

ALGUNS ASPECTOS RELATIVOS À LEI GERAL TRIBUTÁRIA

CARLOS BAPTISTA LOBO

Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Adjunto do Ministro das Finanças

A Lei Geral Tributária não é uma mera sistematização e aperfeiçoamento das normas fundamentais do Direito Tributário actualmente em vigor, caso em que a sua aprovação se limitaria a melhorar a técnica e clareza do sistema fiscal. É um instrumento fundamental para uma nova etapa da relação Fisco-contribuinte, ou seja, o resultado de uma nova concepção da cidadania fiscal. Cooperação mais estreita entre o Fisco e o contribuinte assente na presunção da boa fé da actuação de ambos, transparência e objectividade na tributação, realização dos objectivos de solidariedade e justiça, são os princípios que moldam a nova lei e se reflectirão em todo o sistema fiscal.

The general taxation law is not merely a systematization and an improvement of the essential rules or the taxation law presently in force, in which case their approval would be limited to a better technique and greater clarity of the tax system. It is a fundamental instrument for a new stage in the relationship Tax administration-taxpayer, that is to say, the result of a new concept of fiscal citizenship. A closer cooperation between the Tax administration and the taxpayer based on the presumption of good faith of both parties; transparency and objectivity in relation to taxation; the accomplishment of solidarity and justice aims are the principles underlying the new law, which are to be reflected on the tax system as a whole.

ÍNDICE :

1 -Génese do Processo legislativo; 2 -Situação Preliminar Existente; 3 -Introdução; 4 -Âmbito da Nova lei; 5 – Os Princípios do Sistema Fiscal; 6 - A Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias ; 7 – Os Sujeitos das Relações Tributárias e a Questão da Responsabilidade Tributária; 8 –A Obrigação Tributária; 9 –Um Novo Tipo de Procedimento.

1-GÉNESE DO PROCESSO LEGISLATIVO

O Estado-de-Direito democrático, na sua vertente de Estado-doscidadão, exige uma cada vez maior participação dos contribuintes no procedimento administrativo.

A prossecução incessante, no campo tributário, do Estado-de-Direito em sentido material, implica a definição dos princípios fundamentantes do Direito Tributário e a sua contínua concretização em normas jurídicas de obrigações de imposto, de procedimento, de processo, de Direito criminal, etc.

A Constituição da República, ao definir o Estado português como um Estado-de-Direito, dispôs um importante conjunto de princípios estruturais do Estado com aplicação em matéria tributária e previu, directamente, alguns princípios estruturais do Direito Tributário.

A tarefa consequente consiste no desenvolvimento destes princípios do Estado-de-Direito em sentido material, completando-os com uma maior concretização dos princípios do Estado-de-Direito em sentido formal, na via de acrescidas garantias dos direitos dos cidadãos.

Era, pois, imprescindível a instituição de uma lei geral tributária onde constassem os grandes princípios substantivos que regem a fiscalidade e uma definição mais precisa dos poderes da administração fiscal e das garantias dos contribuintes. Esta experiência não é totalmente nova no enquadramento jurídico nacional pois, antes da independência das ex-colónias, existiram duas leis gerais tributárias para Angola e Moçambique.

Note-se, porém, que quando se refere a figura da “lei geral tributária”, o seu significado é exactamente esse, não devendo ficar de fora o direito tributário aduaneiro, tradicionalmente hermético e campo de investigação de iniciados. De facto, este tratamento uniforme dos dois sistemas, tradicionalmente desfasados, será uma das grandes vantagens do futuro sistema.

Porém, na elaboração desta lei de garantias partiu-se do pressuposto de que não existia no nosso país um défice das garantias dos sujeitos passivos, pois o Código de Processo Tributário atingiu um grau de garantia razoável. Nestes termos, não se pretendeu fazer qualquer revolução.

Na prossecução deste objectivo, a Lei Geral Tributária condensou numa lei geral os princípios gerais orientadores do sistema fiscal, procurando eliminar os canais de estrangulamento e abrir novas perspectivas ao legislador.

No entanto, o objectivo de elaboração de uma Lei Geral Tributária não poderá ser confundido com a pretensão de elaboração de uma “pequena Constituição” relativa à matéria fiscal integrada por princípios programáticos.

Nestes termos, a Lei Geral Tributária deverá apresentar-se como uma lei geral e imediata que vise resolver casos. Assim, na feitura desta lei, eliminaram-se as referências aos aspectos particulares dos impostos, optando-se por um modelo de lei de garantias, semelhante ao que existe em Espanha, Alemanha e na grande generalidade dos países que têm no seu ordenamento jurídico uma lei geral tributária, bem como à Carta de Direitos dos Contribuintes Americanos.

2 -SITUAÇÃO PRELIMINAR EXISTENTE

Como é sabido, a reforma da tributação cedular dos anos 60 e a reforma da tributação directa e indirecta dos anos 80 não foram precedidas atos direitos dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária. Nenhum diploma de carácter geral sintetizou e clarificou, por outro lado, os princípios fundamentais da tributação. Essas reformas fiscais concretizaram-se apenas na publicação de um conjunto de Códigos de Direito Tributário material e processual, sem um diploma de natureza geral que explicitasse e desenvolvesse os seus princípios essenciais.

Essa lacuna não se deveu a qualquer opção voluntariamente assumida pelo legislador fiscal. Pelo contrário, sempre foi consensual no nosso país a necessidade de uma lei geral tributária e inclusivamente foram

desenvolvidos entretanto, com alguma amplitude, trabalhos preparatórios da sua aprovação. O legislador fiscal entendeu, no entanto, conceder sistemática e pragmaticamente a prioridade a diplomas de diferente natureza e a aprovação de uma lei geral tributária seria continuamente postergada. A grave instabilidade que caracterizaria o sistema fiscal saído da forma da tributação cedular dos anos 60, que o sistema fiscal saído da reforma da tributação directa e indirecta dos anos 80 reproduziria, posto que em grau menor, acentuou a necessidade de uma lei geral tributária. O casuismo das sucessivas soluções, que faria do sistema fiscal uma manta de retalhos sem lógica e coerência internas, deveu-se em parte à falta de um conjunto sólido de princípios e orientações dirigidas ao legislador tributário, aos contribuintes e à Administração Tributária, que só a Lei Geral Tributária poderia definir.

As novas garantias dos administrados resultantes da introdução em Portugal de um Estado de direito e o seu aprofundamento pelas sucessivas revisões da Constituição da República Portuguesa (C.R.P.), a intensificação da concorrência nacional e internacional, com a inerente necessidade de imprimir maior certeza e segurança às actuações da Administração Tributária e dos contribuintes, e os novos contornos de que se viria a revestir, com o desenvolvimento tecnológico e a globalização da economia, o complexo fenómeno da fraude e evasão fiscal reclamariam com ainda maior urgência uma lei geral tributária, uma “lei das leis” fiscais, que imprimisse as desejáveis coerência e estabilidade do sistema fiscal e simultaneamente contribuísse para o reforço das garantias dos contribuintes e maior eficiência da Administração Tributária.

Uma parte das normas sobre garantias dos contribuintes seria introduzida no Código de Processo das Contribuições e Impostos (C.P.C.I.) e desenvolvida no Código de Processo Tributário (C.P.T.). No entanto, essa opção revelar-se-ia um mero paliativo. Essas garantias — de carácter essencialmente procedimental ou processual — ficam aquém, por força do seu carácter parcelar, das que uma lei geral tributária deve consagrar e continuaram por explicitar as linhas estruturantes do sistema fiscal e os poderes da Administração Tributária, com inerente prejuízo dos fins de justiça, equidade e eficácia que o ordenamento jurídico-tributário deve prosseguir. É a tarefa empreendida pela presente Lei Geral Tributária, na linha de instrumentos legislativos semelhantes de sistemas fiscais modernos, como os da Alemanha e Espanha.

Em conformidade, o Acordo de Concertação Estratégica de 1996 viria a prever a aprovação de uma lei geral tributária e a Lei do Orçamento de Estado para 1997 determinaria igualmente a realização de estudos visando a aprovação de uma lei geral tributária que clarificasse e sistematizasse os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da administração fiscal. A Resolução do Conselho de Ministros n.º 11997, de 14 de Julho, assinalaria, no Ponto 8, n.º 3, alínea *b*), o papel fulcral que uma lei geral tributária deve assumir na reforma fiscal, de que é uma peça insubstituível. O Governo prepararia, entretanto, após a identificação científica das questões a serem objecto da futura lei geral tributária em um anteprojecto elaborado por comissão para o efeito nomeada, à preparação da versão final após a habilitação recebida da Assembleia da República pela Lei n.º 1/98, de 4 de Agosto.

