

I

A Constituição da República e as normas fiscais.

1. Como é sabido, a Constituição da República Portuguesa (CRP), é a lei fundamental do país. Donde resulta, que a legislação que se encontra num plano inferior à constitucional tem necessariamente que a respeitar, ou seja, não poderá contrariar a CRP, sob pena de inconstitucionalidade dos respectivos normativos que não poderão vigorar no nosso ordenamento jurídico. Tal pressupõe que a norma seja declarada inconstitucional, através do processo de fiscalização prévia da respectiva constitucionalidade, pelo Tribunal Constitucional, a pedido do Presidente da República, o que faz com que ela não chegue a vigorar no ordenamento jurídico ou, em alternativa, através da fiscalização sucessiva, que pode ser solicitada por diversas entidades, ou pelos próprios interessados.
2. Ora, a CRP contém um conjunto de normativos que respeitam ao sistema fiscal português e aos impostos em particular, mormente os artigos 103.º e 104.º da CRP. O primeiro, sob epígrafe, "Sistema Fiscal", dispõe 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".
3. Tal vale por dizer que, em primeiro lugar, a razão de ser primordial para a arrecadação de impostos tem a ver com a obtenção de receitas do Estado (Administração Central), e de outras entidades públicas (como as Regiões Autónomas ou as autarquias locais, maxime os municípios).
4. Mas o sistema fiscal prossegue ainda outros fins, quais sejam os de contribuir para uma melhor redistribuição dos rendimentos e da riqueza, ou seja, têm implícita uma certa finalidade redistributiva. Dito por outras palavras, a título de exemplo, o IRS com a progressividade da respectiva taxa, contribui para diminuir as desigualdades sociais na justa medida em que aqueles que maior parcela de rendimento auferem mais tributados são.

5. Por outro lado, o n.º 2 do artigo 103.º contém o princípio da legalidade em matéria tributária, de tal modo que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
6. Começar-se-á por dizer que quando se fala em criação dos impostos por lei, que fixará os elementos essenciais nos moldes atrás descritos, o sentido preciso para lei é o sentido formal, ou seja, terá de ser lei da Assembleia da República (cfr. Artigo 165.º, n.º 1 i) da CRP), ou, então, poderá ser um Decreto-Lei mas precedido de autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo (cfr. Artigo 165.º, n.º 2 da CRP). Aliás, a autorização legislativa deve definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização.
7. Acresce que a lei deverá materializar as normas de incidência do tributo, ou seja, saber sobre o que é que o mesmo incide (incidência objectiva) e sobre quem incide (incidência subjectiva). Outro aspecto basilar tem a ver com as taxas do imposto que nos dão a medida da pressão fiscal individual no que respeita àquele tributo. Os benefícios fiscais consistem em desagravamentos totais ou parciais do imposto a pagar e as garantias dos contribuintes estabelecem o conjunto de direitos a que o contribuinte pode lançar mão para se defender no seu relacionamento com a Administração Fiscal.
8. Ainda a propósito do artigo 103.º, importa ter presente o seu n.º 3 que estabelece que se os impostos não forem criados de acordo com o previsto na CRP legitimam o sujeito passivo a não os pagar. O mesmo é válido, também, para os impostos que tenham natureza retroactiva. Este ponto é merecedor de especial enfoque já que nem sempre a CRP foi tão clara a estabelecer que os impostos não podem ter natureza retroactiva. Tal vale por dizer que os impostos só podem ser criados com efeitos para o futuro e não para factos tributários que hajam ocorrido no passado. Nem sempre assim foi, de tal sorte que houve mesmo, na década de 80, um imposto profissional retroactivo – embora cobrado em Dezembro incidia sobre rendimentos auferidos desde o princípio do ano – e foi considerado

constitucional. Daí que, posteriormente, se tenha estabelecido na própria CRP com toda a clareza o princípio da irretroactividade da lei fiscal.

9. Para finalizar este primeiro tópico das lições, importa ter ainda presente o normativo do artigo 104.º da CRP respeitante a “Impostos”, do qual constam os princípios genéricos atinentes aos principais impostos portugueses.
10. Ou seja, o n.º 1 dispõe que o imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) visa diminuir as desigualdades sociais, será único e progressivo e deverá ter em linha de conta as necessidades do agregado familiar. Essa a razão de ser do facto de todos os rendimentos individuais serem tratados no âmbito do IRS, embora com isto se não esteja a dizer que todos os rendimentos sejam tratados de igual forma, já que, por exemplo, por razões de prevenção da elisão fiscal, se encontram previstas taxas liberatórias para rendimentos cuja mobilidade é muito acentuada (como os capitais). Por outro lado, o imposto será progressivo, ou seja, a respectiva taxa sobe à medida que sobe a matéria colectável. Finalmente, há aspectos pessoalizantes no imposto visto que as necessidades do agregado familiar serão tidas em conta na tributação em IRS, o que justifica a consideração das despesas de saúde, de educação, etc.
11. No que toca à tributação das empresas, a mesma incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Tal significa que a tributação em IRC não deve assentar primordialmente em presunções, mas antes nos lucros obtidos e apurados a partir da contabilidade. Esta a razão pela qual a tributação assente em regimes simplificados tem de assumir um carácter subsidiário e optativo por parte do contribuinte.
12. A tributação do património deve contribuir para uma maior igualdade entre os cidadãos, o que justificará, por exemplo, uma tributação progressiva no IMT e, finalmente, a tributação do consumo deve onerar aquelas manifestações que sejam consideradas de luxo. Visto que a taxa máximo de 30% de IVA foi abolida por imposição comunitária, haverá um afloramento deste princípio no que toca à tributação automóvel, visto que os veículos potencialmente mais caros pagarão mais imposto.

II

A Lei Geral Tributária e os princípios do Sistema Fiscal Português

A Lei Geral Tributária (LGT) é um diploma que se encontra em vigor na Ordem Jurídica portuguesa desde 1 de Janeiro de 1999 e contém os princípios reguladores das relações entre a administração fiscal e os contribuintes, seja para estabelecer garantias e direitos aos contribuintes, mas, igualmente, para estabelecer os respectivos deveres de cooperação e outros deveres principais e acessórios perante a Administração Fiscal. No campo dos direitos, salientamos, exemplificativamente, os direitos de audição, os direitos de contestar as decisões do Fisco, mormente através dos procedimentos da reclamação graciosa, do recurso hierárquico ou da impugnação judicial, entre outros. Estudaremos tudo isto mais adiante, ainda nesta unidade curricular, e muitas destas matérias hão-de ser objecto de desenvolvimento no âmbito do Processo Tributário II.

Por outro lado, a LGT é um diploma aplicável a todo o Sistema Fiscal, não é específico no sentido de só se aplicar aos impostos administrados pela DGCI, por exemplo.

Como podemos verificar, logo no artigo 1.º, a LGT estabelece que se destina a regular as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do direito comunitário ou do direito internacional. Evidentemente, como é sabido, é possível aos cidadãos, em certas circunstâncias, recorrerem para as instâncias comunitárias, em termos que estudarão na respectiva disciplina de Direito Comunitário e tal é cada vez mais válido no domínio do Direito Tributário, designadamente através de mecanismos como o do reenvio prejudicial pelos tribunais portugueses para o tribunal comunitário, em ordem a que estes verifiquem se algum comportamento das autoridades ou a legislação nacional não violam o Direito Comunitário. Tal procedimento poderá ser e o mais das vezes é despoletado pelos contribuintes portugueses, que suscitam questões de conformidade da

nossa legislação com a legislação comunitária. No caso de o veredicto ser favorável aos interesses dos contribuintes, o Estado português ver-se-á forçado a modificar a legislação que viole o Direito Comunitário.

Por outro lado, diz-se no preceito em causa da LGT, sem prejuízo do direito internacional, significando que as regras de Direito Internacional, por exemplo, de tratado ou acordo de dupla tributação internacional (ADT) são regras que se impõem ao legislador português, significando que os tratados internacionais sobrelevam a própria legislação nacional.

As relações jurídico-tributárias consideram-se para efeitos da Lei aquelas em que a Administração Tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas, estabelecem um relacionamento em função de tributos (impostos), de taxas ou de outras quaisquer formas de arrecadação de receitas por parte do Estado ou de outras Administrações Públicas.

A LGT não estabelece só as regras em relação à cobrança de impostos administrados pela DGCI; estabelece as regras para a cobrança destes, mas também pelos administrados pela DGAEIC e instrumentalmente pela DGITA, que é o que vem no n.º 3 do artigo 1.º.

A Direcção-Geral dos Impostos é o principal organismo cobrador de impostos em Portugal, mas os impostos cobrados por esta são os que advêm do rendimento – IRS –IRC , da despesa em termos de imposto geral sobre a mesma -IVA – com excepção das importações de terceiros países, estranhos à União Europeia (o IVA extra comunitário é arrecadado pela DGAEIC) – os impostos municipais -IMI e IMT, significa que os impostos sobre o património que revertem para as Câmaras Municipais são cobrados também pela DGCI. Existe outra grande direcção-geral na estrutura do Ministério das Finanças que é a Direcção Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à qual cabe cobrar os impostos respeitantes aos chamados Impostos Especiais sobre o Consumo de tal forma que a Direcção Geral das Alfandegas hoje é

conhecida por Direcção Geral das Alfandegas e Impostos Especiais sobre o Consumo.

Estes impostos especiais sobre o consumo são:

- Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas (IABA);
- Imposto sobre o tabaco;
- Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP);
- Imposto Sobre Veículos (ISV).

Este último imposto é distinto do imposto sobre a circulação automóvel (IUC) que é, em grande parte, receita das Câmaras Municipais e que é cobrado pela Direcção Geral dos Impostos, que aliás sofreu uma profunda alteração este ano, no âmbito da reforma da tributação automóvel que vai sendo gradativamente implementada. De facto, o ISV é o imposto que substituiu o antigo imposto automóvel e é aquele que é pago no momento da aquisição da viatura, enquanto o IUC tributa a utilização ou simples detenção de veículos automóveis e é pago anualmente.

Para efeitos de integração da Administração Tributária também estão incluídas outras entidades públicas que possam legalmente liquidar e cobrar os tributos, ou seja, por exemplo pode suceder que em relação a alguns impostos municipais sejam as próprias autarquias locais que assumam a sua liquidação e cobrança, porque é um poder que decorre da lei e que lhes dá esse direito, embora elas não o venham exercitando, pelo menos até agora.

O artigo 3.º trata da classificação dos tributos, que podem ser fiscais e parafiscais.

Fiscais – constituídos pelos impostos;

Parafiscais – basicamente comportam a Segurança Social. As contribuições para a segurança social têm um duplo regime, portanto as contribuições para a Segurança Social não são bem verdadeiramente um imposto porque pelo menos na parte do trabalhador é um desconto que é efectuado e que mais tarde supostamente lhe será restituída sob a forma ou de subsídio de desemprego, no caso da pessoa “cair” no desemprego ou da reforma, no caso da pessoa conseguir lá chegar.

Neste caso particular, fala-se em para fiscalidade, porque rigorosamente não se trata de um imposto, pois há aqui um misto de imposto e de taxa, até porque a contribuição da entidade patronal se aproxima claramente do regime do imposto (não tem um carácter sinalagmático).

Nos termos deste artigo 3.º é ainda possível distinguir os tributos entre estaduais, regionais e locais.

Esta outra divisão já tem a ver com o beneficiário, ou seja, significa que se o beneficiário do imposto ou do tributo é o Estado, que no caso português arrecada cerca de 80% da carga fiscal (IVA – Impostos sobre o Rendimento – os IECS, entre outros), o imposto considera-se estadual. Se a receita reverte a favor das Regiões Autónomas, o imposto é regional ou se reverte a favor dos municípios, o imposto é municipal.

Estrutura do Poder Político para efeitos fiscais:

- Estado Central;
- Regiões Autónomas;
- Entidades Locais - Municípios

Os impostos regionais são cobrados na Região e revertem a favor da própria Região Autónoma.

Ex.: O IRS dos indivíduos que residem na Região Autónoma, ou o IRC de empresas com sede nesta, a receita desses impostos reverte a favor da Região Autónoma e não do Estado Central.

Impostos locais são aqueles que revertem, neste caso concreto, para os municípios.

No nosso sistema temos, fundamentalmente, como principais receitas locais o Imposto Municipal sobre Imóveis, o Imposto Municipal sobre Transmissões, a derrama e o Imposto sobre Veículos, portanto são estes 4 impostos que são receita dos municípios portugueses.

IMI – incide sobre a detenção do imóvel;

IMT – incide sobre a transmissão do imóvel;

Derrama – incide sobre o lucro tributável de IRC, significando que, apurado aquele, a Câmara Municipal pode estabelecer uma determinada percentagem, até 1,5%, que pode incidir sobre esse lucro e que reverte para a Câmara Municipal, como receita própria, independente do IRC que continua a ser uma receita estadual. Logo, trata-se hoje de um imposto autónomo independente de ser cobrado ou não IRC e cujo beneficiário é o município.

Imposto sobre Veículos (ISV) – incide sobre a propriedade e detenção do automóvel.

Estes são os impostos locais, para além de outras taxas e licenças que as Câmaras Municipais podem cobrar.

III

Pressupostos dos tributos e finalidades da tributação. Os grandes princípios do Sistema Fiscal.

Os pressupostos dos tributos (artigo 4.º da LGT):

Os tributos assentam na capacidade contributiva dos contribuintes. Para que haja pagamento de impostos, torna-se necessário que haja capacidade contributiva, isto é, que as pessoas tenham manifestações de riqueza ou de rendimento ou de património.

Tal pode acontecer pelo facto de a pessoa ter um rendimento ou adquirir determinados bens, através de despesas diversas ou através da aquisição de património (demonstrativas de capacidade contributiva).

Taxas:

Ao contrário do que acontece nos impostos, nas taxas existe uma bilateralidade, ou seja, há um carácter sinalagmático, através do qual, alguém ao pagar uma taxa, adquire o direito de exigir uma contraprestação específica, pelo montante que pagou dessa mesma taxa.

Ex.: propinas, portagens, taxas de urbanismo.

A taxa também pode existir para a remoção de um limite jurídico a uma determinada actividade.

Ex.: Taxa de publicidade.

A Câmara Municipal não nos presta nenhum serviço em relação à publicidade em questão, aqui funciona como remoção de um limite jurídico – Possibilidade de utilizar a via pública para afixação dos cartazes. Consequentemente, para

que isso seja possível, torna-se indispensável pagar uma quantia a título de taxa para utilização de um determinado espaço público.

Contribuições especiais:

As contribuições especiais existem quando há um ganho adicional para o detentor de um terreno, resultante da construção de uma infra-estrutura pública, sendo que quem suporta o imposto é o promotor imobiliário, no momento em que requer a emissão da licença de construção ou de obra, ainda que possa não ter sido este a ganhar efectivamente com a referida valorização. O legislador entende por bem, que é possível tributar esse ganho espontâneo que o contribuinte tenha por se ter valorizado o terreno em si.

Evidentemente que os terrenos próximos de grandes infra-estruturas públicas (Ponte Vasco da Gama, Expo) surgem valorizados pela construção dessa mesma infra-estrutura e é esse ganho que fica sujeito a uma contribuição especial, cuja receita é estadual e municipal. A contribuição especial incide sobre a diferença entre o valor do terreno antes e após do anúncio da construção da infra-estrutura., ganho esse corrigido da inflação e é essa mais-valia que fica sujeita à tributação em encargo de mais-valias (contribuição especial).

Artigo 5.º

Finalidades da Tributação

A principal finalidade dos impostos é dotar o Estado ou outras entidades públicas das receitas necessárias para a satisfação das necessidades colectivas, ou seja, cada vez que o Estado necessitar de dinheiro lança mão dos impostos, em princípio.

O Estado tem outras formas de receitas, para além dos impostos e das taxas, tais como os recursos transferidos da União Europeia, as vendas e as receitas do património, o endividamento. Mas sem dúvida que a principal fonte de financiamento são as receitas fiscais.

O objectivo principal dos impostos e das taxas é a satisfação das necessidades públicas, mas além disso como a lei diz, pode haver outras finalidades respeitantes aos impostos.

A tributação visa também a justiça social, a igualdade das oportunidades e as correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (artigo 5º).

De que modo é que os impostos servem como forma de corrigir estas desigualdades?

Por um lado, tal significa que, quando o Estado procura um efeito redistributivo, através dos impostos, arrecada dinheiro para poder redistribuí-lo de acordo com as necessidades, e face a objectivos definidos de modo eminentemente político, ou seja, quando o Estado arrecada dinheiro e depois o afecta à Educação ou à Saúde, significa que as pessoas que mais necessitem podem beneficiar do acesso a essas formas de cuidados ou de utilidades de bens públicos de forma gratuita ou tendencialmente gratuita, apesar de não haver impedimento para a existência de taxas moderadoras ou propinas, suportadas por quem tenha maiores rendimentos.

As outras finalidades da tributação têm a ver com os princípios da generalidade, igualdade, legalidade e da justiça material.

O que querará dizer o princípio da generalidade dos impostos?

Significa justamente que um imposto é geral, ou seja, diz respeito a todos. Contudo nem todos têm de pagar o imposto, uma vez que nem todos demonstram capacidade contributiva.

Ex.: Se um cidadão não tiver rendimentos, logo não apresenta capacidade contributiva e assim não poderá pagar o imposto sobre o rendimento mas se tiver deverá ser sujeito a tributação como a generalidade dos cidadãos.

O que significa o Princípio da Igualdade?

Todos são iguais perante a lei e, por outro lado, significa que para rendimentos iguais deve haver impostos iguais, a não ser que haja razões justificativas de que apesar dos rendimentos serem iguais possa haver diferenças de tributação.

Ex.: Razões essas visíveis no IRS. Basta que entre dois agregados familiares um tenha despesas de saúde e o outro não. Facto que se reflectirá num imposto a pagar diferente entre os casos em questão.

No domínio do IRS, como há muitos aspectos pessoalizantes que são levados em linha de conta quando se faz o cálculo do imposto final, tal determina diferenças como nesse caso concreto acabado de mencionar.

Princípio da Legalidade (Artigo 8.º)

Significa que em matéria de incidência, taxas, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes, crimes fiscais e contra-ordenações tudo isto tem de ser criado por lei da Assembleia da República ou, em alternativa, mediante Decreto-Lei precedido de autorização legislativa da Assembleia.

Artigo 8º nº2

Liquidação é a aplicação da taxa à matéria colectável. Tem de ser definida por lei em sentido material e engloba:

A liquidação e a cobrança incluem os prazos de prescrição e caducidade, os quais também têm de ser definidos por lei e que estudaremos mais adiante.

A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidades tributárias.

Uma das situações que se coloca muito a propósito do IRS é a da substituição tributária.

Mas em que consiste, então, a substituição tributária?:

Alguém substitui-se ao devedor originário de imposto, ficando ele obrigado a entregar o imposto que reteve do devedor originário.

Ex.: Um professor do ISCAL está sujeito a uma retenção na fonte, efectuada pela instituição, mas imaginemos que esta não efectuava a entrega do montante da retenção à DGCI. O ISCAL é que seria responsabilizado pela não entrega do imposto. De outra forma, o professor iria pagar duas vezes o IRS – no momento da retenção e posteriormente, ao verificar-se que a verba não tinha sido entregue nos cofres do Estado.

