



## PEDIDO DE FISCALIZAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE

Meritíssimo Conselheiro  
Presidente do Tribunal Constitucional

PEDIDO DE FISCALIZAÇÃO DA R-2518/99 (A6)  
CONSTITUCIONALIDADE:

DATA: 1999-07-21

### **Assunto: Legalidade tributária – Autorização Legislativa: Tributação de Rendimento Real.**

O Provedor de Justiça, no uso da sua competência prevista no art.º 281.º, n.º 2, alínea d) da Constituição da República Portuguesa, vem requerer ao Tribunal Constitucional a fiscalização abstracta sucessiva da

- a) Ilegalidade da norma contida no art.º 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação do sentido definido no art.º 2.º, no segmento abaixo identificado da alínea 18), da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto, em consonância com o disposto nos art.ºs 112.º, n.º 2, e 281.º, 1, b), da Constituição ou, subsidiariamente, a constitucionalidade da norma contida no art.º 2.º, no segmento abaixo identificado da alínea 18), da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto, por violação do preceito constante do art.º 165.º, n.º 2 da Lei Fundamental, e, conseqüentemente, do art.º 46.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro;
- b) Constitucionalidade da norma contida no art.º 2.º, no segmento abaixo identificado da alínea 23), da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto e, conseqüentemente, do art.º 76.º, n.ºs 1 e 4 da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação do preceito constante do art.º 165.º, n.º 2 da Constituição;
- c) Constitucionalidade das normas contidas nos arts.º 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2, e 75.º, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação dos preceitos constantes dos arts.º 13.º, 103.º, n.º 1, 104.º e 2.º da Lei Fundamental;
- d) Constitucionalidade das normas contidas nos arts.º 89.º, n.º 2, e 90.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação dos preceitos constantes dos arts.º 165.º, n.º 1, alínea i), 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 6, do texto constitucional, nos termos e pelas razões adiante aduzidas.



**I) Da ilegalidade do art.º 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária por violação do sentido da autorização legislativa constante da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto.**

**1.º**

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, veio encurtar, no seu art.º 45.º, n.º 1, o prazo de caducidade do direito à liquidação das prestações tributárias, anteriormente fixado em cinco anos pelo art.º 33.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, aprovado por sua vez pelo decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

**2.º**

A redução daquele prazo é feita em consonância com a directriz traçada pela alínea 17) do art.º 2.º do respectivo diploma de autorização legislativa, traduzido na lei n.º 41/98, de 04 de Agosto (alterada pelo art.º 51.º, n.º 4 da lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), onde se pode ler que para a prossecução dos fins da legislação em causa fica o Governo autorizado a "rever os prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e de prescrição das obrigações, harmonizando-os com o prazo de reporte ou podendo-os encurtar de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração" (sublinhado nosso).

**3.º**

Sucede que a Lei Geral Tributária vem igualmente introduzir no ordenamento jurídico tributário novas regras a propósito da suspensão daquele prazo de caducidade que acabam por inverter, conforme adiante se explicitará, o parâmetro de actuação definido pela autorização legislativa no que toca à temática em apreço.

**4.º**

A matéria da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos impostos e demais prestações tributárias tem inevitáveis reflexos ao nível das garantias dos contribuintes, inserindo-se, por conjugação dos arts.º 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 do texto constitucional, na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, podendo ser regulada pelo Executivo apenas no âmbito de autorização legislativa concedida para o efeito.

**5.º**

De facto, e com referência aos denominados princípios da legalidade e da tipicidade fiscais, adiantam Gomes Canotilho e Vital Moreira, *in* "Constituição da República Portuguesa Anotada", 3ª edição revista e actualizada, 1993, pgs. 458 e 459, que sendo certo que quanto à reserva de lei da Assembleia da República o art. 165.º, n.º 1, alínea i) apenas fala em criação de impostos, "*deve entender-se, contudo, que naquela expressão estão abrangidos todos os elementos referidos no n.º 2 [do art.º 106.º, actual art.º 103.º], desde logo porque se trata de elementos essenciais à própria definição do imposto e, depois, porque é esta interpretação que está de acordo com o sentido histórico da reserva parlamentar da lei fiscal, que arranca*



*originariamente da ideia de autotributação, isto é, de a imposição fiscal só poder ser determinada pelos próprios cidadãos através dos seus representantes no parlamento".*

#### 6.º

A título ilustrativo, refira-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 205/87, publicado no Diário da República, I Série, de 03 de Julho de 1987, que diz que os arts.º 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da Constituição devem ser lidos conjugadamente, e que constitui matéria da competência legislativa da Assembleia da República *"não só a criação de cada imposto, mas também a determinação dos respectivos elementos essenciais enunciados no n.º 2 do artigo 106.º"* (pg. 2610).

#### 7.º

Reportando-se à expressão *"garantias dos contribuintes"* ínsita no art.º 103.º, n.º 2 do texto constitucional, refere Nuno de Sá Gomes que a mesma *"abrange, desde logo, todas as garantias dos contribuintes previstas nos artigos 19.º e segs. do C.P.T., v.g. as garantias processuais gratuitas (reclamação graciosa, direito de audição e de oposição, recurso hierárquico, etc.) e contenciosas (impugnação do acto tributário, defesa no processo de execução fiscal, e no processo penal fiscal, etc.)"* (in "Manual de Direito Fiscal", Volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (174), DGCI, 1996, pg. 94).

#### 8.º

Na única alusão à questão em apreço, prescreve o diploma que autorizou o Governo a aprovar a Lei Geral Tributária, que o órgão executivo fica habilitado a *"rever os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade e da interrupção da prescrição, podendo o primeiro ser dilatado nos casos de contratos fiscais no período a que os respectivos benefícios se aplicam e o segundo ser encurtado de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração"* (cfr. alínea 18) do art.º 2.º da lei n.º 41/98; sublinhado nosso).

#### 9.º

A Lei Geral Tributária vem estender a suspensão do prazo de caducidade - prevista na legislação revogada apenas com a instauração de acção judicial, no contexto de situações litigiosas e até ao trânsito em julgado da decisão (cfr. art.º 33.º, n.º 2 do Código de Processo Tributário) - a situações específicas envolvendo designadamente os casos de benefícios fiscais decorrentes de contratos fiscais (alíneas b) e c) do n.º 2 do art.º 46.º), admitidas pelo respectivo diploma de autorização legislativa, introduzindo no entanto, à revelia da orientação definida pela Assembleia da República, uma causa genérica de suspensão do prazo de caducidade potenciadora, nos termos que a seguir se expõem, do alargamento daquele e consagrada para além do permitido pela legislação habilitante, contrariando assim o sentido da lei com valor reforçado a que estava adstrita.

