S. R.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS

RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL

COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL

Coordenação Geral

António Carlos dos Santos
António M. Ferreira Martins

Coordenação dos Subgrupos

João Amaral Tomaz
Rui Morais
Sidónio Pardal
António Nunes dos Reis
Rogério M. Fernandes Ferreira

3 de Outubro de 2009

APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL

INTERVENÇÃO DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS

PROF. DOUTOR CARLOS BAPTISTA LOBO

13 de Outubro de 2009

Ministério das Finanças

Senhoras e Senhores,

"Lex semper reformanda est", e se há lei que não foge a esta regra é a fiscal. É por isso que é fonte de inquietação e de polémicas particularmente entre nós.

Estou a lembrar-me de um provérbio chinês que diz: "aqueles que prosperam não discutem sobre os impostos". Ou seja, quem prospera, quem tem uma actividade que o enriquece, paga os impostos e preocupa-se com outras coisas.

No espaço europeu e no mundo contemporâneo a realidade é bem diferente. O consenso e a estabilização fiscal são difíceis num ambiente de transformações muito frequentes e profundas: mais ainda quando tais transformações são incompletas como ocorre no nosso País.

Aproveitando o facto de terem decorrido mais de 20 anos sobre a reforma fiscal do rendimento, do património e do consumo, é tempo de parar e reflectir sobre a situação do sistema fiscal e sobre o rumo da política fiscal.

E fazê-lo, de forma abrangente e aprofundada, integrando a análise da receita fiscal com a política de despesa que tem vindo a ser realizada.

Na verdade, os tempos são de mudança: a relação tributária está diferente. Está desmaterializada e encontrou novas formas de equilíbrio. O sistema fiscal é de todos e deve ser encarado como um instrumento adaptável, móvel, sensível às várias realidades.

Por isso, criei, no início de 2009. um Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, sob a coordenação geral dos Professores Doutores António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, secretariados pelo Dr. Serra Andrade.

O nome do Grupo de Trabalho dá que pensar. Como conciliar realidades bem diversas, como sejam a competitividade, a eficiência e a justiça, num sistema coerente, que se move através de um conjunto de impostos que se devem relacionar entre si de forma lógica e harmoniosa?

De facto, por um lado, o sistema fiscal não pode ser competitivo quando, ao longo de décadas, continuamos a ter um legislador que toma medidas com excessiva volatilidade sem suficiente análise, e, amiúde, dependentes do jogo da persuasão de grupos organizados ou do jogo político-partidário puro.

Por outro lado, o sistema fiscal não pode ser justo quando, por exemplo, os mecanismos de defesa concedidos aos sujeitos passivos são coarctados ou são sujeitos a demoras

injustificáveis na decisão administrativa ou judicial ou quando o legislador multiplica métodos de avaliação indirecta da matéria colectável.

Finalmente, como poderá ser o sistema fiscal, que não deve ser baseado em decisões discricionárias, adequar-se à eficiência económica quando frequentemente os decisores assumem orientações contrárias às relações próprias de um sistema económico concorrencial, que se pretende auto-regulado e baseado em princípios de certeza e segurança jurídica?

O desafio estava lançado. Para o efeito, foram criados cinco Subgrupos, e designados os respectivos coordenadores, os Doutores João Amaral Tomaz, Rui Morais, Sidónio Pardal, António Nunes dos Reis, Rogério M. Fernandes Ferreira, cujos nomes dispensam apresentações.

Estes subgrupos ocuparam-se, entre o início de Fevereiro e finais de Setembro de 2009, de diversos temas específicos ou sectoriais: tendências e enquadramento da política fiscal; tributação do rendimento; tributação do património; tributação indirecta e, por fim, relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, incluindo as questões do procedimento e do processo tributários.

Como refere o relatório de enquadramento, os Subgrupos, constituídos por especialistas de diferentes formações e visões do mundo, incluindo distintas perspectivas sobre a evolução do sistema tributário, desenvolveram as suas tarefas e elaboraram os relatórios sectoriais com total autonomia científica, técnica e metodológica, limitando-se, na fase inicial, a coordenação geral a efectuar uma discussão prévia com os coordenadores dos Subgrupos sobre as traves mestras de cada relatório e a acompanhar regularmente o desenvolvimento dos trabalhos.

Pretendeu-se que, em muitos pontos, o produto final, incluindo o relatório de enquadramento, que agora se apresenta, reflectisse a aludida diversidade de perspectivas e metodologias, pois essa seria a melhor forma de encontrar soluções para desenvolver e reestruturar o sistema fiscal português. Essa diversidade é reforçada pelo número de entidades e de personalidades auscultadas, a quem se agradece a colaboração.

O relatório global é constituído pelos relatórios sectoriais e por um relatório de enquadramento ao qual se agrega um anterior estudo sobre o passado, o presente e o futuro da DGITA.

O texto está aí: pronto para ser analisado publicamente, num processo de apreciação alargado.

Na verdade, é na criação de medidas discutidas e participadas que o Estado deve dar resposta aos problemas dos nossos dias, como os da concorrência fiscal, da eficiência administrativa, da justiça social. A tributação não se esgota no jogo das taxas. A política fiscal não se deve limitar a medidas mais ou menos fáceis, como o agravamento ou o desagravamento da tributação, a primeira traduzindo-se no fenómeno do "voto com os pés", a segunda correndo o risco de desembocar em maiores défices ou em formas de concorrência prejudiciais.

Recorde-se que o âmbito da soberania fiscal encontra-se limitado, uma vez que a nossa economia não se encontra sozinha – integra-se num espaço global e numa ordem comunitária, tendo em vista a intensificação das necessidades pela partilha de recursos e de vantagens produtivas.

Tudo isto implica a necessidade de um sistema fiscal seguro e previsível e de relações tributárias equilibradas e sãs, tendo a consciência que não há modelos perfeitos e que os modelos clássicos que assentam os sistemas fiscais nos impostos sobre o rendimento e na tributação sobre o valor acrescentado são frágeis, sujeitos à erosão permanente das respectivas matérias tributáveis.

Deste fenómeno de "destributarização" crescente tendem a excluir-se, de modo tanto mais injusto quanto mais fácil é a evasão dos outros factores, o trabalho subordinado menos qualificado – dificultando, assim, a resolução do problema do emprego e agravando as injustiças e as desigualdades sociais – e a propriedade imobiliária agravando porventura os seus problemas de gestão e de utilização, quer no espaço rural, quer no espaço urbano.

Quando tudo o resto se desmaterializa, e na ausência de uma ordem fiscal mundial ou, pelo menos de uma forte cooperação internacional, são infelizmente os factores menos móveis que são sujeitos a tributação – com as injustiças e desigualdades já evidentes nas evoluções recentes dos sistemas fiscais mais desenvolvidos. Os Estados assumem atitudes defensivas e pragmáticas, preferindo tributar de facto, ainda que moderadamente, os factores móveis a tributar no papel esse mesmos factores.

Hoje em dia a receita não depende apenas dos níveis das taxas, mas de muitos outros factores, entre os quais, o tomar em consideração, num ambiente de concorrência fiscal, as opções que são tomadas pelos restantes Estados. Neste âmbito, Portugal tem de evitar políticas de curto prazo assentes numa óptica de resposta imediata a problemas ou numa óptica de ciclo eleitoral, em orientações claramente pró cíclicas. É necessário que

Portugal defina uma estratégia a médio prazo, dentro e fora do país – nas instâncias comunitárias e na OCDE – que tome em conta a sua posição específica face à concorrência fiscal, não se limitando à submissão a regras formais, antes exigindo uma adaptação material e substancial dos regimes gerais ao seu caso concreto.

Em suma, acreditamos que não é só (ou essencialmente) com a descida de impostos que o sistema fiscal se torna mais competitivo, mais justo e mais eficiente, mas sim com a racionalização, a simplificação de procedimentos, a modernização das estruturas de tributação já existentes, a diminuição de custos de contexto, quer as relativas às empresas, quer as relativas aos cidadão.

Termino com uma afirmação do célebre Edmund Burke – um pensador irlandês que, embora conservador, não deixou de ser um bom analista dos fenómenos sociais, a qual passo a citar: "tributar e agradar não é acessível aos homens, tal como o não é amar e ter juízo". De facto, tributar e agradar contêm alguma contradição: há que ter a coragem de não agradar, se se quiser tributar com justiça. Como compatibilizar este objectivo com os da competitividade e da eficiência eis a questão.

