

- | | |
|---|--|
| <p>2 Nota de abertura
Os preços de transferência por acordo</p> <p>3 Manuel Castelo Branco
O problema da legalidade das limitações ao investimento estrangeiro</p> <p>11 J. L. Saldanha Sanches
Política tributária e investimento estrangeiro: alguns aspectos da tributação de não-residentes</p> <p>18 Rui Barreira
Liquidação de investimentos e exportação de resultados</p> | <p>23 Miguel Teixeira de Abreu
«Royalties» e transferências de tecnologia</p> <p>30 M. H. de Freitas Pereira
Aspectos fiscais relativos a «royalties» e transferências de tecnologia</p> <p>37 Jurisprudência
■ Fundamentação do acto tributário
■ O princípio da boa-fé na produção legislativa</p> <p>51 Decisões Administrativas
■ IRS – Recibos assinados por chancela
■ IRS – Dedução da contribuição autárquica
■ IRC – Locação financeira</p> |
|---|--|



NOVO PREÇO
15,71€
1/03/04
A GERÊNCIA

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), 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 Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), 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).

■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ 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: Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44.
 ■ 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: 3528525/35—3528735/45/54 — Telefax: 352 85 15.

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 716 18 34; Fax: 716 18 41 (Ana Gaivotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

reconhecidos à Administração colocam-na numa posição de particular supremacia em relação aos sujeitos passivos. Por isso deve caber à Administração o ónus da prova dos factos postos na base da explicação dos poderes impositivos.

Assim, no art.º 121.º do novo Código, já se refere que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado». Não nos esqueçamos que o acto tributário constitui excepção e a declaração assume-se como regra. Sem entrarmos mais no problema do ónus da prova, refira-se somente que, de acordo com o novo regime, cabe à Administração resolver a dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Por seu turno, o art.º 82.º do Código de Processo Tributário permite a fundamentação da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias. Neste caso, a fundamentação especificará os motivos de impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação.

O novo Código estatui ainda que o processo de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes.

E sempre que o accertamento diga respeito a rendimentos que o contribuinte omitiu declarar permite-se que a Administração sustente o

seu entendimento de forma sintética, com menor precisão indutiva: é a atenuação do ónus descritivo.

Aqui, há como que uma mudança do «*thema probandum*» no sentido que o conceito de rendimento tributável não representa necessariamente um facto unitário mas uma pluralidade de factos singulares considerados em função da comum referência a um determinado sujeito.

Ou seja: o grau de fundamentação está ligado ao grau de litigiosidade da relação.

Por último, assinale-se que no novo Código de Processo já não se procura limitar a discussão judicial à preterição de formalidades legais impostas por lei: o art.º 120.º, alínea a), prevê a impugnação por errónea quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. Só assim é possível o verdadeiro controlo judicial da decisão administrativa.

¹ Folha 10 do Acórdão em análise.

² Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, Lisboa, 1987, p.117.

³ Gian Carlo Moretti, *La motivazione Nell' Accertamento Tributario*, Cedam, Padova, 1967, pp. 263 e ss.

⁴ Idem.

⁵ Idem, p. 265.

⁶ Folha 10 do Acórdão, cit. supra.

⁷ Cf. a jurisprudência citada pelo Supremo neste acórdão e que já considerava a necessidade de fundamentação dos actos tributários.

⁸ Moretti, cit., pp. 269 e ss.

Ana Paula Dourado

O princípio da boa-fé na produção legislativa

Recurso n.º 12 736
Acórdão de 16 de Janeiro
de 1991

Assunto: Macau — Isenção de Imposto Complementar — Jogo de fortuna ou azar.

Sumário:

1. Celebrado em 23 de Abril de 1976, entre o Governo de Macau e a STDM, contrato para concessão do exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar naquele território e concedida àquela sociedade, nos termos do artigo 13.º do Diploma Legislativo n.º 1496, de 4 de Julho de 1961, na redacção do artigo único do Diploma Legislativo n.º 1760, de 30 de Dezembro de 1967, que, aliás, a sua cláusula 15.ª reproduziu quase textualmente, «isenção de todas as contribuições e impostos, de qualquer natureza, quer gerais quer extraordinários que devem ou venham a incidir sobre determinados pressupostos, tal isenção, mal-grado ser de carácter genérico, não é afectada pelo artigo 9.º, n.º 1, alínea e) do regulamento do Imposto Complementar, aprovado pela Lei 21/78/M, de 9 de Setembro, ao exigir isenção expressa legal ou contratual.

2. A aplicação deste normativo ao referido contrato fere os princípios *pacta sunt servanda* e da boa fé, afigurando-se intoleravelmente retroactiva.

SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO
SECÇÃO DE CONTENCIOSO
TRIBUTÁRIO
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 12 736, em que são recorrentes Ministério Público e Director dos Serviços de Finanças de Macau e recorrida Sociedade de Turismo e Divisões de Macau, SARL e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Doutor Domingos Brandão de Pinho.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais interpostos pelo Procurador da República junto do Tribunal Administrativo de Macau e pelo Director dos Serviços de Finanças do mesmo território, do acórdão daquele Tribunal que anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complemen-

tar, de 17 de Novembro de 1982, proferido no recurso contencioso que a Sociedade de Turismo e Diversões de Macau, SARL, dela interpusera.

