

## Princípios de Direito Fiscal

Por António Cipriano da Silva

**O dia-a-dia de um Técnico Oficial de Contas é marcado por regras de Direito Fiscal. Assim sendo, faz todo o sentido o conhecimento dos seus princípios fundamentais. Este trabalho apresenta-os e explica-os de forma simples, ao mesmo tempo que identifica dois grupos de directrizes orientadoras: os princípios de raiz constitucional e os inerentes ao procedimento tributário.**



António Cipriano da Silva  
Licenciado em Gestão  
TOC n.º 67 703

O homem é um ser social que realiza o seu quadro completo de necessidades mediante a concretização de relações sociais com o seu semelhante. Todavia, a vivência em sociedade implica regras, as quais têm de ser implementadas e garantidas por uma autoridade superior, conhecida como Estado.

O conceito de Estado tem vindo, progressivamente, a alargar as suas funções e domínios, a áreas antes inimagináveis. A consequência óbvia foi o incremento das necessidades financeiras do Estado, só possíveis de concretizar mediante a implementação de impostos. De facto, os impostos são o preço pela nossa vida em sociedade. Odiados, mas necessários para a concretização dos valores da democracia, igualdade e Estado social.

Os impostos nem sempre tiveram as características que hoje conhecemos. Na Idade Média tinham um carácter extraordinário. Os monarcas apenas se podiam socorrer deles em situação anómalas que assim o justificassem, sendo o suporte financeiro da coroa as receitas dos seus bens. Por outro lado, a deliberação da cobrança de impostos tinha de ser aprovada pelas Cortes, onde estavam representados os contribuintes, bem de acordo com a máxima da Magna Carta Inglesa de 1215 - *No taxation without representation*. Só mais tarde, e no âmbito do processo de reforço e centralização dos poderes reais, e da construção do Estado moderno dos séculos XVI, XVII e XVIII, foi abandonado a regra de convocação das cortes para a aprovação dos impostos. O Estado moderno e centralizado, adoptou uma estrutura burocrática e objectivos de tal ordem que o recurso às receitas

fiscais foi sendo banalizado, conferindo aos impostos o carácter permanente e decisivo no financiamento do Estado que hoje conhecemos.

Actualmente, o envolvimento e a complexidade dos impostos impõem a implementação de um ramo jurídico dedicado em exclusivo a esta temática: o Direito Fiscal.

O Direito Fiscal pode ser definido como um ramo do Direito Público dotado de autonomia própria que regulamenta e disciplina todo o processo tributário, desde o nascimento, desenvolvimento e extinção da obrigação tributária, tendo como conceito nuclear o imposto. Não existe, todavia, por parte da doutrina uma definição unânime de imposto.

Numa definição geral, imposto é uma prestação patrimonial devida, de natureza definitiva, com carácter obrigacional, estabelecido por lei, exigível a quem tem capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções públicas com carácter de unilateridade e sem carácter de sanção. O carácter obrigacional do imposto significa que ele é o objecto de uma obrigação, a obrigação fiscal. Por outro lado, o imposto é uma prestação, identificada como uma conduta exigida ao devedor de natureza simultaneamente pecuniária e definitiva, pois não confere ao devedor a sua devolução, sendo igualmente unilateral, pois o imposto é uma prestação que não pressupõe uma contrapartida directa e individualizada, ao contrário das taxas. Por último, refira-se que a prestação é estabelecida a favor de entidades públicas, ou entidades que exerçam funções públicas, em regra pessoas colectivas de direito público, tendo por fim a obtenção das receitas necessárias à prossecução das actividades do Estado nos seus diferentes domínios.

## Directrizes orientadoras do Direito Fiscal

O dia-a-dia de um Técnico Oficial de Contas é marcado por regras de Direito Fiscal. Assim sendo, faz todo o sentido o conhecimento dos seus princípios fundamentais. Ao nível do Direito Fiscal devemos identificar dois grupos de directrizes orientadoras: os princípios de raiz constitucional e os princípios inerentes ao procedimento tributário. Ao nível dos princípios de raiz constitucional, temos o princípio da legalidade, o princípio da segurança jurídica, o princípio da protecção jurídica, o princípio da igualdade e o princípio do Estado social.

