtrair ao seu rendimento colectável  
16% em vez dos 12% efectivamente aí  
deduzidos.

Da Sentença de 12-3-90 (fls. 11) que  
julgou a impugnação improcedente inter-  
pôs recurso per saltum para a Secção que  
por Acórdão de 5-2-92 (fls. 26 a 31) lhe  
concedeu provimento revogando essa sen-  
tença e julgando a impugnação procedente.

É de tal aresto que vem o procedente  
recurso, interposto pela FAZENDA PÚ-

BLICA, que a rematar as suas alegações  
oferece a fls. 44/45 as seguintes conclu-  
sões:

a) O n.º 2 do art.º 32.º da Lei n.º 49/86  
não constitui uma alteração directa do Cód.  
do Imposto Profissional (CIP).

b) Uma interpretação teleológica e  
sistemática dessa norma “leva-nos a con-  
cluir que a minúcia de previsão, contida no  
referido n.º 2, deriva de exigências constitu-  
cionais quanto às leis tributárias (art. 106.º  
n.º 1 da CRP) e às autorizações legislativas  
(art. 168.º n.º 2 da CRP)”.

c) “Mas, até porque o referido n.º 2  
sempre necessitaria de desenvolvimento e  
regulamentação, não parece que estejamos  
em situação diferente do n.º 1 do mesmo  
artigo”.

d) “E, mesmo em relação ao n.º 3 do  
art.º 32.º, entendeu-se que era uma mera  
autorização, utilizada pelo Dec. Lei 128/87,  
de 17 de Maio”.

e) “Ao não utilizar a autorização  
contida no n.º 2 do art.º 32.º, esta caducou e  
mantiveram-se em vigor as normas do CIP  
sem as alterações autorizadas”.

f) “Assim, a liquidação impugnada  
não sofre da pretendida ilegalidade, pelo  
que deve ser confirmada, na sequência da  
aceitação do presente recurso e revogação  
do Acórdão recorrido, por incorrecta inter-  
pretação da Lei, nomeadamente o art.º 32.º  
da Lei n.º 49/86 e os art.ºs. 106.º e 168.º da  
CRP”.

O M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu parecer no sentido da  
procedência do recurso.

2. O acórdão recorrido expôs assim os  
factos e a questão a dirimir:

“No âmbito do imposto profissional, e  
em relação ao ano de 1987, foi deduzida ao  
rendimento colectável do impugnante a  
percentagem de 12. A ter sido utilizada a de

16, o montante a liquidar ao recorrente teria  
sido de menos 9.840\$00”.

3. De harmonia com a legislação vigente  
até 31-12-86, a percentagem assim  
questionada constava da tabela anexa ao  
CIP para a qual o § 2.º do art.º 10.º deste  
diploma remetia ao dispor que as despesas  
referidas no n.º 2 do corpo desse artigo  
seriam deduzidas pela aplicação das  
percentagens nela indicadas ao rendimento  
ilíquido anual.

Por sua vez o corpo desse art.º 10.º  
dispunha que no apuramento da matéria  
colectável dos contribuintes que exerces-  
sem, por conta própria, actividades cons-  
tantes da referida tabela - e a de advogado,  
que o impugnante exercia, era uma delas -  
seriam deduzidas às recitas as despesas  
discriminadas nas várias alíneas do seu n.º  
1.º e ainda, conforme o teor do seu n.º 2.º,  
“outras despesas indispensáveis à forma-  
ção do rendimento, designadamente as ver-  
bas destinadas a:

a) Reintegração das instalações e  
do seu equipamento;

b) Representação profissional do  
contribuinte;

c) Deslocações na área do concelho  
ou concelhos onde o contribuinte exerce a  
actividade, se aí dispuser de instalação fixa e  
permanente ou, na falta desta, na do domi-  
cílio;

d) Pagamento de rendas resultantes  
de contrato de locação financeira mobiliária  
respeitante a bens de equipamento utiliza-  
dos no exercício da actividade”.

Com data de 31-12-86 foi publicado um  
4.º suplemento ao n.º 300, I série, do Diário  
da República contendo a Lei 49/86, com a  
epígrafe “Orçamento do Estado para 1987”,  
pela qual a Assembleia da República, além  
do mais, aprovou tal orçamento para 1987.  
constante dos seus mapas I a IV [cfr. seu  
art.º 1.º, al. a)], e que entrou em vigor em 1-  
1-88 (cfr. seu art.º 90.º).

O seu capítulo IV, com a epígrafe “Sis-  
tema Fiscal”, abre com o art.º 28.º, do teor

seguinte: “Durante o ano de 1987 o Governo é autorizado a cobrar as contribuições e impostos constantes dos códigos e demais legislação tributária, com as subseqüentes modificações e diplomas complementares em vigor e ainda de acordo com as alterações previstas nos artigos seguintes”.

Ainda dentro desse capítulo IV o artº. 32º, subordinado à epígrafe “Imposto Profissional”, dispunha:

1- Fica o governo autorizado a:

a) Elevar de 350.000\$00 para 385.000\$00 o limite da isenção prevista no artº. 5º do mesmo código [sic];

b) Dar nova redacção ao § 1º do artigo 10º do Código do Imposto Profissional, no sentido de que as despesas referidas no nº 1 daquele artigo só sejam de considerar para efeitos de apuramentos da matéria colectável quando devidamente documentadas, desde que o contribuinte não ultrapasse nos seus negócios os montantes estabelecidos no artº. 53º, alínea a), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

c) Substituir a tabela das taxas do imposto profissional, constantes do artº. 21º do respectivo Código, pela seguinte [...].