Princípio da Justiça Material

Através dos impostos procura-se fazer uma justiça efectiva, não é uma justiça puramente formal, mas é uma justiça material/substancial, portanto o que a Administração Fiscal procura é que a pessoa não pague mais do que aquilo que deveria ter de pagar e portanto pagar aquilo que é o correcto e adequado que é aquilo que resulta da lei. (cfr. Artigo 58.º da LGT e artigo 13.º do CPPT, no que toca aos poderes do juiz).

Características da Tributação e da Situação Familiar - Artigo 6.º

Existe um conjunto de princípios que o legislador procura atingir ou contribuir para atingir, como mandar atender, no domínio da tributação, às necessidades do próprio contribuinte e do seu agregado familiar de maneira a terem uma existência digna, não quer dizer necessariamente que o sistema fiscal, seja um sistema fiscal que deva assegurar isso, mas significa que, em parte, o sistema fiscal deve contribuir para que a situação seja melhorada.

A tributação directa deve ter em linha de conta os legítimos encargos do agregado familiar bem como a doença, velhice ou outros casos da redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Tributação Indirecta (Artigo 6.º n.º 2)

A tributação indirecta deve favorecer os bens e consumos de primeira necessidade, ou seja, significa que, no domínio da tributação indirecta do IVA, em relação aos bens de primeira necessidade (pão, leite, medicamentos), existe uma taxa mais baixa – significa com isso que está a procurar privilegiar os chamados consumos de primeira necessidade.

Outra característica do Sistema Fiscal nos impostos sobre o rendimento artigo 6.º, n.º 3) tem a ver com o seguinte:

A tributação deve respeitar a família e reconhecer a solidariedade dos encargos familiares devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos não deve ser tributado de forma mais elevada do que aquele que resultaria da tributação autónoma das pessoas que o constituem, ou seja, em bom rigor deveria haver neutralidade na tributação em termos tais que, se as pessoas forem solteiras ou casadas, daí não decorra nenhum tratamento diferenciado.

Artigo 7.º

A tributação deve favorecer o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante.

Em Portugal incentiva-se o aforro através da existência das taxas liberatórias e de alguns instrumentos de poupança, como é o caso dos PPR's.

Artigo 8.º

Já foi devidamente explicitado anteriormente.

Artigo 9.º

Traduz o princípio do acesso aos tribunais para defesa dos direitos dos contribuintes, constitucionalmente consagrado e com afloramentos em diversos códigos, maxime no que concerne aos impostos o CPPT.

No n.º 2 deste artigo, consagra-se o princípio de que são todos os actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos que têm tutela jurisdicional (actos de liquidação, de concessão ou revogação de benefícios fiscais, a título exemplificativo).

Finalmente, no n.º 3 está-se a fazer referência a uma situação que pode ocorrer quando há, por exemplo, um regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e o contribuinte paga a dívida. O que este normativo esclarece é que tal não invalida o direito de o contribuinte exercer os seus direitos junto do tribunal competente, ainda que pague previamente o imposto. Por esse

facto, não fica impedido de sindicar, ou seja, de contestar perante os tribunais o direito do Estado àquele imposto.

IV

A interpretação da lei fiscal. A aplicação da lei fiscal no tempo e no espaço.

1. Interpretação da lei fiscal.

A norma do artigo 11.º da LGT vem dizer-nos que não há regras específicas na interpretação da lei fiscal e que a mesma deve obedecer aos mesmos critérios utilizados noutros ramos do Direito, como certamente estudaram, quer em Noções Fundamentais de Direito, quer no próprio Direito Fiscal, para os quais se remete.

Ficam, assim, afastadas as teorias de “in dubio contra fiscum” ou “in dubio pro fiscum”, ou seja, havendo dúvidas na interpretação deveria dar-se prevalência àquela que fosse, respectivamente, favorável ao contribuinte ou favorável ao Fisco.

Por outro lado, sempre que sejam empregues termos comuns a outros ramos de Direito, estes devem ser interpretados da forma que o forem nesses outros ramos, a menos que expressamente o legislador fiscal lhes dê outro entendimento (por ex. artigo 3.º do CIVA).

Persistindo a dúvida, poder-se-á atender à substância económica (a finalidade que é visada), na determinação do sentido da norma de incidência.

Um outro aspecto que é bastante relevante tem a ver com o n.º 4 deste artigo, que proíbe a integração analógica das lacunas da lei. Tal significa que se, em relação às matérias objecto de reserva de lei formal (artigo 103.º da CRP – ver I), se verificar uma lacuna, por exemplo, quanto à incidência tributária, não será possível aplicar os critérios previstos no artigo 10.º do Código Civil,

aplicando à situação omissa o regime previsto para uma outra que fosse análoga.

Vigora aqui o princípio da tipicidade fechada, pelo que, se nestas matérias, a Assembleia da República não legislou, em termos de prever a situação, não cabe ao intérprete criar, por via interpretativa, uma “norma” que pudesse superar a lacuna legal.

2. A aplicação da lei no tempo (artigo 12.º)

Importa ter presente, em termos sumários, que não é possível aplicar, em matéria fiscal, a lei de forma retroactiva, designadamente criando-se impostos cujos efeitos se estendam a períodos anteriores ao da entrada em vigor da lei que os cria, modificar normas de incidência para trás, extinguir benefícios fiscais que já estejam concedidos e a vigorar ou diminuir garantias dos contribuintes que se houvessem constituído no âmbito de um procedimento já iniciado.

Porém, se o facto tributário for de formação sucessiva, como é o caso dos impostos sobre o rendimento, a lei nova só pode aplicar-se aos factos ocorridos após a sua entrada em vigor. Isto é, se por exemplo, se modificarem as normas de incidência do IRS e passar a abranger-se uma nova situação, os rendimentos auferidos antes da entrada em vigor da mesma não poderão ser objecto de tributação.

Nos termos do n.º 3 do artigo 12.º, as normas sobre processo tributário podem aplicar-se imediatamente, mas sem prejuízo dos legítimos interesses dos contribuintes. Imagine-se o caso de encurtamento do prazo de reclamação. Se estiver a decorrer tal prazo para um contribuinte e a lei mudar, encurtando-o, é evidente que não poderá aplicar-se àquela situação concreta, porquanto diminui direitos do contribuinte no caso em apreço.

Por outro lado, nos termos do n.º 4, se uma norma respeitar ao processo de determinação da matéria colectável, como será o caso da dedução dos prejuízos fiscais em razão de uma fusão de empresas, mas se o regime mudar e isso implicar modificação no montante do imposto a pagar, afigura-se-nos que a norma só poderá produzir para factos futuros e não para o passado.

Finalmente, dir-se-á que a proibição da retroactividade fiscal tem a ver com uma norma que piore ou agrave a situação do contribuinte, que é aquilo que o legislador pretende salvaguardar. Parece-nos, pois, evidente que nada impede a aplicação retroactiva de normas que contemplem desagravamentos fiscais.

3. Aplicação da lei no espaço (artigo 13.º)

Basicamente, trata este artigo da consagração da tributação pelo lucro mundial, que depois se materializa em normativos próprios dos CIRS e CIRC, e que estipula que, para os residentes em território nacional, os mesmos têm de ser tributados pelos rendimentos auferidos em Portugal, mas também pelos que auferiram no estrangeiro.

Claro está que há mecanismos de eliminação ou, pelos menos de atenuação, da dupla tributação internacional, através dos acordos de dupla tributação (ADT) celebrados por Portugal com outros Estados que podem estabelecer, por exemplo, que só um dos Estados é que tributa ou prevêem a forma de eliminar a dupla tributação que possa entretanto ter ocorrido. Supletivamente, existem normas nos CIRS e CIRC (arts. 81.º e 85.º, respectivamente) que serão de aplicar se não houver ADT.

V

Sujeitos da Relação Jurídica

1. Personalidade e capacidade tributárias

Já abordámos um conjunto de regras a propósito da interpretação da aplicação da lei no espaço e no tempo, e dos benefícios fiscais. Seguidamente a Lei Geral Tributária trata da questão dos sujeitos da relação jurídica tributária. Basicamente, os sujeitos que aparecem numa relação jurídica tributária serão, por um lado, o Estado ou outra entidade pública com competência para o efeito e, por outro lado, os contribuintes (sujeitos passivos).

A primeira coisa que esta lei disciplina, é algo que já foi abordado anteriormente em outras cadeiras e que é a personalidade tributária e a capacidade tributária. Tal significa que a personalidade e a capacidade tributária são manifestações da personalidade e capacidade jurídicas, isto é, são um aspecto particular destas relativos ao exercício de direitos e deveres em matéria tributária.

A personalidade jurídica é a possibilidade em abstracto que existe, que é dada aos cidadãos, de exercitarem direitos e de serem sujeitos de deveres.

A capacidade jurídica é a verificação, em concreto, de que a pessoa se encontra apta a exercitar os seus direitos e deveres. Mas pode acontecer não haver coincidência absoluta entre a personalidade e a capacidade jurídica. A diferença que existe entre ambas consiste na possibilidade em concreto de um cidadão exercitar os referidos direitos ou ser sujeito dos deveres.

Como exemplo, temos o caso de um menor que é susceptível de ter personalidade tributária, ou seja, de poder ser sujeito da relação jurídica tributária. Imagine-se que esse mesmo menor é dono de um imóvel que está

arrendado, logo há rendas e se há rendas há rendimentos e, consequentemente, haverá possibilidade de o indivíduo em causa ser sujeito passivo de imposto. Será, contudo, inconcebível que uma criança de 1 ou 2 anos de idade apresente a respectiva declaração de imposto. Neste caso, ela teria de ser substituída por alguém que exercesse o poder paternal.

No exemplo dado, o menor terá de ser representado por alguém que determine a vontade e que substitua as declarações do menor por ele próprio, reproduzindo o efeito dessas mesmas declarações na esfera jurídica do menor. É isso que resulta do art.º 16 desta Lei Geral Tributária.

2. Gestão de negócios.

Por outro lado, nalgumas situações, pode acontecer que alguém faça uma declaração de impostos ou pratique alguns actos tributários em substituição do próprio contribuinte e enquanto gestor dos seus negócios. A figura do gestor de negócios é a de alguém que não tem um contrato/mandato formal, para exercitar na esfera do representado, os seus direitos e os seus deveres, mas que, de qualquer forma, está a gerir os negócios do outro. Todavia, enquanto a gestão de negócios não for ratificada, diz o *art.º 17*, o gestor de negócios assume os direitos e os deveres do sujeito passivo da relação tributária. Mas pode acontecer que por razões conjunturais há alguém que pratica actos em nome de um terceiro, sendo certo que essa gestão de negócios depois pode ou não ser ratificada. Se for ratificada, isto é, se for confirmada pela pessoa cujo negócio for representado por ele, tal determina que esses actos se repercutem na sua própria esfera jurídica. Imagine-se, por exemplo, que o indivíduo A está no estrangeiro e há alguém que assina a sua declaração de IRS, enquanto gestor de negócios. Quando esse acto for ratificado, produz efeitos na esfera jurídica do indivíduo A. Mas, neste caso há uma norma de presunção que diz não ser necessário que se vá ao processo dizer que se confirmam os actos praticados pelo gestor. Por exemplo, o *n.º 3 do art.º 17* diz que em caso de

cumprimento das obrigações acessórias (que é o caso das declarações) presume-se a ratificação, após o termo do prazo legal do seu cumprimento.

3. Os sujeitos activo e passivo.

O art.º 18 fala dos sujeitos da relação tributária, em geral. Os sujeitos podem ser activos ou passivos. O sujeito activo é a entidade de direito público titular do direito e que pode exercer esse mesmo direito, através dela própria ou de um representante. Um exemplo do sujeito activo da relação jurídica, por excelência, em matéria de impostos, na maioria dos casos, é o Estado. Assim como o sujeito activo das relações jurídicas de impostos cuja titularidade sejam, por exemplo, as Câmaras Municipais, são as próprias autarquias. Embora muitas vezes para a cobrança/liquidação desses impostos/tributos (IMI, IMT, Derrama) quem está a exercer o poder, quem está a liquidar por representação é o Estado e não directamente as autarquias. Basicamente, é o Estado de um modo geral que liquida e cobra os impostos locais e depois envia para o contribuinte e este pagará ou não. A relação processa-se, muitas vezes, como se fosse entre o Estado (administração central) e o contribuinte, quando na realidade o sujeito activo, isto é, o destinatário último da receita desses impostos, é a própria autarquia local. No caso das receitas para as Regiões Autónomas, é esta o sujeito activo e não o Estado central, já que tal receita reverte para a Região e não para o Estado central, como se já viu anteriormente.

3.1. A substituição tributária.

Os sujeitos passivos são obrigados tributários, o que significa que são pessoas a quem o Estado ou outro ente público pode exigir o pagamento dos impostos, independentemente de ser contribuinte directo ou de ser substituto do responsável originário. Há circunstâncias em relação às quais a obrigação do

imposto não impende sobre aquele que seria supostamente o devedor principal. É o caso, por exemplo, de não haver uma coincidência absoluta entre o pagador efectivo do imposto e o sujeito passivo. No caso de um professor do ISCAL, parte do seu salário é retido na fonte para o IRS. Caso o ISCAL não entregasse esse dinheiro à administração fiscal, seria este (ISCAL) que teria de responder, uma vez que já tinha retido o dinheiro, ou seja, iria ser a ele que o Estado (administração tributária) procuraria, em termos de obter o dinheiro retido e não entregue, para além das respectivas penalidades, uma vez que esse acto poderá ser crime. Independentemente desse aspecto, neste caso existe um substituto tributário que não é o devedor originário, mas é um devedor, porque há aqui um mecanismo de substituição.

3.2. A situação dos impostos repercutidos.

Por outro lado, acontece que por vezes não há coincidência entre aquele que paga efectivamente o imposto e aquele que é o devedor ou o sujeito passivo do imposto, pelo que surge o n.º 4 do *art.º 18* alínea a) que desconsidera como sujeito passivo aquele que suporta a final o imposto por via da repercussão do mesmo, por parte do verdadeiro sujeito passivo. É o que se passa em matéria de IVA. Somos todos nós, quando compramos algo, que na realidade suportamos o IVA. É sobre nós que se repercute esse imposto mas o sujeito passivo fica a montante.

É também, evidente, que não é sujeito passivo quem só tenha prestado informações sobre assuntos tributários de terceiros e recebido documentos, etc. Nesse caso é uma situação instrumental, é alguém que está a agir em representação de um terceiro.

4. Domicílio fiscal.

Depois, ainda a propósito dos sujeitos passivos, há um importante artigo, *art.º 19.º*, que se refere ao domicílio fiscal. Todos nós, evidentemente, temos de ter um domicílio fiscal onde possamos ser notificados, etc. e portanto, para o sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, a residência habitual, e para as pessoas colectivas o local da sede ou direcção efectiva, e, caso não existam, será o seu estabelecimento estável.

Como é sabido, o sujeito passivo é obrigado a comunicar à administração fiscal, sempre que haja alteração de morada. O n.º 3 do artigo referido diz-nos que é ineficaz a mudança de domicílio, enquanto não for comunicada à administração tributária, ou seja, se o sujeito C por acaso mudar de morada de domicílio fiscal e não o comunicar à administração fiscal, depois não poderá vir a invocar esse facto (ter mudado de morada), caso tenha sido notificado para a antiga morada, e com isso dizer procurar “fugir” às respectivas responsabilidades fiscais. Neste caso concreto, mudança de domicílio fiscal, ele só produz efeito perante o sujeito, a seu favor, caso ele haja comunicado esse facto à administração tributária. Se o não fizer e a administração fiscal vier a notificá-lo para a antiga morada, essa notificação é válida visto que o defeito não foi da administração fiscal, mas sim, do sujeito e portanto todas as decorrências resultantes do facto de não ter comunicado essa mudança de morada impendem sobre ele. Todas as pessoas, independentemente de terem rendimentos, têm um Número de Identificação Fiscal (número de contribuinte), e portanto a esse NIF está associada uma dada morada, caso haja necessidade de notificação ela irá ser feita para esse local. São então os sujeitos passivos que têm de despoletar o processo conducente à correcta identificação fiscal.

Se, porventura, alguém for residente no estrangeiro por mais de seis meses (seis meses e um dia) ou se alguém que reside em Portugal se ausentar para o estrangeiro por um período superior a seis meses, bem como todas as pessoas colectivas e outras entidades que cessem actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência no território nacional.

Um indivíduo que não resida no nosso território mas que tenha cá alguns rendimentos, terá de ter um representante fiscal.

Pode acontecer que haja situações em que seja necessário esclarecer algum pormenor ou que eventualmente hajam rendimentos que sejam susceptíveis de declaração, como é o caso dos rendimentos prediais e, portanto, nessa medida, os não residentes precisam de ter cá um representante fiscal, que é a pessoa que responderá em nome do ausente pelas obrigações fiscais.

O *art.º 20.º* fala da substituição tributária, que é a substituição tributária efectuada através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido. Neste caso concreto, e no caso de haver uma retenção na fonte, o imposto é exigível ao que substitui e não ao substituto, como vimos em ponto anterior.

5. A solidariedade passiva.

A solidariedade passiva (*art.º 21.º*) reporta-se às situações em que existam várias pessoas envolvidas numa dada dívida fiscal, e quando os pressupostos se verifiquem em relação a mais de uma pessoa, todas elas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida, isto é, se o grupo A tiver uma propriedade em conjunto, e houver uma dívida de imposto, se houver mais de que um sujeito passivo nesta relação, todos eles serão responsáveis para responder pelo pagamento da dívida.

O *art.º 22.º* aborda a responsabilidade tributária, em geral, em ordem a estabelecer os critérios que permitam determinar quem são as pessoas responsáveis pelas dívidas tributárias. Esta responsabilidade, em primeira linha, incide sobre o contribuinte e abarca a dívida de imposto, os juros e os demais encargos legais (custos do processo, juros, coimas). Se qualquer um de nós não cumprir as obrigações tributárias, fica sujeito a pagar uma coima/multa para além dos juros legais que possam existir, para além da dívida,

propriamente dita. Evidentemente que existe sempre um devedor originário, que é o sujeito passivo (da relação jurídica tributária), a não ser que se trate dos tais substitutos, situação que leva a que seja sobre ele que a Administração Fiscal irá 'cair' no sentido de exigir a dívida tributária.

Poderá existir também uma responsabilidade solidária ou subsidiária com outras pessoas. Caso a dívida seja conjunta e portanto se todos forem devedores, qualquer um pode ser 'atacado' para se procurar reaver o dinheiro. Caso a empresa não pague há um mecanismo na lei portuguesa, que é o da responsabilidade subsidiária por reversão em que o Estado vai tentar depois, numa segunda fase, fazer com que quem pague a dívida, não seja a empresa, porque não conseguiu e não tem meios, mas sim os sócios-gerentes (quem exerceu a gerência) e eventualmente outros responsáveis.

6. A responsabilidade subsidiária por reversão

6.1. Regras gerais

Imagine-se que uma sociedade é notificada para pagar e não o faz porque não tem meios financeiros para o fazer, nem património que possa responder pela dívida. A partir desse momento, a administração fiscal pode lançar mão do procedimento de reversão da execução fiscal contra os gerentes, administradores e outros responsáveis. Nessa medida, depois de instaurado o processo de execução fiscal, o Estado intima o devedor a pagar, caso isso não se resolva, vão-se nomear bens do devedor à penhora. Se a empresa não tiver bens que permitam a penhora, então a Direcção-Geral de Impostos fica mandatada para passar a uma segunda fase, que é uma fase de reversão do processo de execução, passando este a estar intentado contra o responsável subsidiário. Portanto, há o responsável originário, que é a empresa e depois, caso esta não possa responder pela dívida, então intenta-se a reversão do processo contra o responsável subsidiário. Para que isso possa ocorrer nos termos do *art.º 23.º – n.º 2* da LGT, é preciso que haja uma fundada

insuficiência de bens penhoráveis, isto é, de bens susceptíveis de penhora para satisfazer a dívida. Imagine-se que a empresa B tem uma determinada dívida fiscal e que há a penhora de um imóvel. No caso de ele persistir no incumprimento, ou seja, no caso de persistir em não pagar a dívida, esse imóvel é vendido ou fica para o Estado.

