



JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Rodolfo Vasco Lavrador

Lisboa, 18, 19 e 20 de Dezembro de 2003

Reitoria e Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa

RELATÓRIO PARA O CONGRESSO DA JUSTIÇA DE 2003
RELATIVO AO TEMA «JUSTIÇA TRIBUTÁRIA»

I. Introdução

A declaração de abertura deste I CONGRESSO DA JUSTIÇA lança aos congressistas o desafio de, em diversos temas e diferentes áreas dos sistemas jurídico e judicial, analisarem as causas da *crise da Justiça* e de sugerirem as modificações que considerem adequadas para debelar tais causas.

Na área que nos cabe, a da Justiça Tributária, incluída dentro do tema mais genérico das Jurisdições, foi, em minha opinião, o repto lançado acolhido com sucesso.

Com efeito, foi apresentado um conjunto de comunicações de qualidade, que incluem uma série de sugestões concretas, no sentido de melhorar a nossa justiça tributária, que merecem ser analisadas e consideradas.

Cumpr-me, agora, enquanto relator deste tema, em primeiro lugar, efectuar uma síntese dessas análises e propostas e, em segundo lugar, realizar uma reflexão pessoal sobre os desafios que se colocam nesta área da justiça tributária, como um contributo mais, a juntar aos já apresentados e que se procuram sintetizar neste Relatório e aos que, estou certo, o PROF. DOUTOR SALDANHA SANCHES, com melhor conhecimento de causa, também relator deste tema, seguramente lançará.

II. Síntese das Comunicações

Tendo presente a natureza especial, quer do Direito Tributário, quer da organização dos Tribunais Tributários e Aduaneiros que o aplicam, que se caracterizam por disciplinar e/ou dirimir situações, em que as partes se relacionam num plano desigual: por um lado, uma entidade pública dotada de *ius imperi*, o Estado Administração Fiscal e, por outro lado, os cidadãos/contribuintes, sem prerrogativas especiais, tendo, também, presente que essa desigualdade se verifica, para mais, numa área que afecta uma zona de direitos fundamentais dos cidadãos/contribuintes, de grande sensibilidade nas sociedades actuais, como é o caso da sua esfera patrimonial, não surpreende, por isso, que as principais preocupações e matrizes que podemos encontrar nas várias Comunicações que foram apresentadas neste tema ao Congresso, sejam, na minha análise, as duas seguintes:

- primeira, a preocupação em garantir um maior equilíbrio entre as partes no Direito Processual Fiscal, que resulta clara das sugestões que são feitas de diversas alterações legais que proporcionem uma melhoria dos princípios gerais, de determinados regimes especiais, ou de certas áreas concretas do nosso sistema fiscal, no sentido de uma melhor caracterização dos direitos e das garantias dos contribuintes e de um posicionamento processual fiscal mais equilibrado entre as “partes” em presença;
- segunda, nas sugestões mais relacionadas com o modelo e com as formas de organização e de funcionamento dos tribunais tributários, a preocupação de garantir a eliminação de especificidades e excepções de regime nesta área, que os afastam dos regimes processuais

comuns, e de assegurar uma clara separação entre os mencionados Tribunais e a Administração Fiscal.

Vamos, então, em seguida, procurar sintetizar essas várias Comunicações.

A) O Princípio da Igualdade de Armas no Processo Tributário
(Francisco de Sousa Câmara):

Ilustrando as referidas propostas de alteração dos regimes legais, no sentido de uma melhor tutela dos direitos dos contribuintes e de uma maior igualdade entre a sua situação processual fiscal e a da Administração Fiscal, começemos por um conjunto de alterações sugeridas por FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, na sua Comunicação, intitulada *O Princípio da Igualdade de Armas no Processo Tributário*.

O Autor parte do princípio de que, sem prejuízo da desigualdade das partes nas relações tributárias materiais, o processo fiscal não deve acentuar essas diferenças, mas, pelo contrário, “assegurar uma igualdade no exercício das faculdades e uso de meios de defesa, e até no plano das cominações e sanções processuais”.

Por outro lado, reconhece que a evolução legislativa mais recente, exemplificando com o Código de Processo Tributário, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e Processo Tributário e outras medidas avulsas, “tem contribuído, significativamente, para atenuar as diferenças de tratamento dos diferentes actores do processo tributário”.

Contudo, considera que ainda existem “importantes aspectos por concretizar”, “para promover e alcançar maior justiça no plano tributário”.