2 - São reformulados o nº 2 e o §2º do artigo 10º do mesmo código, no sentido de estabelecer o seguinte:

a) As reintegrações dos activos imobilizados são consideradas para efeitos de determinação da matéria colectável do imposto profissional pelas importâncias resultantes da aplicação das percentagens constantes da regulamentação aplicável à contribuição industrial;

b) As despesas indispensáveis à formação do rendimento previsto nas alíneas b), c) e d) do nº 2 do artigo 10º do Código do Imposto Profissional são consideradas como deduções para efeitos de apuramento da matéria colectável, pelos respectivos valores

devidamente documentados;

c) O disposto nas alíneas a) e b) deste número aplica-se aos contribuintes que disponham de contabilidade devidamente organizada. Para os restantes contribuintes aplicam-se as deduções fixas previstas na tabela anexa referida no § 2º do artº. 10º do Código do Imposto Profissional, cujas taxas são elevadas de quatro pontos percentuais, com excepção da relativa à rubrica “2.2 - Urbanistas”, que é elevada em seis pontos percentuais.

3 - A alínea f) do artigo 3º do Código do Imposto Profissional passa a ter a seguinte redacção:

f) Os subsídios de refeição, até ao limite de 500\$00 por dia útil.

4 - Com vista ao fomento das exportações de serviços de apoio à produção, fica o Governo autorizado a estabelecer deduções na matéria colectável do imposto profissional de rendimentos provenientes das referidas exportações de uma importância de 20% dos valores dessas mesmas exportações.

Em 17-3-87 foi publicado o DL 128/87 que, invocando autorização legislativa conferida pelo artº. 32º, nºs. 1, alíneas a) e c), e 3 (...) da Lei 49/86, decretou:

- Que a alínea f) do artº. 3º do CIP passava a ter a seguinte redacção: “f) Os subsídios de refeição até ao limite de 500\$00 por dia útil”;

- Que o corpo do artº. 5º do CIP passava a ter a seguinte redacção: “Ficam igualmente isentos do imposto os contribuintes cujo rendimento colectável anual não seja superior a 385.000\$00”;

- Que o corpo do artº. 21º. do CIP passava a ter a nova redacção que indicou e através da qual substituiu a então vigente tabela das taxas do imposto profissional por outra igual, à que constava da referida al. c) do nº 1 do artº. 32º da Lei 49/86;

- Que estas alterações se aplicariam às remunerações e rendimentos recebidos ou postos à disposição dos seus titulares nos

anos de 1987 e seguintes.

3. A administração Fiscal interpretou o nº 2 do referido artº 32º da Lei 49/86 como contendo uma autorização legislativa (nunca utilizada) e não normas de aplicação directa, pelo que, ao proceder à impugnada liquidação, teve presente e obedeceu aos textos do nº 2 e § 2º do artº 10º do CIP e da tabela a ele anexa tal como vigoravam em 31-12-86 e como pois, segundo esse seu entendimento, continuavam a vigorar em relação ao exercício de 1987 por não alterados por aquela Lei 49/86. Por isso, atendendo a que nessa tabela se estabelecia serem 12% as “deduções fixas” contempladas para os advogados naquele § 2º, foi essa a percentagem que a entidade liquidadora utilizou: o aumento desta percentagem para 16% previsto na transcrita alínea c) do nº 2 do artº. 32º da Lei 49/86 não era, neste entendimento, atendível.

A sentença nestes autos proferida pelo Tribunal Tributário da 1ª Instância de Braga em 12-3-90 perfilhou o mesmo critério, também adoptado em acórdão desta Secção, pela Subsecção de Contencioso Tributário em Geral, de 19-1-94 (recurso 15 962), no qual se pondera que, “pese embora a redacção tecnicamente imperfeita do texto legal em causa, de reconhecer é que estamos perante uma norma de autorização legislativa, pois, além do mais, reformular um preceito no sentido de estabelecer...” não é o mesmo que reformulá-lo desde logo, pura e simplesmente”. Diz-se ainda nesse aresto: “Com tais dizeres, o legislador evidenciou a preocupação de traduzir, nesta “lei de autorização”, a vinculação da acção governamental, imposta pelo artº 168º, nº 2, da constituição, que exige: As leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização... Por outro lado, se interpretada a dita norma como de aplicação imediata, logo surgiria o problema da harmonização do seu texto com o dos preceitos dos citados nº 2 & 2º do artº 10º do Código do Imposto Profissional, o que revela o desacerto de

uma tal interpretação. Acresce que, em relação ao nº3 do mesmo artº32 - segundo o qual a alínea f) do artigo 3º do Código do Imposto Profissional passa a ter a seguinte redacção..”- , o legislador, ao fazer o decreto-lei nº128/87, de 17 de Março, manifestou clara e inequivocamente o entendimento de que aquele número continha uma autorização legislativa ,na exacta medida em que o Governo emitiu tal diploma no uso da autorização conferida pelo artº32º, nºs 1, alíneas a) e c), e 3... da lei nº 49/86, de 31 de Dezembro”. Ora, se aquele nº3, com uma redacção aparentemente definitiva, foi tomado pelo legislador com uma mera autorização legislativa, daqui se segue que ,por maioria de razão, também o nº3º deverá ser entendido como uma norma “autorizante”.

Contra este entendimento se pronuncia o aresto sob recurso que, depois de invocar o artº9º do Código Civil, cita a doutrina de Pires de Lima e Antunes Varela vertida no comentário a essa norma no seu Código Civil Anotado, vol.I, 1967, pág. 16, de que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador , sempre que esta seja susceptível de ser apurada, de forma clara e inequívoca, mediante o texto legal, o relatório do diploma ou os trabalhos preparatórios da lei.