Fundamentou-se a decisão recorrida em que esta estava isenta do Imposto Complementar, nos termos do artigo 13.º do Diploma Legislativo n.º 1496, de 4 de Julho de 1961, na redacção do Diploma Legislativo n.º 1760, de 30 de Dezembro de 1967, que foi reproduzido na cláusula 15.ª do Contrato de Revisão de concessão do exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar no território, celebrado com o Governo de Macau, por escritura outorgada em 23/4/76, isenção que não é prejudicada pelo disposto no artigo 9.º, n.º 1, alínea e) do Regulamento do Imposto Complementar de rendimentos, uma vez que a expressão dali constante — «estejam expressamente isentas» — não exige uma individualização do imposto, bastando uma estipulação inequívoca e clara da isenção, não podendo, aliás, designar-se expressamente um imposto futuro, sendo ilógico «aceitar-se que a recorrida goza de isenção desses impostos — os que tenham vindo a incidir — mas que fica privada desse benefício relativamente a um imposto que já incidia à data da celebração daquele contrato», além de que nada autoriza a concluir que aquele Regulamento tenha revogado o predito artigo 13.º, estando, aliás, em causa um contrato administrativo, não sendo, aí, lícito ao cedente alterar unilateralmente as suas cláusulas.

A deliberação contenciosamente impugnada teria, assim, de ser anulada, uma vez que «ofende o disposto nos artigos 13.º do Decreto-Lei n.º 1493 e 9.º e) do Regulamento do Imposto Complementar» e «está, pois, ferida do vício de violação de lei».

O M. P. concluiu as suas alegações do jeito que segue:

«I — A deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar, de 17/11/82, baseou-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo — 2.ª Secção, de 17/5/82 (Rec. n.º 1781).

II — O acórdão recorrido afastou-

-se da orientação traçada no aresto referido em I, sem invocar argumentos que a pusessem em causa.

III — A isenção de imposto complementar não se encontra expressamente prevista na cláusula 15.ª da escritura de 23/4/1976 (substituição do contrato de concessão).

IV — A «Sociedade de Turismo e Diversões de Macau, SARL», concessionária do exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar no território de Macau, deixou de gozar de isenção de imposto complementar, a partir de 1/1/79, data de entrada em vigor do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9/9.

V — O acórdão recorrido violou o disposto no artigo 9.º, n.º 1, e) do RICR e 2.º da Lei 21/73, de 9/9, motivo por que deverá ser revogado e substituído por outro que negue provimento ao recurso.

Por sua vez, conclui o Director dos Serviços de Finanças:

« — Conforme foi decidido pelo Acórdão desse Venerando Tribunal de 17 de Maio de 1982, a partir de 1 de Janeiro de 1979, data da entrada em vigor do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, a Sociedade de Turismo e Diversões de Macau deixou de gozar de isenção daquele imposto;

— O acórdão ora recorrido, decidindo em contrário e fazendo aplicação de diplomas anteriores ao citado Regulamento, não fez correcta aplicação da lei;

— Mesmo na hipótese de se aplicar o artigo 13.º do Diploma Legislativo n.º 1496, como fez o acórdão recorrido, sempre a isenção conferida por esta norma dependeria da verificação dos pressupostos nela estabelecidos, o que não foi considerado pelo mesmo acórdão.»

E contra-alegou a Sociedade recorrida, concluindo:

«a) A decisão recorrida não seguiu o acórdão desse Venerando Tribunal, de 17 de Maio de 1982, nem necessitaria de o fazer, uma vez que as deci-

sões dos tribunais superiores são apenas vinculativas para os tribunais inferiores no caso onde foram proferidas e não com carácter de generalidade e abstracção.

b) O douto acórdão recorrido não chegou a analisar o problema da revogação ou não do artigo 13.º, do Decreto-Lei n.º 1496, apenas se lhe referindo de passagem, porquanto a decisão foi tomada com base em legislação que, ambos os recorrentes concordam, está em vigor.

c) A decisão recorrida fez uma correcta interpretação da norma do artigo 9.º, n.º 1, e) do RICR, aliás, a única que era possível face à letra e ao espírito do diploma.

d) A dita decisão recorrida alicerça-se em conclusões firmes e cientificamente tiradas, só por crasso erro de leitura se podendo tomar a linguagem nela utilizada como reveladora de hesitações e dúvidas.

e) A exploração do Complexo Casino-Hotel Lisboa está íntima e directamente ligada com a exploração do exclusivo.

f) Não é lícito ao cedente alterar unilateralmente as cláusulas do contrato celebrado e seria esse o resultado prático a que se chegaria, com a interpretação pretendida pelos recorrentes.»