Para que seja possível o processo de reversão, ou seja, para que seja possível converter o processo de execução fiscal originário e passá-lo para a esfera dos responsáveis subsidiários, torna-se necessário que na realidade se venha a constatar a insuficiência de bens susceptíveis de penhora e sem prejuízo do benefício da excussão, ou seja, a administração fiscal só pode realmente executar o património do responsável subsidiário desde que tenha esgotado completamente o património do devedor originário. Imagine-se que existe um devedor originário que tem uma dívida de 10 000 €. Vem a verificar-se que o património, hoje existente, só representa 3 000 €. Antes de proceder à reversão, a administração fiscal antes terá de se esgotar os 3000€ e só depois ir buscar ao responsável subsidiário a parte restante, através do mencionado processo de reversão.

6.2. Contra quem pode reverter a execução

Nos termos do *art.º 24.º*, só por um indivíduo ter exercido a gerência da sociedade e ter tido alguma responsabilidade na dissipação do património, é que faz com que ele possa ser subsidiariamente responsável pela dívida, embora não seja ele originariamente o devedor. E é por isso que se diz que é sem prejuízo do benefício da excussão, ou seja, sem prejuízo do benefício de esgotar completamente o património do devedor originário em ordem a que esse património possa responder pela própria dívida. E só depois de isso feito é que poderemos passar à fase do responsável subsidiário. No caso do *n.º 3* (se não se tiver a certeza de que os bens penhorados irão chegar para satisfazer a

dívida) o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo da oposição, até à completa excussão (esgotamento) do património de executado.

Evidentemente que, por questões garantísticas, a reversão mesmo no caso das presunções legais de culpa, é precedida da audição do responsável subsidiário, ou seja, antes de estar instaurado o processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário, é preciso ouvi-lo de forma a ele poder defender-se previamente.

No *art.º 24.º* define-se quem são os responsáveis por dívidas de terceiros (neste caso concreto, dívidas do devedor principal) e em que circunstâncias é possível exigir de terceiros responsabilidade pelo pagamento dessas dívidas (do devedor originário). Isto tem implicações para os TOC (Técnicos Oficiais de Contas) visto a lei dizer que são susceptíveis de serem responsabilizados pelas dívidas da empresa como iremos ainda abordar. A lei diz ainda que os administradores/directores/gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si.

A lei diz que eles são responsáveis pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer dos casos tenha sido por culpa sua que o património da empresa ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a satisfação da dívida. Nesta primeira circunstância, pode suceder que, por exemplo, o gerente de uma sociedade em que durante o período da sua gerência se constitui um facto gerador de imposto que cria a obrigação do pagamento ou da entrega ou em que o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois da sua gerência, possa vir a ser responsabilizado pelas dívidas fiscais da sociedade que incumpriu a sua obrigação de pagamento. Todavia, em relação a estas dívidas tributárias, o que a lei diz é que o gerente pode ser responsabilizado, mas cabe

à Administração Fiscal provar que a responsabilidade pela dissipação do património da sociedade devedora é do gerente. Uma segunda circunstância em relação à qual é possível responsabilizar esse gerente é pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento tenha terminado no prazo de exercício do cargo. Nestes casos, os gerentes podem ser responsabilizados, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento, ou seja, no caso de a obrigação de pagamento de imposto terminar no período em que foi gerente, pode exigir-se que seja responsável por essa dívida, a menos que prove que na realidade não é por culpa sua que a empresa deixou de pagar.

Depois no *n.º 2 do art.º 24.º*, fala-se da responsabilidade de outras pessoas que não exerçam funções de administração da sociedade, que é o caso dos membros dos Conselhos Fiscais e dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. Se o ROC tivesse exercitado as suas funções de fiscalização e não o fez, resultando daí o incumprimento das obrigações fiscais, então também se pode responsabilizar o ROC por esse facto. O *n.º 3* refere-se aos TOC. Caso se demonstre a violação dos seus deveres profissionais, mormente na violação das regras técnicas nas áreas contabilística e fiscal, eles também poderão ser responsabilizados. Portanto, significa que também no caso de um TOC, se se vier a demonstrar que assinou tudo e que validou, sendo presumível que sabia da existência das irregularidades e não deu cumprimento aos seus deveres, também poderá ser responsabilizado pelas dívidas.

7. Outras situações de responsabilidade.

Resumidamente, os artigos 25.º a 29.º da LGT tratam de outras situações onde se determinam diferentes graus de responsabilidade, a saber:

- responsabilidade do titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada (EIRL):

Respondem somente os bens a ele afectos, com a limitada excepção do n.º 2 do artigo 25.º.

- responsabilidade dos liquidatários das sociedades:

Os liquidatários devem começar por satisfazer os créditos fiscais, sob pena de ficarem pessoalmente responsáveis por tais dívidas, a menos que haja credores preferenciais em relação às dívidas fiscais, como é óbvio (cfr. Art. 26.º).

- responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes:

Podem ser responsabilizados pelas dívidas dos não residentes (art. 27.º), podendo coincidir com o representante fiscal caso este não indique expressamente quem é o gestor de bens ou direitos à administração fiscal.

- responsabilidade em caso de substituição tributária:

Já explicitámos o essencial ao longo da presente lição. Haverá ainda que adicionar o seguinte. Se o imposto tiver sido retido e não entregue, a responsabilidade é do substituto. Se a retenção devesse ter sido feita e não foi, a responsabilidade é do substituído, competindo ao substituto pagar os juros compensatórios.

Finalmente, uma breve nota para assinalar que os créditos tributários, isto é o direito que assiste ao Estado (ou a outro ente público) de receber dívidas fiscais, não podem ser cedidas ao terceiro, salvo se a lei o permitir (foi o caso da cedência de créditos fiscais que ocorreu em 2004).

Por outro lado, as dívidas fiscais transmitem-se aos herdeiros, mas limitadas aos bens da herança ("sem prejuízo do benefício de inventário", como dispõe o n.º 2, do art. 29.º). Em contrapartida, inter vivos, as obrigações tributárias são

insusceptíveis de ser transmitidas, a menos que a lei o consinta, o que vale por dizer que o devedor não pode desobrigar-se da dívida transmitindo tal dívida a um terceiro.

VI

O objecto da relação jurídica tributária

1. Factos objecto da relação jurídica tributária

Na relação jurídica há vários elementos a ter em conta. Por um lado, temos os sujeitos dessa relação (Estado, contribuintes), que acabámos de estudar. Por outro, temos o objecto da relação jurídica tributária, sobre o qual versa o Capítulo II do Título II da LGT. O objecto integra o conjunto de situações descritas no art.º 30.º da LGT que fazem parte, que preenchem o que pode ser objecto da relação jurídica tributária.

O Capítulo III trata da constituição e alteração da relação jurídica tributária e o Capítulo IV da extinção da relação jurídica tributária, quando e em que circunstâncias ela se extingue e são estes, pois, os tópicos da relação jurídica tributária. Evidentemente, o principal objecto da relação jurídica tributária é o crédito e a dívida tributárias.

O credor é o Estado e o devedor o contribuinte. Depois, temos o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição, porque nem sempre poderemos estar a pensar na dívida tributária, pode haver prestações acessórias, já não digo tanto os juros, mas por exemplo, as custas dum processo, as coimas, etc.

Depois, também faz parte do objecto da relação jurídica, o direito à dedução (por ex., o direito à dedução do IVA suportado nas compras), o direito ao reembolso (qualquer um de nós, quando faz a Declaração de IRS, pode ser titular deste direito ao reembolso), ou à restituição do imposto (por ex., alguém tem uma acção de reclamação ou uma acção de impugnação judicial, caso em que vai junto dum Tribunal reclamar uma determinada situação jurídica, vindo

a constatar-se que tem razão, pelo que poderá ser-lhe devida a restituição do imposto).

O direito a juros compensatórios e o direito a juros indemnizatórios também integram o objecto da relação jurídica tributária. Em certas circunstâncias, seja antes da liquidação, seja depois da liquidação do imposto, o contribuinte ou o Estado, dependendo de quem foi o vencedor da causa, poderá ter direito a receber juros compensatórios e juros indemnizatórios.

Um outro ponto que aqui se está a elencar tem a ver com o crédito tributário, portanto o crédito do imposto no sentido amplo, o qual é indisponível, o que significa que o Estado, de acordo com o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei e da equidade fiscal, não pode dispor livremente do direito à receita, porque a partir do momento em que estamos sujeitos a uma obrigação de imposto, essa obrigação de imposto decorre da lei. Ou seja, ao contrário do que acontece a cada um de nós na nossa vida particular, que, se tivermos um crédito sobre alguém, podemos prescindir dele (perdoá-lo na íntegra ou perdoar os juros), o Estado não pode agir assim, visto que, neste caso concreto, estas obrigações de imposto resultam da lei, não são um contrato livremente celebrado entre o Estado e as partes com vista à satisfação das necessidades do funcionamento do mesmo Estado. Por outras palavras, como o crédito tributário decorre da lei, o Estado não pode prescindir do mesmo, porque é necessário tratar toda a gente de forma igual. Quando se ouve falar de perdões fiscais, um perdão fiscal propriamente dito, em princípio, é ilegal. Não é possível o contribuinte apresentar-se junto da administração fiscal com uma determinada dívida e dizer que não pode pagá-la, porque tem dificuldades, pedindo às Finanças que perdoem os juros ou uma parte da dívida. Neste caso, a administração fiscal não tem essa disponibilidade para baixar livremente o montante da dívida. Só se pode fazer isso, no caso de haver uma situação que resulte da lei, porque a lei tem um conteúdo geral e abstracto, toca a todos. Assim, a lei poderá em certas circunstâncias dizer, por exemplo, e isso já aconteceu com alguma frequência, que quem pagar dívidas de impostos atrasadas pode ter perdões de juros. Normalmente, em relação ao próprio

capital da dívida, esse é indisponível. Agora, em relação a juros, por exemplo indemnizatórios, compensatórios, em maior ou menor percentagem, eles poderão ser dispensados em função, por exemplo, de um bónus excepcional. Mas isso terá de ser feito, não através de um simples despacho casuístico, de uma simples decisão administrativa dos serviços, ou de um Ministro, ou de um Secretário de Estado, ou do Director-Geral dos Impostos, mas só com uma regra geral e abstracta que é a que resulta da lei.

2. Obrigações dos sujeitos passivos

O art.º 31.º, n.º 1 diz-nos que a obrigação principal de qualquer sujeito passivo é evidentemente a de pagar o imposto e a dívida tributária. Por um lado, nós temos aqui uma obrigação principal, que é essa, e depois podemos ter obrigações acessórias. Em regra, há sempre obrigações acessórias, quanto mais não seja obrigações declarativas. Portanto, quando nós somos sujeitos passivos de IRS, IVA, IMI ou IMT, temos de ter algum impulso processual, e esses impulsos processuais são normalmente obrigações acessórias que se traduzem em declarações, por exemplo, ter de levar ao conhecimento da administração fiscal determinados factos. Quando nós, por exemplo, vamos comprar uma casa, temos de passar pelo Serviço de Finanças e declarar que vamos comprar a casa X pelo preço tal, portanto, em função disso, ser-nos-á liquidado o IMT e depois, a partir daí, teremos de fazer uma declaração, por exemplo, a solicitar a isenção de IMI. Ou, em relação ao IRS, todos nós temos, em princípio, de fazer a declaração anual, com os nossos rendimentos auferidos no ano anterior. Além disso, também se consideram obrigações acessórias todas aquelas que respeitem à necessidade de guardar a documentação relevante, se for o caso, a contabilidade ou escrita da sociedade ou da pessoa singular e a prestação de informações. Portanto, significa que podemos ser chamados a prestar informações à administração fiscal com vista a esclarecer quaisquer dúvidas que possam existir.

O art.º 32.º fala-nos de que aos representantes de pessoas singulares ou às pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas. Em princípio, em relação a qualquer um de nós, falo por mim, em relação ao IRS, não preciso de representante, posso fazer a própria declaração, mas poderia encarregar alguém de fazê-lo, e, portanto, se fosse o caso, essa pessoa teria de exercer as funções, teria de cumprir os deveres tributários que incumbissem ao sujeito passivo. Em relação a uma pessoa colectiva, evidentemente a pessoa colectiva não consegue fazer declarações por si própria. Quem é que representa a pessoa colectiva? São os órgãos societários, as pessoas que exercem a administração da empresa. Nesse caso concreto, essa Administração terá de cumprir as obrigações em nome da sociedade.

Depois, o art.º 33.º, a propósito do objecto da relação jurídica, refere os pagamentos por conta. Exemplificando com o IRC, a empresa, ao longo do próprio exercício, vai antecipando o imposto que vai pagar no fim. Por outras palavras, havia duas possibilidades em termos puramente teóricos. Uma, seria a empresa ao longo da sua actividade daquele ano não pagar nada e quando chegasse a meio do ano seguinte, apresentava a respectiva declaração, apurava o imposto e entregava o dinheiro. Agora, isso poderia ter para o Estado efeitos lesivos, porque havia aqui uma dilação, um ganho de tesouraria para o contribuinte, que em vez de estar a pagar por antecipação, estava só a pagar no fim do ano seguinte, poderia ter alguns problemas adicionais, porque o montante a pagar poderia ser muito elevado e se a empresa não fosse pondo de parte dinheiro para pagar o imposto, poderia não ter dinheiro para pagar quando chegasse o momento de o fazer. Por outro lado, no IRS, temos pagamentos por conta de duas naturezas: quando estamos a pagar o IRS, todos os meses com a retenção na fonte, de alguma maneira isso é um pagamento por conta, porque o contribuinte não fecha o ciclo, ou seja, significa que o contribuinte no ano seguinte terá de fazer a sua declaração de IRS e uma de duas: pode ter pago a mais ou a menos. Portanto, quando aqui se diz que

constituem pagamento por conta do imposto devido a final tal significa que estou a fazer pagamentos por conta de um imposto que é devido no fim. Sempre que todos os meses é feita essa tal retenção e ela é entregue a tantos do mês seguinte pela empresa, o que acontece é que isso não me exime, não me dispensa de apresentar a minha declaração de IRS do ano seguinte, em termos de se verificar se aquilo que eu já paguei está correcto ou se, pelo contrário, eu tenho imposto a pagar ou a receber. E há também mecanismos de pagamento por conta na categoria B do IRS. No fundo, o mecanismo dos pagamentos por conta da categoria B do IRS é similar ao regime dos pagamentos por conta do IRC. O Código do IRS contém uma disposição que prevê que é possível, com base no imposto que eu paguei no penúltimo exercício, verificar qual a parcela desse imposto que é atribuível à categoria B e portanto extrapolam, dizem que num determinado ano também vou fazendo pagamentos por conta, também vou fazer adiantamentos com base naquilo que foram os recebimentos de há uns tempos atrás. Portanto, vê-se qual é a percentagem que dali resulta de imposto que eu paguei efectivamente no ano $n-1$ e depois a partir daí o contribuinte é obrigado a efectuar 3 pagamentos por conta (pode eximir-se de o fazer em certas circunstâncias). Os pagamentos por conta visam ajustar aquilo que um profissional da categoria B tem de pagar. Ele tem retenções na fonte, de 20%, mas essas retenções na fonte podem ser insuficientes. Pode acontecer que a tributação seja maior e, se for esse o caso, ele depois vai ter de pagar mais. Os pagamentos por conta visam determinar que a pessoa vá pagando ao longo do ano o montante maior.

O art.º 34.º não tem dificuldade nenhuma. Considera-se que as retenções na fonte feitas pelo substituto tributário são retenções na fonte.

No art.º 35.º fala-se de juros compensatórios, que resultam de um atraso, mas de um atraso da parte do contribuinte que leve a um retardamento na liquidação do imposto. Nós temos de apresentar a declaração de IRS até 30 de Abril. A entrega da declaração de IRS origina a chamada liquidação do imposto que é feita dentro de determinados prazos. Imaginem que eu me atraso e em

vez de apresentar essa declaração em Abril, venho a fazê-lo só em Dezembro. Supostamente, o Estado deveria ter liquidado o imposto e cobrar-mo em Agosto. Se o Estado só recebe a minha declaração em Dezembro, só poderá liquidar depois disso, em Janeiro, e só irá exigir-me o pagamento lá para Fevereiro ou Março. Neste caso concreto, o Estado terá sido prejudicado durante uns meses em relação não tanto à dívida, que vai ser paga, mas deveria ter recebido mais cedo este dinheiro. Eu provoquei danos na esfera do Estado, que poderia e deveria ter recebido o imposto mais cedo, e esses danos vão ser ressarcidos, recompensados através dos juros compensatórios. Também há lugar a juros compensatórios quando o contribuinte recebe um reembolso que é superior ao devido, por facto a si imputável. Suponham que eu me engano, voluntária ou involuntariamente, na declaração de IRS e com isto provooco que o Estado me reembolse mais do que me era devido. Por exemplo, declaro que tenho mais despesas de saúde do que efectivamente tinha e portanto o reembolso que o Estado me paga é superior. Nessa medida, como o Estado pagou a mais, ele tem direito a ser compensado por aquele período, enquanto eu não devolver, não fizer o acerto. Este artigo estabelece as formas de cálculo dos juros. Os juros são contados dia a dia, desde o termo do prazo de apresentação da declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação. Voltando ao exemplo de há bocado, se eu tinha até 30 de Abril para entregar a declaração e retardei isso para 31 de Dezembro, esse período que vai do termo do prazo que eu tinha para apresentar a declaração, 30 de Abril, até ao momento em que eu efectivamente entreguei essa declaração, é aquele que fica sujeito a este tipo de juros compensatórios. A partir do momento em que eu entreguei, o Estado já tem a possibilidade de fazer a liquidação e portanto eu agora aguardo que o Estado a faça. Os prazos máximos de cobrança de juros compensatórios são de 180 dias (é o que resulta do n.º 7 deste art.º), no caso de erro evidenciado pelo sujeito passivo na declaração. Por exemplo, se um sujeito passivo numa declaração cometer um erro, significa que esses juros compensatórios são cobráveis no prazo máximo de 180 dias. Porquê? Porque a

própria Administração Fiscal, a partir do momento em que recebe a declaração, tem o dever de analisá-la e poder detectar esse erro. Se for no âmbito de uma fiscalização, tem 90 dias para o fazer. A taxa é a dos juros legais que está prevista no art. 559.º do Código Civil.