Ora, acrescenta ,é láuido que o questionado artº32º continha, na parte que ora nos interessa, dois segmentos perfeitamente distintos: enquanto no nº1 concedia a a autorização ao governo para a cédula tributária em causa tomar determinadas medidas legislativas, no nº2 reformulava directamente o nº2º e o & 2º do artº10º do CIP em termos precisos e usando o modo indicativo para significar que assumia a acção como certa e real.

Concluiu assim o aresto sob recurso que a questionada elevação de quatro pontos percentuais de taxa foi uma imposição que decorreu, sem mais, da própria lei do Orçamento do Estado para 1987.

#### 4. Que posição tomar neste dilema?

Começemos por analisar os argumentos aduzidos e aduzíveis a favor da tese da ora recorrente Fazenda Pública.

4.1 Pretende ela que ,se o nº3 do referido artº32º da lei 49/86, apesar da sua redacção “aparentemente definitiva, foi tomado pelo Governo como uma mera autorização legislativa, por maioria de razão se deve assim considerar o nº2 desse artigo.

Este argumento carece, porém, de valor, designadamente por o Governo não ter, como é óbvio, o poder de fazer uma interpretação autêntica das normas que a Assembleia da República edite no uso da sua competência exclusiva. Por isso, ter o Governo legislador tomado como autorização legislativa uma norma definitiva (e não só “aparentemente” definitiva, pois é invoca a expressão “a alínea f) do artigo 3º do Código do Imposto Profissional passa a ter a seguinte redacção”) apenas depõe contra ele quando agora, já não como legislador mas como detentor do poder Administrativo, pretende assim também qualificar o referido nº2.

4.2 Quanto ao alcance da alteração que com esse nº 2 do artº32º da lei nº49/86 se introduzia no nº2 e no &2º do artº10º do CIP do interprete apreendê-lo, como em relação a qualquer outra norma que, como esta, não seja de meridiana clareza. Não é tomando a norma como uma autorização legislativa que o intérprete a redimirá do desacerto de que proventura a considere inquinada: fosse norma de aplicação directa fosse norma de aplicação directa fosse autorização legislativa, a vontade da Assembleia da República legisladora estava aí condensada até ao promenor, sem margem, pois, na segunda hipótese, para qualquer acerto ou originalidade por parte do Governo.

4.3 Resta o argumento de que “reformular um preceito no sentido de esta-

belecer... não é o mesmo que reformulá-lo desde logo pura e simplesmente”.

Abaixo veremos a génese do preceito e compreenderemos melhor porque é que a Assembleia da República se exprimiu desta forma algo imperfeita.

Neste momento, perante o referido argumento tirado da literalidade da norma, anotar-se-á apenas que o mesmo nesse domínio têm muito mais peso os argumentos em sentido contrário: é notória a diferença de redacção entre, por um lado, os nºs 1 e 4 do questionado artº 32º, onde se deixa clara a opção por uma autorização legislativa através da consagrada fórmula “fica o Governo autorizado a “e, por outro lado, os seus nºs 2e3, onde a opção por uma estatuição directa se revela não só pelo não o emprego de um formula igual ou parecida com aquela mas ainda pelo uso de expressões como “são reformulados” e “passa a ter a seguinte redacção” no indicativo presente que não o futuro.

5. Mas, como determina o artº9º do Cód. Civil e como ensina Karl Larenz, in metodologia da Ciência do Direito edição da Fundação Gulbenkian, Lisboa, 1969, págs. 369 e ss. a actividade de interpretação de uma norma jurídica, embora deva começar pela exegese do seu texto, só fica completa quando se interliguem e valorem todos os seus elementos lógicos significativos: sistemáticos, históricos e racionais ou teleológicos.

5.1 Já acima, centrados embora no problema da compreensão da letra do preceito em causa - nº2 do artº32º da lei 49/86-. sentimos essa necessidade de ir mais além e por isso fizemos uma incursão no domínio da referida exegese sistemática ao compararmos a sua redacção com a dos outros três números do mesmo artigo para das respectivas semelhanças e diferenças concluirmos pela forte probabilidade de esse número 2, à semelhança do nº3 e ao inves-

dos nºs 1 e 4, ser uma norma de aplicação directa e não de autorização legislativa.

Por outro lado, a norma fazia parte da Lei do Orçamento do Estado para 1987, pelo que nada impedia a Assembleia da República de através dela introduzir essas alterações directamente nas normas tributárias em questão.

5.2 No caso, todavia, o elemento mais revelador e decisivo na busca da vontade real do legislador é a história do preceito, condensada nos respectivos trabalhos preparatórios.

5.2.1. Depois de aprovada em Conselho de Ministros, a proposta de lei de orçamento do Estado para 1987 entrou na Assembleia da República (AR) em 15-10-86 tendo sido publicada, com o nº44/IV, a págs.91 e ss. do Diário da Assembleia da República (DAR), II série, nº2, de 24-10-86.

No capítulo V do seu preâmbulo, dedicado, como a respectiva epígrafe revela, às “principais medidas de política fiscal”, expõe-se (pág.107 do dito número do (DAR), a respeito das medidas propostas no domínio do imposto profissional, que “a reformulação da tabela das deduções fixas a que se refere o nº2º § 2º [queria certamente dizer-se “nº2º e o § 2º”] do artº10º [do CIP] encontra sua justificação na necessidade de obter valores de reintegração das instalações do respectivo equipamento, bem como dos restantes encargos referidos no nº2º do artigo 10º do Código do Imposto Profissional, tanto quanto possível mais aproximados da realidade, face aos aumentos de preço daqueles bens”.