Ora, é com esse objectivo que propõe algumas alterações, que “imponham a igualdade onde ela não exista”, tais como:

- harmonizar ou equiparar os regimes do novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos com os da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e Processo Tributário, alterando estes últimos¹, concretamente neste sentido propõe as seguintes três modificações:
 - (i) a eliminação da actual norma de isenção de custas da Administração Fiscal; sujeitando-a, pois, ao seu pagamento (cf. art. 189.º do CPTA) “contribuindo para reduzir a litigiosidade e equilibrar, na medida do possível, a posição das partes...”;
 - (ii) a modificação do regime da litigância de má fé, passando a Administração Fiscal, à semelhança do que hoje ocorre com o contribuinte, a estar sujeita à lei geral e não, como actualmente, apenas nas situações em que actua em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou quando o seu procedimento diverge do habitualmente adoptado em situações idênticas; e ilustra várias situações em que se justificaria o sugerido alargamento do regime da litigância de má fé, tais como aquelas “em que a administração pode já ter tomado posição expressa a favor da tese do contribuinte e, sobretudo, no âmbito de qualquer procedimento que o envolve e que, mais tarde quer negar, rejeitar ou até combater (...) violando o princípio da boa fé e da confiança”, ou quando se verifique “a própria sustentação de processos sem base legal (em que se recusa a reconhecer evidências ou a refutar

¹ Refira-se que, ao que se julga, encontra-se em preparação um projecto de diploma cujo escopo é precisamente o de adaptar a LGT e o CPPT ao novo CPTA, harmonizando todos os diplomas entre si

minimamente a tese dos sujeitos passivos por lhe faltarem argumentos mínimos, de facto e de direito, remetendo para relatórios de inspeção tributária já contestados especificamente pelo contribuinte) e a interposição de recursos com o mero propósito de manter os actos tributários indiciam muitas vezes situações de litigância de má fé que se impõe reconhecer...”;

- (iii) a introdução e aplicação de “sanções pecuniárias compulsórias ao titular dos órgãos incumbidos de executar decisões jurisdicionais ou do envio de um processo instrutor quando não dá cumprimento às provisões legais, em termos semelhantes ao que ficou agora plasmado nos artigos 169.º, 44.º e 84.º (4) do CPTA” e fundamenta mencionando que “hoje, raros são os casos, se os houver, em que as decisões jurisdicionais de anulação de tributos são executadas espontaneamente, no prazo legal, procedendo a AF ao reembolso com os respectivos juros indemnizatórios (bem calculados) a favor dos sujeitos passivos (...) que, no âmbito desses processos tributários, se apuram ter sido *vítimas* de liquidações de impostos indevidas...”;

- eliminar o regime especial do ónus de impugnação do n. 6 do art. 110.º do CPPT, segundo o qual “a falta de contestação pela administração fiscal não representa a confissão de factos articulados pelo impugnante”, passando-se, em consequência, a aplicar, também neste domínio, o princípio geral do ónus de impugnação específica, consagrado no art. 490.º do Código de Processo Civil. Para fundamentar esta sua sugestão FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA recorda que, embora na generalidade dos casos os processos de impugnação sejam apresentados com a contestação da Fazenda Pública (para além do relatório da Administração Fiscal que justifica a liquidação do imposto e eventuais documentos e da petição do

contribuinte acompanhada de novos documentos e pedido de produção de prova), “muitas vezes, no entanto, a FP não apresenta contestação ou fazendo-o, limita-se a remeter para o relatório da inspecção da AF” pelo que a aplicação do mencionado preceito do CPPT implica que o Tribunal pode “apreciar livremente essa conduta para efeitos probatórios”, sendo que “esta prática dificulta, como é natural, a apreciação das provas já produzidas pelas partes, coloca o contribuinte numa situação de inferioridade (a refutação que o contribuinte faz dos factos não é minimamente apreciada pela FP, a qual se pode limitar a reiterar o acto de liquidação) e dificulta a tarefa do julgador acabando por contribuir para o atraso na justiça...”.

Para além da introdução das disposições que se elencaram, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA enuncia, ainda, uma outra linha de análise, que, por certo, por falta de oportunidade não pode desenvolver, mas que me parece muito importante, e que é a da necessidade de assegurar que “os tribunais, através dos seus magistrados, garantam a eficácia das várias normas que já hoje fomentam a igualdade entre as partes, penalizando o Estado-Administração quando este se recusa a acatar o novo paradigma a que se submeteu através das regras criadas pelo Estado-Legislator”.

B) Caducidade do Direito à Liquidação dos Impostos como Garantia dos Contribuintes Perante a Administração Pública (Marta Costa):

Na mesma linha de preocupação com a tutela dos direitos dos contribuintes MARTA COSTA, na sua contribuição *A Caducidade do Direito à Liquidação dos Impostos como Garantia dos Contribuintes Perante a Administração Pública*, faz uma análise do significado da introdução, em 1998, da Lei Geral Tributária no que respeita à caducidade do direito à liquidação dos impostos, saudando o estabelecimento nesta Lei de um prazo geral de 4 anos, mais curto que o

anterior, que era de cinco anos, na medida em que os contribuintes “passam a contar com maior certeza e segurança jurídicas, vendo as suas garantias, em sede fiscal, reforçadas”.