3-INTRODUÇÃO

A Lei Geral Tributária não é uma mera sistematização e aperfeiçoamento das normas fundamentais do Direito Tributário actualmente em vigor, caso em que a sua aprovação se limitaria a melhorar a técnica e clareza do sistema fiscal. É um instrumento fundamental para uma nova etapa da relação Fisco-contribuinte, ou seja, o resultado de uma nova concepção da cidadania fiscal. É nessa nova concepção de cidadania fiscal que repousa a reforma fiscal, se se tiver em conta que esta não é apenas uma alteração mais ou menos extensa de impostos, mas a introdução de uma nova filosofia na fiscalidade e na actividade tributária. Cooperação mais estreita entre o Fisco e o contribuinte assente na presunção da boa fé da actuação de ambos, transparência e objectividade na tributação, realização dos objectivos de solidariedade e justiça, são os princípios que moldam a nova lei e se reflectirão em todo o sistema fiscal. É um verdadeiro contrato social de cidadania que se propõe aos cidadãos-contribuintes, como resulta do conteúdo da nova Lei Geral Tributária.

A nova Lei Geral Tributária não cedeu aos argumentos dos que, a pretexto da falta de meios da Administração

Tributária, pretendem, dentro ou fora da Administração Tributária, a continuidade de rotinas burocráticas esclerosadas que se opõem a uma plena cidadania fiscal. Do mesmo modo, o legislador não se rendeu ao ponto de vista dos que, subalternizando o interesse público da actividade tributária, pretendem, através da criação de uma série de pseudo-garantias dos contribuintes, manter as zonas de imunidade fiscal que ainda se verificam na sociedade portuguesa. Essas posições só secundariamente são antagónicas: conjugam-se na manutenção dos actuais focos de ineficiência da actividade tributária, que são frequentemente a causa da fraude e evasão. A actividade administrativa está actualmente regulada, de acordo, aliás, com imperativo constitucional, por uma lei geral, o Código de Procedimento Administrativo (C.P.A.). O C.P.A. constitui outro importante meio de reforço da transparência e objectividade da actividade administrativa. A Lei Geral Tributária contém, como o Código de Processo Tributário, um vasto conjunto de normas sobre procedimento. O Direito Tributário é, perante o Direito Administrativo, Direito especial. Essa relação de especialidade que deve ser preservada e garante o cumprimento dos fins próprios do Direito Tributário, não prejudica, no entanto, a aplicação à actividade tributária das normas do C.P.A. que não sejam incompatíveis com a natureza desta ou cujo objecto não reclame uma disciplina própria do Direito Tributário, o que é essencialmente o caso das normas que são o desenvolvimento de princípios constitucionais aplicáveis a toda a actividade administrativa sem excepção.

O diagnóstico efectuado na preparação da Lei Geral Tributária revelou que ainda estão na prática por estender a aplicação à actividade tributária princípios e regras muito relevantes do C.P.A. que devem dirigir toda a actividade administrativa sem excepção. A causa será, por vezes, esses princípios e regras necessitarem de um aperfeiçoamento às peculiaridades do Direito Tributário, que prejudica a sua aplicação directa.

A Lei Geral Tributária estende expressamente à actividade tributária, posto que com respeito das particularidades desta, os princípios e regras do C.P.A. aplicáveis por natureza a toda a actividade administrativa, sem excepção dos chamados procedimentos especiais.

É outro passo em frente na melhoria do sistema de garantias dos contribuintes, já que, como ficou dito, uma parte relevante dos direitos dos administrados consagrados no C.P.A. ainda não tinha expressão efectiva no procedimento tributário. Em conformidade, consagra-se também expressamente a supletividade do C.P.A. perante a Lei Geral Tributária.

A Lei Geral Tributária procederá à expressa revogação, por incompatibilidade ou por passar a ocupar-se plenamente das respectivas matérias, de cerca de meia centena de normas do C.P.T. Independentemente dessa revogação, o próprio Código carece em geral de uma adaptação global à nova Lei, que pode eventualmente passar por uma substituição integral, o que é essencialmente uma opção de técnica legislativa.

4 - ÂMBITO DA NOVA LEI

A competência da liquidação e cobrança das contribuições e impostos não é apenas da Direcção-geral dos Impostos (DGCI). A Direcção-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) administra os impostos aduaneiros tradicionais e a maioria dos impostos especiais. As autarquias locais têm ainda competências de liquidação e cobrança de mais-valias e outros rendimentos gerados em relação fiscal, que, em certos casos, também têm a natureza de impostos. Por outro lado, a Direcção-geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), posto que tenha por função essencial o apoio às Direcções-gerais acima mencionadas, pode intervir em actos do procedimento tributário e, nessa medida, colabora na administração tributária. Outras entidades públicas, nomeadamente institutos públicos, porque liquidam e cobram as chamadas receitas tributárias de natureza parafiscal, desempenham também funções de administração tributária.

Entendeu-se, no desenvolvimento e aprofundamento de opções legislativas anteriores, incluir na nova Lei, além dos impostos tradicionalmente administrados pela Direcção-geral dos Impostos, os impostos administrados por outras entidades públicas, incluindo os aduaneiros e locais. e as chamadas receitas parafiscais. De outro modo, sairiam prejudicados os fins da nova Lei e a própria certeza e segurança jurídicas, já que tanto se impõe a definição

do quadro global dos direitos dos contribuintes e dos poderes da Administração Tributária para os impostos como para as receitas para-fiscais.

Seria impensável e violaria o princípio da igualdade deixar de fora da reforma do sistema de garantias dos contribuintes que se pretende empreender qualquer zona da fiscalidade.

Obviamente, porém, a Lei Geral Tributária salvaguarda - *sem*, no entanto, afectar os direitos gerais dos contribuintes que consagra ou desenvolve - *as* disposições de natureza especial que tecnicamente mantenham justificação, como as relativas a certos procedimentos aduaneiros, para além obviamente do direito comunitário ou outras normas de direito nacional que directamente vigorem na ordem interna. Tem-se em vista designadamente que as peculiaridades das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas justificam, como é, aliás, imposição da Quarta Revisão constitucional, um regime geral próprio dentro da Lei Geral Tributária que o Governo atempadamente proporá à Assembleia da República. A Lei Geral Tributária é um quadro geral de exercício dos direitos dos contribuintes e dos poderes da Administração Tributária, mas, como todos os quadros gerais, comporta desenvolvimentos, particularismos ou especialidades que não se pretendem abolir, mas antes enquadrar na lógica do sistema tributário.

Enfim, a nova Lei Geral Tributária não colide, antes expressamente prevê, regimes gerais desenvolvendo obviamente os seus princípios, sobre os benefícios fiscais e infracções fiscais, como são actualmente o Estatuto dos Benefícios Fiscais (E.B.F.) e os regimes jurídicos das infracções fiscais. A amplitude e particularidades dessas matérias reclamam o seu tratamento desenvolvido e, por isso, justificam que constem de diplomas próprios, como é, aliás, a realidade actual e que a experiência revelou útil. A Lei Geral Tributária apenas procede ao seu enquadramento muito genérico no sistema fiscal. As disposições sobre benefícios fiscais e infracções fiscais da Lei Geral Tributária têm em conta já, no entanto, as linhas essenciais das reformas dos regimes gerais de benefícios fiscais e das infracções fiscais que o Governo entendeu empreender e se encontram em adiantado estado de preparação por grupos de trabalho para o efeito constituídos.

5 - OS PRINCÍPIOS DO SISTEMA FISCAL

Uma Lei Geral Tributária não seria digna desse nome se, à semelhança de outros países, não contivesse as linhas fundamentais do sistema fiscal português e não definisse a estrutura do sistema fiscal.

A classificação dos tributos quanto à natureza (fiscais ou para-fiscais) e ao sujeito activo (estaduais, regionais e locais), a enumeração dos vários tipos de tributos (impostos, incluindo aduaneiros e especiais, taxas e demais contribuições financeiras a favor do Estado), a especificação dos pressupostos dos tributos, como a capacidade contributiva, típico pressuposto dos impostos, e a contraprestação, típico pressuposto das taxas, e a clarificação da função das contribuições especiais que vêm adquirindo particular relevância com as obras públicas, como a EXPO 98, a Ponte Vasco da Gama e as modernas redes viárias e a necessidade de tributação das mais-valias por seu intermédio obtidas, constam da Lei Geral Tributária.

Não se pretende, o que seria manifestamente erróneo, a autoritária consagração por via legal de conceitos que à doutrina cabe exclusivamente debater, desenvolver e fixar. A função desse tipo de normas é antes habilitar o intérprete do Direito Tributário com instrumentos fundamentais para a sua aplicação e contribuir para a redução da incerteza e insegurança na actividade tributária. O exercício efectivo das garantias dos contribuintes passa efectivamente por uma distinção clara dos tributos de outras prestações financeiras que, por não terem essa natureza, não são abrangidas pela Lei Geral Tributária.

Figuram igualmente na Lei Geral Tributária os princípios fundamentais do sistema fiscal acolhidos na Constituição ou pela lei ordinária.

A tributação tem decerto por finalidade essencial a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas. Esse não é, no entanto, um objectivo a ser prosseguido cegamente mas em conjunto com outras finalidades que deve igualmente promover e são típicas do Estado social de Direito: a justiça social, a igualdade de oportunidades, a correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do

rendimento. Simultaneamente, deve a tributação favorecer o emprego e os bens e consumos de primeira necessidade, o que tem sido intenção constante do Governo (ver nomeadamente medidas como o desagravamento das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, IRC, e do imposto sobre o valor acrescentado, IVA, sobre bens ou serviços essenciais).