3. Constituição e alteração da relação jurídica.

Posto isto, vamos entrar num outro capítulo, que é o da constituição e da alteração da relação jurídica tributária. Basicamente, o que o art.º 36.º diz é que a relação jurídica se constitui com o facto tributário, ou seja, com o facto que gera a obrigação de imposto. Portanto, esses elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes. Verificados os pressupostos de aplicação da norma, não cabe, nem ao contribuinte, nem à Administração Fiscal alterar livremente as regras, por força do princípio da legalidade, ou seja, se chegarmos à conclusão de que eu pago x de imposto, não posso depois dizer à Administração Fiscal que não estou disposto a pagar isso, mas estou disposto a pagar menos, e esta não pode aceder também a tal pretensão e negociá-la livremente com o contribuinte. Se vou comprar uma casa por um preço, não posso dizer que não consigo pagar o IMT correspondente, não posso dizer que só estou disposto a pagar de imposto um valor que seja menor. Isto não é possível fazer entre as partes (contribuinte e Estado), porque estamos no domínio da legalidade. Depois, o n.º 4 deste art. dispõe que a qualificação de um negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a Administração Tributária. As partes podem chamar a um contrato uma coisa qualquer, podem chamar de compra e venda uma doação, ou vice-versa. Mas isso não vincula a Administração Tributária.

Em relação ao art.º 37.º, o mesmo prevê a caducidade ou resolução dos benefícios fiscais contratualmente estabelecidos que poderá dar-se nos termos previstos na lei, o que significa que se não forem atingidos aqueles objectivos a

empresa se propôs atingir e em relação aos quais foi concedido o conjunto de benefícios fiscais terá de os devolver ao Estado.

4. A cláusula geral anti-abuso.

Depois, no art.º 38.º, ainda a propósito da constituição e da alteração da relação jurídica tributária, está uma norma muito controversa. Todos conhecemos situações em que os contribuintes utilizam mecanismos decorrentes da lei para procurar pagar menos. Em princípio, essa prática não é ilícita. Se há uma situação que não se encontra prevista na lei, ou há uma situação em relação à qual podem suscitar-se dúvidas, pode a administração fiscal ter um determinado entendimento e o contribuinte ter outro. Em princípio, há comportamentos dos contribuintes que não são manifestamente evasivos, podem estar na esfera do planeamento fiscal. Todos os ordenamentos jurídicos, nos últimos tempos, têm vindo a prever aquilo a que modernamente se chama normas anti-abuso. Estas são normas que o Estado estabelece com vista a evitar abusos por parte dos contribuintes. Há determinadas situações que são lícitas, mas que, em certas circunstâncias, utilizadas com uma determinada intensidade, podem fazer presumir que estamos perante práticas evasivas. A legislação fiscal moderna tem evoluído no sentido de estabelecer dois tipos de cláusulas, em alguns ordenamentos jurídicos, que são: uma chamada de cláusula geral anti-abuso, que, no caso de Portugal, se encontra prevista neste art.º 38.º, e outras normas específicas anti-abuso, por exemplo, em sede de IRC, que visam disciplinar determinadas práticas em situações muito concretas. Como exemplo de uma norma específica anti-abuso, temos a norma que estabelece que quaisquer pagamentos feitos a paraísos fiscais em princípio não são considerados custos na esfera da empresa que os faz, porque enquanto não existia esta norma, era muito fácil as empresas criarem situações de evasão fiscal. Imaginem que eu tinha proveitos elevados em Portugal e eventualmente poderia ter uma empresa situada num paraíso fiscal, num país que isentasse completamente de tributação os lucros das sociedades. Era essa

empresa situada numa determinada jurisdição isenta de impostos que eu iria escolher como meu fornecedor de matérias-primas. Não estou impedido de fazer maus negócios, ou seja, eu posso comprar mercadorias, matérias-primas a um preço desastroso. Posso comprar por 100 aquilo que, em condições normais do mercado, se compraria por 50, por exemplo. Eu não estou obrigado a comprar as mercadorias em Portugal, posso comprá-las onde me apetecer, ainda que seja uma má opção estratégica. Se eu posso comprar aqui, em Espanha ou na França por 50, poderão perguntar-me por que vou comprar nas ilhas Cayman a 100. Pode haver um erro de percepção dos agentes económicos ou, o que é mais provável, pode haver aqui uma prática evasiva, porque provavelmente essa empresa fornecedora está conluiada comigo e eles apresentam-me uma factura enorme que eu aqui apresento como custo. Estas normas específicas anti-abuso procuram disciplinar algumas matérias com regras muito específicas. Há normas anti-abuso, em sede de IRC, para os pagamentos a paraísos fiscais, para as regras de subcapitalização, distribuição de lucros, preços de transferência (pagamentos feitos entre duas entidades que tenham relações especiais – se eu efectuar um pagamento a uma entidade que de alguma maneira, directa ou indirectamente, eu domine, eu posso estar a manipular os preços, a fazer com que haja transferências de lucros de Portugal para essa outra minha sociedade que se encontra noutro país qualquer). Há um conjunto de regras que visam disciplinar esta matéria. Há Estados que entendem que, para além destas normas específicas anti-abuso, fazia falta uma norma geral, porque o legislador não prevê tudo, aquelas normas aplicam-se apenas a determinadas situações muito concretas e, portanto, pode haver situações em relação às quais se possam construir esquemas que predominantemente tenham fins evasivos. Daí termos a cláusula geral anti-abuso do art.º 38.º, n.º 2.

O art.º 38.º, n.º 1, dispõe que a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação no momento em que esta deva legalmente ocorrer caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes. Isto é para

dizer que se por acaso um negócio vier a ser declarado ineficaz e se já se produziram os efeitos, há lugar a tributação.

O n.º 2 é que consagra a cláusula geral anti-abuso e diz que são ineficazes no âmbito tributário (não produzem efeitos) os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos, e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado dos factos, actos ou negócios jurídicos de fim económico ou que visavam a obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas total ou parcialmente sem a utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. Ou seja, se porventura alguém celebrar um negócio e se vier a provar que o fez de forma fraudulenta ou artificiosa, pode o mesmo ser tributado de acordo com os parâmetros do negócio efectivamente realizado. A dificuldade reside em definir artifício. Imaginem vocês que eu estou a pensar vender um determinado activo (acções, participações sociais), que tem uma grande mais valia, e eu posso procurar transformar uma sociedade por quotas numa sociedade anónima e depois os accionistas dessa sociedade anónima podem vender as acções ao fim de um ano com isenção de mais valias. Não há nenhuma ilicitude nisto. Pode-se transformar sociedades por quotas em sociedades anónimas. Também os sócios não são obrigados a ficar com as suas acções eternamente, podem vendê-las quando quiserem. O problema está nisto. Há um negócio que de facto é legal, não é uma ilegalidade grosseira, não é o mesmo que um contribuinte ficar com o dinheiro do IRS ou do IVA. É uma situação legal. No entanto, o Fisco vai achar que o que estava subjacente era não pagar o imposto.

Depois, cabe à Administração Fiscal fazer a prova de que tais negócios foram feitos por razões fiscais. A norma do art.º 38.º é muito importante, mas não tem tido aplicação prática, por causa da dificuldade de prova.

Finalmente, o artigo 39.º disciplina a simulação dos negócios jurídicos, através da qual se estabelece que a tributação deve incidir sobre o negócio real e não o simulado. Imagine-se que comprador e vendedor simulam o preço de venda de um imóvel. Nesse caso, a tributação, caso se prove o verdadeiro valor, deve incidir sobre este último e não sobre o declarado pelas partes.

VII

Sumário: Extinção da relação jurídica tributária. O pagamento. A caducidade.

1. A extinção da relação jurídica tributária. O pagamento.

A forma mais normal de extinção da relação jurídica é o pagamento, ou seja, é aquele em que o devedor paga.

O artigo 40.º – Pagamento e outras formas de extinção das prestações tributárias, *no n.º 1*, diz que podem pagar-se as obrigações tributárias através de moeda, cheque, débito em conta, transferência, vale postal, serviço dos correios, instituições de crédito, entre outros meios.

De acordo com o n.º 2, pode haver excepcionalmente outras formas de pagamento da obrigação tributária. Essas formas de pagamento são através de mecanismos de dação em cumprimento da obrigação ou de compensação da obrigação tributária. Tais procedimentos são regulados, quer na Lei Geral Tributária, quer no Código de Procedimento e Processo Tributário que desenvolve estes princípios da dação em cumprimento e da compensação.

Essa dação em cumprimento significa que se uma pessoa que é devedora está em vias de pagar, mas não através de bens de pagamento normal como o dinheiro, mas procura antes entregar um determinado bem que a administração fiscal aceite como sendo adequado ao pagamento da sua dívida. É evidente que dação em cumprimento dessas obrigações é uma situação relativamente rara porque, como é obvio, o Estado não pode ficar com prédios, automóveis, acções, entre outros bens, que servissem de pagamento dessas mesmas dívidas, uma vez que este precisa de meios financeiros para pagar também aos seus próprios credores nomeadamente aos seus funcionários, fornecedores, etc. Significa isto que o meio adequado e normal de pagamento

em cerca de 99,9% das hipóteses é evidentemente o dinheiro. Mas pode acontecer que em situações excepcionais perante uma determinada situação, o contribuinte possa efectuar o pagamento através de uma dação em pagamento. Desta forma, dação em cumprimento visa dar alguma coisa em cumprimento dessa obrigação e portanto o que pode acontecer, se o contribuinte não dispuser de dinheiro nem de nenhuma outra forma de pagamento, é o Estado aceitar o pagamento com determinado bem do devedor (ou seja é preciso que o credor tributário, que neste caso é o Estado, aceite, valide e avalie o bem que vai ser dado em pagamento para cumprimento dessa obrigação).

Por exemplo, imagine-se que o devedor tinha um prédio mas não tinha mais nenhuns meios financeiros, poderá, eventualmente, dar esse prédio para pagar uma determinada dívida ao Estado.

Quanto à compensação significa que é a possibilidade que existe de compensar dívidas fiscais, ou seja, a própria lei permite em certas circunstâncias compensar pagamentos. Por exemplo, imagine-se que se tem uma dívida ao Estado de IVA e ao mesmo tempo um crédito sobre o Estado de IVA ou IRS. É possível fazer essa compensação entre as dívidas, entre um crédito e um débito ao Estado e, portanto, anular ambas, ficando unicamente por saldar o que possa eventualmente sobejar desse acerto de contas.

No que respeita ao n.º 3, o mesmo dispõe que as dívidas fiscais podem ser pagas pelo próprio devedor, que, como é evidente, é a situação mais normal. Contudo, ninguém está impedido de efectuar pagamentos de dívidas fiscais por terceiros, o que significa que qualquer pessoa pode pagar as dívidas fiscais de outros desde que o queira. Quando se faz o pagamento por outrem, devem indicar-se os tributos e períodos de tributação a que se referem os pagamentos.

De acordo com o n.º 4, estabelece-se o ordenamento a que devem ser imputados os pagamentos, quando não se paga a dívida na sua integralidade.

Assim, quando se fala em dívida, tal implica que normalmente esta é constituída pela dívida do imposto, pelos juros e por outros encargos legais. Portanto, significa que nem sempre o devedor consegue pagar tudo e quando alguém deve uma determinada importância, mas que não consegue pagar na sua integralidade essa dívida, então a lei estabelece quais são os critérios de afectação da importância que o contribuinte entregou e que são os estabelecidos nas quatro alíneas do n.º 4.

Segundo o artigo 41.º as dívidas fiscais podem ser pagas pelo próprio ou por terceiros. Ao mesmo tempo a lei diz que "O terceiro que proceda ao pagamento das dívidas tributárias após o termo do prazo do pagamento voluntário fica sub-rogado nos direitos da administração tributária, desde que tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e obtido autorização do devedor ou prove interesse legítimo:" Isto traduz-se em que alguém que pague por terceiro desde que esteja mandatado e autorizado pelo devedor, no fundo ele pode ficar na posição do Estado enquanto credor da dívida. Sendo assim, fica com o direito de, caso venha a ser arrecadada essa importância, ser ele ressarcido do pagamento dessa mesma dívida.

No artigo 42.º podemos constatar que se pode pagar impostos a prestações. As regras são as seguintes: se de facto em certas circunstâncias a pessoa não conseguir cumprir as suas obrigações tributárias de uma só vez, poderá solicitar o pagamento em prestações da respectiva dívida nos termos que a lei fixar. Normalmente o que acontece é que de um modo geral a lei fixa uma possibilidade de pagamento em prestações entre mínimos e máximos conforme os valores em dívida. Em regra o que ocorre geralmente é que as prestações são no máximo de 3 anos, em casos muito excepcionais podem chegar a 5 anos. Contudo, também significa que, em regra, se passa a exigir ao contribuinte quando está a efectuar um pagamento prestacional, a apresentação de uma garantia bancária.

Seguidamente, o n.º 2 vem limitar substancialmente a possibilidade de haver pagamentos em prestações e dizer que não se aplica esta norma sempre que estejamos perante situações de dívidas de recursos próprios comunitários, ou seja, verbas pertencentes à União Europeia. Nos termos da lei também existe aqui um princípio de forte restrição em relação a todas as situações de retenção na fonte ou de impostos que sejam legalmente repercutidos a terceiros.

Que situações são estas?

São basicamente todas aquelas em que o devedor no fundo não é devedor daquela importância, não é uma dívida originária dele, mas é uma dívida originada ou por uma retenção na fonte, ou por um imposto que ele repercutiu a terceiros, como é o caso do IVA. Desta forma significa que vai entregar essa importância, ou seja, ele tem a obrigação de entregar ao Estado, determinado valor que reteve ou obteve, no fundo que recebeu do contribuinte, porque o imposto foi repercutido a terceiros. Nestes casos, o sujeito passivo é digamos apenas um veículo transitório que detém transitoriamente essa importância, que posteriormente terá de fazer a respectiva entrega ao Estado no período de imposto apropriado.

Nestes casos de impostos retidos ou repercutidos a terceiros, a regra é a da proibição de pagamentos a prestações. Todavia, há diversas exceções, aliás alargadas a partir de 2007, previstas no artigo 196.º do CPPT, mormente sempre que esteja em causa um processo de recuperação económica ou se demonstre dificuldade financeira excepcional e previsíveis económicas graves para o devedor, caso ele tivesse de pagar a prazo a dívida de imposto.

No que respeita ao artigo 43.º, este menciona que o pagamento indevido da prestação tributária, pode suceder e sucede, aliás frequentemente, sempre que haja liquidações de imposto que estejam mal feitas, isto é, quando a administração fiscal exija a um contribuinte um imposto que não é devido.

Então este artigo diz que sempre que o contribuinte vier no âmbito de um processo de reclamação ou de impugnação, isto é, no âmbito de um processo administrativo ou no âmbito de um processo judicial, questionar uma determinada liquidação feita pelos serviços e caso se venha a apurar que houve um erro imputável aos serviços do qual resulte o pagamento da dívida tributária num montante superior ao legalmente devido, então o princípio é idêntico àquele que existe para as dívidas dos contribuintes ao Estado e então, nesse caso concreto, este é também devedor de juros indemnizatórios.

O n.º2 vem exemplificar o que é se entende por ser um erro imputável aos serviços. Pode acontecer um erro imputável aos serviços, quando sejam os próprios serviços a enganarem-se. Por exemplo se se considerar que se está perante a liquidação de IRS mas que a máquina não funcionou correctamente, e não calculou devidamente o imposto, ou mesmo os próprios funcionários numa leitura errada dos documentos ou por qualquer outro motivo cortam vários benefícios fiscais, e efectuem uma liquidação com um reembolso inferior aquele que era esperado e correcto, ou mesmo com uma exigência de pagamento que não é devida, neste caso o erro é imputável aos serviços, uma vez que cortaram por lapso deles os benefícios, dados que estavam correctamente relevados.

Porém, também pode ocorrer por erro do próprio contribuinte, isto é, o próprio contribuinte pode enganar-se a preencher a declaração. Contudo, a lei considera também que, embora seja um erro efectuado pelo próprio contribuinte, caso este estivesse a agir de acordo com as orientações genéricas da administração tributária devidamente publicadas e se essas orientações gerassem ou levassem a que a pessoa cometesse um erro a favor da administração fiscal e não a favor do contribuinte então também se considera, neste caso concreto, que há um erro imputável aos serviços, porque a pessoa no fundo foi enganada por uma circular, por uma orientação administrativa dos próprios serviços. Supondo-se que os próprios serviços produzem uma circular, na qual evidenciam informação que posteriormente se vem a verificar que se

encontra incorrecta, contudo a pessoa cumpriu escrupulosamente aquilo que estava na orientação administrativa e mais tarde vem-se a verificar que tinha direito a receber mais, por exemplo, do que aquilo que tinha evidenciado, neste caso concreto, também é considerado um erro imputável aos serviços.

Depois a lei vem a mencionar mais algumas circunstâncias em que são devidos juros indemnizatórios (i) “Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos”, como se sabe, por exemplo, o IRS tem de ser devolvido até determinada data, supondo por exemplo que seria até finais de Agosto ou Setembro, se não for devolvido durante esse prazo, passa a vencer juros. (ii) “Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito “, neste caso, considera-se que é dada a razão pela administração fiscal ao contribuinte pelo que, a partir do trigésimo dia posterior, portanto, tem de ser emitida uma nota de crédito senão a situação podia eternizar-se. (iii) “Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectua mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável á administração tributária “, significa que, neste caso concreto, se a administração tributária nada disser mais de um ano, então também terá de pagar juros indemnizatórios.

Finalmente, o artigo 44.º estabelece a obrigatoriedade de o contribuinte pagar juros de mora se este não efectuar o pagamento do imposto no prazo legal, normalmente de um mês. Suponhamos que alguém é notificado para pagar o IRS, cujo prazo de pagamento voluntário termina a 2 de Dezembro. A partir de 3 de Dezembro ele incorre no pagamento de juros moratórios, cujo prazo máximo é de três anos, podendo chegar a cinco no caso de pagamentos a prestações por período superior a três anos.

2. A caducidade do direito à liquidação.

O artigo 45.º é um ponto muito importante na mecânica das garantias dos contribuintes, o qual se designa pelo problema da caducidade do direito à liquidação.

O direito à liquidação significa que o Estado tem o direito/dever de liquidar impostos, quando constata que o contribuinte o não fez ou que o fez do ponto de vista da administração em quantidade ou quantia insuficiente, face ao valor que do ponto de vista da administração seria o correcto. Imaginando-se que não se apresentava a declaração de impostos, isto daria ao Estado o direito de liquidar o imposto ao verificar que não se apresentou essa declaração de impostos pura e simplesmente. Por outro lado, imagine-se que se apresenta uma declaração de impostos e o Estado entende, por exemplo através de uma fiscalização, que essa declaração que se apresentou não corresponde inteiramente à realidade, e nesse caso, também a administração fiscal poderá corrigir essa declaração de impostos e dizer que se tinha declarado 100€, mas que na verdade devia ter-se declarado 150€ e portanto, seria necessário fazer uma liquidação adicional correctiva da declaração de impostos apresentada, e seguidamente ter-se-á de pagar mais imposto correspondente aquilo que essa liquidação deveria ter presente.

Segundo esta norma é preciso ter atenção ao seguinte, que não existe infinitamente a hipótese de correcção da declaração, isto é, existe um termo para efectuar a correcção. O prazo antigamente era de 5 anos. Com a LGT passou para 4 anos, simplesmente o que acontece é que, neste momento e de acordo com o nº 5 deste artigo, alarga-se bastante este prazo perante situações de inquérito criminal.

De qualquer forma é preciso ter muita atenção porque este aspecto da caducidade é vital quando estamos perante uma situação concreta num processo, importa deste logo verificar se existe a caducidade do direito à

liquidação por parte do Estado, porque se esta existir significa que a pessoa tem de invocar isso mesmo para não pagar.