Para depois, embora reconhecendo que o legislador, mesmo nos casos em que consagra prazos especiais de caducidade superiores a quatro anos “tem vindo a diminuir o decurso do tempo necessário para que estejamos perante um imposto que caducou” – e exemplifica, entre outros, com o previsto prazo de oito anos do novo Imposto Municipal Sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), que compara com o prazo de 10 anos da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações - propugnar que o referido legislador deve ir ainda mais longe e estabelecer “uma homogeneização tão ampla quanto possível” nesta matéria.

Concretiza, em seguida, que essa propugnada homogeneização passa pela diminuição ou mesmo pela eliminação de excepções ao referido prazo geral de quatro anos, justificando esta proposta na circunstância de termos “uma Lei Geral e, porque é geral, quanto menos forem as excepções, maior uniformização haverá no ordenamento jurídico fiscal”, sustentando que “é a coerência jurídica que dá a primordial força de um ordenamento jurídico, particularmente necessária quando o Estado já tem uma acentuada posição de supremacia em Direito Fiscal”.

Para além desta reflexão de ordem geral, a Autora conclui ainda pela sua discordância com a alteração efectuada no n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, através da Lei do Orçamento do Estado para 2003 – a Lei n.º 26/2003.

Em síntese, nesta alteração, o legislador veio estabelecer que, no IVA, apesar de considerar que se trata de um imposto de obrigação única, o prazo de caducidade não se conta, como é a regra geral nesta espécie de impostos, a

partir da data em que o facto tributário ocorreu, mas “a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto”, pelo que defende que “estando em causa um tributo mensal, haverá a possibilidade de a caducidade do mesmo IVA não decorrer após 4 anos, mas na verdade, apenas decorridos 4 anos e 11 meses, o que diminui e muito as garantias dos contribuintes e dá, por seu lado, uma imagem de confiscador ao estado português” e vai mais longe referindo que “se considerarmos que esta nova regra atenta contra o princípio da certeza jurídica poder-se-á até questionar a sua própria constitucionalidade”.

C) Derrogação Fiscal do Sigilo Bancário (Rogério Manuel Fernandes Ferreira):

Na mesma linha de preocupação e de equilíbrio entre as “partes” envolvidas nos litígios fiscais ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA, na sua Comunicação sobre a *Derrogação Fiscal do Sigilo Bancário*, vem defender o “aperfeiçoamento” deste regime, introduzido no nosso ordenamento jurídico pelos artigos 13.º a 16.º do Capítulo IV (“medidas de administração tributária de combate à evasão e fraudes fiscais”) da Lei n.º 30-G/2000, 29 de Dezembro, propondo o seguinte:

1.º “A Administração Fiscal, em situações de recusa da exibição ou de autorização para a sua consulta, tem hoje acesso directo a documentos bancários, designadamente: (i) quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada e, (ii) em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta, nomeadamente quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e

exacta da matéria tributável (...), o que ocorre em situações como a da inexistência de elementos, ou recusa de exibição, da contabilidade”.

Nestas situações, o contribuinte “pode recorrer judicialmente, no prazo de 10 dias, da decisão da Administração Fiscal que determina o acesso aos documentos bancários, a decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias e o processo é tramitado como urgente. O recurso tem efeito suspensivo na primeira situação (i) e meramente devolutivo na segunda (ii)”.

Ora, a primeira sugestão de ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA é a de uniformizar estes regimes no sentido de atribuir ao mencionado recurso sempre efeito suspensivo, preservando, é certo, nessas situações o princípio do acesso directo aos documentos bancários, mas sempre sujeito à possibilidade de controlo judicial prévio e célere, por iniciativa do contribuinte, por forma a que se obvie “à sua concretização no caso de deferimento do recurso que actualmente não assume efeito suspensivo (ainda que a prova não possa legalmente ser utilizada contra o contribuinte)” e, simultaneamente, se impeça que “se assista a eventual recusa de exibição da contabilidade com o intuito de atribuição de efeito suspensivo ao recurso judicial que, hoje, não o tem”.

2.º Tendo a Administração Fiscal, por outro lado, o “poder de aceder directamente a documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada”, entende o Autor que não se justifica “desfavorecer os contribuintes sujeitos a contabilidade organizada, ou favorecer os demais”, pelo que também se deveria ponderar a supressão da referida restrição legal “e, bem assim, a adjectivação dos *registos* aí indicados”.

3.º Por seu turno, quando o legislador concede “à Administração Fiscal, o poder de aceder, mediante prévia autorização judicial, a documentos bancários

relativos a *familiares* e a *terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte*" utiliza conceitos "demasiado amplos e indeterminados", pelo que ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA propõe que sejam os mesmos "limitados e precisados": no primeiro caso, em elenco taxativo, considerando familiares, apenas, o cônjuge, os ascendentes, os descendentes, os adoptantes e adoptados e os colaterais até ao terceiro (ou quarto) grau do contribuinte; no segundo, definindo simultaneamente, em elenco exemplificativo, as situações de terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte e que permitem tal derrogação judicial prévia, com base ou à semelhança do recente aditamento do n.º 4, no âmbito dos preços de transferência, ao artigo 58.º do Código do IRC, aí incluindo, nomeadamente os curadores, os tutores e quem viva em união de facto ou em economia comum com o contribuinte".

