

J. L. SALDANHA SANCHES

**A SEGURANÇA JURÍDICA
NO ESTADO SOCIAL DE DIREITO**
CONCEITOS INDETERMINADOS, ANALOGIA E RETROACTIVIDADE
NO DIREITO TRIBUTÁRIO

**Cadernos
de CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL**
(140)

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS
DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
LISBOA • 1985

J. L. SALDANHA SANCHES

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

A SEGURANÇA JURÍDICA
NO ESTADO SOCIAL DE DIREITO
CONCEITOS INDETERMINADOS, ANALOGIA E RETROACTIVIDADE
NO DIREITO TRIBUTÁRIO

José Cam
14, 12, 10, 100

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS
DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
LISBOA • 1985

A SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO SOCIAL DE DIREITO

CONCEITOS INDETERMINADOS, ANALOGIA E RETROACTIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

J. L. Saldanha Sanches

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

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.

- I — A dicotomia. Justiça-segurança no «Estado fiscal».
- II — A retroactividade da lei fiscal e os seus graus.
- III — Limites constitucionais à retroactividade da lei fiscal.

Introdução

Este trabalho começou por ser uma análise das relações actualmente existentes entre o conceito de Estado social de direito e o limite da retroactividade fiscal, para acabar por ser um ensaio — com tudo o que isso implica de começo de indagação e esboço de soluções — sobre a segurança jurídica no campo do direito fiscal, com as actuais coordenadas constitucionais.

E daí que ainda que o tratamento mais vasto seja dado à retroactividade da lei tributária, tenha vindo a talhe de foice o tratamento de questões que com ela estão conexas: em especial o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados — mais uma vez no ponto de vista dos limites constitucionais à sua utilização e a questão da «proibição da analogia» — e da crise que sofre actualmente este conceito em sistemas fiscais mais evoluídos.

No primeiro capítulo esboça-se uma colocação sistémica do problema da justiça e da segurança no Estado fiscal, que como se verá mais adiante é a versão financeira do Estado social de direito. Como é que as novas funções do Estado e o peso crescente das receitas fiscais no rendimento nacional vão influenciar a metodologia jurídica e os princípios fundamentais do direito financeiro?

Temos para nós que estas questões não podem ser consideradas sem se levar em conta a passagem do Estado de direito para o Estado social de direito. É que grande parte da polémica hoje existente sobre a retroactividade fiscal parece fundamentalmente prejudicada pelo facto de não levar em conta a existência deste novo referencial, que levará necessariamente a uma mudança de paradigma também no campo do direito financeiro.

Mas a par de um novo enquadramento constitucional, é necessário levar também em conta uma condicionalidade metodológica de fundo: a crise do positivismo normativo, com os seus modos específicos de busca de segurança jurídica, centrada na separação rígida entre interpretação e criação do direito, entre o papel

do juiz e o do legislador. A crítica dessas concepções está feita, e aqui do que se trata é da sua aplicação ao campo do direito fiscal. É exactamente isso que se procura fazer quando se trata do esgotamento de alguns princípios e se procura lançar em termos novos e mais adequados à situação actual as soluções para os problemas deste tipo.

No segundo capítulo voltamos à velha questão de se determinar onde começa e onde acaba a retroactividade no campo do direito fiscal. E procura-se também delimitar os problemas específicos da retroactividade fiscal, da retroactividade noutros campos do direito, particularmente no campo do direito civil, que representa, como se procura demonstrar no texto, um grupo de problemas de natureza inteiramente distinta.

No terceiro capítulo trata-se dos limites constitucionais à retroactividade, onde se vão afinal concretizar os problemas levantados no capítulo inicial sobre as relações entre a justiça e a segurança. No mesmo capítulo se procede a uma análise crítica da recente e polémica jurisprudência da Comissão Constitucional e do Tribunal Constitucional sobre a admissibilidade da retroactividade no sistema constitucional português.

E a este respeito, uma nota: temos por certo que só através de uma cuidadosa elaboração jurisprudencial se poderá definir os limites quer para a aplicação retroactiva da lei fiscal quer para a definição de outras situações de equilíbrio entre os princípios da justa repartição dos encargos fiscais e segurança jurídica no direito financeiro. A insatisfação generalizada que tais

acórdãos provocaram e as justas críticas a que foram sujeitos não invalida, em nada, em nossa opinião, o papel fundamental que à jurisprudência cabe para a definição de um relacionamento juridicamente correcto entre o fisco e os contribuintes.

Particularmente no momento em que o sistema atravessa uma crise de legitimação suficientemente evidente para dispensar referências mais demoradas o que torna ainda mais urgente o exercício dessas funções por parte de tribunais que assumam plenamente a independência que a Constituição lhes garante.

CAPÍTULO I

1) A dicotomia. Justiça-segurança no «Estado fiscal»

A certeza e a segurança do direito ⁽¹⁾, um problema clássico da metodologia jurídica, tem reflexos particularmente intensos no campo do direito fiscal, porque este, tendo sempre no seu cerne a regulamentação jurídica de uma deslocação patrimonial entre os cidadãos e o Estado, faz corresponder a qualquer alteração no regime jurídico da tributação uma mudança na atribuição jurídica dos bens. Considerando a dupla estabilidade em que se pode recompor a certeza do direito ⁽²⁾ — a primeira a própria estabilidade do direito objectivo que fornece o quadro geral para actuação dos particulares e a segunda constituída pela estabilidade dos direitos subjectivos que estes venham a adquirir dentro

⁽¹⁾ Para uma abordagem em termos novos da certeza e segurança do direito v. NEVES, A. Castanheira, *A Instituição Jurídica dos Assentos e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, *passim*, e particularmente nas pp. 36, 37, e nota 87. No campo fiscal, ver, por exemplo, TIPKE, Klaus «Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden», in *StuW*, 1981, p. 189; BUCHARDI, Friederich, «Möglichkeiten des dritten Gewalt zur Vereinfachung des Steuerrecht beizutragen», in *StuW*, 1981, p. 317; WEBER-FAS, Rudolf, «Allgemeines Steuerrecht», *Tübingen*, 1979, p. 132.

⁽²⁾ NEVES, Castanheira, *Introdução ao Estudo do Direito*, lições proferidas em 1971-1972, p. 189.

da regulamentação definida pelo primeiro —, qualquer alteração da lei fiscal com efeitos retroactivos vai pôr em causa a atribuição jurídica dos bens, uma vez que introduzirá modificações em situações jurídicas já subjektivizadas. O que significa que a atribuição de bens se não deu de forma definitiva, mas precária, introduzindo assim um elemento de particular incerteza e instabilidade no tráfico jurídico.

A certeza do direito com os seus habituais elementos de calculabilidade e de previsibilidade nas relações jurídicas, ou no caso em que estamos tratando da calculabilidade e mensurabilidade da prestação tributária, que é o título para a deslocação patrimonial, vai, portanto, assumir nas relações jurídicas tributárias a forma específica da tutela da confiança, como concretização sectorial da certeza do direito: a actividade económica das empresas e dos indivíduos — em última análise dos indivíduos — será prejudicada pela ausência de estabilidade das relações tributárias, máxime pela sua modificação com efeitos retroactivos, embora seja sempre posta em causa, dada a necessidade de planificar a actividade económica, pela própria mudança de regulamentação com efeitos *in futurum*. Tal como é potencialmente lesada, numa paralelismo de situações que tornam aconselhável uma abordagem conjunta, pela utilização de normas indeterminadas ou pela integração jurídica na actividade tributária ⁽³⁾.

⁽³⁾ Ver-se-á infra a questão da utilização dos conceitos indeterminados e a «proibição» da analogia.

É essa mesma necessidade de tutelar a confiança que continua a dar dignidade constitucional aos princípios fundamentais do direito financeiro e numa constituição como a portuguesa não só se sujeita a uma rígida tramitação a criação da lei fiscal — aspecto formal do princípio da legalidade — como se avança para além disto, na definição prévia dos traços fundamentais do seu conteúdo material ⁽⁴⁾.

No campo da criação da lei fiscal a CRP prevê uma reserva de lei — ou reserva de parlamento — para a criação da lei fiscal que, nos termos do artigo 106.º, n.ºs 1 e 2, e do artigo 168.º, alínea i), deverá pertencer à Assembleia da República ou ao Governo mediante prévia autorização legislativa.

E esta reserva de lei não pode ser considerada como tendo uma natureza puramente formal: por se tratar de uma intromissão na esfera patrimonial dos cidadãos, que

⁽⁴⁾ Ou seja: na fase actual a tendência é para que o direito fiscal se forme não a partir da decisão discricionária do legislador, mas sim na expressão de Tipke, como um *dictum* do legislador constitucional: «Rechtsetzung durch ...», *Siu W*, p. 192, nota 24. Noutros termos «o povo deseja que, em matéria de impostos, se observe completamente a sua vontade expressa nos princípios constitucionais»; CAMPOS, Diogo Leite de, *Da Inconstitucionalidade do Imposto Complementar*, Coimbra, 1979, p. 46. E isto como um aspecto particular do primado do direito que impõe não só a vinculação ao direito (expresso na Constituição) como tal, mas a um determinado conteúdo do direito; HESSE, Konrad, «Der Rechtsstaat im Verfassungssystem», in *Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit*, Her. von Ernst Forsthoff, Darmstadt, 1968, p. 564.

Será pois, «direito constitucional concretizado», na expressão de Kirchhoff, citado por Tipke, «Límites de la Integración en el Derecho Tributario», in *Civitas*, Ab.-Jun. 1982, p. 182. Sobre o alcance geral desta expressão noutros campos do direito ver Canotilho, *Direito Constitucional*, p. 29.

tem vindo a aumentar grandemente nos últimos anos, quer de forma quantitativa quer qualitativa, o legislador constitucional sentiu a necessidade de sujeitar o lançamento e a cobrança dos impostos a uma mais apertada tutela constitucional. A CRP começa pelas regras formais de criação de impostos, na reafirmação clássica do princípio da legalidade: mas prolonga-se na determinação das linhas fundamentais que deverão moldar o sistema fiscal e dos princípios a que os tributos terão de obedecer para serem constitucionalmente conformes: os impostos sobre o rendimento não poderão por isso ser de taxa proporcional e ainda menos regressiva (⁵), os impostos indirectos não poderão onerar indiferentemente os vários bens sem levar em linha de conta a sua essencialidade, as empresas deverão ser tributadas tendencialmente segundo o seu rendimento real. Em todos estes casos estamos perante um *dictum* do legislador constitucional, que deverá ser respeitado e concretizado pelo legislador ordinário quando elabora uma lei fiscal.

E caberá também à lei fiscal a selecção dos tipos fiscais, princípio claramente formulado na Constituição, quando esta afirma que só por lei deverá ser regulada a incidência do imposto. A obrigação de pagar um imposto deverá estar sempre ligada à verificação de um qualquer facto jurídico ou a qualquer facto da vida social, descrito pela lei e a que esta liga uma determinada

prestação fiscal, cujo quantitativo deverá ser também objecto da estatuição legal.

A tipicidade deverá, pois, ser considerada como uma forma particular de garantia destinada a tornar o imposto previsível e calculável ao escolher determinadas realidades para elementos materiais do tipo fiscal (⁶).

Mas esta preocupação constitucional com a estrutura do sistema fiscal e as formas específicas da tributação deixa contudo em aberto todo um conjunto de questões, particularmente quando pomos em cotejo a certeza e segurança do direito, como valores constitucionaismente recebidos, com outros princípios constitucionais como o da justiça e da igualdade na distribuição dos encargos fiscais.

Particularmente, se considerarmos que no campo fiscal a segurança do direito e a justiça na tributação representam uma função paralela como garantias constitucionais contra o arbítrio fiscal: se a administração fiscal pode lançar tributos a seu bel-prazer, sem normas que limitem a sua actividade, o lançamento dos impostos terá necessariamente uma natureza arbitrária, deixando os cidadãos sujeitos a decisões imprevisíveis, destituídas de regras que lhe dêem previsibilidade e transparência, criando assim uma repartição da carga fiscal que provém de decisões unilaterais e incontroladas.

(⁶) O princípio da tipicidade da tributação foi definido pela primeira vez pelo *BVerG* no seguimento da elaboração doutrinal de Otto Mayer, Kruse, Heinrich, *De-recho Tributario*, Madrid, 1973, p. 97.

(⁵) Pese, embora, a sobrevivência da «taxa militar».

Mas o mesmo se passará se por deficiência na sua actuação, por ausência de meios ou por inadequado enquadramento legal os cidadãos tiverem ao seu dispor meios fáceis para se eximirem ao cumprimento das suas obrigações fiscais, tornando a fraude a regra e o cumprimento a excepção (7).

O arbítrio não é assim evitado por aqueles sistemas fiscais que, arvorando a certeza e a segurança do direito em valor absoluto, aos quais deverão ser sacrificados os restantes valores constitucionais, contêm em si mesmos os meios de permitir ou deixar impunes a fuga e a fraude fiscais.

O que acontece neste caso é a criação de uma situação de injustiça horizontal, na medida em que cidadãos com idênticos rendimentos suportam cargas fiscais diferenciadas, e de injustiça vertical, uma vez que, enquanto alguns contribuintes com elevados rendimentos se eximem aos seus deveres fiscais, outros, com rendimentos medianos ou mesmo baixos, não têm possibilidade de o fazer. E estamos perante uma situação de arbitrio fiscal, de certo modo simétrico, mas igualmente lesiva no plano dos princípios que devem determinar a distribuição dos encargos tributários, daquela que existiria no caso de e as autoridades fiscais disporem de poderes ilimitados para efectuar o exercício dessa mesma tributação.

(7) «A luta contra a evasão fiscal representa um dever constitucional e um compromisso de honra numa sociedade fundada no princípio da solidariedade», escreve Aldo Sandulli em «Evasione Fiscali e Processo Penale» (Profilii costituzionale), in *RDFS*, 1978, p. 576.

Todos estes problemas ganham uma dimensão muito mais intensa quando se atinge um estágio da evolução económica — aumento do sector público, aumento da carga fiscal, assunção por parte dos impostos de funções extra-fiscais de redistribuição dos rendimentos e direcção da economia que foi designado por «Estado fiscal» (8). É da própria generalização do imposto progressivo, do aumento dos deveres de cooperação dos cidadãos para com o Estado em matéria fiscal onde avultam as declarações anuais do rendimento, quando não mesmo do património, da parcela crescente dos rendimentos dos cidadãos e dos lucros das empresas de que o Estado tende a apropriar-se através do imposto, que provem a necessidade de conferir um novo equilíbrio às relações entre o contribuinte e a administração fiscal, conferindo à primeira os instrumentos legais necessários para limitar a fuga ou evitação dos impostos.

E é à luz desta situação que terão de ser reexaminadas as diferentes concretizações, no campo do direito fiscal, da tentativa de superação de permanente relação de tensão entre a defesa da certeza e segurança do direito e da execução das normas constitucionais que impõe a generalidade das obrigações fiscais e a igualdade perante o fisco.

(8) A expressão é de Joseph A. Schumpeter (*Die Krisis des Steuerstaat*, 1918) e foi criada para estudar a situação provocada pelo aumento vertical da tributação provocado pela primeira Guerra Mundial. SAIZ, Ricardo Calle, «En el Centenario de Schumpeter: Crisis Fiscal y Legitimation Política», in *Hacienda Pública Española*, 1983, p. 269.

Os problemas que tentaremos analisar constituem alguns dos casos clássicos em que a doutrina fiscal, influenciada pelo normativismo positivista, procura criar limites rígidos para a actuação do legislador fiscal, para garantir assim a segurança do contribuinte: nomeadamente na questão da possibilidade da tributação com efeitos retroactivos, ou, no caso de se acompanhar a posição maioritária da doutrina a este respeito, dos limites constitucionais na tributação retroactiva, na questão da utilização pelo legislador fiscal de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados e no até aqui incontestado princípio da proibição da analogia no campo do direito fiscal.

A linha principal da argumentação a ser seguida consiste em que essa abordagem do problema — que reflecte no campo do direito fiscal, como já se afirmou — a concretização do normativismo positivista (?), se pode hoje considerar esgotada, dados os problemas que tem encontrado, sem conseguir resolver, nos sistemas fiscais dos países industrializados do ocidente, onde se reflecte com mais intensidade a problemática das modernas formas de fuga legal aos impostos — a «*fiscal avoidance*» dos anglo-saxónicos, a que se tem chamado entre nós

(?) V. bibliografia da nota 1 e no campo do direito fiscal, particularmente o citado trabalho de Tipke, «Rechtsetzung [...]», in *StuW*, 1981, p. 189.

Sobre o positivismo no direito britânico ver WEISFLOG., W. E., «Über Auslegung und Rechtsfortbildung im britischen Steuerrecht», *StuW*, 1982, p. 147. Sobre a crise do *plain meaning rule* com a estrita adesão do juiz às palavras do legislador ver, por todos, MONROE, H. H., *Intolerable Inquisition? Reflections on the Law of Tax*, Londres, 1981.

elisão fiscal, mas a que se poderia talvez chamar, com maior rigor e propriedade, evitação fiscal ⁽¹⁰⁾.

Como procuraremos demonstrar, nos «Estados fiscais» contemporâneos, a doutrina e a jurisprudência — ou com mais rigor, a jurisprudência na sua acepção plena — vêm-se mostrando cada vez mais sensíveis à necessidade de definir em moldes novos, menos formais mas mais ligados à substância das coisas, os novos pontos de equilíbrio nas relações entre a administração fiscal e o contribuinte: perante o aparecimento de esquemas cada vez mais generalizados de evitação fiscal é sistematicamente posta à prova a capacidade do legislador fiscal para abranger na sua previsão todas as manifestações de capacidade contributiva que deverão, para a manutenção dos princípios fundamentais da justiça tributária, ser sujeitas a tributação.

É que com o aumento da carga fiscal e com a generalização das taxas progressivas nos impostos sobre o rendimento surgiu necessariamente o que podemos considerar como uma fuga estrutural quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, o que veio tornar necessário reconsiderar princípios e soluções considerados intocáveis em fases anteriores. E pode mesmo detectar-se um revelador paralelismo nas soluções que estão a ser encontradas em dois sistemas fiscais metodologicamente tão diferenciados como o britânico ou

(10) Não foi necessário recorrer a um neologismo. Vide v. g., *Dicionário da Língua Portuguesa*, de António Morais da Silva, 5.ª edição, Lisboa, 1844, que a define como o «acto de evitar», o equivalente exacto do inglês *avoidance*.

no alemão ocidental, quando se põe em causa no primeiro o *principle of strict interpretation* no direito anglo-saxónico ou quando se questiona a validade da proibição irretida da analogia ou da criação jurídica no direito fiscal alemão ocidental.

A crise do sistema de interpretação estrita ⁽¹⁾ é patente no direito anglo-saxónico na evolução recente das decisões dos tribunais a propósito do *tax planning*.

Segundo o princípio da interpretação estrita, definido pelo juiz Rowlatt numa sentença clássica de 1921 «in a taxing Act one as to look at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can look fairly at the language used» ⁽²⁾.

A clareza e a simplicidade desta solução, remetendo sempre a decisão para uma lei estrita que deverá conter todos os elementos para a decisão — ou seja ser uma *Sachenentscheidungsnorm*, uma norma de decisão de material como se afirma num texto clássico de Flume ⁽³⁾ do princípio dos anos 50 —, tem como pressuposto

⁽¹⁾ Aplicado também no direito fiscal francês para definir os limites dos poderes do intérprete. Ver MARCHESOU, Philippe, *L'Interpretation des Texte Fiscaux*, Paris, 1980, p. 140.

⁽²⁾ Weisflog, «Auslegung [...]», in *StuW*, 1982, p. 141, nota 56.