#### 10.º



Refere deste modo o n.º 1 do art.º 46.º da Lei Geral Tributária que o prazo de caducidade se suspende "com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, de início de acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação" (sublinhado nosso).

#### 11.º

A denominada "inspecção externa" é a efectuada pelos serviços da administração tributária competentes, nas *"instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso"*, conforme decorre do art.º 13.º, alínea b), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.

#### 12.º

A disposição em causa, que permite que a simples notificação ao contribuinte do desencadear de uma acção de inspecção externa suspenda o prazo de caducidade do direito à tributação - e sem prejuízo do facto de cessar aquele efeito, contando-se o prazo desde o início, caso a duração da inspecção ultrapasse o período de seis meses desde a notificação daquela - constitui um expediente de que poderá deitar mão a administração fiscal a seu bel-prazer, promovendo o alargamento indefinido e até mesmo a inviabilização da operatividade da figura da caducidade do direito se o mecanismo definido na lei for pela mesma utilizado de forma reiterada e sucessiva.

#### 13.º

A administração fiscal estará desta forma investida de um poder susceptível de ser usado de forma arbitrária e que lhe permite instrumentalizar, através de um método fácil e eficiente, o seu direito à liquidação da prestação tributária, afinal uma das mais importantes garantias dos contribuintes, no limite e de acordo com a orientação legislativa actual apenas verdadeiramente asseguradas pelo decurso do prazo de prescrição da prestação tributária que foi reduzido, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, de dez para oito anos (cfr. arts.º 48.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e o revogado 34.º, n.º 1 do Código de Processo Tributário).

#### 14.º

Assiste-se assim por um lado à consagração legal de um mecanismo que permite a ampliação indefinida - no limite, até ao decurso do prazo de prescrição da prestação tributária -, por parte da administração fiscal e mediante a notificação ao contribuinte de sucessivas inspecções externas, do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos e, por outro, à possibilidade de extensão da respectiva suspensão a quaisquer situações em que esteja subjacente uma relação tributária, em manifesta violação do sentido da lei de autorização legislativa que a respeito apenas consigna, conforme acima explicitado, o encurtamento daquele prazo e a dilatação da respectiva suspensão aos casos de contratos fiscais no período a que



os benefícios nos mesmos consignados se aplicam (cfr. alíneas 17) e 18) do art.º 2.º da lei n.º 41/98).

#### 15.º

De resto, o diploma que autoriza o Governo a aprovar a Lei Geral Tributária invoca o aprofundamento, com a nova legislação, de determinados princípios como o reforço das garantias dos contribuintes, a protecção dos direitos e interesses dos cidadãos, a igualdade, a justiça e a imparcialidade, conforme decorre, por exemplo, do preceituado nos seus arts.º 1.º, alterado pelo art.º 51.º, n.º 4, da lei n.º 87-B/98, e 2.º, alínea 22).

#### 16.º

Adianta Nuno de Sá Gomes, a propósito das autorizações legislativas em sede de criação de impostos e sistema fiscal, que *"o princípio de reserva absoluta de lei formal não é afastado, na medida em que a conduta impositiva da administração, em última análise, tem por fundamento e critério de decisão dos casos concretos, a lei de autorização respectiva que tem que obedecer àqueles requisitos constitucionais [do art.º 165.º, n.º 2]"* (ob. cit., pg. 40 e sublinhado nosso).

#### 17.º

A título meramente ilustrativo, refira-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 414/96, publicado no Diário da República, II Série, de 16 de Julho de 1996, que adianta que *"a lei de autorização legislativa deverá (...) conter em si a orientação que deverá presidir à elaboração da legislação respectiva, definindo, assim, o sentido da lei da autorização legislativa. Se este sentido não há-de corresponder a uma enunciação minuciosa de todos os aspectos a regulamentar, sob pena de conter em si próprio o texto legislativo em questão, não poderá, todavia, deixar de conter de forma clara uma enunciação que possa servir de parâmetro e medida aos actos delegados"* (pg. 9673).

#### 18.º

O art.º 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, com a inovação que introduziu ao prever uma nova causa de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos mostra-se, pelas razões acima expostas, contrário ao sentido do diploma de autorização a que estava vinculado - a lei n.º 41/98, de 04 de Agosto -, resultando na respectiva ilegalidade material por violação de lei com valor reforçado, de acordo com o disposto no art.º 112.º, n.º 2 da Constituição.

#### 19.º

Sem todavia conceder entendimento contrário, acrescente-se que mesmo que se entenda que o encurtamento do prazo de caducidade é estipulado pela lei de autorização legislativa (na alínea 17) do art.º 2.º), independentemente da previsão de novas causas da respectiva suspensão que possam repercutir-se numa eventual dilatação do mesmo, sempre se dirá então que o diploma de habilitação legislativa



é indefinido, no que ao necessário sentido diz respeito, quanto à matéria em apreço.

#### 20.º

Assim sendo, e caso não procedesse a ilegalidade aduzida - o que por mera hipótese se admite - sempre seria inconstitucional a parte da alínea 18) do art.º 2.º da lei n.º 41/98 relativa à matéria da suspensão do prazo de caducidade, já que o mencionado preceito não definiria de forma inteligível o sentido da autorização legislativa, limitando-se a permitir a revisão dos *"pressupostos da suspensão do prazo de caducidade"*, numa formulação vaga e genérica, com a única explicitação de que o mesmo pode ser *"dilatado nos casos de contratos fiscais no período a que os respectivos benefícios se aplicam"*.

#### 21.º

Conforme referem J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. cit., pg. 678, a autorização legislativa é *"sempre condicionada, devendo a AR definir o sentido e a extensão dela, não podendo autorizar o Governo a legislar em certa matéria, sem mais: a lei de autorização deve indicar qual o sentido e a extensão da alteração legislativa a introduzir pelo Governo. Tem de haver uma predefinição parlamentar da orientação política da medida legislativa a adoptar. (...) Destes requisitos decorre directamente o princípio da especialidade das autorizações legislativas, estando claramente proibidas as autorizações genéricas (...) Não é obrigatório, naturalmente, que a autorização contenha um projecto do futuro decreto-lei (...), mas ela não pode ser, seguramente, um cheque em branco"*.