4.º Por último, o artigo 64.º-A da Lei Geral Tributária deverá passar a "definir, expressamente, quais são as regras especiais de reserva de informação a observar pelos serviços da administração fiscal no âmbito dos processos de derrogação de sigilo bancário, e não apenas prever, de modo remissivo, a competência do Ministro das Finanças para as definir".

E conclui, com pertinência, chamando a atenção para a circunstância de tal definição ainda não ter sequer ocorrido, "o que suscita dúvidas legítimas sobre a legalidade da actuação da Administração Fiscal nos processos de derrogação do sigilo bancário já iniciados, por falta da definição legalmente prevista".

D) Crimes Tributários (Francisco Macedo):

Também FRANCISCO MACEDO, na sua Comunicação a este Congresso, intitulada *Crimes Tributários*, reflecte sobre um aspecto específico do nosso

sistema fiscal, o dos crimes tributários, ao sustentar a necessidade de aperfeiçoar o direito tributário no sentido de este melhor salvaguardar os direitos fundamentais dos contribuintes, muito concretamente do direito ao silêncio.

O Autor parte daquilo que designa de "TENSÃO DIALÉCTICA entre o DEVER público de COOPERAÇÃO do contribuinte para efeitos de tributação e controlo fiscal, por um lado, e, por outro lado, o direito ao silêncio para efeitos processuais penais" e explica que, tendo o contribuinte por força de diversos preceitos legais o dever de cooperar com a Administração Fiscal, sob pena de "ser punido por recusa de colaboração", "nasce a questão do DIREITO AO SILÊNCIO no Processo Penal Fiscal".

O Autor entende, na linha de SÁ GOMES, que "ainda que de modo indirecto" o direito ao silêncio é uma garantia constitucional, "pois que é necessário recordar a existência do PACTO INTERNACIONAL SOBRE DIREITOS CIVIS E POLÍTICOS que foi aprovado por Portugal pela Lei n.º 29/78, de 12.06., sendo direito interno nos termos(...) da C.R.P.". "Ora aquele PACTO determina que *qualquer pessoa acusada de infracção penal terá direito, em plena igualdade pelo menos às seguintes garantias: não ser forçada a testemunhar contra si própria ou a confessar-se culpada*".

Pelo que, de acordo com o Autor, o problema pode nascer "no decurso de um qualquer processo de fiscalização em que é verificada uma infracção e havendo indícios de crime fiscal", porquanto é a própria Administração Fiscal quem pode, num primeiro momento, no processo de fiscalização, exigir a colaboração do contribuinte e o intimidar a prestar informações, inclusivamente ameaçando-o com sanções fiscais, e quem pode, mais tarde, instaurar um processo de averiguações por crime fiscal, decidindo sobre o momento de o fazer, tendo apenas de fazer uma mera participação ao Ministério Público.

Ora, de acordo com FRANCISCO MACEDO, “são, por norma, os mesmos Agentes/Funcionários, que interrogam o contribuinte e lhe solicitam elementos informativos, sob pena de instauração de processo de contra-ordenação, por falta de cooperação, que têm o poder de simultaneamente instaurar processo de natureza fiscal/crime fiscal e ouvir o Arguido no mesmo processo de averiguações!”, quando estão afastados da imparcialidade e independência, “violando de modo grosseiro o direito ao silêncio em processo penal”; e conclui sustentando que “esta insanável contradição entre o dever de cooperação no processo administrativo de fiscalização e o direito ao silêncio em processo penal fiscal, afigura-se-nos ser INCONSTITUCIONAL”.

Daí a sua proposta, a este Congresso, no sentido de “que sejam desenvolvidas iniciativas que levem a que sejam alterados todos os preceitos legais do direito tributário, substantivo e adjectivo, que violam o direito ao silêncio, nomeadamente os artigos 111.º e 117.º do RGIT”.

Vejamos, agora, para terminar a síntese das várias contribuições apresentadas mais duas propostas a este Congresso, cujo objecto é o da introdução de alterações ao modo de organização e funcionamento da nossa Justiça Tributária, apresentadas por DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS e pelos Exmos. Magistrados do Ministério Público FIRMINO FALCÃO, FRANCISCO GUERRA e ANTÓNIO MOTA SALGADO.

E) A arbitragem voluntária no Direito Tributário (Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos):

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS trazem, a meu ver, uma das propostas mais inovadoras e estimulantes, ao sugerirem a introdução faseada da arbitragem voluntária na resolução dos litígios tributários.