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, mostra-se dos autos, que:

1. Em 23 de Abril de 1976, entre o Governo de Macau e a ora recorrida, foi celebrada escritura — cujo teor se tem por reproduzido — fls. 54 e segs —, publicada no respectivo Boletim Oficial n.º 17, de 28 seguinte — de revisão do contrato para a concessão de exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar no território de Macau, efectuado por escritura de 5 de Dezembro de 1964, dispondo a sua cláusula 15.ª:

«Ao abrigo do artigo décimo terceiro do diploma legislativo número mil quatrocentos noventa e seis, de quatro de Julho de mil novecentos sessenta e um, conforme a redacção dada pelo artigo único do Diploma

Legislativo número mil setecentos e sessenta, de 30 de Dezembro de mil novecentos sessenta e sete, durante o período da concessão a sociedade beneficiará da isenção de todas as contribuições e impostos de qualquer natureza, quer gerais, locais ou extraordinários, que devam ou venham a decidir sobre as operações tendentes à realização dos empreendimentos contratuais e sobre tudo quanto directamente se relacione com a exploração dos jogos.»

2. «Por aviso da Repartição das Finanças do Concelho de Macau, de 21 de Agosto de 1982, foi dado conhecimento à recorrente de que, para os efeitos da liquidação do Imposto Complementar do mesmo ano, fora fixado o rendimento colectável de «14 317 752\$00.»

3. «Tal montante corresponde à soma dos lucros tributáveis do exercício de 1981, sendo 7 623 916\$00 do Hotel Lisboa, 6 164 419\$00 do Hotel Sintra e 2 526 417\$00 da exploração da Sauna do Hotel Sintra.»

4. Dessa fixação reclamou a mesma recorrida para a Comissão de Revisão do Imposto Complementar — fls. 3 — cujo teor se tem por reproduzido, concluindo por pedir que «sejam excluídos do rendimento colectável os lucros do Hotel Lisboa, no montante de 7 723 916\$00.

5. Tal reclamação foi indeferida por deliberação daquela Comissão, de 17 de Novembro de 1982 — fls. 5 —, cujo teor se dá por reproduzido.

6. «O Hotel Lisboa, desta cidade (Macau) é um empreendimento que decorre naquele contrato e integra-se no complexo Casino-Hotel Lisboa com categoria de luxo.»

7. «A exploração daquele hotel está directamente relacionada com a dos jogos de que é concessionária a recorrente.»

8. «A recorrida comprometeu-se a pagar ao Governo uma renda anual pela exploração desses jogos.»

9. A ora recorrida STDM, nos termos do respectivo cadastro da Contribuição Industrial, exercia, em 1981, no Hotel Lisboa, as seguintes ac-

tividades: «comércio importador e exportador. Venda a retalho de artigos de desporto, Restaurante de comida chinesa. Bares — Hotéis — Instalações balneares — Salões de bilhar, de bowling e recintos de diversão mecânica, jogos eléctricos ou electrónicos.»

Vejam, pois:

Refira-se, como nota prévia, que se apreciarão simultaneamente os dois recursos jurisdicionais — do M. P. e do Director de Finanças — uma vez que neles se debatem problemas idênticos, e uma ou outra nota específica não justifica — como se verá — tratamento em separado.

A questão essencial dos autos não é tanto a interpretação do artigo 9.º, n.º 1, alínea e) do Regulamento do Imposto Complementar, aprovado pela Lei 21/78/M, de 9 de Setembro, como desde logo, a da sua própria aplicabilidade ao caso concreto.

Na verdade, como resulta do probatório, a ora recorrida e o Governo de Macau, por escritura outorgada em 23 de Abril de 1976 e publicada no respectivo Boletim Oficial n.º 17, de 28 seguinte, operaram «a revisão do contrato para a concessão do exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar no território de Macau», que haviam celebrado por escritura de 5 de Dezembro de 1964, «mantendo embora o regime jurídico da concessão propriamente dita, mas na intenção de tornarem mais fácil a execução do contrato e de definirem com maior precisão direitos e obrigações recíprocos», referindo que «fica totalmente substituído o contrato anterior».

Nos termos do mesmo contrato, a ora recorrida manteve a concessão, no regime de exclusivo da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de turismo de Macau, sendo aquele válido até 31/12/86, obrigando-se a pagar, desde 1/6/76 e durante seis anos, a renda anual, actualizável anualmente, de 30 milhões de patacas, bem como a investir em determinados empreendimentos, devendo ainda manter em estado de funcionamento, com a categoria de luxo, o Casino-Hotel Lis-

boa», ora designado por Complexo Turístico Casino Hotel».