Este é um contributo para essa discussão, por definição, sempre inacabada…

CONTRIBUTOS PARA UMA POLÍTICA FISCAL MAIS COMPETITIVA, MAIS EFICIENTE E MAIS JUSTA

RELATÓRIO DE ENQUADRAMENTO

Coordenação Geral:

António Carlos dos Santos

António Manuel Ferreira Martins

1. Introdução e objectivos

No Despacho de S. Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 8 de Janeiro de 2009, que instituiu o Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, foram criados cinco Subgrupos, e designados os respectivos coordenadores, que se ocuparam, entre o início de Fevereiro e finais de Setembro de 2009, de diversos temas específicos ou sectoriais: tendências e enquadramento da política fiscal; tributação do rendimento; tributação do património; tributação indirecta e, por fim, relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, incluindo as questões do procedimento e do processo tributários.

Os Subgrupos, constituídos por especialistas de diferentes formações e visões do mundo, incluindo distintas perspectivas sobre a evolução do sistema tributário, desenvolveram as suas tarefas e elaboraram os relatórios sectoriais com total autonomia científica, técnica e metodológica, limitando-se, nessa fase, a coordenação geral a efectuar uma discussão prévia com os coordenadores dos Subgrupos sobre as traves mestras de cada relatório e a acompanhar regularmente o desenvolvimento dos trabalhos. Pretendeu-se que, em muitos pontos, o produto final, incluindo o relatório de enquadramento, que agora se apresenta, reflectisse a aludida diversidade de perspectivas e metodologias, pois essa seria, quanto a nós, a melhor forma de encontrar soluções para desenvolver e reestruturar o sistema fiscal português.

O presente relatório, cuja leitura não substitui a análise dos relatórios sectoriais, é apresentado com a mesma autonomia científica e técnica. Nele pretende-se efectuar não só uma síntese das principais perspectivas, sugestões e recomendações dos relatórios sectoriais, como ainda aprofundar e complementar certos temas neles expressos e, sempre que for o caso, proceder a uma primeira ponderação das propostas para aferir da sua viabilidade social e técnica. Para o efeito, a coordenação geral auscultou diversas entidades, nomeadamente parceiros sociais e instituições integradas no sistema das relações tributárias. Muitas outras personalidades e instituições deveriam ter sido ouvidas, mas a urgência de terminar os trabalhos não se compadecia com essa necessidade. Resta esperar que, na fase de discussão pública do relatório, tais lacunas sejam colmatadas.

Importa, por fim, sublinhar que, como é óbvio, as recomendações e propostas apresentadas pelo Grupo de Política Fiscal não vinculam o poder político.

2. O enquadramento da política fiscal: alguns aspectos

2.1 A qualidade das finanças públicas

A composição da receita fiscal e a qualidade da despesa pública são factores muito importantes para que o Estado possa cumprir os seus objectivos primordiais: a prestação de serviços aos cidadãos, a contribuição para uma sociedade mais justa e a promoção do crescimento económico, preferencialmente através de mecanismos que actuem sobre o grau de competitividade da economia num contexto internacional.

É notório que a gestão das finanças públicas – quer numa perspectiva de realização de despesa, quer numa óptica de estruturação do sistema de receitas – assume uma influência muito importante sobre o desempenho de qualquer economia.

A União Europeia (UE), cujas instituições se têm vindo a debruçar sobre este tema com particular interesse, identificou seis canais de transmissão dos factores que influem na *qualidade das despesas públicas* e o respectivo impacto no crescimento e desenvolvimento das economias. São eles: i) a dimensão das administrações públicas; ii) o nível e sustentabilidade das posições orçamentais; iii) a composição e a eficácia da despesa, em particular das componentes que têm influência no crescimento, tais como o investimento no capital humano (educação e saúde), em infra-estruturas e no progresso técnico (I&D), vindo este último a assumir crescente importância traduzida em regimes fiscais de apoio; iv) a estrutura e eficiência do sistema de receitas; v) a governação orçamental, em especial a sua orientação para o desempenho - "*performance-based budgeting"* (PBB); e, por fim, vi) os diferentes efeitos das finanças públicas no funcionamento dos mercados de trabalho, de bens e de serviços, e no ambiente empresarial dos negócios.

O nível de despesa pública que, em média, se observa na UE, faz com que a qualidade desta despesa se revista ainda de maior relevo, pois uma menor *performance* a este nível pode acarretar influências nefastas sobre o desempenho económico dos Estados Membros (EM) e do espaço comunitário.

Um recente estudo da UE, usando métodos que permitem a comparabilidade entre EM, e utilizando diversos indicadores (o peso do Estado na economia; a posição orçamental e a sustentabilidade de longo prazo da política orçamental; a composição, eficiência e eficácia da despesa pública; a qualidade da gestão orçamental), situava Portugal, no que toca à qualidade das finanças públicas, em 15º lugar entre os 27 EM relativamente a 2007. Um outro método (baseado na relação entre o benefício e o custo da existência do Estado), permitia concluir que Portugal ocuparia a 16ª posição.

Em face de tais resultados, pode afirmar-se que, apesar dos esforços feitos em anos recentes, há ainda um considerável caminho a percorrer no sentido de melhorar a qualidade das finanças públicas em Portugal. A UE tem vindo a salientar a necessidade de os EM avaliarem periodicamente a gestão das respectivas finanças públicas, evidenciando que a composição da despesa se deve orientar para o crescimento sustentável, apontando a importância do investimento em infra-estruturas e capital humano.

2.2 A sustentabilidade das finanças públicas

Em termos quantitativos, e para a UE-15, a despesa pública em percentagem do PIB atingiu um máximo de 51,3% em 1995, tendo apresentado no período 2000-2008 valores relativamente estáveis em torno de 46%. Portugal apresentava em 1995, para o mesmo indicador, um valor de 43,4%, e em 2008 atingia 46,2%.

Em 2009, e face às condições geradas pela crise internacional, os *deficits* e o *stock* de dívida começaram a aumentar significativamente na UE. Tal situação condiciona e limita a margem de manobra dos Estados. A consciência da complexidade da situação orçamental na UE – quer a actual, quer a que se perspectiva – tem levado a Comissão a analisar o impacto que factores tão importantes como, por exemplo, o envelhecimento populacional, terão a longo prazo.

As conclusões desta análise indicam que, a manterem-se as políticas orçamentais (pré-crise), o *stock* de dívida pública em percentagem do PIB atingiria, em 2050, níveis muito preocupantes. Segundo o estudo da Comissão, Portugal surgia, em 2007, no grupo de países que, relativamente a este problema, se apresentava como de alto risco; isto é, o risco de não conseguir apresentar uma evolução sustentável da política orçamental em face dos encargos provocados pelo envelhecimento. Na ausência de

reformas, o estudo estimou que, em 2050, a despesa com pensões absorveria 20,8% do PIB.

Contudo, em 2009, perante algumas reformas introduzidas (designadamente no tocante à segurança social) Portugal passou para o grupo de médio risco: as reformas introduzidas alteraram a previsão acima referida de 20,8% para 16% do PIB.

No entanto, a recente deterioração orçamental impõe vigilância redobrada sobre a sustentabilidade a médio prazo das nossas finanças públicas. Os esforços de redução do *déficit* e da dívida pública, interrompidos na sequência da crítica situação económica e social que se vive em 2009, devem ser retomados e prosseguidos logo que possível, de forma a assegurar o regresso à estratégia de consolidação orçamental com vista a garantir a sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas. As medidas que visem a reafectação da despesa a objectivos de competitividade e crescimento, preferencialmente num quadro da diminuição do gasto público relativamente ao PIB, são, neste contexto, das mais desejáveis.

Do lado da receita, as medidas a tomar não deverão deixar de ter em consideração as respectivas consequências sobre o *deficit* e o *stock de dívida*. Trata-se de constrangimentos que têm forte influência na política fiscal portuguesa, e que, não sendo os únicos factores determinantes, terão de ser um elemento norteador aquando do regresso a uma situação económico-social menos condicionada pela actual crise.

2.3 O plano de recuperação da economia europeia

A crise internacional que se iniciou em 2008 começou por ter impacto mais visível no sector financeiro. Foi, com efeito, uma deterioração grave das condições de funcionamento dos mercados financeiros que desencadeou uma série de efeitos cuja dimensão económica se temeu que ultrapassasse a da crise dos anos 30 do século XX.

Do sector financeiro, a crise estendeu-se à designada economia real, afectando por isso investimentos, transacções de bens e serviços, aumentando fortemente o desemprego e traduzindo-se em quebras do PIB como já há muito tempo não se tinha notícia.