#### 22.º

Invoca-se a propósito um aresto desse Tribunal, onde se pode ler que *"se o sentido da autorização não tem de exprimir-se em abundantes princípios ou critérios directivos (...), deverá, no mínimo, como condição da sua própria verificação, ser suficientemente inteligível a fim de poder operar como parâmetro de aferição dos actos delegados e, conseqüentemente, como padrão de medida por parte do legislador delegado do essencial dos ditames do legislador delegante"* (Acórdão n.º 213/95, publicado no Diário da República, II Série, de 26 de Junho de 1995, pg. 7034).

#### 23.º

A invalidade constitucional de norma da lei de autorização legislativa, por violação do art.º 165.º, n.º 2 da Lei Fundamental nos termos acima definidos, desencadeia a invalidade consequencial ou sucessiva da norma que a utilizou no decreto-lei autorizado, traduzida, no caso, na inconstitucionalidade do art.º 46.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, resultado idêntico ao preferido acima.



**II) Da inconstitucionalidade do art.º 76.º, n.ºs 1 e 4, da Lei Geral Tributária em consequência da invalidade constitucional de parte da alínea 23) do art.º 2.º da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto, que autorizou o Governo a aprovar aquele diploma, por violação do art.º 165.º, n.º 2 da Lei Fundamental.**

#### 24.º

A argumentação utilizada nos artigos imediatamente precedentes é susceptível de ser aplicada à questão do valor probatório das informações prestadas pela inspecção tributária, no âmbito da norma prescrita pelo art.º 76.º, n.ºs 1 e 4 da Lei Geral Tributária.

#### 25.º

Assim, refere o n.º 1 daquele preceito legal que *"as informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei"*, definindo Diogo de Leite Campos e Outros tais critérios como *"aqueles que assentem numa base científica ou lógica irrefutável e não em opiniões pessoais, impressões ou palpites de quem elabora as informações"* (em anotação ao preceito em causa in "Lei Geral Tributária comentada e anotada", Vislis, 1999, pg. 261).

#### 26.º

Verifica-se que a legislação actual estende a atribuição da mencionada força probatória - prevista anteriormente para os processos judiciais (cfr. arts.º 134.º, n.º 2, e 121.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário) - a todo o procedimento tributário, tal como definido pelo art.º 54.º da Lei Geral Tributária.

#### 27.º

Note-se que a norma em causa da Lei Geral Tributária não confere força probatória plena às informações prestadas pela inspecção tributária nas condições aí referidas, mostrando-se suficiente para as abalar que o contribuinte gere dúvidas fundadas sobre os factos nas mesmas consignados (cfr. art.º 346.º do Código Civil).

#### 28.º

No entanto, não é menos verdade que o novo regime legal, especificamente quanto aos dados sobre os quais versam as informações oficiais, deixa de consagrar sem limites a regra da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (hoje recolhida como regra geral no art.º 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), como era o caso do regime anteriormente constante do Código de Processo Tributário, prevendo-se agora a inversão do ónus da prova no âmbito da norma em análise.

#### 29.º



Não estando de todo em causa a solução material consagrada na actual legislação - tendo em conta as condições prescritas pelo art.º 76.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, designadamente as informações oficiais terem que ser fundamentadas e apoiar-se em critérios objectivos, sob pena de as informações valerem como elementos probatórios sujeitos à livre apreciação da entidade que tem o poder de decisão no procedimento -, o certo é que o novo regime jurídico promove uma verdadeira inversão do ónus da prova que passa assim, naquelas circunstâncias precisas, a pertencer ao contribuinte, ao contrário do que sucedia, no âmbito do anterior procedimento tributário e do respectivo regime consagrado pelo Código de Processo Tributário, mostrando-se pertinente apurar da habilitação do Executivo para a referida inovação.

### 30.º

A matéria da determinação do ónus da prova traz consigo consequências inevitáveis em sede de garantias dos contribuintes - já que a administração fiscal, não obstante estar sujeita ao princípio do inquisitório (art.º 58.º da Lei Geral Tributária), não deixa de ser, no âmbito do procedimento tributário, parte interessada em relação ao sentido da decisão -, inserindo-se, por conjugação dos arts.º 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da Constituição, e pelas razões já acima expostas, na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, o que significa que o Governo apenas a pode regular no âmbito de autorização legislativa concedida para o efeito.

### 31.º

Na única referência à temática em causa, pode ler-se na alínea 23) do art.º 2.º do diploma de autorização legislativa já por diversas vezes identificado, que o Executivo fica autorizado a *"estabelecer normas, de acordo com a Constituição e em atenção ao disposto no Código do Procedimento Administrativo, sobre (...) meios de prova e seu valor [e] ónus da prova (...)"*.

### 32.º

O sentido da autorização legislativa apenas circunscreve a actuação do Governo às limitações impostas pela Constituição e pelo Código do Procedimento Administrativo, determinando assim por remissão o sentido da habilitação do Executivo, sendo certo que esta última legislação é omissa quanto às regras sobre a apreciação da prova. Em anotação precisamente ao art.º 87.º do diploma aprovado pelo decreto-lei n.º 442/91, de 15 de Novembro, reportado aos factos sujeitos a prova, referem Mário Esteves de Oliveira e Outros, que *"em consonância com o princípio da oficialidade e o princípio da verdade real, a regra acolhida nesta matéria é a da liberdade de apreciação das provas"* (in "Código do Procedimento Administrativo", 2ª edição actualizada, revista e aumentada, pg. 421).

### 33.º

Do que fica exposto - sublinhando-se mais uma vez que não é a opção substantiva que está em causa - resulta que é manifestamente indefinido o sentido da autorização legislativa quanto à determinação do valor dos meios de prova e do ónus da prova, não resultando da respectiva leitura qual a orientação a seguir pelo





Executivo, se o reforço da presunção a favor dos contribuintes se o reforço da posição da administração no procedimento tributário, aproveitando aqui a fundamentação atrás expandida a propósito da invalidade consequential da norma do diploma autorizado.