Do articulado dessa proposta de lei, publicado a págs. 114 e ss. do aludido número do DAR, fazia parte o artº. 19º, subordinado à epígrafe “Imposto profissional” e assim concebido:

Fica o Governo autorizado a:

a) Incluir no âmbito da incidência

do imposto profissional as importâncias, qualquer que seja a sua natureza, auferidas pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, ainda que não atribuídas pela respectiva entidade patronal;

b) Elevar de 350.000\$00 para 385.000\$00 o limite de isenção prevista no artº. 5º do mesmo Código;

c) Dar nova redacção ao § 1º do artigo 10º do Código do Imposto Profissional, no sentido de que as despesas referidas no nº 1 daquele artigo só serão de considerar para efeitos de apuramento da matéria colectável quando devidamente documentadas, eliminando-se, em consequência desta alteração, as deduções mínimas constantes da tabela anexa ao Código, bem como a referência feita ao nº 1 do § 1º no nº 4 do mesmo artigo;

d) Substituir a tabela das taxas do imposto profissional, constante do artigo 21º do respectivo Código pela seguinte [...].

e) Proceder à reformulação da tabela das deduções fixas a que se refere o nº 2 e § 2º do artigo 10º do Código do Imposto Profissional, no sentido de elevar as percentagens ali referidas para níveis mais realistas e consentâneos com o combate à evasão fiscal.

5.2.2. Sobre tal proposta de lei a Comissão de Economia, Finanças e Plano da AR emitiu um parecer sucinto e aprovou por maioria, “com voto contra do Partido Social-Democrata”, o extenso relatório que sobre ela elaborara um subcomissão eventual criada com esse fim específico.

Do ponto “2.4 - Imposto profissional (artigo 19º)”, integrado no capítulo “IV - Fiscalidade/Sistema fiscal” daquele relatório, publicado a págs. 302 e ss. do DAR, I série, nº 12, de 19-11-86 e a págs. 526 e ss. do DAR, II série, nº 11, da mesma data, consta, além do mais que ora não interessa transcrever, o seguinte:

A alínea c) do proposto artigo 19º, visando aparentemente combater a evasão fiscal dos profissionais liberais, é ineficaz e contrária ao consenso já estabelecido a este respeito entre os fiscalistas. Esta medida vem apenas criar dificuldades acrescidas aos profissionais com rendimentos reduzidos, os principais utilizadores das deduções, sem atingir os que auferem significativos rendimentos, que continuarão a utilizar como até aqui a apresentação de documentos.

Quanto à alínea e), a Comissão acha necessário aprofundar o que entende o Governo por “níveis mais realistas” das deduções fixas a que se refere o nº 2 e o § 2º do artigo 10º do Código do Imposto Profissional.

Como acima dissemos, o PSD votou contra este relatório, tendo declarado que o fazia por o mesmo lhe merecer as mais sérias reservas em algumas das conclusões formuladas, nomeadamente as constantes dos capítulos IV (“Sistema Fiscal”) e V (“PLSEE?”) - vide pág. 320 do DAR, I série, nº 12, de 19-11-86.

5.2.3. A discussão e votação, com alterações, do transcrito artº 19º desta proposta lei orçamental fizeram-se em reunião plenária da AR, tendo-se iniciado na sessão de 2-12-86 e terminado na segunda sessão seguinte, de 4-12-86, conforme consta das respectivas actas, publicadas no DAR, I série, nºs. 16 a 18, de 3, 4 e 5 de Dezembro de 1986 (cfr. págs. 600 e ss.).

Assim, a al. a) desse artigo foi eliminada, mediante propostas do PS e do CDS, aprovadas com votos favoráveis destes partidos e os do CDS, aprovadas com os votos favoráveis destes partidos e os do PRD, do PCP e do MDP/CDE, e a abstenção do PSD

A al. b) foi aprovada, com os votos favoráveis do PSD, do PRD e do CDS e a abstenção do PS, do PCP e do MDP/CDE, tendo vindo a constituir a al. a) do nº1

do artº32 da dita lei 49/86.

A al. c) foi preferida por uma proposta de substituição apresentada pelo PS que, aprovada com os votos favoráveis do PS, do PCP, do CDS e do MDP/CDE os votos contra do PSD e a abstenção do PRD veio a constituir a al. b) do mesmo nº 1 citado artº32º.

A al. d) foi aprovada, com os votos favoráveis do PSD e do PRD, os votos contra o PS, e abstenções do PCP, do CDS e do MDP/CDE, tendo vindo a constituir a al. c) do dito nº1 do artº 32º da lei 49/86.

5.2.4. Quando chegou a vez de se votar a al. e) do artº 19º da proposta de lei - que, lembremos, propunha se autorizasse o Governo a elevar, em medida não especificada, as percentagens constantes da tabela que se discute - foi pedido o seu adiamento por o PRD pretender apresentar uma proposta de substituição, tendo-se assim protelado a decisão até à reunião plenária de 4-12-86, cuja acta ocupa as págs. 717 e ss. do aludido DAR, 1 série, nº18, de 5-12-86.

Logo no início dessa reunião plenária de 4-12-86 foi anunciado que fora apresentada uma proposta de artigo novo sobre a matéria pelo PRD, cujo porta-voz, o deputado Vítor Ávila, esclareceu que essa "proposta de um artigo novo" substituiu uma proposta anterior (do mesmo partido) cujo texto era semelhante mas que concedia "autorização legislativa ao Governo para fazer as mesmas alterações"; e concluiu: "Aproposta de artigo novo substitui a proposta de autorização legislativa".

Face a uma pergunta do Presidente da AR sobre se esse novo texto visava substituir o da al. e) da proposta de lei do Governo, o mesmo deputado ainda esclareceu: "Trata-se de um artigo novo com um ponto único onde constam essas três alíneas - a), b) e c) -, fazendo cair automaticamente a alínea e".