Sendo assim, se, por exemplo, realmente se verifica que o Estado deveria ter liquidado uma dívida antes, mas só a vem liquidar 5 ou 6 anos depois de a mesma se constituir, então, nesse caso concreto, o contribuinte deve invocar tal facto para justificar não ter de pagar tal dívida.

Existem excepções para mais e para menos prazo em relação aos referidos 4 anos. Desde logo, o nº 2 tem uma excepção para menos que tem a ver com as situações em que sejam utilizados métodos indirectos de tributação, ou então se se trata de um erro evidenciado na declaração do próprio contribuinte. Se foi um erro que o próprio contribuinte evidenciou, significa que a administração fiscal poderia ela própria ter detectado esse erro e portanto encurtou o prazo de caducidade de direito á liquidação, para 3 anos.

O que se está a dizer no n.º 4 é que o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se deu o facto tributário nos impostos periódicos. Como impostos periódicos consideram-se o IRS e o IRC, por exemplo. Imaginando-se por exemplo um indivíduo que recebe honorários no mês de Novembro de 2002, que não declara, o que marca o prazo para a contagem dos 4 anos é a data de 31 de Dezembro. Neste caso, a administração fiscal teria até 31.12.2006 para efectuar a liquidação e notificá-la validamente ao contribuinte até essa data, sob pena de caducidade.

Se forem impostos que não sejam periódicos mas sim de obrigação única como por exemplo, o IMT, significa que em relação a esse imposto o prazo conta-se desde o dia em que ocorreu o facto tributário (embora, excepcionalmente, em relação ao IMT o prazo seja de 8 anos). Em relação ao IVA, ainda há uma outra particularidade, já que em vez de ser em relação ao período de 31 de Dezembro é mesmo em relação ao dia 1 de Janeiro ao ano seguinte.

O n.º 5 é um ponto bastante criticável. Surgiu uma norma que praticamente pode pôr quase completamente em causa o prazo de caducidade, uma vez que esta diz que " Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano." Repare-se que, hoje em dia, o que acontece é que é frequente qualquer ilícito fiscal poder ser considerado crime se a vantagem patrimonial para o sujeito passivo for superior a 15 000€. Ora, se a administração fiscal instaurar o inquérito criminal dentro do prazo de caducidade, esta fica suspensa nos moldes que acabámos de descrever. Todos sabemos que a justiça em Portugal é muito lenta, pelo que, com isto, se alarga desmesuradamente o referido prazo.

Complementarmente, na saga de diminuição dos direitos dos contribuintes, foi aditado o n.º 6 a este artigo, que vem determinar que a notificação se considera feita, não no dia em que ocorra efectivamente, mas sempre que seja por carta sob registo, no terceiro dia posterior ao do registo, ainda que o contribuinte não haja sido efectivamente notificado.

Por seu turno, o artigo 46º, vem alargar, em caso de inspecção externa, o prazo de caducidade, porquanto, enquanto durar a inspecção e desde que esta não dure mais de seis meses desde a notificação ao contribuinte da ordem de serviço, o prazo de caducidade suspende-se.

Exemplificando, o contribuinte A é notificado de que vai ser sujeito a inspecção externa em 2.12.2007. A inspecção inicia-se a 2.2.2008 e termina a 2.4.2008. Logo, o prazo de caducidade suspendeu a contagem pelo que a liquidação poder-se-à fazer, caso a caducidade ocorresse em circunstâncias normais, até 31.12.2007, por mais 30 dias após 2.4.2008 (período que vai de 2.12.2007 até 31.12.2007, que acresce ao termo da inspecção, 2.4.2008).

Se, porém, a inspecção externa durar mais de 6 meses, então o prazo de caducidade volta a ser de 4 anos, sem esta dilação que acabámos de ver. Exemplificando, de novo, se a inspecção tivesse terminado em Setembro de 2008, então o prazo de caducidade teria ocorrido em 31.12.2007, sem qualquer aditamento.

Além disso, podem ainda ocorrer outras causas de suspensão da caducidade, que são as relatadas no nº 2 do mesmo preceito.

3. A prescrição.

A caducidade é a impossibilidade que o Estado tem de liquidar um determinado tributo por virtude do decurso do tempo entretanto decorrido entre o momento em que ocorreu o facto tributário e o momento em que o Estado, por assim dizer, despertou para a situação e procura efectuar a liquidação do imposto.

Diferente é a situação da prescrição. Neste caso, o Estado efectuou a liquidação do imposto, notificou-o validamente ao contribuinte. Porém, por esquecimento ou por acto deliberado do contribuinte, este não efectuou o respectivo pagamento.

Consequentemente, a lei determina um prazo para que o Estado possa efectivar a cobrança que é, em regra, de oito anos (ver artigo 48.º, n.º 1), salvo se outro não for estabelecido na lei, contando-se este prazo nos mesmos moldes, anteriormente descritos, para a contagem do prazo de caducidade.

Porém, o prazo de prescrição, é interrompido nos termos do n.º 1 do artigo 49.º, ou seja, sempre que o contribuinte seja citado, reclame, interponha recurso hierárquico, impugne judicialmente ou haja um procedimento de revisão oficiosa do tributo.

Porém, até 1.1.2007, se o processo se encontrasse parado por período superior a um ano por causa não imputável ao contribuinte, tal facto fazia cessar o efeito suspensivo, retomando-se a contagem, o que na prática equivalia a contar oito anos, mais um correspondente ao prazo máximo de suspensão. Porém, este normativo foi revogado, pelo o prazo prescricional alarga-se desmesuradamente, já que, se a administração fiscal ou os tribunais não decidirem, o prazo de prescrição interrompe-se até que a administração ou os tribunais decidam.

Todavia, nos termos do nº 3 do artigo 49º da LGT, a interrupção da contagem do prazo de prescrição só ocorre uma única vez e refere-se ao primeiro facto, sucedendo que outras causas suspensivas já não produzirão o respectivo efeito.

Imaginemos que o contribuinte reclama. Neste caso, a reclamação, enquanto estiver pendente, interrompe o prazo de prescrição. Se vier a ser decidida ao fim de 1 ano, tal vale por dizer que o prazo prescricional se alarga nessa medida (1 ano). Se seguidamente o contribuinte impugnar, esta já não entra para o cômputo do prazo de suspensão.

VIII

Garantias da prestação tributária

1. As garantias em geral. A penhora e a hipoteca.

Vamos agora abordar um outro ponto que tem a ver com as garantias da Administração Tributária. Ou seja, basicamente, nestes artigos, do 50.º ao 53.º, nós estamos aqui a tratar de um aspecto que é o seguinte: O Estado pode procurar arrecadar as respectivas receitas de acordo com as regras que se encontram previstas na lei. Além disso, o Estado pode procurar garantir o seu

direito à prestação tributária através de procedimentos, previstos em lei, através dos quais o património do devedor possa responder, prioritariamente, por essas dívidas.

Desde logo, o art.º 50.º refere que, pelas dívidas do contribuinte, o que responde, em princípio, é o património desse mesmo devedor. Portanto, significa que o património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários. Mas encontramos também outro tipo de garantias específicas destinadas a acautelar de forma mais precisa o crédito tributário. Assim, para certos impostos, encontram-se previstos privilégios creditórios, quer no Código Civil, quer nas leis tributárias. É o caso, nomeadamente, dos impostos sobre o património, em que se encontram previstos privilégios creditórios incidentes sobre os imóveis. Isto é, se eu tiver uma dívida de IMI, como essa dívida de imposto resulta de um pagamento que era devido porque eu sou proprietário de um imóvel então, nesse caso, o próprio património imobiliário, o próprio imóvel, poderá responder perante a dívida. Por isso é que aqui se está a dizer que é um privilégio creditório, portanto, é um privilégio que o Estado tem de se ressarcir, em primeiro lugar, das suas dívidas, através do património que está a garantir a dívida fiscal. A propósito da segunda alínea do n.º2 deste art.º 50.º, importa fazer uma breve digressão em torno do regime garantístico do Estado. Durante muitos anos, o Estado munuiu-se de muitas garantias prévias, e fê-lo através de situações estabelecidas na lei de tal sorte que o Estado tinha prevalência, face aos outros credores. Assim, quando havia uma dívida e se chegava à fase de execução, o que ocorria era basicamente isto: os créditos do Estado tinham, por força da lei, prevalência sobre quaisquer outros, pelo que ele era o primeiro a ser ressarcido das dívidas através do património do devedor. Essa situação foi posta em crise, até por acórdãos do Tribunal Constitucional e, portanto, foi necessário dar a volta a essa situação e, hoje, encontramos-nos numa situação em que o Estado é tratado como qualquer outro credor. Ou seja, o Estado tem de lançar mão dos procedimentos que a lei lhe concede caso queira ter um privilégio em relação a outros credores. Todos nós sabemos que, por exemplo, quando alguém compra uma casa, faz uma

hipoteca dessa casa a favor do banco, se lhe pediu um empréstimo. Portanto, o que, aqui, a lei está a dizer é que o Estado, nos termos da alínea b) do Art.50º, também o pode fazer, caso queira garantir com mais efectividade um crédito tributário e o devedor tenha bens susceptíveis de serem hipotecados ou penhorados. Nós verificamos que o Estado lança mão, com muita frequência, do penhor ou de hipotecas legais sobre determinados bens com vista a exigir, mais tarde, ou poder exigir mais tarde, o cumprimento da obrigação tributária por parte do cidadão.

2. As providências cautelares.

Nos termos do art.º 51.º pode o Estado tomar providências cautelares, isto é, adoptar alguns procedimentos, quando veja que, eventualmente, o património do devedor se pode dissipar, ou podem desaparecer documentos ou papéis, registos, que sejam importantes para um determinado caso. E então, mesmo antes de haver os procedimentos formais que vimos há pouco, penhoras, hipotecas, etc., pode o Estado lançar mão de providências cautelares para garantia dos créditos tributários, ou para evitar a destruição, o extravio de documentos e outros elementos. Evidentemente, que essas providências cautelares têm de ser proporcionais, ou seja, se eu estou a lidar, por exemplo, com uma situação de valor pouco significativo, não fará muito sentido estar a lançar mão de uma providência cautelar, por exemplo, de um arresto de um bem, por exemplo, que valha muito mais dinheiro que a dívida em concreto daquele caso. Portanto, estas providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito, ou seja, se o contribuinte tiver créditos tributários sobre a Administração Fiscal, pode a Administração Fiscal não passar esses créditos tributários para as mãos do contribuinte até que a situação tenha sido regularizada.

3. As garantias.

Um outro ponto que também é muito importante tem a ver com uma situação que nós depois vamos analisar mais detidamente que é a prestação de garantia para assegurar a devida cobrança da prestação tributária. Ora bem, este é um ponto que também tem bastante aplicação prática e que tem que ver com o seguinte: Nos termos do art. 52.º, quando há um litígio com a Administração Fiscal, ou quando há, por exemplo, um processo de execução fiscal, o contribuinte lança mão de procedimentos como o processo de reclamação, impugnação, recurso hierárquico, ou de oposição à execução fiscal. Explicaremos adiante detalhadamente cada um destes procedimentos. Diremos, por ora, que são os meios de que o contribuinte se serve para contestar a decisão da Administração com a qual não concorda. Simplesmente, não é pelo simples facto de reclamar ou impugnar (neste último caso, junto de tribunal fiscal), que a acção se suspende e, conseqüentemente, o que sucede é que o Estado pode desencadear todo o tipo de procedimentos conducentes a arrecadar a dívida, designadamente penhorando e depois vendendo património do devedor. Para que possa obstar a isso, o contribuinte terá de prestar garantia, a qual, nos termos do CPPT, será em regra uma garantia bancária ou uma caução, ou qualquer meio idóneo para justamente garantir a dívida tributária.

Sucedem, ainda, que nos termos do art. 52.º, a garantia poderá ter de ser reforçada quando se mostre insuficiente para o fim para que foi constituída. Em contrapartida pode ser diminuída caso se verifique que o montante da dívida diminuiu. Finalmente, sempre que o devedor não tenha meios económicos para prestar garantia, poderá ser dispensado da prestação da mesma, pela Administração Fiscal, a seu requerimento.

Por último, há que ter em conta o disposto no art. 53.º que permite ao contribuinte, nas condições limitadas aí previstas, ser ressarcido dos custos com a prestação da garantia bancária, caso a sua causa mereça provimento administrativo ou judicial e desde que haja mantido a garantia por período

superior a três anos. O valor da indemnização tem o limite previsto no n.º 3 do art.º 53.º.

IX

O procedimento tributário. Regras gerais.

1. Âmbito e forma do procedimento.

O art.º 54.º decompõe quais são os diversos procedimentos em que se desdobra esta análise. Fazem parte do elenco dos procedimentos tributários as acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributárias, a liquidação dos tributos, a revisão oficiosa ou por iniciativa dos interessados dos actos tributários, o reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais, a emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributável, as reclamações e os recursos hierárquicos, a avaliação directa ou indirecta dos rendimentos e a cobrança das obrigações tributárias.

Sumariamente:

No âmbito do procedimento tributário, temos tudo aquilo que respeita a acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributárias, por exemplo, sempre que haja fiscalização tributária é necessário que esta fiscalização seja precedida de um conjunto de actos preparatórios, sem os quais a fiscalização não pode arrancar. Têm de ser actos que são regulamentados, quer na própria Lei Geral Tributária, quer num diploma especial – RCPIT

(Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), que se estudará ulteriormente.

Actos preparatórios da inspecção, tais como: é preciso notificar o sujeito passivo de que ele vai ser sujeito a uma inspecção externa e de que essa inspecção externa vai incidir sobre o imposto X e referente ao ano ou anos Y e Z. As regras podem ser complementares, no sentido de que, após a fiscalização, existe um conjunto de actos que são necessários efectuar antes de haver a liquidação do próprio tributo, nomeadamente todos aqueles que respeitam à audiência prévia do contribuinte.

O acto de liquidação – consiste no acto tributário por excelência em que o contribuinte é notificado de que lhe foi liquidado um determinado imposto, materializado através do envio da nota de liquidação, através da qual ele fica a saber quanto é o imposto que tem de pagar ou, eventualmente, de ser reembolsado.

A revisão oficiosa ou por iniciativa dos interessados dos actos tributários, ou seja, na realidade, os actos tributários podem ser revistos, por iniciativa da Administração, se tiver consciência de que cometeu um erro ou a pedido do próprio contribuinte, no âmbito de um procedimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico.

O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais: para se obter alguns benefícios fiscais, que não sejam automáticos, ter-se-á de organizar um certo procedimento administrativo com vista a operar-se o reconhecimento do benefício. Em regra, o contribuinte solicita que lhe seja reconhecido o benefício, fazendo a prova de que preenche as condições para o obter. Em contrapartida, se lhe foi concedido determinado benefício, se o mesmo é revogado, também tem de haver um procedimento próprio, que garanta os direitos do contribuinte, designadamente através da notificação ao mesmo da intenção de o revogar, em ordem a que ele se pronuncie, da notificação ao contribuinte do acto definitivo, etc.

A emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária: em relação a alguns actos tributários nem sempre os mesmos se materializam numa liquidação, e pode haver a necessidade de atacar esse acto tributário de uma forma autónoma por parte do contribuinte, caso não concorde com o acto tributário em si.

Por exemplo: no âmbito de uma fusão, existe um normativo que dispõe que o Ministro das Finanças pode conceder a dedução dos prejuízos fiscais da empresa que se incorpora na esfera da incorporante. Todavia, para que isso possa suceder, para que a nova empresa possa deduzir esses prejuízos fiscais, importa que isso seja autorizado pelo Ministro. Caso tal lhe venha a ser indeferido, o contribuinte terá também o direito de atacar tal acto, pelo que o procedimento também está previsto.

A avaliação directa ou indirecta da matéria tributável: em regra, em 90% dos casos, a avaliação que é feita da matéria tributável dos contribuintes é a chamada avaliação directa, ou seja, é a partir das declarações dos contribuintes e de acordo com os elementos que ele dispõe, ou da análise da contabilidade, que se vem a apurar o resultado fiscal final do contribuinte. Nem sempre isso é possível. Por exemplo, uma pessoa que não tenha contabilidade organizada, estando legalmente obrigada a tê-la, a Administração Fiscal, nesse caso concreto, não pode calcular a matéria tributável do contribuinte através de uma avaliação directa, porque a avaliação directa pressupunha a análise da contabilidade, e não existindo esta, a Administração terá de determinar a matéria colectável através dos chamados métodos indirectos, através de indicadores ou índices que permitam de forma indirecta presumir qual a matéria colectável aproximada da realidade. Será matéria a que daremos atenção em momento ulterior.

Regras respeitantes à cobrança : a Administração Fiscal tem um determinado prazo para cobrar os impostos e os contribuintes têm um determinado prazo

para os pagar. Existem também regras para, no caso de o contribuinte não pagar e a Administração passar a uma outra fase, chamada fase da cobrança coerciva.

O art.º 55.º estabelece os princípios do procedimento tributário, os quais visam a prossecução do interesse publico e que são:

- ✚ Da legalidade, estes procedimentos têm de estar previstos na lei e têm de ser cumpridos de acordo com o que a lei estipula;
- ✚ Da igualdade, ou seja, não se pode tratar um contribuinte de forma diferenciada em relação a outro;
- ✚ Da proporcionalidade, isto é, não faz sentido, por exemplo, numa execução fiscal, se o contribuinte tiver uma dívida pequena, penhorar bens de valor muito superior para procurar cobrar a dívida;
- ✚ Da justiça, no sentido de que deve procurar atingir-se a verdadeira situação do contribuinte;
- ✚ Da imparcialidade, ou seja, de que a administração fiscal tem de comportar-se de maneira a não prejudicar ou beneficiar o contribuinte;
- ✚ Da celeridade, de maneira a atingir o final do procedimento dentro dos prazos legais e razoáveis.

2. O princípio da decisão. Prazos e forma de contagem.

Um outro princípio que existe no procedimento tributário, previsto no art. 56.º, tem a ver com as exposições, as reclamações, etc., que os contribuintes efectuem, e em relação às quais a Administração Tributária terá de lhes dar resposta e produzir uma decisão. Em princípio, a resposta deveria ser dada no prazo de 6 meses, no entanto, nem sempre isso acontece, muitas das vezes o prazo é bastante mais dilatado. A Administração Fiscal tem de procurar responder às pretensões dos contribuintes e esse dever só não existe quando a Administração Tributária, nos termos do nº1, se tiver pronunciado há menos de

2 anos sobre pedido do mesmo contribuinte e sobre a mesma matéria e se tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário. Se, entretanto, já decorreu o prazo legal de revisão, a Administração Fiscal também pode não responder.

A norma do n.º3 do **art. 57.º**, diz que os prazos, no procedimento tributário, são prazos contínuos e contam-se nos termos do Código Civil. Quer isto dizer, que perante uma reclamação ou perante uma impugnação, quando se está a falar de 90 ou 120 dias, significa que o prazo é um prazo corrido, contínuo, isto é, não interrompe em sábados, nem domingos, nem feriados.

O dia em que o contribuinte foi notificado não conta, começando o prazo a correr no dia imediatamente a seguir.

Por outro lado, se uma pessoa efectuar um requerimento e se a Administração Fiscal não responder no prazo de 6 meses, nos termos do n.º5 do art. 57.º, considera-se que o mesmo é objecto de indeferimento tácito, com isto, o contribuinte já tem o direito de impugnar judicialmente.