Também lhe cabe atender, designadamente por uma adequada configuração do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), às situações de velhice ou doença, aos legítimos encargos do agregado familiar e à necessidade de assegurar aos cidadãos-contribuintes uma existência digna. É do legislador a escolha dos meios aptos à realização desses objectivos que, no entanto, devem constar programaticamente da Lei Geral Tributária e orientar o intérprete-aplicador do Direito Fiscal.

O poder de tributar não é ilimitado. A tributação sofre as restrições resultantes da aplicação constitucional do princípio da igualdade, com a inerente proibição das discriminações arbitrárias, sem prejuízo obviamente da realização dos fins relevantes de natureza extra-fiscal prosseguidos pelos benefícios fiscais.

Não devem, assim, os impostos discriminar desfavoravelmente o agregado familiar, com a resultante proibição de a tributação conjunta ser mais gravosa que a tributação separada dos seus membros, prejudicar o acesso a qualquer profissão ou actividade e afectar a concorrência nacional ou internacional, no quadro da União Europeia ou outros compromissos assumidos pelo Estado português.

É ponto assente que a tributação pode também cumprir um relevante papel no desenvolvimento económico, estimulando a competitividade e a internacionalização da economia portuguesa.

A inclusão desses princípios fundamentais na Lei Geral Tributária, além de apon- tar um norte à actividade tributária, é susceptível de reforçar substancialmente a confiança depositada pelos cidadãos e agentes económicos no sistema fiscal e na própria Administração Tributária. Fica claro que o fim da tributação não é apenas dotar o Estado dos recursos financeiros necessários à sua actividade.

Problema que tem sido discutido pela doutrina portuguesa tem sido o da chamada tributação dos rendimentos ou riqueza gerados por actos ilícitos.

Para alguns, tributar os rendimentos ou riquezas gerados por actos ilícitos seria tratá-los como se lícitos fossem. Os actos ilícitos deveriam gerar o direito a indemnizações, não a tributação desses actos ou dos rendimentos gerados.

A abstenção de tributar com base no carácter ilícito da obtenção dos rendimentos ou da riqueza pode, no entanto, causar injustiças graves. Nem sempre a ilicitude é declarada judicialmente, por motivo, por exemplo, da prescrição do procedimento, ou dá origem a indemnizações, que dependem da vontade dos lesados. Pode, por outro lado, ser um terceiro, em vez do autor do acto ilícito, a obter o respectivo benefício económico. Não tributar seria então premiar sem fundamento o autor do ilícito ou discriminar favoravelmente perante os outros contribuintes o próprio terceiro beneficiário da ilicitude.

Foi pela segunda solução que a Lei Geral Tributária optou. A tributação ou não dos rendimentos ou riqueza gerados pelos actos ilícitos não é, no entanto, um princípio absoluto. Deve ser sempre confrontado o acto ilícito com as normas de incidência que se apliquem a ele ou aos rendimentos eventualmente gerados.

6 -A INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

A clarificação de critérios seguros de interpretação das normas tributárias foi outra das preocupações da Lei Geral Tributária.

Teve o legislador em conta a insegurança e incerteza que resultam da falta de critérios explícitos de interpretação das normas fiscais e a frequente insuficiência para o efeito das soluções do Direito comum, especialmente do Direito Civil.

Consagra-se, em particular, que só é legítimo o recurso na interpretação das normas tributárias à substância económica dos factos tributários em caso de a dúvida sobre o sentido e alcance das normas tributárias persistir após o esgotamento após os meios comuns de interpretação das normas jurídicas. Por outro lado, declara-se que, sempre que as normas de Direito Tributário adoptem conceitos próprios de outros ramos de direito, presume-se

que o seu sentido é o que aí têm. Põe-se cobro a interpretações arbitrárias das normas do Direito Fiscal a pretexto da sua especificidade e que, por vezes, têm sido a causa de litígios inúteis entre a Administração Tributária e os contribuintes. A preocupação da definição do papel da substância económica dos factos tributários na interpretação das normas tributárias é, aliás, comum às leis gerais tributárias estrangeiras.

O mesmo propósito de imprimir certeza e segurança às normas de Direito Tributário preside às regras sobre a aplicação das leis tributárias no tempo e no espaço incluídas na Lei Geral Tributária.

No primeiro caso (aplicação no tempo), acolhe-se expressamente o princípio da proibição constitucional da criação de impostos retroactivos e clarifica-se o regime da sucessão das normas tributárias em caso de factos tributários de formação igualmente sucessiva, como é o rendimento nos impostos que sobre este incidem. Também se clarifica a aplicação no tempo das regras de determinação da matéria tributável que constituam o mero desenvolvimento das normas de incidência, às quais é estendida a regra da irretroactividade, em atenção ao seu carácter verdadeiramente substantivo ou material.

No segundo caso (aplicação no espaço), acolhe-se a regra da territorialidade, com o carácter genérico que recomenda a extrema volatilidade dos factores de conexão com a ordem tributária portuguesa e com respeito da opção adoptadas na tributação do rendimento no sentido da tributação da totalidade dos rendimentos dos residentes em Portugal, independentemente do local onde sejam obtidos. Disciplinar os benefícios fiscais, reforçando simultaneamente os valores da sua previsibilidade e segurança dos particulares, com a criação de uma expectativa de uma sua duração mínima, é outro dos fins da Lei Geral Tributária.

Sem prejuízo do que vier a resultar da revisão do E.B.F., consagra-se a regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais que, na falta de disposição legal em contrário, têm um período de duração de 5 anos, findos os quais, em resultado da reavaliação efectuada, serão mantidos, suprimidos ou alterados.

Submete-se ainda a criação dos benefícios à obrigação de prévia quantificação da despesa fiscal. É de quem propõe os benefícios o ónus de calcular a respectiva receita cessante que é condição “sine qua non” da adequada ponderação da decisão da sua concessão. Esse é um pressuposto de uma verdadeira cultura de responsabilidade também neste campo.

É declarada a ilegitimidade da oposição à revelação à Administração Tributária dos pressupostos da concessão dos benefícios fiscais, de acordo, aliás, com as regras do Direito comum sobre o ónus de prova.

À obrigação da revelação integral da situação tributária do interessado é igualmente condicionada a atribuição de quaisquer vantagens de carácter social concedidas em função da situação tributária do titular, como, por exemplo, a isenção ou redução de quaisquer outras contribuições financeiras para o Estado. Tem-se em vista permitir a consideração obrigatória na concessão dessas vantagens dos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias ou eventualmente não abrangidos por qualquer tributação. É iníquo o aproveitamento actual de vantagens sociais concedidas em função do rendimento, que visam favorecer as camadas mais desfavorecidas, por quem tem uma capacidade contributiva superior à que constitui o limite máximo de acesso definido na lei.

7-OS SUJEITOS DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A QUESTÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A vocação inovadora da Lei Geral Tributária reflecte-se muito especialmente na intenção agora concretizada de regulamentação genérica da relação tributária. É essa regulamentação genérica a condição essencial de um quadro claro dos direitos dos contribuintes e dos poderes da Administração Tributária.

A nova Lei contém normas, assim, sobre personalidade e capacidade tributária e gestão de negócios. A amplitude do reconhecimento das figuras do mandato tributário e da gestão dos negócios, especificando-se os casos em que esta se presume ratificada, visam simplificar, na medida do possível, o cumprimento das obrigações fiscais e garantir a certeza e segurança jurídicas.

Na linha acima enunciada da transparência da actividade tributária, consagra-se a obrigação de os documentos emitidos pela Administração Tributária, quando o titular do direito ao imposto não for o Estado, como é caso dos impostos municipais e dos próprios impostos estaduais que são receita das Regiões Autónomas, conterem a menção do sujeito activo e distingue-se a posição de sujeito passivo da dos outros obrigados tributários.

Incluem-se também, nessa perspectiva de transparência e clareza e à semelhança de quase todas as legislações estrangeiras, regras sobre o domicílio fiscal, consagrando especialmente a inoponibilidade à Administração Tributária da mudança do domicílio do contribuinte enquanto esta lhe não for comunicada e a obrigação de nomeação de representante fiscal em caso de o contribuinte se ausentar do país por período superior a 6 meses. Também por razões de simplificação e desburocratização, consagra-se a possibilidade de a Administração Tributária rectificar officiosamente a residência do sujeito passivo quando tiver conhecimento da sua alteração.

Além do quadro da substituição tributária e solidariedade tributária, a Lei Geral Tributária ocupa-se ainda da responsabilidade tributária, designadamente da tradicionalmente controversa responsabilidade tributária subsidiária dos administradores e gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada, que actualmente consta do Código de Processo Tributário.

Tem sido discutida a bondade do actual regime de responsabilidade tributária dos administradores e gerentes sobretudo em virtude de lhes incumbir, nos termos do artigo 13.^o do Código de Processo Tributário, o ónus de prova de um facto negativo. caso pretendam evitar o exercício dessa responsabilidade e conseqüente reversão da execução fiscal: a culpa na insuficiência do património societário para o pagamento das dívidas fiscais.