Assim, após uma análise da evolução do modo como se tem organizado nas sociedades históricas o exercício da função da justiça, sublinhando a tradição da sociedade civil em assumir a função de composição dos interesses privados, que na actualidade “pretende retomar”, referem que “o que começou por ser um fenómeno de resolução dos conflitos privados, é apontado como solução para os conflitos de carácter *público* entre o Estado e os particulares; nomeadamente para os conflitos em matéria tributária, em que só estão em causa os interesses patrimoniais de ambas as partes (Estado e sujeito passivo). Em benefício da assunção pelos particulares da responsabilidade pela resolução dos seus conflitos. Do que derivará, naturalmente, uma melhor resolução destes conflitos, acrescida responsabilidade dos interessados na solução dos seus conflitos, e uma diminuição destes. A certeza de que o particular terá de se empenhar na solução do seu próprio conflito, em vez de o despejar na «fábrica» da administração da justiça levará a uma diminuição da litigiosidade”.

Noutra linha de argumentação recordam que “O Direito Tributário tem vindo a aproximar-se do Direito Privado (fenómeno extensivo ao Direito Público em geral). No processo tributário tem-se tendido para a «igualdade de normas» entre o contribuinte e o Estado. No procedimento o administrado está cada vez mais presente na formação dos actos tributários; a contratualização na fixação da matéria colectável está no debate contraditório sobre a fixação da matéria colectável por métodos indirectos; a obrigação tributária é concebida cada vez mais como uma «vulgar» obrigação; negociam-se os benefícios fiscais aos grandes investimentos; etc.”.

Chamam ainda a atenção para que “em Direito Fiscal – mais do que em outros ramos de Direito – se justifica particularmente a flexibilidade e a diversidade da

jurisdição. Com efeito, nos problemas de Direito Tributário convergem, frequentemente, diversos ramos do Direito e da Ciência: Direito Administrativo, Direito Civil, Direito Comercial, Contabilidade, Finanças Privadas ou Públicas, economia de empresa, etc. O Juiz terá, portanto, de ser perito em múltiplas matérias, de peso variável conforme os casos, ou socorrer-se sistematicamente de peritos. Por que não recrutar «peritos» (no sentido lato) como juizes/árbitros conforme os casos?”.

Não deixam de recordar que a principal objecção que tem sido levantada à proposta que fazem, no plano legal, “é o carácter indisponível dos créditos tributários, resultante do princípio da legalidade dos impostos”, contudo entendem que “não é isto que está em causa” e explicam que “ não se trata de dispor da relação jurídica tributária, mas tão só, e mais uma vez (agora por um órgão mais autorizado) de dizer o Direito, aplicando a lei. Tarefa que competirá a um tribunal, judicial ou arbitral”.

Com efeito, julgo que a sugestão não é a de propor uma arbitragem no sentido de uma negociação do *quantum* do imposto, o que não seria admissível, mas apenas de introduzir a arbitragem como modelo para julgar o litígio de Direito, sobre quais as normas legais aplicáveis às situações controvertidas.

Terminam, em todo o caso, formulando com prudência a sua proposta, mencionando que, apesar dos “excelentes resultados em numerosos Estados”, “não há em Portugal tradição de arbitragem e a experiência recente ainda é reduzida” e, por outro lado, suscita “em matéria fiscal problemas que não existem em Direito Privado”, para além de que “haverá que evitar uma experiência mal sucedida – apesar da bondade da ideia – como a dos peritos independentes na fixação da matéria colectável por métodos indirectos” e concluem, por isso, propondo a introdução da arbitragem (sempre voluntária), mas faseada, “no que se refere ao tipo de imposto, importância do caso, sujeito

passivo, etc. Podendo ser escolhidos para árbitros juristas que ofereçam particulares garantias e sujeitos a controlo”.

F) Sobre o Ministério Público na Jurisdição Fiscal (Firmino Falcão, Francisco Guerra e António Mota Salgado):

Para terminar a síntese das propostas apresentadas neste tema vejamos a Comunicação apresentada por FIRMINO FALCÃO, FRANCISCO GUERRA e ANTÓNIO MOTA SALGADO *Sobre o Ministério Público na Jurisdição Fiscal*.

Os Autores, após descreverem brevemente a organização da nossa jurisdição fiscal e aduaneira, e muito em especial da representação do Ministério Público, traçam um panorama geral dos tribunais tributários para, a partir dele, tirarem uma série de conclusões, que consubstanciam outras tantas propostas.

Em síntese, o panorama geral dos tribunais tributários que os Autores traçam, para além de criticarem a solução de coordenação dos Procuradores da República da 1.^a Instância pelo Procurador-Geral Adjunto Coordenador da Secção Tributária do TCA, considerada “deficiente por manifesta escassez de meios e tempo”, é o seguinte:

“1. Boa parte deles (11 em 18) estão instalados nos edifícios onde funcionam as Direcções Distritais de Finanças e todos os seus funcionários pertencem aos quadros dessas Direcções;

2. O apoio bibliográfico resume-se à revista «Ciência e Técnica Fiscal», aos «Acórdãos Doutriniais do STA» e aos «Apêndices» do Diário da República», estes, na maioria dos casos a esmo;

3. O equipamento informático é, em regra, desactualizado, não permitindo a leitura de CD-ROM, nem acesso à INTERNET;

4. Os serviços do Ministério Público não têm, em regra, funcionários afectos em exclusividade;

5. (...) Nalguns tribunais (...) os quadros de magistrados do Ministério Público estão subdimensionados – demais a mais considerando que os prazos dos pareceres, porque agora peremptórios, são demasiados curtos.”