E dele consta, em matéria de isenções fiscais e com específico interesse para a questão dos autos, a sua cláusula 15.ª, nos termos da qual «ao abrigo do artigo décimo terceiro do Diploma Legislativo número mil quatrocentos noventa e seis, de quatro de Julho de mil novecentos sessenta e um, conforme a redacção dada pelo artigo único do Diploma Legislativo número mil setecentos e sessenta, de 30 de Dezembro de mil novecentos sessenta e sete, durante o período da concessão a sociedade beneficiará da isenção de todas as contribuições e impostos de qualquer natureza, quer gerais, locais ou extraordinários, que devam ou venham a incidir sobre as operações tendentes à realização dos empreendimentos contratuais e sobre tudo quanto directamente se relacione com a exploração dos jogos».

Tal cláusula reproduz quase textualmente aquele artigo 13.º, na sua nova redacção, aliás hoje expressamente revogado pelo artigo 29.º da Lei n.º 6/82/M, de 29 de Maio.

Mercê da dita cláusula, a recorrida gozava, assim e igualmente da isenção do Imposto Complementar — regime anterior ao aludido e respectivo regulamento —, uma vez verificados os pressupostos expressos no final daquele normativo: que tal tributo incidisse «sobre as operações tendentes à realização dos empreendimentos contratuais e sobre tudo quanto directamente se relacione com a exploração dos jogos».

Ora, o novo Regulamento veio alterar tal estado de coisas, revogando, aliás, toda a legislação vigente sobre o Imposto Complementar de Rendimentos, designadamente os diplomas que especifica.

O seu artigo 9.º, n.º 1, alínea e) veio isentar do referido tributo «os rendimentos das pessoas singulares ou colectivas que, por lei ou contrato com o Estado, estejam expressamente isentas de imposto complementar, por sujeitas ao regime especial de tributação em substituição do mesmo im-

posto ou a pagamento de rendas ou participações do território».

Passou-se, assim, a exigir, nomeada e cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) Que, à data da entrada em vigor do novo Regulamento — 1 de Janeiro de 1979 —, as pessoas singulares ou colectivas já se encontrem isentas do imposto ou venham a sê-lo futuramente;

b) Que essa isenção derive de lei ou de contrato com o Estado;

c) Que a lei ou o contrato estabeleçam uma isenção expressa;

d) Existência de um regime especial de tributação substitutivo.

Cfr. o Ac. deste Tribunal, de 17 de Maio de 1982 in Apêndice ao *Diário da República*, págs. 262 e segs., amplamente referido nos autos.

Ora, desde logo, tal referência expressa não a contém efectivamente tanto aquele artigo 13.º como a dita cláusula 15.ª, que se contentam com uma simples referência genérica a todas e quaisquer contribuições e impostos, já existentes ou a criar que incidam sobre os aludidos pressupostos factuais.

Aqueles artigos 13.º e cláusula 15.ª isentavam genericamente a recorrida de todos os impostos e a alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º exige a menção expressa no diploma ou contrato isentadores.

Nos termos deste último normativo, onde não havia indicação, menção ou referência expressa a isenções em matéria de imposto complementar, estas não seriam consentidas.

Sobre os contornos do significado e interpretação a dar àquela exigência legal de referência expressa à isenção, cfr., aliás, CTF. 262/64, págs. 406/408.

Todavia, como se decidiu no tribunal a *quo*, aquela alínea e) não pode aplicar-se nos autos.

Atenta a natureza contratual da referida isenção — aliás, de acordo com o predito artigo 13.º que se limita a reproduzir — ela não pode ser afec-

tada pelo Regulamento: ali as partes estão no mesmo plano e as respectivas cláusulas não podem ser alteradas unilateralmente.

Sob pena de violação do princípio da protecção da boa-fé — *pacta sunt servanda* —, «um princípio suprapositivo que vincula o próprio legislador pelo que é nula a violação, por via legislativa, das obrigações contratuais anteriores, legalmente assumidas, nos limites permitidos pela Constituição, não se lhe devendo obediência».

Cfr. Sá Gomes, «Lições de Direito Fiscal», in CTF 307/309, págs. 114 e 207.

Trata-se — como aliás, resulta da citada alínea e) — dos chamados regimes tributários substitutivos, em que todos os impostos que atinjam a empresa, presentes e futuros, são substituídos, criando-se um regime tributário específico com exclusão daqueles cuja aplicação viria romper o equilíbrio financeiro definido na concessão.

A lei de que deriva o contrato ou que o aprova é uma lei de formação contratual ou pactuada, de natureza patricia pois, cujas disposições só poderão ser revistas por mútuo acordo das partes.

Cfr. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, pág. 61/62 e 44.

Como adverte o mesmo doutrinador, é frequente aquela substituição dos impostos gerais por um tributo inominado, muitas vezes calculado sobre a receita bruta da empresa e «apesar da designação de renda com que esta prestação figura nos contratos, a sua natureza tributária é inegável, por decorrer directamente do princípio da substituição, consagrado no contrato».

E como também refere Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 9.ª edição, vol. II, pág. 1115:

«O facto de certas leis empregarem, por deficiência terminológica, o termo arcaico de renda para designar este imposto, tem criado confusão no espírito dos privatistas e dos próprios tribunais, que vão buscar o seu fundamento a um pretenso arrendamento de direitos ou coisas públicas.