A jurisprudência tem, por outro lado, entendido que o ónus de prova em causa abrange não apenas as dívidas vencidas no cargo de administração ou gerência, como também aquelas em que o facto tributário tenha ocorrido nesse período, embora só depois se tenham vencido, o que ocasiona o contribuinte ser frequentemente chamado a responder pelas dívidas fiscais da sociedade muito tempo após a sua constituição, circunstância que dificulta ainda mais a prova do facto negativo da culpa na insuficiência do património.

Não obstante, das oposições a essas execuções uma significativa parcela é declarada procedente por o administrador ou gerente lograr provar a ausência de culpa na insuficiência do património, designadamente atestando por meio de prova testemunhal, de produção por natureza morosa, o não exercício efectivo de funções de administração ou gerência no período a que a dívida se reporta.

Esse regime em causa contribui para o congestionamento dos tribunais tributários para limites incomportáveis e cria injustiças não resolvidas com a mera declaração judicial de improcedência da oposição à execução.

É o que resulta da impossibilidade no regime actual do reembolso das despesas com a garantia bancária ou seguro-caução que o administrador ou gerente preste para obtenção da suspensão da execução.

Uma análise de Direito Comparado revela ser regra geral a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelas dívidas das sociedades, variando embora o conteúdo e pressupostos dessa responsabilidade.

Entendeu-se agora, por razões de justiça e de garantia da eficácia do próprio instituto, limitar o ónus de prova dos administradores ou gerentes aos casos em que o fundamento da responsabilidade for a violação pela sociedade do dever fundamental de pagar os impostos vencidos no período de administração ou gerência

Nos restantes casos, de violação de outro tipo de obrigações acessórias ou do dever geral de zelo de administração do património societário, resolveu-se deferir esse ónus à Administração Tributária.

É, a nosso ver, uma solução mais equilibrada que a actual, que contribui também para a certeza e segurança das relações jurídicas e do comércio jurídico, pois o administrador ou gerente só podia razoavelmente conhecer as dívidas tributárias vencidas no período de exercício do seu cargo,

Não se limitam a essa, no entanto, as alterações introduzidas na matéria da responsabilidade tributária.

A reversão da execução passa a depender de audição prévia do responsável subsidiário em que este pode, mesmo nos próprios casos em que lhe cabe provar a culpa na falta de pagamento, pronunciar-se sobre os fundamentos da sua responsabilidade. A reversão deve, por outro lado, ser fundamentada de facto e de direito, de acordo com a matéria eventualmente apurada, ou confirmada por meio da audição prévia.

Cria-se, assim, um mecanismo destinado a filtrar previamente os casos de reversão da execução fiscal

contra os responsáveis subsidiários, não devendo as repartições de finanças actuar contra estes em caso de entenderem não se verificarem liminarmente os pressupostos dessa responsabilidade.

Além de um reenquadramento dos fundamentos da responsabilidade, procede, assim, a Lei Geral Tributária à criação de um mecanismo de simplificação da actuação do seu regime que retirará dos tribunais tributários casos que podem ser resolvidos administrativamente.

O prazo de prescrição das dívidas dos responsáveis subsidiários foi reduzido de 10 para 5 anos após a liquidação e, sem pôr em causa o benefício da excussão, regulamenta-se a reversão nos casos em que não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário. O propósito é de, sem redução, mas antes ampliando as actuais garantias dos responsáveis tributários, definir mais rapidamente a sua situação tributária.

Incluem-se também na Lei Geral Tributária os restantes casos de responsabilidade tributária previstos no Código de Processo Tributário que passam a ser abrangidos pelo regime geral de responsabilidade que este agora e antes se definiu.

Note-se que, em conformidade com o seu actual estatuto, passa a ser extensivo aos técnicos oficiais de contas o regime de responsabilidade tributária dos revisores oficiais de contas, continuando a caber em qualquer caso à Administração Tributária o ónus de prova dos respectivos pressupostos essencialmente assentes no incumprimento doloso dos seus deveres profissionais.

8—A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ainda no plano da relação tributária, a sua constituição, modificação e extinção é outra das matérias essenciais de que uma Lei Geral Tributária teria necessariamente de se ocupar.

A indisponibilidade dos créditos tributários, insusceptíveis, salvo nos casos previstos na lei, de remissão ou perdão ou de alteração, por via contratual, de qualquer dos seus elementos essenciais, concretizando-se, assim, o princípio da igualdade, o dever de boa prática tributária das pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, consistente na obrigação do cumprimento das respectivas obrigações acessórias ou de pagamento, a insusceptibilidade de transmissão “inter vivos” das obrigações tributárias e a susceptibilidade da sua transmissão por morte, sem prejuízo do benefício do inventário, são princípios que já afloravam de um ou outro preceito da legislação em vigor, mas que passam a ser objecto de explicitação e definição próprias, que vêm conferir maior clareza e objectividade à actividade tributária.

A dívida tributária pode ser alterada em caso de liquidação de juros compensatórios causados por atraso na liquidação imputável ao contribuinte. A taxa de juros compensatórios estava actualmente indexada à taxa de desconto do Banco de Portugal, sendo determinada por meio do acréscimo a esta de cinco pontos percentuais. A extinção da taxa de desconto que resulta da entrada de Portugal na moeda única exige a alteração do seu actual método de determinação. Optou-se por equiparar a taxa de juros compensatórios à taxa do juro legal, acentuando-se, assim, a função meramente indemnizatória e não sancionatória dos juros compensatórios.

A previsão dos fins e dos termos em que podem ser celebrados contratos fiscais - figura que as necessidades da vida económica obrigam a uma crescente expansão — ou serem atribuídos benefícios fiscais mediante condição são também efectuadas pela Lei Geral Tributária. O princípio da legalidade não contende obrigatoriamente com a contratualização de um número crescente de sectores do Direito Tributário. Importa é fixar um quadro claro de actuação da Administração Tributária e dos contribuintes, que é agora definido com carácter geral.

A experiência revelou igualmente a necessidade de clarificação dos efeitos jurídicos dos negócios jurídicos ineficazes ou simulados, a que a Lei Geral Tributária igualmente procede.

A extinção da obrigação tributária é igualmente abrangida na Lei. São consagrados, para maior comodidade do contribuinte, meios diversificados de pagamento, clarificam-se os critérios de imputação do pagamento em caso

de pluralidade de dívidas à Fazenda Nacional e declara-se com carácter geral o direito ao pagamento a prestações.

A relação tributária não se extingue obrigatoriamente com a cobrança ou anulação da dívida e consequente restituição ao contribuinte do imposto indevidamente pago. O contribuinte pode, nos termos da lei, ter direito a juros indemnizatórios.

Procede a Lei Geral Tributária a um alargamento substancial do direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte, consagrando-se assim tutela legal para situações que dela reconhecidamente careciam. O alargamento do direito a juros indemnizatórios -que continuam a dever ser requeridos, em regra geral pelo contribuinte, aos casos em que, apesar de o erro na liquidação ser imputável ao contribuinte, este se limite no preenchimento da declaração a seguir as orientações genéricas da Administração Tributária e em que a Administração Tributária tiver demorado mais de um ano a apreciar a reclamação, petição ou recurso do contribuinte são outras inovações relevantes da Lei Geral Tributária.

O prazo geral de caducidade do direito de liquidação é reduzido de 5 para 4 anos, aplicando-se a todos os factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998.

Em caso de erro material evidenciado na declaração, susceptível, pois, de mero controlo informático interno, será apenas de 3 anos. É um repto à eficácia da Inspeção Tributária que tem em conta os progressos que esta vem obtendo na sua acção. Em caso de reporte efectivo de prejuízos, o prazo da caducidade coincide obviamente com o do exercício desse direito.

Foi entendido, no entanto, em circunstâncias relevantes conceder o encurtamento desse prazo. São os casos dos erros evidenciados na declaração do contribuinte ou de aplicação de métodos indirectos por utilização dos indicadores objectivos de actividade previstos na Lei Geral Tributária. Sempre que o direito de liquidação resulte do mero exame interno da coerência da declaração, o prazo é de 3 anos. Por outro lado, explicita-se que a notificação da liquidação terá, para efeitos da tempestividade do prazo de caducidade, de conter a fundamentação e demais requisitos legais.

O prazo de liquidação dos juros de mora, tendo em conta também as necessidades de o Direito Tributário se adaptar às exigências de celeridade da vida económica de evitar que atinjam limites leoninos que excedem manifestamente a sua função compulsória, é atenuado de 5 para 3 anos, salvo nos casos de pagamento em prestações m que pode atingir 5 anos.

Cria-se, por outro lado, um prazo especial de caducidade do direito de liquidação em caso de acções de inspecção tributária por iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro que demonstrar interesse legítimo no conhecimento antecipado da sua situação tributária, que a Lei expressamente prevê. Em caso de fiscalização por iniciativa do sujeito passivo, fica precludido o direito de a Administração Tributária efectuar novas liquidações com base em factos incluídos no período ou períodos e no objecto das acções de inspecção.