#### 34.º

A título meramente exemplificativo, refira-se ainda o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 606/95, de 08 de Novembro de 1995, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 451, que corrobora o entendimento de que *"à luz do n.º 2 do artigo 168.º (hoje 165.º) da Constituição, é sabido que as leis de autorização legislativa, além do mais, devem definir o objecto e o sentido da autorização, o que vale por dizer que elas devem fornecer ao Governo indicações claras e precisas da orientação que deve presidir à disciplina normativa a produzir"* (pg. 595).

#### 35.º

A desconformidade com a Constituição da parte da alínea 23) do art.º 2.º da lei n.º 41/98 que habilita o Executivo a *"estabelecer normas, de acordo com a Constituição e em atenção ao disposto no Código do Procedimento Administrativo, sobre (...) meios de prova e seu valor (e) ónus da prova"*, por indefinição do sentido da autorização legislativa nos termos impostos pelo art.º 165.º, n.º 2 da Lei Fundamental, desencadeia inevitavelmente a invalidade consequential ou sucessiva da norma do decreto-lei autorizado, isto é, do art.º 76.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

#### 36.º

Por maioria de razão se aduz a inconstitucionalidade do n.º 4 do mesmo preceito, referente às informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras, as quais, apesar de se invocar, diferentemente do que faz o n.º 1, a prova em contrário para que possam ser postas em causa, beneficiam do mesmo regime, sendo que, como adiantam Diogo Leite de Campos e Outros, ob. cit., pg. 261, *"será de reconhecer a mesma (força probatória das informações oficiais produzidas pela administração tributária portuguesa) às informações das administrações tributárias estrangeiras, já que seria incompreensível que se atribuisse maior força probatória a estas que àquelas"*, devendo segundo os mesmos autores entender-se *"o n.º 4 com o sentido de que a atribuição de força probatória às informações de administrações tributárias estrangeiras não prejudica a possibilidade de prova em contrário nem a de gerar dúvidas sobre os factos nelas afirmados, como meios de contrariar a sua força probatória"* (ob. cit., pg. 262).

**III) Da inconstitucionalidade dos arts.º 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2 e 75.º, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária, por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da tributação do rendimento real e da proporcionalidade.**

#### 37.º



O regime da determinação indirecta da matéria colectável, substancialmente alterado com a publicação da nova Lei Geral Tributária tendo em conta o anteriormente consagrado pela conjugação de disposições do Código de Processo Tributário com normas designadamente dos Códigos do IRS e do IRC (CIRS e CIRC), reveste actualmente contornos específicos que importa analisar do ponto de vista jurídico-constitucional, o que se fará de seguida.

### 38.º

Assim, pode ler-se no ainda vigente art.º 81.º do Código de Processo Tributário que *"a decisão da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação"*.

### 39.º

A tributação por métodos indiciários, prevista nos arts.º 38.º do CIRS e 51.º a 56.º do CIRC, reduzia-se então às situações taxativamente indicadas naqueles preceitos, isto é, quando a administração fiscal objectivamente pudesse provar a ocorrência de algum ou alguns dos factos aí previstos, referentes a anomalias e incorrecções da contabilidade ou dos livros de registo, e nesses casos não pudesse comprovar e quantificar, directa e exactamente, os elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável, sendo tal tributação efectuada com a indicação do critério utilizado na determinação da matéria colectável de entre os elencados no art.º 52.º do CIRC (v. art.º 38.º, n.º 5 do CIRS).

### 40.º

Acrescente-se que à decisão em apreço era *"aplicável, ainda, o regime da fundamentação dos actos administrativos"* do Código do Procedimento Administrativo, conforme é adiantado por Alfredo José de Sousa e Outro em anotação precisamente ao art.º 81.º do Código de Processo Tributário, *in* "Código de Processo Tributário comentado e anotado", 3ª edição, Almedina, 1997, pg. 168.

### 41.º

Subjacente a todas as situações em que a matéria colectável era, antes da nova lei, fixada por métodos indiciários encontrava-se *"ou a inexistência de elementos de escrituração ou a sua não idoneidade para comprovarem o lucro revelado pela escrita do contribuinte. (...) De notar a preocupação do legislador em objectivar as aludidas situações, por forma a evitar valorações subjectivas por parte da Administração Fiscal"* (*in* "Código do IRS comentado e anotado", 2ª edição, DGCI, 1990, pg.172).

### 42.º

Referindo-se precisamente ao tipo de avaliação indirecta permitida pela legislação anterior à prevista pela Lei Geral Tributária, esclarece o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, publicado pelo Ministério das Finanças em 30



de Abril de 1996, que *"com a reforma da tributação do rendimento, de 1989, e o aprofundamento do princípio da tributação do rendimento real que lhe é subjacente, ficou claramente reforçada a natureza excepcional e subsidiária da tributação por métodos indiciários"* (pg. 323).

#### 43.º

Tendo presente a orientação e o regime da tributação por métodos indiciários existentes até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária, atente-se agora nas alterações que esta última legislação veio introduzir no ordenamento jurídico tributário a propósito da questão em apreço.

#### 44.º

Deste modo, se as duas primeiras situações que o art.º 87.º da Lei Geral Tributária estabelece como sendo susceptíveis de avaliação indirecta e que se traduzem nos casos do regime simplificado de tributação e da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável (cfr. alíneas a) e b) do preceito) não merecem reparo, já que implicam que no momento em que deva fazer-se a avaliação não haja elementos suficientes para aferir de forma exacta o valor da matéria tributável - no caso do regime simplificado de tributação o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa se existirem elementos de prova suficientes para o efeito (vd. art.º 81.º, n.º 2, do mesmo diploma legal) - o mesmo já não pode dizer-se relativamente à terceira situação, que autoriza a administração fiscal a efectuar aquele tipo de avaliação no caso de "a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei" (alínea c) da norma e sublinhado nosso).

#### 45.º

A aplicação de métodos indirectos com fundamento na alínea c) do art. 87.º da Lei Geral Tributária realiza-se então no caso "de o sujeito passivo não apresentar na declaração em que a liquidação se baseia razões justificativas desse afastamento, desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua actividade" (art.º 89.º, n.º 1 e sublinhado nosso), sendo os indicadores objectivos de base técnico-científica que servem para a determinação indirecta da matéria tributável "definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais" podendo consistir em "margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorcidos da concorrência" (art.º 89.º, n.º 2, e sublinhado nosso).