Antes de pôr à votação estaproposta,

que veio a ser aprovada por unanimidade, o Sr. Presidente ainda ponderou: "Tratando-se de um artigo novo, sugeria aos autores da proposta que, quando nela se refere [...], se alterasse a redacção no sentido de se identificar que se trata do Código do Imposto Profissional". O Sr. Deputado Vítor Ávila acolheu a sugestão dizendo: "Solicitava que em redacção final a comissão clarificasse que se trata do Código do Imposto Profissional". E o Sr. Presidente ainda observou: "Eu ia mesmo sugerir que a Mesa pusesse este artigo como 19º-A, a fim de, na redacção final, saber qual o seu correcto lugar".

Eis o texto dessa proposta de artº19º-A da lei do Orçamento para 1987 que a AR assim aprovou:

É reformulado nº2 e o § 2º do artigo 10º do Código do Imposto Profissional no sentido de estabelecer o seguinte:

a) As reintegrações dos activos imobilizados são considerados para efeitos de determinação da matéria colectável do imposto profissional pelas importâncias resultantes da aplicação das percentagens constantes da regulamentação aplicável à contribuição industrial;

b) As despesas indispensáveis à formação do rendimento previsto nas alíneas b), c) e d) do artigo 10º do Código do Imposto Profissional são consideradas como deduções para efeitos de apuramento da matéria colectável, pelos respectivos valores, devidamente documentados;

c) O disposto nas alíneas a) e b) aplica-se aos contribuintes que disponham de contabilidade devidamente organizada. Para os restantes contribuintes aplicam-se as deduções fixas previstas na tabela anexa referida no § 2º do artigo 10º.

A esta al. c) foi em seguida, por proposta

do PSD - aprovada com votos favoráveis deste partido, do PRD e do CDS e abstenções do PS, do PCP e do MDP/CDE - , acrescentado, na sua parte final, o seguinte inciso: "cujas taxas são elevadas de quatro pontos percentuais, com excepção da relativa à rubrica 2.2- Urbanistas, que é elevada em seis pontos percentuais".

5.2.5. Comparando o texto deste artº19º-A assim aprovado pela AR com o que lhe corresponde na lei nº49/86 tal como foi publicada no Diário da República, encontramos duas diferenças: a sua colocação como nº2 do artº 32º em vez de o ser num artigo autónomo; e a substituição da expressão "é reformulada" por "são reformulados".

Esta mudança de forma verbal do singular para o plural é acto que se enquadra nos limitados poderes da comissão de redacção, uma vez que o sujeito - "o nº2 e o § 2º do artigo 10º" - se manteve inalterado.

Quanto ao não cumprimento da decisão da AR de se atribuir á norma um artigo autónomo, também não se pode considerar que a comissão de redacção haja extravasado dos seus poderes, pois em vez disso utilizou uma fórmula - a adopção de um número autónomo - que cumpria igualmente o objectivo da AR de deixar clara a sua autonomia em relação ao conjunto de preceitos que veio constituir o nº1 do citado artº32º e em especial a sua não subordinação 'a fórmula inicial desse número 1: "Fica o Governo autorizado a....".

5.3. Estes dados históricos da formação do questionado preceito convencem o intérprete de que a vontade do legislador foi de emitir uma norma de aplicação directa e não uma autorização legislativa. É disso revelador, sobretudo:

- A decisão de o destacar do artº 19º da proposta de lei do Governo, no qual se propunha claramente a concessão ao Governo de uma autorização legislativa através do

emprego da fórmula “fica o Governo autorizado a”;

- O cuidado com que o Senhor Presidente da AR submeteu à votação, em separado, aquilo que considerou ser o corpo desse artº19º da proposta de lei - e que veio a ser, na lei 49/86, o corpo do nº1º do artº32º-, constituído por aquela frase “ fica o Governo autorizado a”;

- A clareza e insistência com que, quer espontaneamente quer a instâncias do senhor Presidente da AR, o partido proponente do referido artº 19º-A, que veio a constituir o nº 2 do artº 32º da Lei 49/86, frisou que essa proposta de um artigo novo se destinava a substituir uma sua proposta anterior com um texto semelhante, consistindo a diferença entre elas em se abandonar agora a solução, por que na anterior se optara, de conceder uma autorização legislativa ao Governo.

6. Finalmente não nos deve impressionar o uso da expressão “no sentido de estabelecer”. Na verdade, é compreensível - embora não louvável - que o legislador a tenha usado nesse context: é que ele não quis substituir o texto do nº 2º e do § 2º do artº 10º do cip mas apenas alterar parcialmente as regras deles constantes.

Também o artº 40º da mesma Lei 49/86 se compõe de dois números:

- O primeiro, que contém uma clara autorização legislativa, expressa através da referida fórmula “fica o Governo autorizado a”, teve como fonte o artº. 27º da aludida proposta de lei;

- O segundo é do teor seguinte: “É revogada a alínea a) do artº. 15º [faltou aqui mencionar o diploma em questão, ou seja, o DL 346/85-08-23, que vem indicado no artigo anterior], no sentido de tributar em sede de contribuição industrial a produção e comercialização de tabacos”.

Assim, neste nº 2 o legislador volta a usar a expressão “no sentido de” sem ter intenção de conceder uma autorização legislativa.