Para os Autores, os Tribunais Tributários superiores, no que respeita ao funcionamento do Ministério Público, quer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central administrativo, quer a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, têm, pelo contrário, “razoáveis condições de trabalho”.

Assim, com o objectivo do “bom funcionamento do Ministério Público na jurisdição fiscal”, propõem:

“1. A criação, no TCA, de uma estrutura com funções idênticas às dos procuradores-gerais distritais da jurisdição comum;

2. A urgente concretização do comando do art. 3.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que manda colocar na dependência do Ministério da Justiça as secretarias dos tribunais tributários e que os seus quadros sejam integrados por oficiais de justiça;

3. Criação de quadros próprios para funcionários dos Serviços do Ministério Público nos tribunais tributários;

4. O alargamento do quadro do Tribunal Tributário de Lisboa para 10 Procuradores e o do Porto para 5 Procuradores;
5. Alargamento para 30 dias dos prazos peremptórios previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário para o Ministério Público;
6. Reformulação da agregação dos tribunais tributários por forma a que só subsistam as seguintes: a de Évora (com os de Beja e Portalegre), a de Castelo Branco (com o da Guarda) e a de Vila Real (com o de Bragança)“.

III. Uma reflexão pessoal: a simplicidade do sistema fiscal - a chave para uma melhor Justiça Tributária ?

No Regulamento deste Congresso da Justiça é pedido aos Relatores um contributo pessoal com a sua análise e perspectivas com relação ao respectivo Tema.

Por outro lado, na Declaração de Abertura do Congresso o desafio que é lançado aos Congressistas é o de contribuírem para alcançar soluções para a eficácia e operacionalidade da Justiça, tida em crise.

Como é evidente a Justiça Tributária não é excepção, pois também ela é tida pelo cidadão como complexa, morosa e custosa. As causas para este estado de coisas são seguramente complexas e as explicações as mais díspares, pois, cada qual, em função das circunstâncias e experiências pessoais, terá, como é natural, a sua própria visão do problema.

Do meu ponto de vista é necessário, mais do que promover ou sugerir nesta área grandes reformas legislativas do sistema fiscal, ou da organização da

nossa jurisdição fiscal, simplificar o sistema fiscal. Esse é, a meu ver, o grande desafio! Esta é, pois, na minha perspectiva, a grande Reforma Fiscal que está por fazer ou, pelo menos, por completar.

Um sistema complexo, difícil de perceber, de respeitar e de aplicar é forçosamente mais conflitante e moroso.

Pelo contrário, um sistema fiscal simples e claro proporciona uma aplicação concreta mais célere, menos custosa do ponto de vista administrativo, com um melhor controle da evasão fiscal e, portanto, em síntese, mais justa. ADAM SMITH escrevia que “o imposto deve ser architectado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz ao erário público. Um imposto pode tirar ou afastar do bolso das pessoas muito mais do que arrecada para o tesouro público, ao impor-lhes complicações adicionais”.

Infelizmente, esta última situação é a que, a meu ver, sucede com os sistemas fiscais actuais - e o português não é excepção.

Na verdade, foram complexificando-se cada vez mais. Nas últimas décadas temos assistido a uma profusão dos tipos tributários, das disposições legais e regulamentares e, principalmente, dos benefícios fiscais e dos regimes de excepção, gerando, entre outras sequelas nefastas, complexos esquemas de planeamento fiscal e um grande volume de evasão e fraude fiscais.

Em parte, percebe-se esta complexificação como inevitável, por força dos novos desafios introduzidos pela evolução da economia e da sociedade, consequência da globalização, das novas tecnologias, do comércio electrónico, ou da sofisticação dos instrumentos financeiros.

Contudo, a resposta, nas economias e sociedades actuais - desenvolvidas, globais, altamente competitivas e sofisticadas - não pode continuar a ser a das

tentativas do legislador, de uma incessante produção legislativa, tentando prever, minuciosamente, todas as situações possíveis de fuga, cobrindo todas as situações omissas existentes, em novas medidas legais, muitas vezes com carácter de interpretação autêntica, numa dinâmica de uma cada vez maior complexidade do sistema.

O caminho é outro: um sistema fiscal mais simples, fácil de entender e cumprir, com menos custos, quer administrativos, quer de cumprimento por parte dos contribuintes, será seguramente mais justo e eficiente, de um ponto de vista financeiro e de um ponto de vista económico, para além de mais competitivo. E esses são, como é sabido, os objectivos essenciais de qualquer sistema fiscal.

Com isto, não pretendemos sustentar que não sejam necessárias quaisquer alterações de índole legal, ou administrativa, no sistema fiscal actual. Pelo contrário, são desejáveis muitos ajustamentos. Aliás, nas excelentes Comunicações que se procuraram resumir neste relatório, encontramos propostas nesse sentido altamente recomendáveis.