Viabilizam-se, assim, negócios jurídicos de interesse económico relevante, que eventualmente não seriam celebrados sem a introdução de um novo mecanismo, obviamente excepcional, de certificação das obrigações tributárias das entidades intervenientes.

O Governo já concluiu e está em vias de aprovação o decreto-lei que regulamenta a inspecção tributária por iniciativa do contribuinte ou terceiro com interesse legítimo.

A mesma preocupação da adequação do Direito Tributário à celeridade da vida económica está presente na redução de 10 para 8 anos do prazo de prescrição. A alteração é ainda mais relevante quando o Código de Processo Tributário, ainda em 1991, já reduzira esse prazo de 20 para 10 anos. Esse prazo aplicar-se-á retroactivamente, sem suspensão ou interrupção, aos impostos abolidos, libertando-se, assim, os tribunais tributários de um vasto lastro de processos que não apenas dificulta a aplicação das novas leis fiscais, como é uma das causas principais do seu congestionamento.

Como é sabido, a suspensão, por motivo de pagamento a prestações legalmente autorizado ou reclamação, impugnação ou recurso, depende da prestação de garantia no processo de execução fiscal.

Essa regra deve ser mantida. Estão em causa o interesse público da arrecadação das receitas fiscais que a sua eliminação prejudicaria.

Deve ser, no entanto, conjugada com outros valores igualmente relevantes do ordenamento jurídico-constitucional, como é o acesso à justiça dos particulares.

Nesse sentido, consagra-se ineditamente a possibilidade de dispensa da concessão de garantia no caso de esta causar prejuízo irreparável ao executado e prevê-se, em caso de interesse legítimo do executado, a substituição da garantia, a redução proporcional da garantia em caso de pagamento parcial e o direito a indemnização em caso de prestação indevida da garantia em proporção do vencimento da reclamação, recurso ou impugnação, abrangendo todas as despesas efectuadas até ao limite da aplicação da taxa de juros indemnizatórios. Esse direito constitui-se quando a garantia tiver sido mantida por mais de 3 anos, não dependendo do prazo em caso de erro imputável aos serviços na liquidação.

Importa, enfim, assinalar a consagração expressa do direito à impugnação das providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária com vista à garantia dos seus direitos (agora expressamente subordinadas ao princípio da proporcionalidade). O direito à impugnação estava até aqui limitado às medidas de apreensão de bens. É o resultado da necessidade da integral consagração do princípio constitucional do acesso à justiça, que não se compadece com a exclusão do direito de impugnação de qualquer acto lesivo dos direitos e interesses dos contribuintes.

9- UM NOVO TIPO DE PROCEDIMENTO

A Lei Geral Tributária, sem prejuízo das disposições complementares a introduzir na revisão do processo tributário e pelo futuro regulamento da inspecção tributária já concluído pelo Governo e que ineditamente definirá os direitos e deveres da inspecção tributária e dos contribuintes nas acções de inspecção, dedica-se largamente ao procedimento tributário entendido como toda a sucessão de actos dirigida à declaração dos direitos tributários.

O ordenamento processual tributário carecia manifestamente de um conjunto de normas estruturantes do procedimento tributário, a começar pela definição do seu âmbito e princípios fundamentais.

Havia que adequá-lo também ao C.P.A., nomeadamente pela especificação dos deveres de decisão da Administração Tributária, conjugando-os com os limites temporais de revisão dos actos tributários, pela instituição de um prazo geral de conclusão do procedimento tributário e pela clarificação dos regimes da competência, delegação de poderes, legitimidade e prova.

O passo fundamental no tipo novo de procedimento tributário que se entendeu consagrar é, no entanto, a plena realização do princípio constitucional da participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito através da audição prévia, com a consequente associação do contribuinte à emissão do acto tributário.

A audição prévia - restrita obviamente aos actos total ou parcialmente desfavoráveis ao contribuinte — não é forçosamente um expediente dilatatório dos actos tributários, possibilidade que a apertada regulamentação que dela procede a Lei Geral Tributária claramente afasta. Poderá ser um valioso meio de matar pela raiz eventuais litígios, pois permite à Administração Tributária considerar antes do acto tributário factos ou fundamentos que de outro modo apenas poderiam ser conhecidos pelas vias da reclamação ou impugnação.

O legislador, no entanto, não se limitou a essa inovação procedimental. Sem qualquer alargamento global dos actuais poderes da Administração Tributária, alargou as garantias dos contribuintes por meio de uma nova concepção da cooperação destes com a Administração Tributária expressamente consagrada como recíproca e não unilateral como em parte se verificava até aqui.

Especialmente atendeu à natureza de serviço público da Administração Tributária e aos deveres de cooperação que consequentemente lhe cabem com os cidadãos que neste segmento da actividade da Administração Tributária devem ter o estatuto de verdadeiros clientes.

A obrigatoriedade — e não mera faculdade — de assistência da Administração Tributária ao cumprimento dos deveres dos contribuintes, a ampliação dos deveres de informação e esclarecimento que lhe cabem, a

obrigação de notificação do contribuinte quando se suscitarem dúvidas sobre os seus actos ou documentos e a efectiva extensão do princípio da administração aberta à Administração Tributária, ficando esta obrigada à publicação das orientações de carácter genérico dirigidas aos serviços, a identificação dos responsáveis do procedimento, são manifestações, entre várias outras, na nova concepção de procedimento da Lei Geral Tributária.

Regulamentam-se adequadamente duas matérias sistematicamente objecto até aqui de dúvidas interpretativas geradoras de incerteza e segurança.

É o caso de os poderes da inspecção tributária que vêm, sem prejuízo do que vier a ser disposto no futuro Regulamento, claramente definidos e limitados.

A definição dos poderes efectuada tem em conta a legislação em vigor, não sendo alterado, de acordo com o compromisso assumido para a presente legislatura, o actual regime de inoponibilidade do segredo bancário à Administração Tributária.

A actividade tributária fica sujeita expressamente ao princípio da proporcionalidade, de que resulta a inspecção tributária só poder utilizar nas acções de inspecção os meios adequados aos objectivos a alcançar, e consagra-se, na linha de legislações estrangeiras, o princípio da irrepetibilidade da acção fiscalizadora, que só cede em casos de factos novos apurados supervenientemente às acções de inspecção susceptíveis de pôr em causa as suas conclusões. Clarificam-se as causas legítimas de oposição às acções de inspecção e quando e como a Administração Tributária pode suprir – por meio obviamente de intervenção judicial mediante pedido fundamentado – a oposição do contribuinte.

São expressamente definidos o âmbito e os limites do chamado segredo fiscal. É uma das garantias fundamentais do contribuinte o direito à confidencialidade dos dados que revela à Administração para fins exclusivos da liquidação e cobrança dos impostos, que só cede em caso de preponderância de interesses de superior relevância. A experiência revelou os prejuízos resultantes da não clarificação dos limites do segredo fiscal. Explicitam-se agora os casos de cessação do segredo fiscal, consagra-se a transmissibilidade do dever de segredo para quem os dados sobre a situação tributária dos contribuintes tiverem sido legalmente transmitidos e conjuga-se o dever de segredo com o princípio constitucional da administração aberta.

A necessidade de garantia da efectiva certeza e segurança das relações foi, como já se disse, uma das principais preocupações da Lei Geral Tributária.

A Administração Tributária tem o direito de proceder às alterações das suas orientações genéricas que entender adequadas, tenham as referidas orientações sido publicadas ou não. Retirar-lhe esse direito seria uma desproporcionada limitação da sua actividade e acarretaria sérios problemas de eficácia.

O problema tem sido, no entanto, a aplicação retroactiva das novas orientações a contribuintes que actuaram de acordo com as orientações anteriores ou agiram de acordo com uma interpretação plausível e de boa fé da lei.

As orientações genéricas, como resulta da Constituição, vinculam apenas os serviços, não dispondo de eficácia externa.

Mas a certeza e segurança das relações jurídicas impõem uma limitação a essa eficácia puramente interna, em caso de contribuintes que tenham agido com base em orientações genéricas anteriores da Administração Tributária ou de acordo com uma interpretação plausível e de boa fé da lei revelada, por exemplo, através da apresentação de pedido de informação vinculativa.

Salvaguardam-se obviamente os efeitos resultantes do trânsito em julgado de decisão judicial.

A presunção de verdade dos actos do contribuinte foi introduzida na reforma da tributação do rendimento de 1989 e posteriormente acolhida e desenvolvida no Código de Processo Tributário. A tributação faz-se com base na declaração do contribuinte, salvo indícios fundados de que não seja verídica.

Havia, no entanto, que enquadrar esses princípios em uma disciplina geral sobre a produção da prova e a repartição do encargo probatório no procedimento tributário.

A admissibilidade no procedimento tributário de todos os meios probatórios admitidos em direito, a qualificação expressa como meramente "juris tantum" e, portanto, ilidíveis de todas as presunções consagradas

nas normas de incidência e a presunção, não apenas da verdade, como da boa fé das declarações dos contribuintes e da sua escrita ou contabilidade constituem a base dessa disciplina geral de produção de prova.