Na verdade, este nº 2 teve como fonte uma proposta, apresentada pelo PSD, de

aditamento: primeiro ao artº. 26º da proposta do Governo - que veio a constituir o artº. 27º dessa proposta, sempre sob a forma de autorização legislativa (cfr. págs. 654, 655, e 724 do referido DAR, 1ª série). Todavia, por proposta do Deputado Magalhães Mota, em nome do seu partido (PRD), essa proposta de aditamento foi transformada em proposta de artigo novo, com o nº 27º -A, e com a substituição da expressão “fica o Governo autorizado a revogar...” por “é revogada...”, tendo sido nesses termos votada (cfr. págs. 724 e 725 do referido DAR, 1ª série).

Mais uma vez a discussão travada na Assembleia da República demonstra claramente a intenção de aprovar uma norma de aplicação directa e não, como constava da proposta inicial, uma autorização legislativa.

Com efeito, assim se exprimiu aquele Deputado Magalhães Mota: “Parece-me que o conteúdo do nº 2 da proposta de aditamento é suficientemente claro, preciso e identificado para que não se justifique que haja uma autorização legislativa concedida ao Governo. Pela nossa parte sugeríamos, portanto, aos proponentes - no caso de assim o não entenderem, nós próprios poderíamos subscrever a proposta - [...] que fosse introduzido um novo artigo sem número, que depois, em termos de redacção, poderia ser transformada em nº 2 do mesmo artigo 27º, e que se limitaria a dizer 'é revogado o disposto na alínea a) do artº. 15º, tributando-se em contribuição industrial a produção e comercialização de tabacos'. Tudo ficaria claro nestas condições e a própria Assembleia da República estaria, portanto, a terminar com a discussão do regime das isenções e a passar para a do regime normal de pagamento de contribuição industrial relativamente à produção e comercialização de tabacos”.

Depois de o Deputado Alípio Dias, do PSD, haver respondido “nada termos a opor a esta proposta de alteração apresentada pelo PRD”, o Senhor Presidente da AR pôs à votação essa proposta como artº. 27º-A, que foi aprovado.

7. Conclui-se, pois, que o nº 2 do artº. 32º da Lei nº 49/86 não contém uma autorização legislativa mas normas de aplicação directa, pelo que, como bem decidiu o aresto sob recurso, o impugnado acto de liquidação enferma do vício de violação de lei que contribuinte-impugnante lhe assacou.

Por isso se nega provimento ao recurso e se confirma o recorrido Acórdão da Secção.

Sem custas (artº. 2º da Tabela).

Lisboa, 8 de Junho de 1994

Agostinho Castro Martins

Brandão Pinho

José Jesus Costa

Coelho Dias

Rodrigues Pardal (vencido nos termos da declaração de voto de vencido do Exmº Senhor Juiz Conselheiro Domingos Brandão de Pinho)

Horta do Vale (vencido; votei que se negasse provimento ao recurso, revogando-se o acórdão da secção e confirmando-se a sentença da 1ª instância, nos termos da declaração de voto junta)

Girão Cardoso (vencido nos termos da declaração de voto do exmº colega que antecede)

Julio Tormenta

Ernani Figueiredo

#### Declaração de voto:

Segundo creio, da discussão da Assembleia da República, não resulta a conclusão de se tratar, desde logo, de uma imposição legal e não de uma autorização legislativa.

É que a alínea e) da proposta de lei em causa - “elevar as percentagens...para níveis mais realistas e consentâneas com o convite à fraude fiscal” - era meramente habilitante, não estava concretizada. Daí que a Comissão de Economia, Finanças e Plano da Assembleia da República, logo fizesse votar ser “necessário aprofundar o

que entende o Governo por “níveis mais realistas de deduções fixas a que se refere o nº2 e o § 2º do art. 10º do Código do Imposto Profissional.

A proposta do PRD limitou-se a fazer a necessária concretização de tais pontos, o que justificava um artigo novo, sem prejuízo de continuar a tratar-se de uma autorização legislativa”.

Procedeu-se pois à mera concretização do sentido da autorização legislativa, que a al. e) da Proposta do Governo não continha.

A tese vencedora não consegue explicar as dificuldades surgidas quanto à nova redacção do preceito - dito art. 10º - assim vertido em dois textos legais !!! “reformular um preceito no sentido de estabelecer” não é mais que proceder à concretização do sentido da autorização legislativa - art. 168 nº 2 da Constituição.

Acresce que, se a parte dispositiva do texto das duas propostas do PRD é o mesmo, como entender que o “próprio texto” da autorização legislativa - sem previsão directa, pois, antes indicando o sentido ou conteúdo do texto legal a elaborar pelo Governo - pode ser o próprio texto legislativo.

Qual, afinal, a redacção do art. 10º do Cod. do Imposto Profissional? O aplicador do direito é que o ia formular em cada caso? Convenha-se que não é esse o método correcto de fazer o direito. Como emanção da Assembleia, não há lei sem texto. Se não foi elaborado o texto legal, terá de tratar-se de uma autorização

legislativa.

Cfr. aliás, neste sentido - de se tratar de uma autorização legislativa - o acórdão da Secção de 19-1-94, rec. 15.962, de que fui adjunto, para cujos fundamentos brevitatís causa, se remete.

Domingos Brandão de Pinho.

## ANOTAÇÃO

### A CONCRETIZAÇÃO DAS AUTORIZAÇÕES LEGISLATIVAS FISCAIS

O controlo da actividade administrativa por tribunais independentes constituiu uma fase decisiva na formação do Estado de Direito: pois é pelo escrutínio judicial da conformidade da actuação do Executivo com as normas legais, verificando se esta se confina ao cumprimento e aplicação de normas jurídicas, com a consequente redução da sua liberdade, que se pode alcançar uma actividade administrativa que consista na efectiva aplicação da lei (1).

No presente acórdão, relatado pelo Cons. Agostinho Castro Martins, temos um exemplo disso: tratava-se de saber, se a introdução no Orçamento de uma norma que a Assembleia pretendia atribuir um efeito directo, iria criar um direito na esfera pessoal do contribuinte, independentemente de qualquer outra actuação do executivo.