A verdade, porém, é que tal encargo ligado à isenção geral dos impostos comuns não tem outra razão de ser senão a de substituir por um regime fiscal adequado à concessão o sistema que colocaria as receitas do concessionário na situação de precária dependência da discricionariedade do concedente, quando este possa exercer o poder tributário.»

Ora, também no contrato dos autos, foi estabelecida a predita isenção, tendo como contrapartida o pagamento de «uma renda anual pela exploração dos jogos», renda que, assim, tem natureza tributária, nos termos expostos.

Aliás, é o próprio diploma legislativo n.º 1496 que trata da «renda», no seu capítulo IV, epigraçado «do regime tributário».

Assumido, pois, o compromisso, por parte da administração, da isenção total dos impostos existentes ou a criar, mediante um regime substitutivo, perante um sujeito que lhe é extrínseco, constitui-se uma obrigação jurídico-fiscal ou administrativa, de fonte contratual, uma vinculação contratual legal, que tem de ser respeitada, mesmo legislativamente.

A própria Constituição — artigo 267.º, n.º 4 (revisão de 1982) — valora positivamente a participação do administrado na confirmação dos efeitos jurídico-administrativos de que é destinatário.

Trata-se da atribuição de direitos subjectivos públicos, imodificáveis por decisão unilateral e até só renunciáveis «com base em norma expressa».

Cfr. Sérvulo Correia, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, pág. 792.

Note-se que, mesmo através de actos administrativos, o poder generalizadamente concedido à Administração, nos contratos administrativos de colaboração subordinada — o chamado *fait du prince* —, de unilateralmente «impor modificações nas prestações a que o seu co-contratante se comprometera, aumentando-as, diminuindo-as ou alterando a sua qualidade» não é ilimitado.

Desde logo, ele não se estende ao objecto do contrato — ainda que entendido este em termos hábeis, restritivamente —, abrangendo quer as cláusulas que desde logo o definem quer as cláusulas contratuais, as «que definem os direitos e deveres recíprocos dos co-contratantes, mas que não interferem com o modo da realização do interesse público».

Tais cláusulas são imodificáveis unilateralmente, incluindo as de incidência económica «que não se repercutem directamente na exploração», como é o caso.

Trata-se do «reduto subtraído ao poder de modificação unilateral da Administração».

Cfr. Esteves de Oliveira, *Direito Administrativo*, vol. I, págs. 698 e segs., e *Polis*, vol. 1.º, pág. 1255.

Nem o exposto é contrariado pela chamada cláusula de sujeição do contrato administrativo, nos termos da qual está o co-contratante «obrigado a acatar as leis, os regulamentos e os actos administrativos que, durante a execução do contrato, exprimam as exigências do interesse público em cuja prossecução foi chamado a participar» — Cfr. *Direito Administrativo*, cit., pág. 705.

É que tal estado de sujeição não abrange as cláusulas que definem o objecto do contrato, nos termos expostos.

Ora, se assim é, dada tal imodificabilidade, mesmo através de acto administrativo, não pode sustentar-se a aplicação retroactiva de uma lei ao contrato anteriormente celebrado.

O recorrente, Director dos Serviços de Finanças de Macau, põe, todavia, em causa a existência do pressuposto expresso na parte final da referida cláusula 15.ª e artigo 13.º, na medida em que estão em causa «operações tendentes à realização dos empreendimentos» e nem todas as actividades exercidas no Hotel Lisboa se relacionam com a exploração dos jogos «e que sempre haveria que considerar também fora do campo da isenção conferida pela parte final da mesma disposição».

Seria caso, «v. g. de actividades como venda a retalho de artigos de desporto, comércio importador e exportador, ourivesaria e joalheria e outro comércio a retalho não especificado».

Nenhuma dúvida de que, nos termos das referidas cláusulas e normativo, a isenção se refere unicamente aos tributos incidentes sobre «as operações tendentes à realização dos empreendimentos contratuais e sobre tudo quanto directamente se relacione com a exploração dos jogos» — requisitos que, todavia, não são cumulativos.

Ora, a recorrida alegou, no artigo 9.º da petição inicial, que «o Casino-Hotel Lisboa tem de ser mantido em funcionamento, com a categoria de luxo, impõe o contrato (cláusula 7.ª), estando em curso a 4.ª fase para se ultimar o Complexo Turístico. Ali obrigatoriamente (cláusula 5.ª) tem de funcionar um dos casinos, até o final da concessão. Trata-se, portanto, de um dos empreendimentos a que a concessionária esteve e estará vinculada, enquanto a exploração do Casino-Hotel se relaciona com a exploração dos jogos de fortuna e azar, que decorrem, aliás, nas suas instalações».

E a decisão recorrida teve como provado que «o Hotel Lisboa desta cidade (Macau) é um empreendimento que decorre daquele contrato e integra-se no «Complexo Casino-Hotel Lisboa com categoria de luxo» e que a sua exploração «está directamente relacionada com a dos jogos de que é concessionária a recorrente» (ora recorrida).