⁽³⁾ FLUME, Werner, «Steuerverwes und Rechtsordnung», in *Göttingen*, 1952, p. 86. Flume opunha este tipo de normas às *Handlungsnormen* que fornecem à Administração somente um quadro de decisões e uma referência para o uso dos seus poderes. Para a posição actual da doutrina acerca destas *Handlungsnormen* (normas de actuação), ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, Coimbra, 1983, p. 246.

doutrinal uma rígida separação de funções entre o legislador e o intérprete judicial da norma: ao primeiro compete a criação da lei fiscal, é a ele que incumbem as preocupações com a justiça da lei fiscal, entendida como preocupação geral abstracta, ou com a equidade, entendida como uma intencionalidade histórico-concreta de justiça na aplicação da norma fiscal a cada um dos casos individuais que se destina a abranger.

É um sistema que tem como fundamento uma distinção de base entre interpretação e integração jurídica, desconhecendo — ou mais exactamente, recusando-se a admitir — a existência de um *continuum* entre a interpretação e a integração ⁽¹⁴⁾, que procura portanto traçar artificialmente uma barreira destinada a maximizar as garantias formais do contribuinte. Mas esta concepção não se limita a ser formal e metodologicamente questionável: ela acaba por ser de todo abandonada, como vemos a seguir, quando a jurisprudência, ao ser chamada a conhecer dos litígios entre a administração fiscal e o contribuinte acerca da exacta determinação das realidades económicas que realizam ou não os tipos fiscais pela lei determinados, vêm não só proceder a um julgamento sobre a intenção dos contribuintes — caso da recente jurisprudência britânica sobre o *fiscal*

⁽¹⁴⁾ Particularmente, por razões de evidente justiça fiscal, no domínio das omissões intra-sistemáticas. Sobre isto, ver NEVES, António Castanheira, «A unidade do sistema jurídico», in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Teixeira Ribeiro*, Coimbra, 1979, p. 119. Para debate sobre os limites da integração, (*rechtsforbildung*) no domínio do direito fiscal, ver o citado texto de Tipke, «Limites de la Integration [...]», in *Civitas*, abr.-jun., 1982, p. 182.

planning —, permitir o uso de cláusulas gerais anti-evasão por parte do legislador fiscal — caso da legislação alemã —, recuar nas suas exigências de formulação da lei fiscal através de uma expressão verbal que permita uma interpretação e inequívoca — como sucedeu nos direitos britânicos e alemães — ou aceitar pelo legislador o uso de conceitos indeterminados ou de preceitos-poder (Kann-vorschritt) que remetem para uma valoração que será efectuada pelo encarregado da execução da lei, como sucede frequentemente no direito fiscal português.

Ou de forma ainda mais marcante quando, assinando assim o declínio do normativismo positivista na metodologia fiscal, se põe em causa o tradicional princípio da proibição da analogia no campo do direito fiscal. O princípio da interpretação estrita tal como era concebido nos países de tradição jurídica anglosaxónica foi sujeito de particulares dificuldades de aplicação, precisamente dada a estrutura metodológica da quele sistema, baseado na diferença entre a *statute law*, elaborada com uma intenção marcadamente geral e abstracta pelo parlamento, e a *common law*, onde o caso suísmo tem um papel fundamental.

E uma vez que, tal como se afirma na acima citada sentença do juiz Rowlatt, o juiz se deveria confinar estritamente à construção literal da lei, no caso do direito fiscal, daqui resulta também que «if the crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the spirit of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise ap-

pear to be» ⁽¹⁵⁾. É esta formulação que hoje não é mais possível, em especial por ser possível constatar que «se percorreu um longo caminho que nos afastou da regra geral e saudável de que o cidadão não pode ser tributado senão por palavras claras» ⁽¹⁶⁾.

E a raiz de tal situação pode ser melhor entendida se estudarmos os métodos particulares como nestes tipos de sistemas jurídicos se pretende pôr cobro à evitação fiscal: em países como a Alemanha ou a Holanda, a legislação tende a servir-se de normas que impeçam a fuga legal aos impostos, através do que podemos chamar de normas anti-evitação de natureza compreensiva e sistemática ⁽¹⁷⁾: é o caso, por exemplo, do célebre § 42 do AO 1977, onde se prevê a possibilidade do «abuso da possibilidade da conformação jurídica» ⁽¹⁸⁾, existindo neste caso a obrigação fiscal que surgiria se o abuso não se tivesse verificado. É também em traços gerais o caso, como veremos adiante a propósito da ana-

⁽¹⁵⁾ DAVIS, Alun G., «The Limits of tax Avoidance», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1981, p. 143, onde se descreve, em particular os esforços da lei australiana para para ilegalizar qualquer esboço de evitação fiscal através de textos legais de grande ambiguidade.

⁽¹⁶⁾ Como afirma o mesmo Alun G. Davis ao verificar a crise o princípio do *plain meaning rule*, particularmente do agrado dos juristas norte-americanos. Ver WALZ, W. Rainer, «Richterlinche Rechtsfindung im Steuerrecht der USA», in *StuW*, 1982, p. 4.

⁽¹⁷⁾ Para uma descrição geral destes métodos WISSELINK, M. A., «The Range of Legal Measures», in *International Tax Avoidance*, p. 128. A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies, vol. A, Kluwer, 1979.

⁽¹⁸⁾ O que não significa qualquer diminuição da liberdade da escolha da forma contratual. Ver Offerhaus, in *Hübschman [...] Kommentar AO*, 2.º vol. § 42, an. 18.

logia, da Ley Geral Tributaria espanhola. Verificado um certo facto que integra um tipo fiscal previsto pela lei, a obrigação forma-se, independentemente da forma jurídica que o pretendia evitar, numa concretização do princípio da legalidade.

Pelo contrário, noutros países como a França, a Bélgica, os Estados Unidos ou o Reino Unido os meios legais para pôr fim à evitação tendem a ser concretizados através da tipificação de formas particulares desta⁽¹⁹⁾, o que permite proceder, num processo infidável de descoberta de meios jurídicos para tornar os obstáculos colocados pela lei, à criação de novas formas de *tax planning* que permitam a obtenção de economias fiscais, normalmente através da realização de negócios jurídicos destinados exclusivamente a este objectivo.

As consequências deste facto são a crise do princípio do *plain meaning rules*, com a linguagem dos textos legais que pretendem abranger todas as formas possíveis e previsíveis de evasão fiscal, a tornar-se cres-

(19) A forma mais comum nestas leis anti-evitação é a descrição de formas jurídicas particulares que são classificadas como factos tributáveis, ao contrário da norma geral da AO alemão ou do artigo 31.º da holandesa Algemenes Inzake Rijkbelastingen. Um exemplo recente da abordagem casuística é a lei britânica sobre seguros de vida: meia página destina-se a tipificar a sua isenção do *income tax* e as restantes 28 a proibir diversas formas da sua utilização abusiva, *The Economist*, de 17 de Setembro de 1983, p. 19. Esta técnica com todas as suas inerentes fraquezas também se pode encontrar no direito fiscal português quando a propósito dos «sinais exteriores de riqueza» o § 2.º do novo artigo 15.º-A do Código do Imposto Complementar (Decreto-Lei n.º 192/84, de 11 de Junho) descreve o tipo de sociedades comerciais que, no caso de serem possuidoras dos bens escolhidos como índice de riqueza, terão ou não o efeito de anular os efeitos desta disposição.

centemente obscura, e à tomada em consideração, por parte do julgador, da intenção com que foram realizados determinados contratos ou transacções, ou seja, um alcance cada vez maior para a cláusula geral da *bona fide commercial reasons*⁽²⁰⁾ como forma de julgar da validade fiscal de certas transacções.

Numa sentença padrão que retomava a posição tradicional da jurisprudência britânica, descendente directa dos arestos acima citados, afirmava ainda lord Tomlin, na segunda década deste século, que «every man is entitled, if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate is less than it otherwise would».

No caso citado, considerado um *landmark* para a história do planeamento fiscal britânico — e para a posição que perante este vinha a ser tomada pelo julgador —, a técnica usada para obter a redução fiscal era de uma desarmante simplicidade, em comparação com os esquemas hoje crescentemente vulgarizados: o duque de Westminster, cujos elevados rendimentos o faziam suportar as taxas mais elevadas do imposto sobre o rendimento, persuadiu alguns dos seus servidores a tornarem-se temporariamente titulares de parte dos seus rendimentos, obtendo assim uma notória poupança. A redução da obrigação fiscal que daqui decorreu foi con-

(20) Sobre a importância da intenção do agente para a determinação da obrigação fiscal ver Avery-Jones «Nothing Either Good or Bad, but Thinking Makes it So-The Mental Element in Anti-Avoidance Legislation», in *British Tax Review*, 1983, n.ºs 1 e 2.

siderada aceitável, uma vez que decorria do direito do contribuinte ordenar os seus negócios privados de forma que o imposto que tinha de suportar fosse tão reduzido quanto possível, mantendo-se para isso dentro dos limites da lei.

Mas o fiscal *planning* voltou recentemente a ser objecto de várias sentenças por parte dos tribunais de recurso britânico a propósito de esquemas bastante mais sofisticados de fuga aos impostos, mas que particularavam como o esquema acima descrito, a particularidade de se tratarem de transacções que reduziam — ou anulavam — uma determinada obrigação fiscal ⁽²¹⁾.

Nestes casos os tribunais são chamados a pronunciarem-se sobre um conjunto de transacções que têm como objectivo obter uma poupança fiscal; sendo todas elas válidas, quando consideradas separadamente, o seu resultado final é apenas uma desoneração do contribuinte, uma vez que determinadas perdas artificialmente obtidas podem ser utilizadas para reduzir o imposto que incidiria sobre os lucros ⁽²²⁾. A posição actual dos tribunais de recurso na Grã-Bretanha é que

⁽²¹⁾ Para uma descrição deste processo e da mutação das posições jurisprudenciais a propósito do *fiscal planning* ver MONROE, H. H., *Fiscal Finesse: Tax Avoidance and the Duke of Westminster* *et. passim*. Para uma apreciação crítica das mais recentes decisões judiciais — que representam a «revogação implícita da citada sentença de lord Tomlin, ver: Ashton, «The Ramsay and Burmah Decisions — A Reappraisal», in *BTR*, 1983, p. 221; GAMMIE, Malcolm «Tax Planning after Dawson», in *European Taxation*, n.º 4, 1984, p. 147.

⁽²²⁾ V. a bibliografia acima citada para uma descrição pormenorizada desta problemática.

as etapas intermédias podem deixar de ser consideradas desde que se destinem a criar activos considerados artificiais, no sentido em que o objectivo único da sua criação é obter uma poupança fiscal.

Ao declarar a nulidade destas transacções os tribunais consideraram que, ainda que devendo respeitar a competência legislativa do Parlamento, não deveriam limitar-se a fazer uma interpretação literal da lei, mas antes utilizar uma abordagem sistemática a partir da qual se pode julgar sobre a licitude de uma cadeia de transacções avaliadas pelo seu resultado final ⁽²³⁾.

Neste caso, o que está em jogo é a incapacidade de um sistema que confia ao respeito da letra da lei a defesa da certeza e da segurança do direito de conseguir a aplicação da lei fiscal, quando as suas inevitáveis lacunas são objecto de exploração sistemática. E as decisões judiciais quanto à correcta definição dos poderes da administração fiscal para obstar a estas práticas nada mais são do que uma daquelas situações históricas em que cabe à casuística, como transmissora de um estímulo concreto situado num momento dado, demonstrar a necessidade da busca de novas soluções ou de novas

⁽²³⁾ Ao analisar estes casos Monroe, *Fiscal Finesse* [...] considera que a preocupação dos juizes britânicos em não chamar a si competências legislativas, na esteira do que é correntemente feito pelos juizes norte-americanos, não poderá «estar a privar-nos desnecessariamente de uma técnica flexível e sensata» para adaptar a lei às necessidades práticas da sua aplicação. Nos Estados Unidos no direito fiscal predomina a teoria da *substance over form* na prática jurisprudencial comum. Ver *European Taxation*, n.º 4, 1984, p. 135.

perspectivas para a resolução de um mesmo problema ⁽²⁴⁾.

A própria alteração da jurisprudência, que em si própria põe em causa a certeza e a segurança do direito, tem a sua admissibilidade legitimada por uma modificação essencial da realidade jurídica, donde deverá necessariamente decorrer uma nova forma de argumentação jurídica.

O mesmo tipo de problemas se deverá colocar quanto à possibilidade de a lei fiscal utilizar cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, que vão exigir sempre para a sua aplicação uma margem de livre apreciação à administração fiscal e ao aplicar a lei aos casos concretos. A sua inclusão em leis fiscais está sempre em potencial conflito com os princípios da determinabilidade e mensurabilidade das obrigações fiscais, uma vez que a sua utilização envolve necessariamente um certo grau de indeterminação. E a relação bipolar justiça-segurança surge com contornos de particular nitidez, pois a utilização de conceitos indeterminados, conceitos de valor ou cláusulas gerais constituem «instrumentos de consideração das circunstâncias concretas dos actos e dos problemas, enquanto exigência da igualdade e da justiça materiais ⁽²⁵⁾». E é esta flexibilização do

⁽²⁴⁾ Sobre a casuística como lugar da recepção do «estímulo histórico concreto» ver NEVES, Castanheira, *Os Assentos [...]*, p. 201. Ou noutros termos como afirmava Salvatore Satta «a jurisprudência é o veículo através do qual a vida chega ao direito», in *Diritto Processuale Civile*, Pádua 1967, p. VIII.

⁽²⁵⁾ NEVES, Castanheira, *Os Assentos [...]*, p. 134. Mas estas condições de justiça que no dizer de Wiacker (citado por Castanheira Neves) são «formas in-

sistema, operada pela utilização de padrões jurídicos, sempre susceptíveis de pela via da interpretação-integração jurídicas de abrangerem circunstâncias novas, porventura imprevisíveis ao tempo da formulação da lei, que vem criar condições óptimas para a concretização dos preceitos constitucionais de justa repartição dos encargos tributários ou de tributação, de acordo com o rendimento real.

Mas o aumento da complexibilidade da decisão — ou mesmo da imprevisibilidade da mesma, se estas possibilidades pela lei conferidas forem utilizadas de forma abusiva pela administração fiscal sem que os tribunais o impeçam — vem pôr em causa o princípio da segurança do direito, se entendermos que esta só pode ser garantida se da letra da lei tiverem de constar todos os elementos da decisão.

Uma primeira e radical solução para este problema é a pura e simples proibição do uso dos conceitos indeterminados ⁽²⁶⁾. Proibindo o uso deste tipo de formulação jurídica no campo da lei fiscal, reabilita-se

termédias entre a norma geral e a decisão individual», levam também à obnubilção das fronteiras, mesmo no caso de as considerarmos existentes, entre a interpretação extensiva e a integração jurídica. Ver CREZELIUS, Georg, «Verkapple Analogien in der Finanzrechtsprechung», in *Stu W*, 1981, p. 118.

⁽²⁶⁾ É a posição recentemente expressa por Diogo Leite de Campos: «No direito fiscal não cabem pois conceitos indeterminados, normas incompletas ou elásticas», «Evolução e Natureza do Direito Fiscal», in ROA, 1983, p. 665, o que nos parece simplista e desligado das realidades actuais. Pelo contrário Figueiredo Dias, no campo do direito penal secundário, onde a tutela dos direitos fundamentais atinge ainda maior relevância que no campo do direito fiscal pois de direito penal se trata, ainda que secundário, escreve que é «desrazoável não reconhecer» ser este «o campo

desta forma o princípio da interpretação estrita da lei — pois este perde o sentido se a interpretação se vai exercer sobre um texto legal que remete para uma variação que deverá ser feita no momento da sua aplicação — e exige-se um elevado grau de clareza para a lei fiscal. A polaridade justiça-segurança está assim definitivamente resolvida, assegurando-se assim a certeza do direito, ainda que com sacrifício da justiça, pois tal forma de tributar não corresponde já hoje às necessidades do presente. Limitada a aplicação do direito à interpretação literal de uma determinada lei, a procura da solução fiscalmente menos onerosa tornar-se-á numa actividade também ela tutelada e garantida pela lei fiscal, com a distribuição da dos encargos fiscais a fazer-se não pela medida da capacidade contributiva de cada sujeito jurídico, mas apenas pelo maior ou menor grau de diligência e empenho que cada um deles colocou na actividade de iludir a formação da obrigação fiscal.

Confrontado com esta problemática, o tribunal constitucional alemão começou por definir, através do princípio da determinabilidade — *Bestimmtheitsgrundsatz* ⁽²⁷⁾ —, que exige das normas fiscais uma construção do tipo

onde medram conceitos normativos e indeterminados, cláusulas gerais e fórmulas de valor», ressalvando contudo as limitações introduzidas pelos direitos fundamentais do Estado de Direito material. («Para uma dogmática do direito penal secundário», in R. L. J., 117, p. 47.)

(27) Ver Spanner, in *AO*, «Kommentar», § 4, anotação 81 e 182; TANZER, Michael, «Das Analogieverbot», in *Steuerrecht*; «Ein Werbetragung auf der Grundlage des kritischen der Rechtspositivismus», in *StW*, n.º 18, 1981, p. 208; PAULICK, Heinz, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrecht*, Colónia, 1972, p. 110.

que, assegurando um mínimo de clareza e de transparência do tipo, permita a calculabilidade e a previsibilidade da obrigação fiscal.

Mas o princípio da determinabilidade, na formulação que lhe veio a ser dada pelo BVG, se proíbe a tributação com base numa vaga cláusula geral que colocasse por completo na discricionariedade da Administração a criação da obrigação fiscal, não impede contudo a utilização de conceitos indeterminados, como uma «ordenada contabilidade» ou «despesas de carácter extraordinário» (*aussegewöhnliche Belastung*), no campo da tributação do rendimento.

O princípio da determinabilidade tem no seu núcleo essencial na reserva da competência da lei para a selecção dos factos da vida social que devem ser objecto de tributação, na manutenção do *dictum* do legislador ordinário quanto à determinação dos factos tributáveis. Não impede que este se sirva de uma formulação suficientemente ampla para abranger factos da mesma natureza e igualmente indiciadores de capacidade tributária, ainda que com características que entre si os diferenciem.

A jurisprudência do tribunal constitucional alemão veio assim a admitir ⁽²⁸⁾ cláusulas gerais, conceitos ju-

(28) Numa sentença de 1961 o BVG admite que da possibilidade da escolha de múltiplas formas jurídicas para a obtenção do mesmo efeito económico decorre a necessidade da utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais no sentido de conseguir realizar e concretizar a vontade objectiva do legislador e o princípio da justiça material. Spanner, in *Kommentar* [...] § 4, nota e anotação 182.

rídicos indeterminados, conceitos tipológicos (*Typusbegriffe*) e tipos discricionários (*Ermessensatbestände*)⁽²⁹⁾. E em todos estes casos podemos ver como exigências de justiça material, corporizadas num movimento incessante de aperfeiçoamento sistemático que permita tratar igualmente o que é igual, vieram dar uma maior complexidade e uma mais subtil definição de contornos ao que pode ser exigido do legislador para que este adopte modelos legislativos que garantam a segurança jurídica, mas que ao mesmo tempo realizem os ambiciosos objectivos da fiscalidade moderna, como por exemplo a tributação das empresas segundo o rendimento real.

E é por isso mesmo que há crescente tendência para a utilização de preceitos poder (os *Kann-Vorschrift* da doutrina alemã, onde se mantém um elemento de irreductível indeterminação)⁽³⁰⁾, uma vez que a lei atribui «ao órgão aplicador do direito poder para fazer uma valoração» em campos do direito fiscal, como na tributação das empresas do grupo A, onde a determinação do lucro tributável se deverá fazer através dos elementos fornecidos pela escrita do contribuinte, ou seja deverá apreender a realidade concreta dos lucros obtidos por uma determinada empresa e não operar através de uma simples avaliação administrativa ou presunção fiscal. Quando, a partir da reforma fiscal iniciada em 1958

⁽²⁹⁾ Tanzer, «Das Analogieverbot [...]», p. 208.