3. Princípios do inquisitório e da colaboração.

O **art. 58.º** fala do princípio do inquisitório, e este principio tem a ver com o seguinte: quando a Administração Fiscal está a lidar com uma determinada situação, é obrigação desta procurar realizar as diligências para a descoberta da verdade material. A Administração Fiscal, perante uma determinada situação, não deve ficar só pela aparência, deve procurar saber, a bem do contribuinte, ou a bem da Administração, qual é a realidade. A obrigação da Administração é apurar, realmente, a situação efectiva do contribuinte.

O **art. 59.º** tem a ver com a colaboração recíproca, isto é, a colaboração que a Administração Fiscal presta aos contribuintes e, em contrapartida, a

obrigatoriedade que os contribuintes têm de, em certas circunstâncias, prestar colaboração à Administração Fiscal.

As declarações dos contribuintes, até prova em contrário, presumem-se de boa fé, quando apresentamos uma declaração de impostos não há razão para a Administração Fiscal desconfiar, à partida, que o que se está a declarar não é verdadeiro.

Esta colaboração da Administração Fiscal para com o contribuinte, traduz-se em:

- ✚ Informar pública, regular e atempadamente dos direitos e obrigações dos contribuintes;
- ✚ A publicar, no prazo de 6 meses, orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias: estas orientações genéricas ocorrem no sentido de uniformizar os procedimentos da própria Administração, de maneira a que, por exemplo, a Repartição de Lisboa não venha a agir de modo diferente da Repartição da Amadora. Têm de publicar as orientações para padronizar as respostas e também servir aos próprios contribuintes para que os contribuintes saibam como trataram casos anteriores.
- ✚ A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
- ✚ A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;
- ✚ A informação vinculativa sobre as situações tributárias (art. 68.º da LGT);
- ✚ O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- ✚ O acesso pessoal ou através de representante, aos seus próprios dossiers fiscais ou de quem tenhamos interesse, desde que isso seja atendível, designadamente face ao sigilo fiscal;
- ✚ A criação, por lei, de regimes simplificados de tributação, o que já existe hoje em dia;

- ✚ A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais;
- ✚ O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhe respeitem;
- ✚ A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, ou seja, antes de se iniciar uma inspecção externa ao contribuinte, é necessário avisá-lo com alguma antecedência, para que ele saiba, designadamente, em relação a que tributo vai ser inspeccionado.

A colaboração dos contribuintes para com a administração tributária comporta, fundamentalmente, dois aspectos:

- ✚ O cumprimento das obrigações acessórias, que se traduz, não só em preencher as declarações e os mapas, como também, ter os elementos de escrita devidamente acertados e em dia;
- ✚ Prestar esclarecimentos sobre a sua situação tributária, sempre que for chamado a fazê-lo.

As informações vinculativas, os benefícios fiscais, o esclarecimento sobre as normas podem ser publicados no Diário da República, ou em alternativa, como o Ministro das Finanças entender. Em regra, têm-no sido no site da DGCI na Internet.

4. O princípio da participação.

Princípio da participação – antes da decisão final de um processo por parte da Direcção-Geral dos Impostos ou das Alfândegas, essa decisão final tem de ser antecedida da participação dos contribuintes na própria decisão.

Os contribuintes têm de ter um direito de audição prévia, antes da decisão da Direcção-Geral sobre um processo que interesse a um determinada contribuinte, o próprio contribuinte tem o direito de ser ouvido antes, de maneira a que, caso queira, forneça os elementos que entender para que a Administração Fiscal possa, eventualmente, ainda corrigir a decisão.

A regra em relação a estes processos é a seguinte:

Por exemplo: existe um determinado relatório de inspecção. Essa inspecção chega à conclusão de que o contribuinte tem determinadas irregularidades. Antes de haver uma decisão final sobre esse processo de inspecção, o contribuinte vai ser ouvido em relação ao respectivo relatório, em termos de se pronunciar quanto à validade das conclusões e, caso queira, poderá ir junto da Administração e dar os seus contra-argumentos em relação ao relatório. Esta é obrigada a apreciar essa contra-argumentação e depois pode aceitar ou não aceitar. Se não aceitar tem de dizer o motivo pelo qual tomou essa decisão. Se a aceitar tem de alterar as conclusões do relatório final. Por fim, seguir-se-á a liquidação do imposto. Esta liquidação, como já foi precedida de um relatório de inspecção, que já foi notificado ao contribuinte, não precisa de ser outra vez precedida de audiência prévia.

Entramos, agora, noutra matéria do processo tributário, que respeita aos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Assim, o **art. 61.º** respeita à competência tributária.

A incompetência que neste artigo se fala é uma incompetência territorial ou em razão da matéria.

Exemplo: um contribuinte que reside no Montijo apresentar uma reclamação em Lisboa.

Quando se fala em incompetência é a incompetência territorial, qualquer contribuinte dirigir mal uma reclamação, ou uma exposição, a uma entidade que não é a competente para decidir.

Quando se fala de incompetência tributária, é no sentido de dizer que o órgão competente, será o órgão da localidade onde reside ou onde se situa a sede da empresa ou, tratando-se de imóveis, do local físico em que estes se situam.

Nestes casos, de incompetência tributária, a obrigação da entidade pública é a de remeter, nos termos do art.º 61.º, para a entidade competente. O contribuinte não perde o de recurso. Essa reclamação mantém-se válida, porque a entidade terá, oficiosamente, um prazo de 48 horas, para remeter para o órgão competente, em razão da matéria ou do território.

Finalmente uma brevíssima referência ao artigo 62.º, que estabelece que a entidade competente para decidir pode, sempre que a lei não proíba, delegar os respectivos poderes para o inferior hierárquico imediato, cabendo a este decidir como se se tratasse do superior. Este despacho de delegação deverá ser publicado em Diário da República, sob pena de os actos praticados pelo inferior hierárquico não serem válidos. A entidade em relação à qual foi proferido despacho de delegação poderá, por seu turno, subdelegar tais poderes, desde que o delegante autorize e a lei não proíba.

X

A inspecção. O acesso à informação bancária

1. A inspecção.

Comçar-se-à por referir que a Administração Fiscal tem um vasto conjunto de poderes quando desenvolve um procedimento inspetivo, que vêm elencados no artigo 63.º, designadamente aceder às instalações do contribuinte, examinar os seus livros de contabilidade, testar o sistema informático, solicitar a colaboração de entidades públicas que se mostrem necessárias para apurar a situação tributária do inspeccionado, requisitar documentos de notários, conservadores e de outras entidades e utilizar as instalações da entidade inspeccionada, se necessário.

2. O acesso às contas bancárias.

Basicamente, depois do elenco destes poderes, no n.º 1, temos depois um conjunto de números e de outros artigos que se referem sobretudo ao acesso às contas bancárias. Esta matéria sofreu, ao longo dos últimos anos uma evolução significativa.

Tal significa que começámos por ter uma legislação, em matéria de acesso às contas muito restritiva, isto é, a Administração Fiscal só poderia aceder às contas bancárias com autorização do próprio contribuinte, ou, em alternativa, com acesso autorizado pelo juiz.

Foi assim durante muitos anos. À medida que as coisas foram evoluindo e o país se foi apercebendo com a comparação com outros países da EU e fora da EU, que o nosso sistema era demasiado restritivo, este foi evoluindo e começou a distinguir entre duas situações. Algumas situações careciam ainda de

autorização do contribuinte ou no caso de não haver autorização do mesmo, poderia ser suprida essa autorização para uma decisão da própria Administração Fiscal, no sentido de aceder às contas, sobretudo nas situações em que houvesse, por exemplo, indícios da prática de crime fiscal. Nas restantes, continuava a ser necessária a autorização judicial prévia. Basicamente, era a situação que vigorou até 2005. Os contribuintes genericamente, caso a Administração Fiscal procurasse aceder às contas bancárias, tinham o direito, antes de isso acontecer, de poder intentar uma acção junto de um juiz, no sentido de procurar parar o acesso às contas bancárias. Significava que o acesso às contas poderia dar-se, mas o contribuinte, ao ter conhecimento dessa tentativa de acesso às contas bancárias, para a qual era notificado no sentido de dar autorização, nomeadamente com o fundamento de que havia eventual ilícito de natureza criminal, poderia suspender esse efeito com um recurso para o Tribunal, que decidiria se havia ou não fundamento para tal acesso. A jurisprudência, no âmbito de tal legislação, tem sido muito restritiva, pelo que não tem sido fácil à Administração Fiscal, no âmbito da legislação até então em vigor, aceder às contas bancárias. Para mais desenvolvimentos, veja-se a jurisprudência dos tribunais, no site www.dgsi.pt.

Com as alterações de 2005, facilitou-se mais o acesso, por parte da Administração Fiscal, às contas dos contribuintes.

Esta matéria é tratada basicamente no artigo 63.º B, e dentro do 63.ºB o n.º 1, dispõe o seguinte: “que a Administração Tributária tem o poder de aceder directamente, sem o consentimento do próprio contribuinte, aos elementos protegidos pelo sigilo bancário, quando existem indícios da prática de crime tributário ou quando existam factos concretamente identificados indiciadores do facto de veracidade do declarado”.

Nos termos do n.º 4, do mesmo artigo, as decisões da Administração Tributária, referidos nos números anteriores, devem ser fundamentadas, com

expressa menção dos motivos concretos que o justificam e são da competência do director-geral dos impostos ou do director-geral das Alfandegas, ou seus substitutos, sem possibilidade de delegação. Isto é, significa que, quando o director-geral dos impostos ou o director-geral das Alfandegas entendem que estão encontrados pressupostos para o acesso às contas bancárias, têm de fundamentar a decisão e, a partir daí, se ela não for fundamentada ou se for mal fundamentada, isto é, não suficientemente justificada, na óptica do contribuinte, o mesmo pode, evidentemente, ir para Tribunal.

Estas acções, intentadas junto de um tribunal fiscal, não têm de ser subscritas para um advogado, é uma das poucas excepções. Quanto ao recurso da decisão tomada em 1.^a, a mesma já terá de ser subscrita por advogado.

Temos três graus de intervenção nas contas bancárias:

-A do n.º 1: que não depende da autorização do contribuinte. Não só não depende da autorização do contribuinte, como, nos termos n.º 5, deste mesmo artigo 63.ºB, nem sequer depende da prévia audiência. Uma coisa é o consentimento, outra é a prévia audiência. O contribuinte pode vir a saber por terceiros de que na realidade de que houve o acesso à conta bancária, por exemplo, o próprio gerente do banco diga que recebeu uma ordem para abrir a conta bancária.

No n.º 1, não depende nem de consentimento nem de audiência prévia do contribuinte.

No n.º 2, não depende do consentimento do contribuinte mas depende já de audiência prévia. A Administração Tributária tem o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos, quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados,

havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito. Nestas situações, imagine-se que tenho um PPR e que o Fisco precisa de verificar se a conta foi movimentada fora das circunstâncias previstas, nesse caso pode aceder às contas bancárias.

Nesta segunda situação, do n.º 2, significa que não depende autorização do contribuinte, mas depende de audiência prévia.

No n.º 3, a Administração Tributária ainda pode aceder às contas, nas situações de recusa de exibição dos documentos, ou de autorização para a sua consulta, quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do art.º 88.º. Isto é, quando não haja registos contabilísticos, quando os registos contabilísticos, supostamente, são falsos.

Quando se verificar a situação prevista na alínea f) do art.º 87.º, ou seja, a existência, não justificada, de uma divergência entre rendimentos e o acréscimo do património.

Portanto, se houver uma divergência entre o acréscimo do património e os rendimentos que o contribuinte declarar, também é susceptível o acesso às contas bancárias por parte do Fisco.

Quando, para efeitos fiscais, seja necessário comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza, também será possível o acesso.

Nestes casos concretos o que acontece é o seguinte: o contribuinte também não tem de dar autorização, o consentimento do acesso às contas, mas tem de ser ouvido anteriormente, há uma audiência prévia. O que acontece neste caso específico do nº3, ao contrário do que acontece nos outros, é que o contribuinte pode intentar uma acção junto do Tribunal, pode pedir ao Tribunal que aprecie se realmente a Administração Fiscal deve ou não aceder às contas

e neste caso específico do n.º 3, o efeito da acção é o efeito suspensivo, ou seja, enquanto não houver do Tribunal uma decisão, o Fisco não pode aceder às contas bancárias.

Neste art.º 63.º, n.º 6, estão previstas as formas de notificação.

As instituições financeiras têm de ser notificadas para fornecer os elementos respeitantes à informação bancária, no caso de, obviamente, a Administração Fiscal ter acesso a essas contas bancárias.

Posteriormente, foi de novo modificado o regime de acesso às contas bancárias, ao que julgamos saber sem que o modelo que foi instituído na actual redacção do artigo 63º-B da LGT pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro venha a constituir a solução definitiva.

Com tantas modificações em tão pouco tempo, não deixa de ser curioso que o legislador se mostre permanentemente insatisfeito com as soluções que preconiza, mas, ao mesmo tempo, não tenha a coragem de dar o último passo, qual seja o de conceder o acesso sem restrições às contas bancárias de qualquer contribuinte, sem que para tanto tenha de se munir de uma justificação. Aliás, na nossa vizinha Espanha o acesso é mesmo feito “on line”. O reverso da facilitação no acesso às contas bancárias está, evidentemente, num acréscimo dos movimentos em “dinheiro vivo” que não deixarão, em princípio, qualquer rasto e num aumento da economia paralela.

Qual o regime presentemente em vigor? Hoje em dia temos que a generalidade das situações já permite o acesso às contas bancárias, carecendo exclusivamente que o despacho fundamentado do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral dos Impostos das Alfândegas seja comunicado ao contribuinte, no prazo de 30 dias após a sua emissão, sem que haja necessidade de o contribuinte dar a sua anuência. Tal resulta do nº 4 do mencionado artigo 63º-B.

Quais as situações em que a Administração Fiscal pode aceder livremente às contas, se bem que precedidas do despacho do Director-Geral, devidamente fundamentado e nos moldes acabados de enunciar?

São basicamente as que a seguir se enunciam:

- quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos patrimoniais não justificados;
- quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos de sujeitos passivos de IRS ou de IRC com contabilidade organizada;
- quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regras fiscais privilegiadas de que o contribuinte usufrua;
- quando não se consiga efectuar uma comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e em geral quando se mostrem reunidos os pressupostos para aplicação de métodos indirectos.

Sucedem que, caso o contribuinte assim o entenda, este pode recorrer para tribunal, mas tal recurso tem efeito meramente devolutivo. No caso de o tribunal vir a dar razão ao contribuinte, “os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte” (cfr. nº 6 do artigo citado).

3- Outras situações.

O art. 63.º-A tem a ver com as transferências transfronteiriças de movimentos de capitais e de cartões de débito e crédito.

Em relação à primeira situação, tinha de ser publicado em portaria do Ministro das Finanças, que regulasse como seria disponibilizada a informação da movimentação de contas bancárias, isto é, de depósitos, efectuados a partir do estrangeiro em contas nacionais. Tal significa que, nos termos deste artigo, o que aqui se está a dizer, é que se por exemplo, o contribuinte receber na conta bancária um movimento que venha de fora do país, é supostamente obrigatório fornecer essa informação à Administração Fiscal, porque os movimentos de capitais quando vêm do exterior são mais difíceis de controlar.

Todavia, como até hoje tal portaria não foi publicada, tal vale por dizer que ainda não se encontra em vigor a primeira parte deste normativo.

A segunda situação tem a ver com a possibilidade de o Fisco aceder à informação que será disponibilizada pelas entidades que gerem os cartões de débito e de crédito. Pretende-se verificar se o somatório dos movimentos daqueles cartões de crédito e de débito utilizados para fazer compras numa dada loja, por exemplo, se foram relevados pelo comerciante como proveitos.

O art. 63.º-C tem a ver com a obrigatoriedade, que entretanto foi criada, de os sujeitos passivos de IRS, dispondo de contabilidade organizada, ou os sujeitos passivos de IRC, terem uma conta através da qual se fazem todos os movimentos empresariais respeitantes à empresa ou ao empresário em nome individual.

Evidentemente, que no caso de um empresário em nome individual poderia haver uma confusão grande entre as contas particulares e as contas da sua actividade.

O que aqui se está a dizer é que, o contribuinte, tem que ter uma ou mais contas afectas aquela actividade. O que acontece é que ele tem que ter pelo menos uma conta afecta à actividade profissional, para que distinga claramente, os movimentos profissionais dos particulares.

Por exemplo: um empresário em nome individual tem as suas contas pessoais e tem de ter pelo menos uma conta onde lhe entrem todos os proveitos e em contrapartida onde lhe sejam efectuados os lançamentos respeitantes a custos dessa mesma actividade. E é através desta conta que também devem ser feitos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimo e adiantamentos por conta dos sócios.

Estabelece-se no nº 3 que, todos os pagamentos que respeitem a 20 vezes a retribuição mensal mínima, 403 € x 20, terão de ser feitos de maneira a identificar o destinatário e só podem ser feitos por transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo, para que se saiba quem foi o beneficiário desse rendimento.

4- A confidencialidade.

Art.º 64.º: qualquer funcionário das finanças é obrigado ao dever de sigilo. Violar este dever implica uma prática criminal.

O dever de confidencialidade, existe sobre todos os funcionários. Quando se fala de dever de sigilo fiscal, também abarca o dever de sigilo bancário que tenha advindo de ter acesso às informações bancárias por via da sua actividade profissional.

O dever de sigilo cessa no caso da autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária, isto é se for o próprio contribuinte a autorizar que divulguem – pode haver interesse da parte do contribuinte.

Cessa também no caso de cooperação legal com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes, isto é o que acontece cada vez mais sempre que a informação fiscal é cruzável com outras entidades, nomeadamente a Segurança Social, ou a Polícia Judiciária.

Igualmente, cessa quando há procedimentos de assistência mútua e cooperação da Administração Tributária com as administrações de outros países. A troca de informações, neste momento até é obrigatória. Por exemplo: os depósitos de estrangeiros feitos em Portugal, nos termos da directiva da poupança, eles são comunicáveis a outros Estados.

Finalmente, cessa quando há colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e do Código de Processo penal, isto é, se o juiz determinar o acesso às contas bancárias, aos elementos protegidos por sigilo bancário, a Administração Fiscal não poderá dizer que não os fornece.

O n.º 5 é uma clarificação de que as listagens dos chamados contribuintes devedores, não contende com o dever de confidencialidade.

XI

Legitimidade processual. O procedimento. A decisão do procedimento.

Artigo 65.º - Legitimidade

Deste artigo importa reter que:

- Existe legitimidade dos sujeitos passivos na relação jurídica tributária, bem como de outras pessoas que provem ter um interesse legalmente protegido.

No artigo 66.º - Actos interlocutórios:

- Actos Interlocutórios: Significa que são actos que não são finais, ou seja, são praticados ao longo do processo, pode-se reclamar dos mesmos, mas de maneira geral o que acontece é que o que produz efeitos é realmente o acto de liquidação (acto final) do procedimento, do qual se pode recorrer ou impugnar.

Artigo 67.º - Direito à informação

- Significa que o contribuinte pode ser informado a todo o passo da situação em que se encontra o processo respeitante à sua pessoa e que a resposta tem que ser dada, se a questão for colocada por escrito, no prazo dos dez dias (algo que não é geralmente cumprido).

