

AS TENDÊNCIAS DA REFORMA FISCAL: MAIS OU MENOS GARANTIAS PARA OS CONTRIBUÍNTES?

Luís Manuel Teles de Menezes Leitão



Resumo:

A evolução recente do sistema fiscal tem vindo a alterar significativamente o modelo das garantias do contribuinte instituído pela Reforma Fiscal de 1989. Neste artigo é analisada essa evolução legislativa e averiguado se ela se tem traduzido num reforço ou na diminuição das garantias dos contribuintes

Abstract:

Recent developments of the tax system have been changing significantly taxpayers guarantees model, created by the 1989 tax reform. This article aims to analyse legislative developments and to ascertain to what extent those guarantees have been reinforced or limited.

1. Generalidades *

Sendo o Direito fiscal um corpo de normas destinadas a assegurar a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a adequada repartição dos encargos tributários entre os diversos cidadãos, é também um ramo de Direito onde se colocam problemas especiais de segurança jurídica, por forma a evitar uma intromissão abusiva do Estado na esfera pessoal e patrimonial dos cidadãos. Daí a necessidade de estabelecimento de garantias dos contribuintes, aliás por imposição constitucional (art. 103º, nº2 da Constituição), as quais visam evitar que, sob pressão das suas necessidades financeiras, o Estado venha a sacrificar os direitos e as legítimas expectativas dos particulares, efectuando cobranças arbitrárias de impostos.

A postergação do arbítrio na intervenção do Estado nessa área passa pelo própria construção do Direito Fiscal, que rodeia a obrigação tributária dos requisitos da certeza e da segurança jurídicas. O requisito da certeza preenche-se com a garantia de a norma fiscal delimita rigorosamente as possibilidades de se efectuar a tributação, não permitindo a discricionariedade na sua aplicação. O requisito da segurança baseia-se na garantia da efectiva observação da norma fiscal pela Administração, através da instituição de contróle jurisdicional sobre a actividade de cobrança dos impostos¹.

Nesse âmbito, e como bem salientou PAMPLONA CORTE-REAL, a mais importante garantia dos contribuintes (“a garantia das garantias dos contribuintes”) é o princípio da legalidade do imposto², com os seus corolários da tipicidade fechada e taxativa e do exclusivismo, que funciona como a mais importante restrição à actuação do Estado no âmbito

* O presente texto corresponde à conferência que proferimos nas jornadas subordinadas ao tema “O Novo Código de Procedimento e Processo Tributário”, que se realizaram nos dias 22 e 23 de Março de 2000.

¹ Cfr. JOÃO RICARDO CATARINO, *Para uma teoria política do tributo*, Lisboa, C.E.F., 1999, p. 342.

² Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, *As Garantias dos Contribuintes*, Lisboa, C.E.F., 1986, p. 16.

da tributação, definindo os direitos e das legítimas expectativas dos particulares em relação aos sacrifícios que lhe são exigidos perante um Estado que precisa a todo o custo de obter receitas, para uma voragem despesista, que não cessa de aumentar. Esse princípio admite, por outro lado, o controle jurisdicional da actuação da Administração tributária, em caso de cobrança de impostos em desrespeito às normas legais.

A Reforma Fiscal de 1989 estabeleceu em termos de ponderação e razoabilidade uma adequada tutela das garantias dos contribuintes, dando finalmente execução aos comandos da Constituição de 1976, que estabeleciam a unicidade e progressividade do imposto pessoal de rendimento, bem como a tributação das empresas pelo seu rendimento real, terminando com a inconstitucionalidade que representava a não transposição para a legislação ordinária desses preceitos constitucionais. No âmbito dessa reforma, apresentou-se como especialmente relevante o Código de Processo Tributário de 1991, aprovado pelo D.L. 154/91, de 25 de Abril que, além de disciplinar o processo tributário gracioso e contencioso, estabeleceu normas de carácter geral sobre as relações tributárias. A Reforma Fiscal de 1989 pode considerar-se como tendo tido um sucesso apreciável, ainda que tenha suscitado críticas o facto de se ter mantido um elevado nível de evasão e fraude fiscal.