⁽³⁰⁾ ENGISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Lisboa, 1968, p. 184; Paulick, *Lehrbuch* [...], p. 106; Xavier, *Conceito e Natureza* [...], p. 340.

passou a tributar-se as empresas de maior dimensão com base no seu rendimento real, isso exigiu ao Código da Contribuição Industrial a utilização de um grande número de conceitos indeterminados, de que são exemplo bem conhecido os «são princípios de contabilidade»⁽³¹⁾ do artigo 22.º ou os «limites tidos por razoáveis» pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos para os cálculos dos «custos ou perdas» imputáveis ao exercício, como forma de disciplinar as relações entre o fisco e as empresas, impondo a estas o respeito de algumas regras de contabilidade.

Na aplicação prática destes conceitos, irreductivelmente indeterminados, e que por isso concedem à administração o fiscal um espaço de «livre apreciação» (*Beurteilungsspielraum*), as principais questões levantadas têm residido na discussão de quais os poderes dos tribunais a respeito destes actos, quais os limites para a sua revisão contenciosa⁽³²⁾, ou seja, sendo pacífico que o uso dos conceitos indeterminados cria um «espaço de livre apreciação» ou um «espaço autónomo de

⁽³¹⁾ Sobre a relação entre este conceito e os da lei alemã sobre a *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* ou os norte-americanos «general accepted accounting principles» e o debate sobre a fonte de dois princípios, ver PIMENTA, Alberto, «A prestação das contas do exercício nas sociedades comerciais», in *BMJ*, n.º 201, p. 6.

⁽³²⁾ Ver a análise deste problema e da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo em Xavier, *Conceitos e Natureza* [...], p. 364. A. P. Xavier considera que os tribunais deram uma «solução adequada aos problemas em causa, ainda que com fundamentos inaceitáveis» por terem confundido o «âmbito da discricionariedade com a esfera da irreversibilidade jurisdicional».

actuação»⁽³³⁾, não porque estejamos perante questões «substancialmente discricionárias» mas por razões de direito processual «decorrentes da inconveniência de substituir um juiz o — decerto problemático — da Administração — a um outro juízo — não menos problemático do tribunal»⁽³⁴⁾.

Constitui portanto jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo, ainda recentemente reafirmada⁽³⁵⁾, não conhecer da quantificação dos custos, mas limita os seus poderes cognitivos à questão jurídica da qualificação como custos de certas despesas feitas pelas empresas, sem que tal jurisprudência possa considerar-se, pelo facto de aceitar implicitamente a utilização de conceitos indeterminados pela lei fiscal, como em si mesma ofensiva do princípio da legalidade tributária. Já o mesmo se não pode dizer da tentativa legal no artigo 20.º do Código do Imposto Profissional de tornar irrecorrível a fixação do rendimento tributável em imposto profissional que o Supremo Tribunal Administrativo considerou recentemente como inconstitucional por violar o princípio constitucional, hoje expresso pelo artigo 268.º, n.º 3, que assegura o recurso contencioso contra «quaisquer actos administrativos definitivos e executórios»⁽³⁶⁾.

⁽³³⁾ Canoilho, *Constituição Dirigente* [...], p. 230.

⁽³⁴⁾ Xavier, *Conceito* [...], p. 375.

⁽³⁵⁾ «Caso Centrofarma», in *AD*, n.º 259, p. 941; «Caso Rohdev», in *AD*, n.º 241, p. 73.

⁽³⁶⁾ «Caso Luís Gonzaga Monteiro», in *AD*, n.º 251, p. 1385.

Mas a justa resolução do permanente problema colocado pela contradição entre a necessidade de assegurar ao contribuinte a previsibilidade e a mensurabilidade das obrigações fiscais e a de obter a justiça na repartição da carga tributária e a concretização dos preceitos constitucionais aparece com particular nitidez na posição da doutrina e da jurisprudência, em relação à analogia, outrora considerada pacificamente como inadmissível em direito tributário.

Numa primeira fase podemos encontrar aquilo a que se pode chamar uma analogia ordenada por lei, quando esta através de uma ficção legal determina que se trate de forma idêntica realidades distintas, equiparadas entre si para efeitos fiscais⁽³⁷⁾. É o caso, por exemplo, do Código do Imposto Profissional, ao considerar como rendimentos do trabalho, e por isso mesmo objecto da incidência do imposto profissional, as «gratificações», mesmo quando estas são recebidas de terceiros, não se podendo por isso mesmo considerar incluídas na contaprestação patronal do exercício por sua conta e sob a sua direcção de uma determinada actividade. Esta ficção jurídica vem alargar a incidência material da lei fiscal, mas neste caso é ainda na lei estrita que vamos encontrar o fundamento da tributação, analogia que não é da responsabilidade do intérprete, permanecendo assim

⁽³⁷⁾ Crezelius, «Verkappte Analogie [...]», in *StuW*, 1981, p. 124. Para uma análise do conjunto do problema ver «Fictions et Presomptions en Droit Fiscal», de J. E. Krings, in *Les Présomptions et Fictions en Droit*, études publiées par Ch. Perelman e P. Fortiers, Bruxelles, 1974.

salvaguardado o aspecto formal da preservação da segurança jurídica.

Num outro caso, que representa já uma nova fase da admissão da analogia na aplicação da lei fiscal, temos a sua utilização nos casos em que o contribuinte procura fugir à aplicação da lei fiscal. É o que se passa no artigo 24 da Ley General Tributaria espanhola, que no seu n.º 1 começa por reafirmar a posição tradicional que se «não admitirá a analogia para estender para além dos seus termos estritos o âmbito do facto tributável ou o das isenções ou benefícios», mas logo acrescenta no n.º 2 que «para evitar a fraude à lei entender-se-á, para efeito do número anterior, que não existe extensão do facto tributável quando se tributem factos realizados com o propósito provado de elidir o imposto, sempre que produzam um resultado equivalente ao derivado do facto tributável»⁽³⁸⁾. A analogia é neste caso admitida para aqueles casos em que existe má fé da parte do contribuinte, má fé no sentido de práticas expressamente destinadas a evitar a tributação. O alcance da norma é semelhante ao artigo 41 da AO 1977, onde se prevê o abuso da utilização das formas jurídicas, dispondo-se que nesse caso a pretensão fiscal é a mesma que existiria no caso de se não ter verificado a utilização da forma jurídica que se destina apenas a diminuir ou a eliminar a obrigação tributária.

⁽³⁸⁾ Citada por XAVIER, A. P., *Direito Tributário e Empresarial* — *Pareceres*, Rio de Janeiro, 1982, p. 47.

Mas na Ley General Tributaria, a ausência de boa fé por parte do contribuinte vai ser combatida com a utilização da geralmente proibida analogia, com a aplicação analógica ao negócio fiscalmente menos oneroso do regime fiscal que cabia àquele que este se destinou a substituir. É isso porque esse negócio fiscalmente menos oneroso ou negócio indirecto⁽³⁹⁾ corresponde necessariamente, uma vez que produz os mesmos efeitos económicos que aquele que veio substituir, uma lacuna da lei fiscal, pois as razões que levaram a atribuição ao segundo de uma determinada obrigação fiscal deveriam levar à atribuição de iguais consequências ao segundo uma vez que ambos se mostram igualmente aptos para a produção de um determinado efeito económico.

Mas temos neste caso aplicação analógica da lei fiscal num terreno estritamente limitado e cabendo à administração fiscal a prova, nos termos da lei, que os factos foram realizados com «o propósito provado de elidir o imposto».

Também no direito fiscal britânico a uma regra geral de proibição da analogia — a já citada *strict interpretation*, que remete sempre para a lei do parlamento (*statute*) — tem dado lugar a abertura de um certo número de excepções, não apenas no caso das *anti-avoidance laws*, mas também no caso da tributação do rendimento.

⁽³⁹⁾ Sobre o negócio fiscalmente menos oneroso ou negócio indirecto ver XAVIER, Albert, *O Negócio Indirecto em Direito Fiscal*, Lisboa, 1971.

O recurso à analogia neste caso parte da inexistência de uma definição compreensiva do rendimento, baseando-se a tributação nas tradicionais cédulas (hoje as A, B, C, D, E e F), o que leva ao preenchimento das eventuais lacunas através do recurso à analogia ⁽⁴⁰⁾.

Neste caso cabe ao juiz, com o aparecimento no campo da tributação do rendimento de uma *judge-made tax law*, a definição do exacto alcance da tributação do rendimento, em especial nos casos em que surgem dificuldades na subsunção de uma determinada forma de receita das cédulas existentes na lei fiscal.

No direito alemão a tradicional proibição da analogia foi também recentemente posta em causa. Numa comunicação de Michael Tanzer, em 1981 ⁽⁴¹⁾, por ocasião do «Mainzer Jahrestagung der Deutschen Steuer-

juristischen Gesellschaft», considera-se, numa posição, que veio depois a ser aceite por Klaus Tipke ⁽⁴²⁾, que a proibição da aplicação analógica da lei constituía do ponto de vista da metodologia jurídica uma aplicação ao direito fiscal de uma concepção positivista que tem vindo a sofrer sucessivas críticas noutras disciplinas jurídicas.

Considerando que o sentido literal da lei não pode considerar-se significativo, afirma Tanzer que a interpretação e a analogia tendem a confundir-se entre si.

E nesta mesma linha de pensamento, Tipke vem afirmar que o próprio facto de não ser realista admitir que a lei fiscal, para tentar abarcar a multiplicidade e a riqueza dos factos da vida na sua previsão, possa renunciar às cláusulas gerais e aos conceitos indeterminados, que têm necessariamente de ser concretizados pela administração fiscal ou pelos tribunais, faz com que a segurança jurídica a obter no campo da aplicação da lei fiscal o não seja pelo recurso ao princípio da *lex stricta*, mas sim pela construção jurídica sujeita a um núcleo director de princípios fundamentais.

A lei fiscal deverá conter a especificação do objecto do imposto, do sujeito do imposto, da matéria tributável e da taxa que lhe vai ser aplicada, mas isto não dispensa a concretização da lei, que deverá assegurar

⁽⁴⁰⁾ A explicação para esta peculiaridade reside em que o sistema data de 1803 e que o imposto de rendimento visava mais este nas suas diversas formas do que os indivíduos em si, como hoje sucede. Ver KAY, J. A., e KING, M. A., *The British Tax System*, Oxford University Press, 1978, pp. 31 e 97. Um problema concreto que surgiu na tributação do rendimento foi o de saber em que cédula poderia ser tributada uma indemnização compensatória ao proprietário de um preleiro pelos lucros perdidos em consequência da sua imobilização, discutindo-se se seria ou não abrangida pela cédula que tributa os ganhos da actividade empresarial. O tribunal acabou por considerá-la abrangida pela Cédula E, que corresponde basicamente aos ganhos de uma actividade exercida por conta própria. Weisfogel, «Auslegung und Rechtsfortbildung [...]», in *StuW*, 1982, p. 145. De notar que a tributação das indemnizações em contribuição industrial é entre nós expressamente prevista pelo § 2.º do n.º 7 do artigo 23.º do Código da Contribuição Industrial, quando, como no caso vertente, são devidas por lucros cessantes.

⁽⁴¹⁾ TANZER, Michel, «Das Analogie» verbot in *Steuerrecht* [...], *StuW*, 1982, p. 145.

⁽⁴²⁾ «Rechtssetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden Zum thema der Mainzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft», in *StuW*, 1981, p. 189. Ver o resumo dos debates em TIPKE, Klaus, «Limites de la Integration en el Derecho Tributario», in *Civitas*, Abr.-Jun. 1982.

a segurança jurídica, se se desenvolver segundo princípios bem definidos, que respeitem as decisões e os programas do legislador.

E daqui conclui Tipke que o problema que se coloca em relação à aplicação analógica da lei fiscal é da mesma natureza que aquele que se põe através da sua aplicação retroactiva.

Em ambos os casos a defesa da segurança jurídica impõe a proibição do arbítrio, que representa precisamente o contrário da justiça, por ter sempre a natureza da expressão legal de um impulso momentâneo, meramente dominado por um juízo de oportunidade ou satisfação de uma necessidade ocasional, destituído de constância e de autovinculação.

Num caso, a defesa deveria ser assegurada através da necessidade formal de que o tipo fiscal pudesse ser aplicado sem recurso à analogia, no outro, a necessidade da sua criação por lei anterior. Mas em ambas as situações os danos na segurança jurídica consistiriam precisamente não na aplicação analógica ou retroactiva, mas na aplicação arbitrária, não sistemática e por isso imprevisível. E como no caso da retroactividade a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão procedeu, no decurso de uma longa sedimentação jurisprudencial, à definição dos casos em que era admissível a quebra do princípio da retroactividade fiscal, tais regras seriam, aplicáveis ao problema da analogia, cuja admissibilidade não deveria ser *in limine* excluída, seguindo-se a esta posição a lista de casos concretos, principalmente no campo da tributação do rendimento, onde o pro-

grama legislativo de abranger na tributação a totalidade do rendimento das pessoas singulares se choca frequentemente com o carácter limitativo dos tipos das fontes de rendimento, tal como vêm enumeradas na lei fiscal ⁽⁴³⁾.

Esta posição sobre a retroactividade e analogia no direito fiscal alemão não pode evidentemente ser transposta de forma simplista para o direito fiscal português, onde as técnicas de actuação legislativa e os problemas concretos a resolver mostram acentuadas diferenças. Está-se ainda longe de problemas do tipo de como tributar o conjunto do rendimento de uma pessoa singular ⁽⁴⁴⁾ e dificilmente se poderá encontrar no sistema fiscal português princípios gerais de aplicação a que se possa fazer apelo.

Mas isso não implica que o sentido geral das formas de busca de segurança jurídica, dentro do estádio que, de forma desejável ou não, já foi atingido pela tributação em Portugal, não tenha forçosamente de se dar no sentido acima preconizado.

⁽⁴³⁾ Sobre a evolução da jurisprudência a propósito da analogia ver MARCHESSOU, Philippe, *Interprétation des Textes Fiscaux*, p. 194. Como este afirma «do direito fiscal não parece diferente dos outros ramos do direito» e «a interpretação extensiva, a interpretação restritiva e o raciocínio por analogia são apenas técnicas» (p. 209). No direito fiscal as questões puseram-se sobretudo no na determinação do campo de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado em que se verificou uma «evolução jurisprudencial fundada sobre uma identidade de razão».

⁽⁴⁴⁾ Apenas abordados quando se trata de saber se deverão ou não ser tributados os ganhos de capital no campo de uma futura reforma fiscal, ver CUNHA, Paulo de Pitta e, «A reforma fiscal portuguesa nos anos 80», in *ROA*, 1981, p. 701.

A evolução do sistema fiscal português nos últimos dez anos, em parte por razões de uma programada reforma destinada a obter justiça fiscal logo depois do 25 de Abril ⁽⁴⁵⁾, de forma menos programática e mais imediatista pela necessidade imperiosa de aumentar as receitas com surtos particularmente agudos, mas presente como tendência de fundo em quase todo o período, levou *volentis, nolentis* à concretização inequívoca em Portugal dos contornos básicos do «Estado fiscal».

As suas características revelam-se de forma evidente no facto de os impostos constituírem a mais importante das receitas públicas, de estes marcarem toda a relação existente entre o cidadão e o Estado, de abarcarem mais de um quarto do total do produto nacional bruto e de influírem de forma mais ou menos marcante sobre todas as formas da vida económica ⁽⁴⁶⁾.

Ora, é este peso crescente dos impostos e do seu impacto sobre a actividade económica das empresas e sobre o rendimento disponível dos cidadãos que torna crescentemente necessária a definição de um corpo de

⁽⁴⁵⁾ Referimo-nos aqui ao Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto, dito da «reforma fiscal», e que afirma logo no início do seu preâmbulo que a «reforma fiscal é tarefa prioritária do Governo Provisório» porque o exige o Programa do Movimento das Forças Armadas, na altura lei constitucional, ao determinar que «sejam lançados os fundamentos de uma nova política económica ao serviço do povo português».

⁽⁴⁶⁾ É destas características que Josep Isensee conclui que a República Federal da Alemanha é um *Steuerstaat*. (Ver Isensee, Josepp, «Steuerstaat als Staat form», in *Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum Deutschen und Europäischen Verfassungs-Verwaltung und Wirtschaftsrecht*), ED, de Rolf Stödter e Werner Thieme, Tübinga, 1977, p. 420.)

princípios de tributação que tracem com rigor os limites para o poder de tributar do Estado. «O Estado de direito, enquanto Estado fiscal», escrevia ForsthoFF em 1953, «depende de um pressuposto específico que deverá estar contido na constituição: a limitação nítida da soberania fiscal em relação aos direitos fundamentais que rutelam o direito de propriedade.» ⁽⁴⁷⁾. É precisamente o aumento da pressão fiscal que torna mais urgente a definição de um corpo de regras e princípios para a intromissão do Estado na esfera patrimonial do cidadão.

E essa tarefa, que, como dissemos anteriormente, tem de ser realizada de par com a concessão de meios e poderes legais à Administração para limitar a evitação fiscal, não poderá ser feita com um mero recurso aos valores formais que revelam numa concepção de segurança jurídica «como um *statu quo* cuja inviolabilidade houvesse de ser garantida» e a entende, «bem ao contrário, como uma tarefa que há-de ser cumprida dinamicamente ao nível das *conditions de fait* da real configuração das situações jurídicas, mediante uma intervenção nas próprias condições sociais orientada por certos padrões ópticos ético-sociais ⁽⁴⁸⁾».

⁽⁴⁷⁾ FORSTHOFF, Ernst, *Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaates*, Berlin, 1954, p. 32. Os impostos são um dos aspectos centrais do Estado Social do direito, uma vez que o aumento da carga fiscal resultou necessariamente da aplicação do princípio da sociabilidade. Ou, como escreve ForsthoFF: «O moderno Estado do direito é um Estado social essencialmente na sua função enquanto Estado fiscal», *ibidem*, p. 31.

⁽⁴⁸⁾ NEVES, A Castanheira. *O Instituto dos Assentos* [...], p. 36, nota 83, na sua crítica ao sistema jurídico definido por um estrito positivismo legalista, *ibidem*, p. 37, nota 85.

No primeiro caso temos a segurança jurídica «ao serviço de um compromisso apenas individualista liberal»⁽⁴⁹⁾, entendida como a tutela dos *beati possidenti*⁽⁵⁰⁾, privilegiando a tal ponto a segurança da propriedade perante a actividade do fisco que as obrigações fiscais tendem a tornar-se a fuga ao fisco a regra e o cumprimento a excepção: obrigações naturais.

A segurança jurídica do Estado de direito, em suma. No segundo caso teremos a segurança jurídica que pode ser proporcionada pelo Estado social de direito, reflectindo as novas realidades fiscais e delas partindo. E aqui a segurança jurídica, a previsibilidade das obrigações fiscais e a planificação fiscal para as empresas e os cidadãos só poderão solidamente basear-se na definição de um corpo de princípios que conformam as relações entre o fisco e os cidadãos e que são, no seu núcleo, princípios de direito constitucional financeiro, uma vez que

(49) NEVES, A Castanheira. *O Instituto* [...], p. 36, nota 83, que opõe este conceito de segurança jurídica ao que decorre do princípio da sociabilidade e que apelida de «segurança social», tal como o faz Rudolf Huber (*soziale Sicherheit*), in «Rechtsstaat und Sozialstaat in der Modernen Industriegesellschaft», 1965, publicada in *Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit*, editada por Ernst Forsthoff, Darmstadt, 1968.

Mas a expressão «segurança social», em português, costuma ser utilizada precisamente para uma das funções que decorrem da existência do Estado Social.

(50) A expressão é de Forsthoff, ao referir-se a permanente «relação de tensão ou de dissonância» (*Spannungverhältnisse*) entre os conceitos de Estado de Direito e Estado social, in *Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaates*, Berlin, 1954, p. 33.

