

- 2** **Nota de Abertura**  
As garantias de alguns contribuintes
- 3** **J.Xavier de Basto/J.L.Saldanha Sanches**  
O novo regime de reembolsos de IVA -  
um despacho normativo ilegal
- 19** **David Ferreira**  
Reembolsos, regularizações e os  
retalhistas no IVA: aspectos práticos e  
as recentes medidas legislativas
- 29** **Arlindo N. M. Correia**  
A cooperação administrativa no âmbito  
dos impostos indirectos na comunidade  
europeia

- 41** **João Espanha/Fernando Castro Silva**  
Enquadramento das seguradoras -  
dispensa de retenção na fonte  
estabelecida no art.º 10º, n.º 1, do  
Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho

- 47** **Rui Pinto**  
Contratos de reporte  
Enquadramento contabilístico-fiscal

- 54** **Orientações Administrativas**  
- Fundos de investimento mobiliário: Isenção de  
imposto sobre sucessões e doações  
- IRS tabela prática para 1993  
- IRC/IRS - Princípio da especialização dos  
exercícios  
- Confidencialidade fiscal  
- IRS Militares portugueses em serviço na NATO  
e em embaixadas de Portugal no estrangeiro



■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, jurista), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ GERÊNCIA: José Luís Santos Silva ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: J. M. F. M.  
■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. ≡ R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. ≡ 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Gráfica Europam ■ DISTRIBUIÇÃO: Digilivro.  
■ PROPRIEDADE: Edifisco ≡ Sociedade de Informação Fiscal, Lda. ≡ Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897  
■ PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa • Telef: 815 48 51 ... Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1 500\$00 ■ Assinatura anual: 13 800\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40 ... Fax: 815 35 45 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## O NOVO REGIME DE REEMBOLSOS DE IVA - UM DESPACHO NORMATIVO LEGAL

J. Xavier de Basto\*/J. L. Saldanha Sanches\*\*

1. O Despacho Normativo nº 342/93, de 18 de Outubro, publicado no Diário da República de 30 do mesmo mês, veio estabelecer normas relativas aos reembolsos de IVA previstos no artº 22º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), revogando o Despacho Normativo nº 119/85, de 31 de Dezembro, que regulava esta matéria, desde a entrada em vigor daquele Código.

Pretende-se, neste trabalho, analisar as diferenças de regime estabelecidas nos dois despachos e aferir alguns problemas que parece suscitar a legalidade do último diploma, além da sua adequação aos objectivos que o regime dos reembolsos em IVA não pode deixar de atender.

2. Convém, todavia, que nos apercebamos de qual o sentido das normas legais que regem os reembolsos do imposto, normas que o despacho normativo não pode ignorar, uma vez que ao poder regulamentar apenas compete dar efectivação a essas normas e na medida em que elas remetam para regulamento a concretização de alguns pontos omis-

**The authors question the legality of the statutory order 342/93 in relation to VAT refunds by focusing on its legal regime.**



**Através da caracterização do regime legal sobre reembolsos do IVA, os autores põem em causa a legalidade do despacho normativo 342/93 sobre reembolsos do IVA.**

A solução das situações de reembolso, no CIVA, parece ser o produto de um compromisso entre o objectivo de não sobrecarregar a tesouraria das empresas com um financiamento prolongado do IVA suportado a montante e as necessidades de luta contra a evasão e a fraude, especialmente sensíveis em matéria de reembolsos.

No que respeita ao primeiro objectivo, é necessário ter em conta que a adopção do IVA, em substituição do imposto de transacções, significou a passagem de um sistema de suspensão de imposto para um sistema de crédito de imposto, pelo que toca ao tratamento das transacções entre sujeitos de tributação<sup>3</sup>. Já no relatório que antecede o CIVA se advertia, a propósito desta passagem, que a adopção do imposto iria provocar "sensíveis modificações na vida económica e na posição dos operadores perante o fisco". Com efeito, assinalavam-se aí, como consequência da introdução do IVA, os efeitos de penalização da tesouraria das empresas, resultantes do desembolso prévio do imposto correspondente aos bens de pro-

\* Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

\*\* Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Centro de Estudos Fiscais.

<sup>3</sup> Para uma análise destes sistemas ou modos de evitar a cumulação de impostos, na tributação das transacções, cfr. J. XAVIER DE BASTO, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 164, Lisboa, 1991.

dução<sup>4</sup>.

É a consideração deste efeitos sobre a tesouraria das empresas, caldeada por preocupações de luta contra a evasão e fraude fiscais, muito sensíveis em matéria de reembolsos de imposto, que explica as soluções legais que foram adoptadas para as situações de crédito do sujeito passivo e que constam dos números 4 a 9 do artigo 22º do CIVA.

No sistema constituído por essas normas, não se atribui à situação de crédito um tratamento simétrico do da situação de débito: enquanto nesta última há lugar ao pagamento do imposto, na situação de crédito o princípio - constante do nº 4 do artigo referido - é o do reporte para os períodos seguintes e não o do reembolso imediato, mostrando assim que as preocupações de segurança fiscal fizeram distorcer a relação jurídica fiscal a favor do Estado<sup>5</sup>.

Todavia, o princípio não podia, como é evidente, deixar de ter excepções, bastando pensar nas actividades que geram situações de crédito "estrutural", como as exportações<sup>6</sup>, ou de crédito muito prolongado, como sejam as empresas com longos períodos de instalação ou com importantes investimentos em curso. Nestes casos, o reporte para diante ou não resolve, em definitivo, o problema, ou constitui solução inaceitável, tão grande a duração do financiamento que as empresas teriam de suportar.

Por isso, a lei prevê casos em que a situa-

ção de crédito é liquidada através de um reembolso efectivo. Nos nº 5 e 6 do artigo 22º, definem-se essas situações:

- se um crédito, superior a 10000\$, persistir durante doze meses;
- se, antes do fim deste período, o crédito exceder 500000\$.

O reembolso, em ambos os casos, é efectuado a solicitação do contribuinte<sup>7</sup>.

Verificamos, assim, que o regime estabelecido no CIVA, ao impor, na generalidade dos casos, o reporte para diante, não consentindo, a não ser nas duas situações apontadas, que se solicite o reembolso, elege como objectivo muito relevante a segurança fiscal, com o efeito de acentuar os fenómenos de pré-financiamento ligados ao tributação do valor acrescentado pelo método do crédito de imposto<sup>8</sup>. E no mesmo sentido - de garantir a segurança das receitas do Estado - aponta a possibilidade, prevista no nº 7, sempre do artigo 22º, de a Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) exigir caução, fiança bancária, ou outra garantia adequada (que deverá ser mantida pelo prazo de um ano) quando a quantia a reembolsar exceder 100000\$.

Não é, todavia, a segurança, como já atrás dissemos, a única preocupação do sistema estabelecido no artigo 22º para o tratamento das situações de crédito do sujeito passivo sobre o Fisco. O legislador mostra-se também sensível aos problemas financeiros das

4 Cfr. o relatório do CIVA, em especial o nº 5.

5 A 6ª directiva IVA consente ambos os sistemas, deixando a regulamentação dos reembolsos de imposto à livre escolha dos Estados membros. Com efeito, no nº 4 do artigo 18º da directiva europeia estabelece-se: "Quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período fiscal, os Estados membros podem operar o transporte do excedente para o período seguinte ou proceder ao reembolso nas condições por eles fixadas". É pois da competência livre dos legisladores nacionais estabelecer as regras por que se regem as situações de crédito de imposto. O sistema do reporte, também chamado da imputação, é, porém, o predominante nos Doze. O reembolso imediato (sempre a solicitação do contribuinte) só é praticado, tanto quanto nos apercebemos, na Alemanha, na Grécia, no Reino Unido e na Dinamarca.