#### 46.º

No que toca à situação em apreço, e diferentemente das situações previstas nas alíneas a) e b) do art.º 87.º da Lei Geral Tributária, "a razão da utilização da avaliação indirecta da matéria tributável é a existência de razões para suspeitar que o valor a que conduz a aplicação dos métodos de avaliação directa não é a matéria



*tributável real*", conforme referem, em anotação ao preceito, Diogo Leite de Campos e Outros, ob. cit. pg. 299.

#### 47.º

Sucedem que a invocada suspeição sobre a veracidade dos dados resultantes das declarações dos contribuintes não parte da verificação de qualquer incorrecção, inexactidão ou falsidade dos elementos ou documentos de suporte apresentados pelo sujeito passivo, mas no facto de este declarar um valor inferior ao valor que em cada momento o Ministro das Finanças entende constituir a rentabilidade normal do exercício da actividade em causa, estabelecida mediante a conjugação de indicadores objectivos de base técnico-científica que o membro do Governo define anualmente.

#### 48.º

Assim sendo, é o Ministro das Finanças que determina anualmente a matéria colectável relativa a cada uma das actividades tributáveis, estando o contribuinte obrigado a apresentar, na declaração em que se baseia a liquidação, a justificação do afastamento da matéria tributável daí decorrente em relação à que resulta da aplicação dos indicadores definidos, de acordo com o que se extrai do disposto no n.º 1 do art.º 89.º da nova lei tributária.

#### 49.º

Relativamente à matéria do ónus da prova reportada à realidade em apreço e consubstanciada nos arts.º 74.º, n.º 3 e 75.º, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária, são esclarecedoras as anotações que a propósito são feitas por Diogo Leite de Campos e Outros, na obra já citada, pg. 246, que adiantam que se está *"perante uma situação em que há uma presunção legal, de base técnico-científica, ínsita nos indicadores referidos, de que a matéria tributável deve aproximar-se dos valores para que eles apontam, se não existir qualquer causa que justifique um afastamento"*, e que *"em face daquela presunção, para se dever considerar demonstrado, em princípio, que a matéria tributável não é inferior ao valor apontado para aqueles indicadores, basta estar provada a existência de uma situação a que estes se aplicam (art.º 350.º, n.º 1 do C.C.). (...) Por isso, será o interessado quem fica com o ónus de provar que a matéria tributável presumida é excessiva"*.

#### 50.º

A solução consagrada na recente Lei Geral Tributária representa assim uma inversão dos princípios fundamentais do direito fiscal consagrados no texto constitucional, designadamente os que se prendem com a capacidade contributiva e com a tributação do rendimento real.

#### 51.º

Conforme refere José Casalta Nabais, *"o princípio base por que passa o teste material do Estado fiscal, e sobretudo quando ele assume a forma de Estado social,*



é seguramente o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual sobre todos os cidadãos impende o dever fundamental de pagar impostos (princípio da generalidade) de acordo com um único critério (princípio da uniformidade), que é o da capacidade contributiva (princípio da capacidade contributiva stricto sensu), adiantando que "ele exige que cada indivíduo pague os impostos na proporção ou proporcionalidade da sua capacidade contributiva revelada pelo rendimento (em sentido amplo) e pelo património enquanto tais ou enquanto utilizados em consumo ou na aquisição de bens" (in "Estudos sobre a Jurisprudência do Tribunal Constitucional", Aequitas, 1993, pgs. 275 e 276).

#### 52.º

A propósito das mencionadas directivas constitucionais, adianta Nuno de Sá Gomes, ob. cit., pgs. 124 e 125, que "parece indubitável que os princípios da generalidade e da capacidade contributiva estão implicitamente consagrados no diploma fundamental não só como decorrências do princípio da igualdade material constante do art.º 13.º, n.º 2 da C.R.P., como ainda como pressupostos dos "fins da tributação" assinalados no n.º 1 do art.º 106.º (hoje 103.º), ao dispor que o "sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza", como, finalmente, por o sistema dos impostos, por sua vez, previsto no art.º 107.º (hoje 104.º) da Constituição, ser estruturado com base na tributação do rendimento das pessoas singulares e das empresas (colectivas) (...) e na tributação do capital (...) e da despesa (...)", aduzindo ainda que "a tributação justa do rendimento e da riqueza, ou do património, que é a finalidade do sistema fiscal constitucionalmente consagrada (...) só é possível se a tributação tiver lugar em obediência aos princípios da generalidade e da capacidade contributiva".

#### 53.º

Defende o mesmo Autor que "a função garantística decorrente do princípio da capacidade contributiva, no sentido de que os impostos devem ser estabelecidos de harmonia com a capacidade económica dos contribuintes pode, eventualmente, determinar a inconstitucionalidade dos impostos estabelecidos legalmente por métodos indiciários, por presunções absolutas de riqueza, por ficções jurídicas (...) que dão origem a tributações injustas por falta de capacidade económica, como, de resto, tem sido decidido por vários tribunais constitucionais dos diversos países (...)", sublinhando que "traduzindo-se o princípio da capacidade contributiva no dever de concorrer para as despesas públicas na medida da capacidade de pagar, daí decorre que essa capacidade não pode ser referida ao "homem médio", mas a cada contribuinte individual e concreto" (ob. cit., pg. 124 e sublinhado nosso).

#### 54.º

A possibilidade de avaliação indirecta da matéria tributável prevista no art.º 87.º, alínea c) da Lei Geral Tributária e todo o regime legal que lhe está subjacente - mesmo atendendo a que apenas é aplicável a partir do quarto ano de actividade do sujeito passivo, que a lei fala em afastamento significativo, e tendo ainda presente as garantias relativas ao direito de audição do contribuinte [cfr. art.º 60.º, n.º 1, alínea d)] e ao processo inerente ao pedido de revisão da matéria colectável constante dos arts.º 91.º e seguintes -, mostra-se contrária ao princípio constitucional da capacidade contributiva, tal como definido através das citações



que acima foram feitas, princípio este que segundo José Casalta Nabais não pode ser encarado como "*meramente programático ou ao qual se impute a solução de problemas manifestamente marginais (ou mesmo simplesmente académicos)*", antes devendo ser visto "*como um dos princípios básicos por que passa o teste material do actual Estado fiscal*" (ob. cit., pg. 276).