Contra Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Administração*, Rio de Janeiro, 1978, pp. 48 e segs., Xavier considera não serem admissíveis quaisquer confusões entre o Estado liberal e o Estado de direito e que à essência deste pertence o princípio da segurança jurídica.

do lado negativo a sua principal tarefa é a de limitar a soberania fiscal do Estado e do lado positivo é a definição dos princípios constitucionais da tributação, que deverão ser concretizados, quer na actividade do legislador ordinário, quer na sua aplicação concretizadora pela Administração e pelos tribunais.

A procura da segurança jurídica deslocar-se-á assim da sua problemática tradicional da proibição, da analogia ou da retroactividade na aplicação da lei fiscal para a necessidade de estruturação do sistema fiscal em torno de um corpo de princípios determinados. A insegurança jurídica e a impossibilidade de prever as obrigações fiscais que vão acompanhar, por exemplo, um determinado projecto industrial têm a sua origem, essencialmente, na complexidade e multiplicidade das leis fiscais, na ausência de unidade interna e na sua permanente mutação. O que representa, como acima ficou dito, a passagem da metodologia do direito fiscal da visão positivista, que formava a visão tradicional do Estado de direito e da ausência de intervenção do Estado na economia, para uma outra, adaptada às actuais condições da intervenção conformadora do Estado na economia, com o desenvolvimento da esfera do social e da oferta de bens públicos, a que corresponde necessariamente um aumento da carga fiscal que é o seu correspondente do lado das receitas públicas.

Não significa isto que a segurança jurídica e a tutela da confiança tenham deixado de ser bens juridicamente tutelados: significa apenas que as formas que assume essa tutela sofreram uma evolução decisiva desde que

o Estado neutral assumiu a sua forma contemporânea de Estado fiscal.

É, pois, o normativismo positivista que está em causa, com a sua segurança jurídica baseada na aplicação estrita da letra da lei.

As questões têm ainda um significado reduzido dentro de um sistema fiscal como o português, onde predomina a fraude em relação à elisão fiscal onde é mais corrente não declarar os rendimentos do que procurar formas mais evoluídas de exploração de possíveis lacunas da lei. Mas problemas como estes não só se vão pondo já, como tenderão a pôr-se cada vez mais, particularmente se se realizarem avanços significativos das medidas destinadas a conferir alguma coercibilidade às leis fiscais portuguesas.

E exactamente como não parece mais possível considerar o juiz, numa prática da subsunção mecânica do facto à norma, como *viva vox legis*, *la bouche que prononce les paroles de la loi* ou *the mere mouthpiece of the law* ⁽³¹⁾, não se procure também na imposição da interpretação literal, na proibição da analogia ou dos conceitos indeterminados a garantia da segurança jurídica, tal como ela podia ser obtida no período das finanças clássicas e da tributação proporcional. Porque tal se não compadece com a situação actual da fiscalidade, onde a existência de novos problemas reclama necessariamente a construção de novas soluções.

⁽³¹⁾ Expressões, respectivamente, de Laband, Montesquieu e do juiz Marshal, Weber-Fas, *Steuerrecht*, p. 39, nota 26. Para uma crítica a estas concepções ver, por todos, Castanheira Neves, *Os Assentos* [...], *passim*.

A obtenção da segurança jurídica no campo do direito fiscal passará, pois, pela intenção de coerência e unidade sistemática, susceptíveis de permitir a previsão objectiva dos encargos e obrigações fiscais e permitir tratar de forma idêntica aquilo que é igual. E estes dois consideratos são postos em causa, menos do que pelo abuso dos conceitos indeterminados do que pela inflação legislativa ou pela tomada sistemática de medidas pontuais, destituídas de coerência interna.

A investigação doutrinal deverá, portanto, passar pela definição dos limites constitucionais ⁽³²⁾ para a reactividade ou a utilização de cláusulas gerais, mas passará sobretudo pela construção jurídica de um sistema dotado de unidade e coerência ⁽³³⁾.

Porque no campo fiscal a de certeza jurídica susceptível de ser obtida sê-lo-á seguramente no campo dos princípios: é da certeza destes que depende seguramente a certeza do direito tributário.

⁽³²⁾ Ou não seja hoje — e cada vez mais intensamente — o direito fiscal *rechtstaatlich geordnetes Eingriffsrecht* como na década de 20, Albert Hensel. Ver Albert Hensel, «Forschernes Rechtstaatlich gebunden, systematischen Steuerrecht», de Paul Kirchhoff, in *Stuw*, 1983, p. 357.

⁽³³⁾ Como tem sido feito no direito fiscal alemão sob a influência da dogmática civilista de Canaris e Larenz. Ver BATTIS, Ulrich, «Systemgerechtigkeit», in *Hamburg, Deutschland, Europa*, p. 19; TIPKE, «Über Steuergesetzgebung und parlamentarische Demokratie», in *Stuw*, 1983 p. 1.

No direito inglês a mesma posição é mantida por Monroe, quando este afirma «estamos insuficientemente interessados nos princípios básicos» e defende o estudo sistemático do direito fiscal como sendo necessário para a possibilidade de previsão. MONROE, H., «Intolerable Inquisition? Reflexions on Law of Tax», in *The Hamlyn Lectures*, Londres, 1981.

CAPÍTULO II

2) A retroactividade da lei fiscal e os seus graus

Em direito fiscal encontramos perante uma lei que tem efeitos retroactivos, que vai ser aplicada retroactivamente, sempre que se verifica a atribuição de uma consequência jurídica, em conexão com um determinado facto cuja realização, no caso de se verificar um determinado momento, ou existência, sempre que tenda a perdurar no tempo, não são de todo posteriores à data de entrada em vigor de determinada lei.

A um determinado facto tributário ⁽¹⁾ — uma situação, estado, relação jurídica ou acção — passa a estar ligado uma certa consequência fiscal não prevista

(1) Facto tributário na acepção «daquelas situações económicas que pela sua generalidade e pela sua potencialidade para exprimir a capacidade contributiva aparecem como mais indicadas para constituir o fundamento de tributar (v. GIANINI, A. D., *Il Rapporto Giuridico della Imposia*, Milão, 1932, p. 134). Segundo Arnaldo Cicognani, a expressão começou por ser usada por Berliri, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, 1966, p. 618., no sentido de ser uma *species* do *genus* facto jurídico. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Lisboa, 1972, p. 316, define-o como o «facto tipo revelador de capacidade contributiva» numa integração do conceito usado pela doutrina alemã de tipo fiscal — *Steuerfaktbestand*, definido como a «totalidade de pressupostos abstractos contidos na lei fiscal, cuja realização concreta deverá produzir determinados efeitos jurídicos», Tipke-Kruse, *AO*, Colónia, 1968, § 1.º, p. 8.

por lei anterior. A ordenação de vigência, consistente na coordenação entre a consequência jurídica e a «previsão» de uma proposição jurídica — a norma de incidência —, vai verificar-se através de uma estatuição legal que atinge factos tributários — na acepção utilizada acima de todas as realidades a que podem ser ligadas uma obrigação fiscal — que não vão verificar-se depois da publicação da lei.

Até aqui nenhuma distinção tem de ser feita entre a retroactividade fiscal e qualquer outra forma de aplicação retroactiva da lei, nomeadamente da lei civil. Tal como em direito civil, a lei fiscal só dispõe para o futuro. Os efeitos jurídicos por ela criados mesmo quando ligados a factos ocorridos no passado, e por isso aplicáveis *ex tunc*, só podem ter efeitos para o futuro, mesmo quando se fcciona a alteração retroactiva das situações jurídicas existentes ⁽²⁾.

Mas enquanto no direito civil a questão principal que normalmente se coloca a respeito da possível retroactividade da lei é de natureza interpretativa, no sentido de determinar o campo de aplicação da nova lei, em

⁽²⁾ Larenz, citando Esser, considera apenas ser possível existir retroactividade porque «a lei pode contido regular uma situação social presente ou futura como ela haveria de ser regulada, se certas circunstâncias que se deram no passado não se tivessem dado — ou vice-versa». E por isso mesmo haver sempre um elemento de ficção na aplicação retroactiva da lei, pois «o legislador não pode anular a irreversibilidade do decurso do tempo». (*Metodologia da Ciência do Direito*, Lisboa, 1978, p. 228.)

No mesmo sentido Tipke-Kruse, «Reichabgabenordnung», *Kommentar*, Colonia, 2.ª edição, 1967, § 2.º, nota 5.

direito fiscal a intenção retroactiva é normalmente expressa na lei, há, normalmente, um objectivo claramente traçado na letra da lei de abranger na «previsão» um evento que se não vai verificar no futuro.

Daí, a parcial inutilidade do critério interpretativo fornecido pelo Código Civil quanto à aplicação no tempo das normas que dispõe «sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos» e que são normalmente respeitadas pela lei nova e os que decidem sobre o «conteúdo de certas relações jurídicas independentemente dos factos que lhes deram origem». Neste caso o Código Civil recolheu, como afirma Baptista Machado, a distinção formulada por Ennecerus-Nipperdey entre as *Tatsachenregelungen* que tratam dos efeitos jurídicos de certos factos — e nesse caso o facto vai «datar» a relação tornando-lhe aplicável sempre a lei do tempo que este se verificou — e as *Rechtsregelungen* que vão dispor sobre o «fundo das relações jurídicas», na linguagem do Código, independentemente dos factos que lhes deram origem ⁽³⁾.

⁽³⁾ MACHADO, J. Baptista, *Sobre a Aplicação no Tempo do Novo Código Civil*, Coimbra, 1968, p. 37.

No seu trabalho sobre a «aplicação da lei fiscal no tempo», in *Ciência e Técnica Fiscal*, Jan.-Jun., 1982, Rui António Barreira considera «impossível (ou pelo menos difícil) encontrar uma única fórmula que rasgue de par em par as cerradas portas da interpretação do artigo 12.º». Parece-nos que sim, no campo do direito fiscal, pois as metanormas do título I da parte geral do Código Civil, embora pretendam ser aplicáveis a todas as normas jurídicas, reflectem na verdade os problemas específicos do direito civil. Pois onde se pode encontrar, no núcleo central da relação tributária, normas que «abstraiam dos factos que deram origem» à obrigação fiscal ou isenção fiscal?

Em direito fiscal esta distinção é inaplicável pela própria dinâmica da obrigação fiscal ⁽⁴⁾, pela forma como se verifica a sua formação: ao contrário da situação jurídica própria do direito civil que pode ter duração indeterminada — um contrato de sociedade, por exemplo —, no direito fiscal verifica-se um constante retorno da subsunção do facto à norma, através de um acto tributário que vai tornar líquida uma determinada obrigação fiscal. E isto situa-se por sistema no terreno dos efeitos dos certos actos e por isso mesmo das *Tatsachenregelungen*. E por isso mesmo enquanto no direito civil é a natureza da relação que determina com que em certas situações se justifique a aplicação retroactiva da lei, a sua não aplicação em termos retroactivos só pode verificar-se em direito fiscal quando é essa a estrita intenção do legislador. Constituindo a obrigação fiscal uma consequência da verificação de um dado facto tributário, a aplicação de uma lei nova a esta situação, deve resultar de expressa derrogação da regra da não retroactividade.

Mas uma segunda distinção, com não menos importância, se põe na distinção da aplicação da lei no

⁽⁴⁾ Daí a utilização da expressão «a dinâmica da obrigação fiscal» como alternativa para relação jurídica fiscal, pelo carácter sempre renovado do aparecimento da obrigação fiscal, em contraste com as situações estáticas que encontramos no direito civil.

Sobre esta abordagem dinâmica, metodologicamente em oposição à construção centrada na relação jurídica tributária e que parte do conceito do processo gracioso de tributação, ver a síntese de BEREJO, Alvaro Rodriguez, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Madrid, 1976, p. 286.

tempo, entre o direito fiscal e o direito civil: é que neste campo do direito, para se saber o âmbito de aplicação da lei nova em relação a situações já constituídas é necessário distinguir entre as normas que «com base na vontade real ou presumível dos indivíduos fixam os efeitos de um facto e aquelas que independentemente da vontade dos particulares, em obediência a razões de carácter objectivo, se baseiam em determinadas situações para conceder um direito ou atribuir uma faculdade ⁽⁵⁾».

No primeiro caso trata-se do enquadramento legal do tráfico jurídico e daí que se consagre a eficácia puramente prospectiva da lei, respeitando-se as expectativas dos particulares acerca das consequências que virão a ter os actos por si praticados. No segundo caso as normas jurídicas têm uma carácter essencialmente valorativo, vão-se impor aos particulares numa derrogação parcial da sua autonomia privada e modificar por isso o conteúdo das relações jurídicas preexistentes à publicação da lei.

A distinção reconduz-se *grossso modo*, ainda que sem ser rigorosamente equivalente, à que foi acolhida no Código Civil e responde da mesma forma à interrogação sobre a eficácia temporal da lei. Mas no direito fiscal, todo ele dominado pelo interesse público — embora com os limites introduzidos pelos princípios fundamen-

⁽⁵⁾ VARELA, Antunes, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 103, p. 187, nota I.

tais do estado de direito que fizeram com que a relação fiscal se juridificasse, deixando de ser uma mera «relação de poder» ⁽⁶⁾ —, não há lugar para distinções deste tipo. Até porque a vontade do agente não tem qualquer relevância para as consequências fiscais das suas actuações: na construção do tipo fiscal atende-se apenas à natureza objectiva da sua actividade, sem se curar de saber qual a sua intenção. As normas fiscais têm sempre um carácter valorativo para colocar a questão nesses termos.

A ainda mais corrente adaptação do princípio extraído do direito penal de que *nulla poena sine lege scripta vel stricta* ao direito fiscal, parte de uma ainda menor ausência de consideração das especificidades existentes no direito penal e no direito fiscal.

O princípio de que nenhuma pena pode ser aplicada sem a previsão legal que depois de formulada por Feuerbach se tornou uma das normas fundamentais do Estado de direito só pode entender-se dentro da dogmática penal, como forma de prevenção e repressão de actividades consideradas indesejáveis num certo ordenamento social. Em Feuerbach estava indissolivelmente li-

gado à existência da coacção psicológica, com a ameaça de uma pena, que só com a existência de lei escrita pode funcionar ⁽⁷⁾.

No direito fiscal a tributação que incide sobre certos comportamentos não significa, como é óbvio, que se pretenda desencorajá-los, mas apenas que estes foram escolhidos como índices de capacidade contributiva sobre os quais deverá incidir a tributação.

Acresce a isto que a penalização retroactiva de uma determinada conduta — para além da lesão de direitos fundamentais que constituiria — não poderia repor uma situação eventualmente perturbada por uma conduta que posteriormente foi considerada como constituindo um crime. Mas o mesmo se não passa no campo do direito fiscal: consideremos, por exemplo, o caso do imposto extraordinário sobre lucros, que, regulamentado em 13 de Julho de 1983 ⁽⁸⁾, vai incidir sobre os resultados que as empresas obtiveram em 1982, ou o decreto sobre os sinais exteriores de riqueza, que, publicado em 1984, vai ser utilizado para determinar os rendimentos de 1983: em ambos os casos a fixação da retroactividade vai permitir ao fisco impor uma prestação às empresas com base nos lucros que tiveram no exercício

⁽⁶⁾ A relação entre o Estado e o contribuinte deixa de ser uma relação de poder — *Gewaltverhältnis* — para se transformar numa relação jurídica quando o poder de tributar deixa de ser uma *puissance absolue* e se transforma num poder juridicamente limitado (v. WEBER-FAS, Rudolf, *Allegemeines Steuerrecht*, Tübingen, 1979, p. 110). E o facto do lançamento dos impostos se integrar na *Eingriffverwaltung* na administração-intervenção) na esfera dos direitos e das liberdades dos cidadãos, significa que tem de ser sempre legitimado pela verificação de um tipo fiscal abstracto previsto pela lei (v. WEBER-GRELLET, Heinrich, «In Dubio Pro Quo?» in *Steuer und Wirtschaft*/s, 1981, p. 52).

⁽⁷⁾ TIPKE, Klaus, «Rechatsteuerung durch Steuergericht und Steuerverwaltungsbehörden», in *StuW*, 1981, p. 192. Ou como salientou Nuno Sá Gomes em *Dir. Penal Fiscal*, Lisboa, 1983, p. 19, as normas de direito fiscal não são normas de conduta. Sobre a ligação entre este carácter da de grande parte das normas jurídicas e a proibição da retroactividade, ver MACHADO, J. Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 1983, p. 225.

⁽⁸⁾ Decreto Regulamentar n.º 66/83, de 13 de Julho, no cumprimento do Decreto-Lei n.º 119-A/83, de 18 de Fevereiro.

do ano anterior ou pessoas singulares que ocultaram ao fisco os seus rendimentos de 1983.

Em ambos os casos a possibilidade de obter efeitos úteis com a aplicação retroactiva da lei fiscal se baseia na possibilidade para a empresa de satisfazer em 1983 as suas acrescidas responsabilidades fiscais por efeito de um aumento da tributação que incide sobre os rendimentos do ano anterior e na possibilidade do sujeito passivo do imposto complementar pagar um imposto que é calculado segundo uma nova consequência fiscal — e aqui reside a retroactividade — da propriedade de determinados bens no ano de 1983.

A situação patrimonial dos dois contribuintes deverá ser, depois da aplicação retroactiva do imposto, equivalente à que seria se a determinação das suas obrigações fiscais tivesse sido feita, como deveria ser em circunstâncias normais, por uma lei anterior. E isso leva-nos a concluir que a adaptação financeira do princípio de Feuerbach — *nulla vectigalia sine lege* — tem de ser considerada a forma normal de lançar impostos, porque a administração fiscal poderá eventualmente, por meio da aplicação retroactiva da lei, alcançar efeitos equivalentes — o que parece impossível em direito penal — aos que são obtidos pela lei que dispõe para o futuro. Claro que isso nos coloca a questão de saber até que ponto deverá ser permitido à administração fiscal o uso destes poderes, o que constitui precisamente o objecto deste trabalho.

O possível conflito entre a aplicação retroactiva da lei fiscal e as garantias constitucionais só pode colocar-

-se em relação aos elementos fundamentais da relação tributária, os mesmos que são, de acordo com a constituição vigente, objecto de uma reserva de lei: nos termos do artigo 108.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, «a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes».

Todos eles deverão ser regulados por lei da Assembleia da República — ou por decreto-lei do governo, baseado numa autorização legislativa — por se entender que é mediante a criação ou alteração de alguns destes elementos que se exerce, essencialmente, o poder tributário do Estado.

Deverão, portanto, ser regulados por lei os aspectos materiais ou pessoais do tipo fiscal, o que quer dizer que deverão ser objecto de descrição legal os factos escolhidos como «factos tributáveis», o que vai implicar necessariamente a determinação dos sujeitos passivos desses mesmos impostos e também — depois desses factos se extrair, mediante a estatuição legal, uma certa medida que constitui o parâmetro do imposto — a taxa que é aplicada sobre esse parâmetro irá permitir quantificar a prestação devida ao fisco.

Nalguns casos a taxa e o parâmetro do imposto não terão mesmo existência autónoma, confundindo-se num único elemento de quantificação: consideremos, por exemplo, o célebre «imposto de saída»⁽⁹⁾, em que o acto de atravessar a fronteira por um período superior a 72 horas faz corresponder uma prestação fiscal fixa.

⁽⁹⁾ Lei n.º 35/83, de 21 de Outubro.

Igualmente objecto de reserva legal são os benefícios fiscais, dada a estreita conexão existente entre o poder de tributar e o poder de isentar, que se irão constituir como proposições jurídicas restritivas, igualmente tipicadas na lei, e as garantias dos contribuintes. Neste último caso, o problema da possibilidade de aplicação retroactiva da lei teve resolução expressa depois da revisão constitucional: no n.º 3 do artigo 18.º dispõe-se a que «as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias [...] não podem ter efeito retroactivo». Independentemente da questão de saber quais as possíveis implicações deste princípio para o problema geral da retroactividade fiscal, o que é feito noutra local, assentemos desde já que uma lei que venha, por exemplo, diminuir os prazos de interposição dos recursos dos contribuintes para impugnação de um acto tributário não poderá ser aplicada aos prazos já a decorrer. Se o fosse, uma garantia do contribuinte — a de dispor de um determinado prazo para impugnar uma liquidação que considera ilegal —, iria ser diminuído em relação ao prazo que estava em vigor no momento em que foi praticada a liquidação. Esta aplicação retroactiva da lei seria inconstitucional por constituir clara restrição a uma das suas garantias.

