

CAPÍTULO V - INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI FISCAL

- Apontamentos Orientadores -

1. INTERPRETAÇÃO DA LEI FISCAL

Interpretar uma norma consiste em determinar o seu concreto sentido e alcance. Analisemos, pois, alguns aspectos relativos à interpretação da lei fiscal:

a) Nos termos do art. 11º, n.º 1 da LGT, devem aplicar-se em Direito Fiscal as regras e princípios gerais da interpretação (previstos no art. 9º do Código Civil).

Não obstante, se após a aplicação das regras e princípios gerais da interpretação subsistirem dúvidas sobre o sentido das normas de incidência, podemos recorrer à teoria da interpretação económica das leis fiscais – art. 11º, n.º 3 da LGT. De acordo com esta teoria, a interpretação deverá considerar a substância económica dos factos tributários em detrimento da forma que os mesmos assumam, uma vez que o conteúdo das leis fiscais se encontra muito relacionado com aspectos económicos¹. No entanto, a aplicação deste tipo de interpretação é excepcional, porque:

- Só pode ser chamada se, após aplicadas as regras e os princípios gerais da interpretação jurídica, subsistirem as dúvidas sobre o sentido da norma;

- Só pode ser utilizada relativamente às normas de incidência.

b) Nos termos do art. 11º, n.º 2 da LGT, os termos usados na lei fiscal que pertencerem a outros ramos do Direito (por exemplo, compra e venda, sucessão, ...) devem ser interpretados no mesmo sentido que têm nos ramos do Direito de que provêm (excepto se a lei fiscal atribuir expressamente um sentido próprio a tais termos).

¹ Para melhor compreensão desta teoria, leia-se o art. 39º, n.º 1 da LGT.

c) Nota especial relativa à interpretação das Convenções de Dupla Tributação.

Estas Convenções conjugam e articulam normas provenientes de vários ordenamentos jurídicos diferentes; nos termos do art. 3º, § 2 do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, as expressões usadas nos preceitos convencionais deverão ser interpretadas de acordo com o significado que lhes seja atribuído pelo Estado que se encontra a aplicar a Convenção, relativamente ao correspondente imposto (a menos que o contexto imponha uma interpretação diferente).

d) Na prática, a regra em matéria de interpretação tem sido a de proceder a uma interpretação literal das normas fiscais.

2. INTEGRAÇÃO DA LEI FISCAL

Estamos perante uma lacuna da lei quando não existe uma norma legal directamente aplicável a uma determinada situação concreta. Portanto, para concluirmos pela existência de uma lacuna, é necessário analisar a lei, interpretá-la, e apenas se concluirmos que o caso concreto não está, efectivamente, regulado na lei, é que podemos afirmar que existe uma lacuna.

Integrar uma lacuna consiste em encontrar uma norma jurídica que se aplique ao caso concreto (para cuja regulamentação não existe norma específica). A integração de lacunas encontra-se prevista, nos termos gerais de Direito, no art. 10º do Código Civil.

No campo do Direito Fiscal, sobre esta matéria dispõe o art. 11º, n.º 4 da LGT, que prevê que *“As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”*. Deste preceito resulta, então, o seguinte²:

a) Relativamente às matérias consideradas como disciplina essencial dos impostos (ex: incidência), não pode haver integração de lacunas – nem por integração analógica, como é expressamente referido no art. 11º, n.º 4 da LGT nem, por maioria de razão, pela criação de norma específica dentro do espírito do sistema na falta de caso análogo.

O legislador tributário está a convocar, a este respeito, o princípio constitucional da legalidade fiscal - se a disciplina essencial dos impostos não se encontrar expressamente prevista na lei, e se só a lei a pode estabelecer, então não pode haver lugar a integração de lacunas pelo aplicador do direito (designadamente, Administração Tributária e Juiz).

² Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, p. 190.

b) Quanto às matérias que devam ser reguladas pelos restantes tipos de normas fiscais (ex: normas de lançamento), pode haver integração de lacunas, nos termos gerais de Direito, porque o art. 11º, n.º 4 da LGT não o proíbe.