#### 55.º

Conforme se pode ler no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, publicado no Diário da República, II Série, de 25 de Julho de 1997, "*o dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional. Como tal, está sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (artigo 12.º, n.º 1) e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (artigo 13.º, n.º 2), isto constituindo o princípio da igualdade tributária*" (pg. 8959). Citando no aresto identificado o autor José Casalta Nabais, adianta o mesmo Tribunal que a "*tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo*" (pg. 8960).

#### 56.º

Não é a avaliação indirecta como meio subsidiário de determinação da matéria colectável que se pretende pôr em causa com o presente requerimento - tendo em atenção que tal método se mostra perfeitamente admissível em determinadas situações, conforme de resto já referido -, mas apenas a forma que a mesma assume com a inovação introduzida pela alínea c) do art.º 87.º da Lei Tributária.

#### 57.º

De facto, ao presumir-se uma matéria colectável fixada de acordo com indicadores definidos anualmente pelo Ministro das Finanças, ficando o contribuinte com o ónus de provar por que razão não atingiu o valor determinado - sendo certo por um lado que a demonstração em causa poderá não se mostrar fácil dada a disparidade de situações e a diversidade de circunstancialismos que podem condicionar o exercício da mesma actividade e, por outro, que se a justificação apresentada pelo sujeito passivo não satisfizer a administração fiscal esta se encontrará legitimada a liquidar uma quantia que não corresponde ao montante declarado - o que se faz é transformar a necessária subsidiariedade da avaliação indirecta, que de resto resulta explicitamente dos arts.º 85.º, n.º 1 e 81.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, na regra geral para a determinação naqueles casos da matéria colectável.

#### 58.º

Em anotação precisamente ao primeiro daqueles preceitos, referem Diogo de Leite Campos e Outros (ob. cit., pg. 291), resultar do mesmo que "*há uma preferência legal absoluta pela utilização de métodos de avaliação directa para a fixação da*



*matéria tributável, o que se compreende por serem maiores as garantias de rigor que estes métodos fornecem. (...) Assim, só se pode recorrer à avaliação indirecta para fixação da matéria tributável quando não for possível proceder a tal fixação através da avaliação directa e, mesmo nestes casos, utilizar-se-ão na avaliação indirecta, na medida do possível, as regras da avaliação directa. (...) Corolário destas normas é que as regras da avaliação indirecta só se utilizarão na medida do estritamente necessário, nas situações em que for inviável efectuar avaliação directa".*

Não é decerto o caso previsto no art.º 87.º, alínea c) da Lei Geral Tributária, já que aqui a determinação da matéria colectável por métodos indirectos não parte da verificação da impossibilidade da aplicação do meio da avaliação directa às situações aí consignadas, mas de uma verdadeira opção de fundo do legislador, ao arrepio, conforme referido, dos princípios fundamentais da Constituição económica.

#### 60.º

A determinação de um nível médio de matéria colectável nos termos do preceituado nos arts.º 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2 e 75.º, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária já seria admissível se por exemplo fosse utilizada como ponto de partida para uma acção de fiscalização sobre o sujeito passivo que apresentasse uma declaração de valores que se afastassem significativamente para menos, sem razão aparente, de um montante tido como indicativo da rentabilidade da respectiva actividade, mas não como meio efectivo e mecanismo-regra para a determinação da quantia a liquidar ao contribuinte, como é permitido pela actual legislação, sem prejuízo de aquele poder ilidir a presunção, mas neste caso tendo a seu cargo o ónus daquela prova.

#### 61.º

Pelo que a solução constante designadamente dos arts.º 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2 e 75.º, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária já acima devidamente mencionados, traduz em si mesma um desvirtuamento dos valores estruturantes do sistema financeiro e fiscal consagrado na nossa Constituição, revelando-se aqueles preceitos inconstitucionais por violação dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real insitos nos arts.º 13.º, 103.º, n.º 1 e 104.º da Lei Fundamental.

#### 62.º

Acresce que parece não valer a argumentação de que a medida prevista nos normativos identificados seja imprescindível ou sequer útil no combate à fraude e à evasão fiscais, revelando-se, como adiante se demonstrará, desproporcionada face aos fins que visa prosseguir.

#### 63.º

Conforme refere Nuno de Sá Gomes, ob. cit., pg. 132, *"na medida em que a aplicação dos métodos indiciários tem tido carácter sancionatório, isto é, porque se trata de reacções legais a situações anómalas e irregularidades imputáveis aos contribuintes, parece que a respectiva aplicação não viola o princípio da*



*generalidade da tributação e da capacidade contributiva, implícitos na 2ª parte do n.º 1 do art.º 106.º (hoje 103.º) nem o disposto no n.º 2 do art.º 107.º (hoje 104.º), ambos da C.R.P., pois o Estado só não tributa o rendimento real, por factos imputáveis aos contribuintes", acrescentando que "já é bastante mais controversa a constitucionalidade da aplicação de métodos indiciários com carácter de generalidade, a título de luta contra a fraude e a evasão fiscal (...)"*

#### 64.º

Sem querer entrar na questão do mérito do mecanismo de determinação da matéria colectável consagrado no art.º 87.º, alínea c) da Lei Geral Tributária, mostra-se no entanto pertinente reflectir sobre a eficácia do mesmo, designadamente para aferir da proporcionalidade da solução face aos fins de combate à fraude e evasão fiscais que visa prosseguir.

#### 65.º

Assim, é forçoso concluir que a medida em causa se mostrará à partida potencialmente ineficaz naquele combate, já que o contribuinte que pretenda fugir ao fisco tenderá a apresentar a respectiva declaração até aos limites do valor da matéria colectável fixado pelo Ministro da Finanças para a actividade em causa, ficando quanto a eventuais dados não fornecidos na posição de insuspeito, ao passo que sobre o sujeito passivo que efectivamente não lucrou o mesmo valor estará automaticamente lançada a suspeição, estando o mesmo obrigado a provar porque não atingiu determinado montante, sendo certo que se a justificação não satisfizer a administração fiscal esta fica legitimada a liquidar a quantia presumida.

#### 66.º

A medida tenderá assim a beneficiar o infractor e a onerar o contribuinte com rendimentos mais baixos e menor desenvoltura na gestão das suas obrigações fiscais, a que acresce o facto de a solução consagrada na lei tributária reflectir uma aparente ineficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, revelando-se deste modo excessiva, irrazoável e desproporcionada, com repercussões óbvias ao nível do valor fundamental da não discriminação e com sacrifício dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real consignados na Lei Fundamental.