Temos assim definido o elenco das situações que poderemos considerar como dizendo respeito à problemática específica da retroactividade em matéria fiscal: as possíveis situações a discutir vão consistir sempre na criação de novos tipos fiscais que determinam o nascimento de novos encargos fiscais, originados por factos

situados no passado — é o caso, por exemplo, do imposto que vai incidir sobre algumas despesas das empresas⁽¹⁰⁾, que vêm assim constituir um novo tipo fiscal —, no alargamento dos tipos anteriores que passam a abranger factos até então isentos — é o caso do imposto extraordinário sobre rendimentos, que inclui algumas remunerações até então isentas de imposto profissional — ou no aumento das taxas, com ou sem criação de adicionais, de certos impostos também com eficácia retroactiva.

Em todos estes casos, por efeito da aplicação retroactiva da lei, factos que até então não constituíam tipos fiscais passam a constituir-los, já quando o contribuinte não tem a possibilidade de decidir sobre a sua prática ou, em alternativa, os mesmos factos passam a originar uma consequência jurídica que não é equivalente à que teriam originado de acordo com a lei vigente no momento da sua prática, com o aumento da prestação exigível pela Administração.

Mas a perturbação introduzida pela lei nova na relação jurídico-tributária poderá ser mais ou menos intensa, consoante o grau da retroactividade, que pode ser medido, utilizando critérios de natureza formal, pela maior ou menor perturbação que vai provocar na estabilidade da relação jurídica.

Em termos mais amplos, poder-se-á afirmar que qualquer alteração jurídica no campo do direito fiscal,

⁽¹⁰⁾ Decreto Regulamentar n.º 67/83, de 13 de Julho.

em particular quando ela consiste na criação de um novo imposto, é um factor de perturbação na actividade económica das empresas e dos indivíduos, o que justifica o adágio anglo-saxónico que *an old tax is a good tax* ⁽¹⁾, tal como justifica a regra tradicionalmente seguida pela administração fiscal britânica de só legislar contra os *tax shelter* com medidas antievasão, por altura da publicação do orçamento.

Mas o problema da retroactividade fiscal coloca-se, como é evidente, não em relação a alterações legislativas com efeitos no futuro, contra os quais não há defesa jurídica, mas como um possível remédio em relação às alterações fiscais com efeitos referentes ao passado, em relação aos quais é possível levantar o problema da sua admissibilidade constitucional.

E surge aí o problema do grau ou intensidade da alteração da lei com efeitos retroactivos, com consequências também, como veremos, na definição dos limites

⁽¹⁾ E neste mesmo sentido as correntes do pensamento financeiro norte-americano que consideram excessiva a actual carga fiscal defendem que «as leis fiscais deveriam ser consideradas, analisadas, e discutidas como um conjunto de formulações quase permanentes, de modo que as pessoas possam prever os seus ajustamentos de conduta a longo prazo, incluindo os que requerem um longo horizonte para planificação» (v. Brennan, Geoffrey Brennan e James M. Buchanan, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, 1980, p. 191). Um constituição fiscal seria assim uma forma de impedir o transbordar incessante da actividade do Estado (v. GROSSEKETER, Heinz, «Der Brennan-Buchanan-Plan zur Eindämmung der Staatstätigkeit», in *Finanarchiv*, 1981, p. 495). O mesmo problema com o questionamento da «doutrina positivista da vontade destituída de limites das assembleias parlamentares» é analisado por Tipke, «Steuergesetzgebung und Parlamentarische Demokratie», in *StuW*, 1983, p. 1.

da retroactividade, uma vez que a lesão da segurança jurídica aumenta na razão directa da perturbação que os efeitos retroactivos introduzem nas relações jurídicas, o que, por sua vez, pode ser aferido pelo grau de estabilidade e certeza que estas já haviam adquirido.

Para Alberto Xavier, que segue uma classificação próxima da utilizada por Roubier e Baptista Machado ⁽²⁾, haveria três graus de retroactividade: na retroactividade de primeiro grau não só o facto se verifica por inteiro ao abrigo da lei antiga como os seus efeitos se produziram já, estando situado temporalmente àquem da data da entrada em vigor da nova lei. É o caso, nos exemplos utilizados por Alberto Xavier, de uma lei que viesse a determinar que as transmissões de prédios já sujeitas à competente liquidação e cobrança da sisa passassem a ser sujeitos a uma nova, e mais gravosa, tributação.

Ou, com o mesmo grau de retroactividade, quando um determinado facto até então não tributado, por exemplo prémios de lotaria recebidos no ano anterior, passasse a ser sujeito a tributação.

Como retroactividade de segundo grau, segundo o mesmo autor, colocam-se os casos «em que os efeitos se não esgotaram por completo à sombra da lei velha, mas antes continuam a produzir-se no domínio temporal ao abrigo da lei nova»: é o caso da herança que se

⁽²⁾ MACHADO, Baptista *Sobre a Aplicação no Tempo do Novo Código Civil*, p. 66. Baptista Machado recebe em boa parte a classificação de Roubier: «Le droit transitoire».

abriu ao abrigo da lei antiga, mas que não tinha o seu competente processo tributário gracioso completo quando da publicação da lei nova.

Por último, como retroactividade de terceiro grau considera Alberto Xavier as situações em que o facto se não verificou de todo ao abrigo da lei antiga, prolongando-se no domínio temporal da lei nova, como é tipicamente o caso dos impostos sobre o rendimento, que, calculados para incidir sobre o total dos rendimentos recebidos durante um ano, vêm nesse mesmo ano aumentada a taxa a que foram sujeitos.

Esta classificação de Alberto Xavier, dando particular relevo na distinção entre o primeiro e o segundo grau de retroactividade à questão de saber se já terminou ou não o processo gracioso de liquidação reflecte, em nosso entender, excessivamente, uma questão que tem, maior importância em direito civil, e por isso em especial valorizada por Roubier e Baptista Machado, e que é a de saber se a lei nova vem ou não respeitar as causas já decididas por sentença. Para Roubier existe retroactividade restitutiva e para Baptista Machado retroactividade de grau máximo, sempre que esta se não detém perante as *causae finitae*, aquelas que foram já definidas por sentença judicial, e esta categoria aparece na classificação de Alberto Xavier sob a forma da possível diferença de situações em relação ao facto de já ter sido ou não praticado o acto de liquidação que põe fim ao processo tributário.

A importância desta questão em direito fiscal é parcialmente reflectida pelo artigo 3.º do Código de Pro-

cesso das Contribuições e Impostos, que desempenhando neste caso papel da lei geral tributária, que falta no direito português, afirma que «os actos tributários, praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria, são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão em impugnação nos termos dos artigos seguintes». Haveria, portanto, um grau particularmente intenso de retroactividade quando uma lei vem alterar uma situação que, por ter sido fixada num acto administrativo, exhibe todas as aparências de estabilidade.

Mas atribuir ao acto de liquidação um papel decisivo na determinação do grau de retroactividade parece reflectir uma concepção, que não é de resto a do autor citado, sobre a natureza constitutiva do acto tributário. Se aceitarmos a posição de que «o facto tributável dá origem ao nascimento da relação jurídica em que se traduz a obrigação do imposto» ⁽¹³⁾ e se considerarmos ultrapassada a concepção constitutivista do acto de liquidação — acto administrativo de conteúdo vinculado, na expressão do mesmo autor —, teremos, consequentemente, de atribuir menor relevância a este acto para determinar a estabilidade da relação. É a própria natureza vinculada deste acto, com a dupla determinação da estatuição fiscal e da natureza do acto tributável a condicionar o seu conteúdo, que vem pôr em causa o papel que se lhe pretende atribuir quanto à estabilidade da relação.

⁽¹³⁾ XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 599.

E isto parece ser reflectido num dos exemplos acima citados por Alberto Xavier quando se colocam, lado a lado, como possíveis factos tributáveis que levariam à retroactividade de primeiro grau, transmissões de prémios que davam origem a um imposto de sisa já liquidado e prémios de lotaria que passavam a estar sujeitos a tributação. Neste caso, o que era determinante para a arrumação do segundo na categoria de mais intensa retroactividade não era já ter existido ou não liquidação, mas sim a constituição de um novo facto tributável a partir de uma realidade que até então não tinha sido escolhida para tal.

Mas a selecção de um novo facto como constituindo um dos tipos abrangidos pela lei fiscal não difere substancialmente, quanto à lesão do princípio da previsibilidade das obrigações fiscais, do alargamento de um tipo já existente ou do agravamento da taxa que na estatuição fiscal aparece coligada com um outro tipo. Em ambos os casos, o contribuinte está na impossibilidade de prever a prestação fiscal que lhe será imposta pela prática de determinado acto, já praticado, sempre referente ao passado.

E por isso parece-nos que a distinção fundamental terá de residir sempre na questão de saber se estamos ou não perante «factos jurídicos completos» — *faits accomplis*, *fattispecie compiute*, *abgeschlossene Tatbestände* ⁽¹⁴⁾ — que vão ser objecto de uma nova valo-

⁽¹⁴⁾ MACHADO, Baptista, *Sobre a Aplicação no Tempo [...]*, p. 67.

ração legal já depois de esgotado o seu processo de formação.

A partir daqui pode-se elaborar a distinção entre retroactividade autêntica ou retroconexão no sentido de «apreciação *ex novo* de factos passados, da qual resulte a atribuição a esses factos de efeitos que eles não produziram ou a recusa de efeitos que eles produziam segundo a lei do tempo da sua verificação» ⁽¹⁵⁾ e que por isso mesmo tem sempre no seu centro um facto ou relação jurídica sempre situados no passado, e a retroactividade «fraca», com efeitos também para o futuro, pois vai actuar sobre um facto que ainda não terminou o seu processo de formação — *fattispecie* complexa de formação sucessiva, por exemplo, ou sobre uma relação jurídica que permanece ⁽¹⁶⁾.

De acordo com esta classificação, tiveram uma natureza verdadeiramente retroactiva o imposto extraordinário sobre os lucros criado pelo Decreto-Lei n.º 119-A/83 e pelo Decreto Regulamentar n.º 66/83, de 13 de Julho, incidindo sobre os lucros de 1982, e o imposto sobre algumas despesas das empresas, que,

⁽¹⁵⁾ MACHADO, Baptista, *Sobre e aplicação [...]*, p. 39.

⁽¹⁶⁾ Tipke-Kruse, *RAO*, § 2, nota 5; Paullick, HEINZ, *Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts*, Colónia, 1972, p. 77; WEBER-FAS, Rudolf, *Allgemeines Steuerrecht*, Tübingen, 1979, p. 43; Hubschman-Hepp-Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Colónia, 1977-1982, 1.º vol., § 4.º, nota 89. A distinção não é fácil quando não é claro na lei se se pretende tributar um acto situado no passado ou uma situação que se prolonga no presente (v. BACHOF, Otto, «Die Rechtsprechung des Bundes Verwaltungsgerichts», in *Juristenzeitung*, 1966, p. 61).

regulamentado também a 13 de Julho, vai incidir sobre despesas feitas nos primeiros trimestres de 1983.

No primeiro caso, sobre um facto tributável já existente — o lucro da empresa — vai incidir um novo imposto, que acresce à contribuição industrial, tributando mesmo os rendimentos que desta estão isentos. Trata-se, em resumo, de uma nova forma de tributar o lucro da empresa, mas sem as proposições jurídicas retributivas que concedem largo número de isenções da contribuição industrial.

No segundo caso, surge um novo facto tributário — algumas despesas das empresas —, mas a retroactividade é atenuada pelo facto de este imposto ter sido previamente anunciado desde 1982, estando já prevista a sua criação no orçamento para 1982, numa autorização legislativa que, depois de repetida no orçamento de 1983, se viria a concretizar em Julho do mesmo ano ⁽¹⁷⁾.

O respeito por liquidações já efectuadas no lançamento de impostos com efeitos retroactivos não tem sido colocado pelos últimos impostos com estas características, uma vez que grande parte deles tiveram a natureza jurídica de impostos dependentes, pois «o seu objecto ou conteúdo depende, por força da lei, do objecto ou

⁽¹⁷⁾ A possibilidade para o contribuinte de prever a tributação a que vai ser sujeito figura na jurisprudência do Bundesverfassung Gerichte como elemento a considerar na determinação do grau de retroactividade (v. *Kommentar, AO und FGO*, § 4, nota 103).

conteúdo, actual ou hipotético, de um determinado imposto» ⁽¹⁸⁾.

É o caso do já referido imposto extraordinário sobre os lucros das empresas incidindo sobre os resultados a definir segundo as regras contidas no Código da Contribuição Industrial, mas não considerando as isenções contidas no mesmo.

E é igualmente o caso do «imposto extraordinário sobre os rendimentos colectáveis sujeitos a contribuição predial, imposto de capitais e imposto profissional», em que são respeitadas parte das isenções de que beneficiam estes rendimentos — no caso dos rendimentos sujeitos a contribuição predial e a imposto de capitais, os que gozam de isenções permanentes — e não são respeitadas parte das isenções de pagamento de imposto profissional, embora também não sejam abrangidas remunerações apenas por não serem «certas e permanentes», que estão compreendidas no âmbito de incidência do imposto profissional ⁽¹⁹⁾.

A novidade e autonomia destes impostos — dependentes, mas não acessórios ⁽²⁰⁾ — elimina a questão de saber se eles vão respeitar as liquidações feitas ao abrigo de lei anterior, como chegou a dizer-se precipitadamente

⁽¹⁸⁾ XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1971, p. 94.

⁽¹⁹⁾ Vogel «Die Abschichtung von Rechtfolgen im Steuerrecht», in *StW*, 1977, p. 97, afirma que neste caso a complexidade dos tipos fiscais, onde se acumulam pressupostos negativos e positivos os torna *Tatbeständegefüge*, não sendo fácil de distinguir onde começam as isenções fiscais e onde apenas se não verifica a incidência.

⁽²⁰⁾ Ver a este respeito, Xavier, *Manual [...]*, p. 94.

a propósito do imposto extraordinário sobre os rendimentos do trabalho nos meses de Janeiro a Setembro, uma vez que se trata de um novo imposto formalmente distinto do anterior.

Temos feito até aqui uma análise da intensidade da retroactividade fiscal, de acordo com critérios puramente formais. Há ou não verdadeira retroactividade? O objecto da tributação é um facto ainda existente ou verificado no passado? Trata-se de uma situação jurídica extinta ou que permanece?

Mas é evidente que isso não chega para definir a importância da retroactividade, enquanto circunstância perturbadora da segurança e estabilidade do direito, pois a lesão da confiança que ele necessariamente contém depende também da dimensão da nova prestação fiscal em relação ao conjunto das obrigações fiscais do contribuinte e à sua situação patrimonial, o que poderá resumir-se pela possível contradição entre a tributação com efeitos retroactivos e o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva. Mas vamos deixar essa análise para o capítulo em que se procurará definir as principais lesões de princípios constitucionais pela tributação retroactiva.

Nesta primeira fase tratámos apenas de saber quais os vários graus possíveis de retroactividade, numa análise puramente formal acerca da mesma.

Veremos depois as potenciais violações do ordenamento constitucional pela tributação retroactiva, numa análise que não pode já esgotar-se na determinação formal do grau de retroactividade. Como exemplo do que

afirmamos recordemos apenas o quase tradicional agravamento da colecta do imposto complementar com um adicional de 10% e o imposto extraordinário de 28% sobre os rendimentos do trabalho.

Do ponto de vista formal é decisiva para a questão da retroactividade formal a determinação das datas em que estas duas novas prestações foram criadas. Mas quanto à lesão da confiança, será necessário considerar não apenas os quantitativos de ambas as prestações e o seu peso nos orçamentos pessoais dos contribuintes como as próprias características de ambos os impostos: no caso do imposto complementar, um imposto pessoal, que, pela sua própria natureza, é susceptível de autocorreção quanto a algumas das eventuais injustiças a que a sua aplicação pode conduzir; no caso do imposto profissional, um imposto que não considera a situação pessoal e em que, por isso, o fisco actua às cegas, com muito maior possibilidade de injustiça fiscal.

E será também necessário considerar o facto de se tratar de um imposto progressivo ou proporcional, com as mesmas consequências quanto à justiça da sua aplicação.

Tudo isto é susceptível de se repercutir no «desvalor do resultado», ou seja, na injustiça da liquidação, terá de ser considerado naquilo a que podemos chamar a definição do grau da intensidade material da aplicação retroactiva da lei fiscal.

CAPÍTULO III

3) Limites constitucionais à retroactividade da lei fiscal

Os princípios constitucionais vão influenciar a lei fiscal e as possíveis formas que esta venha a assumir, quer nos aspectos formais da sua formação e conteúdo — reserva de parlamento, autotributação, princípio da tipicidade — quer no seu específico conteúdo material, nas formas que deverá assumir a tributação do rendimento ou, eventualmente, do património, para ser conforme com a Constituição.

O problema da constitucionalidade da lei fiscal assume, por isso mesmo, uma posição central na problemática da tributação, uma vez que, se estamos perante uma intromissão da Administração na esfera patrimonial do cidadão, a definição dos limites dessa mesma intromissão é um problema tanto mais importante quanto mais aumenta a pressão fiscal e sobe, por isso mesmo, percentualmente a parcela do rendimento nacional de que o Estado se vai apropriar. O problema da constitucionalidade dos impostos, os limites ao poder de tributar, é uma questão sempre de novo colada cada perante o comportamento da administração fiscal ou a actividade do legislador ordinário. A admissibili-

dade do uso de cláusulas gerais, a utilização da analogia na construção do tipo fiscal ou a aplicação retroactiva da lei são meras facetas desta questão fundamental.

Mas o problema da constitucionalidade da lei fiscal tem de ser considerado à luz da forma específica que o Estado assume em cada país e em cada momento. E, por isso mesmo, a caracterização da Constituição Portuguesa (¹) tem imediatas consequências na definição dos limites concretamente traçados pelo ordenamento jurídico português, pela tutela que este vai conferir à propriedade e aos limites que desta tutela decorrem para o lançamento e a criação de impostos.

Mesmo sem um debate aprofundado desta questão, parece-nos ser de concluir que a actual Constituição Portuguesa vem criar em Portugal um Estado social de direito em que os princípios do Estado juridicamente estruturado (*Rechtsstaatlichkeit*) (²) e da socialidade (*Sozialstaatlichkeit*) (²) se encontram numa relação de permanente tensão.

(¹) Neste caso da constituição financeira que aparece em relação a constituição económica como o verso e o averso da mesma moeda. Hettlage, Karl M., «Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung», in VVOS RL, Berlin, 1956. Sobre o desenvolvimento do direito constitucional financeiro e a sua importância central quando princípios fundamentais que estruturam o direito tributário estão reconhecidos pela lei constitucional. (V. Martul-Ortega, Perfecto Yebra ... no prefácio à edição espanhola de *Derecho Tributario*, de H. W. Kruse, Madrid, 1978).

(²) Estado Social de Direito como descrição política da intensa intervenção conformadora do Estado na economia, ou numa outra óptica do capitalismo de estado — peso crescente do «grupo Estado» em relação aos demais possuidores dos meios de produção — ao mesmo tempo que se mantêm assegurados os direitos e liberdades fundamentais. Para Figueiredo Dias (*Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 116, p. 298, n. 27), Estado Social de Direito, depois do Estado

Encontramos em Portugal, minuciosamente regulamentadas pela Constituição de 1976, aquilo que E. R. Huber considera as cinco principais características formais do Estado de direito (³): a separação de poderes, com a partilha entre o poder legislativo, que, nas questões que se prendem com a vida, a liberdade e o património dos cidadãos reside na Assembleia da República, e o poder executivo, além do poder judicial; o princípio da independência dos tribunais; o princípio da legalidade da Administração, que exclui qualquer intervenção na esfera jurídica dos cidadãos sem expressa autorização legal; o princípio da tutela judicial dos direitos, com a possibilidade de recurso para os tribunais de qualquer actuação ilegal da Administração, e o princípio da justa indemnização, quer por um comportamento da Administração que afecte ilegalmente o património do cidadão quer pela expropriação legal que em relação a ele se verifique.