Os países europeus sentiram – e ainda sentem – esta crise com particular intensidade, embora se vislumbrem alguns sinais de que o pior poderá ter passado. Trata-se de economias onde o sector financeiro assume peso significativo e muito expostas ao comércio mundial. A repercussão social da crise, em Estados caracterizados pela

preocupação de apoio aos estratos populacionais mais afectados pela volatilidade das economias, conduziu ao desenho e concretização de políticas de estímulo com vista a minorar os efeitos económicos e financeiros da actual crise.

Deixando de lado a análise de outros mecanismos de intervenção, a *política orçamental* tem desempenhado um papel activo no combate à recessão. Em particular, a UE definiu um conjunto de *princípios* a que os estímulos orçamentais devem obedecer, com o objectivo de maximizar o respectivo impacto, sem pôr em causa, de forma irreversível, a sustentabilidade das finanças públicas.

A UE recomenda, assim, que os estímulos sejam oportunos, temporários, direccionados e coordenados; que associem instrumentos de receita e despesa pública; que sejam conduzidos preferencialmente no quadro do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) e que sejam acompanhados por reformas estruturais que melhorem a posição competitiva.

Como medidas exemplificativas, sugerem-se, entre outras, a realização de projectos de investimento públicos em infra-estruturas, medidas de apoio financeiro que possam beneficiar as pequenas e médias empresas (PME), o reforço de verbas para investimentos que promovam a protecção ambiental e a eficiência energética, garantias e bonificações de taxas de juro, e a descida de quotizações para a segurança social a cargo dos empregadores.

Este conjunto exemplificativo de medidas é aplicado num quadro bastante *divergente* no que respeita à situação das finanças públicas dos diferentes EM, dado que, ainda em 2007, um número elevado de EM apresentava, ao contrário de outros, excedentes nas contas públicas. A situação, porém, alterou-se em 2009 pelo efeito conjugado da quebra acentuada das receitas fiscais e do incremento das despesas como factor de combate à recessão económica entretanto instalada.

Para além da distinta margem de manobra dos EM, a composição das propostas de estímulo orçamental por estes adoptadas tem reflectido, como é natural em sociedades democráticas, diferentes perspectivas de natureza política ou ideológica, designadamente sobre o peso relativo da redução de impostos ou aumento da despesa pública, ou sobre o tipo de projectos de infra-estruturas a levar a cabo, dado o *trade-off* entre o impacto de curto prazo e o potencial de crescimento da economia no médio prazo, e a reversibilidade ou não reversibilidade das medidas adoptadas. Portugal não tem escapado a este debate.

Com efeito, uma das questões mais ventiladas reside em saber qual o grau de temporalidade e reversibilidade de algumas medidas adoptadas, em face da súbita inversão da trajectória do *deficit* público (em maior ou menor grau comum aos outros EM).
A este respeito, vale a pena mencionar as seguintes conclusões da UE sobre as medidas tomadas por Portugal:

i) O pacote de estímulos de Portugal recebeu uma apreciação globalmente positiva por parte da Comissão. A dimensão da componente discricionária é estimada em 0,9% do PIB e 0,1% do PIB, em 2009 e 2010, respectivamente, sendo cerca de metade proveniente do investimento público, predominantemente orientado para as infra-estruturas;

ii) A margem de manobra de Portugal é limitada a nível de medidas adicionais de carácter discricionário, dado o previsível aumento do défice estrutural das administrações públicas, quer face à revisão da estimativa do Governo para 2009, quer tendo em conta as revisões, ligeiramente mais negativas, da generalidade dos Organismos Internacionais.

Ao longo dos pontos anteriores, tem-se mencionado o perigo que, para a sustentabilidade das finanças públicas, representa a profunda alteração, na sequência da crise, do rumo da consolidação orçamental a que se vinha assistindo em anos recentes. É agora chegada a altura de fazer uma síntese do comportamento de uma outra variável decisiva para retomar o referido rumo: a evolução da receita.

2.4 As receitas provenientes da tributação do rendimento, consumo e património: sua evolução

Em traços gerais, e até 2007, a evolução da receita fiscal em Portugal, em termos agregados, mostrava um aumento de eficácia na arrecadação. [1]Entre 1995 e 2006, o *nível de fiscalidade* (média aritmética) na zona euro passou de 36,7% para 38,4%, enquanto que em Portugal tal indicador passou de 31,9% para 35,9%.[2] E analisando, entre 1995 e 2007, a variação das receitas dos impostos directos, indirectos e sobre o património, em todos os casos se observa que a sua taxa média de crescimento anual nominal se situa acima da taxa média de crescimento anual nominal do Produto Interno Bruto (PIB). Por sua vez, o índice de *esforço fiscal* passou de 0,87 em 1995 para 0,99 em 2006, aproximando-nos da média da pressão fiscal da UE em face do nosso PIB *per capita*.

Individualmente, focando agora alguns dos tributos mais significativos em termos de estrutura da receita, verifica-se uma diferença assinalável no comportamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Com efeito, enquanto que, entre 1995 e 2007, a receita do primeiro passou de 5,6% para 5,7% do PIB, já no segundo caso passou, em igual período, de 2,4% para 3,7%, sendo, aliás, de realçar que, no período em causa, se verificou uma acentuada descida na taxa do IRC.

O menor dinamismo no crescimento da receita do IRS é, em boa parte, devido ao aumento acentuado das deduções à colecta, designadamente as deduções personalizantes, as despesas com a saúde e com juros de empréstimos para compra de habitação.

Os impostos sobre o património registam também um crescimento assinalável. Se entre 1995 e o início da década seguinte este incremento médio anual superior a 10% pode ser explicado pela evolução do mercado habitacional, já depois de 2003 se deverá ao

[1] Questão igualmente relevante neste contexto é a da necessidade de melhorar as técnicas de previsão orçamental da receita. O Quadro A em anexo à Parte I dá conta das divergências entre receita prevista e receita cobrada. Se em relação aos casos em que a previsão da receita não foi cumprida por razões de quebra imprevista de actividade económica a situação é compreensível, já os casos de suborçamentação de receita revelam dificuldades técnicas a superar.

[2] A evolução da receita fiscal é também muito condicionada pelo nível da despesa fiscal, pelo que é sempre desejável uma aplicação criteriosa e controlada dos benefícios fiscais como elemento de uma sã política fiscal.

impacto sobre as receitas da introdução do Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

No que respeita ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a respectiva receita representava, em 1995, 7,1% do PIB, passando para 8,8% em 2007. O IVA é, durante este período, o imposto mais importante, em termos de produção de receita fiscal. Só as contribuições para segurança social o superam.

Entre 1995 e 2009, a taxa média anual nominal de crescimento da receita do IVA situou-se em 7,4%, valor superior ao crescimento médio anual nominal do PIB em idêntico período. O incremento da taxa normal foi, por certo, um dos factores que para tal contribuiu.

Este quadro relativo à evolução da receita sofreu profunda modificação em 2009. Nos primeiros meses do ano, registou-se um importante decréscimo das receitas face a idêntico período do ano anterior. Tais decréscimos são particularmente visíveis no IVA, no imposto sobre veículos e no IRS. Para a evolução que se tem vindo a verificar na receita fiscal estão a contribuir quer alguns factores específicos que afectam a evolução da arrecadação de alguns impostos, como sejam, por exemplo, o efeito da redução ocorrida na taxa do IVA ou o perfil de reembolsos e de transferências a favor dos municípios e das regiões autónomas, quer a acentuada deterioração do contexto macroeconómico face ao que foi considerado aquando da elaboração das projecções orçamentais.

Sendo a fonte de receitas fiscais mais relevante, o IVA merece alguma atenção particular. Nesse sentido, o relatório do Subgrupo inclui um capítulo sobre a eficiência na cobrança do imposto que se passa de seguida a sintetizar.

2.5 Eficiência do IVA – indicadores

Nos estudos sobre a avaliação da eficiência na cobrança do IVA têm-se sucedido alguns indicadores que procuram captar esse nível de eficiência. O relatório apresenta vários, tais como: *VAT Productivity*, *C-efficiency ratio* e *VAT Revenue Ratio*. [3]

Referindo as vantagens e desvantagens associadas a cada indicador, os pontos que, a nosso ver, mais relevam do trabalho comparativo são a conclusão sobre a fiabilidade de

[3] O Subgrupo efectua uma análise muito pormenorizada destes indicadores, propondo a adopção do *VAT Revenue Ratio* como base de trabalho mais apropriada, introduzindo-lhe algumas modificações conceptuais que melhorariam a sua operacionalidade.

cada um e, sobretudo, o sentido da evolução da eficiência na cobrança deste importante imposto entre nós. Eis as conclusões:

i) O indicador *VAT Revenue Ratio* (VRR) é o mais aderente à especificidade do IVA;
ii) Para o caso de Portugal, de um modo geral e com excepção do indicador *VAT Productivity*, todos os indicadores apontam no mesmo sentido: depois de um período de estabilização entre 1994 e 1997, regista-se um crescimento da eficiência até 2000, ano em que todos os indicadores usados registam o máximo, decrescendo desde aí até 2004. Em 2005, o forte crescimento registado na receita do IVA contribuiu para o aumento em todos os indicadores usados, com maior efeito na receita líquida de reembolso, uma vez que o crescimento dos reembolsos ficou abaixo do crescimento da receita bruta, elevando ainda mais a taxa de crescimento da receita líquida de reembolsos. Entre 2006 e 2008, os indicadores retomam os valores de 2004 quando usamos a taxa normal do IVA. Contudo, situam-se acima dos valores de 2004 e abaixo dos valores de 2005, quando consideramos a taxa média ponderada.