Mas trata-se disso mesmo - de ajustamentos – e não de alterações radicais. Por outro lado, esses aperfeiçoamentos devem ir dirigidos no sentido de simplificarem o sistema, e não de o tornar mais complexo.

A meu ver, a Justiça Tributária, mais do que reivindicar meios humanos e financeiros, tem é de reivindicar uma melhor afectação dos mesmos, o que passa por simplificar o sistema, não desperdiçando esses meios na resolução das complexidades por si mesmo criadas.

Esta preocupação com a simplicidade do sistema fiscal, que entendemos dever constituir a prioridade actual do legislador tributário, não é nova, nem, muito menos, original. Temos assistido nos últimos anos, em termos comparados, à eleição da simplicidade do sistema fiscal – nos níveis legal, regulamentar e

administrativo - como um dos objectivos, senão mesmo como o principal, de reflexões e propostas de reformas de diversos sistemas fiscais. Veja-se, nesse sentido, as recentemente implantadas no Estados Unidos e no Reino Unido.

Também em Portugal, é justo reconhecê-lo, ela foi muito clara, por exemplo, na Reforma Fiscal de 1989/90, como se pode ilustrar com o ponto 17 do Preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, onde se pode ler: “a reestruturação da tributação tem de nortear-se por preocupações de eficiência, de simplicidade e de estabilidade das categorias fiscais a instituir, preocupações que constituem, aliás, uma nota convergente dos esforços reformistas nesta matéria, a que tão grande importância se vem dando nas democracias industriais do nosso tempo”.

Não menos clara nesse sentido é a orientação expressa no relatório do Ministério das Finanças de 1998, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, onde se indica: “Evidentemente um critério essencial da reforma fiscal deve ser o da *simplificação* e da *desburocratização* (...) porque por essa via se conseguem resultados economicamente mais eficientes, poupando aos contribuintes e à administração o inútil desperdício de recursos gerados por regimes fiscais materiais ou procedimentos fiscais formais que sejam irracional e desnecessariamente complicados, demorados e custosos”.

Dir-se-á que uma coisa são as boas intenções, outra é a realidade. É certo que ainda estamos longe de lograr um sistema fiscal simples, que proporcione uma “melhor relação” entre a Administração Fiscal e os contribuintes, mas seria injusto não reconhecer que alguma coisa já foi feita.

Só para referir alguns exemplos mais recentes, recordem-se a introdução em 2001, do regime simplificado de tributação para os pequenos contribuintes, em sede de IRS e de IRC, ou outras medidas anteriores como, entre outras, o lançamento do cartão do contribuinte electrónico, a introdução da possibilidade

de remeter declarações fiscais pela *Internet*, ou a emissão do documento único de cobrança do IR (DUC). Ou, ainda, algumas medidas introduzidas já em 2002 – algumas, entretanto, já alteradas - e que constituem, no meu modo ver, uma ilustração do sentido dos ajustamentos que entendemos devem ser introduzidos no nosso sistema fiscal:

- a uniformização e aproximação de regimes entre o IRS e o IRC, considerando em ambos a dedução da Contribuição Autárquica como um abatimento, ou o estabelecimento de prazos idênticos nos pagamentos por conta;
- a simplificação e uniformização do regime de tributação das mais-valias mobiliárias e imobiliárias, no IRS no IRC e nas SGPS;
- a uniformização dos regimes da tributação autónoma em sede dos impostos sobre o rendimento.

É, pois, este o caminho que julgamos dever ser percorrido, não estar permanentemente a anunciar, nem a exigir, pequenas ou grandes reformas fiscais, designadamente em cada Lei do Orçamento do Estado, mas introduzir ajustamentos que simplifiquem efectivamente o sistema fiscal.

Nesse sentido, o grande projecto que, na minha opinião, se impõe concluir, com prioridade, é o a da reavaliação de benefícios e despesa fiscal. Parece inquestionável que um dos principais factores de complexidade do nosso sistema fiscal é o que resulta dos regimes de excepção, das isenções e dos benefícios fiscais, sem que os mesmos correspondam, na maior parte dos casos, à inclusão de evidentes medidas de justiça ou de eficiência económica no sistema fiscal.

Recorde-se que, já em 1998, o Grupo de Trabalho constituído para a reavaliação dos benefícios fiscais e a Comissão constituída para a revisão da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado propunham – com preocupação - que a despesa fiscal fosse contabilizada e objecto de controlos semelhantes aos da despesa directa.

Por outro lado, a própria Lei Geral Tributária, em 1999, estabeleceu, sem prejuízo de direitos adquiridos, que as normas sobre benefícios fiscais são temporárias: vigoram durante um período de cinco anos (se não tiverem previsto outro e salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural). O que se percebe, quer se pretenda salvaguardar os contribuintes de mudanças estruturais de regime durante um determinado prazo, quer permitir uma avaliação periódica dos benefícios fiscais, visando a sua não continuação após a cessação do interesse público subjacente à sua criação.