Artigo 68.º - Informações Vinculativas

Significa que o contribuinte pode solicitar em certas circunstâncias que a Administração Fiscal o informe se o procedimento que ele se propõe adoptar em relação a determinada situação fiscal é a correcta, ou seja:

Ex.: Um contribuinte apresenta uma situação em que ele próprio tem dúvidas e gostaria de saber, antes de praticar o acto, qual era o entendimento que a Ad. Fiscal dava em relação àquela situação para sua própria protecção.

Bastante usado, sobretudo, quando falamos de situações que evidentemente são vultuosas e importantes, o entendimento que a Ad. Fiscal der inicialmente não pode vir a ser alterado, mesmo que, posteriormente, venha a entender, por

mudança de interpretação, que a maneira como o contribuinte actuou esteja errada, uma vez que advém de uma informação dada pela própria Ad. Fiscal e que passa assim a ser vinculativa. (A Ad. Fiscal fica vinculada à informação que proferiu ao contribuinte não podendo alterá-la, mesmo que entenda que o seu procedimento inicial estava errado).

O n.º 14 deste mesmo artigo e o artigo 68º-A, também são muito importantes, e respeitam ao facto de a Administração Tributária estar ainda vinculada:

- Às informações escritas prestadas aos contribuintes sobre o cumprimento dos seus deveres acessórios;
- Às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário.

O n.º 2 do artigo 68º-A diz expressamente que não são invocáveis retroactivamente, perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei, os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária.

Ex.: Imaginemos que um contribuinte está a agir consoante orientações da própria Ad. Fiscal, isto é, orientações que esta mesma publicitou. Imaginemos que, ulteriormente, a Ad. Fiscal muda o seu entendimento sobre a matéria. Este novo entendimento não poderá aplicar-se ao contribuinte que agiu de boa-fé e em conformidade com o entendimento que, na altura, vigorava sobre a matéria.

A informação vinculativa é para um caso concreto - para o contribuinte que colocou essa questão, mas a Ad. Fiscal normalmente publicita essas informações vinculativas através da Internet (site da DGCI, www.dgci.min-

financas.pt), portanto, embora não seja absolutamente obrigatório que a Ad. Fiscal siga para casos idênticos o mesmo comportamento, apesar de tudo, de um modo geral se deram essa orientação para um dado contribuinte e a publicitaram é sinal de que ela é de alguma maneira a interpretação que a Ad. Fiscal dá para casos idênticos.

Por outro lado, em ordem a uniformizar os procedimentos e a uniformizar as interpretações dos serviços da Ad. Fiscal, existem as circulares que são entendimentos administrativos que esta profere justamente com esse intuito.

Ex.: Quando existe uma determinada norma que é susceptível de provocar a dúvida, a ideia é procurar uniformizar o entendimento que a Ad. Fiscal dá em todo o território, para tanto emitindo essas circulares.

Essas circulares são vinculativas para os serviços, isto é, os serviços são obrigados a comportar-se consoante a circular emitida. Contudo, não são vinculativas para qualquer sujeito passivo enquanto contribuinte, isto é, um determinado entendimento que a Ad. Fiscal possa dar sobre determinada norma não é para nós vinculativa, pois não se trata de lei, mas sim de uma interpretação (feita por uma das partes).

O contribuinte pode discordar dessa interpretação, já sabemos é que de qualquer forma ele vai “esbarrar” nesse entendimento uniforme que foi estabelecido pela Administração.

Portanto se quisermos discutir essa orientação e se ela for aplicada ao nosso caso concreto, teremos de o fazer junto de um Tribunal, pois só este terá poder para interpretar livremente a situação concreta.

- Início do Procedimento (1.ª secção);
- Instrução do Processo (2.ª secção);

Artigo 69.º e o 70.º não referem nada de extraordinário, no fundo dizem-nos como se impulsiona/inicia o procedimento – este pode ser iniciado pela Ad. Fiscal ou pelo contribuinte.

Segundo o n.º 2 do artigo 69.º, sempre que a Ad. Tributária inicia um procedimento terá de comunicar aos sujeitos passivos, a menos que pudesse pôr em causa em causa os efeitos úteis que o processo pudesse ter, ou se não se soubesse ainda sobre quem o processo recaia.

Em relação ao artigo 70.º, em princípio, uma denúncia sobre um comportamento ilícito em matéria fiscal, desde que o denunciante se identifique e que não seja manifesta a falta de fundamento da denúncia, constituirá o impulso inicial do procedimento, pelo que a mesma terá de ser investigada.

De qualquer forma o denunciante não é parte do processo e o contribuinte, sobretudo se for difamado, tem o direito de conhecer o teor e o autor das denúncias não confirmadas sobre a situação tributária, isto é, se um qualquer contribuinte for acusado de ter “fugido” aos impostos, por outra pessoa qualquer e depois se vier a confirmar que esse facto denunciado não é verdade, o contribuinte tem o direito de saber quem foi o denunciante, para que se quiser efectivar a respectiva responsabilidade em termos civis o possa fazer.

A instrução do processo cabe, como é óbvio, à Direcção Geral dos Impostos e às Alfandegas, consoante a matéria em causa.

Meios de prova são os necessários ao apuramento da verdade.

As presunções só podem ser aceites aquelas que a lei expressamente consagra, as quais admitem sempre prova em contrário.

Artigo 74.º - Ónus da prova

Ónus da prova traduz-se em determinar sobre quem é que impende a prova, ou seja, quem é que deve provar determinado facto.

O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, ou seja, se a Ad. Tributária nos “acusa” de qualquer coisa, terá de ser ela a provar. Se for o contribuinte a dizer que tem razão pelos factos X, Y, ou Z, terá de ser o próprio contribuinte a fazer a prova do que argumenta.

O n.º 3 é bastante importante e refere-se ao método indirecto na determinação da matéria tributável.

Métodos Indirectos – permitem chegar a valores para efeitos fiscais que não provêm do próprio contribuinte, isto é, como o contribuinte não apresentou ou falsificou esses documentos ou não os tem, a Ad. Fiscal terá supletivamente de suprir essa falta. Portanto, a Ad. Fiscal irá suprir essa lacuna através da utilização de métodos indirectos, ou seja, métodos que permitam chegar aos valores de tributação de uma forma não directa.

Quando estamos perante a aplicação de métodos indirectos, há dois ónus:

1. O ónus de prova da Ad. Fiscal é sobretudo no tocante à justificação para aplicação dos métodos indirectos.

Alguém que sendo obrigado a ter contabilidade organizada, não a apresenta ou diz que não tem. Neste caso a Ad. Fiscal fica automaticamente legitimada à aplicação dos métodos indirectos, já que este é um dos fundamentos expressos para aplicação dos métodos indiciários. Aliás – e este é um ponto importante - só se podem aplicar os métodos indirectos

nos casos expressamente previstos na lei e só nesses (artigo 81.º, n.º 2 da LGT).

2. A Ad. Fiscal, ao aplicar os métodos indirectos, vai chegar a determinados valores. Em relação aos valores que são atingidos por estes métodos, em princípio cabe ao contribuinte o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação, isto é, se o contribuinte achar que através dos métodos indirectos a Ad. Fiscal calculou uma matéria colectável superior àquela que efectivamente o contribuinte obteve, cabe agora ao contribuinte, visto que não cumpriu de alguma maneira com as suas obrigações nomeadamente de escrita, provar que o valor que foi atingido não corresponde à verdade, mas que está em excesso.

Nos termos do artigo 75.º, até prova em contrário as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos da lei presumem-se verdadeiras.

Nos termos do n.º 2, este diz-nos quando é que a lei considera que essas presunções não são verdadeiras.

(i) Se revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados que não permitam o conhecimento exacto e real da situação do contribuinte.

(ii) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária.

(iii) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificativa, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei. Esta alínea c) ainda não está em vigor porque não existem estes indicadores de base técnico-científica.

(iv) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A, ou seja e a título exemplificativo, sempre que se compre um carro de valor superior a 50.000€, uma casa de 250.000€ ou um barco de recreio de valor superior a 25.000€, significa que o contribuinte ao ter estes indicadores de riqueza tem de ter um mínimo de IRS declarado, que é o constante do n.º 4 daquele artigo.

Também, em contrapartida, agora do lado da Ad. Fiscal, nos termos do artigo 76.º, as informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei.

Capítulo IV – Decisão

Artigo 77.º - Fundamentação e eficácia

Este artigo torna-se bastante importante, porque evidentemente qualquer procedimento terminará num processo de decisão. Contudo à Ad. Fiscal não basta dizer que é como ela interpreta, ou seja, a mesma terá de justificar e fundamentar de forma sucinta as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, portanto significa que qualquer procedimento que a Ad. Fiscal leve a cabo terá de terminar nesta decisão mas esta mesma terá de ser fundamentada de maneira a que o contribuinte perceba as razões pelas quais a decisão foi tomada.

Significa que, nos termos deste artigo, essa argumentação, caso não seja exista ou caso não seja suficientemente clara, pode suscitar a necessidade de obrigar a Ad. Fiscal a fundamentar de novo a sua própria decisão para que o

contribuinte possa, com conhecimento de causa, reclamar ou recorrer desse mesmo acto de liquidação de imposto.

N.º 3 e n.º 4 do artigo 77.º, são normas especiais que implicam que a Ad. Fiscal tenha de fazer uma argumentação mais explícita, ou seja o n.º3 tem a ver com uma situação muito particular que é uma matéria relacionada com o IRC – Preços de Transferência (quando existe uma relação especial entre contribuintes, entre duas sociedades, e essas praticam actos comerciais - transacções entre elas - podendo beneficiar quer uma quer outra, ou seja, com valores diferentes dos do que ocorreriam em situações normais de mercado) de forma a atingir vantagens fiscais.

A empresa deve portanto demonstrar que os preços que praticou entre ela e a outra empresa com quem tem relações especiais, são os chamados preços de mercado. Caso contrário será desconsiderado pela Ad. Fiscal o excesso constante da transacção.

Quando existir a aplicação destas regras dos preços de transferência, o que aqui se está a dizer no n.º 3 do artigo 77.º é que se trata de um procedimento que se rodeia de maiores cautelas, significando, assim, que a Ad. Fiscal tem o dever de fundamentar, de acordo com os requisitos que se encontram aqui descritos nas a), b), c) e d), a matéria tributável corrigida em virtude das relações especiais.

Nos termos do n.º 4. trata-se da fundamentação específica – nos moldes que anteriormente mencionamos - dos motivos que levaram à aplicação dos métodos indirectos, por parte da Ad. Fiscal.

Por fim, no n.º6, podemos verificar que a fundamentação, seja ela qual for, carece de notificação ao contribuinte. A decisão não tem eficácia se por lapso ou esquecimento a notificação não tiver sido feita ao contribuinte.

Artigo 78.º - Revisão dos actos Tributários

Diz-se, neste preceito, que os actos tributários, sejam eles quais forem, são sempre susceptíveis de revisão, isto é, se o procedimento conducente a tal revisão for impulsionado dentro do prazo respectivo.

O n.º 1 deste artigo, refere que a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade e por iniciativa da própria Administração, no prazo de 4 anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, desde que com fundamento em erro imputável aos serviços.

Artigo 79.º - Revogação, ratificação, reforma, conversão e rectificação

Aqui diz-se, evidentemente, que o acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão. Significa que pode acontecer que durante o período de decisão, a Ad. Fiscal revogue total ou parcialmente o acto ou ainda reformar o acto – mudar/alterar a fundamentação.

Artigo 80.º - Recurso Hierárquico

Da decisão da reclamação da revisão do acto tributário ela é sempre susceptível ou passível de recurso hierárquico, isto é, o contribuinte pode sempre recorrer hierarquicamente dessa decisão para o superior hierárquico. O que acontece é que esse recurso não tem efeito suspensivo, tem um efeito meramente devolutivo e portanto significa que o processo pode decorrer normalmente para efeitos de execução fiscal, não suspendendo assim a decisão.

Capítulo V – Procedimentos de avaliação

Temos dois tipos básicos de avaliação. Quando se fala de procedimentos de avaliação falamos de procedimentos que visam determinar e avaliar a matéria colectável do contribuinte, os quais podem de avaliação directa ou indirecta.

Artigo 81.º - Âmbito

A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder à avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei – ou seja, nos termos do artigo 87º.

Artigo 82.º - Competência

A competência da avaliação directa é da Ad. Tributária. No caso da autoliquidação, como é o caso do IRC, por exemplo, é do sujeito passivo.

Na avaliação indirecta, a competência é sempre da Ad. Tributária, mas o contribuinte tem o direito de participar nessa avaliação indirecta nos termos que estejam previstos na lei.

Artigo 83.º - Fins

A avaliação directa visa obter o valor real dos rendimentos do contribuinte, já na indirecta, pelo contrário, a Ad. Fiscal, estando ela impossibilitada de achar ou determinar esses valores com base na contabilidade do sujeito passivo e nas suas declarações, vai procurar fazê-lo de uma forma indirecta através de determinadas presunções ou outros elementos que possa dispor.

Artigo 85.º – Avaliação indirecta

Diz expressa e claramente que a avaliação indirecta é sempre subsidiária da avaliação directa, ou seja, mesmo na avaliação indirecta prevalecem sempre as regras para determinação da matéria colectável respeitantes à avaliação directa.

Artigo 86.º - Impugnação Judicial

A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa, isto é, quando estamos perante um procedimento de avaliação directa esta mesma termina num acto de liquidação da matéria colectável, sendo esta susceptível de ser atacada directamente nos tribunais através do processo de impugnação judicial.

Na avaliação indirecta, antes de se poder recorrer ao tribunal, é necessário esgotar um determinado procedimento específico, devido ao facto de estarmos perante um processo mais incerto. Neste caso, a lei prevê um procedimento que se encontra previsto nesta Lei Geral Tributária, nos artigos 91º e seguintes, em que há como que um debate obrigatório e contraditório entre o perito do contribuinte e o perito da Ad. Fiscal.

XII

A reclamação e a impugnação.

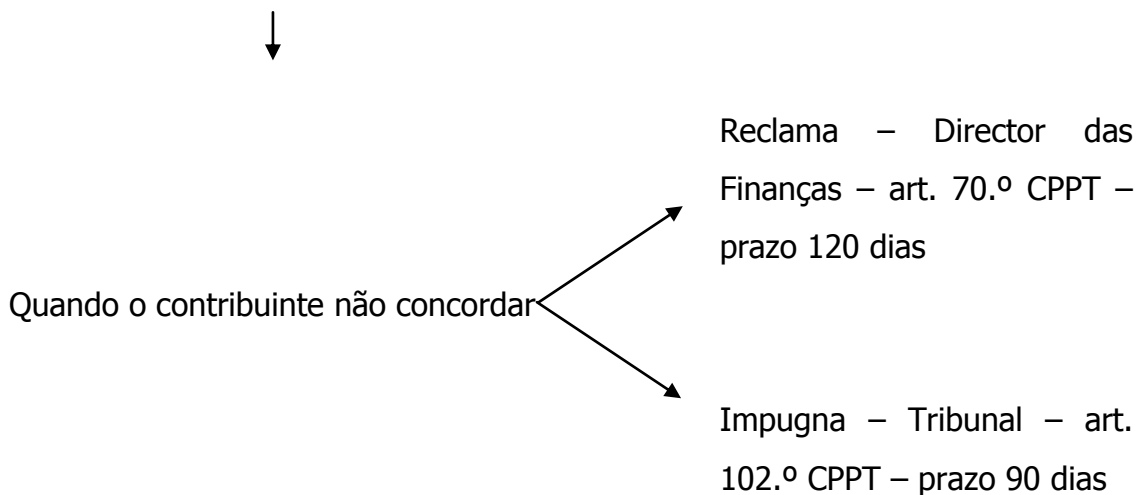
Reclamação e Impugnação. O processo de execução fiscal.

Estas matérias serão objecto do adequado desenvolvimento na cadeira do Processo Tributário II. Todavia, julga-se oportuno, já que por diversas vezes se fala na LGT em reclamação, impugnação, recurso, oposição à execução, dar alguns rudimentos quantos às mesmas figuras.

Imaginemos a seguinte situação:

29/08/2006 -> Liquidação de imposto a um contribuinte

29/09/2006 -> Prazo limite de pagamento



Reclamação

- ✓ Não implica não poder impugnar posteriormente;
- ✓ Após reclamar pode esperar ou não a decisão da Administração Fiscal;
- ✓ Pode sempre recorrer contenciosamente dessa decisão da AF, através da impugnação;

✓ Quando o procedimento tributário não é encerrado no prazo de 6 meses (contagem a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente), é considerada presunção de indeferimento tácito e passa para a impugnação – *art. 57.º, n.º 5 da LGT*;

Impugnação

✓ Se o contribuinte recorrer directamente à impugnação já não pode reclamar. A decisão do Tribunal é a final, é a última instância a que o contribuinte poderá recorrer;

✓ No caso da presunção de indeferimento tácito, a impugnação terá de ser apresentada no prazo de 90 dias -> *art. 102.º n.º 1 d) CPPT*;

✓ No caso de indeferimento expresso na reclamação a impugnação terá de ser apresentada no prazo de 15 dias -> *art. 102.º n.º 2 CPPT*.

Recurso Hierárquico

Já antes falámos do recurso hierárquico. Em regra, o contribuinte, caso não veja satisfeita a sua pretensão no âmbito da reclamação graciosa, poderá interpôr recurso hierárquico, que tem carácter facultativo, como decorre do artigo 80º da LGT.

Daqui decorre que nada impede o contribuinte de impugnar o acto de indeferimento. Todavia, pode optar por continuar na via graciosa, cumulativa ou não com a via contenciosa, isto é, recorrer hierarquicamente e também impugnar judicialmente ou só recorrer hierarquicamente.

Ora, o prazo para interposição de recurso hierárquico é de 30 dias após a notificação do despacho de indeferimento, conforme resulta do artigo 66º, nº 2 do CPPT. Daqui resulta, por exemplo, se um contribuinte não interpuser a impugnação judicial no prazo de 15 dias após um acto de indeferimento expresso, poderá ainda socorrer-se deste prazo de 30 dias para o recurso hierárquico.

Por outro lado, como o recurso tem de ser decidido num prazo de 60 dias (nº 5 do mesmo artigo 66º do CPPT), considera-se que, findo esse prazo, se dá indeferimento tácito para efeitos de recurso contencioso. Nos termos do artigo 76º, nº2 do CPPT, evidentemente o contribuinte tem direito a recorrer do indeferimento parcial ou total do recurso, pelo que pode sempre aguardar a decisão do mesmo em ordem a decidir se pretende recorrer. Só o não poderá fazer caso haja deduzido impugnação judicial com o mesmo objecto, conforme ressalta do citado artigo e número. Quer seja indeferimento tácito, quer indeferimento expresso, o prazo para recurso será de 90 dias a contar da produção de efeitos do indeferimento tácito ou da notificação do indeferimento expresso (artigos 66º, nº 5 do CPPT e 102º, nº 1 d) para o indeferimento tácito e 102º, nº1 e) para o indeferimento expresso.

Oposição à execução fiscal

É o processo rápido de que a Administração Fiscal dispõe para alcançar o objectivo de receber o imposto em dívida. Em ordem a concretizar tal objectivo e após a extracção da respectiva certidão de dívida, com o que se inicia o processo de execução fiscal (cfr. Arts. 162.º e ss. do CPPT), a Administração Fiscal identificará os bens do património do devedor susceptíveis de serem penhorados (imóveis, móveis, contas bancárias, créditos, etc.) e depois, se necessário, venderá esses mesmos bens para que possa satisfazer o crédito tributário ou apropriar-se-á dos meios financeiros detidos pelo devedor, com vista ao ressarcimento da dívida. Quer o contribuinte reclame ou impugne não implica que este processo de execução fiscal pare.