O princípio de legalidade, expresso no artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência; taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) têm obrigatoriamente de ser criados por lei. Nesta perspectiva, o princípio da legalidade está ligado umbilicalmente ao princípio democrático, visto que os impostos apenas podem ser criados e regulamentados pelo órgão que representa directamente o povo soberano – a Assembleia da República. De facto, o artigo 165.º n.º 1, alínea i) estabelece que as matérias referentes a impostos são da reserva relativa da Assembleia da República (AR). Quer isto dizer que os impostos apenas podem nascer ou de uma lei da Assembleia da República ou de um decreto-lei autorizado pelo Governo, habilitado primeiramente por uma lei de autorização legislativa nos termos do artigo 165.º, n.º 2, 3 e 4 da CRP. Sem este pressuposto formal, os impostos serão ilegais e inválidos. O princípio da legalidade é, contudo, pormenorizado no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, onde é definido o seu âmbito. Todavia, o princípio da legalidade não pode ser levado ao extremo, sob pena de total impraticabilidade. O seu objectivo é, somente, que os elementos essenciais sejam definidos por lei. Daí ser necessário conjugar com o princípio da praticabilidade, de modo a que administração fiscal goze de alguma discricionariedade ao nível da luta contra a evasão fiscal. A título de exemplo, o CIRS permite à DGCI corrigir o valor de mercado dos bens atribuído pelo empresário individual aquando da sua afectação à empresa ou da sua transferência para o seu património individual. Neste caso, não é necessária uma lei da AR, havendo uma autonomia da administração fiscal.

## Segurança jurídica

Já o princípio constitucional da segurança jurídica é uma inerência do postulado que prevê um sistema jurídico estável e previsível, de modo a que o cidadão saiba a todo o momento quais as regras jurídicas que determinam a sua vida quotidiana. Ora, em Direito Fiscal, facilmente se compreende a importância da determinabilidade e precisão das normas fiscais, para um saudável desenvolver das actividades económicas. O cerne do princípio da segurança jurídica advém da proibição constitucional da retroactividade das normas fiscais expressa no artigo 103.º, n.º 4 da CRP, sendo esta disposição apenas explicitada no texto após a revisão constitucional de 1997. Ao nível da Lei Geral Tributária este requisito está expresso no artigo 12.º. Outra dimensão do princípio da segurança jurídica advém da obrigação constitucional prevista no artigo 268.º, n.º 3, e no artigo 77.º da LGT, segundo o qual, qualquer decisão da administração fiscal carece de ser comunicada ao seu destinatário, devendo esta ser devidamente fundamentada, contendo a indicação taxativa das disposições legais aplicáveis. De acordo com o artigo 37.º do Código do Procedimento do Processo Tributário, se a notificação ao contribuinte não contiver a respectiva fundamentação poderá o interessado, no prazo de 30 dias, requerer a notificação de certidão dos requisitos que lhe sejam omitidos.

Quanto ao princípio da protecção jurídica, consagra o direito dos contribuintes poderem recorrer à justiça tributária para fazer valer os seus interesses legítimos, sendo uma consequência directa do artigo 20.º da CRP, especificado no artigo 9.º da Lei Geral Tributária.

## Princípio da igualdade

O princípio da igualdade é um princípio jurídico-constitucional, transversal a todo o ordenamento jurídico, que ao nível do Direito Fiscal se expressa na obrigação universal de todos os cidadãos se encontrarem adstritos ao pagamento de impostos. Todavia, uma das dimensões do princípio da igualdade é a proibição do arbítrio, ou seja, deve ser tratada de forma igual as situações iguais, e de forma desigual as situações desiguais. Neste sentido, a obrigação do pagamento de impostos é mediada pela capacidade contributiva. Impli-

ca, assim, igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença (igualdade vertical). Mas princípio da igualdade também se expressa na obrigação da imposição de medidas diferenciadoras de modo a obter uma igualdade de oportunidades necessária à igualdade real entre cidadãos. É neste contexto que se justifica a discriminação positiva da família, ou as deduções à colecta em sede de IRS em função do número de filhos, por exemplo. Este objectivo está consagrado no artigo 67.º, n.º 2, alínea f) e no artigo 104.º da CRP e no artigo 6.º da Lei Geral Tributária: «A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido do conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.»