E bem.

Na verdade, tal exploração não pode ser considerada com carácter singular ou atomístico, actividade por actividade; não apode considerar-se apenas o que especificamente diz respeito ao jogo.

Desde logo, trata-se de um «complexo» turístico e não propriamente de um hotel, pelo que engloba todo um conjunto de actividades, sempre relacionadas com a exploração do jogo e que há que ter em conta, vista a respectiva clientela, o carácter unitário da organização, em suma, a integração de todos aqueles elementos numa

unidade global, uma organização comercial concertada, subordinadamente à exploração do jogo, com a sua especificidade própria.

Tanto que, nos próprios termos contratuais — cláusula 7.ª —, a recorrida tem de o manter em funcionamento, com a categoria de luxo, ficando ainda obrigada «a fazer executar, quinzenalmente, pelo menos no Complexo Turístico Casino-Hotel Lisboa, nas dependências para tal destinadas, programas de atracções, variedades e diversões, nacionais ou estrangeiras, de bom nível artístico» e a realizar, ouvida a Inspeção dos Contratos de Jogos, a propaganda do território.

De facto, a exploração do jogo requer todo um tipo de organização e empreendimento para a atracção dos jogadores, a que têm de se proporcionar condições que o próprio Governo de Macau entendeu deverem ser «de luxo».

Dir-se-á finalmente que não está em causa o referido acórdão deste Tribunal, de 17 de Maio de 1982, relativo à ora recorrida e ao seu Imposto Complementar de 1979, com cuja interpretação da dita alínea e) do artigo 9.º até se concordou parcialmente.

De qualquer modo, como é sabido, aquele douto aresto não constitui qualquer precedente obrigatório para estes autos, ao contrário do que acontece com sistemas legais de raiz anglo-saxónica, mas que a nossa lei não consagrou.

Aliás, o relevo da sua argumentação não deixou, como se vê do exposto, de ser tido na devida conta.

Todavia, é outra e diferente a perspectiva que ora se tem por correcta.

Conclui-se, pois, que o contrato em causa, celebrado com base no referido artigo 13.º não pode ser afectado pelo Regulamento do Imposto Complementar e pela dita alínea e), que se lhe não aplica, como se viu.

Termos em que se acorda em negar provimento aos dois recursos jurisdicionais, confirmando-se a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 1991

Domingos Brandão de Pinho (Relator) — Francisco Rodrigues Pardal — Júlio Ferreira Tormenta. Fui presente, *Gouveia e Melo*.

ANOTAÇÃO

Nos termos de um contrato entre o Governo de Macau e a Sociedade de Turismo e Diversões de Macau, SARL, foi atribuído à primeira o exclusivo da exploração dos jogos de fortuna ou azar no território de Macau, mediante o pagamento de uma renda anual.

Tendo também obrigação de manter em estado de funcionamento, como consequência desse contrato, um hotel de luxo.

E deste contrato resulta também que «durante o período da concessão a sociedade beneficiará da isenção de todas as contribuições e impostos de qualquer natureza, quer gerais, locais ou extraordinários, que devam ou venham a incidir sobre as operações tendentes à realização dos empreendimentos contratuais e sobre tudo quanto directamente se relacione com a exploração dos jogos».

Mas no novo Regulamento do Imposto Complementar, que no Território de Macau incide sobre os lucros das sociedades, distribuídos ou não distribuídos, foi incluída uma disposição especial onde se passou a exigir para isenção deste imposto, além da sujeição a um regime especial de tributação, que as pessoas singulares ou colectivas «estejam, expressamente isentas de imposto complementar».

Perante esta situação considerou o STA, num acórdão cuidadosamente redigido, e que procura apoio nas doutrinas administrativa e fiscal portuguesas, que se mantenha a isenção tal como tinha sido concedida pelo contrato inicial. Fundamentando a sua conclusão na natureza contratual da lei em causa e na violação do princípio da boa-fé, que o fim desta isenção, antes

do decurso do prazo inicialmente estipulado para a sua vigência e que era o da concessão, iria provocar.

Os regimes de substituição tributária

O problema da alteração do quadro legislativo por uma lei fiscal superveniente, nos casos em que um contrato validado por lei onde foi incluído concedia a uma empresa «isenção de todos os impostos», atribuindo-lhe um peculiar encargo fiscal com efeitos substitutivos, não se coloca pela primeira vez na doutrina portuguesa.

Foi isto mesmo que sucedeu quando, na década de 60, foi criado como «imposto extraordinário» o «imposto de defesa e valorização do ultramar».

E defendeu Alberto Xavier que devendo estes acordos serem aprovados por acto com força de lei, para salvaguardar o princípio da legalidade, é esta «uma lei de formação contratual, cujas disposições só poderão ser revistas por mútuo acordo das partes»¹.

Não sendo por isso aplicável nesta situação a aplicação de um imposto novo, mesmo extraordinário: a lei só poderia alterar o regime fiscal existente se existisse acordo das partes para esse efeito.