A propósito desta disposição da Lei Geral Tributária de 1999, é, aliás, legítimo questionar – como já vimos ser feito, aliás, pelo Prof. SOUSA FRANCO e por ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA - se a mesma não terá como consequência a de, no próximo dia 31 de Dezembro de 2003, se extinguirem todas as normas sobre benefícios fiscais não estruturais já vigentes, aquando da sua entrada em vigor, que não tenham sido objecto de manutenção ou de alteração posteriores, repondo-se a tributação-regra.

Seja como for, parece-me evidente que em Portugal há um excesso de benefícios fiscais, alguns hoje injustificados, para mais muito dispersos, o que, para além de acarretar uma enorme e cada vez maior despesa fiscal, distorce a neutralidade do sistema e torna-o particularmente complexo. Pelo que a sua reavaliação e redução seria um importante factor de progresso, no sentido, precisamente, da simplicidade do sistema, com redução de um dos factores de

litigiosidade fiscal, para além de proporcionar espaço para uma diminuição efectiva da carga fiscal.

É evidente que a redução dos benefícios fiscais permitiria elevar a receita fiscal, possibilitando uma diminuição das taxas dos impostos.

Mas é evidente, também que, nesta mesma linha, de uma maior simplicidade do nosso sistema fiscal, muito mais há por fazer, não sendo difícil encontrar uma infinidade de recomendações nesse sentido.

Seria fastidioso, e incorrer-se-ia no risco de nos dispersarmos em demasia, e de pecar por excesso ou por defeito, estar a multiplicar exemplos e sugestões de medidas de vária ordem e natureza, susceptíveis de serem recomendadas para uma maior simplificação da nossa realidade fiscal.

Vou, apenas, destacar algumas, como meros exemplos, mas que julgo importante ter presente:

- prosseguir um esforço de aproximação e neutralidade entre o IRS e o IRS, eventualmente criando um Código único (ainda que formalmente) para ambos os impostos, realçando os princípios e as regras gerais que sejam comuns;
- reduzir o conteúdo da Lei Geral Tributária aos grandes princípios gerais substantivos do sistema fiscal, aos direitos e garantias dos contribuintes e à definição precisa dos poderes da Administração Fiscal, atribuindo-lhe um valor reforçado (aproveitando a revisão constitucional), remetendo as regras concretas sobre o processo e o procedimento tributários em exclusivo para o CPPT, terminando com a complexidade criada pela sobreposição actual entre os dois diplomas nestas matérias;

- colocar fora dos Códigos, em diplomas ou regulamentos próprios, as questões mais complexas e os regimes mais minuciosos e especiais, como sejam os dos preços de transferência ou da tributação de produtos financeiros altamente sofisticados, sem prejuízo de, também aqui, tentar simplificar esses regimes, pois trata-se de matérias cujo tratamento fiscal gera complexíssimos deveres para os contribuintes;
- aproximar os regimes das jurisdições tributárias e aduaneiras, diminuindo as diferenciações desta última, ficando apenas aquelas que forem necessárias, por exemplo devido a imposições comunitárias, na linha da unicidade do Direito Fiscal, pois a defesa dos contribuintes e uma racional administração aconselham a aproximação de conceitos e instrumentos, como é o caso dos instrumentos processuais;
- separar os Representantes da Fazenda Pública dos Tribunais, assegurando, de facto, a independência dos Tribunais Tributários e a igualdade efectiva entre as "partes";
- enfim, estabelecer mecanismos mais eficazes e permanentes de relacionamento em matéria fiscal entre o Estado, seja enquanto legislador, seja enquanto Administração Fiscal, e os contribuintes, através das várias instituições que os representem aos mais diversos níveis, no sentido de se tentar um consenso fiscal tão largo quanto possível, que, sem dúvida, propiciaria uma aplicação mais eficiente e um melhor acatamento das normas fiscais, para além de, possivelmente, a participação de todos proporcionar melhores soluções. É que se as medidas fiscais adoptadas forem prévia e mais amplamente discutidas e participadas, é provável o seu maior acerto

e um maior compromisso dos agentes sociais e profissionais com o seu conteúdo e finalidades.

Termino, com uma última reflexão. É que tão ou mais importante do que a introdução de estas ou outras novas medidas simplificadoras, é assegurar a efectiva concretização, de uma forma sistemática, de muitas das medidas de simplificação que vêm sendo adoptadas. Na verdade, há muitas medidas que já estão consagradas na letra da lei, mas falta ainda vencer rotinas que resistem à sua aplicação. É o caso, entre muitos outros, e apenas para ilustrar esta realidade, da possibilidade legal de apresentação de declarações de substituição em sede de impostos sobre o rendimento, mesmo quando deles resulte imposto a pagar a menos pelo sujeito passivo (cf. o art. 59.º do CPPT).

Rodolfo Vasco Lavrador

28 de Novembro de 2003