Julgamos que esta secção do relatório pode constituir importante contributo metodológico para futuras medições da eficácia na cobrança do IVA, e assim proporcionar melhor base analítica dos efeitos observados de variações de taxas, base tributável, prazos de liquidação ou reembolso e outras variáveis que entretanto possam ser introduzidas por opção de política fiscal.

O relatório inclui uma extensa secção relativa à luta contra a fraude. Trata-se, obviamente de tema de muita importância, até pelas condicionantes presentes e futuras da receita fiscal já atrás salientada. Antes disso, porém, e dadas as relações entre ambos os temas, o relatório do Subgrupo aborda ainda um outro tópico, o do impacto da globalização na fiscalidade, a analisar de seguida.

2.6 A globalização e a fiscalidade

O impacto da globalização na fiscalidade pode, como se sabe, ocorrer através de múltiplas vias que acentuam a concorrência fiscal. De entre elas, são de salientar:

i) A crescente mobilidade física das pessoas, sobretudo, as de maiores qualificações e que auferem maiores rendimentos, que mudam a sua residência fiscal para locais com tributação mais favorável ou com sistemas fiscais baseados no princípio da territorialidade, não sujeitando rendimentos estrangeiros a tributação no Estado de residência;

ii) O crescimento do comércio internacional, sobretudo, entre entidades integradas em grupos multinacionais, que confere relevância fiscal acrescida quanto à forma como são distribuídos os lucros mundiais pelas diversas jurisdições nacionais. O uso dos preços de transferência, a utilização da rede de convenções de dupla tributação internacional ("*treaty shopping*"), a escolha da forma de financiamento, bem como o aproveitamento das características mais favoráveis dos regimes fiscais nacionais ou dos melhores incentivos fiscais, são factores de erosão das bases tributáveis;

iii) O aumento das actividades económicas realizadas fora do Estado de residência que facilita a omissão declarativa dos rendimentos obtidos, sobretudo no caso de não existir troca de informações entre o Estado fonte dos rendimentos e o Estado de residência dos contribuintes;

iv) A relevância da tributação na escolha da localização física do investimento directo estrangeiro. Apesar de não ser o único factor determinante, ou o mais relevante em muitos casos, tem sido apontado como sendo, por vezes, um importante factor de desempate, em virtude de a tributação afectar sempre a rentabilidade líquida de qualquer investimento;

v) O acesso facilitado a centros financeiros *off-shore* e paraísos fiscais, com tributação baixa ou nula e regimes de sigilo bancário e fiscal muito rígidos, que é estimulado pela facilidade da movimentação do dinheiro electrónico e da transmissão de informação digital, bem como pela reduzida, ou inexistente, troca de informações com as administrações fiscais dos Estados de residência dos investidores;

vi) O desenvolvimento de instrumentos financeiros, como sejam, designadamente, os derivados, e de formas cada vez mais complexas de engenharia financeira, que tornam mais difícil a qualificação da verdadeira natureza dos rendimentos gerados, a sua quantificação, bem como a identificação dos respectivos beneficiários efectivos;

vii) A questão do regime fiscal das patentes e de outras modalidades de propriedade intelectual que tem vindo a ganhar particular relevo como factor de competitividade fiscal.

No sentido de combater os potenciais efeitos perniciosos que a globalização pode induzir sobre a arrecadação tributária – bem como sobre os níveis de equidade, eficiência e simplicidade do sistema fiscal – são apresentadas recomendações visando atenuar as consequências nefastas dos factores mais prejudiciais, e que implicam, designadamente o apoio a uma maior concertação internacional no quadro de iniciativas *multilaterais* (transparência dos paraísos fiscais, controlo dos preços de transferência e da deslocalização de contribuintes).

Por outro lado, são também referidas medidas que, no actual quadro internacional e comunitário, poderão potenciar a competitividade das empresas, como a criação de regimes fiscais destinados a segmentos precisos de activos empresariais (I&D, patentes, direitos de *software*) e a diminuição de custos de contexto ou o reforço da estabilidade do sistema fiscal (importante para o investimento em geral).

2.7 Algumas políticas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes: evolução recente e perspectivas

2.7.1 Política de Prevenção: Controlo do planeamento fiscal abusivo, Informações vinculativas, acordos prévios de preços de transferência, educação fiscal

Dada a conhecida dificuldade em definir com precisão os conceitos de evasão, fraude, elisão e planeamento fiscal, e o impacto que tais actividades podem ter no nível de receitas e no sentimento geral sobre a equidade do sistema, a maioria dos países dotou-se *unilateralmente* de normas legais que visam combater práticas consideradas nocivas. De entre essas normas, merecem destaque as que criam cláusulas gerais anti-abuso, gerais e específicas, e, como aconteceu recentemente entre nós, regimes próprios sobre o planeamento fiscal abusivo.

Para melhor eficácia de todo este conjunto de normas, deveria ser cumprida a determinação legal de a Administração Tributária divulgar publicamente os esquemas ou actuações de planeamento fiscal já comunicados por promotores ou utilizadores que as autoridades reputem de abusivos. Essa avaliação deveria basear-se nas boas práticas de alguns países que nos precederam e ser essencialmente orientada para funcionar

como alerta ou aviso aos cidadãos e empresas sobre os riscos que correm ao aderir a determinados esquemas, tal como vem sendo recomendado pela OCDE.

Este sistema de alertas por parte das autoridades deveria ser estendido aos contribuintes que apresentem erros ou divergências declarativas, pois, tal como acontece com o incremento do pré-preenchimento das declarações, essa prática melhoraria a relação entre o fisco e os cidadãos e reduziria custos de contexto. Existem, na OCDE, experiências de grande êxito nesta matéria, que poderiam servir de inspiração para incrementar os progressos que, que a este respeito, já se observam entre nós, designadamente no tocante à desmaterialização de declarações, ao pré-preenchimento, e ao contacto mais personalizado entre a administração e os contribuintes.

O grau de certeza na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes deve ser também substancialmente aumentado através das *informações vinculativas*. Já se deram, entre nós, passos recentes no sentido de usar esse instrumento como meio de determinar o correcto enquadramento fiscal das operações. Mas a definição do modelo de serviço por elas responsável e o reforço em meios humanos tecnicamente habilitados são também factores de grande importância no aumento da eficácia deste mecanismo.

Em idêntica linha de cooperação e pedagogia fiscal, e dado o crescimento que se observa na OCDE de casos litigiosos envolvendo preços de transferência, os chamados *Advance Price Agreements* (APA) são outra das áreas de desenvolvimento no seio da Administração fiscal. Tal requer investimento em meios humanos que contribuiriam por certo para reduzir a litigância em matéria tão complexa e de crescente relevo empresarial e fiscal.

A política de prevenção deverá também prever a continuidade e aprofundamento das acções de educação fiscal, em particular, mediante a sua inserção nos programas escolares.

2.7.2 Combate e repressão da fraude e evasão

Quanto ao *combate e repressão da fraude*, e tendo em conta fenómenos como o potencial incremento da economia paralela em tempo de crise, as facturas falsas, a "fraude carrossel" e a viciação de programas informáticos de contabilidade, recomenda-se o aumento urgente de meios humanos qualificados afectos à inspecção tributária, o reforço do controlo das tipografias autorizadas (dado que foram detectadas redes que

diversificam o número de tipografias que utilizam para o efeito), o cruzamento rápido de informações de facturas suspeitas que ultrapassem determinado montante, o reforço dos meios afectos ao combate à "fraude carrossel" e o aumento da cooperação com outros EM. Apesar de, nalguns casos, esta já ter atingido um nível muito apreciável, deve prosseguir a realização de Seminários e *Workshops* com a presença de especialistas da OCDE, Comissão Europeia e de inspectores de outros EMs envolvidos no combate à fraude, em especial à fraude carrossel..

