

O ÂMBITO DO DIREITO FISCAL

- apontamentos orientadores -

1. Nota Introdutória

Na “Introdução Geral” à nossa disciplina, vimos que o Direito Fiscal é o ramo do Direito composto pelo conjunto de normas que têm como fim comum estabelecer a disciplina jurídica dos impostos; assim sendo, concluímos que o Direito Fiscal apresenta uma natureza autónoma.

Não obstante, foi também referido que o Direito Fiscal apresenta relações com outros ramos do Direito. Vejamos em que medida.

2. A relação do Direito Fiscal com o Direito Público (e com alguns ramos do direito enquadráveis no Direito Público)

A primeira e principal divisão dos ramos do Direito procede à distinção entre o Direito Público e o Direito Privado. Esta é a principal divisão (*summa divisio*) dos ramos do direito, estabelecida pela maior parte da Doutrina de acordo com o **critério da posição dos sujeitos na relação jurídica**.

Relembrando esta matéria já leccionada em Noções Jurídicas Fundamentais, este critério enquadra no Direito Público as normas que regulem quer as relações jurídicas estabelecidas entre os Estados, quer as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os particulares, quando o primeiro actua com poderes de autoridade (*ius*

imperium). Ainda de acordo com tal critério, serão enquadráveis no Direito Privado as normas que regulem as relações jurídicas estabelecidas entre particulares e as normas que regulem as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os particulares, quando o primeiro actue sem poderes de autoridade – ie, como se de um particular se tratasse.

Desta forma, as normas que compõem o Direito Fiscal são normas de Direito Público, uma vez que a relação jurídica de imposto, disciplinada pelo Direito Fiscal, é estabelecida entre o Estado (ou outro ente público) **dotado de poderes de autoridade (“ius imperium”)** e o Sujeito Passivo, que tem de se sujeitar a tais poderes (dentro, claro está, dos limites da legalidade).

Para além do Direito Fiscal, existem outros ramos do direito que são também enquadráveis no Direito Público. Vejamos, pois, a relação do Direito Fiscal com alguns desses ramos¹:

a. **Direito Constitucional.** A Constituição da República Portuguesa (CRP) é a lei fundamental do Estado, sendo composta por um conjunto de normas que, essencialmente, procedem à regulamentação da organização e funcionamento do Estado e prevêm os direitos e deveres fundamentais dos cidadãos.

A relação do Direito Fiscal com o Direito Constitucional é estreita, sendo que a CRP contém mesmo um conjunto de normas especialmente dirigidas à disciplina jurídica dos impostos. É a chamada “Constituição Fiscal”, concentrada essencialmente (mas não apenas) nos artigos 101º e seguintes da CRP, e onde se prevêm os grandes princípios orientadores dos impostos, as finalidades da tributação e se estabelece a estrutura básica do sistema fiscal.

(Esta matéria será desenvolvida aquando do estudo das fontes de Direito Fiscal).

¹ Note Bem: A este propósito, deve ser recordada a distinção (estudada em Noções Jurídicas Fundamentais) entre norma geral e norma especial.

b. **Direito Administrativo.** O Direito Administrativo é o conjunto de normas jurídicas que regulam a organização e funcionamento da Administração Pública, bem como a actividade administrativa por esta desenvolvida.

Ora, dentro da Administração Pública existe uma especialização sectorial, um conjunto de órgãos especialmente destinados à aplicação dos impostos – são os órgãos que compõem a Administração Fiscal.

Assim, o Direito Administrativo, previsto essencialmente no CPA (Código de Procedimento Administrativo), no CPTA (Código de Processo nos Tribunais Administrativos) e no ETAF (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), surge como direito geral, cujas normas se aplicam a toda a Administração Pública (onde podemos, pois, enquadrar a Administração Fiscal). O Direito Fiscal surge, consequentemente, como direito especial – é um ramo autónomo do Direito, que vale por si mesmo, mas uma vez que é do Direito Administrativo que decorre uma boa parte dos institutos de Direito Fiscal (por exemplo, organização dos órgãos e serviços administrativos), o Direito Fiscal é considerado como que um sub-ramo do Direito Administrativo².

Na medida do que foi dito, o Direito Fiscal encontra-se regulado em legislação própria e específica – designadamente, no CPPT e LGT. Mas a LGT manda aplicar, complementarmente, às relações jurídicas tributárias o CPA e demais legislação administrativa e o CPPT adopta tal legislação como direito subsidiário (v. art. 2º, als. b), c) e d) do CPPT).

c. **Direito Penal.** O Direito Penal é o ramo do direito que qualifica certos comportamentos humanos como crime e procede à determinação da respectiva punição, com o objectivo de proteger os bens jurídicos essenciais à vida colectiva. O Direito Penal encontra-se consagrado, em termos gerais, no CP (Código Penal) e no CPP (Código de Processo Penal).

A relação do Direito Fiscal com o Direito Penal passa, essencialmente, por dois pontos:

² José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 5ª Edição, Almedina, Março de 2009

- a)** No âmbito da fiscalidade existem condutas ilícitas que é necessário criminalizar e punir. Surge, assim, o Direito Penal Tributário, constante basicamente do RGIT (Regime Geral das Infracções Tributárias), que procede à determinação das infracções fiscais e à previsão da respectiva sanção em especial.

Ora, “integrando o Direito Fiscal normas de sanção, os princípios que enformam o Direito Penal em geral projectam-se necessariamente no Direito Fiscal”³. Assim, o CP e o CPP aplicam-se subsidiariamente ao RGIT (v. art. 3º, al. a) do RGIT).