Obrigando a que na liquidação do Imposto Profissional desse mesmo ano ela fosse tomada em conta.

Suscitada a questão pela impugnação de um contribuinte, o STA foi chamado a decidir sobre a aplicabilidade da norma, independentemente da sua concretização por um acto legislativo do Governo, como provavelmente iria acontecer se correspondesse à política tributária deste.

A controvérsia surge, por existir nessa assembleia uma maioria flutuante, que aceita algumas propostas do Governo e rejeita outras. Mas pelo facto do Governo discordar da norma e da oportunidade da sua introdução, será que teria poderes para evitar a sua aplicação, num sistema constitucional em

que é na Assembleia que reside o poder legislativo em matéria fiscal? Ou para usar a expressão tradicional, em que existe uma reserva de lei em sentido formal?

Mas para além da particular conjuntura política que a fez nascer, esta norma destinada a ter aplicação directa, foi também votada numa fase em que não era ainda habitual a inclusão no Orçamento de normas destinadas a ter aplicação imediata, pela sua inclusão, sem dependência da publicação de uma norma do legislativo, num qualquer código fiscal. O que pode acentuar as reservas à sua aplicabilidade directa.

Não tem sido assim, nos últimos anos: têm-se multiplicado no texto orçamental, as normas imediatamente aplicáveis.

Verificando-se assim, uma evolução no conteúdo do Orçamento, uma vez que vai deixando de ser apenas um mero catálogo de autorizações legislativas, para se tornar também num conjunto de normas fiscais destinadas a vigorar naquele ano.

Contra a tradição portuguesa, mantida na primeira fase de vigência da Constituição de 1976, de fazer depender a componente concretizadora do Orçamento, da publicação pelo executivo do decreto orçamental. E o consequente confinamento da Assembleia à aprovação de princípios gerais de actuação.

E pensamos que só esta tradição poderá justificar posições como as de ANTÓNIO LOBO XAVIER que, escrevendo pouco antes do que podemos chamar a criação do hábito das normas fiscais contidas no Orçamento e procurando um efeito directo, afirmava: “o Orçamento não pode ser usado como veículo de inovações que se pretendem incluir, de modo duradouro, na ordem jurídica, porque o que se incluir naquele documento, em princípio, participa da sua natureza, adquirindo, portanto, uma vigência com a dele coincidente”(2).

Só podendo ter a vigência indefeni-

1) JESCH, Gesetz und Verwaltung, 2ª e.(Tübingen 1968) 107-108.

2) ANTÓNIO LOBO XAVIER, O Orçamento como Lei - Contributo para a Compreensão de algumas Especificidades do Direito Orçamental Português (Coimbra 1990) 146-147.



da da norma jurídica disposições com uma conexão accidental com este(3) e que por isso não são materialmente parte do Orçamento.

Partindo da natureza essencial do Orçamento, esta posição poderia relegar para uma posição meramente acessória tais normas: mas mesmo contra esta autorizada posição e sem discutir os seus fundamentos, tendemos a crer que tal evolução no conteúdo do Orçamento, só contribui para uma mais clara e atempada definição das posições administração-contribuinte: pois em termos de um melhor regime, em vez de um conjunto de autorizações que se vão concretizando, deveríamos ter - seria melhor que tivéssemos - a publicação, de uma vez por todas, das normas fiscais, no Orçamento proposto a modificar a ou criar.

### AUTORIZAÇÕES LEGISLATIVAS E PODERES DA ASSEMBLEIA

Mas se no caso presente a situação é clara, pois, como se diz no acórdão “a norma fazia parte da Lei do Orçamento de Estado para 1987, pelo que nada impedia a Assembleia da República de através dela introduzir essas alterações directamente nas normas tributárias em questão”.

Mas já o mesmo se não passa quando estamos perante autorizações legislativas em matéria fiscal, que não chegam a ser transformadas em lei pelo decreto autorizado do Governo.

Quando isso acontece - e isso tem acontecido - estamos perante uma situação de maior complexidade.

Configuremos, por exemplo, as seguintes hipóteses de autorizações legis-

lativas que o Governo não chegou a concretizar:

1) O Governo é autorizado a rever o regime dos prazos no Código do Processo Tributário no sentido de assegurar uma tutela mais eficaz aos direitos dos contribuintes.

2) O Governo é autorizado a passar de 10 para 20% as deduções de deslocações e viagens dos contribuintes da Cat. B do IRS.

3) O Governo é autorizado a criar especiais deveres de cooperação que permitam controlar a fraude fiscal num sector onde esta é especialmente intensa.

Nenhuma destas autorizações é utilizada. Terão elas algumas consequências na situação subjectiva dos contribuintes?

Considerando as autorizações legislativas como uma mera atribuição unilateral de poderes ao Governo, a nossa doutrina constitucional tem-se preocupado principalmente com as limitações ao uso de tais poderes pelo Governo: estas poderiam assim ser usadas até ao fim de vigência do Orçamento mesmo com mudança de Governo.

Salientando que a aprovação do Orçamento, com as suas autorizações legislativas em matéria fiscal, tem-se acentuado que a Lei do Orçamento é a definição (parlamentar) de um quadro global, e que se pretende coerente, da política financeira e, mesmo económico-financeira, a adoptar em determinado ano”(4). Pelo que tais autorizações deverão durar todo o Orçamento, não podendo ser utilizadas por governos de gestão (5).

A concepção subjacente a tais res-

trições é que as autorizações legislativas têm como conteúdo material medidas de oneração do contribuinte, tratando-se pois das restrições ao seu uso e não do dever da sua utilização.