6 É também o caso dos vendedores de bens sujeitos a "taxa zero", que foram, até à entrada em vigor da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, os incluídos na Lista I, anexa ao Código.

7 Ao que sabemos, em nenhuma legislação, o reembolso do crédito é automático. Mesmo nos países que não obrigam ao reporte ou imputação, o reembolso tem de ser solicitado. Por outro lado, compreende-se que possa não convir a um sujeito passivo solicitar o reembolso, mesmo que esteja em condições legais para o receber: por exemplo, quando se prevêem situações devedoras logo no período seguinte, é certamente preferível esperar pela oportunidade do reporte, porque o reembolso acabará por demorar mais tempo a efectivar-se. Para uma análise destas situações (com exemplos numéricos esclarecedores), cfr. António Joaquim de Carvalho; Joao Amaral Tomás, *Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Porto Editora, p. 252-258.

8 Sobre o chamado pré-financiamento do IVA, veja-se J. Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 164, Lisboa, 1991, p. 41.

empresas, que entrevira, no relatório do Código, como consequentes à adopção do IVA.

Nesta linha, a lei fixa um prazo máximo para a efectivação dos reembolsos: segundo o nº 8, a DGCi terá de os efectuar até ao fim do 3º mês seguinte ao da apresentação do pedido, após o que acrescerão à quantia a restituir juros relativos a cada mês ou fracção de atraso, quando imputável à administração. Quer dizer, esta dispõe de um prazo limitado para proceder às averiguações que julgar convenientes, a fim de garantir a correcção das quantias a reembolsar. Entendeu-se que não seria compatível com o compromisso entre os interesses da administração e os do contribuinte que aquela pudesse protelar sem limites as suas diligências de fiscalização. Para tanto, penalizou-se eventuais diligências dilatórias, ou simples atrasos dos serviços, com o pagamento de juros<sup>9</sup>.

Por outro lado, o legislador apercebeu-se que estas soluções poderiam ainda ficar aquém de uma adequada ponderação dos interesses financeiros das empresas, em especial naqueles casos em que a situação de crédito é “estrutural”, e não meramente accidental ou conjuntural. É o que acontece, tipicamente, com os “exportadores”, ou, mais em geral, com os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas com direito à dedução do imposto suportado a montante, os quais não liquidarão IVA, ou não o liquidarão em medida suficiente para absorver o imposto a deduzir.

Para estes casos, a lei optou por uma solução flexível, isto é uma solução que pudesse ser adaptável à evolução das circunstâncias e compatível com procedimento de aproximação sucessiva aos resultados óptimos. Para o efeito, o nº 9 do artigo 22º atribuiu ao Ministro das Finanças o poder de autorizar a administração fiscal a efectuar reembolsos em condições diferentes dos estabelecidos no regime a que chamaríamos “normal”, mas só relativamente a sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações isentas com direito à dedução do imposto pago nas

aquisições.

O texto refere o poder de autorizar a efectivação de reembolsos “em condições diferentes das estabelecidas nos números anteriores”. Ora, esta fórmula “em condições diferentes” tem de ser interpretada como implicando condições mais favoráveis aos contribuintes, globalmente apreciadas. “Condições diferentes” equivale, a nosso ver, a condições mais favoráveis, no contexto do referido nº 9. Na verdade, e uma vez que os poderes especiais de regulamentação atribuídos nesta disposição valem apenas para os casos de situações de crédito nascidas em sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações isentas com direito à dedução do imposto pago nas aquisições, parece evidente que o afastamento do regime geral que se impõe é no sentido de favorecer essas actividades, onde as situações de crédito “estrutural” são mais frequentes e em que, portanto, os custos de financiamento, ligados à dedução não imediata do imposto suportado, serão, com toda a probabilidade, superiores. Pense-se na situação típica dos exportadores - cujas situações de crédito não encontram liquidação num sistema de reporte - e aos quais se quer, e com boas razões, minimizar os custos de financiamento.

Frise-se, todavia, que, se é certo que “condições diferentes” tem de significar, no contexto do nº 9, condições mais favoráveis, o juízo sobre o que é ou não mais favorável ao contribuinte não pode deixar de ser um juízo global. Há que considerar a globalidade das condições de concessão de reembolsos, impostas ao abrigo do nº 9, para concluir se essas condições, diferentes, representam ou não uma melhoria para os sujeitos passivos. Só o saldo global da diferença de condições tem, a nosso ver, de ser favorável ao contribuinte, nada impedindo que algumas das condições postas pelo titular do poder regulamentar sejam até mais exigentes do que as que vigoram no regime normal.

Ora, as condições em que os reembolsos são efectuados, e a que o nº 9 se refere, são,

<sup>9</sup> Ao que pensamos, esta previsão de pagamento de juros a favor do contribuinte constituiu uma inovação trazida pelo CIVA, pois que até então não existia qualquer caso análogo de contagem de juros a favor do contribuinte.

por um lado, condições relativas ao prazo de reembolso e, por outro lado, condições relativas às formalidades exigidas e às cautelas de que a administração fiscal se rodeia.

Quanto às primeiras, é evidente que os poderes de regulamentação atribuídos por este nº 9 só são legítimos se forem usados para diminuir os prazos de reembolso fixados no nº 8, não podendo ser invocados para os aumentar.

A administração pode, contudo, condicionar a diminuição do prazo a um aumento das condições de segurança, designadamente pedindo aos contribuintes mais informações e exigindo-lhe o cumprimento de obrigações acessórias não previstas no regime normal. Ganha-se pois em ter presente que o regime de reembolsos é o produto de um compromisso entre os interesses das empresas em não ver os seus custos financeiros sobrecarregados pelo IVA a montante e o interesse do Estado em não correr riscos excessivos de pagamento de reembolsos indevidos. Na hipótese do nº 9, é natural esperar que a administração só aceite dar reembolso em condições de prazo mais favoráveis, quando consegue que a segurança do reembolso não fique afectada por esse maior rapidez. Compreende-se assim que, na regulamentação prevista no nº 9 do artigo 22º do CIVA, a um encurtamento do prazo do reembolso (para menos do que os 90 dias previstos no nº 8) correspondam condições formais mais exigentes do que as estabelecidas no regime normal. Continuaremos a estar perante reembolsos efectuados em condições globalmente mais favoráveis aos contribuintes, posto que as condições formais se tenham tornado mais restritivas ou exigentes.

Ora, em regime normal, para além da possibilidade de a administração fiscal exigir, ao abrigo do nº 7 do artigo 22º, caução, fiança bancária ou outra garantia, nenhuma obrigação acessória, adicional ou especial, é necessário cumprir para ter direito ao reembolso, verificadas que estejam qualquer das condições previstas nos números 5 e 6. Nesta matéria, a lei não distingue o reembolso da

dedução. É na declaração periódica que se solicita o reembolso, quando se está em situação do o poder pedir, tal como é na declaração periódica que se procede à dedução, quando o imposto a jusante a sustenta. Mais nenhuma formalidade é exigida, sem prejuízo de a administração, caso a caso, poder proceder aos exames que entender convenientes. Não há, além da possibilidade de a administração exigir garantia, qualquer obrigação acessória ligada ao pedido ou à concessão do reembolso do regime “normal”.