Na segunda metade da década de 90, com a tomada de posse do XIII Governo Constitucional procurou efectuar-se uma espécie de relançamento da reforma fiscal, constante da Resolução do Conselho de Ministros, nº 119/97, publicada no D. R., nº 160, de 14 De Julho de 1997. Essa resolução estabelecia no seu ponto 8 que “as garantias dos contribuintes serão potenciadas e aplicadas de forma cada vez mais vigorosa, quer na administração tributária quer na administração aduaneira, criando-se as condições materiais para o seu exercício efectivo pleno”. O nº3 concretizava as medidas relativas ao relançamento das garantias dos contribuintes e que seriam as seguintes:

- Instituição do defensor do contribuinte, como órgão destinado a apoiar e defender os contribuintes, junto da administração fiscal e aduaneira.
- Aprovação de uma lei geral tributária onde se estabelecerão os princípios fundamentais do direito tributário, sistematizando-se, uniformizando-se e clarificando-se diversas matérias, entre as quais se inseriam o posicionamento da administração fiscal e aduaneira perante os contribuintes e o sistema de garantias dos contribuintes;
- Simplificação do processo tributário no quadro da reforma fiscal;
- Difusão regular e atempada das orientações da administração tributária, em especial das que impliquem alteração das orientações em vigor, e sua sistematização através da publicação de um volume anualmente actualizado;
- Aprovação de um regulamento relativo aos direitos e deveres dos serviços de inspecção tributária, com subordinação à lei geral tributária.

Com excepção da medida relativa à difusão regular e atempada das orientações da administração fiscal, que assumiria grande importância, mas que, até agora, não temos conhecimento de que tenha sido concretizada, as restantes medidas vieram a ser introduzidas através de diversas intervenções legislativas. Neste momento, cabe fazer o balanço da sua actuação, e verificar se estas se vieram ou não a traduzir no propangandeado reforço das garantias dos contribuintes.

2. A instituição do Defensor do Contribuinte.

A figura do Defensor do Contribuinte já tinha sido prevista no art. 27º do D.L. 158/96, de 3 de Setembro (Lei Orgânica do Ministério das Finanças), tendo o respectivo estatuto sido aprovado pelo D.L. 205/97, de 12 de Agosto, depois revisto pela Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro. Conforme resulta do art. 3º desse diploma, o Defensor do Contribuinte não possui qualquer competência decisória em relação aos actos tributários, apenas podendo efectuar recomendações ou pareceres não vinculativos ao órgão competente da Administração Pública, que, nos termos do art. 21-A, deve pronunciar-se sobre eles no prazo de 60 dias, devendo fundamentar a sua decisão em caso de recusa ou não acolhimento da reclamação.

Apesar de ser um órgão auxiliar, sem poder decisório, é inequívoco que a colocação, junto da Administração Fiscal, de uma entidade que pudesse fornecer alguma assessoria aos contribuintes, quando estes considerassem estar a ser objecto de uma tributação incorrecta, se apresenta como um importante reforço das suas garantias. É de lamentar, por isso, a inactividade em que este órgão se tem mantido desde a morte do seu primeiro titular.

3. A aprovação da Lei Geral Tributária.

Foi igualmente apresentada como um reforço das garantias dos contribuintes, a aprovação da Lei Geral Tributária, a qual foi concretizada pelo Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro, posteriormente alterada pela Lei 100/99, de 26 de Julho.

A aprovação da Lei Geral Tributária reveste a maior importância para efeitos das garantias dos contribuintes, uma vez que conforme se salientou é a certeza e a segurança jurídica do Direito Fiscal, fornecidas pelo princípio da legalidade, o que constitui a mais ampla garantia do contribuinte. Se, por isso, a Lei Geral Tributária vem a adoptar uma doutrina anti-evasiva no âmbito da interpretação e aplicação das leis fiscais, como as teorias da interpretação *in dubio pro fisco* (MANTELLINI), da consideração económica (BECKER, TIPKE, KRUSE), da interpretação funcional (GRIZIOTTI) ou da sistemática interpretação extensiva (entre nós, PAMPLONA CORTE-REAL), naturalmente que se torna fácil à Administração Fiscal manipular, a pretexto de repressão da evasão fiscal, os pressupostos da tributação, com evidente lesão das garantias dos contribuintes. Da mesma forma, se na Lei Geral Tributária é consagrada uma cláusula geral anti-abuso, a exemplo das que vigoram noutros países — como a cláusula da extensão da tributação a situações de resultado económico-equivalente à prevista na norma tributária (existente na Suécia, Nova Zelândia e até 1981, na Austrália), a cláusula que faz prevalecer a realidade subjacente sobre a forma; e as cláusulas que impedem um uso abusivo da legislação (assim, a cláusula do abuso da lei, aplicável na Alemanha, França, Holanda e Suíça, e a doutrina do fim comercial, utilizada nos Estados Unidos e Canadá, que não atribui relevância fiscal às práticas que só visem fins fiscais — a segurança jurídica do contribuinte fica altamente posta em causa, já que se verifica a concessão à Administração Fiscal de um poder discricionário que lhe permite estender a tributação, para além dos pressupostos de incidência da norma tributária, a pretexto do fim evasivo do contribuinte ou de uma analogia de resultado económico entre o pressuposto da norma de incidência e o facto efectivamente praticado pelo contribuinte.