Quando se está a reclamar ou a impugnar e não se quer que esse processo de execução fiscal prossiga, em última instância, com a venda do património, o contribuinte é obrigado a efectuar uma garantia (*art. 52.º LGT*).

A garantia, quer na reclamação como na impugnação, tem que ser requerida no prazo de 10 dias, na reclamação conta-se após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente (*art. 69.º alínea f), CPPT*), e na impugnação a contagem começa após notificação para o efeito pelo tribunal (*art. 103.º n.º 4 CPPT*).

Importa ter presente que o processo de execução fiscal é de âmbito administrativo até que o contribuinte entenda que pode e deve opor-se ao mesmo, o que implica que a decisão passa a estar na esfera judicial e não mais administrativa. Nos termos do artigo 203º do CPPT a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias após a citação pessoal ou, não tendo havido esta, 30 dias após a primeira penhora ou na data em que ocorrer facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

Um ponto muito importante tem a ver que a oposição à execução fiscal só pode ter os fundamentos previstos no artigo 204º do CPPT, a saber:

- inexistência do imposto na data em que os factos respeitam;
- ilegitimidade da pessoa citada;
- falsidade do título executivo;
- prescrição da dívida exequenda;
- falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- duplicação de colecta;

-ilegidade da liquidação, **sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;**

- quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, desde que não impliquem a apreciação da legalidade da dívida exequenda e a provar unicamente por documentos.

Assim, um ponto assaz importante tem a ver com o facto de a oposição não ser o meio apropriado – salvo excepções raras- a apreciar a legalidade do acto de liquidação. Se o contribuinte não concorda com o mesmo, o meio que deve utilizar deve ser o do recurso ou mais frequentemente o da impugnação judicial. Caso o não haja feito, preclui o direito à oposição judicial, visto que esta não irá servir para aferir da legalidade da liquidação do tributo.

Art. 199.º CPPT – Garantias

Estabelece em que é que essas garantias se podem materializar

1) O contribuinte deverá prestar garantia apropriada, a qual poderá ser garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio capaz de assegurar os créditos do executante.

2) O contribuinte vai ter de apresentar essa garantia que cubra o valor do imposto e o chamado acrescido: juros de mora até ao termo do prazo de limite do pagamento de 5 anos e custas, acrescido de 25% da soma daqueles valores, isto é, soma-se tudo (imposto, juros e custas) e calcula-se 25% sobre esse valor para outros encargos que possam ocorrer.

Como o contribuinte não consegue efectuar estes cálculos, solicita à Direcção de Finanças ou ao Tribunal que lhe indique o valor pelo qual tem que prestar a garantia e, após ser notificado para prestar garantia pelo valor que lhe for

indicado, tem 10 dias para o fazer junto das repartições ou junto do Tribunal e só assim fica suspenso o processo de execução fiscal.

Art.º 52.º LGT

- ✓ Ao abrigo deste artigo irá solicitar-se a prestação da garantia e só com isto é que há uma “paragem” do processo de execução fiscal.
- ✓ Para se prestar esta garantia o contribuinte terá de a solicitar no processo de reclamação -> *art. 69.º alínea f), CPPT.*
- ✓ No âmbito da impugnação judicial também implica que seja o contribuinte a requerer a prestação da garantia -> *art. 103.º n.º 4 CPPT.*

3) A AF pode exigir um reforço de garantia, isto é, pode chegar à conclusão que a garantia não é suficiente para assegurar o pagamento no caso de haver falha.

4) Também pode acontecer o contribuinte pagar parte da dívida ou lhe ser dada a razão numa parte da reclamação e, assim, pode a garantia prestada ser superior ao montante da dívida que está em discussão.

Exemplo: contribuinte ganhou em 80% numa reclamação, ou seja, foi-lhe dada uma parte de razão. Neste caso a garantia está desajustada face ao valor da dívida, logo a garantia pode ser reduzida.

5) A AF pode isentar o contribuinte da prestação da garantia.

No caso da AF, correcta ou incorrectamente, julgar que um contribuinte tem uma dívida fiscal de valor elevado, vai impender sobre o contribuinte uma obrigação que é pagar uma garantia bancária que tem um custo insuportável para o contribuinte. Se fosse impossível ao contribuinte prestar caução por insuficiência económica, e este não tivesse património que pudesse responder

por aquele montante, estar-se-ia a impedir, por esta via económica, o acesso aos tribunais e, assim, a execução fiscal avançava. Daí, se o contribuinte não tiver meios para tal, pode ser dispensado de prestar caução pela Administração Fiscal, desde que não seja da responsabilidade do executado (contribuinte) a responsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens susceptíveis de garantir a dívida.

6) A garantia pode ser substituída de um bem por outro, como por exemplo, de um seguro-caução para caução ou de uma garantia bancária para um bem próprio (ex.: um imóvel que possa responder pela dívida) desde que seja comprovada a legitimidade na substituição.

XIII

1. Avaliação indirecta da matéria colectável.

As circunstâncias em que é possível realizar uma avaliação indirecta da matéria tributável, são as que resultam do art. 87.º da LGT.

A avaliação indirecta abarca diversas situações a começar com o regime simplificado de tributação. A realização da avaliação indirecta não pode ver-se como uma sanção, embora muitas vezes o pareça, mas resulta, em princípio, da impossibilidade da determinação da matéria colectável que leva a que a administração fiscal tenha de lançar mão de outros instrumentos, designadamente de indicadores ou índices com vista à tributação.

Em relação aos métodos simplificados de tributação, o contribuinte tem um regime ao seu dispor, de carácter facultativo, que faz com que esse mesmo contribuinte seja tributado ficcionando-se que o lucro da sua actividade seja uma determinada percentagem dos respectivos proveitos, a qual se encontra fixada na lei (cfr. Artigo 31.º do CIRS e 53.º do CIRC), desprezando-se os

respectivos custos, uma vez que eles estão englobados na percentagem que atrás referimos.

Depois temos a situação típica de aplicação de métodos indirectos, que é a da alínea b) do art. 87.º da LGT, em que há uma situação de impossibilidade de comprovação da matéria colectável, tal como nos é descrito no art. 88.º da LGT. Resulta, por exemplo, da inexistência de contabilidade, da contabilidade ser viciada ou falsificada, de se verificar que existe uma recusa de exibição da contabilidade perante a administração fiscal, existência de diversas contabilidades, etc. Significa que, em todas estas circunstâncias, é possível concluir que a contabilidade, em si, não oferece credibilidade e se não oferece credibilidade, significa que a Administração Fiscal terá de lançar mão de outros instrumentos para conseguir determinar a matéria colectável do contribuinte.

Na alínea c) do art.º 87.º da LGT, fala-se de uma situação que não está ainda em vigor, que é aquela em que a matéria colectável se afasta mais de 30% para menos, dos resultados derivados de indicadores técnico-científicos, os quais não estão ainda em vigor, pelo que esta alínea não tem aplicabilidade prática.

Fala-se, também, das manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, significando que sempre que haja rendimentos declarados de IRS que se afastem significativamente para menos dos padrões constantes do art.º 89.º-A da LGT, essa discrepância entre os valores declarados pelo contribuinte e esses padrões de rendimento podem originar a aplicação de métodos indirectos. Quando se fala que a declaração de rendimentos em relação a esses padrões de rendimento se afastarem para menos em 50% dos respectivos valores, tal significa que é motivo para aplicação de métodos indirectos para efeitos da determinação da matéria colectável. Exemplificando, se se comprar uma casa de € 250.000, de acordo com o n.º 4 do art.º 89.º-A, o rendimento que tenho que apresentar na Declaração de IRS não pode ser inferior a 20% do valor da casa, ou seja, tenho

que apresentar pelo menos € 50.000 na Declaração de IRS. Portanto significa que, se apresentar um valor inferior a € 50.000, por ex., apresentar uma Declaração de IRS com € 40.000, a administração fiscal automaticamente corrigir essa declaração de € 40.000 para € 50.000, a menos que prove que, na realidade há razões justificativas para, apesar de apresentar uma declaração de menos do que os tais € 50.000, ter outros rendimentos obtidos de uma forma lícita qualquer, por exemplo, através do euro milhões. Agora, o que acontece, se porventura os rendimentos estiverem aquém dos € 25.000 ($50\% \times 50.000$), isso constitui motivo justificativo para a aplicação de métodos indirectos.

Outra razão para aplicação de métodos indirectos é o da existência de empresas com prejuízos sucessivos durante 3 anos consecutivos (alínea e) do art.º 87.º da LGT), e de, no caso da alínea f) do mesmo artigo, haver uma discrepância não justificada entre os rendimentos declarados e os acréscimos de património ou de consumo evidenciados pelo sujeito passivo. Esta última norma permite a aplicação de métodos indirectos sempre que se verifique a “existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”. Isto é difícil de aplicar pelos menos em relação ao património não sujeito a registo porque é difícil de detectar tal divergência.

2. Critérios para aplicação de métodos indirectos. A revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos.

O art.º 90.º da LGT, diz-nos como é feita a determinação da matéria tributável por métodos indirectos, e essa determinação da matéria tributável tem vários critérios. Quando não é possível a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, o legislador determina ou manda que a administração fiscal utilize vários critérios que aqui estão previstos e que a própria administração fiscal tem de fazer apelo a esses critérios. São eles “as margens

médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros; as taxas médias de rendibilidade de capital investido; o coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos; os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, "aqueles que resultam da informação de outras empresas com as quais ela se relaciona; "a localização e dimensão da actividade exercida; os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade; a matéria tributável do ano ou anos mais próximos; o valor de mercado dos bens ou serviços tributados; uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte." Quer dizer, quando estamos a utilizar métodos indirectos podemos utilizar para a fixação destes parâmetros aqueles que, de acordo com a administração tributária, forem os mais conformes para poder determinar a matéria tributável em causa.

A partir do art.º 91.º da LGT, analisa-se e desenvolve-se o procedimento de revisão da determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Quando estamos perante uma situação de métodos indirectos, ao contrário do que acontece com a avaliação directa, justamente pela incerteza sobretudo da parte da administração fiscal, que fixa a matéria colectável a partir de indicadores, a margem de erro pode ser maior, porque não está a utilizar dados exactos, não é uma mera correcção aritmética, por exemplo, resultante de troca de informações por parte da entidade patronal e trabalhador. Significa que há aqui uma preocupação do legislador de tentar evitar que haja demasiados atritos, conflitos entre o sujeito passivo e administração tributária e é por isso que este procedimento de revisão é obrigatório (na perspectiva de o contribuinte discordar do valor que lhe foi fixado e pretender contestá-lo). Assim, pretende-se pôr em diálogo o contribuinte através de um perito seu, com a administração tributária, através também de um perito que ela indica.

Portanto, e após a fixação da matéria colectável por métodos indirectos, o contribuinte é notificado por parte da administração tributária e, nos termos do

art.º 91.º, n.º 1 da LGT, tem 30 dias, caso não concorde com o que foi fixado, para apresentar um requerimento junto da administração fiscal onde fundamentadamente dirá das razões pelas quais não concorda com a fixação da matéria colectável e indicará simultaneamente o respectivo perito que irá representá-lo, que pode ser por exemplo, o contabilista, alguém da própria empresa ou alguém com perfil mais técnico, se estiver ali em debate, uma matéria mais específica que tenha a ver com o processo produtivo, por exemplo.

Recebido esse pedido, o mesmo tem efeito suspensivo. Neste caso concreto, como estamos perante uma avaliação indirecta em que a margem de incerteza é muito maior, desde logo, se o contribuinte apresentar esse pedido de avaliação indirecta, a liquidação fica suspensa.

A administração fiscal tem um prazo de 8 dias para indicar um perito, que deve preferencialmente não ter tido intervenção nenhuma no processo, procurando-se com isso que não esteja influenciado, fixando-se uma reunião entre os dois peritos no prazo máximo de 15 dias.

Devemos ter em atenção que, para esta comissão de revisão da matéria colectável, o contribuinte pode ainda, caso queira, pedir que seja nomeado um perito independente. Portanto, há um perito seu e outro do Estado, e há depois uma lista de peritos que podem intervir nestas comissões, que são peritos independentes das partes e que não estão vinculados nem à administração fiscal nem ao contribuinte, só que a lei ficou a “meio caminho” em relação ao perito independente (terceiro) e por isso, acaba por ter pouca adesão relativamente por parte do sujeito passivo por duas ordens de razões:

1. É preciso pagar os honorários do perito independente e quem paga é o contribuinte, porque é o único que pode pedir um perito independente, sendo o valor fixado por uma portaria.

2. A intervenção deste perito tem um efeito relativamente menor, porque havendo uma comissão poder-se-ia ter ido para uma solução em que essa comissão teria de decidir por maioria ou por unanimidade. Mas não foi a solução da lei. A decisão só é vinculativa se houver acordo entre os peritos do Estado e do contribuinte. Havendo divergência, pode acontecer: se houver um perito independente e se este der razão ao contribuinte, a administração fiscal não fica vinculada à decisão, tal significando que esta continua a poder fixar a matéria colectável no montante que entender. A única coisa que acontece é que se porventura o perito independente tiver dado razão ao contribuinte, nos termos do art.º 92.º, n.º 8 da LGT, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial interpostas pelo contribuinte do acto de liquidação têm efeito suspensivo e não é necessário prestar garantia.

3. O acesso à Justiça

Quando se está a falar no acesso à justiça tributária, basicamente quer dizer que é ao acesso aos Tribunais, que se faz, fundamentalmente, nos termos anteriormente descritos.

Não podemos à partida dizer que renunciamos por força da lei ao direito de impugnar, nos termos do art.º 96.º da LGT.

O art.º 97.º da LGT, trata da celeridade da justiça tributária.

O art.º 98.º da LGT, trata da igualdade de meios processuais, ou seja, ambas as partes têm os mesmos direitos e deveres.

O art.º 99.º da LGT, trata do princípio do inquisitório e direitos e deveres de colaboração processual, significando que, ao contrário do que acontece no processo civil, o juiz quando vai decidir, tem o poder/dever de procurar saber

realmente a verdade material, pode ele próprio oficiosamente ordenar todas as diligências que sejam necessárias para a descoberta da verdade, não ficando condicionado ao que as partes lhe dizem.

Nos termos do art.º 100.º da LGT, os efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo são no sentido de que tal decisão tem de ser cumprida pela administração tributária.

Nos termos do art.º 101.º da LGT, temos os meios processuais tributários, que podem ser utilizados:

- a) A impugnação judicial, que é o processo mais comum na matéria tributária, meio por excelência para atacar nos tribunais um acto de liquidação da administração;
- b) A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, pode acontecer que não se possa impugnar um acto e o que o contribuinte queira no fundo que lhe seja reconhecido um determinado direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- c) O recurso, no próprio processo, de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias, significa que no próprio processo se for aplicado uma coima ao contribuinte, ele pode recorrer;
- d) O recurso de actos praticados na execução fiscal;
- e) O recurso dos procedimentos cautelares de arrolamento e de arresto;
- f) A intimação para acesso a processos em relação aos quais tenha legitimidade para os consultar ou passagem de certidões;
- g) A produção antecipada de prova;
- h) A intimação para um comportamento, por exemplo, concretização do reembolso de um imposto que devia ter sido devolvida ao contribuinte e a administração não o faz com a devida celeridade
- i) A impugnação das providências cautelares pela administração fiscal;
- j) Os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais;

O processo de execução fiscal é um processo autónomo previsto no art.º 103.º da LGT, através do qual a administração fiscal procura receber as importâncias que o contribuinte faltoso lhe deve, e é um processo que, em princípio, é judicial, já que intervém um juiz. Se o contribuinte achar que na realidade os seus direitos estão postos em causa, pode ir junto do tribunal de execução fiscal e dizer que a administração fiscal penhorou um bem indevidamente ou não existe esta dívida, etc. Estas matérias respeitantes ao processo tributário e ao acesso à Justiça serão desenvolvidas em Processo Tributário II.

INDICE

CAPÍTULO I

A Constituição da República e as normas fiscais

CAPÍTULO II

A Lei Geral Tributária e os princípios do Sistema Fiscal Português

CAPÍTULO III

Pressupostos dos tributos e finalidade da tributação. Os grandes princípios do Sistema Fiscal

- . Os pressupostos dos tributos;
- . Taxas e contribuições especiais;
- . Finalidades da tributação;
- . O princípio da igualdade;
- . Princípio da legalidade;
- . Princípio da Justiça Material;
- . Características da tributação e da situação familiar;
- . Tributação indirecta.

CAPÍTULO IV

A interpretação da lei fiscal. A aplicação da lei fiscal no tempo e no espaço

- . Interpretação da lei fiscal;
- . A aplicação da lei no tempo;
- . A aplicação da lei no espaço.

CAPÍTULO V

Sujeitos da relação jurídica

- . Personalidade e capacidade tributárias;
- . Gestão de negócios;
- . Os sujeitos activo e passivo;
- . Domicílio fiscal;
- . A solidariedade passiva;
- . A responsabilidade subsidiária por reversão;
- . Outras situações de responsabilidade.

CAPÍTULO VI

O objecto da relação jurídica tributária

- . Factos objecto da relação jurídica tributária;
- . Obrigações os sujeitos passivos;
- . Constituição e alteração da relação jurídica;
- . A cláusula geral anti-abuso.

CAPÍTULO VII

Extinção da relação jurídica

- . A extinção da relação jurídica tributária. O pagamento;
- . A caducidade do direito à liquidação;
- . A prescrição.

CAPÍTULO VIII

Garantias da prestação tributária

- . As garantias em geral. A penhora e a hipoteca;

- . As providências cautelares;
- . As garantias.

CAPÍTULO IX

O procedimento tributário. Regras gerais

- . Âmbito e forma do procedimento;
- . O princípio da decisão. Prazos e forma de contagem;
- . Princípios do inquisitório e da colaboração;
- . Princípio da participação.

CAPÍTULO X

A inspecção. O acesso à informação bancária

- . A inspecção;
- . O acesso às contas bancárias;
- . Outras situações;
- . A confidencialidade.

CAPÍTULO XI

Legitimidade processual. O procedimento. A decisão do procedimento

CAPÍTULO XII

A reclamação e a impugnação

- . Reclamação e impugnação. O processo de execução fiscal.

CAPÍTULO XIII

Avaliação indirecta da matéria colectável

- . Avaliação indirecta da matéria colectável;
- . Critérios para aplicação de métodos indirectos. A revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos;
- . O acesso à Justiça.

BIBLIOGRAFIA GENÉRICA

CARRANZA, Roque António – “Curso de Direito Constitucional Tributário”,
Malheiros Editores, 2008 (Brasil)

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim e SOUSA, Jorge Lopes- “Lei
Geral Tributária- Comentada e Anotada”, VISLIS, 2003;

GUERREIRO, António Lima – “Lei Geral Tributária Anotada”, Rei dos Livros,
2001;

PEREIRA, Manuel H. Freitas – “Fiscalidade”, Almedina, 2007;

SANCHES, José Luís Saldanha Sanches – “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra
Editora, 2007.

SOUSA, Jorge Lopes- “Código do Procedimento e do Processo Tributário
Anotado e Comentado”, vols I e II