3. Da análise das normas que regem os reembolsos no CIVA podemos, pois, concluir que se definem dois regimes distintos, um a que chamaríamos regime normal, em que o prazo para reembolsar é, grosso modo, de 90 dias e um outro, privativo dos sujeitos passivos que exercem actividades em que predominam operações isentas com direito à dedução do imposto suportado a montante, em que se podem estabelecer condições diferentes, designadamente encurtando o prazo do reembolso, mas exigindo condições especiais susceptíveis de garantir a segurança da operação. Este regime especial previsto no artigo 22º, estabelecido através de regulamento ministerial, só vale, porém, para os sujeitos passivos que exercem actividades em que predominam operações isentas com direito à dedução do imposto suportado a montante, não podendo estender-se ao regime a que chamamos normal<sup>10</sup>. Este, por seu turno, encontra-se definido completamente no artigo 22º, sem que possa ser modificado pelo despacho a que se refere o nº 9.

4. O Despacho Normativo nº 119/85, de 31 de Dezembro, que regulou o regime especial dos reembolsos, desde a entrada em vigor do CIVA até à publicação do Despacho Normativo nº 342/93, privilegiava, sem dúvida, o objectivo de atender às dificuldades financeiras das empresas, através do encurtamento do prazo de reembolso, como mostra a leitura dos seus considerandos. A preocu-

10 Não trataremos aqui do problema de saber se é ou não constitucional a delegação prevista no nº 9 do artigo 22º. O problema não tem muito interesse prático, já que o regime estabelecido no despacho ministerial terá de ser sempre mais favorável ao contribuinte.

pação com os riscos do reembolso, se bem que não completamente posta de parte, não aparecia com um peso muito significativo na definição do regime especial.

Compreende-se bem que fosse assim - isto é, que fossem as necessidades das empresas, especialmente das exportadoras, a comandar as soluções. Na verdade, a entrada em vigor do IVA traduziu-se num aumento dos custos financeiros, já que, no anterior regime do Imposto de Transacções, vigorava um sistema de suspensão de imposto ou um sistema de isenção objectiva, que permitiam aos sujeitos passivos adquirir *inputs* produtivos sem imposto, enquanto, com IVA, as aquisições não estão desoneradas do tributo, dando-se antes crédito ao contribuinte na medida do imposto suportado. Esta mudança técnica traduziu-se, para a generalidade dos produtores, e restantes condições iguais, num aumento dos custos de financiamento. E, pelo que toca aos exportadores, a agravar a situação estava a circunstância de não poderem, em muitos casos, tornar efectiva a dedução do imposto na declaração periódica correspondente, por insuficiência de imposto a jusante, tendo de esperar pelo reembolso do crédito. Percebe-se, pois, que uma diminuição do prazo dos reembolsos constituísse uma importante contribuição para minorar os efeitos sobre a tesouraria das empresas.

O referido despacho normativo teve assim como objectivo cimeiro - e, a bem dizer, único - atender à situação das empresas com crédito de imposto estrutural e, muito em especial, das empresas exportadoras. Sem ignorar a necessidade de controlo fiscal, isto é, a necessidade, nas palavras dos "preâmbulo" do despacho, de "a administração fiscal assegurar previamente da justeza dos reembolsos", a regulamentação foi toda posta ao serviço da meta de diminuir significativamente o custos de tesouraria, garantindo reembolsos no prazo de trinta dias. Prazo este que, apesar de ser um terço do prazo que se encontra estabelecido para o regime normal previsto no nº 8 do artigo 22º do CIVA, a administração fiscal considerou ainda pouco satisfatório, atendendo à relevância dos problemas de tesouraria das empresas envolvidas. Na verdade, no último parágrafo do referido preâmbulo, reconhece-se que a redução do prazo não resolve totalmente os pro-

blemas de tesouraria de alguns sectores de actividade; e admite-se que só a circunstância de se tratar de um imposto novo, "acerca do qual a Administração ainda não dispõe de uma experiência capaz que permita ir mais longe", justifica que se não "estabeleçam mecanismos de restituição mais favoráveis aos sujeitos passivos", os quais, todavia, se espera que o decurso do tempo, "com o gradual aperfeiçoamento da máquina administrativa" venha a permitir.

5. Este "optimismo esperançoso" do despacho normativo de 1985 contrasta com o sombrio pessimismo do despacho de 1993, reflectindo a alteração, entretanto verificada, da conjuntura financeira e das realidades e expectativas sobre o desempenho da administração fiscal. O despacho de 1993, na verdade, põe o ênfase na cautela administrativa, num espírito de desconfiança relativamente à generalidade dos contribuintes. Isso mesmo se reflecte no preâmbulo do diploma, onde as preocupações com a fraude - de que se alega existirem, não só em Portugal como em outros Estados da Comunidade Europeia, "fortes indícios" - constituem a chave explicativa das inovações introduzidas.

O Despacho Normativo nº 342/93 não é, todavia, um diploma homólogo ao Despacho Normativo nº 119/85, que revogou. O seu alcance é, dir-se-ia, mais vasto, pois que, sem deixar de revogar e substituir este último, abrange, todavia, matérias que não estavam por este contempladas. Por outro lado, enquanto o despacho de 1985 fora emitido ao abrigo dos poderes concedidos pelo artigo 22, nº 9, do CIVA, o de 1993 é-o, não só ao abrigo desta disposição, como ainda do artigo 77º, nº 1 e do artigo 76º do Código de Processo Tributário (CPT). Já veremos por que razões o novo despacho invoca fundamentos complementares para o exercício do poder de regulamentar os reembolsos do imposto sobre o valor acrescentado.

Assim, enquanto o despacho de 1985 se limitava a prever um regime especial de concessão de reembolsos, mais favorável, para um grupo particular de contribuintes e a estabelecer as condições processuais respectivas, o despacho de 1993, posto que mantendo este regime especial, mais favorável, impõe-lhe condições processuais muito mais

exigentes - e, extravasando os poderes regulamentares concedidos pelo artigo 22º, nº 9, exige essas condições também para a concessão dos reembolsos do regime normal, previsto nos números 5 e 6 do mesmo artigo. Na verdade, no Despacho Normativo nº 342/93, só o nº 5, e os consequentes números 6 e 7, se referem ao tal regime especial mais favorável cuja regulamentação o CIVA delegou no Ministro das Finanças. As primeiras normas do despacho, e, em especial o nº 2, são de aplicação geral, ou seja, referem-se a todos os sujeitos passivos que estejam em condições legais de solicitar reembolsos e não apenas àqueles que a lei quer tratar de modo especialmente favorável. Ora, como dissemos atrás, o regime normal de reembolsos encontra-se totalmente regulado no CIVA, não existindo aí qualquer delegação de poderes regulamentares ao Governo. Sendo assim, é claro que nem todas as normas do despacho se podem fundamentar nos poderes concedidos no nº 9 do artigo 22º do CIVA. Só podem ter aqui fundamento as que se referem ao regime especial, quer dizer as regras contidas nos números 5, 6 e 7 do despacho. As restantes - e, em especial, as que impõem condições processuais para o regime normal, não previstas no CIVA - não podem ter por fundamento o nº 9 do artigo 22º deste Código. É esta a razão por que, no Despacho Normativo nº 342/93, se invocam, além do nº 9 do artigo

22º, outras disposições que se entende fundamentarem a nova regulamentação dos reembolsos, no caso o artigo 77º do CIVA e o nº 2 do artigo 76º do CPT.

É aqui que surge o problema da legalidade do despacho normativo em causa: serão suficientes as normas invocadas para fundamentar as novas condições exigidas para os reembolsos do regime normal?

6. Diferentemente do que sucede com os reembolsos prioritários<sup>11</sup>, o despacho agrava substancialmente as condições de efectivação dos reembolsos, ao impor novas obrigações acessórias, não de todo previstas no artigo 22º.