Os actos tributários, como é sabido, só podem ser revistos ou anulados dentro dos prazos legais de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Por razões de certeza das relações tributárias, esses prazos, embora relativamente exíguos, devem ser mantidos. A revisão a todo o tempo ou em prazo demasiado longo dos actos tributários, além de afectar a estabilidade das relações jurídico-tributárias, não favoreceria a necessária eficiência da Administração Tributária.

Casos, no entanto, se verificam, de tributação manifestamente iníqua, em que se justificaria um alargamento desse prazo, posto que com sujeição a requisitos especialmente apertados.

Introduz-se, assim, um mecanismo de revisão excepcional da matéria tributável para além dos prazos de reclamação ou impugnação, a ser ordenada pelo dirigente máximo do serviço nos três anos posteriores à liquidação. O mecanismo é circunscrito aos casos de injustiça grave ou notória e, por razões de equidade, pode ser utilizado pelo contribuinte ou pela Administração Tributária.

Sem prejuízo dos prazos normais de reclamação ou impugnação é, por outro lado, equiparado a erro imputável aos serviços o erro do contribuinte na autoliquidação, em geral, o erro apurado em acção de inspecção desenvolvida após o termo daqueles prazos. É mantida a equiparação a erro imputável aos serviços da duplicação de colecta.

Relevância suscita o regime da avaliação de rendimentos ou bens patrimoniais no processo de determinação da matéria tributável. Falta manifestamente no actual sistema fiscal a definição de um quadro geral de avaliação de rendimentos ou bens, que agora a Lei Geral Tributária vem expressamente clarificar.

A subsidiariedade da avaliação indirecta perante a avaliação directa da matéria tributável, a obrigatoriedade de as avaliações se basearem em critérios objectivos que se devem reflectir na sua fundamentação e a participação do contribuinte nas avaliações são regras estruturantes do novo quadro do sistema de avaliações comum aos sistemas de avaliação directa e indirecta que passa a constar da Lei Geral Tributária.

Procede-se, igualmente, à clarificação do quadro actual de avaliação indirecta, tipificando-se os comportamentos anómalos dos contribuintes susceptíveis de conduzir à conclusão da existência de indícios seguros de que a matéria tributável declarada não corresponde à matéria tributável real.

Consistem esses indícios, além dos que manifestamente integrem contraordenação ou fraude fiscal, em comportamentos anómalos do contribuinte traduzidos essencialmente em a sua matéria tributável ser manifestamente inferior à que resultaria da aplicação de indicadores objectivos de actividade, de base técnico-científica, como margens de lucro ou rentabilidade manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade, definidos pelo Ministro das Finanças após audição das associações empresariais e profissionais, constituindo ou podendo constituir por isso factores distorcivos da concorrência.

Essa clarificação não é qualquer afastamento do princípio constitucional da tributação do rendimento real. Abre apenas uma excepção ao ónus de prova da Administração Tributária de os rendimentos declarados serem inferiores aos reais em caso das referidas condutas anómalas. Pode, no entanto, o contribuinte provar sempre, na declaração ou por meio da audição prévia, as razões que justificam o afastamento desses indicadores. É uma solução comum à dos demais países da União Europeia e que já cabia dentro de uma interpretação razoável dos atuais códigos dos impostos sobre o rendimento.

Clarifica-se apenas, assim, a legislação em vigor, sem pôr em causa os seus princípios fundamentais.

O regime de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos sofre também alterações.

A inclusão nas competências das comissões de revisão dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos que destas estavam afastadas, a obrigatoriedade de autuação de um único procedimento de revisão em caso de apuramento na mesma acção de inspecção de matéria tributável de mais de um exercício ou tributo, a impossibilidade, salvo fraude fiscal, de a Administração Tributária alterar a matéria tributável acordada nas comissões de revisão, a maior autoridade conferida às posições do perito independente com o conseqüente efeito suspensivo da reclamação ou impugnação em caso de acordo com o perito do

contribuinte, a criação de uma comissão nacional de avaliação da actuação das comissões de revisão e a supressão da figura do presidente das comissões de revisão, fazendo-se agora o debate directamente entre o perito do contribuinte e o da Fazenda Pública ilustram a nova filosofia das comissões de revisão.

Essa filosofia não é um corte mas sim um aperfeiçoamento do regime actual das comissões de revisão. Maior simplificação do processo de reclamação e liquidação e harmonização das respectivas decisões para os vários impostos, reforço do papel de filtro pré-judicial das comissões de revisão, o alargamento das suas competências e a redução dos casos em que as suas decisões podem ser posteriormente alteradas, o maior papel do perito independente e a sujeição da actividade das comissões de revisão à observação de uma comissão nacional são os instrumentos com que se conta para uma melhor relação também nesta vertente entre fisco e contribuinte.

É prevista a alteração do processo judicial tributário às garantias constitucionais criadas pela Quinta Revisão Constitucional, criando-se designadamente a já referida possibilidade de impugnação dos procedimentos cautelares da Administração Tributária e igualmente o direito de o contribuinte reagir contra omissões ilegítimas da Administração Tributária.

Enfim, sintetizam-se as regras fundamentais sobre infracções fiscais, de acordo com a perspectiva apontada para a futura revisão do sistema, sendo o regime de responsabilidade dos administradores ou gerentes pelas coimas aplicadas às sociedades harmonizado com o Código de Processo Tributário e prevendo-se expressamente que o benefício económico a ter em conta na aplicação na coima deve abranger os juros compensatórios que constituem meio alternativo ou complementar de o retirar ao contribuinte.

SÍNTESE CONCLUSIVA

A Lei Geral Tributária assenta numa nova concepção de cidadania fiscal, assente na presunção da boa fé da actuação do contribuinte e da administração fiscal, na transparência e objectividade da tributação e no aprofundamento dos objectivos de solidariedade e justiça que devem reger o sistema fiscal, proposta que é também um desafio à eficácia da administração tributária e uma resposta ao justo anseio dos cidadãos a uma repartição mais justa dos encargos públicos.

A Lei Geral Tributária sintetiza os princípios fundamentais do sistema fiscal português, clarificando que as funções dos impostos não é apenas proporcionar as receitas necessárias à acção do Estado, mas igualmente promover a justiça social, a solidariedade, a igualdade de oportunidade e a correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, favorecendo simultaneamente o emprego, o agregado familiar, os bens e consumo de primeira necessidade, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante e tendo em conta a competitividade e internacionalização da economia portuguesa no quadro de uma sã concorrência.

A Lei Geral Tributária desenvolve e aperfeiçoa, no quadro de um justo equilíbrio com o interesse público, as actuais garantias dos contribuintes, ampliando substancialmente as reconhecidas no Código de Processo Tributário.

Definem-se deste modo critérios seguros de interpretação das leis e da sua aplicação no tempo e no espaço, reduzindo-se substancialmente a discricionariedade da Administração Tributária, introduz-se e regulamenta-se o direito de audição dos contribuintes antes dos actos em matéria tributária que lhes sejam desfavoráveis, que, apesar de acolhido no Código de Procedimento Administrativo, não tinha aplicação efectiva no procedimento tributário, atenuam-se, respectivamente, para 4 e 8 anos, os prazos de caducidade do direito de liquidação e prescrição das obrigações tributárias, tomando-se em consideração a celeridade da vida económica e os patamares mínimos de eficiência exigíveis a uma administração fiscal moderna, alarga-se o direito dos juros indemnizatórios a favor do contribuinte, que passa a incluir os casos em que, apesar de a liquidação se não dever a erro imputável aos serviços

a administração fiscal não aprecie a reclamação da liquidação no prazo considerado razoável ou em que o contribuinte tenha seguido na declaração as orientações genéricas da Administração Fiscal, equipara-se à taxa de juros compensatórios a do juros legais, evitando-se que essa taxa ultrapasse a função meramente indemnizatória da administração fiscal que deve desempenhar, reforça-se o acesso a justiça dispensando-se a prestação de garantias no processo de execução fiscal quando cause prejuízo irreparável ao executado ou este careça de meios económicos, consagra-se expressamente o direito de impugnação das providências cautelares de qualquer natureza adoptadas pela administração tributária, alarga-se o limite temporal de revisão dos autos tributários que será de 3 anos em caso de injustiça grave ou notória, institui-se o direito de indemnização do contribuinte em caso da prestação indevida de garantia, consagra-se a reciprocidade, e não, como até aqui, a unilateralidade da cooperação entre a administração fiscal e contribuinte, obrigando-se a administração fiscal à publicação no prazo de 6 meses das suas orientações genéricas, à identificação dos responsáveis pelo procedimento e a acompanhar os contribuintes no cumprimento dos seus deveres acessórios, consagra-se a inoponibilidade retroactiva aos contribuintes que tenham agido de acordo com uma interpretação plausível e da boa fé da lei das orientações genéricas da administração fiscal, é abolida a supremacia da Fazenda Pública nas comissões de revisão, suprimindo-se a função de Presidente, regulamentam-se os efeitos do acordo no seio dessas comissões entre o Fisco e o contribuinte e reforça-se o papel do perito independente na comissões e consagra-se o direito de reacção do contribuinte contra quaisquer omissões lesivas da Administração Fiscal.