Podemos, pois, considerar constitucionalmente recolhidas as normas fundamentais do Estado de direito no sentido clássico da defesa da vida, da liberdade, da pro-

Social já existente no regime anterior à constituição de 1976. Gomes Canotilho prefere designá-la por Estado de Direito Democrático, mas as suas reservas fundamentais dirigem-se à ideia do Estado de Direito (*Direito Constitucional*, Coimbra 1983, p. 268); Jorge Miranda, *A Constituição de 1976*, Lisboa, 1978, p. 499; A. Castanheira Neves, *Os Assentos* [...] p. 472, n. 1069 e 482; José de Sousa Brito, «A lei penal na Constituição», in *Estudos sobre a Constituição*, vol. II, Lisboa, 1978, p. 226.

(³) HUBER, E. R., «Rechtsstaat und Sozialstaat in der Modernen Industriegesellschaft» in *Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit*, Darmstadt, 1968, p. 593.

priedade do cidadão de qualquer intromissão ilegítima por parte do Estado.

Mas, constitucionalmente, recolhidos encontram-se também os princípios fundamentais da socialidade ou do Estado social, onde se pretende não apenas criar um espaço protegido de ilegítimas interferências do Estado para a livre actividade do cidadão mas também a obtenção da justiça material, não no mero sentido do *sum cuique*, mas na concreta assunção de deveres do Estado para com os cidadãos.

Deixando por analisar a posição constitucional sobre os numerosos direitos de natureza social que pretende assegurar, encontramos nos artigos que concretizam as valorações constitucionais sobre a criação de impostos e o sistema fiscal sempre uma relação de polaridade entre o princípio do Estado juridicamente construído e o princípio da socialidade: é o que se passa, por exemplo, quando o artigo 106.º começa por reafirmar o tradicional princípio da reserva de lei para a criação de impostos, afirmando logo a seguir que estes terão em vista «a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e a satisfação das necessidades financeiras do Estado». As duas motivações para a criação de impostos, uma de natureza profundamente social, que procura colocar o sistema fiscal ao serviço das transformações previstas no artigo 81.º (operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento), e a reafirmação clássica de que a cobrança dos impostos deve ser determinada pelas necessidades financeiras do Estado, estão colocadas no

mesmo artigo, reflectindo, assim, a permanente antinomia entre as liberdades e garantias do cidadão tal como eram entendidas no século XIX e as novas funções que o Estado chamou a si quando se passou a considerar como garante da justiça material.

A mesma justaposição de princípios, diferentemente datados e obedecendo a diversas preocupações, se pode encontrar entre o n.º 2 do artigo 106.º, que reafirma e desenvolve a reserva de lei para todos os elementos fundamentais da relação jurídica fiscal, o n.º 5, que consagra o direito de resistência do cidadão para impostos que não tenham sido criados de acordo com a lei, e o artigo 107.º, com o seu programa de reforma fiscal em direcção ao imposto único sobre o rendimento, à transformação da progressividade fiscal num princípio constitucional, tal como o faz em relação à tributação do rendimento real das empresas e à tributação do consumo com taxas mais elevadas para os artigos de luxo.

O legislador constitucional chamou, consequentemente, a si a definição dos traços fundamentais do sistema fiscal, marcado por um forte intervencionismo, ao mesmo tempo que resolve de forma que podemos considerar definitiva aquilo que eu na Constituição de 1933, a *vexata quaestio* da divisão de poderes entre os vários órgãos de soberania quanto à criação dos impostos ⁽⁴⁾.

⁽⁴⁾ Sobre a polémica existente neste período acerca da possibilidade do governo criar impostos ver Pedro Soares Martínez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983, p. 89. A divisão da doutrina portuguesa a tal respeito com Armindo

A questão da constitucionalidade dos impostos ganha, assim, uma redobrada importância, não só pelo aspecto puramente fáctico do aumento do seu peso como também pelo facto de a Constituição ter assumido a função de desenhar com nitidez um projecto de sistema fiscal que não só deverá marcar a sua evolução futura mas também condicionar a interpretação-aplicação das leis fiscais no presente.

Mas as normas constitucionais fiscais, apesar da sua relativa densidade⁽⁵⁾, não resolvem todas as questões da determinação dos limites dos poderes do legislador. Parte dessas questões, tal como, por exemplo, a da retroactividade das leis fiscais, parecem mesmo insusceptíveis de serem correctamente resolvidas, senão através de um esforço de criação-interpretação do direito, que será essencialmente uma tarefa jurisprudencial. Porque, ainda que a Constituição abunde em imposições que ao legislador quer indirectamente à administração fiscal e a quem vai caber a actividade concreta da aplicação da lei fiscal, são várias as possibilidades que se oferecem ao legislador na concretização dos princípios constitucionais, como serão necessariamente, diversos os resultados a que chegará a administração fiscal na interpretação-aplicação destas leis.

Monteiro, Soares Martinez, Pessoa Jorge, defendendo a competência da Assembleia, e Teixeira Ribeiro, Alexandre do Amaral, Braz Teixeira, Marcello Caetano e Cardoso da Costa, defendendo a do governo, está também documentada em Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1971, p. 112, nota 1.

(5) Sobre «densidade» e «abertura» das normas constitucionais ver Gomes Canotilho, «Direito constitucional», p. 214.

Caberá, por isso mesmo, aos tribunais verificar quer a conformidade da actuação administrativa fiscal com a legislação fiscal quer a compatibilidade desta com o que está disposto na Constituição ou com «os princípios nela consignados». Sempre que nos encontramos numa daquelas situações de conflito entre certos valores, como a justiça e a segurança jurídica, naquele sentido de expressões dicotómicas que afirmam como «duas dimensões necessárias e complementares da juridicidade»⁽⁶⁾, a sua resolução terá de ser necessariamente concreta, cabendo aos tribunais, através de um esforço de concretização. Em situações como esta a natureza dos valores em conflito dificilmente se compatibiliza com a solução da regulação mais ou menos definitiva da previsão abstracta da norma.

O problema da retroactividade e dos limites da sua utilização constitui um desses casos, e por isso a tendência que podemos constatar em vários sistemas jurídicos para deixar o problema da sua admissibilidade para a resolução dos tribunais. Num dos primeiros casos em que foi admitido pelo Tribunal Constitucional alemão o lançamento de um imposto com efeitos retroactivos, tratava-se de uma imposição da cidade de Hamburgo, que tinha elevado de forma que veio a ser considerada inconstitucional um imposto de reduzido montante que incidia sobre os proprietários de cães (*Hundsteuer*). Neste caso foi admitida a sanção da si-

(6) Castanheira Neves, *A Unidade* [...], p. 96.

tuação com efeitos retroactivos, em parte porque o Tribunal Constitucional considerou que as despesas provocadas pela restituição deste tributo ilegalmente cobrado não justificavam as despesas que iria acarretar ⁽⁷⁾.

Considerou, por isso mesmo, neste caso admissível a retroactividade da lei fiscal, que vinha tendendo a pôr em causa a partir da sua interpretação da Constituição.

À jurisprudência cabe nestes casos desenvolver, parafraseando Larenz, uma actividade mediadora entre a aplicação da lei constitucional e a «consciência jurídica geral» ⁽⁸⁾, uma vez que o silêncio constitucional a propósito da aplicação retroactiva da lei fiscal não pode significar o seu desinteresse a respeito deste problema, mas constitui antes a convicção de que uma solução equilibrada e, portanto, justa, para este assunto só poderia ser conseguida numa apreciação caso a caso ⁽⁹⁾.

⁽⁷⁾ VOGEL, Klaus, «L'Influsso della Giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario Vigente nella Repubblica Federale Tedesca», *RDFSf*, 1966, p. 3.

⁽⁸⁾ Para Larenz esta «consciência jurídica geral» não é «a consciência particular de um misterioso sujeito (seja o povo, a comunidade jurídica ou mesmo a classe dos juristas), mas sim «uma consciência desses indivíduos *concordante* — numa medida larguíssima (ainda que nunca completa) — no conteúdo». Castanheira Neves chama-lhe «precipitado histórico da ideia do direito» (*Assentos*, p. 216) e «totalização de uma normatividade objectiva, de natureza comunitária, simultaneamente histórica e aberta» ou «objectivação daquele comum ou *consensus* comunitário» (*A Unidade do Sistema Jurídico*, p. 176).

⁽⁹⁾ Como se sabe foi esta a posição expressamente acolhida por Barbosa de Melo, Cardoso da Costa e Vieira de Andrade no seu *Estudo e Projecto de Revisão da Constituição*, Coimbra, 1981. No projecto de Sá Carneiro, *Uma Constituição para os Anos 80*, Lisboa, 1979, o n.º 4 do artigo 94.º dispunha que a lei fis-

E isto porque do facto de a Constituição da República Portuguesa conter os elementos fundamentais do Estado de direito, decorre, necessariamente, a tutela da certeza e da segurança do direito — asseguradas, no caso que nos interessa, pela tutela da confiança —, que não pode deixar de ser, ao menos potencialmente, lesada, sempre que se verifica uma aplicação retroactiva da lei, ao mesmo tempo que recolhe amplamente os princípios da sociabilidade; e destes decorre sempre a criação de um «Estado fiscal», uma maior intervenção do Estado na economia e daí o aumento da intromissão do Estado na esfera patrimonial dos cidadãos.

Esta intromissão pressuporá, por isso, necessariamente, um alargamento das possibilidades de intervenção do Estado, colocará novos e mais agudos problemas da regulamentação jurídica da actividade pública ⁽¹⁰⁾ e deverá ter como contrapartida uma mais desenvolvida tutela legal dos direitos dos cidadãos.

A complexidade das questões não é, portanto, solucionável, de uma vez por todas, por uma proibição geral e irrestrita da retroactividade fiscal, mas pela determinação dos seus limites, quer na fiscalização abs-

cal «em caso algum poderá ter efeitos retroactivos» O mesmo se continha no projecto de revisão apresentado pela Aliança Democrática, neste caso no n.º 4 do artigo 106.º (*Ver Revisão Constitucional*, Lisboa, 1981, recolla de textos dos Serviços de Divulgação da Assembleia da República). No mesmo sentido o projecto de revisão de Jorge Miranda.

⁽¹⁰⁾ Recordemos a citação supra de Forsthoff sobre a necessidade redobrada de traçar os limites da propriedade no período do «Estado Fiscal». No mesmo sentido ver Isensee, *Steuerstaat* acs Staatform, p. 411.

tracta da inconstitucionalidade das leis quer na averiguação da inconstitucionalidade em concreto, o que, particularmente em direito fiscal, poderá ser bem mais enriquecedor.

A definição dos limites da admissibilidade da aplicação retroactiva da lei vai, por conseguinte, inscrever-se no complexo quadro da solução concreta da permanente dicotomia entre justiça e segurança jurídica, a primeira a exigir fundamentalmente o tratado igual daquilo que é igual e a segunda a exigir um quadro bem definido de princípios a partir dos quais os indivíduos, enquanto agentes económicos, possam pautar a sua actividade.

A existência de uma sistemática situação de incumprimento por parte dos cidadãos das leis fiscais vigentes, contribuindo para a ausência de uma distribuição igualitária dos encargos decorrentes da actividade do Estado, pela lesão permanente ao princípio da justiça, vai contribuir, necessariamente, para a desintegração da comunidade. Mas ⁽¹⁾ a obtenção do cumprimento da lei fiscal, precisamente porque vai consistir numa interven-

(1) Isensee, *Steuerstaat als Staatiform*, p. 418, citando a este respeito Alexis de Tocqueville, *L'Ancien Régime et La Revolution*, num trecho sobre a influência dos privilégios fiscais na derrocada do *ancien régime*. Recordemos a este respeito a *Tax Reform Act* dos Estados Unidos que se destinou a eliminar um regime de isenções fiscais através das *charitable donan donations* que conduzia a que cem dos mais abastados contribuintes desse país nada pagassem de impostos. (Ver MUSE, GRAVE, Richard A., e Peggy, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill Inc., 1980, p. 361). No mesmo sentido há quem defenda hoje nos Estados Unidos a substituição do imposto progressivo sobre o rendimento por uma taxa

ção na esfera do cidadão — criando-lhe um determinado dever, tornando admissível qualquer forma de fiscalização pública —, vai simultaneamente exigir uma lei que, concedendo poderes à Administração, expressamente a venha autorizar — uma «*Eingriffsermächtigung*» ⁽²⁾, que pela sua própria natureza é susceptível de pôr em causa quer a privacidade do cidadão quer a sua segurança jurídica, com a inerente previsibilidade e calculabilidade da carga fiscal exigida para a tutela da confiança dos agentes económicos.

E deparamos, assim, com a situação dilemática de uma antinomia jurídica em que dois critérios jurídicos que se pretendem simultaneamente salvaguardar se encontram numa situação de conflito ⁽³⁾.

Contradições axiológicas deste tipo são inerentes à natureza de um ordenamento jurídico onde têm lugar diversos princípios fundamentais e não tem necessariamente de desaparecer para que a ordem jurídica possa ser aplicada como um todo ⁽⁴⁾, com a unidade sistemática que decorrendo do princípio da igualdade e da proibição do arbítrio tem particular aplicação no campo do direito fiscal, onde uma quebra da unidade sistemá-

proporcional, *flat rate*, para pôr aos inúmeros esquemas existentes de *tax shelters* que permitem fugir às taxas mais elevadas. (Ver MINARIK, Joseph P., «The Future of Individual Income Tax», *National Tax Journal*, Setembro, 1982.

(2) Canotilho *Direito Constitucional*, p. 291.

(3) Castanheira Neves, *Os Assentos* [...], p. 260.

(4) English, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, p. 260, Latenz, *Metodologia* [...], p. 385. Segundo este último autor «eliminam-se as correspondências a um imperativo de justiça que nunca poderá ser integralmente realizado».

tica constitui sempre, pelo menos, um indício de inconstitucionalidade ⁽¹⁵⁾.

Mas o conflito entre estes princípios, que terá a natureza de uma contradição insanável, se entendermos a ordem jurídica como «identidade de pontos de vista abstractos» ⁽¹⁶⁾, poderá encontrar uma solução no campo da criação e da descoberta jurídica, situada no terreno do caso concreto, que constitui a criação jurisprudencial do direito; e precisamente por isto, vem a definição jurisprudencial dos limites da aplicação retroactiva da lei fiscal, entendida como a aplicação concreta das valorações constitucionais sobre o conteúdo material da legislação tributária, sobre a definição dos direitos dos contribuintes e dos poderes da administração fiscal, constituir a possível solução concreta — se a jurisprudência se desenvolver de acordo com uma linha constitucionalmente correcta — para o permanente conflito entre a segurança e a justiça, neste caso concretizada pelo princípio da igualdade quanto à distribuição dos encargos fiscais no campo do direito tributário.

A análise desta questão — que se limitará tendencialmente à consideração de casos de retroactividade autêntica em que o facto tributável se verificou já por

⁽¹⁵⁾ Sobre a unidade e justiça do sistema no campo do direito fiscal ver BATIS, Ulricha, *Systemgerechtigkeit*, p. 18. Sobre a unidade do sistema como postulado — e não como axioma apriorístico — a obter mediante a interpretação e a criação jurídica ver Castanheira Neves, *A Unidade do Sistema Jurídico*, p. 105. Uma análise recente das relações entre o ponto de vista jurídico e sociológico da unidade dos sistemas foi feita por LUHMANN, Niklas, «Die Einheit des Rechtssystems», in *Rechtstheorie*, 1983, p. 129.

⁽¹⁶⁾ Castanheira Neves, *Os Assentos* [...], p. 261.

completo — vai assentar no postulado que uma vez que a retroactividade fiscal lesa sempre o princípio da tutela da confiança terá de ser justificada caso por caso e só poderá ser admitida no caso de outros valores o poderem justificar. Em caso algum poderá a retroactividade constituir uma técnica comum ou um «hábito» da administração fiscal a que esta recorre sempre para que tal a conduzam as suas próprias conveniências.

a) O primeiro caso em que a aplicação retroactiva da lei fiscal poderá ser justificada é quando a pequena dimensão do encargo fiscal conduz a uma lesão quantitativamente diminuta do princípio da tutela da confiança: vimos já o exemplo histórico do caso *Hundstetter*, o imposto sobre os cães ilegalmente criado pela municipalidade de Hamburgo ⁽¹⁷⁾, cuja devolução criaria dificuldades administrativas que não se justificavam naquele caso concreto.

A mesma questão influenciou de forma iniludível, ainda que não claramente expressa, alguns dos primeiros pareceres e acórdãos em que a então Comissão Constitucional se teve de pronunciar sobre a cada vez mais vulgar publicação de leis fiscais com eficácia retroactiva: foi o caso do parecer sobre um adicional de 15% à colecta do imposto complementar (secção A), introduzida pelo Orçamento de 1978, aprovado fora do prazo normal e que ia recair sobre os rendimentos ob-

⁽¹⁷⁾ Vogel, «L'Influsso [...]», *RDFSf*, p. 17. Spanner, *AO, Kommentar*, § 4.º, n. 93.

tidos em 1977. A Comissão Constitucional fez notar que em tais termos a retroactividade não era intolerável «designadamente por violação do princípio da capacidade contributiva» e que a taxa criada constituía como que uma compensação para o fisco pelo atraso com que iria ser cobrado o imposto em relação aos prazos normais ⁽¹⁸⁾.

O argumento, em si aceitável, iria, contudo, colocar a jurisprudência do órgão encarregado da apreciação da constitucionalidade das leis no caminho resvalado de considerar ilegítima a aplicação retroactiva da lei apenas nos casos em que tal conduzisse a uma «violação demasiado acentuada do princípio da tutela da confiança» (Parecer n.º 14/82).

Considerando, uma vez mais, a constitucionalidade de um adicional de 15 % sobre rendimentos do ano anterior, a Comissão Constitucional inverte os termos da colocação correcta da questão da retroactividade: em vez de verificar se a lesão do princípio da confiança está legitimada pelas circunstâncias particulares em que se verificou, afirma apenas que esta não poderá ser demasiado acentuada ou intolerável, sendo, por conseguinte, aceitável em todas as demais circunstâncias. Considerar que a lesão não poderá ser intolerável equivale a considerar que ainda que as leis retroactivas sejam normais em direito fiscal elas não poderão ultrapassar determinados limites. De notar que no Acórdão n.º 437,

⁽¹⁸⁾ Parecer n.º 25/81, *in fine*.

de 26 de Janeiro de 1982, e em que foi relator Figueiredo Dias, se criticava a posição do Supremo Tribunal Administrativo por este pretender, porventura excessivamente, que existe «um princípio constitucional geral de proibição de retroactividade da lei fiscal essencialmente análogo ao que vigora na lei penal ⁽¹⁹⁾». Mas desta posição de negação da existência de um princípio irrestrito de proibição da retroactividade, tal como no direito penal, passa a Comissão Constitucional para uma outra ao considerar que os limites da retroactividade são apenas a violação demasiado acentuada do princípio da confiança, o que, acrescido às considerações de necessidade pública em que o mesmo foi votado, abriu caminho para o justamente criticado Acórdão n.º 11/83, do Tribunal Constitucional, sobre a constitucionalidade dos impostos extraordinários sobre os rendimentos de 1983.