A verdade é que, no entanto, a Lei Geral Tributária veio a tomar efectivamente neste dois campos uma posição que se pode considerar como tendo como objectivo primordial a repressão da evasão fiscal, em lugar da tutela das garantias dos contribuintes. Vejamos em que medida:

A) A posição da Lei Geral Tributária sobre a interpretação e a aplicação das Leis Fiscais.

A Lei Geral Tributária veio efectivamente a tomar posição, no seu art. 11º, sobre a interpretação e aplicação das leis fiscais. Fê-lo, no entanto, de uma forma algo confusa, uma vez que nos seus diversos números conjugam-se posições que se apresentam como contraditórias em relação às diversas doutrinas sobre a interpretação das leis fiscais.

O nº1 vem estabelecer a doutrina de que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, referindo o nº4 que é vedada a integração analógica nas matérias abrangidas pela lei da Assembleia da República. Esta normas correspondem à doutrina tradicional em sede da interpretação e aplicação das leis, ou seja, a sua sujeição aos cânones metodológicos comuns da interpretação da lei fiscal, o que implica a rejeição, quer das doutrinas restritivas, quer das doutrinas anti-evasivas, vedando-se apenas a integração analógica, em obediência ao princípio da legalidade.

Porém, o nº2 e o nº3 deste artigo 11º vêm introduzir considerandos novos nesta sede, sendo duas normas de sentido diverso, e até contraditório entre si. Efectivamente, o nº2 vem referir que “sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de Direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro sentido decorrer da lei”. Esta formulação corresponde à denominada “teoria do reenvio”, segundo a qual o Direito Fiscal não teria competência para a interpretação das categorias jurídico-privatísticas que utiliza como pressupostos de incidência, devendo devolver antes essa interpretação para o Direito Privado. Esta posição é, no entanto, incorrecta, uma vez que põe em causa a autonomia e o particularismo do Direito Fiscal, esquecendo a diferença fundamental de princípios que existe entre os diversos ramos de Direito. Não faz, por isso, sentido que a lei o venha adoptar como critério prevalecente de interpretação da norma fiscal, aplicável salvo se outro decorrer directamente da lei.

Mas já o nº3 determina que “persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, se deve atender à substância económica dos factos tributários”. Esta norma consagra a denominada teoria da consideração económica, (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), segundo a qual, o que é decisivo no âmbito dos pressupostos da tributação não são as formas jurídicas externas, mas antes o seu substrato económico efectivo, já que o objecto da norma do imposto seriam sempre os factos económicos, enquanto pressupostos de uma correspondente capacidade contributiva. Consequentemente, para esta teoria, a lei fiscal teria sempre um significado económico, uma vez que se apoia exclusivamente em fenómenos económicos que pressupõem a capacidade contributiva. Assim, deveria o intérprete sempre procurar determinar na lei que tipo de situações económicas quis o legislador submeter à tributação, mesmo quando este se exprimiu através de conceitos jurídicos, importados do Direito Civil. Esta tese chegou a atingir proporções extremas com a *Typisierungstheorie*, segundo a qual o intérprete deveria abandonar a configuração jurídica dos tipos fiscais, substituindo-a por tipos económicos gerais, de que as formas jurídicas não passariam de simples concretização ou exemplificação.

Conforme, se pode compreender, esta teoria que aparece consagrada no nº 3 do art. 11º da LGT representa uma séria ameaça para o princípio da tipicidade do Direito Fiscal, ameaçando as garantias do contribuinte. Como bem salientou LEITE DE CAMPOS, com base

neste norma “basta a qualquer funcionário da Administração afirmar uma certa realidade económica, para fixar o imposto como melhor entender, com desprezo das normas jurídicas aplicáveis”³. Quem não se recorda, aliás, da Circular 11/96, de 30 de Setembro, que dilatou amplamente a incidência do art. 54º da TGIS, com o argumento de que “é princípio assente que a tributação deve surpreender os factos, tal como ocorrem na vida económica, independentemente da sua adequação ao rigor jurídico”.