A Lei Geral Tributária procura também a simplificação dos procedimentos tendo em vista maior eficiência da Administração Fiscal, e maior comodidade, simplicidade e, sobretudo, segurança para os contribuintes, com a preocupação igualmente de evitar litígios judiciais desnecessários.

A limitação do ónus de prova dos pressupostos da responsabilidade dos administradores e gerentes aos casos em que verdadeiramente se justifica, que são os da falta de pagamento das dívidas tributárias das sociedades vencidas no período do exercício do seu cargo, pondo-se termo a reversões injustificadas que apenas dificultam a desejável eficácia da justiça tributária, a simplificação da produção dos efeitos da gestão de negócios em matéria tributária, a clarificação dos pressupostos dos contratos fiscais, a criação de regras do jogo claras e precisas de actuação da inspecção tributária e a expressa sujeição ao princípio da proporcionalidade, a proibição, salvo factos novos entretanto revelados, da repetição das acções da fiscalização, a possibilidade de inspecção tributária por iniciativa dos sujeitos passivos em casos em que interesse económico relevante o justifique, a regulamentação dos termos em que a Administração Tributária pode adoptar providências cautelares como a retenção de reembolsos e a apreensão de bens ou documentos e a sua expressa sujeição ao princípio da proporcionalidade, a possibilidade de a Administração Tributária rectificar officiosamente a residência do contribuinte e ratificar as declarações dos contribuintes quando contiverem erros que lhes forem desfavoráveis e a regulamentação clara do sigilo fiscal fazem da Lei Geral Tributária um poderoso instrumento da reforma da actividade tributária e da própria administração fiscal, no sentido da sua racionalização e modernização.

A tributação dos rendimentos ou actos ilícitos, a instituição de um prazo temporal de duração dos benefícios fiscais que impeça o seu prolongamento após os respectivos objectivos serem cumpridos os transforme em verdadeiros privilégios fiscais, a dependência das vantagens de natureza social atribuídas em função do rendimento dos cidadãos da revelação por este da sua situação tributária global, o dever de boa prática tributária dos administradores e gerentes das sociedades, a equiparação do regime de responsabilidade subsidiária dos revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas e a nova regulamentação dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos que retoma e aperfeiçoa a aplicação do IRC, obrigando os contribuintes, em caso de condutas anómalas que se afastem significativamente dos parâmetros que regulamentam a sua actividade, a justificarem o motivo do afastamento, sob pena de esses métodos indirectos lhes poderem ser aplicados, revelam como a Lei Geral Tributária está fortemente norteada por um propósito de justiça fiscal, de justo equilíbrio entre os poderes da Administração Fiscal e os direitos e garantias dos contribuintes.

LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Artigos	Regime Anterior	Regime Actual
Artigo 1º - Âmbito de aplicação	Não havia LGT que definisse os poderes da Administração Tributária (AT) e as garantias do contribuinte, o que implicava insegurança e indefinição na actuação da AT.	É consagrada uma LGT que não existia no ordenamento jurídico tributário português mas que tem paralelo nos ordenamentos dos principais países europeus, v.g. a Espanha e a Alemanha.
Artigo 2º - Legislação complementar	Na prática a maior parte das normas do Código do Procedimento Administrativo (CPA) não tinham sequer aplicação supletiva à actividade da AT.	A presente lei aplica, embora afeiçoando as realidades tributárias, os princípios essenciais do procedimento previstos no CPA à actividade tributária.
Artigo 3º - Classificação dos tributos	- Os impostos aduaneiros especiais careciam de uma Lei Geral que regulamentasse os poderes da Administração Fiscal e as garantias dos contribuintes	A presente lei abrange os impostos, incluindo os aduaneiros e locais, bem como as receitas parafiscais. Tanto se impõe a definição do quadro global dos direitos dos contribuintes dos poderes da Administração Tributária para os impostos como para outras espécies tributárias nomeadamente taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, em nome da própria certeza e segurança jurídicas.
Artigo 6º - Características da tributação	O sistema fiscal não prevê, com carácter geral, a garantia do mínimo de existência, após a tributação. Passa também a ser prevista, com carácter geral, a tomada em conta, na tributação, da idade do sujeito passivo (s.p.) e da redução da tributação sobre bens de consumo de primeira necessidade.	A velhice ou outros casos de redução de capacidade contributiva do s.p. passam a ser tidas obrigatoriamente em conta na tributação directa. O favorecimento dos bens de consumo de primeira necessidade vem sendo tido em conta na acção do Governo que, pela primeira vez, explicita-o como objectivo da sua acção.
Artigo 7º - Objectivos e limites da tributação	O sistema fiscal não contém norma de carácter geral quanto aos objectivos e limites da tributação.	São definidos os objectivos e limites da tributação; Os primeiros favorecerão o emprego, a formação do aforro e o investimento tendo em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa. Como limites a tributação não discriminará qualquer profissão ou actividade, sem prejuízo de agravamentos ou benefícios

Artigos	Regime Anterior	Regime Actual
		excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais ou ambientais.
Artigo 10º - Tributação dos rendimentos ou actos ilícitos	Actualmente não existe norma expressa definindo a tributação dos actos ilícitos. A AT tem oscilado sobre a tributação dos actos ilícitos.	A lei qualifica. sem prejuízo de disposições especiais, a regra geral de tributação dos actos ilícitos, quando tais actos preencham os pressupostos das normas de incidências aplicáveis.
Artigo 11º - Interpretação	Não havia norma expressa e específica que definisse os termos em que as normas tributárias deviam ser interpretadas.	Define-se expressamente que só em caso de dúvida se deve atender à substância económica dos factos tributários.
Artigo 12.º - Aplicação da lei tributária no tempo	A aplicação das leis tributárias no tempo segue, já, as regras do direito civil e o novo princípio constitucional da não retroactividade das leis fiscais.	Clarifica-se que o princípio de irretroactividade não deve abranger, em caso de factos tributários de formação sucessiva, o período contado a partir da entrada em vigor da lei nova e, em caso de normas processuais, aquelas que, embora formalmente o sejam, mais não constituem do que o desenvolvimento das normas de incidência tributária.
Artigo 14º, n.º 1 - Benefícios fiscais	Actualmente, os Benefícios Fiscais (BF) são concedidos, em regra, sem prazo de validade	Os Benefícios Fiscais passam a ter um prazo temporal mínimo de validade: 5 anos. A presente alteração salvaguarda os direitos e interesses dos contribuintes durante esse prazo.
Artigo 14º, n.º 2 - Benefícios fiscais	O condicionamento dos BF e a atribuição de outras vantagens de carácter social não depende do conhecimento da situação tributária global dos interessados, salvo na aplicação do DL 124/96.	A atribuição de BF e outras vantagens passa a depender do conhecimento global da situação tributária do interessado. Posição expressa na Resolução de Conselho de Ministros n.º 119/97.
Artigo 18º, n.º 4, a) -Sujeitos	O actual sistema não consente a quem suporta o encargo do imposto, por repercussão legal, legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar, nos termos da Lei Tributária.	Tal legitimidade passa a ser concedida pela LGT.
Artigo 23º, n.ºs 2 e 4 - Responsabilidade tributária subsidiária	Não existia o regime de audição prévia antes da efectivação da responsabilidade subsidiária	A reversão quanto ao responsável subsidiário, e sem prejuízo do benefício da excussão, depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários; É igualmente

Artigos	Regime Anterior	Regime Actual
		consagrado o direito de audição prévia ao responsável subsidiário, permitindo fundamentar a reversão da execução que, inclusivamente, poderá não prosseguir.
Artigo 24.º - Responsabilidade dos administradores e gerentes	A execução fiscal reverte contra os administradores e gerentes em qualquer caso de insuficiência de património da sociedade para o pagamento das dívidas fiscais.	A reversão só actua automaticamente em caso de se provar, o que cabe à AF, a culpa na insuficiência do património para pagamento das dívidas fiscais, salvo se essas dívidas tiverem vencido no período da administração ou gerência, já que nessa situação lhes incumbe um especial dever de diligência no pagamento das dívidas tributárias.
Artigo 36.º - Regras Gerais Artigo 37.º - Contratos fiscais	Não existem disposições legais, de carácter geral, em matéria de contratos fiscais.	Passa a prever-se expressamente a possibilidade de subordinação da concessão de benefícios fiscais ao cumprimento pelo contribuinte de determinadas condições.
Artigo 42.º - Pagamento em prestações	O pagamento em prestações era limitado aos casos de insuficiência económica.	Passa a abranger, também, os casos de prejuízo irreparável do executado /devedor.
Artigo 43.º - Pagamento indevido da prestação tributária	Não há lugar a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando a liquidação é efectuada com base na sua declaração; Não há juros indemnizatórios em casos de atrasos na resolução das reclamações dos contribuintes quando o erro não fosse imputável aos serviços.	Passa a haver direito a juros indemnizatórios no caso em que a declaração foi preenchida com base em orientações genéricas devidamente publicitadas pela AF. Passa a haver direito a juros indemnizatórios, ao cabo de um ano, mesmo quando o erro não seja imputável aos serviços.
Artigo 44.º - Falta de pagamento da prestação tributária	O prazo máximo de contagem de juros de mora era de 5 anos.	É reduzido o prazo para 3 anos.
Artigo 45.º, n.ºs 1 e 3 - Caducidade do direito à liquidação	No regime actual não há lugar a caducidade do direito de liquidação em caso de notificação irregular da liquidação, no prazo de 5 anos.	O exercício do direito de liquidação depende de notificação válida ao contribuinte, no prazo de 4 anos, salvo em caso de reporte de prejuízos em que o prazo de caducidade é do exercício desse direito.
Artigo 45.º, n.º 2 - Caducidade do direito à liquidação	O prazo de caducidade do direito de liquidação é, sempre, de 5 anos.	O prazo de caducidade baixa para 3 anos no caso de erro material evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de aplicação de métodos de avaliação indirecta.
Artigo 46.º, n.º 1 - Suspensão do	Não existe norma que preveja	Prevê-se a suspensão do prazo