Em suma, parece ser de levar em conta, na análise concreta da constitucionalidade de um imposto retroactivo, os sacrifícios reais que este vai provocar nos contribuintes, ou seja, a dimensão económica e social da violação do princípio da tutela da confiança. Mas daqui não se pode concluir, como o faz a citada jurisprudência constitucional, numa evolução gradual mas

⁽¹⁹⁾ Numa referência ao acórdão de 29 de Outubro da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, onde este considera que um adicional de 15 % sobre o imposto complementar é inconstitucional por «integrar uma norma tributária retroactiva». Mas como se faz notar num voto de vencido do conselheiro Felix Alves há uma certa incongruência na fundamentação deste acórdão.

inaceitável, que só uma violação demasiado acentuada pode constituir inaceitável retroactividade: entre uma e outra consideração existe uma distância que não deve ser percorrida.

b) Um outro problema que pode ser considerado para a definição dos limites à retroactividade fiscal é o de impostos que são anunciados previamente, ainda que só venham a ser criados numa altura em que se verifica retroactividade plena; foi o caso, nomeadamente, do imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas, do imposto extraordinário sobre os lucros e poderá a vir a ser o caso do imposto sobre os sinais exteriores de riqueza, caso venha a concretizar-se.

O imposto sobre algumas despesas das empresas é o caso mais saliente: anunciado já no Orçamento para 1982 (artigo 50.º da Lei n.º 40/81, de 31 de Dezembro), só veio a ser publicado, depois de novamente autorizado pela seguinte lei orçamental, pelo Decreto Regulamentar n.º 67/83, de 13 de Junho, com efeitos para todo o 1.º semestre deste ano.

Neste tipo de casos está a situação em que ficaram as empresas que desde o ano anterior deveriam naturalmente contar com a criação deste imposto, o que deverá ser considerado para a avaliação concreta da lei — ao princípio da calculabilidade e da previsibilidade da carga fiscal como elementos a levar em conta na gestão financeira de uma empresa; mas as circunstâncias em que o imposto é criado e os prazos de cobrança concedidos às empresas vêm anular os benefícios que o

anúncio prévio poderia originar. No caso do imposto sobre algumas despesas das empresas, a publicação é de 13 de Julho e o contribuinte deverá proceder à autoliquidação durante esse mesmo mês, sem o que ficará imediatamente sujeito a juros compensatórios no valor de 24% e a multa.

No caso do imposto extraordinário sobre os lucros, concretizado pelo Decreto Regulamentar n.º 66/83, da mesma data, para as empresas do grupo A, o prazo será até 15 de Agosto, também por autoliquidação. Ou seja, em ambos os casos, prazos de cumprimento susceptíveis de criar algumas dificuldades às empresas para o seu atempado cumprimento, o que sucederia se não tivesse decorrido um tão largo espaço entre a autorização legislativa contida na lei orçamental e a sua concretização por decreto regulamentar.

Nestes casos, o problema da previsibilidade e calculabilidade do imposto é parcialmente resolvido, mesmo antes da sua criação, uma vez que os termos da autorização legislativa contêm já os elementos fundamentais do imposto, o que vem colocar os agentes económicos na posição de razoavelmente deverem contar com o seu pagamento, ainda que a dúvida persista até à sua efectiva criação.

c) Mas tanto no caso do imposto sobre algumas despesas das empresas como no da criação de um conjunto de regras para a avaliação do rendimento das pessoas singulares através dos sinais exteriores de riqueza, o conchecimento antecipado do conteúdo da lei — uma vez

que as autorizações legislativas continham já no essencial a definição dos factos tributáveis — é apenas um dos elementos que podem justificar a aplicação retroactiva da lei fiscal.

Porque em ambos os casos deve também ser considerado se a situação em causa é digna de tutela jurídica e por isso mesmo não é seguro que a aplicação retroactiva da lei ponha em causa a tutela da confiança. No caso de certas despesas das empresas parece estar em causa a possibilidade da realização de pagamentos em espécie (os *fringe benefits* da doutrina anglo-saxónica), o que configura o uso de um brecha no sistema fiscal que esta lei procura fechar. No caso dos «sinais exteriores de riqueza»⁽²⁰⁾ a situação é ainda mais clara: o que se procura corrigir é a situação dos que, mostrando pelo seu modo de vida que são detentores de rendimentos elevados, apresentam declarações de rendimentos muito baixos (ou não fazem declarações),

⁽²⁰⁾ O sistema adoptado recolhe as soluções contidas no artigo 168.º da Loi Générale des Impôts, que de acordo com a tradição francesa da tributação das aparações, que teve a sua máxima expressão no imposto de portas e janelas (Veja ARDANT, Gabrielle, *Histoire de l'Impôt*, vol. II, p. 321, Paris, 1977), contém uma completa tabela de equivalências entre certos elementos do *train de vie* e o rendimento colectável.

Em Espanha também desde 1957 se recorre aos chamados métodos ou objectivos para aclarar os rendimentos apesar das críticas da doutrina. (Ver LOSADA, Alfonso Gota, *Tratado del Impuesto Sobre la Renda*, Madrid, 1971, vol. II, p. 667.) O sistema britânico, mais evoluído, prevê uma liquidação feita pela administração fiscal no caso de esta descobrir que o rendimento declarado é inferior ao real. (Ver PINSON, Barry, *Revenue Law*, 4.ª edição, Londres, 1970, p. 313.) Na República Federal da Alemanha os §§ 98 e 99 da AO, 1977, regulam a relevância fiscal das *Augenschein* para a determinação do rendimento.

dando-se à administração fiscal uma tabela através da qual pode substituir o rendimento declarado por aquele que resulta das operações aritméticas previstas na lei. Este método de cálculo dos rendimentos, no caso de vir a ser ainda regulamentado em 1984, será aplicado para os rendimentos de 1983, ano em que foi aprovada pela Assembleia da República a respectiva autorização legislativa. Mas independentemente do calendário da sua aprovação, mesmo no caso de ser retroactivamente aplicado, não se pode neste caso invocar a tutela da confiança potencialmente lesada pela aplicação retroactiva da lei fiscal, pois a situação do contribuinte que faz falsas declarações de rendimento, ou as não faz pura e simplesmente, não merece a tutela da ordem jurídica. A tutela da confiança é uma expressão do comportamento segundo as regras da boa fé exigível para a actividade legislativa do Estado, mas que, como princípio ético-jurídico com dignidade constitucional, tem também a sua contrapartida na imposição de um certo número de deveres ao sujeito passivo da obrigação tributária: máxime, a concretização do dever de cooperação com a administração fiscal que se concretiza na declaração pontual e exacta dos seus rendimentos. A ausência deste comportamento por parte do contribuinte retira-lhe toda a legitimidade para reclamar do Estado o respeito das suas expectativas, que neste caso se traduziriam na possibilidade de continuar a defraudar impunemente o fisco.

Uma situação menos extremada e que tem sido objecto de julgamentos em oposição por parte da 2.ª Sec-

ção do Supremo Tribunal Administrativo ⁽²¹⁾ é a da definição dos deveres dos grossistas e produtores quanto ao pagamento do imposto de transacções antes da publicação dos vários decretos que desde 1979 vêm tentando tornar impossível a fuga ao imposto através da criação de sociedades fictícias para quem são transmitidas as responsabilidades quanto ao pagamento do imposto, sem que depois o fisco tenha possibilidade de as executar ⁽²²⁾.

A questão surgiu com a possibilidade conferida pelo artigo 64.º do Código do Imposto de Transacções que permitia aos produtores e grossistas registados que pretendessem adquirir matéria-prima ou «mercadorias para venda por grosso» que assumissem a responsabilidade pelo pagamento do imposto através da entrega de uma declaração aos seus fornecedores. Dadas as elevadas taxas de imposto de transacções, particularmente sobre bebidas alcoólicas, foram formadas sociedades com o único fim de assumirem tais responsabilidades, que «funcionavam» até que a administração fiscal constataste a sua não existência.

⁽²¹⁾ Caso «Martini e Rossi», in *AD*, 260/261, p. 1046; «Martini e Rossi», in *AD*, 262, p. 1179, «António A. Teixeira», in *AD*, 265, p. 70; «Representações Madrigal, L.ª», in *AD*, 266, p. 209.

⁽²²⁾ O Decreto-Lei n.º 374-D/79 procurou pôr cobro a esta situação, exigindo aos compradores a obtenção de um visto na repartição de finanças para as «declarações de responsabilidade». Mas, como se diz no preâmbulo do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 400/80, deram-se inúmeros casos de apresentação de declarações falsificadas, levando a mais exigências da administração fiscal neste último decreto-lei.

Não tendo quaisquer relações duradouras com os seus fornecedores — transacções feitas a dinheiro, segundo o sistema *cash and carry* — permitiam assim aos operadores em causa o embolso da considerável diferença entre o preço da mercadoria antes e depois da incidência do imposto de transacções, sem que depois fosse possível à fiscalização tributária determinar a identidade ou o paradeiro dos seus sócios gerentes.

Nos elementos que se podem encontrar nos acórdãos citados sobre as circunstâncias em que terão decorrido as transacções — pagamentos com dinheiro à vista, com operações de grande importância e periodicamente repetidas sem que a firma vendedora tivesse ficado ao menos com a identificação do sócio gerente da firma compradora ⁽²³⁾ e num outro caso cessação completa das relações entre firma compradora e vendedora quando decorria a *vacatio legis* do Decreto-Lei n.º 374-B/79 ⁽²⁴⁾ — parecem demonstrar claramente um comportamento contrário aos usos do comércio ⁽²⁵⁾, que veio prejudicar objectivamente a administração fiscal, deixando-a sem os elementos necessários para identificar aquele que se deveria constituir em res-

⁽²³⁾ *AD*, 265, p. 72.

⁽²⁴⁾ *AD*, 260/261, p. 1055.

⁽²⁵⁾ É através do cumprimento ou incumprimento dos usos do comércio que se pode determinar se alguém está ou não de boa-fé. Ver Latenz, *Metodologia* [...], p. 321. No sentido, SPANNER, Hans, Zur Bedeutung des Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, in *Stw*, 1972, p. 304, que se refere ao cumprimento dos usos do tráfico como uma bitola objectiva.

ponsável pelo imposto, após os preenchimentos das competentes declarações.

Este comportamento, em violação flagrante dos deveres da boa fé para com a administração fiscal, vem também constituir uma daquelas situações em que o alargamento com efeitos retroactivos da esfera de deveres do contribuinte não constitui qualquer lesão do princípio da tutela da confiança, uma vez que, como já anteriormente vimos, esta não parece digna de tutela jurídica.

d) Os efeitos retroactivos no caso de leis novas que vêm interpretar de forma autêntica leis anteriores é outro dos objectos clássicos deste tipo de análise. Neste caso, a doutrina tem-se inclinado para a aceitação dos efeitos retroactivos desta lei, particularmente quando havia sobre a interpretação da lei antiga várias correntes na doutrina ou na jurisprudência, uma vez que a «aplicação retroactiva» dessas leis não viola quaisquer expectativas legítimas e fundadas dos indivíduos⁽²⁶⁾.

E daqui decorre também *a contrario sensu* a definição do limite para aplicação retroactiva destas leis, que deverão deter-se perante as *causae finitae*⁽²⁷⁾, que no

campo do direito fiscal se pode considerar como abrangendo as situações que foram já definidas por acto administrativo da administração fiscal.

A lei fiscal poderá aqui aplicar-se retroactivamente sem lesão do princípio da tutela da confiança desde que se detenha perante as situações adquiridas, que deverão constituir neste caso um outro limite para a aplicação retroactiva da lei fiscal.

e) Como limite tradicional básico para a aplicação retroactiva da lei fiscal vem construindo a doutrina italiana a tese do conflito ao menos potencial entre os efeitos retroactivos da tributação e a capacidade contributiva do sujeito passivo. Esta posição, aceite pela sentença n.º 44 de 1966 do Tribunal Constitucional, que veio constituir um marco na doutrina italiana, tem o seu fundamento legal no artigo 53, que torna a capacidade contributiva o princípio que deverá constituir a medida da determinação da partilha dos encargos tributários⁽²⁸⁾.

De acordo com esta posição a tributação retroactiva vai implicar um desfazamento temporal entre a percepção do rendimento e o nascimento da obrigação, o que

mas sim relativo: pode encontrar o limite da tutela da posição adquirida, a que o ordenamento assegura uma particular relevância».

(26) MANZONI, Ignacio, «Sul Problema della Costituzione delle Leggi Tributarie Retrattive», in *RDFSf*, 1963, p. 519; SCHIAVELLO, Luigi, «Sulla Retrattività delle Leggi Tributarie», in *RDFSf*, 1966, p. 591; CICOGNANI, Antonio, «Appunti sulle Fonti dell'Obbligazione Tributaria», in *RDFSf*, 1968, p. 610; CIMA, Armando de las Alas-Pumariño, «El Ambito Temporal de las Leyes Tributarías», in *Estudios de Derecho Tributario*, Madrid, 1979; BUJANDA, Fernando

(26) MACHADO, J. Baptista, *Da Aplicação das Leis no Tempo* [...], p. 293; GOMES, Nuno Sá, *Interpretação Autêntica e Interpretação Normativa Oficial*, «Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal», Lisboa, 1984, p. 32; MANZONI, Ignacio e Giulio Tremonti, in *RDFSf*, 1983, p. 141, em anotação a um acórdão; Spannér, *AO, Kommentar* 24, § 4.º, nota 92.

(27) MACHADO, J. Baptista, *Da Aplicação* [...], p. 292; Manzoni, *RDFSf*, 1983, p. 143: «O alcance da retroacção da norma de interpretação não é absoluto,

pode lesar o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva.

Esta posição parece ter particular adequação no caso do imposto que recai sobre uma empresa e para cuja satisfação esta reserva, no momento em que encerra as suas contas, uma determinada quantia. Mas ainda aqui pode ser reconduzida, analisando o cumprimento das obrigações fiscais de uma forma menos estática e mais dinâmica, ao problema da calculabilidade ou previsibilidade do imposto.

No caso do sistema fiscal português este problema da calculabilidade ou previsibilidade do imposto, quanto aos impostos que incidem sobre os rendimentos das pessoas singulares, terá de ser considerado juntamente com a personalização do imposto, pois este deverá ter «em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar» (artigo 106.º, n.º 1). Ou seja, a tributação, particularmente no caso de ser retroactiva, com o que isso envolve de lesão potencial para o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva, terá de ser personalizada e levar em conta a situação concreta das pessoas sobre quem vai incidir.

Este limite para o lançamento retroactivo de leis tributárias foi claramente desrespeitado quando do lançamento do imposto extraordinário sobre os rendimentos (29), que, tendo sido concebido como um adicional

Sainz de, *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1962, vol. III, p. 206; MARONGIU, Gianni, *Diritto e Pratica Tributaria*, Maio-Junho 1983, anotação a uma sentença.

(29) Lei n.º 37/83, de 21 de Outubro.

ao imposto profissional e de forma absolutamente proporcional — isto é, destituído mesmo da progressividade moderada, com limitação no topo do imposto profissional —, desrespeitava claramente o princípio da tributação personalizada.

E do possível elenco de violações da constitucionalidade que foram levantadas quer durante a discussão pública sobre este imposto quer, de forma mais rigorosa, no voto de vencido do conselheiro Vital Moreira no Acórdão n.º 11/83 do Tribunal Constitucional — ausência de progressividade, criação de mais um imposto sobre o rendimento, perturbação de situações já consolidadas por liquidações anteriores, tributação quase exclusiva dos rendimentos do trabalho (30) parecem-nos ser aquela onde a desconformidade entre este imposto e os princípios fundamentais do direito constitucional financeiro português (31).

Porque em relação ao seu carácter proporcional poderá argumentar-se que o imperativo da progressivi-

(30) Levando em conta o pouco peso da constituição predial e as numerosas isenções de que foram objecto o imposto de capitais, embora neste caso se deva considerar a quase impossibilidade objectiva para o governo de baixar as taxas passivas de juro dado o nível internacional das taxas de juro e a tendência crescente para a mobilidade dos capitais.

(31) Na notação do Prof. Teixeira Ribeiro ao já referido Acórdão n.º 11/83 do Tribunal Constitucional (*Revista de Legislação e Jurisprudência*, 116, p. 227), considera-se como mais óbvia das inconstitucionalidades a ausência da partilha das receitas desse imposto com as regiões autónomas e com as autarquias, apesar das disposições expressas e inequívocas dos artigos 229.º, alínea f), e 255.º da Constituição da República Portuguesa. Estamos de acordo, embora esta seja uma questão de direito constitucional financeiro e não de direito fiscal propriamente dito, motivo porque a não abordamos neste trabalho.

dade deverá ser do sistema fiscal no seu conjunto e não de cada um dos impostos que o compõem. Além de que a progressividade do sistema fiscal português é já muito intensa, ultrapassou talvez mesmo os limites do realismo fiscal e não poderá por isso sofrer o agravamento de mais um adicional, que seria, de resto, incapaz de proporcionar cobranças elevadas se incidisse fundamentalmente sobre os maiores rendimentos.

E quanto à criação de mais um imposto sobre o rendimento, embora sempre de problemática constitucionalidade perante o prolongado incumprimento do preceito constitucional que previa a criação do imposto único, poderá, apesar de tudo, considerar-se como um recuo temporário motivado por circunstâncias de tipo conjuntural.

A perturbação de situações já definidas por liquidações anteriores, ainda que envolvendo o que se pode considerar como uma retroactividade de 1.º grau.

f) Como última questão a examinar para determinar os limites da admissibilidade constitucional da aplicação retroactiva da lei fiscal coloca-se a de se saber se a última revisão constitucional, que veio exigir das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias que estas revestissem carácter geral e sem efeitos retroactivos, não veio também implicitamente proibir a aplicação retroactiva da lei fiscal, uma vez que os deveres tributários podem ser considerados como um limite — ou uma restrição — aos direitos de propriedade.

Contra este entendimento pronunciou-se Sousa Franco afirmando que «o imposto restringe directamente o património dos cidadãos, mas por razões de interesse público, que fazem entender o sacrifício fiscal como algo de diferente de uma mera restrição do direito de propriedade⁽³²⁾».

E, por outro lado, a existência de normas especiais de garantia (como o artigo 106.º) para a cobrança dos impostos, são essas que devem valer — num aforamento do princípio de exclusão da concorrência entre direitos, quando existem normas constitucionais especiais — devendo por isso a proibição da retroactividade ser objecto de norma expressa para que existisse no campo do direito fiscal.

Concordando embora com os resultados a que chegou Sousa Franco, pensamos ser nosso dever chegar às mesmas conclusões por um caminho diferente.

Os impostos e a sua cobrança são apenas uma das restrições de direito público existentes para o direito de propriedade que nos termos constitucionais não pode ser *arbitrariamente* perturbada⁽³³⁾.

A nova redacção do artigo 18.º, ao colocar no mesmo nível a proibição da limitação dos direitos, liberdades e garantias através de normas sem carácter geral e ou de eficácia retroactiva, está, no fundo, a proi-

⁽³²⁾ FRANCO, António de Sousa, *A Revisão da Constituição Económica*, Lisboa, 1983, p. (7).

⁽³³⁾ Sobre o conteúdo do direito de propriedade na CORDEIRO, António Meneses, *Direitos Leais*, vol. I, p. 93, Lisboa, 1980.

bir que qualquer intervenção restritiva de direitos, incluindo as leis fiscais, seja feita de forma arbitrária, com o que isso envolve de violação dos princípios do sistema (*Systembrüche*)⁽³⁴⁾, que indicia sempre uma violação do princípio da desigualdade por uma forma potencial de arbítrio. A lei retroactiva, tal como a lei que se dirige a casos concretos, contém em si a imediata possibilidade de derrogar pela sua intenção particularizada princípios fundamentais do ordenamento jurídico, como os que conferem direitos, liberdades e garantias e que têm um alcance necessariamente geral e conferem uma natureza sistemática ao ordenamento jurídico.

Mas no caso concreto da retroactividade da lei fiscal, esta norma nada mais contém senão um afloramento do princípio de que a aplicação retroactiva da lei fiscal só pode ser feita se não for em si mesma uma lesão grave — e, portanto, inadmissível — do princípio da tutela da confiança.