Parece contudo difícil sustentar a existência de uma autovinculação do Estado, quanto à não publicação de leis que venham de algum modo alterar as relações contratuais antes definidas.

A categoria «lei de formação contratual» não se encontra entre os vários tipos de normas reconhecidos pela ordem constitucional portuguesa. Os limites encontrados para o poder revogatório da lei ordinária podem ser encontrados apenas a respeito das leis reforçadas², considerando estas como normas que estão situadas entre a Constituição e a lei ordinária.

Mas uma lei que contém um regime fiscal especial situa-se den-

tro das estruturas normativas definidas pela doutrina constitucional no campo das leis-medida ou leis-providência, no sentido de «normas legislativas casuísticas que já por si, ou como que auto-executivamente, oferecem na forma da lei a decisão de um socialmente anómalo caso concreto»³. Neste caso, resolvendo por via legislativa, a questão da criação de um regime fiscal adequado para uma situação fiscal muito peculiar, como é a da exploração do jogo, ou de qualquer outro tipo de concessão que implique um licenciamento ou autorização expressa da autoridade pública.

Mas não encontrando qualquer apoio na classificação constitucional dos actos normativos, tal como esta se encontra feita pelo art.º 115.º da CRP, para beneficiar da situação de «valor reforçado», conferido por este artigo a leis que têm um grau particularmente elevado de generalidade, como sucede no caso das leis orgânicas e as bases gerais dos regimes jurídicos. Normas estas cujas características as colocam nos antípodas das leis-medida, com efeitos em relação a uma situação individualizada.

Encontramos assim algumas dificuldades, no actual ordenamento constitucional, para atribuir a uma lei ou uma outra forma de produção legislativa (como pode suceder no caso particular do Território de Macau) uma situação de intangibilidade perante uma novo regime contido numa lei ordinária. Mesmo que a lei anterior tenha sido formada através de um pacto, livremente negociado, entre a Administração e uma empresa concessionária de uma determinada actividade.

Digamos mesmo que o regime contido no art.º 115.º aponta na direcção contrária.

O princípio da boa-fé

Mas presentindo esta dificuldade, o acórdão escora-se em outro tipo de argumentação: a al-

teração unilateral do regime acordado iria contra o «princípio da protecção da boa-fé como um princípio suprapositivo que vincula o próprio legislador pelo que é nula a violação, por via legislativa, das obrigações contratuais anteriores, legalmente assumidas, nos limites permitidos pela Constituição, não se lhe devendo obediência»⁴.

Mas será que poderá o princípio da boa-fé ter consequências em relação ao poder de modelar as leis fiscais? Constituirá este uma vinculação que pesa sobre a produção legislativa?

A boa-fé, como um instituto comum a vários ramos do Direito, tem como função primordial «a correcção de leis injustas ou inconvenientes»⁵.

Por isso a sua universalização e consequente aceitação no campo do Direito fiscal foi feita para «vedar, à Administração, os comportamentos contraditórios, de modo a não incorrer em *venire contra factum proprium*»⁶, garantindo uma certa estabilidade, através da previsibilidade, às relações entre a Administração e o contribuinte.

Por isso adverte K. Tipke, ao acentuar os limites da utilização deste princípio, que ele diz respeito a uma concreta relação jurídica com a Administração, não alastrando para a imposição de cominações em relação ao Estado enquanto tal⁷. Como sucederia se tivesse como destinatário o exercício do poder legislativo.

Fazendo uma comparação, enquanto o princípio da capacidade contributiva vale como um princípio estruturante para toda a produção normativa fiscal (invalidando qualquer lei que o restrinja de forma inaceitável), o princípio da boa-fé vai ser aplicado no campo das relações criadas pelas normas, corrigindo-as sem as invalidar.

E o mesmo salientou Alberto Xavier ao aceitar, pela primeira vez entre nós, a sua aplicação no direito fiscal: o princípio da boa-fé, pode

ser aplicado «no campo das relações creditícias entre contribuinte e fisco, com as adaptações decorrentes da natureza publicística da obrigação e dos poderes e deveres que dela emergem»⁸.

Acentuando a aplicação do princípio da boa-fé no «campo das relações creditísticas» e em relação à «obrigação e poderes e deveres que dela emergem», Alberto Xavier estava, na sua breve referência a este princípio, a atribuir-lhe a nota fundamental de princípio a utilizar sobre relações jurídicas constituídas, dentro de um certo quadro normativo.

O princípio da boa-fé não pode pois ver-se inesperadamente alargado a um «princípio suprapositivo» que iria vincular o legislador ordinária. São outras as suas funções e os seus específicos modos de actualização.

A sua recepção pela jurisprudência fiscal portuguesa, tal como já tinha sucedido com a jurisprudência alemã⁹, tem pois uma grande importância. Mas os fundamentos teóricos com que foi feita não podem deixar de levantar um grande número de reservas.

