

Capítulo II - O Conteúdo do Direito Fiscal

- apontamentos orientadores –

As normas que compõem o Direito Fiscal procuram, sucintamente, disciplinar as relações de imposto e definir os meios pelos quais se realizam os direitos emergentes daquelas relações¹. Nesse sentido, o Direito Fiscal é composto por normas de diferente natureza (existe uma **grande diversidade de normas jurídico-fiscais**), sendo que cada grupo ou categoria de normas pretende regular diferentes aspectos da relação jurídica de imposto, disciplinada pelo Direito Fiscal.

Podemos, então, observar as seguintes categorias de normas fiscais:

1. Normas de soberania fiscal

As normas de soberania fiscal definem o poder de tributar, através da fixação dos poderes do Estado (e de outros entes públicos) relativamente aos impostos.

Estas normas constituem a base de todo o sistema fiscal e estão consagradas, essencialmente, na Constituição da República Portuguesa (CRP).

Veja-se, por exemplo, o art. 165, nº 1, al. i da CRP, relativo à competência da Assembleia da República em matéria de criação de impostos.

2. Normas de incidência

As normas de incidência procedem à previsão legal do facto tributário, definindo os pressupostos e os elementos da tributação.

¹ Pedro Soares Martínez, Direito Fiscal, p. 56.

2.1 Começemos, pois, por analisar em que consiste um **facto tributário**. O facto tributário é o facto gerador de imposto; é o facto que, quando verificado, faz nascer a obrigação de imposto – v. art. 36º, n.º 1 da LGT. O facto tributário é composto por dois elementos constitutivos:

a) Elemento objectivo, que é integrado pelo próprio facto tributário considerado em si mesmo, independentemente da sua ligação a um sujeito. Quanto a este elemento, a doutrina costuma distinguir quatro aspectos:

- i. Aspecto Material – consiste na manifestação de capacidade contributiva (através, por exemplo, da compra de um bem, da percepção de um rendimento, ...);
- ii. Aspecto quantitativo – medição/quantificação do aspecto material (ex: rendimento auferido foi no valor de EUR 1.500,00);
- iii. Aspecto espacial – conexão do aspecto material com um determinado território (ex: imóvel adquirido está sediado em Matosinhos, Portugal);
- iv. Aspecto temporal – dimensão no tempo do facto material (ex: aquisição do imóvel foi um facto instantâneo, que não se prolongou no tempo).

b) Elemento subjectivo, que consiste na associação de determinadas pessoas singulares ou colectivas ao elemento objectivo (ex: quem auferiu o rendimento ou adquiriu o imóvel foi o Sr. A). Tais pessoas adquirem a qualidade de sujeitos passivos da obrigação de imposto.

2.2 Ora, se as normas de incidência procedem à previsão legal dos factos tributários, as normas de incidência subdividem-se em:

i. **Normas de incidência objectiva ou real**. Estas normas procedem à determinação legal dos elementos objectivos do facto tributário.

Em termos simples, estas normas respondem à questão “o que está sujeito a imposto?”. Portanto, as normas de incidência real determinam, essencialmente, quais os factos da vida real sujeitos a imposto, bem como a medida em que tais realidades se sujeitam a imposto (isto é, qual o valor ou riqueza sobre o qual recairá a tributação. A esse valor ou riqueza damos o nome de matéria colectável).

Exemplo de normas de incidência objectiva: arts. 1º a 12º do CIRS e arts. 3º e 4º do CIRC.

ii. Normas de incidência subjectiva ou pessoal. Estas normas procedem à determinação legal do elemento subjectivo do facto tributário.

Em termos simples, respondem à questão “quem está sujeito a imposto?”, procedendo à identificação das pessoas obrigadas ao pagamento do imposto – os sujeitos passivos.

Exemplo de normas de incidência objectiva: art. 13º do CIRS e art. 2º do CIRC.

2.3 A aplicação das normas de incidência pode ter uma consequência positiva ou negativa. A consequência será positiva quando a aplicação das normas determina a sujeição à tributação (ie, normas determinam que um determinado facto de vida deve ser considerado facto tributário e, consequentemente, deve ser tributado) e será negativa quando a aplicação das normas determina a não sujeição à tributação (ie, determinam que um determinado facto de vida não deve ser considerado facto tributário e, consequentemente, não deve ser tributado)².

² A propósito das normas de incidência, devemos focar as normas que estabelecem benefícios fiscais. Os benefícios fiscais são medidas excepcionais que impedem parcial ou totalmente a tributação, sendo instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

3. Normas de lançamento

O lançamento consiste na determinação, pelos serviços da Administração Tributária, das pessoas concretamente obrigadas ao pagamento do imposto e do efectivo montante da matéria colectável sujeita a tributação³. Portanto, com o lançamento não se visa proceder à definição legal dos elementos da obrigação de imposto, pois essa definição é tarefa das normas de incidência; o que com o lançamento se visa é proceder à fixação, em concreto, desses elementos.