No regime normal, como já referimos, a lei praticamente nenhuma obrigação acessória impõe ao contribuinte que solicita reembolsos, se exceptuarmos a possibilidade de lhe vir a ser pedida caução ou garantia<sup>12</sup>. Ressalvada este ponto, dir-se-à que o regime legal dos reembolsos, pelo que respeita a obrigações acessórias, não se distingue do regime da dedução. O reembolso é solicitado na declaração periódica, não se exigindo declaração especial, nem nenhuma "instrução" do pedido efectuada pelo contribuinte. Este regime vem confirmado no Decreto-Lei nº 504-M/85, de 30 de Dezembro, que regula a cobrança e reembolso de IVA. Segundo o artigo 14º, nº 1, alínea a) deste

11 Assinalemos que a nova regulamentação dos reembolsos prioritários, contida essencialmente no nº 5 do despacho, não suscita qualquer problema de legalidade. O novo regime continua a dar prioridade ao reembolso dos "exportadores", isto é o solicitado por sujeitos passivos que efectuem operações isentas com direito à dedução, que representem, pelo menos, 75% do total das suas operações. As condições processuais são agora muito mais exigentes - são, praticamente, as que são exigidas para o regime normal. Só que não pode por-se em dúvida que do referido nº 5 do despacho resultam, para os que estão nessas circunstâncias, condições globalmente mais favoráveis do que as do regime normal, pelo que a regulamentação do nº 5 contem-se nos limites postos ao poder regulamentar pelo nº 9 do artigo 22º do CIVA. Acresce ainda a circunstância de o novo regulamento introduzir inovações favoráveis ao contribuinte, ao consentir que a garantia bancária, que vem agora exigida de forma sistemática, possa, todavia, ser substituída por documentação comprovativa de que a operação que originou o reembolso se efectuou, nos casos de "exportação para países terceiros" através de fotocópia do documento aduaneiro comprovativo da exportação e no caso de "transmissões intracomunitárias", através de declaração de instituição de crédito, comprovando que o preço de venda foi ou vai ser transferido pela mesma instituição. Nestes casos, previstos nas duas alíneas do nº 6, o contribuinte pode evitar o custo da garantia, o que constitui mais uma condição a favorecer esta categoria de sujeitos passivos relativamente aos do regime normal.

12 O nº 7 do artigo 22º refere expressamente "caução, fiança bancária ou outra garantia adequada", deixando assim alguma margem de indeterminação sobre o real alcance da garantia que pode vir a ser solicitada. Margem que é aproveitada pelo despacho normativo que estamos a analisar para inovar, também nesta matéria, passando a exigir, pelo menos para os reembolsos prioritários, que do documento de garantia conste "cláusula através da qual o fiador se obriga como principal pagador e renuncia ao benefício da excussão" (alínea c), in fine, do nº 5). Quer isto dizer que passou a exigir-se uma garantia incondicionada ou *on first demand*, obviamente mais cara e cuja obtenção pode até defrontar dificuldades práticas. Veja-se, sobre este último aspecto, o artigo de Cândida Peixoto *Novas regras de reembolso do IVA*, em *Expansão*, Fevereiro de 1994. Não cremos, todavia, que possam aqui suscitar-se questões de legalidade, dado o carácter aberto do conceito de "garantia adequada" constante do nº 7 do artigo 22º do CIVA.

diploma, é na declaração periódica que são solicitados os reembolsos previstos nos números 5 e 6 do artigo 22º do CIVA. E embora prevendo que os pedidos de reembolso serao informados sempre que se mostre conveniente (nº 2 do mesmo artigo), não se cria, todavia, qualquer obrigação, por parte do sujeito passivo, de fornecer elementos, que decorra automaticamente do pedido de reembolso. É obvio que o Despacho Normativo nº 342/93 em nada pode afectar a vigência destas regras, constante de um decreto-lei, que não fazem mais do que confirmar a disciplina do Código.

Ora, a verdade é que o despacho altera significativamente as condições processuais de obtenção dos reembolsos de IVA, criando novas obrigações acessórias dos contribuintes. Começa logo por que o princípio da suficiência da declaração periódica para o efeito dos reembolsos - equiparando o reembolso à dedução - é posto em causa no referido despacho. Não basta agora solicitar o reembolso na declaração (e caucionar o pedido se isso for solicitado) - tudo o que é necessário segundo a lei aplicável. É preciso ainda remeter, a outras unidades orgânicas da DGCI, fotocópia da mesma declaração; e ainda fotocópia das declarações relativas a períodos anteriores, quando o valor do reembolso do reembolso solicitado se encontrar influenciado por créditos de períodos anteriores<sup>13</sup>; e ainda uma designada nota justificativa do reembolso; e ainda um extracto (de modelo anexo ao despacho) com identificação dos fornecedores e do valor total dos fornecimentos por cada um deles; e ainda - finalmente - uma cópia do balancete sintético do Razão que reflecta a situação do crédito a reembolsar.

Dando de barato - o que está, quanto a nós, longe de confirmado pelos factos - que a

administração fiscal tem realmente capacidade para controlar sistematicamente estes elementos<sup>14</sup> (e só o controlo sistemático pode justificar a sua exigência sistemática), o problema mais grave é, todavia, o de saber se existe base legal para a criação destas novas obrigações acessórias.

O nº 9 do artigo 22º do CIVA nao serve, como sabemos, de fundamento, porque esta disposição dá poderes para regulamentar o que chamámos regime especial ou prioritário, não para regular o regime normal, que se encontra plenamente disciplinado no CIVA, sem delegação alguma de poderes regulamentares.

O despacho em exame apercebeu-se de que era assim e por isso invocou como fundamento também os artigos 77º, nº 1, do CIVA e 76º do CPT. Serão bons estes fundamentos do poder regulamentar de que se arvorou o Ministro das Finanças?

7. A nossa resposta é negativa. As disposições invocadas, a nosso ver, não legitimam uma regulamentação do tipo da que resulta do aludido despacho, para os reembolsos do regime normal.

Comecemos pelo nº 1 do artigo 77º do CIVA.

Incluído no capítulo sobre a fiscalização e determinação oficiosa do imposto, o artigo 77º do CIVA estabelece um dever geral de colaboração dos contribuintes com a administração, tendo em vista o integral cumprimento das atribuições que a esta são atribuídas por lei (veja-se o nº 1) e atribui à administração amplos poderes de fiscalização, de que dá um elenco não exaustivo no respectivo nº 2. A disposição não delega, porém, quaisquer poderes regulamentares.

Com base nela, poderá seguramente a administração, caso a caso, fazer exigências

13 Percebe-se muito mal - num período em que tanto se invoca a necessidade de desburocratização - que se venha a exigir aos contribuintes a entrega à administração de declarações relativas a períodos anteriores, as quais, por definição, são do conhecimento dessa mesma administração. Trata-se de uma confissão implícita de organização interna deficiente obrigar o sujeito passivo a enviar cópia de uma declaração que já está em poder da administração, posto que num outro departamento orgânico. Com serviços informatizados, pergunta-se por que não há circulação interna da informação e que sentido tem esta multiplicação de documentos, mais parecendo que a intenção foi dificultar processualmente os reembolsos, quiçá para aumentar o prazo médio da sua efectivação. Uma suspeita deste tipo transparece também, se bem interpretamos, no artigo de Cândida Peixoto *Novas regras de reembolso do IVA*, citado na nota anterior.