Em 2006 efectuou-se uma vasta acção com vista ao apuramento de responsabilidades de empresas que se dedicavam à produção, distribuição e uso de aplicações informáticas ilegais, destinadas à alteração de ficheiros produzidos por um programa de facturação com ampla implementação no sector da restauração, tendo-se apurado um montante médio de montantes subtraídos às declarações fiscais pelos utilizadores dos programas na ordem dos 25%. Esta acção teve eco no estrangeiro, particularmente em Espanha e na Suécia, tendo Portugal transmitido aos seus parceiros comunitários a sua experiência no controlo deste tipo de *software*. A utilização deste tipo de programas não se restringe, por certo, ao sector que foi objecto em Portugal de acções de inspecção, pelo que seria importante dar-lhe continuidade em acções dirigidas a outros sectores de actividade.

O relatório do subgrupo evidencia ainda uma séria de medidas aprovadas ou em estudo na UE que, no âmbito da tributação directa e indirecta, visam combater a fraude fiscal. São de destacar, como exemplos, medidas dirigidas ao maior controlo das transacções intracomunitárias em sede de IVA, regras mais rigorosas sobre facturação, a melhoria na assistência mútua na cobrança de créditos fiscais e na informação processoal em geral ou a revisão da directiva da poupança.

2.7.3 A questão dos paraísos fiscais

Quanto à questão dos *paraísos fiscais*, partindo da observação de que, no passado recente, a retórica contra estas jurisdições não foi acompanhada de medidas efectivas para controlar a erosão que causam aos sistemas fiscais, o relatório recomenda que, no actual contexto político-económico e dada a pressão a que os paraísos fiscais estão agora sujeitos, sejam dinamizados e eficazmente usados todos os protocolos no sentido de potenciar a troca de informações.

O interesse de algumas dessas jurisdições em credibilizar os seus sistemas fiscais pode vir a revelar-se particularmente vantajoso para Portugal em termos de arrecadação de receitas fiscais "perdidas". A equipa política deveria, em estreita ligação com a DGCI, providenciar no sentido da rápida resposta aos pedidos recebidos de alteração das Convenções de Dupla Tributação no sentido anteriormente indicado, ou tomar mesmo a iniciativa em relação a algumas delas.

O executivo tem vindo a actuar no sentido da negociação de acordos de troca de informações com alguns paraísos fiscais. Alguns planeadores fiscais nacionais têm, porém, vindo a deslocalizar certos esquemas para outros paraísos fiscais e jurisdições não cooperantes, recomendando-se o alargamento da lista a abranger em acordos de troca de informações. No caso de não ocorrer da parte dessas e outras jurisdições uma manifestação de mudança de atitude em termos de respeito dos *standards,* a Inspecção Tributária deveria estar particularmente atenta a facturas ou documentos equivalentes provenientes de ou destinados a esse tipo de jurisdições.

O actual contexto socioeconómico fornece uma oportunidade que não deve ser desperdiçada de combate aos paraísos fiscais, existindo bons exemplos recentes de resultados positivos no combate à fraude em função da pressão que muitos Estados têm colocado sobre alguns países que são reconhecidamente utilizados com a finalidade de minimização de carga fiscal.

3. Tributação do rendimento

3.1 Nota prévia

Dos temas abordados pelo Subgrupo da tributação do rendimento não consta o tópico da relação entre as mudanças contabilísticas introduzidas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e a fiscalidade. Entendeu-se que, dada a efectiva consagração legal das substanciais mudanças no CIRC (através do Decreto-Lei 159/2009, de 13/7) e da introdução do novo modelo contabilístico constante do SNC (através do Decreto-Lei 158/2009, de 13/7), o referido tema ter-se-ia tornado algo redundante. Haverá que esperar pela sua efectiva aplicação, para, do confronto entre as normas e a produção dos seus efeitos, se poder então formular um juízo mais fundamentado.

Deve ainda referir-se que no título " Recomendações gerais" o relatório do Subgrupo foca diversos temas de carácter mais geral como a necessária simplicidade do sistema fiscal, apresentando algumas sugestões para o efeito, a regionalização e municipalização de impostos nacionais, vista com preocupação, a tributação dos não residentes, mostrando o seu carácter desconexo e preconizando medidas de maior consistência do regime, e a tributação das mais-valias mobiliárias.

Este último tópico, muito debatido desde a reforma que, em 1988, criou o IRS, merece destaque. Na verdade, a generosidade fiscal que, entre nós, existe relativamente às mais-valias obtidas na alienação de valores mobiliários - em particular das acções – é frequentemente considerada fonte de manifesta injustiça fiscal. A nosso ver, os benefícios desta solução não compensam os seus custos. A perda de receita e a redução da equidade e da eficiência fiscal, parecem-nos bem mais importantes do que um suposto factor de apoio ao mercado de capitais.

Em países como a Espanha ou o Reino Unido, para citar apenas dois exemplos, tributam-se este ganhos, e não é por isso que o seu mercado de capitais se ressente. Bem se conhecem as dificuldades que uma alteração desta natureza implicaria, mas tal não deve obstar a que se reafirme convictamente que a solução actual não é minimamente justa, devendo, pois, ser modificada.

3.2 Modelos estruturantes da tributação do rendimento pessoal e proposta de semi-dualização do imposto

O relatório do Subgrupo apresenta, de forma critica, uma breve caracterização da evolução do IRS, considerando negativos alguns desenvolvimentos como o aumento do número de escalões ou a não definição clara de um mínimo de existência. Sublinha ainda algo de muito importante sobre arquitectura da tributação do rendimento: nem o IRS é um imposto único e progressivo no seu sentido puro, nem no mundo actual existem impostos sobre o rendimento que se conformem totalmente a este modelo conceptual.

Em termos gerais, são essencialmente três os modelos possíveis de tributação do rendimento: o modelo compreensivo ou unificado, o modelo da *tributação linear (flat tax)* e o modelo dual, com origem nos países nórdicos e com variantes na sua concretização (modelo semi-dual), todos eles com vantagens e inconvenientes. A

questão da escolha de um determinado modelo não é apenas uma questão de natureza económica, financeira ou técnica, mas é condicionada por diversos factores de índole política, jurídica, sociológica e histórica.

O modelo unificado ou compreensivo é o que, idealmente, está na base da adopção do IRS entre nós. No entanto, na sua formulação geral, o modelo hoje existente há muito que deixou de corresponder ao projecto inicial: basta pensar no sistema de taxas efectivamente existente. Aliás, a tendência de evolução mundial é no sentido do regresso a uma certa "cedularização" do imposto e a uma certa mistura de progressividade e proporcionalidade.

A questão que se põe é a de saber se, no actual contexto, é possível um regresso do imposto à pureza do modelo inicial. Para o Subgrupo a resposta é negativa: a busca de um modelo puro de tributação unificada não seria uma solução praticável, pois seria posta em causa por várias condicionantes de facto. Uma, referida no relatório, é o ambiente de concorrência fiscal induzida pela globalização da economia, com as suas exigências de competitividade fiscal. Outra seria a da progressiva complexidade do sistema fiscal que, a curto prazo, poderia tornar o sistema de muito difícil gestão, desde logo de um ponto de vista informático.

Uma outra solução, que tem sido, por vezes, ventilada, seria a da adopção do modelo de tributação linear do rendimento. Sobre este último, recentemente introduzido em alguns países do Leste Europeu e da América Central, reconhece-se a sua vantagem simplificadora e mesmo a sua virtualidade competitiva. Mas, no actual contexto, desaconselha-se a sua adopção em Portugal, por várias razões. [4] Primeira, tem-se considerado que a redistribuição da carga fiscal que a adopção deste modelo provocaria tem efeitos indesejáveis. Segunda, que o modelo, para ter em conta a natureza do IRS como imposto progressivo, perderia a simplicidade que é o seu principal factor de atracção. Terceira, está longe de existir, em Portugal e na União Europeia, consenso necessário sobre tal matéria. Até agora este modelo tem-se afirmado em países em vias de desenvolvimento ou em países que não conheciam anteriormente outro modelo de tributação do rendimento. Por isso, nenhum país da UE-15 adoptou o modelo da *flat tax*.

A proposta de evolução que o Subgrupo apresenta vai pois no sentido de melhorar a semi-dualização do IRS que é, na prática, embora de forma não assumida, o modelo já

[4] Neste, como em outros pontos, não tomamos em conta dificuldades de natureza constitucional que poderiam apontar para a necessidade de revisão da "constituição fiscal"

hoje existente. Como exemplos próximos do figurino proposto, apontam-se o sistema holandês das "*Boxes*" e o modelo de tributação saído da recente reforma do imposto pessoal de rendimento em Espanha, que consagrou duas bases tributáveis distintas: a "base liquidável geral" e a "base liquidável da poupança", esta última tributada a uma taxa proporcional de 18%.