#### 67.º

Sendo certo que, como adianta Nuno de Sá Gomes, *"estes métodos só serão tecnicamente admissíveis mediante estudos apurados sobre os índices a eleger, sobre os níveis de rendibilidade média das actividades económicas, por sectores, subsectores, regiões, etc, o que implicará custos elevados e podendo induzir: práticas abusivas ou até corruptas"* (ob. cit., pg. 135).

#### 68.º

Recorda-se que das conclusões do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, já atrás mencionado, resulta que *"a maioria da Comissão*





*entende que a via do combate à fraude e evasão fiscais não exige o abandono do princípio da tributação pelo rendimento real e a adopção automática de métodos indirectos de determinação da matéria tributável". Considera ainda que "tendo em conta, designadamente, o enquadramento constitucional da tributação das empresas e o princípio da equidade, a preverem-se estes métodos indirectos, todos os contribuintes por eles potencialmente abrangidos deverão ter a possibilidade de optar por uma tributação pelo rendimento real, sujeitando-se às obrigações contabilísticas e de escrituração correspondentes" (ob. cit. pgs. 355 e 356).*

#### 69.º

No último dos acórdãos mencionados no presente requerimento, é ainda trazido à colação o entendimento de António de Sousa Franco, expresso na obra "Finanças Públicas e Direito Financeiro", segundo o qual *"a tributação real, sobretudo por razões de justiça e eficiência económica, é preferível - representa um sistema mais justo, que permite a personalização do imposto e mais uma correcta distribuição da carga fiscal -, sendo certo que tal forma de tributação tem recebido entre nós uma concretização efectiva limitada, desde logo porque pressupõe a existência de uma economia desenvolvida: um elevado grau de precisão e desenvolvimento da máquina administrativa, uma estrutura económica com empresas de razoável dimensão, dispendo de processos de contabilidade normalizados e rigorosos, com sujeitos económicos racionais e uma economia altamente monetarizada e baseada na troca" (pg. 8959).*

#### 70.º

Ora, se porventura ainda não temos a "economia desenvolvida" de que fala o autor, sendo certo que é sempre um objectivo a atingir e que não se deve conceber uma solução alternativa ao sistema mais justo e correcto (acompanhado, por exemplo, de um investimento forte na fiscalização) pensando na dificuldade da respectiva prossecução, a verdade é que temos uma Constituição com princípios e valores fundamentais a concretizar, os quais não devem ser preteridos para obviar a um invocado atraso do país.

#### 71.º

Conforme referem Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, *"a proibição do excesso consubstancia-se e concretiza-se através das normas da adequação e da necessidade do sacrifício, aplicando-se tanto à actividade legislativa, como à jurisdicional e ao procedimento administrativo. Revela-se através de uma correlação entre o meio e o fim (...). Actua, porém, e sobretudo, no domínio do procedimento administrativo, através das normas de adequação do meio ao fim e da necessidade do sacrifício imposto ao contribuinte". Acrescentam que "o princípio da proporcionalidade exige que o procedimento administrativo, legítimo em si, por adequado e necessário, não envolva para o destinatário prejuízos desproporcionalmente elevados em relação ao objectivo a atingir" (in "Direito Tributário", Almedina, 1996, pgs. 147 e 148).*

#### 72.º



Pelo que a medida prevista nos arts.º 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2 e 75.º, n.º 2, alínea c), da Lei Geral Tributária se revela violadora do princípio constitucional da proporcionalidade, um dos valores essenciais do Estado de direito democrático com expressão no art.º 2.º da Lei Fundamental, e um dos "*princípios jurídicos fundamentais inerentes à ideia de Direito, preestadauais e supra estadauais*" nas palavras de Nuno de Sá Gomes (ob. cit. pg. 31).

#### **IV) Da inconstitucionalidade dos arts.º 89.º, n.º 2 e 90.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária por violação dos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade fiscais.**

##### **73.º**

Prescreve o n.º 2 do art.º 89.º da Lei Geral Tributária, conforme de resto já acima mencionado, que os indicadores objectivos de base técnico-científica para a aplicação de métodos indirectos com fundamento no disposto no art.º 87.º, alínea c), da mesma legislação e que podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade, "são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais" (sublinhado nosso), sendo tal prescrição reforçada com o disposto por sua vez no art.º 90.º, n.º 2 da mesma legislação, relativo aos factores que possibilitam a determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

##### **74.º**

A definição dos elementos acima identificados nos termos em que se encontra prevista pelo dispositivo transcrito impõe que se proceda a uma análise sobre a conformidade jurídico-constitucional da solução consagrada, o que nos leva à questão da legalidade e da tipicidade fiscais em sede constitucional, a que aliás já atrás se fez referência, aproveitando também aqui a fundamentação a propósito expendida.

##### **75.º**

Adianta José Casalta Nabais, ob. cit., pgs. 265 e 266, que "*o princípio da legalidade fiscal (...) exprime-se (...) numa reserva material de lei formal que se analisa em dois aspectos ou (sub) princípios: 1) no princípio da reserva da lei formal (...) que implica a reserva à lei ou ao decreto-lei (parlamentarmente) autorizado da matéria fiscal referenciada; 2) no princípio da reserva material ou conteudística, em geral referido com base na dogmática alemã, por princípio da tipicidade (...), que impõe que a lei ou o decreto-lei autorizado contenha a disciplina completa da matéria reservada*".

##### **76.º**



Os princípios da legalidade e da tipicidade em matéria fiscal encontram-se hoje consagrados respectivamente nos arts.º 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da Constituição, sendo que a última revisão do texto constitucional veio acrescentar à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República *"o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas"* (art.º 165.º, n.º 1, alínea i), 2ª parte).

#### 77.º

A propósito do princípio da tipicidade, consagrado no art.º 103.º, n.º 2 do texto constitucional, onde se pode ler que *"os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes"*, refere José Cabalta Nabais, ob. cit., pgs. 269 e 270, que *"quanto aos elementos dos impostos a reservar à lei, estão aí incluídas as normas que definem o an e o quantum dos impostos, ou seja, as normas que criam ou definem a incidência dos impostos entendida esta no sentido amplo que abarca todos os pressupostos de cuja articulação resulta o nascimento ou não da obrigação de imposto e, bem assim, os elementos da mesma obrigação, o que se reconduz à definição normativa: 1) do facto ou situação que dá origem ao imposto (...); 2) dos sujeitos activos e passivos (...); 3) do montante do imposto (...); 4) dos benefícios fiscais"*.