14 Uma posição de ceticismo sobre esta capacidade é manifestada por Cândida Peixoto no citado artigo da revista *Expansão*.



do tipo das que constam do despacho e, designadamente, pedir os elementos que nele se referem. Poderá fazê-lo relativamente a cada contribuinte, a cada situação concreta, a coberto dos deveres gerais de colaboração previstos no nº 1 e, mais fundamentadamente, nos poderes de fiscalização expressamente previstos no nº 2. Parece-nos evidente, contudo, que a imposição de tais ónus ou obrigações acessórias sobre os contribuintes é uma manifestação de um poder discricionário da administração, só sendo legítimo o seu uso nesse contexto. Que é assim mostra-o o procedimento exigido no nº 3 do mesmo artigo - os pedidos e requisições da administração deverao ser feitos por carta registada. O que confirma que os poderes aqui conferidos - e o conseqüente dever de colaborar - se dirigem a contribuintes em concreto, escolhidos pela administração de acordo com critérios de eficiência que ela própria estabeleça, ou seja, como se refere no nº 1, de modo a conseguir o integral cumprimento das atribuições que lhe estão cometidas.

Não se diga, contra isto, que, se a administração pode fazer exigências daquele tipo relativamente a cada contribuinte em concreto, nada impedindo - a não ser considerações de ordem prática - que, no limite, o faça em relação a todos os contribuintes, também deve poder, por via geral e abstracta, impor esses mesmos deveres ao universo dos contribuintes, isto é, por via regulamentar, criar obrigações acessórias gerais a coberto dos deveres, que recaem sobre os contribuintes, de colaborar nas acções individualizadas de fiscalização levadas a cabo pelo Fisco. Julgamos que não é assim; que, num Estado de Direito, não pode ser assim. Ao atribuir aqueles poderes à administração, em contrapartida do dever geral de colaboração, a lei não quis que deles a administração fizesse um uso vinculado e sistemático, isto é, a lei não quis transformar os deveres correspondentes a esses poderes em deveres fiscais acessórios. É por isso que o cumprimento de tais deveres está dependente de notificação ao contribuinte, mediante carta

registada com aviso de recepção, conforme o preceituado no nº 3 do artigo 77º. A lei quer que a administração pondere a necessidade de, em cada caso concreto, vir a dispor desse suplemento de informação, exigindo-a só quando o julgar indispensável para o integral cumprimento das suas atribuições, e não lhe consente que renuncie a essa ponderação, passando a exigi-la, sem análise individualizada, de todos os sujeitos passivos. A nosso ver, o artigo 77º, justamente porque atribui poderes discricionários à administração, não serve de fundamento para regulamentações gerais e abstractas.

**8.** Também insuficiente se afigura o fundamento, alegado nos considerandos do despacho, constituído pelo nº 2 do artigo 76º do Código de Processo Tributário.

O artigo 76º do CPT consagra o princípio de que a liquidação dos impostos se baseia na declaração do contribuinte. É um dos princípios gerais que regem a actividade tributária, e, como tal, referido também no artigo 17º, alínea e), do mesmo Código.

O princípio significa que, na liquidação dos impostos, se dá o primado aos elementos declarados pelo contribuinte, só sendo legítimo recorrer a outros métodos, designadamente aos chamados métodos indiciários, quando tiver havido violação dos deveres de cooperação de que resulte impossibilidade de cálculo ou de controlo exacto da matéria colectável<sup>15</sup>. A lei não atribui pois um direito incondicionado de os contribuintes verem a sua situação tributária definida só pelas suas declarações.

Ora, o nº 2 do artigo 76º do CPT - invocado pelo Despacho Normativo nº 342/93, como fundamento do poder regulamentar exercido - esclarece que o apuramento da matéria colectável se fará com base nas declarações dos contribuintes, na condição que "estas sejam apresentadas nos termos legais e sejam fornecidos à administração fiscal os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária".

15 Veja-se a anotação ao artigo 17º no Código de Processo Tributário, Comentado por A. BARROS LIMA GUERREIRO e J. SILVÉRIO MATEUS, Edifisco, 1991, p. 47.

Parece ser neste condicionamento do princípio do primado da declaração dos contribuintes que o despacho se quer ancorar para fundamentar o poder regulamentar. Se bem interpretamos, está subjacente à invocação deste nº 2 do artigo 76º do CPT a ideia segundo a qual o primado da declaração supõe o fornecimento à administração dos elementos indispensáveis ao controlo das declarações. E a ideia, complementar, que é à administração que compete julgar da necessidade desses elementos, podendo impor a seu fornecimento quando os entender indispensáveis à verificação das situações tributárias.

Ora, julgamos que não é assim. O que o nº 2 do artigo 76º estabelece é a possibilidade de, no apuramento da matéria colectável, a administração se desligar das declarações dos contribuintes. Para isso é preciso, porém, que as declarações não tenham sido apresentadas como manda a lei ou que faltem elementos que a lei obriga os contribuintes a fornecer. A administração não tem, como é evidente, salvo previsão legal específica em contrário, poderes para exigir os elementos que entender; tão somente exigirá os que constarem dos deveres acessórios legalmente impostos. É pois a omissão desses deveres acessórios, além do dever de apresentar a declaração, que pode constituir fundamento para que a liquidação se deixe de efectuar com base na declaração<sup>16</sup>. A citada disposição não consente certamente que a administração solicite dos contribuintes tudo o que entender ou lhes imponha deveres que não constam da lei. O preço por ver respeitado o princípio do primado da declaração não é assim ilimitado, como parece implícito na invocação daquela disposição como fundamento para alterar a gama de deveres acessórios dos sujeitos passivos de IVA.

O nº 2 do artigo 76º do CPT não pode, a nosso ver, legitimar o sensível aumento, por via regulamentar, dos deveres acessórios dos contribuintes de IVA que solicitam reembolsos em regime normal.

9. Se os novos deveres de cooperação criados ao sujeito passivo do IVA através de um despacho normativo não podem fundamentar-se nas normas legais invocadas, suscita-se a questão de saber por que forma jurídica podem eles ser validamente criados. Poderá o próprio despacho normativo constituir a causa jurídica de tais deveres? Ou seja, não tendo o seu fundamento em normas existentes antes da publicação daquele despacho, será que a criação desses novos deveres se pode inserir na competência regulamentar do Governo? Veremos que também por este caminho chegamos a uma resposta negativa.

Analisando o texto constitucional, com o tratamento específico da reserva de lei em matéria de impostos, nos artigos 106º e 107º, e com a inclusão das matérias fiscais entre as que são objecto de uma reserva relativa de competência legislativa do parlamento, vamos encontrar uma bipartição entre dois tipos de matérias: as que devem ser e as que talvez não tenham de ser objecto de reserva de lei.

Sujeitas a reserva de lei, e exigindo por isso a expressa decisão parlamentar, estão, sem dúvida, as normas atinentes à incidência do imposto, às taxas, os benefícios fiscais e às garantias do contribuinte.

Dando por não relevantes para este caso as questões da incidência, das taxas e das isenções, convirá começar por tomar nota, para uma primeira linha de argumentação, que qualquer matéria respeitante a garantias exigirá uma lei com expressa intervenção parlamentar: é um primeiro factor a levar em consideração para o exacto desenho dos princípios suscitados por este caso.

Com um regime diferente - isto é, não cobertas pela reserva relativa de competência - estão as questões respeitantes à liquidação e cobrança do imposto: estas deverão ser feitas "nas formas prescritas pela lei", sob pena de surgir um direito ao não pagamento por parte do contribuinte.

Querirá isto dizer que todos os procedimentos de liquidação e cobrança dos impos-

<sup>16</sup> Assim, expressamente, se pronunciam, em anotação ao nº 2 do artigo 76º do CPT, A. BARROS LIMA GUERREIRO e J. SILVÉRIO MATEUS, no Código de Processo Tributário, Edifisco, 1991, p. 106.

tos serão necessariamente regulados por uma lei em sentido formal, ou seja uma lei da Assembleia da República? Como é bem conhecido, a doutrina nacional inclina-se esmagadoramente para uma resposta negativa, entendendo que a reserva relativa de competência do parlamento vale só para os chamados “elementos essenciais do imposto” referidos no n.º 2 do artigo 106<sup>o</sup><sup>17</sup>.