A interpretação da nova lei

Mas se não se pode aceitar a existência de uma lei contratual cuja situação reforçada faz com que não possa ser afastada pela lei ordinária, nem um qualquer princípio suprapositivo que avaliaria a boa-fé do Estado legislador (a não ser que transformemos a boa-fé numa vinculação constitucional positiva a que qualquer inovação legislativa deveria estar sujeita), teremos de aceitar esta revogação, sem qualquer motivo expresso, de uma isenção concedida para um prazo determinado?

A aplicação da boa-fé ao direito fiscal depara sempre com uma dificuldade fundamental: enquanto no direito civil estamos perante relações entre iguais, no direito fiscal um dos pólos da relação dispõe sempre

da possibilidade de a moldar através de alterações legislativas.

Mas limitada a aplicação da boa-fé às situações constituídas dentro de um certo quadro legislativo, podemos discutir a admissibilidade de uma aplicação da lei fiscal que, com discutível base legal, representa uma violação do princípio da boa-fé.

No contrato negociado com a impugnante consta a cláusula da isenção durante o período de concessão de «todas as contribuições e impostos de qualquer natureza, quer gerais, locais ou extraordinários».

No novo Regulamento do Imposto Complementar são isentos do novo tributo, «os rendimentos das pessoas singulares ou colectivas que por lei ou contrato com o Estado, *estejam expressamente* (o sublinhado é nosso) isentas de imposto complementar, por estarem sujeitas a regime especial de tributação em substituição do mesmo imposto».

Ora a interpretação desta norma parece conduzir a que, segundo os ditames da boa-fé, se tenha de entender por isenção expressa do imposto complementar aquela que resulta de forma inequívoca dos termos do contrato e não apenas de uma possível alusão nos termos da lei.

A interpretação que nos parece correcta é pois que o contrato se mantém em vigor (continuamos a deixar de lado os problemas de um contrato administrativo como fonte de efeitos fiscais) e a isenção também.

A sua revogação teria também de ser expressa e sem equívocos: não por aceitarmos que o princípio da boa-fé, em boa hora aceite pelo STA, vincule o estado legislador.

Mas porque vincula o intérprete da lei e a interpretação que se revela conforme com a boa-fé não é afastada pela redacção da nova norma.

É que a exigência da isenção expressa do imposto complementar, se se entende como devendo incluir uma referência a este con-

creto imposto, parece esquecer que se usou uma forma onde expressamente se abrangem todos os impostos, presentes e futuros. Incluindo, por isso, o imposto complementar.

Ter-se-ia usado esta forma precisamente para conseguir retirar à cláusula utilizada no contrato o vasto alcance que a sua redacção lhe assegura?

Talvez: mas é precisamente por isso que o princípio da boa-fé na interpretação simultânea do alcance do contrato inicialmente celebrado e da norma que terá procurado introduzir-lhe alterações pode ser usado para obtenção de uma solução conforme com o Direito.

Como fez, neste caso o Supremo Tribunal Administrativo.

J. L. Saldanha Sanches

¹Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, pág.61. A irrelevância

da designação de um imposto como extraordinário para efeito do seu regime foi também discutida no Tribunal Constitucional quando da criação do imposto extraordinário de rendimentos em 1982, de cuja receita foram privadas as Regiões Autónomas. V. o voto de vencido de Vital Moreira e a anotação concordante, quanto a este ponto, do Prof. Teixeira Ribeiro. *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 116, págs. 249 e segs.

²Ver sobre leis reforçadas, como a lei do Enquadramento Orçamental, J. J. Gomes Canotilho, *A Lei do Orçamento, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, Coimbra, 1979, pág. 559.

³J. J. Castanheira Neves, *O Instituto dos "Assentos" e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, Coimbra 1983, pág. 136. J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Coimbra, 1983, pág. 610.

⁴Nuno Sá Gomes, «Lições de Direito Fiscal», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 307/309, pág. 207.

⁵A. Menezes Cordeiro, *Da Boa-Fé no Direito Civil*, Coimbra, 1984, I, pág. 47.

⁶A. Menezes Cordeiro, *Da Boa-Fé...* I, 39

⁷K. Tipke, *Steuerrrecht: eine systematischer Grundriss*, Colónia, 1985, pág. 565.

⁸A. Xavier, *Manual ...*, pág. 147.

⁹A. Menezes Cordeiro, *Da Boa-fé...*, pág. 393.

¹⁰Tipke-Kruse, *AO*, parágrafo 4, an. 50 e 57. E esta recepção no direito fiscal, onde o imperativo da justiça tem um significado profundo e em constante erupção, pode facilmente explicar-se pois as intenções de «boa-fé» nada mais são do que aflorações dos princípios do «direito justo». J. Baptista Machado, «Tutela da Confiança e Venire contra Factum Proprium», *Revista da Legislação e Jurisprudência*, n.º 117, pág. 363. No direito fiscal francês a boa-fé tem sido usada apenas para permitir uma apreciação do comportamento do contribuinte. Emmanuel Kornprobst, *La Notion de Bonne Foi — Application au Droit Fiscal Français*, Paris, 1980.