O princípio essencial destes modelos chamados de semi-duais é o de não aplicar as mesmas taxas às diversas categorias de rendimentos. Habitualmente, algumas formas de remuneração do capital são tributadas por taxas moderadas (em regra, proporcionais), enquanto que os rendimentos de outra origem suportam taxas progressivas. Reconhece-se que este modelo é menos justo que o modelo compreensivo, se este tivesse possibilidade de aplicação prática na sua pureza. No fundo, os modelos dual e semi-dual são uma resposta defensiva e pragmática ao problema da deslocalização dos factores móveis de produção derivados da concorrência fiscal internacional, visando que estes factores sejam realmente (e não de forma meramente nominal) sujeitos a alguma tributação.

O Subgrupo sugere assim que todos os rendimentos das actuais categorias E, F e G do IRS passem a ser subtraídos ao englobamento *obrigatório*, ficando submetidos a uma taxa única, que alvitra de 20% (todavia com possibilidade de opção pelo englobamento, caso o contribuinte assim o deseje).

Em paralelo, propõe a aglutinação (tendencial) dos rendimentos das categorias A, B e H numa base autónoma, sujeita a taxas progressivas, a redefinir. Esta última base incluiria ainda duas novas categorias: C – destinada a "rendimentos em regime de imputação" e D- "rendimentos não incluídos noutras categorias".

Assim, e sintetizando, a "base liquidável geral" ou "base 1" conteria os rendimentos das actuais categorias A, B, H, e das novas categorias C e D. A "base liquidável especial" ou "base 2", incluiria as actuais categorias E, F e G.

Esta alteração do desenho do IRS obrigaria a repensar o regime da comunicabilidade de perdas, bem como os níveis de progressividade.

Trata-se, como se vê, de uma proposta que acentua (e, ao mesmo tempo, racionaliza) a actual diferenciação de tratamento que já existe no IRS entre rendimentos de diversas categorias. No entanto, para além de ter a vantagem de passar a tributar as mais-valias e de simplificar o actual sistema de taxas, teria ainda a vantagem de uniformizar o que até hoje se tem sido um tratamento impositivo muito diferente, e sujeito a modificações

casuísticas, dos vários rendimentos das categorias E, F e G. Por outro lado, e este é um ponto importante, não impede a evolução para qualquer dos outros modelos se, entretanto, as condições necessárias para tal vierem a estar presentes e assim for decidido no plano político.

Dada a proximidade do modelo proposto pelo Subgrupo ao modelo em vigor em Espanha, seria de todo conveniente, caso a proposta venha a merecer acolhimento, a análise das questões normativas e de aplicação prática do imposto que se têm manifestado no país vizinho. Poderiam assim reduzir-se os custos da introdução de um modelo deste tipo.

3.3 A unidade tributária em IRS

Sobre este tópico, apresenta-se uma proposta categórica: "é aconselhável a introdução, com maior urgência, do regime de tributação separada dos casados".

As razões são abundantemente explicitadas no relatório do Subgrupo, e vão desde a desigualdade que se verifica entre os unidos de facto e os casados, até à consideração das disparidades existentes entre a obrigatoriedade fiscalmente imposta de declarações conjuntas e as realidades da gestão autónoma do rendimento e património pelos membros do casal em muitas situações concretas da vida conjugal.

Não se afigura que a referência constitucional ao agregado familiar possa ser considerada obstáculo decisivo nesta matéria, em especial se a opção de tributação conjunta for reconhecida. Esta proposta corrige, aliás, a actual inconstitucionalidade derivada do diferente tratamento entre pessoas casadas e unidas de facto.

Questão muito relevante, a merecer reflexão, é a do tratamento dos dependentes. Preconiza-se aí a solução de "as deduções possibilitadas pela existência de dependentes serem (…) repartidas entre os cônjuges".

3.4 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação das categorias de rendimento do IRS

Analisada a questão de fundo sobre o modelo conceptual do IRS e vista a questão da unidade tributária, o relatório do Subgrupo passa em revista as categorias actuais do

CIRS e propõe algumas mudanças normativas fundamentadas em aspectos de equidade ou neutralidade.

Assim, e ainda num sentido geral e não específico de qualquer categoria, propõe-se que sejam revistas as tabelas de retenção na fonte, no sentido de maior aproximação entre o imposto periodicamente retido e o montante da obrigação tributária final. Isto para evitar a situação actual de, na maioria dos casos, as actuais tabelas de retenção implicarem retenção por excesso, com os consequentes reembolsos.

Na categoria A, aponta-se a necessidade de proceder a uma revisão da dedução específica, dado que, em muitos casos, ela apenas se reconduz ao montante das contribuições para a segurança social. O Subgrupo sugere outras despesas que nela deveriam caber. Assim, em certas condições, as quotizações para ordens profissionais (segundo alguma doutrina, verdadeiros tributos) e as despesas de formação profissional, são apontadas como exemplo de outras deduções cuja inclusão se deveria ponderar.

No tocante à categoria B, critica-se a actual redacção do artigo 58º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) por consagrar uma solução excessivamente generosa, sem paralelo conhecido em outras ordenações tributárias, para os rendimentos da propriedade intelectual, propondo-se uma substancial modificação do regime. Uma definição mais restritiva do que se entende, para este efeito, por rendimentos de propriedade intelectual parece justificar-se.

Também merece reparos o regime, consagrado no artigo 3º, nº 4, do CIRS, relativo aos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, propugnando-se a sua uniformização com os restantes rendimentos da categoria B. Tal modificação permitiria ainda alterar as restrições à comunicabilidade de perdas que, no artigo 55º, ainda subsistem para este tipo de réditos face aos restantes rendimentos da categoria B.

Por fim, enumeram-se várias razões para que seja reapreciado o regime de transparência fiscal, apresentando-se um leque de propostas que visam tornar este regime mais facilmente controlável e menos passível de abusos e manipulações.

Quanto à categoria E, propõe-se uma alteração à incidência real, no sentido de certos rendimentos, onde podem existir perdas líquidas, passarem para a categoria G.

Sugere-se, também, que se delimite com maior precisão o regime dos rendimentos decorrentes das reduções de capital social de entidades societárias. Por fim, e como a Administração fiscal parece, por vezes, ter entendido que só se deverá conceder crédito de imposto por dupla tributação internacional relativamente à colecta de rendimentos

englobados, sugere-se que se clarifique legalmente tal matéria, pois não há razão para que tal dedução seja negada quando os rendimentos são tributados em Portugal pelas taxas especiais do artigo 72º do CIRS. Com efeito, em nenhum local, o CIRS distingue a colecta resultante das taxas gerais e das taxas especiais, pelo que a discriminação de tratamento que vem sendo feita não teria razão de ser.

Na categoria F, evidencia-se uma excessiva restrição actualmente existente no tocante à dedutibilidade dos custos comprovados necessários à obtenção do rendimento. Na verdade, a dedução específica prevista para os rendimentos da categoria F, deveria ser alargada a outro tipo de despesas directamente conexas com a obtenção desse rendimento.

Na categoria G, e no dizer do relatório do Subgrupo, "urge corrigir a injustiça decorrente do facto de não ser admissível ao proprietário imobiliário alienante demonstrar que o valor de venda foi de facto inferior ao valor patrimonial tributário do prédio alienado, determinado nos termos do Código do IMI". [5]

Devem, por fim, ser salientadas algumas outras propostas relativas aos seguintes pontos:

i) à definição de um novo âmbito de incidência pessoal;

ii) à criação de mecanismos especiais de representação, antecipação e substituição tributárias;

iii) a regras mais equitativas para tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores; e

iv) à redefinição do mínimo de existência.

Salientamos aqui, até pela importância da crescente mobilidade internacional do trabalho, a primeira das referidas propostas. Com efeito, a possibilidade da introdução de um regime de residência parcial ou fraccionada de trabalhadores deslocados que se tornam residentes em território português evitaria o cúmulo de pretensões tributárias, constituindo por isso uma sugestão que poderá contribuir para minorar a complexidade fiscal destas situações profissionais.

[5] Esta matéria terá que ser analisada em articulação com a da tributação do património.

3.5 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação dos rendimentos empresariais e profissionais

Um outro capítulo do relatório específico é dedicado a três importantes e recorrentes temas da tributação directa. São eles: os regimes simplificados de tributação, o pagamento especial por conta e as tributações autónomas.