É, porém, conveniente, para uma análise mais aprofundada da questão, considerar os termos em que se desenrolam os procedimentos de cobrança e de liquidação dos impostos. Ora, segundo a Constituição, e como é próprio de um Estado de direito, a liquidação e cobrança dos impostos constitui uma actividade pública: à administração compete determinar, subordinadamente à lei, que factos devem ser tributados, quem deve ser tributado e em quanto<sup>18</sup>.

A fiscalidade moderna tem vindo, todavia, a multiplicar os casos em que a administração se faz substituir pelos contribuintes em muitas das operações tradicionais de liquidação e cobrança. Há já impostos liquidados e pagos pelo contribuinte: desde o tradicional imposto do selo, até ao mais recente imposto de transacções e ao seu sucessor IVA. E também o mesmo sucede com uma parte do universo dos contribuintes sujeitos a Contribuição Industrial e ao seu sucessor IRC.

Apesar destas novas realidades, a relação jurídica fiscal continua a ser basicamente configurada no quadro das concepções tão bem espelhadas pelos códigos da reforma 1958-64, com os seus capítulos fundamentais - incidência, determinação da matéria colectável, taxas, liquidação e cobrança - a que acresciam capítulos finais onde se arrumavam normas processuais, concedendo poderes à administração e garantias ao contribuinte. Eram estes os dados normativos ao tempo da elaboração da Constituição e tam-

bém a doutrina continuava a inserir a relação jurídico-fiscal no quadro tradicional do lançamento, liquidação e cobrança, configuradas como o exercício de um poder administrativo, a desenvolver nos termos da lei. De uma lei que, tendo basicamente um carácter organizatório, se dirigia, como destinatário normal, à administração e só eventualmente aos administrados, quanto a alguns leves deveres de cooperação, de que é exemplo o dever de entregar declarações nos prazos previstos pela lei.

Sendo a administração o normal destinatário destas normas, compreende-se que a reserva de lei devesse configurar-se em termos menos restritivos relativamente aos que vigoram nas normas fiscais que criam directamente deveres aos administrados, como sucede com as normas que definem os tipos normais de tributação ou as que determinam o nível das taxas, que são as normas de onde resulta afinal o dever último e mais fortemente oneroso, que é o de pagar o imposto.

Só a preocupação garantística, nomeadamente em questões fiscais, que dominou a elaboração da Constituição da República, explica que, ainda assim, o legislador não deixasse de envolver a questão administrativa da liquidação e da cobrança na protecção mitigada da referência final do n.º 3 do artigo 106<sup>o</sup>: sem a ênfase que rodeou a imposição da reserva de lei, para o que constituía, a seus olhos, a zona onde estariam inseridas as normas de que iriam resultar reais agravos e onerações para o contribuinte.

É por isto que a liquidação e cobrança não aparecem incluídas no elenco de matérias constante do n.º 2 do artigo 106<sup>o</sup>. Diz-se apenas, no n.º 3 do mesmo artigo, que devem processar-se nos termos da lei, sem que, todavia, se precise o conceito de lei para este efeito.

Revela-se assim a preocupação do legislador constitucional em manter na “zona fis-

17 Em sentido oposto se pronunciou SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983, p. 105, embora considere injustificável o alargamento da reserva de lei a estas matérias. Para a opinião dominante, ver PAMPLONA CORTE REAL, *Curso de Direito Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, Lisboa 1981, p. 83-84.

18 Esta mesma concepção está presente em CASALTA NABAIS, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal*, separata de Estudos sobre a a Jurisprudência do Tribunal Constitucional, Lisboa, 1983, p. 271, que, excluindo da reserva da lei fiscal o lançamento, a liquidação e a cobrança, as define como uma actividade (entenda-se que pública) de identificação do contribuinte e de determinação da matéria colectável.

cal” a matéria da liquidação e cobrança. Com uma formulação ambígua, é certo. Mas com uma formulação que, se, por um lado, não coloca obstáculos ao normal exercício da competência regulamentar do Governo em matéria de estruturação da administração, tem a virtualidade de alargar a reserva a zonas onde a liquidação e a cobrança possam transformar-se em um modo adicional ou alternativo de agravamento efectivo do sujeito passivo.

Parece-nos, assim, que, mesmo quanto às matérias da liquidação e cobrança, o sistema constitucional fornece alguma garantia quanto ao modo de produção das normas. Não há aqui, expressamente formulado, o princípio da reserva de lei formal, mas há uma inequívoca preocupação do legislador constitucional quanto ao enquadramento normativo da actividade da administração, actividade em que se esgotava, segundo os dados normativos da época em que a Constituição foi elaborada, o essencial da liquidação e cobrança dos impostos.

**10.** Esta preocupação constitucional com os procedimentos de liquidação e cobrança - essenciais para a aplicação das normas fiscais, mas susceptíveis de concretização por formas muito diferenciadas - revela-se particularmente adequada a uma tutela efectiva dos direitos do contribuinte quando tais procedimentos se convertem num encargo adicional para o sujeito passivo.

Ora é precisamente isso que acontece quando se faz surgir também um tipo inovatório de relação entre o sujeito passivo e activo da relação tributária. O IVA, como típico imposto auto-liquidável, parece-nos conter um bom exemplo de quanto a liquidação e a cobrança deixaram de ser uma actividade da administração, para se transformarem em actividade partilhada, que exige dos sujeitos passivos a observância de não poucos deveres, alguns deles bem onerosos. Dir-se-ia até que, em muitos casos, os deveres que pesam de forma efectiva sobre os sujeitos passivos do IVA não são as prestações pecuniárias que estes devem entregar, nos prazos da lei, nos cofres do Estado.

Tais prestações, nesses casos, podem apenas originar encargos financeiros, devido ao afastamento temporal entre pagamentos de-

vidos pelo sujeito passivo e cobranças para que este está mandatado. As verdadeiras prestações, enquanto encargos efectivos, são então os deveres de cooperação, que são a condição base para a gestão do imposto: operações legais de determinação da dívida para permitir a sua liquidação, obrigações materiais de recolha e entrega do imposto, obrigações documentais que garantam o registo de todas estas operações e tornem administrativamente sindicável o cumprimento, pelo sujeito passivo, das regras de aplicação do imposto.

Ora é exactamente disto que aqui tratamos: da atribuição de novos deveres de cooperação que - de forma acertada ou desaceritada, não importa - foram julgados necessários para uma verificação mais exacta da existência ou não existência de um direito do sujeito passivo a um reembolso.

A importância e peso destes deveres torna particularmente frágil a argumentação que os pretenda integrar nos deveres gerais antes criados por lei. Não se trata, com efeito, no despacho normativo que estamos examinando, de regulamentação ou explicitação de deveres que estivessem já inseridos dentro de um quadro mais vasto de uma lei a necessitar de regulamentação.

Trata-se antes da criação de novos deveres; e não de deveres de escasso peso ou significado, a que bem caiba a designação de deveres acessórios, por serem conexos com dívida de imposto com real importância para o contribuinte.

Ora, estamos numa fase da evolução do direito tributário, da qual o IVA é a principal manifestação por ser o imposto que mais radical e consequentemente adoptou este tipo de funcionamento, em que se verifica frequentemente uma cisão ostensiva entre os deveres de cooperação - declarativos ou de outro tipo - e os deveres de prestação pecuniária.