Não se compreende, no entanto, como se pode determinar a aplicação de uma doutrina com o alcance da teoria da consideração económica, após uma dúvida entre duas interpretações jurídicas, uma de reenvio para os conceitos de outro ramo de direito e outra de sentido decorrente da própria lei. Talvez a salvação do contribuinte resida nos dois primeiros números do artigo 11º, que enquadram restritivamente este nº3.

B) A consagração de uma norma geral anti-abuso na Lei Geral Tributária.

A Reforma Fiscal de 1989 tinha sido rigorosa na delimitação das normas de incidência, uma vez que a única norma que se poderia considerar como uma regra anti-abuso era a disposição do art. 57º do C.I.R.C., que admitia a correcção à matéria colectável no caso de relações especiais entre o contribuinte e outras entidades, diferentes das que seriam acordadas entre pessoas independentes. Posteriormente, foram vindo, porém, a ser sucessivamente inseridas novas disposições anti-abuso, que têm progressivamente atribuído poderes discricionários cada vez mais amplos à administração fiscal, atento o carácter fluido das doutrinas em que se baseiam.

Foram assim introduzidas as seguintes disposições anti-abuso:

- 1) Os arts. 57º-A, 57º-B e 57º-C do C.I.R.C. (correcções em virtude das relações com as entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado e sub-capitalização resultante de relações com não residentes)
- 2) O art. 62º, nº9 do C.I.R.C. (doutrina do fim evasivo ou da ausência de razões económicas válidas para a operação).
- 3) o art. 68º-B, nº11, do C.I.R.C. (doutrina do primado da substância sobre a forma nos instrumentos financeiros derivados).

Qualquer destas regras era, porém, aplicável a situações muito específicas, o que evitava que fosse posto em causa de forma absoluta o princípio da tipicidade da norma fiscal. Uma nova disposição anti-evasiva muito mais abrangente veio, no entanto, a ser introduzida, primeiro no art. 32º-A, no Código de Processo Tributário, e depois no nº2 do art. 38º da Lei Geral Tributária (redacção da Lei 100/99, de 25 de Julho), onde se refere que “são ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”. Adopta-se aqui simultaneamente as doutrinas do fim evasivo e do resultado económico equivalente que servem para estender, com base no elemento subjectivo da intenção evasiva, a aplicação da lei tributária a negócios jurídicos de resultado económico equivalente aos negócios tributados. Trata-se, no entanto, de uma disposição que

³ Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A interpretação das leis fiscais”, em AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, pp. 17-31.

coloca manifestos problemas, uma vez que com base nela pode sempre a Administração fiscal, a pretexto de resultados económicos equivalentes entre o negócio tributado e o negócio efectivamente praticado pelo contribuinte, relacionada com uma pretensa intenção evasiva dos contribuintes, manipular o âmbito de incidência da norma tributária em termos que se traduzirão numa efectiva aplicação analógica da norma fiscal. Justifica-se, por isso, ponderar, como faz LEITE DE CAMPOS, se esta norma não será inconstitucional, face aos princípios da certeza e segurança da tributação, ínsitos na ideia de Estado de Direito⁴.

C) Outras inovações específicas da Lei Geral Tributária em termos de garantias dos contribuintes.

A Lei Geral Tributária não deixou, porém, apesar de tudo, de tomar algumas medidas de reforço das garantias dos contribuintes. Entre elas situam-se a definição rigorosa dos prazos de caducidade do direito à liquidação de imposto, que passou a quatro anos (art. 45º LGT) e de prescrição da prestação tributária, que passou a oito (art. 48º LGT).

Uma das inovações introduzidas pela Lei Geral Tributária e que pode ter algum reflexo nas garantias dos contribuintes é a possibilidade de estes solicitarem fiscalização tributária por sua iniciativa (art. 47º da Lei Geral Tributária e Decreto-Lei 6/99, de 8 de Janeiro. Trata-se, porém, de uma matéria que já se tinha vindo a considerar praticamente como direito costumeiro, em virtude da constante solicitação de fiscalizações por figuras públicas acusadas de irregularidades fiscais.