Sobre o primeiro, é efectuada uma análise histórica da génese dos *regimes simplificados*, resumindo-se, de forma sequencial, o que sobre eles foi expresso em relatórios anteriores, tais como o da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996) e do Grupo de Trabalho que, em 2005, foi criado para estudar estes regimes. Aí se encontram os principais argumentos pró e contra a existência de tais regimes, bem como as suas vantagens e desvantagens quando aferidos pela métrica dos princípios norteadores de um sistema fiscal consagrados pela ciência tributária.

São também descritos os regimes que, em Espanha e Itália, se criaram no âmbito da tributação dos sujeitos passivos de baixos rendimentos pertencentes a certos sectores de actividade.

Por fim, apresentam-se as opiniões de académicos que se debruçaram sobre o tema, bem como as de alguns serviços da administração fiscal.

Depois desta elucidativa resenha, o Subgrupo conclui:

i) Relativamente ao regime simplificado em sede do IRS, que se deveriam manter as actuais linhas estruturantes do regime simplificado. Entende-se, porém, que dele se deveriam excluir certas actividades (v.g, ourivesaria, construção civil, sucatas) dados os riscos de evasão existentes. Também se propõe a uniformização e o aumento dos actuais limites de volume de negócios, bem como uma maior intervenção da Administração fiscal junto dos contribuintes, designadamente comunicando-lhes o fim do ciclo normal de três anos, bem como outras propostas que decorrem das linhas jurisprudenciais já existentes sobre o mencionado regime.

O regime simplificado tem constituído uma solução bastante atractiva para os contribuintes. A sua real simplicidade operativa e a consequente redução de custos de cumprimento que daí resulta são elementos que devem ser muito ponderados antes de lhe introduzir refinamentos que, tornando-o porventura mais "afinado"

relativamente a certas actividades, introduzirá maior complexidade decorrente da diferenciação.

ii) Relativamente às pessoas colectivas, sugere-se a revogação definitiva do actual regime simplificado e a criação de um regime contabilístico-fiscal, com regras mais simples, aplicável a sujeitos passivos de baixo volume de negócios.[6]

iii) Quanto ao *pagamento especial por conta* (PEC), é também apresentada uma resenha histórica da sua criação e evolução, sendo considerados, entre outros, aspectos relativos à lógica inerente à sua introdução, as sucessivas modificações de que foi alvo e as questões suscitadas relativamente à sua constitucionalidade, bem como as condições inerentes ao seu reembolso.

Entende-se estar aqui ultrapassada a questão da constitucionalidade suscitada na configuração inicial do PEC, embora subsistam dúvidas quanto à constitucionalidade de muitas das alterações posteriormente introduzidas. Por outro lado, embora não se conheça a sua real expressão financeira, tornando-se difícil emitir um juízo sobre o interesse financeiro do PEC, e mesmo sabendo-se que, na sua actual configuração, tem custos significativos de gestão, deve sublinhar-se que o PEC não foi instituído por razões de receita, mas de controlo. Isto significa que as razões que estiveram na base da criação do PEC subsistem, uma vez que, até hoje, não foram desenvolvidos os indicadores técnico-científicos que permitiriam um conhecimento da situação das pequenas e médias empresas.

Em face destas premissas, sugere-se uma reformulação do PEC e a sua evolução para um regime de liquidação oficiosa, com regresso a valores semelhantes aos existentes no momento da sua criação.

iv) Por fim, e sobre as *tributações autónomas*, cuja receita em 2006 ascendeu a 205 milhões de euros, o relatório específico apresenta a resenha legislativa da evolução desta forma tributação, e manifesta a preocupação pela tendência para a extensão do seu campo de aplicação que pode subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento. Reconhece, porém, pragmaticamente que, dados os constrangimentos da receita, não se antevê alternativa válida para a sua substituição imediata por outro

[6] Este ponto não deve ser desligado da questão dos indicadores técnico-científicos previstos na Lei Geral Tributária (LGT), mas, até hoje, nunca criados.

regime. Sublinha ainda a complexidade que pode induzir na fiscalidade internacional (crédito de imposto), questão que deveria merecer cuidada ponderação. Eis um tema que merece um estudo mais aprofundado.

3.6 Tributação empresarial e competitividade internacional

A competitividade das economias é influenciada, como bem se sabe, por vários factores. A fiscalidade costuma ser apontada como um deles. Aliás, aos princípios tradicionais da equidade, eficiência e simplicidade, junta-se hoje um outro relativo à satisfação de um requisito de competitividade internacional.

Neste sentido, o Subgrupo dedicou um capítulo à análise desta questão.

Os tópicos abordados são múltiplos, indo desde a análise dos estudos que relacionam fiscalidade e investimento directo estrangeiro (IDE) até à avaliação quantitativa da posição portuguesa no que respeita à competitividade fiscal internacional, em especial no tocante à tributação das empresas.

Recorrendo a literatura recente da OCDE e outros organismos internacionais, sublinha-se que, em regra, as conclusões acerca da relação empírica entre a fiscalidade e o IDE mostram que "antes da (taxa) de tributação no Estado da fonte se tornar relevante, um outro conjunto de factores de índole fiscal deve ser considerado, designadamente a transparência, simplicidade, estabilidade e certeza na aplicação da legislação".

Reforçando estas conclusões extraídas de diversos empíricos, em 2007 uma monografia da OCDE, intitulada "*Tax effects on foreign direct investment – Recent evidence and policy analysis*", concluía que a sensibilidade do IDE a estímulos fiscais se encontra significativamente dependente de múltiplos factores, como o sector de actividade em questão, o ciclo económico, as condições estruturais e políticas dos países.

Em suma, se a fiscalidade não é factor despiciendo, a literatura mais recente sobre o seu impacto no IDE é inequívoca ao concluir que, por si só, muito dificilmente o factor fiscal se revela arma competitiva determinante na captação de IDE.

Vale a pena referir a análise que o capítulo apresenta do caso irlandês. Nos trabalhos aí mencionados, uma vez mais se revela que o factor fiscal não foi, longe disso, o principal determinante do êxito que, até há pouco, se creditava à economia irlandesa, e amplamente reconhecido internacionalmente. Hoje, sendo o país uma das vítimas mais notórias da crise financeira, tal apologia está, aliás, bastante mitigada.

Entrando especificamente no caso português, o relatório aborda, entre outros, aspectos qualitativos que seriam de considerar obstáculos à competitividade do sistema fiscal e, depois, resultados de estudos nacionais e internacionais que permitem posicionar Portugal no âmbito de uma escala de competitividade fiscal global.

Sobre os primeiros, citam-se, entre outros, e como *factores negativos*, a lentidão da justiça fiscal, a frequência das alterações legislativas e a importância do "direito circulatório " da administração e sua deficiente divulgação. Já como *elementos positivos*, menciona-se o alargamento substancial da rede de acordos de dupla tributação, as medidas de simplificação administrativa (Simplex) e a descida da taxa do IRC.

Quanto aos trabalhos que visam aferir da posição relativa dos países, na edição de 2009 do estudo "*Paying taxes - the global picture*", da autoria da empresa de consultoria PwC, e tomando em conta a carga fiscal total a que as empresas se encontram sujeitas, Portugal surge na 96ª posição entre 181 países. No contexto EU-25, Portugal surge com a 10ª carga fiscal mais baixa.

O relatório específico apresenta algumas recomendações – uma de natureza geral, outras de carácter mais específico – sobre a questão em apreço, entre as quais a redução dos custos de contexto, através, nomeadamente, da harmonização de obrigações acessórias e de pagamento de impostos e contribuições para a segurança social ou a forma de tratamento de mais-valias e de menos-valias na alienação de partes sociais.

3.7 A proposta de harmonização da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)

3.7.1 O projecto comunitário relativo à MCCCIS

Com o propósito de instituir a possibilidade legal de as sociedades com filiais ou estabelecimentos estáveis em diferentes Estados Membros da UE determinarem uma base tributável conjunta no âmbito do imposto sobre o rendimento societário foram desenvolvidos na esfera comunitária trabalhos aprofundados, entre 2004 e 2008.

Tais trabalhos procuraram definir os elementos estruturantes deste novo modelo de tributação, tais como:

- O âmbito subjectivo da aplicação da MCCCIS;

- As regras básicas da determinação da MCCCIS, nas quais assumem particular relevo aspectos tais como os métodos de cálculo da depreciação de activos e apuramento de mais-valias, o regime de dedutibilidade de custos e encargos não dedutíveis, as provisões fiscalmente aceites, o conceito de relações especiais e sua implicação nos preços de transferência;
- O método a usar na consolidação;
- O impacto previsível do MCCCIS em questões de fiscalidade internacional, tais como os acordos sobre dupla tributação e o tratamento a dar aos rendimentos obtidos no estrangeiro.