No caso do IVA, aqueles sobre quem recai um vínculo jurídico que os obriga a entregar uma certa quantia nos cofres do Estado são parcialmente compensados de tal encargo por um exposto mandato legal para a repercussão total da sua prestação sobre o destinatário financeiro do imposto: o consumidor final. E os que, em última análise, suportam financeiramente o imposto estão totalmente

desonerados de qualquer dever de cooperação ou de qualquer tipo de relação formal com o Estado.

E isto não se passa apenas no IVA: recordemos também o papel decisivo que têm entidades que são, quanto à prestação pecuniária, sujeitos passivos do IRC, no cumprimento de deveres de cooperação que permitem cobrar a parte mais importante do IRS. Assiste-se aí à mesma cisão entre deveres de cooperar e deveres de prestar.

Com estas técnicas, a liquidação e cobrança do imposto está a cargo do sujeito passivo, só subsidiariamente da administração. Sendo assim, parece defensável entender que o exposto comando constitucional para que liquidação e cobrança decorram nos termos previstos na lei signifique que a criação de encargos, com estas relacionados, aos contribuintes sujeitos deverá necessariamente ser feita por lei formal ou decreto autorizado. Ou pelo menos, por um acto normativo que resulte expressamente da concretização de uma lei anterior, no exercício da competência regulamentar do Governo, nos termos em que adiante se verá.

Há, com efeito, que não esquecer que a zona da liquidação e cobrança se veio tornar, exclusivamente ou em acréscimo, uma das zonas de “intromissão fiscal”, no sentido de ser por causa destas funções que se criam onerações efectivas do contribuinte. Há um complexo de direitos e deveres que já não são um aspecto lateral da relação tributária, mas podem ser o aspecto principal desta. Eis por que a designação clássica para este tipo de deveres - deveres acessórios - não exprime adequadamente a realidade de que se trata.

**11.** A mesma conclusão iremos necessariamente chegar se abordarmos este problema do ângulo da divisão geral de competências - a outra sede para o tratamento desta questão no texto constitucional - para a produção normativa entre a Assembleia e o Governo nas matérias objecto de reserva relativa, como sucede com a matéria fiscal. Também aqui

encontramos elementos que comprovam o desfavor [a cautela] com que no ordenamento jurídico português é considerada a atribuição de competências legislativas ao Governo, em matéria fiscal.

A reserva de lei em matéria fiscal deve ser aqui considerada, na perspectiva mais vasta da definição de áreas reservadas, que têm como paradigma a reserva que se verifica em relação a normas que tratam de “direitos, liberdades e garantias”.

Em termos gerais, pode ser afirmado que os limites para o exercício da competência regulamentar do Governo, ou seja “as matérias cuja essencialidade social e individual impõe um tratamento normativo preparado através do procedimento de elaboração rodeado de maiores garantias” são as que estão a coberto das reservas de lei dos artigos 164º, 167º e 168º da Constituição da República<sup>19</sup>. O que faz com que encontremos, no que diz respeito às normas fiscais, uma dupla reserva no texto constitucional.

Ela está incluída no elenco das matérias que estão abrangidas pela reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República: “a criação de impostos e sistema fiscal”, figura na alínea i) do artigo 168º. Estabelece-se aí um princípio geral sobre a competência do parlamento em matéria fiscal, que é objecto de concretização nos já citados artigos 106º e 107º, que tem o sentido de reservar ao parlamento, como órgão mais adequado para obter a legitimação democrática da decisão pelo carácter público da aprovação e pela possibilidade de uma reflexão tendencialmente global dos interesses contrapostos<sup>20</sup>, a aprovação das normas em matéria fiscal.

Afirma-se, pois, a concepção de que, em princípio, as decisões fiscais fundamentais cabem ao parlamento, uma tradição centenária e um princípio estruturante do Estado Constitucional: e por isso a norma que cria a competência relativa contém uma outra dicotomia, distinguindo desta vez entre a “criação de impostos” e o “sistema fiscal”.

19 SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, 1987, p. 250. Ou, em outros termos, a “actual estrutura fiscal portuguesa cataloga expressamente as matérias de reserva parlamentar”. M. AFONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, Porto, 1992, p. 397.

20 Sobre esta função do parlamento ver a síntese de HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 18ª ed., 1991, p. 206.

O primeiro alvo desta reserva é assim, e uma vez mais, a criação de impostos. É esse o seu sentido essencial e é também o seu conteúdo tradicional.

O legislador, porém, como que pressentiu que a zona fundamental de protecção pode não estar apenas confinada à criação de impostos. Ela terá de abranger também os aspectos principais do modo de funcionamento global do sistema fiscal, da aplicação da lei fiscal e da relação entre o Estado e os contribuintes. E por isso abrangeu na reserva do artigo 168º o “sistema fiscal”, tal como tinha incluído na enumeração taxativa do artigo 106º, como uma cláusula geral susceptível de diferentes concretizações, as “garantias do contribuinte”. E tal como tinha criado um direito de resistência contra os impostos ilegalmente cobrados, com uma ambígua referência à lei como garantia suplementar no artigo 107º.

O que faz com que existam, a nosso ver, fortes argumentos no sentido de que a competência do Governo para a normação regulamentar em matéria fiscal deva abranger apenas as matérias puramente instrumentais em relação ao cumprimento das obrigações fiscais, ou seja, as normas que tenham como destinatário a administração e como objectivo a sua organização e os regulamentos que, dentro do espaço ocupado pelas normas anteriores, concretizem alguns dos seus aspectos.

A zona duvidosa está assim na criação de novos encargos para os sujeitos passivos: uma dada norma vem imputar-lhe deveres novos, de que resulta uma autêntica oneração. Como acima deixámos assinalado, o nº 1 do artigo 77º do CIVA contém o enunciado de um dever de cooperação em matéria de IVA. E a partir deste dever tem a administração a possibilidade de através de actos administrativos que constituem o exercício dos seus poderes discricionários, criar concretos deveres de cooperação para os sujeitos passivos do IVA<sup>21</sup>.

A possibilidade da produção de efeitos concretos através de actos administrativos ou efeitos generalizados e automáticos, resultando directamente de normas com alcance geral, que são normas oneradoras, depende igualmente da existência de uma lei habilitante que reúna as qualificações constitucionalmente exigidas.

Não existindo, como vimos, essa lei, ficam assim sem suporte legal adequado os vastíssimos deveres de cooperação que o Despacho Normativo nº 342/93, com a automaticidade e generalidade que caracterizam os comportamentos que são impostos por uma norma jurídica, pretende atribuir aos sujeitos passivos do IVA.

**12.** Pois em matéria fiscal, ainda que se possa localizar uma competência regulamentar própria do Governo, ela deve ser concebida de forma restritiva, por força do tratamento que lhe é dado no texto constitucional

Tal como sucede na zona dos direitos, liberdades e garantias, com um tratamento constitucional semelhante ao que é dado às matérias fiscais, os poderes regulamentares do Governo vão-se dirigir a uma zona bem delimitada. E esta equiparação de regimes é um resultado directo do texto constitucional: ao criar uma expressa reserva de lei quanto às “garantias dos contribuintes”, o legislador constitucional veio reconhecer que sempre que o Estado actua em matéria fiscal, poderá estar a criar uma qualquer oneração para o contribuinte.

Há poderes regulamentares, como já deixámos assinalado: mas estes só deveriam poder ser exercidos, quando estamos perante normas que têm a Administração como destinatário e com uma natureza essencialmente organizatória, sem reflexos directos ou sem reflexos importantes na esfera jurídica dos administrados. Ou, em outros termos, normas que dentro do espaço previamente criado por uma lei da Assembleia da República ou por esta autorizada, regulamentem “as-

21 Uma norma que cria deveres de cooperação pode fazer com que estes resultem da lei (o contribuinte deve entregar a sua declaração até ao dia x) ou de um acto administrativo produzido como base na lei (o contribuinte deverá permitir o exame de documentos que baseiam a declaração). Sobre estas duas possibilidades de aparecimento de deveres específicos, ver TIPKE-KRUSE, Abgabenordnung, 90 an. 3 (1989).

pectos periféricos ou menores” ou “modos de intervenção que não impliquem restrições propriamente ditas” com fins de concretização ou delimitação das normas já anteriormente criadas<sup>22</sup>.