Mas se estamos numa zona de reserva absoluta de lei em sentido formal, se da auto-tributação resulta que é ao parlamento que compete decidir sobre a distribuição dos encargos tributários, como é possível que O Governo possa sobrepor a sua decisão, por via de uma omissão legislativa, à decisão soberana da Assembleia?

Retomando os exemplos iniciais, poderemos concluir quanto ao primeiro caso, que a ausência de regulamentação torna a autorização inaplicável, mas não destituída de efeitos?

O que irá suceder se alguém perdendo um qualquer prazo invocar o dictum parlamentar, sobre a ausência de tutela efectiva no quadro dos prazos actuais e a sua desconformidade com o mandato atribuído ao Governo? Considerando em especial que é ao parlamento que competem as questões respeitantes às garantias dos contribuintes?

Já no caso do 3º exemplo - especiais deveres de cooperação para combater a fraude num certo sector - temos para além da falta de densidade da norma (como no caso dos prazos) uma ausência de legitimidade dos contribuintes em si, para pôr em causa a omissão.

O interesse dos contribuintes no combate à fraude fiscal é um interesse difuso, e como todos os interesses difusos, tem problemas especiais de representação.

É uma questão semelhante à da impugnação de um despacho que concede uma moratória fiscal. A quem cabe a legitimidade para a impugnar? Ao Ministério Público? A uma associação de defesa dos contribuintes?

3) Como as que acessoriamente são nele incluídas, e que têm a natureza de “boleias orçamentais”, na expressão de ANTÓNIO SOUSA FRANCO. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, I Vol. 4ª Ed.(Coimbra 1992) 401-402.

4) J.M. CARDOSO DA COSTA, *Sobre as Autorizações Legislativas na Lei do Orçamento*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Teixeira Ribeiro, II vol. (Coimbra 1983) 423.

5) GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa- Anotada* 680.

Mas já quanto à previsão do aumento dos limites de dedução, como poderá negar a sua aplicação naquele período orçamental, até que haja nova decisão da AR sobre o mesmo assunto?

Complicando a hipótese, vamos supor que este alargamento a dedução estava acompanhada de novos deveres de cooperação. E que a autorização legislativa que era clara quanto ao limite, quantificando-o, tal como tradicionalmente quantifica as taxas de IRS para o ano do Orçamento, não o era quanto ao conteúdo desses mesmos deveres.

E se as consequências dessa omissão legislativa eram o incompleto preenchimento dos fins a obter pela nova lei, uma vez que o Governo não utilizou os poderes que lhe foram conferidos, não vemos como pode o Governo cobrar uma receita em moldes distintos daqueles que estavam previstos na autorização orçamental.

Se o Orçamento “é uma autorização política que visa “a garantia dos direitos fundamentais”, uma vez que os poderes financeiros da administração “devem ser autorizados anualmente e por isso são limitados”(6), como aplicar leis fiscais que lhe estão em oposição?

È que com a aprovação do Orçamento “ficam o Governo e a administração investidos na faculdade, mas também constituídos na incumbência, de pôr em prática a política nela definida”(7).

“Constituído na incumbência”. Mas que efeitos poderá ter o não cumprimento desta?

Nomeadamente se houver administrados que têm um interesse, pessoal, legítimo e directo - as condições da legitimidade para o recurso na doutrina tradicional - lesado por esta omissão governamental.

Como sucedia com a falsa omissão do acórdão. Mas havendo uma verdadeira omissão, porque a Assembleia tinha atribuído ao Governo o poder-

dever de publicar a norma que deveria ter efeitos directos?

Se existe tal incumbência e se o Orçamento tem uma função de conceder a autorização de cobrar impostos nos moldes por ele previstos - o que compreende uma autorização genérica para aplicar as leis existentes e autorizações específicas para modificar ou criar novas leis - o dever objectivo do Governo produz necessariamente um direito subjectivo para o administrado.

Aplicar lei fiscais sem ser dentro dos moldes previstos pelo Orçamento, significa retirar a este o seu carácter enformador da actividade fiscal do Estado.

Pois se é inteiramente exacto que “o Orçamento do Estado não é a simples expression contable das leis criadoras de impostos, previamente aprovadas, mas antes uma verdadeira condição de

legitimidade da Administração Fiscal para exigir impostos aos cidadãos” (8) devem-se extrair destes princípios as necessárias consequências: e a principal é a de que o Executivo não se limita a ficar habilitado com poderes para cobrar impostos e para executar mudanças no sistema fiscal: fica obrigado a cobrar as receitas nos moldes aprovados pela Assembleia.

Concretizando as autorizações legislativas. Pois a aprovação de cada uma delas, contendo sempre o objecto, o sentido e a extensão da autorização concedida, constitui também, em matéria fiscal, uma programa de actuação para o Governo: cuja execução não pode por este ser subordinada a critérios de oportunidade política ou financeira.

Teremos pois por optar pelo efeito directo das autorizações legislativas em matéria fiscal na esfera privada dos administrados, com a a sua aplicabilidade apenas condicionada pelos problemas concretos que podem rodear esta aplicação.

Problemas concretos que não podem alterar o princípio da sua aplicabi-

lidade. Poderão condicioná-lo e restringi-lo. Mas não evitar que a vontade do parlamento, expressa em termos orçamentais, atinja no

essencial os fins que prossegue, dentro do estrito limite das suas competências.

J.L. SALDANHA SANCHES

6) SOUSA FRANCO, Finanças...(1992) 339-340.

7) CARDOSO DA COSTA, Sobre as...(1983) 491.

8) ANTÓNIO LOBO XAVIER, O Orçamento...(1990) 174.