As normas de lançamento são, pois, as que procedem ao estabelecimento da disciplina jurídica das operações de lançamento dos impostos.

Exemplos de normas de lançamento: arts. 22º e seguintes do CIRS e arts. 15º e seguintes do CIRC

4. Normas de liquidação

A liquidação consiste no apuramento/quantificação do montante ou *quantum* de imposto a pagar. Consiste na aplicação da taxa⁴ de imposto à matéria colectável (cujo resultado se denomina de colecta)⁵.

As normas de liquidação são, pois, aquelas que disciplinam as operações de liquidação dos impostos.

É o caso das normas previstas nos artigos 75º a 96º do CIRS e nos artigos 89º a 103º do CIRC.

³ Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, p. 38.

⁴ As taxas de imposto são as quotas ou percentagens que são aplicadas à matéria colectável para determinação do montante de imposto devido.

⁵ José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009, p. 40

5. Normas de cobrança (ou pagamento)

A cobrança consiste na arrecadação dos impostos. Do ponto de vista do credor, a cobrança dá-se no momento em que o imposto entra nos cofres do Estado ou de outro ente público a quem seja devido; do ponto de vista do devedor, a cobrança coincide com o momento em que é efectuado o pagamento do imposto.

Normas de cobrança são todas aquelas que disciplinam as operações de cobrança (ou pagamento) dos impostos.

Como exemplos de normas de cobrança, podemos apontar os arts. 97º a 111º do CIRS e os arts. 104º a 116º do CIRC.

6. Normas de fiscalização

Estas normas disciplinam a fiscalização (efectuada pela Administração Tributária) do cumprimento das obrigações fiscais que recaem sobre os sujeitos passivos⁶. Tais normas visam sinalizar, evitar e controlar a prática de irregularidades e ilegalidades em matéria de impostos.

Uma das formas de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias é através do procedimento de inspecção tributária, disciplinado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Como exemplos de normas de fiscalização podemos apontar os arts. 132º a 139º do CIRS e os arts. 133º a 136º CIRC.

7. Normas de sanção

⁶ A principal obrigação fiscal dos Sujeitos Passivos consiste no pagamento do imposto (v. art. 31º, n.º 1 da LGT).

Para além desta obrigação principal, o Sujeito Passivo tem ainda de cumprir determinadas obrigações acessórias, que visam viabilizar as operações de apuramento do imposto (v. art. 31º, n.º 1 da LGT). Como exemplos de obrigações acessórias temos a obrigação de preenchimento e entrega de declarações de rendimentos, a obrigação de exibição da contabilidade em determinadas circunstâncias, etc. A propósito, vejam-se os arts. 112º a 131º do CIRS e os arts. 117º a 132º do CIRC.

Regulam as infracções às normas fiscais, determinando as respectivas penalidades.

Portanto, concretizam a relação do Direito Fiscal com o Direito Penal – é o Direito Penal Fiscal, que se encontra previsto no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

As infracções fiscais dividem-se em crimes (infracções mais graves (ex: fraude fiscal), punidos com pena de prisão ou com multa) e contra-ordenações (infracções menores (ex: recusa de exibição de contabilidade), punidas com coimas).

8. Normas de organização de serviços

Procedem à regulação da organização interna dos vários serviços que compõem a Administração Tributária. São normas previstas, essencialmente, em leis orgânicas. Vamos estudar a organização da Administração Tributária no capítulo IX – Os sujeitos da relação jurídica de imposto.

Exemplo: Lei orgânica da DGCI (Direcção-Geral das Contribuições e Impostos).

9. Normas de procedimento e processo tributário

As normas de procedimento e processo tributário são normas que disciplinam o desenvolvimento prático da relação jurídica tributária (procedimento) bem como o recurso, pelos sujeitos de tal relação, ao Tribunal (processo). Tais normas encontram-se sobretudo previstas no CPPT, mas também na LGT.

Entre as normas de procedimento e processo podemos enquadrar a grande parte das normas que estabelecem as garantias dos contribuintes. As normas de garantia compreendem, sobretudo, os meios de defesa dos particulares face à prática ou omissão de actos, por parte da Administração Fiscal, que sejam lesivos dos seus legítimos interesses e direitos. Ex: direito de audição prévia do contribuinte (art. 60º da LGT) ou direito de reclamação graciosa (art. 68º e seguintes do CPPT).