#### 78.º

Referindo-se precisamente ao mencionado princípio constitucional, adiantam J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. cit., pg. 458, que deve *"o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionabilidade administrativa quanto aos seus elementos essenciais. Sendo essa a indiscutível densificação dogmática do princípio da tipicidade legal dos impostos, não pode deixar de considerar-se como constitucionalmente excluída a possibilidade de a lei conferir às autoridades administrativas (estaduais, regionais ou locais) a faculdade de fixar dentro de limites legais mais ou menos abertos, por exemplo, as taxas de determinados impostos"*.

#### 79.º

Acrescenta igualmente José Casalta Nabais, ob. cit., pg. 273, no âmbito da questão da intensidade da reserva de lei fiscal, que *"esta não se fica pelos princípios ou bases gerais da incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, compreendendo antes toda a disciplina normativa destes elementos, a qual não pode ser assim deixada para regulamentos ou para a acção discricionária da Administração"*.

#### 80.º

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 461/87, publicado no Diário da República, I Série, de 15.01.88, refere, por seu turno, que *"não cabe na reserva relativa de competência da Assembleia da República, pelo que se enquadra no domínio da competência legislativa concorrencial daquele órgão de soberania e do Governo, tudo o que, em matéria fiscal, excede a determinação daqueles elementos"*



*essenciais (v.g., as regras relativas à liquidação e cobrança)" (pg. 138 e sublinhado nosso). A propósito acrescentam ainda Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. cit., pg. 459, que "fora da reserva parlamentar de lei fiscal parece ficar a matéria da liquidação e da cobrança (...), naquilo que não afecte as garantias dos contribuintes, pois ela não consta do elenco mencionado no n.º 2. Em todo o caso mantém-se a regra da reserva de lei, não podendo a liquidação e a cobrança ser reguladas por via regulamentar".*

#### 81.º

De tudo o que fica exposto, resulta que a fixação pelo Ministro das Finanças dos indicadores que servem de base à determinação da matéria colectável para efeitos da respectiva liquidação no âmbito do disposto nos arts.º 89.º, n.º 2 e 90.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, interferindo de forma determinante na definição dos elementos do imposto mencionados no art.º 103.º, n.º 2 da Constituição, se mostra contrária aos princípios da legalidade e da tipicidade fiscais que resultam da conjugação precisamente dos arts.º 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da Lei Fundamental.

#### 82.º

Verifica-se ainda uma violação do art.º 112.º, n.º 6 do texto constitucional, onde se pode ler que *"nenhuma lei pode (...) conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos"*. Em anotação ao referido preceito, referem Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. cit., pg. 512, que *"a deslegalização está sempre excluída nas matérias sujeitas ao princípio da reserva de lei, sendo inconstitucionais quaisquer fenómenos de deslegalização incidentes sobre matérias que constitucionalmente não podem ser reguladas senão por via de lei. A deslegalização - ou seja a retracção da disciplina legislativa a favor da disciplina por via regulamentar - só é possível fora do domínio necessário da lei"*.

#### 83.º

De notar que para além da questão da fixação dos indicadores em apreço, que é feita à revelia das imposições constitucionais conforme fica demonstrado, a verdade é que o membro do Governo legalmente habilitado a fazê-lo pode escolher, sendo certo que nos termos de lei a publicar (art.º 89.º, n.º 2), entre os critérios que nas circunstâncias o mesmo entenda como mais adequados, aumentando substancialmente o poder discricionário da administração fiscal na determinação da matéria colectável nas situações em apreço.

#### 84.º

A possibilidade de escolha pelo Ministro das Finanças dos indicadores relevantes para efeitos de determinação da matéria tributável nos termos previstos pelos arts.º 89.º, n.º 2 e 90.º, n.º 2, da nova legislação fiscal, mesmo feita nos termos legalmente estipulados, traduz em si mesma um poder discricionário da administração fiscal inadmissível num Estado de direito democrático, que põe seguramente em crise as exigências que estão subjacentes ao princípio da segurança jurídica aplicado ao domínio tributário, revelando-se a solução



consignada na lei manifestamente potenciadora de profunda indefinição, incerteza e insegurança para os contribuintes.

### 85.º

Conforme afirma Saldanha Sanches, ao chamar a atenção para o facto de a segurança do direito e a justiça na tributação representarem *"uma função paralela como garantias constitucionais contra o arbítrio fiscal"* no domínio tributário, *"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"* (in "A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, DGCI, 1985, pg. 283).

Nestes termos, ao abrigo dos art.ºs 281.º, n.º 1, a) e b), e n.º 2, d), da Constituição, requer-se ao Tribunal Constitucional que declare com força obrigatória geral:

- a) i) A ilegalidade da norma contida no art.º 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação do sentido definido no art.º 2.º, na parte mencionada da alínea 18) da lei n.º 41/98, de 04 e Agosto, em consonância com o disposto no art.º 112.º, n.º 2 da Constituição,

ou subsidiariamente,

- ii) A inconstitucionalidade da norma contida no art.º 2.º, na parte mencionada da alínea 18) da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto e, conseqüentemente, do art.º 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação do preceito constante do art.º 165.º, n.º 2 da Constituição.

- b) A inconstitucionalidade do art.º 2.º, na parte mencionada da alínea 23) da lei n.º 41/98, de 04 de Agosto e, conseqüentemente, do art.º 76.º, n.ºs 1 e 4 da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação do preceito constante do art.º 165.º, n.º 2 da Constituição.

- c) A inconstitucionalidade dos arts.º 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2 e 75.º, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real consignados nos arts.º 13.º, 103.º, n.º1 e 104.º da Lei Fundamental e ainda do da proporcionalidade, insito na ideia de Estado de direito democrático com expressão no art.º 2.º da Constituição.

- d) A inconstitucionalidade dos arts.º 89.º, n.º 2 e 90.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, aprovada pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, por violação dos princípios da legalidade e da tipicidade fiscais consignados nos arts.º 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 do texto constitucional, bem como por violação do art.º 112.º, n.º 6, da Lei Fundamental.

---

O Provedor de Justiça

(José Menéres Pimentel)