Não haverá, por isso mesmo, perturbação arbitrária do direito de propriedade, se, por exemplo, como vimos em casos já citados, uma lei vem definir mais claramente o conteúdo de um concreto dever de cooperação com o fisco de modo a responsabilizar um contribuinte que de má fé se furta ao cumprimento de alguns dos seus deveres.

(34) BATIS, Ulrich, *Systemgerechtigkeit* p. 15.

A tutela constitucional do direito de propriedade tem uma orientação funcional, não podendo por isso ser posta em causa pela tributação retroactiva de ganhos obtidos quer de forma ocasional quer com violação de determinados deveres, que proporciona a certos contribuintes uma posição favorável em relação a outros que a eles se não furtaram.

A última revisão do artigo 18.º não vem, pois, em nossa opinião, proibir a retroactividade em matéria fiscal. Vem, sim, reforçar os limites constitucionais à possibilidade da sua aplicação, por ser uma clara formulação da proibição constitucional do arbítrio.

É também questão de natureza basicamente formal, que não parece constituir em si violação agravada do princípio da segurança jurídica, em especial se considerarmos que a percepção anual do rendimento — *quantum* de remuneração que é contrapartida da prestação de serviço durante todo um ano — é o parâmetro da tributação no imposto profissional.

Mas a ausência de respeito pela situação concreta do contribuinte num imposto que vai abranger uma parte substancial do seu rendimento disponível durante um só mês parece uma violação flagrante do princípio de justiça material que prevê uma igualdade na distribuição dos sacrifícios fiscais, o que só pode dar-se — ainda que de forma meramente tendencial — com uma tributação personalizada. Consideremos, por exemplo, a hipótese mais simples, que é a de os contribuintes em causa terem um rendimento real bastante abaixo do rendimento nominal por dedicarem parte dos seus

créditos à satisfação dos encargos provenientes da contração de um empréstimo para aquisição de casa própria.

Neste caso, o imposto complementar, aplicando no sistema fiscal português a regra quase universal nos sistemas fiscais mais evoluídos de tributar o rendimento enquanto índice principal da capacidade contributiva, permite a dedução dos juros do empréstimo à matéria colectável. Tal poderia, por isso, ser levado em conta se o adicional tivesse sido moldado sobre o imposto complementar. O facto de o não ter sido, podendo ter levado a situações de injustiça flagrante na liquidação do imposto, abre simultaneamente a possibilidade da localização de violação de princípios constitucionais na análise da inconstitucionalidade em concreto desta lei fiscal, uma vez que a análise prévia da constitucionalidade não pode necessariamente considerar todas as possíveis consequências da aplicação concreta da lei, o que pode levantar novos e autónomos problemas de constitucionalidade de uma lei que já foi examinada a outro título.

CADERNOS DE CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

CIÊNCIA FISCAL

- 4 — A RELAÇÃO JURÍDICA FISCAL — *António Braz Teixeira.*
- 6 — A INCIDÊNCIA DA SISA — *Nuno Sá Gomes.*
- 7 — OS IMPOSTOS SOBRE AS TRANSACÇÕES — *Paulo de Pitta e Cunha.*
- 9 — A FORMA JURÍDICA DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS — *Vitor Faveiro.*
- 11 — A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA — *Pedro Soares Martinez.*
- 14 — A INCIDÊNCIA DA SISA E AS SOCIEDADES COMERCIAIS — *Eduardo Luís Loup.*
- 15 — SUBSÍDIOS PARA UMA TEORIA DA INFRACÇÃO FISCAL — *Domingos Martins Eusébio.*
- 18 — ASPECTOS FISCAIS DA INTEGRAÇÃO ECONÓMICA INTERNACIONAL — *Paulo de Pitta e Cunha.*
- 19 — NOTAS SOBRE O IMPOSTO DE TRANSACÇÕES — *Armando Eduardo Alves.*
- 21 — JORNADAS DE ESTUDO DE DIREITO FISCAL.
- 23 — APONTAMENTOS PARA O ESTUDO DE UMA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DIRECTA NA PROVÍNCIA DE MOÇAMBIQUE — *Pedro Soares Martinez.*
- 26 — O PRIVILÉGIO CREDITÓRIO DA FAZENDA NACIONAL — *Domingos Martins Eusébio.*
- 27 — O IMPOSTO PROFISSIONAL — *António Braz Teixeira.*
- 28 — QUESTÕES DE PROCESSO FISCAL (I) — *Francisco Rodrigues Pardal.*
- 29 — SUBSÍDIOS PARA UM CONCEITO JURÍDICO DE CONTRIBUINTE — *A. A. Galhardo Simões.*
- 31 — PROBLEMAS DE ORGANIZAÇÃO ECONÓMICA EUROPEIA — *André Marchal.*
- 33 — SUPRIMENTOS AMORTIZAÇÕES, PROVISÕES E MAIS-VALIAS — *Rogério Fernandes Ferreira.*
- 34 — JUROS DE MORA — *António Cândido Monteiro Guerreiro.*
- 35 — A TRANSMISSÃO ZE PROPRIEDADE POR MEIO DE HASTA PÚBLICA — *Américo de Campos Costa.*
- 36 — PROJECTO DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR AS DUPLAS TRIBUTAÇÕES — OCDE.
- 37 — RECLAMAÇÃO, VERIFICAÇÃO E GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL — *Francisco Rodrigues Pardal.*
- 38 — O DIREITO DO AUTOR E O DIREITO FISCAL — *M. Moreira da Silva.*

- 39 — AS LETRAS NO CÓDIGO DO IMPOSTO DE CAPITALIS — *Domingos Martins Eusébio*.
- 41 — ESTUDOS SOBRE A SISA (I) — *Francisco Alves dos Santos*.
- 42 — A VALORIZAÇÃO INTEGRAL DO HOMEM EM PLANO REGIONAL — *Vitor Faveiro*.
- 44 — CONTABILIDADE E FISCALIDADE — *Rogério Fernandes Ferreira*.
- 47 — ESTUDOS SOBRE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE CAPITALIS — *Domingos Martins Eusébio*.
- 48 — QUESTÕES DE PROCESSO FISCAL (II) — *Francisco Rodrigues Pardal*.
- 50 — MEDIDAS FISCAIS PARA O FOMENTO DOS INVESTIMENTOS — *OCDE*.
- 53 — ASPECTOS FISCAIS DO NOVO CÓDIGO CIVIL — *António Luciano de Sousa Franco*.
- 54 — OS CONCEITOS FISCAIS DE PRÉDIO — *Nuno Sá Gomes*.
- 56 — AS DÍVIDAS LITIGIOSAS NO IMPOSTO DE CAPITALIS — *Domingos Martins Eusébio*.
- 59 — A RESPONSABILIDADE FISCAL DAS PESSOAS COLECTIVAS E DOS SEUS ÓRGÃOS — *António Braz Teixeira*.
- 60 — A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DE MERCADORIAS — *Rogério Fernandes Ferreira*.
- 66 — ESBOÇO TEÓRICO DO CÓDIGO DO IMPOSTO DE TRANSAÇÕES (1.º vol.) — *António Manuel Cardoso Mota*.
- 67 — *Idem* (2.º vol.).
- 69 — O IMPOSTO PESSOAL DE RENDIMENTO — *Domingos Martins Eusébio*.
- 70 — QUESTÕES DE PROCESSO FISCAL (III) — *Francisco Rodrigues Pardal*.
- 71 — TAXAS DE COORDENAÇÃO ECONÓMICA — *José Campeão de Freitas Mota*.
- 72 — DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL — *Câmara de Comércio Internacional*.
- 75 — A DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA DE RENDIMENTOS — *Domingos Martins Eusébio*.
- 76 — NÃO RETROACTIVIDADE DA LEI EM MATÉRIA DE BENEFÍCIOS FISCAIS — *Fernando Pessoa Jorge*.
- 77 — AS SITUAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS (I) — *Nuno Sá Gomes*.
- 79 — O CÓDIGO DA SISA E DO IMPOSTO SOBRE AS SUCESSÕES E DOAÇÕES PERANTE O CÓDIGO CIVIL — *Francisco Alves dos Santos*.
- 81 — DA PERSONALIDADE TRIBUTÁRIA — *Pedro Soares Martinez*.
- 83 — TRIBUTAÇÃO DAS MAIS-VALIAS. ALGUNS ASPECTOS — *A. A. Gá-lhardo Simões*.
- 84 — O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS E O DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO E SOCIAL — *António Luciano de Sousa Franco*.
- 86 — A CONTRIBUIÇÃO PREDIAL DOS PRÉDIOS URBANOS — *António Manuel Cardoso Mota*.

- 90 — QUESTÕES DE DIREITO FISCAL — *António Braz Teixeira*.
- 91 — BENEFÍCIOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO — *Alberto P. Xavier*.
- 96 — ALGUMAS NOTAS SOBRE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSACÇÕES — *Maria Teresa Graça de Lemos*.
- 98 — CONVENÇÕES FISCAIS ENTRE PAÍSES DESENVOLVIDOS E PAÍSES EM VIAS DE DESENVOLVIMENTO — *ONU*.
- 101 — SUBSÍDIOS PARA O ESTUDO DE UMA REFORMA DOS PROCESSOS DE AVALIAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL — *Diogo José Paredes Leite de Campos*.
- 102 — ELEMENTOS PARA UM CURSO DE DIREITO FISCAL — *Pedro Soares Martinez*.
- 103 — ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO — *Alberto P. Xavier*.
- 105 — QUESTÕES FINANCEIRAS — O CÓDIGO CIVIL E O DIREITO FISCAL E OUTROS ESTUDOS — *António Luciano de Sousa Franco*.
- 111 — DIREITO FISCAL — PRIMEIRAS LINHAS DE UM CURSO — *Paulo de Pita e Cunha*.
- 112 — REVISÃO DO SISTEMA JURÍDICO RELATIVO À INFRACÇÃO FISCAL — *Eliseu Geirado*.
- 113 — A INVALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS NO CÓDIGO DA SISA E DO IMPOSTO SOBRE AS SUCESSÕES E DOAÇÕES — *José Manuel M. Cardoso Mota*.
- 119 — SEXTA DIRECTIVA DO CONSELHO DA CEE.
- 120 — O IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO E AS CARACTERÍSTICAS DA ACTUAL ESTRUTURA TRIBUTÁRIA PORTUGUESA — *Paulo de Pita e Cunha*.
- 121 — IX JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS — Tema 1: Influência da fiscalidade na forma de financiamento das empresas.
- 123 — IX JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS — Tema 2: A unidade familiar como sujeito fiscal.
- 124 — CURSO DE DIREITO FISCAL — *Carlos Pamplona Corte Real*.
- 126 — IMPOSTO ÚNICO — *Carlos Pamplona Corte Real*.
- 128 — DIREITO PENAL FISCAL — *Nuno Sá Gomes*.
- 131 — A HARMONIZAÇÃO FISCAL NAS COMUNIDADES EUROPEIAS — O IVA E O MODELO ECONÓMICO PORTUGUÊS — *Carlos de Almeida Sampaio*.
- 133 — LIÇÕES DE DIREITO FISCAL (volume I) — *Nuno Sá Gomes*.
- 134 — LIÇÕES DE DIREITO FISCAL (volume II) — *Nuno Sá Gomes*.

HISTÓRIA ECONÓMICA E FINANCEIRA

- 8 — A LEI DOS CONJUIOS DE 1570 — *Ruy de Albuquerque*.
- 13 — TRÊS RELATÓRIOS SOBRE O CADASTRO.

- 16 — PEDIDOS E EMPRÉSTIMOS PÚBLICOS EM PORTUGAL DURANTE A IDADE MÉDIA — *Iria Gonçalves*.
- 22 — MEMÓRIA SOBRE OS MEIOS DE MELHORAR A INDÚSTRIA PORTUGUESA — *José Acácio das Neves*.
- 24 — AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS DE 1922 E 1929.
- 30 — O EMPRÉSTIMO CONCEDIDO A D. AFONSO V NOS ANOS DE 1475 E 1476 PELO ALMOXARIFADO DE ÉVORA — *Iria Gonçalves*.
- 40 — ANTOLOGIA DE TEXTOS SOBRE FINANÇAS E ECONOMIA — *Pascual de Mello Freire*.
- 43 — LIVRO ÚNICO DAS QUESTÕES FISCAIS — *Gaspar Pegado*.
- 46 — ANTOLOGIA — *Jorge de Cabedo*.
- 62 e 63 — COMENTÁRIOS AOS ARTIGOS DAS SISAS DO REINO DE PORTUGAL — *António Telles Leitão de Lima*.
- 64 — COMENTÁRIOS AO REGIMENTO DOS ENCABEÇAMENTOS DAS SISAS DO REINO DE PORTUGAL — *António Telles Leitão de Lima*.
- 68 — MELO FREIRE E A FORMAÇÃO DO DIREITO PÚBLICO NACIONAL — *Vitor Faveiro*.

DIREITO PÚBLICO

- 1 — A INFRACÇÃO DISCIPLINAR — *Vitor Faveiro*.
- 2 — O PROCESSO ADMINISTRATIVO GRACIOSO — *Eduardo Vaz de Oliveira*.
- 10 — ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO — *Armando M. Marques Guedes*.
- 49 — A DIRECÇÃO-GERAL DA FAZENDA PÚBLICA (I) — *António Cândido Monteiro Guerreiro e Crispim Ângelo Geraldo de Gouveia*.
- 52 — A EFICÁCIA DOS TRATADOS NA ORDEM INTERNA PORTUGUESA — *Miguel Galvão Teles*.
- 58 — PARA UMA DISTINÇÃO DO ERRO SOBRE O FACTO E DO ERRO SOBRE A ILICITUDE EM DIREITO PENAL — *Martins de Albuquerque*.
- 78 — O PROCESSO BUROCRÁTICO — *Armando M. Marques Guedes*.
- 82 — A FUNÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA. ESTATUTO NOVO OU NOVA POLÍTICA — *Eduardo Vaz de Oliveira*.
- 85 — CONTRIBUIÇÃO PARA O ESTUDO DAS RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO GRACIOSO E O CONTENCIOSO — *Rui Chancelle de Machete*.
- 87 — INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO POLÍTICO — *Armando M. Marques Guedes*.
- 89 — A DIRECÇÃO-GERAL DA FAZENDA PÚBLICA (II) — *António Cândido Monteiro Guerreiro e Crispim Ângelo Geraldo de Gouveia*.

- 100 — ELEMENTOS PARA UM CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO DA ECONOMIA — *Augusto de Azeite*.
- 110 — OS CONSELHOS DE DISCIPLINA NA ADMINISTRAÇÃO CONSULTIVA PORTUGUESA — *Fausto de Quadros*.
- 127 — CONSIDERAÇÕES SOBRE A RECLAMAÇÃO PRÉVIA AO RECURSO CONTENCIOSO — *Maria da Glória Ferreira Pinto*.

ECONOMIA E FINANÇAS

- 3 — EQUILÍBRIO ORÇAMENTAL E POLÍTICA FINANCEIRA ANTICÍCLICA — *Paulo de Pitta e Cunha*.
- 5 — LIÇÕES DE CONTABILIDADE GERAL — *Rogério Fernandes Ferreira*.
- 12 — A LIBERDADE DE ESTABELECIMENTO NOS PAÍSES DA EFTA — *Vitor Faveiro*.
- 17 — A INTEGRAÇÃO ECONÓMICA DA EUROPA OCIDENTAL — *Paulo de Pitta e Cunha*.
- 20 — PROBLEMAS MONETÁRIOS DO APÓS-GUERRA — *Jodo Pinto da Costa Leite*.
- 25 — A LIVRE CIRCULAÇÃO DOS TRABALHADORES E A SEGURANÇA SOCIAL NO MERCADO COMUM — *Paulo de Pitta e Cunha*.
- 51 — INTRODUÇÃO AO ESTUDO DAS FINANÇAS — *Pedro Soares Martinez*.
- 57 — ESBOÇO DE UMA TEORIA DAS DESPESAS PÚBLICAS — *Pedro Soares Martinez*.
- 92 — POLÍTICA ORÇAMENTAL E ECONOMIA DE MERCADO: A EXPERIÊNCIA AMERICANA DO APÓS-GUERRA — *Alberto P. Xavier*.
- 93 — FINANCIAMENTO DA EXPORTAÇÃO E SEGURO DE CRÉDITO — *José Manuel Bracinha Vieira*.
- 94 — A DÍVIDA EXTERNA PORTUGUESA — *Jorge Braga de Macedo*.
- 95 — SUBSÍDIOS PARA UMA LEI DE DEFESA DA CONCORRÊNCIA — *Alberto P. Xavier*.
- 99 — INTRODUÇÃO À POLÍTICA FINANCEIRA — *Paulo de Pitta e Cunha*.
- 104 — NOTAS SOBRE A DEFESA DO CONSUMIDOR — *Duarte Ivo Cruz e Nuno de Siqueira*.
- 106 — AS FUNÇÕES DO TESOURO PÚBLICO (Subsídios para o Seu Estudo) — *António Cândido Monteiro Guerreiro*.
- 108 — ANTEPROJETO DO PLANO GERAL DE CONTABILIDADE — *Rogério Ferreira, Quintino Ferreira e Martinho Pereira*.
- 115 — CEE — DIRECTIVA RESPEITANTE ÀS CONTAS ANUAIS DAS SOCIEDADES DE CAPITALIS — *M. H. de Freitas Pereira*.
- 116 — IMPLICAÇÕES JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS DA ADESAO DE PORTUGAL ÀS COMUNIDADES EUROPEIAS — *Maria Isabel Jalles*.

- 117 — AUTOGESTÃO EM PORTUGAL — Compilação de *Luís Brito Correia*.
 125 — INTRODUÇÃO AO DIREITO ECONÓMICO — *J. Simões Patrício*.
 130 — O KNOW-HOW E O DIREITO COMUNITÁRIO DA CONCORRÊNCIA —
António José P. Cardoso Moita.
 132 — TRANSFERÊNCIA INTERNACIONAL DE TECNOLOGIA, ECONOMIA E DI-
 REITO — ALGUNS PROBLEMAS GERAIS — *António Marques dos Santos*.

DIREITO PRIVADO

- 32 — ENSAIO SOBRE O DIREITO GERAL DE GARANTIA NAS OBRIGA-
 ÇÕES — *Manuel Duarte Gomes da Silva*.
 45 — AMORTIZAÇÃO DE QUOTAS, AQUISIÇÃO DE QUOTAS PRÓPRIAS —
Raúl Ventura.
 55 — NOTAS SOBRE ALGUNS TEMAS DA DOUTRINA GERAL DO NEGÓ-
 CIO JURÍDICO, SEGUNDO O NOVO CÓDIGO CIVIL — *Carlos Alber-
 to da Mota Pinto*.
 65 — ASSOCIAÇÃO À QUOTA — *Raúl Ventura*.
 73 e 74 — CADUCIDADE DO CONTRATO DE ARRENDAMENTO — *Fernando
 Augusto da Cunha e Sá*.
 80 — ENSAIO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE CI-
 VIL — *Fernando Pessoa Jorge*.
 97 — DO CONCURSO DE NORMAS — *António Baião do Nascimento*.
 107 — ABUSO DO DIREITO — *Fernando Augusto da Cunha e Sá*.
 109 — AS FONTES DE DIREITO NO SISTEMA JURÍDICO ANGLO-AME-
 RICANO — *José de Oliveira Ascensão*.
 114 — DIREITOS REAIS — *António Meneses Cordeiro*.
 118 — DOS AGRUPAMENTOS COMPLEMENTARES DE EMPRESAS — *José An-
 tónio Pinto Ribeiro e Rui Pinto Duarte*.
 122 — DIREITO SUCESSÓRIO: LINHAS GERAIS SOBRE OS SEUS ASPECTOS
 SUBSTANTIVOS E FISCAIS — *Carlos Pamplona Corte Real e Maria da
 Glória Ferreira Pinto Dias Garcia*.
 129 — INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA E INTERPRETAÇÃO NORMATIVA OFI-
 CIAL — *Nuno Sá Gomes*.