### Princípios de procedimento tributário

Complementarmente aos princípios constitucionais, temos os princípios de procedimento tributário. De acordo com o artigo 54.º da LGT, o procedimento tributário identifica-se, como toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- As acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- A liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária;
- 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 tributária;
- As reclamações e os recursos hierárquicos;
- A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

Como fundamentais princípios de procedimento tributário temos: princípio da decisão e da celeridade; princípio da confidencialidade; princípio pelo respeito pelas declarações dos

contribuintes; princípio do inquisitório; princípio da colaboração; princípio da participação. Vejamos cada um deles.

O princípio da decisão e da celeridade está tipificado nos artigos 56.º e 57.º da LGT. O artigo 56.º expressa o dever da administração tributária de se pronunciar sobre todas as questões da sua competência que lhe sejam apresentados pelos contribuintes. O artigo 57.º estipula que o procedimento tributário deve estar concluído em seis meses, devendo os actos do procedimento administrativo ser praticados no período de dez dias. A exigência de celeridade é suportada pela definição de prazos de prescrição de quatro anos para a liquidação (artigo 45.º da LGT) e oito anos para as dívidas fiscais (artigo 48.º da LGT).

O princípio da confidencialidade protege os dados pessoais dos contribuintes devendo, de acordo com o artigo 64.º da LGT, nortear a actividade dos funcionários e agentes da administração tributária.

O artigo 75.º da LGT estabelece, até que se prove o contrário, a presunção da verdade das declarações dos contribuintes, formulando assim o princípio pelo respeito pelas declarações dos contribuintes.

Quanto ao princípio do inquisitório, expresso no artigo 58.º da LGT, impõe no âmbito do procedimento tributário o dever da administração efectuar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público, na procura da verdade tributária, não devendo esta ficar subordinada à iniciativa do autor do pedido.

Um dos princípios fundamentais do procedimento tributário é o princípio da colaboração, tipificado no artigo 59.º da LGT. O objectivo deste é promover a colaboração entre a administração fiscal e os cidadãos. Este consubstancia-se em:

- a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;
- b) A publicação, no prazo de seis meses, das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias;
- c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
- d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;

- e) A informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais;
- f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;
- h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;
- i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
- j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;
- l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.

Em estrita coordenação ao princípio da colaboração temos o direito à informação. De facto, a LGT, no artigo 67.º concede ao cidadão o direito à informação, acerca da fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, sobre a existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor; bem como a saber dados acerca da sua concreta situação tributária. Todas estas informações, quando requeridas por escrito, devem ser prestadas no prazo de 10 dias. Ainda importante no âmbito do direito à informação, é o instrumento previsto no artigo 68.º da LGT e no artigo 57.º do Código do Procedimento e Processo Tributário – informação vinculativa. As informações vinculativas são solicitadas ao dirigente máximo do serviço, devendo o pedido ser acompanhado da identificação dos factos com a qualificação jurídico-tributária pretendida. Neste caso, o parecer emitido pela administração tributária vincula a mesma, não podendo esta posteriormente proceder de modo contrário à informação prestada.

### Princípio da participação

O princípio da participação (artigo 60.º da LGT) visa garantir a participação dos contri-

buintes nas decisões que lhe digam respeito, mediante o exercício do direito de audição, que pode ser requerido nas seguintes situações:

- Direito de audição antes da liquidação, excepto se esta se efectuar com base nas declarações dos contribuintes;
- Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

É através do direito de audição que se consagra a aplicação prática do princípio do contraditório, podendo assim o contribuinte fazer valer o respeito pelos seus direitos. Mas os direitos dos contribuintes não ficam por aqui. Na estrita referência ao princípio constitucional da protecção jurídica, os cidadãos podem apresentar junto da administração fiscal reclamações officiosas, recursos hierárquicos e, em última análise, impugnações judiciais junto dos tribunais fiscais e administrativos.

Ultimamente temos assistido a uma política agressiva da administração fiscal assente na redução dos direitos dos contribuintes. Aos Técnicos Oficiais de Contas, enquanto especialistas e parceiros das empresas compete a defesa intransigente dos direitos dos seus clientes, só possível com um conhecimento aprofundado dos princípios e garantias previstas em sede do procedimento tributário. Em última análise, em virtude da sua proximidade com o mundo empresarial, os Técnicos Oficiais de Contas actuam enquanto primeira barreira de defesa do Estado de Direito, no âmbito das garantias dos cidadãos na sua relação com a administração fiscal. ■

*(Texto recebido pela CTOC em Outubro de 2007)*

### Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC ([www.ctoc.pt](http://www.ctoc.pt)).