- b)** Os rendimentos provenientes de actividades ilícitas encontram-se sujeitos a imposto (10º LGT).

d. Direito Processual. O Direito Processual é composto pelo conjunto de normas jurídicas que assegura a forma de resolução de litígios pelos tribunais.

Ora, também no âmbito da relação jurídica de imposto (estabelecida entre a AT e o SP) surgem litígios a serem resolvidos pelos Tribunais. A base geral para tal resolução encontra-se prevista no CPC (Código de Processo Civil), mas existe legislação que especificamente regula o processo tributário – o CPPT e a LGT.

Assim, o CPC aplica-se complementarmente às relações jurídicas fiscais (art. 2º, al. d) da LGT) e subsidiariamente ao CPPT (art. 2º, al. e) do CPPT).

e. Direito Financeiro. V. apontamentos sobre a “Introdução Geral”.

f. Direito Tributário. V. apontamentos sobre a “Introdução Geral”.

³ Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, Setembro de 2005, p. 122

3. A relação do Direito Fiscal com o Direito Privado

Apesar de entendermos que o Direito Fiscal é enquadrável no Direito Público, a verdade é que o mesmo também apresenta algumas relações com o Direito Privado, a saber:

1. As situações de vida sujeitas a imposto (e, portanto, as situações de vida recortadas pelo Direito Fiscal) são, por regra, situações a que se aplica, em primeiro lugar, o Direito Privado.

Suponhamos que o Sr. A e o Sr. B estabeleceram um contrato de compra e venda pelo qual o primeiro comprou ao segundo e o segundo vendeu ao primeiro um computador. Esta compra e venda é tributada pelo Direito Fiscal em sede de IVA; mas antes de existir essa tributação, tal compra e venda era já definida e disciplinada pelo Direito Civil em geral e pelo Direito Comercial em particular (que são, como se sabe, ramos do Direito Privado).

Assim, muitas das normas de Direito Fiscal baseiam-se em conceitos de Direito Privado, tais como compra e venda, contrato de trabalho, pessoa colectiva, herança, etc. No entanto, tal não significa que o Direito Fiscal, por vezes, não proceda a uma reelaboração de certos conceitos (tendo em consideração as especificidades deste ramo do Direito e a sua autonomia).

2. Veremos mais à frente que a relação jurídica tributária é aquela que se estabelece fundamentalmente entre um **Credor** (Estado) e um **Devedor** (por vezes também designado de Sujeito Passivo). Esta relação jurídica tem, pois, a estrutura de uma obrigação jurídica privada, regulada pelo Direito das Obrigações.

4. Relação do Direito Fiscal com o Direito Comunitário

O Direito Comunitário é o Direito das Comunidades Europeias – Direito da União Europeia. É, pois, o ramo do Direito que regulamenta não só as instituições europeias, como edifica um vasto conjunto de normas pertencentes a praticamente todos os ramos do Direito e que são aplicáveis à nossa ordem jurídica (bem como a todas as outras ordens jurídicas que compõem a UE), sobrepondo-se às mesmas.

No seio do Direito Comunitário, existem normas comunitárias especialmente destinadas à regulamentação da disciplina jurídica dos impostos. Podemos subdividir o Direito Comunitário em:

1. Direito Comunitário Fiscal Interestadual – normas que procedem à harmonização comunitária de alguns impostos estaduais (como o IVA e os IECS – ou seja, os impostos continuam a ser criados e fiscalizados pelos ordenamentos jurídicos internos, mas a sua disciplina tem de respeitar as normas instituídas para toda a Comunidade Europeia) bem como à regulamentação da cooperação fiscal entre os Estados-membros;
2. Direito Comunitário Fiscal Próprio – normas que disciplinam os impostos comunitários propriamente ditos, *ie*, os impostos criados e fiscalizados pela própria Comunidade Europeia. Como exemplo destes impostos temos a tributação que suporta a união aduaneira concretizada na pauta aduaneira comum.

Note Bem: Voltaremos a referir-nos à relação entre o Direito Fiscal e o Direito Comunitário a propósito das fontes de Direito Fiscal.

5. Relação do Direito Fiscal com o Direito Internacional

Em termos sintéticos, o Direito Internacional visa regular as relações jurídicas entre os Estados bem como as relações jurídicas estabelecidas entre particulares que contactem com mais do que um ordenamento jurídico.

Consequentemente, o Direito Fiscal Internacional consiste no conjunto de normas jurídicas que incidem sobre as situações de vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar. **Ex:** Sr. A reside e trabalha no Canadá, mas tem nacionalidade portuguesa. Tanto o Canadá como Portugal querem, à partida, tributar os rendimentos de trabalho do Sr. A.

O instrumento mais comum de Direito Fiscal Internacional são as Convenções de Dupla Tributação, que resolvem as situações em que mais do que um Estado considera ter o poder de tributar uma determinada situação de vida. Através de tais Convenções, os Estados convencionam quem deve ter o poder de tributar determinados factos tributários.

Refira-se que existe uma primazia lógica do Direito Fiscal Internacional sobre o Direito Fiscal Interno – logo, aplicam-se as normas previstas nas convenções em detrimento das normas internas (portanto, mesmo que a norma portuguesa nos diga que um determinado rendimento deve ser tributado em Portugal, se a convenção dispuser diferentemente, aplica-se a convenção).

Note Bem: Voltaremos a referir-nos à relação entre o Direito Fiscal e o Direito Internacional a propósito das fontes de Direito Fiscal.