No mesmo sentido, veio o Tribunal Constitucional sentenciar que os actos normativos do Governo respeitantes a matérias inscritas no âmbito da competência parlamentar, são aceitáveis desde que “tais normas não criem um ordenamento diverso do já existente, limitando-se a retomar e a reproduzir substancialmente o que já constava de textos legais anteriores emanados de órgãos de soberania”<sup>23</sup>.

Nada disto é, com toda a clareza, o que se passa com o despacho normativo em questão.

**13.** Mesmo se aceitarmos que a reserva de lei não abrange todo o espaço legislativo em matéria da criação do que tradicionalmente se qualifica como obrigações acessórias do contribuinte, se considerarmos, pois, que, nestes casos, o Governo pode impor livremente restrições ou onerações aos contribuintes - ou seja, se nos mantivermos na linha da doutrina claramente dominante, sobre o sentido do princípio da legalidade tributária - ainda assim vamos encontrar um vício insanável neste despacho-normativo. Com efeito, o carácter inovatório do seu conteúdo (que não retoma nem reproduz o que já antes constava de uma outra norma), se não exigir uma lei em sentido formal ou um decreto-lei autorizado, vai ter que encontrar o seu fundamento na competência do Governo para a produção normativa.

Mas não na competência do Governo para produzir regulamentos que vêm integrar o disposto em outras normas, pois, como já vimos anteriormente, entre a novidade do despacho-normativo e o espaço de regulamentação que a doutrina e jurisprudência concedem ao Governo vai uma enorme distância. As normas citadas, em que o despacho se pretende ancorar, contém uma deter-

minada política fiscal, que o ambiente existente na altura da sua publicação explica e o despacho-normativo contém outra. E por isso ele não vem regulamentar as normas que invoca. Vem dispor noutra sentido.

Não se trata, de um regulamento puramente instrumental, pois o seu conteúdo é claramente *praeter legem* e mesmo *contra legem*. E por isso deve, se se não achar que constitui reserva de lei, nos termos do nº 6 do artigo 115º da CRP, revestir “a forma de decreto regulamentar”, sujeito à promulgação do Presidente da República, como convirá a uma norma oneradora dos administrados. Ou, em alternativa, através de um decreto-lei inserido na competência legislativa do Governo, como a forma possível e talvez a desejável, por ser a mais adequada para a criação de um encargo com tal natureza.

O objectivo de garantir minimamente os direitos dos contribuintes em matéria da criação destes deveres, objectivo a que seguramente a Constituição não é indiferente, pode assim não levar a que se considere a matéria incluída na reserva relativa de competência do Parlamento. Não pode conceber-se, porém, que o sistema constitucional a tenha deixado nas mãos do governo, no uso dos seus meros poderes administrativos. Antes haverá que considerar que só pelo uso do seu poder legislativo deveres novos desse tipo podem ser estabelecidos. A promulgação pelo Presidente da República, com o seu direito de veto, e o respectivo processo de determinação de qualquer possível inconstitucionalidade constituem garantias que se integram no espírito da Constituição e que estariam obviamente ausentes se se consentisse, nestes casos, o recurso ao despacho normativo.

**14.** Se este despacho se encontra ferido por uma insanável ilegalidade, de que meios contenciosos dispõe os administrados para obter dos tribunais uma decisão que reponha os seus direitos?

Em tese geral, contra tal situação é concebível o uso de duas diferentes formas proces-

22 Aplicando a esta zona princípios definidos para a área dos “direitos, liberdades e garantias”. cfr. VIEIRA DE ANDRADE. “Autonomia regulamentar e reserva da lei” Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, Coimbra, 1984, p. 18.

23 Ac. 423/87, DR, 1º Série, 26/11/87, citado no Ac. 174/93, Revista de Legislação e Jurisprudência, 126, 1994, p. 205.

suais.

A primeira destas formas consiste no tradicional uso dos meios gratuitos ou contenciosos para pôr em causa um determinado comportamento da administração: requerido um qualquer reembolso e atrasado ou recusado o seu processamento, por incumprimento das condições exigidas pelo referido despacho normativo, o sujeito passivo pode sempre, através da interposição de uma reclamação graciosa, sustentar o seu ponto de vista sobre a ilegalidade da decisão que o recusa.

E pode ainda impugnar judicialmente o indeferimento total ou parcial da sua reclamação (alínea a) do nº 2 do artigo 118º do CPT), ou o seu indeferimento tácito, no prazo de 90 dias, por força do artigo 125º do CPT. Nesta situação, a introdução do feito em juízo não suscita qualquer problema.

Mas não é de excluir também que, tendo obtido o reembolso solicitado depois de cumprir todos as exigências criadas, em sua opinião de forma ilegal, pelo despacho regulamentador, o sujeito passivo pretenda pôr em causa o modo como obteve o reembolso.

A situação oferece notáveis semelhanças com a que encontramos quando se impugna um imposto auto-liquidado, que se considera total ou parcialmente indevido. Na ausência de norma que confira expressa tramitação processual para esta situação, parece mais seguro impugnar sempre a reclamação indeferida — onde se porá em causa o alargamento de deveres de cooperação tal como foi feito pelo despacho normativo - e não o processamento do reembolso.

Uma segunda forma processual seria pedir o pronunciamento dos tribunais para obter, nos termos do artigo 165º do CPT, o “reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Por esta forma, poderia ser obtido o exame da situação existente, em termos gerais, pelos tribunais, sem esperar pela produção do acto de indeferimento, expresso ou tácito, da pretensão do contribuinte. A dificuldade que aqui encontramos é a tendência jurisprudencial para considerar o interesse do contribuinte como um pressuposto para a acção judicial e ligando essa noção de interesse, de forma algo redutora, à existência de um dever de prestar.

A finalidade desta acção, introduzida no contencioso administrativo depois da revisão constitucional de 1982, foi criar a possibilidade de conferir tutela a interesses legítimos, mesmo sem a produção de actos administrativos<sup>24</sup>. Hipótese facilmente configurável neste caso em que a norma introduzida veio apenas condicionar, tornando mais difícil, a produção de um acto da administração: o reembolso.

Apesar da sua aptidão para a definição jurisdicional dos contornos jurídicos de situações como estas, o modo bastante restritivo como foi configurada pelo legislador ordinário, quer no Decreto-Lei nº 267/85 (Lei do Processo dos Tribunais Administrativos) quer no CPT, com natureza marcadamente subsidiária<sup>25</sup>, torna, todavia, pouco seguro o uso desta acção.

O modo mais seguro de conseguir a análise judicial da ilegalidade, insanável que em nossa opinião vicia irremediavelmente este despacho é pois o recurso à simples impugnação judicial de um qualquer acto que o aplique.

24 Em vez de exigir a produção de actos administrativos definitivos e executórios, a protecção jurisdicional pode dar-se em momentos anteriores. RUI MACHETE, *A garantia constitucional para obter o reconhecimento de um direito ou um interesse legalmente protegido*, Estudos de Direito Público e Ciência Política, Lisboa, 1991, p. 435.

25 Ao contrário do que sucedeu no texto constitucional introduzido pela revisão de 1982: RUI MACHETE, *A garantia constitucional...*, cit. p. 436.