Artigos	Regime Anterior	Regime Actual
prazo de caducidade	expressamente a suspensão do prazo de caducidade em caso de início de acção de fiscalização.	de caducidade por 6 meses no caso de acção de inspecção externa.
Artigo 47º - Fiscalização tributária a solicitação do sujeito passivo	A fiscalização tributária só é suscitada, oficiosamente, pela AT.	Permite-se, em certas condições a fiscalização por iniciativa do sujeito passivo.
Artigo 48º, n.º 1 - Prescrição	O prazo de prescrição das dívidas tributárias é de 10 anos.	O prazo foi encurtado para 8 anos.
Artigo 48º, n.º 3 - Prescrição	A interrupção da prescrição produz sempre efeitos para o responsável subsidiário.	Já não se produzem efeitos relativamente ao devedor subsidiário se a citação deste for feita após o 5º ano posterior ao da liquidação.
Artigo 51º, n.º 2 - Providências cautelares	Não há limitações gerais, salvo as que decorrem de lei expressa que as preveja, à adopção de providências cautelares.	A adopção de providências cautelares passa a estar sujeita ao princípio de proporcionalidade e à condição negativa da inexistência de dano de impossível ou difícil reparação.
Artigo 52º, n.º 4 - Garantia da cobrança da prestação tributária	Não há possibilidades de isenção de garantias de cobrança.	Pode haver isenção de garantia no caso de prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos do executado.
Artigo 52º, n.º 5 - Garantia da cobrança da prestação tributária	A garantia não pode ser substituída nem reduzida.	A garantia pode ser substituída, bem como reduzida em caso de redução da dívida.
Artigo 53º, n.º 3	Não há lugar a indemnização em caso de garantia indevida.	Passa a haver direito a indemnização, total ou parcial, pela prestação indevida de garantia.
Artigo 54º - Âmbito e forma	A inspecção tributária rege-se por critérios de oportunidade.	É previsto expressamente um diploma complementar da actividade da Inspeção Tributária.
Artigo 59º, n.º 2, 3 b) e f) - Princípio da colaboração	A AT publica pontual mente as orientações genéricas que envia para os Serviços sobre a interpretação das normas tributárias.	Presume-se a boa fé dos contribuintes e da Administração Tributária e prevê-se a publicação sistemática dessas orientações e a obrigação da sua adopção em caso de dúvidas fundadas sobre a aplicação das leis tributárias.
Artigo 60º - Princípio da participação	A AT não vem cumprindo, na prática, o princípio da participação.	Regulamenta-se o direito de audição dos contribuintes em casos de actos da AT que os possam afectar.
Artigo 61º - Competência tributária	A fiscalização pode, genericamente, ser livremente repetida.	A fiscalização só pode ser repetida perante a existência de factos novos e está submetida ao princípio da proporcionalidade.
Artigo 64º, n.º 3 - Confidencialidade	Não está prevista a transmissibilidade do dever de segredo.	Transmite-se expressamente a quem obtenha dados protegidos pelo segredo.

Artigos	Regime Anterior	Regime Actual
Artigo 64º, n.º 5 - Confidencialidade	O contribuinte nunca tinha acesso a dados protegidos pelo segredo.	O contribuinte passa a ter acesso a dados protegidos pelo segredo, embora expurgados dos elementos susceptíveis de identificar as pessoas a que dizem respeito, desde que esse conhecimento seja essencial à fundamentação da sua reclamação ou impugnação.
Artigo 68º, n.º 4 - Informações vinculativas	As orientações genéricas não vinculam a AT.	Passam a vincular a AT enquanto não forem revogadas.
Artigo 68º, n.º 5 - Informações vinculativas	As orientações genéricas da AT são aplicadas retroactivamente.	Não são aplicáveis retroactivamente caso o contribuinte tenha agido de boa fé.
Artigo 74.º n.ºs 2 e 3 - Ónus da prova	O ónus da prova do contribuinte não abrange os documentos em posse da AT.	O ónus de prova do contribuinte passa a ser satisfeito se este tiver identificado correctamente os documentos em posse da AT; no caso de determinação da matéria colectável por métodos de avaliação indirecta o ónus da prova "é partilhado" entre a Administração e o contribuinte: à primeira compete a prova da verificação dos pressupostos da aplicação daqueles métodos e aos contribuintes a prova do excesso da quantificação da matéria colectável apurada.
Artigo 78.º, n.ºs 1, 2 e 5 - Revisão dos actos tributários	O prazo geral para a revisão dos actos tributários é de 5 anos; Para efeitos de revisão do acto tributário o erro na autoliquidação só era imputável aos serviços se evidenciado na declaração do contribuinte.	O prazo de revisão é encurtado para 4 anos. O erro na autoliquidação passa a ser, para efeito de revisão do acto tributário, imputável aos serviços.
Artigo 78º, n.º 3 - Revisão dos actos tributários	Findo o prazo de reclamação ou impugnação o contribuinte não pode obter a revisão do acto tributário.	Passa a poder fazê-lo, por decisão do dirigente máximo do serviço, em caso de injustiça grave ou notória.
Artigo 79.º, n.º 2 -Revogação, ratificação, reforma, conversão e rectificação	Os erros aritméticos ou de cálculo expressos na declaração não são, genericamente, susceptíveis de rectificações oficiosas.	A AT passa a poder rectificar os erros dos contribuintes, nos mesmos termos como rectifica os seus próprios documentos.
Artigo 87.º, b) - Revisão dos actos tributários	Não estavam clarificados os casos de indícios seguros de a matéria tributável declarada não	Procede-se à clarificação dos casos em que existem indícios seguros de a matéria tributável

Artigos	Regime Anterior	Regime Actual
	corresponder à realidade susceptíveis de fundamentar a aplicação de métodos indiciários.	declarada não corresponder à matéria tributável real, concretizando-os no artigo 89.º, limitando-se, assim, o poder discricionário da AT, e contribuindo decisivamente na luta contra a evasão e fraude fiscais.
Artigo 91.º, n.º 1 - Pedido de revisão da matéria colectável	Nas comissões de revisão há maioria da Fazenda Pública dado que, além do seu delegado e do delegado do contribuinte, há um presidente nomeado pela AT.	O diálogo estabelece-se directamente entre o perito da Fazenda e o perito do contribuinte, sendo suprimida a figura do presidente.
Artigo 91.º, n.º 9 - Pedido de revisão da matéria colectável	As comissões de revisão não podem apreciar a legalidade da aplicação de métodos indirectos.	Passa a poder ser discutida a legalidade da aplicação de métodos indirectos.
Artigo 92.º, n.º 5 – Procedimento de revisão	A AT não está proibida de alterar a matéria tributável acordada nas comissões.	Só se pode proceder a alterações na matéria tributável acordada com fundamento em caso de crime de fraude fiscal.
Artigo 94.º, n.º 4 - Comissão Nacional	A Comissão Nacional de Revisão apenas nomeia a lista de peritos independentes.	Passa também a debruçar-se sobre o mérito da actuação das comissões.
Artigo 101.º, h) - Formas de processo	Não está previsto o meio processual acessório de intimação para um comportamento.	Passa a estar previsto este meio processual em caso de omissões da AT lesivas dos interesses dos contribuintes.
Artigo 104.º, n.º 1 - Litigância de má fé	A AT não paga custas em caso algum.	A AT pode vir a ser condenada em sanção pecuniária no caso de actuar contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas ou orientações genéricas devidamente publicitadas.
Artigo 105.º - Alçadas	Não há alçadas nos Tribunais Tributários.	A lei pode prever a criação de alçadas, sem prejuízo da uniformização da jurisprudência.
Artigo 115.º, n.º 2 - Determinação da medida da coima	O benefício efectivo obtido com a prática da inflação não toma em conta, obrigatoriamente, os juros compensatórios e outros encargos legais.	Os juros compensatórios e demais encargos legais são sempre tidos em conta na determinação do benefício económico obtido.
Artigo 118.º - Constituição e composição da Comissão de Infracções Fiscais	Não há Comissão de Infracções Fiscais.	Poderá haver, para aplicação de sanções de maior gravidade e para contribuir para a uniformização dos critérios de aplicação de coimas.