Para além disso, a Lei Geral Tributária delimita rigorosamente a actuação da Administração Tributária no âmbito do procedimento tributário, sendo de salientar a delimitação rigorosa das actividades de inspecção (art. 63º), a sua sujeição a contróle judicial, quando ocorra falta de cooperação do contribuinte, com base na invocação das circunstâncias em que a recusa de cooperação é legítima, entre as quais o segredo profissional e o segredo bancário (art.s 63º, nºs 4 e 5).

São ainda estabelecidas regras específicas sobre o ónus da prova no procedimento tributário (arts. 74º e ss.). Já é, porém, de salientar negativamente a admissibilidade da avaliação indirecta sempre que a matéria tributável do contribuinte se afasta significativamente da aplicação de indicadores objectivos, nos termos do art. 87º c) e 89º da LGT, pela indefinição daí resultante. Esta situação foi de certa forma mitigada na Lei 100/99 que estabeleceu percentagens de variação específicas a partir das quais esta norma se aplica, mas receia-se que tal abra a porta à tributação de rendimentos normais, o que representaria um grave retrocesso no nosso sistema fiscal.

4. A aprovação do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Em relação ao Código de Procedimento e Processo Tributário, este veio a ser aprovado pelo D.L. 433/99, de 26 de Outubro, executando a disposição da Resolução do Conselho de Ministros que determinava a simplificação do processo tributário no quadro da Reforma Fiscal. No seu Preâmbulo, o legislador tem o cuidado de dizer que não considera a simplicidade e

⁴ Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, “Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal”, em AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, pp. 191-218.

eficácia do processo tributário contenda com os direitos e garantias dos contribuintes, antes pelo contrário.

Conforme se salientou, a carta fundamental de tutela (ou não tutela) das garantias dos contribuintes vem a ser a Lei Geral Tributária. No entanto, o CPPT não deixou de tomar algumas medidas nesta área de que salientamos as seguintes:

A) A introdução no art. 63º de um procedimento específico em caso de aplicação de normas anti-abuso, a instaurar no prazo máximo de três anos, exigindo-se a audição prévia do contribuinte, bem como a sua autorização pelo dirigente máximo do serviço ou por funcionário em que este tenha delegado essa competência, autorização essa que pode ser objecto de recurso contencioso. Para além disso, a aplicação destas disposições exige uma fundamentação específica em termos rigorosos.

B) A introdução no art. 64º de um procedimento tributário específico para elisão das presunções a favor da administração fiscal, onde existe um deferimento tácito ao fim de seis meses.

C) O alargamento no art. 102º das possibilidades de impugnação judicial ao se fixar o início do prazo no “conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores”, bem como a possibilidade de nesse processo o juiz apreciar livremente a não contestação especificada dos factos pelo Representante da Fazenda Pública (art. 112º, nº3), o que acaba por funcionar como a consagração indirecta de um ónus de contestação.

D) A possibilidade de impugnação judicial das providências cautelares adoptadas pela administração tributária, a qual constitui um importante reforço das garantias dos contribuintes (art. 144º).

5. A aprovação do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Finalmente, foi pelo D.L. 413/98, de 31 de Dezembro, aprovado o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. Trata-se de um diploma fundamental para efeitos de tutela das garantias dos contribuintes, uma vez que a actividade inspectiva representa uma das situações em que os direitos dos contribuintes mais podem ser lesados. Torna-se, por isso, importante a sua sujeição a princípios específicos, conformadores da actividade da inspecção tributária. Ora, o legislador esclarece que esa actividade não se pode justificar apenas com base na descoberta da verdade material, mas que tem igualmente que se conformar com os princípios da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação (art. 5º e ss.). Por outro lado, para efeitos de controle da actividade inspectiva admite-se mesmo a possibilidade de impugnação das medidas cautelares adoptadas e actos lesivos dos direitos e legítimos interesses dos obrigados tributários (art. 11º).

Um medida estabelecida neste diploma igualmente importante para tutela das garantias dos contribuintes é a possibilidade de atribuição de eficácia vinculativa ao relatório da inspecção, a requerimento do contribuinte (art. 64º).

6. Conclusão.

Apontaram-se alguns aspectos da evolução que a já denominada “reforma fiscal permanente”⁵ tem produzido na tutela das garantias dos contribuintes. Ressalva-se, no entanto, que mais importante que a alteração das disposições legislativas é a sua aplicação prática pela administração fiscal e pelos tribunais. Haverá, por isso, que aguardar para averiguar em que termos as garantias do contribuinte saem reforçadas ou diminuídas em virtude da alteração do quadro legal.

⁵ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2000, pp. 330 e ss.