3.7.2 Avaliação da viabilidade do projecto

Pese embora a convicção expressa pelas instâncias da UE de que tal modelo contribuiria para reduzir os obstáculos fiscais ao pleno desenvolvimento do mercado interno, existem fortes dúvidas sobre a viabilidade política e sobre a exequibilidade prática do projecto. Na verdade, não foi possível até ao presente obter a adesão dos EM dadas as sérias dificuldades resultantes da:
- Quantificação dos efeitos do novo método sobre as receitas fiscais globais e em cada EM relativamente à actual situação;
- Aceitação de uma fórmula de repartição que sirva de base à distribuição de receitas entre os diversos EM;
- Criação de uma estrutura centralizada para gestão de contribuintes, com competências na resolução de conflitos.

Assim, a convicção do Subgrupo, que subscrevemos, vai no sentido de que tal projecto dificilmente se concretizará a curto ou mesmo médio prazo. No seio da UE existe a oposição de alguns Estados a um tal projecto e o cepticismo de outros. Por outro lado, estudos recentes[7] mostram que, consoante os factores escolhidos como base de repartição, a receita fiscal dos EM teria variações significativas, surgindo Estados "ganhadores " e "perdedores " de receita. Importaria, neste contexto, analisar, no plano quantitativo, qual o impacto de tais critérios na receita fiscal e na competitividade da economia portuguesa no quadro europeu.

[7] Veja-se, M. Devereux e S. Lotetz, "The effects of EU formula apportionment on corporate tax revenues", *Fiscal Studies*, 2008, vol 29, pp. 1-34.

De qualquer modo, tudo isto aponta para que a MCCCIS seja um projecto com fraca probabilidade de concretização num prazo razoável.

3.8 Impostos sobre o rendimento e Direito Comunitário

O relatório específico procurou ainda analisar "áreas em que a regulamentação existente em Portugal se poderá considerar, com muito elevado grau de probabilidade, desconforme com as exigências do Direito Comunitário (Fiscal) e que o Tribunal (TJCE) tenha por assentes e indiscutíveis".

Identificadas essas situações, o Subgrupo recomenda as correspondentes modificações nas normas nacionais. Tais recomendações estão divididas em blocos, a saber: " IRC e Direito Comunitário", "IRS e Direito Comunitário" e "Aspectos gerais e comuns a IRC e IRS".

No primeiro destes blocos, o grupo tratou de vários temas. Assim, num primeiro, sobre a tributação pelo rendimento líquido de sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável, entende-se que não existe fundamento jurisprudencial inequívoco para, salvo nos casos já previstos, estender a todos os casos a tributação pelo rendimento líquido, permitindo a dedução de todos os custos relacionados com a actividade desenvolvida. Note-se, pois, que não se trata aqui de desconformidade, e sim de reafirmar, face a dúvidas que se têm suscitado, que não existe na jurisprudência comunitária uma linha clara para fundamentar essa eventual alteração.

Quanto à tributação dos grupos de sociedades, propõe-se a eliminação de uma incompatibilidade detectada na legislação nacional, relativa à exclusão do perímetro do grupo de entidades residentes detidas indirectamente por via de sociedades residentes noutro EM da UE.

No tratamento fiscal do resultado da partilha recomenda-se a harmonização do tratamento de sócios residentes e não residentes.

Também no regime de reinvestimento do valor de realização dos activos nos quais se verificaram mais-valias, se sugere que passem a ser considerados como activos relevantes os títulos de dívida emitidos por outro EM da UE.

A mais fácil obtenção dos meios de prova (vg., diminuição dos custos de cumprimento associados à obtenção de documentação certificada pelas autoridades fiscais do país da entidade participada, como por exemplo nos casos do artigo 46º do CIRC) é outra das

recomendações efectuadas. Sobretudo tendo em conta os obstáculos burocráticos significativos que ainda impendem sobre sócios que, para beneficiarem dos regimes mais favoráveis previstos na leis comunitárias, solicitam declarações ou formulários.

No tocante ao IRS, assinala-se, entre outros tópicos, uma desconformidade nas deduções à colecta, ao não serem permitidas, por exemplo, deduções com gastos em educação realizados por residentes em estabelecimentos de ensino localizados na UE e reconhecidos pelas autoridades competentes dos respectivos EM. Idêntica análise se pode estender a despesas com saúde e outros gastos susceptíveis de originar deduções à colecta em sede do IRS.

Nos "Aspectos comuns a IRC e IRS", abordam-se questões como proibições de discriminação aplicáveis a ambos os tributos e ainda a questão da inclusão de Chipre – como EM da UE – na lista dos paraísos fiscais constante da Portaria 150/2004.

4. Os Impostos sobre o Património

4.1 Tributação do Património Imobiliário

4.1.1 A Contribuição Autárquica e a sisa

Em 1998 foi introduzida no nosso sistema fiscal a Contribuição Autárquica (CA), um imposto de natureza estática sobre um elemento do património (o imobiliário) que substituiu a Contribuição Predial[8]. A CA almejava ser um imposto estruturado com base no princípio do benefício, isto é, tendo em conta as vantagens auferidas provenientes de serviços públicos (gratuitos ou abaixo de custo ou do preço de mercado) prestados sobretudo pelos municípios, constituindo receita dos mesmos. [9]

Na prática, porém, a CA acabou por se distanciar do princípio do benefício. Além disso, o cálculo do imposto assentava numa noção, a de valor patrimonial tributário, que ficou dependente de uma avaliação casuística a efectuar com base num Código de Avaliações que nunca chegou a ver a luz do dia. Esta omissão conduziu a inúmeras situações de

[8] Esta substituição trouxe uma alteração estrutural pois a contribição predial assenatava na capacidade contributiva.

[9] Autores como Sá Gomes e Casalta Nabais consideraram inconstitucional a invocação do princípio do benefício (em vez do da capacidade contributiva) como fundamento da tributação da CA e hoje do IMI. Até agora, porém, o Tribunal Constitucional nunca se pronunciou sobre esse assunto. Trata-se de uma questão discutível, em parte dependente do entendimento que se tenha da relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício.

desigualdade de tratamento de situações tributárias objectivamente idênticas. Acresce que a falta de actualização dos valores patrimoniais constantes das matrizes conduzia a que a carga tributária fosse muito mais elevada para os proprietários dos imóveis mais recentes, redundando, ao mesmo tempo, num "paraíso fiscal" relativamente aos imóveis mais antigos. Ao lado da CA, permanecia, quase intocado, um imposto sobre as transmissões do imobiliário, a vetusta Sisa.

Este conjunto de características da tributação do património levava a que as receitas arrecadadas em Portugal neste domínio se situassem em cerca de metade dos valores médios observados na UE e na OCDE.

4.1.2 A criação do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

Em 2003 foi criado, em substituição da CA, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território nacional, imposto este que continua a ser receita municipal.

Segundo as palavras de Silvério Mateus e Vasco Valdez, as alterações mais significativas desta reforma "passaram pela inclusão de regras de avaliação objectivas e que foram estruturadas para encontrar valores de avaliação com alguma aproximação ao valor médio de mercado de cada imóvel a avaliar, embora com a preocupação de não ultrapassar o referido valor, prevendo-se a sua aplicação às transmissões ocorridas a partir da entrada em vigor do Código do IMI (CIMI), sendo os restantes imóveis objecto de uma actualização gradual, mediante aplicação de coeficiente de desvalorização monetária, com o compromisso legal de que se faria uma avaliação geral do parque imobiliário urbano no prazo máximo de 10 anos a contar de 2003". [10]

Esta reforma do sistema de avaliação da propriedade urbana com base num quadro legal de avaliações assente em factores objectivos foi assim a grande inovação do IMI que, quanto ao resto, quase não passou de um novo nome para a antiga CA. [11] Em particular, manteve-se a justificação do imposto com base no princípio do benefício.

Ao lado do CIMI foi igualmente aprovado o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) que procede à substituição da sisa pelo IMT, sem que, porém, altere, no essencial, a natureza e regime do velho imposto.

---

[10] In *A Fiscalidade na Actividade Urbanística*, AICE, 2007, pp. 37-38.

[11] NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª edição, Coimbra, p. 485.

4.1.3 Avaliação do regime de tributação existente depois de 2003

Segundo o relatório do Subgrupo sobre a tributação do património, a aproximação ao valor de mercado enferma de limitações, pois o mercado imobiliário, em que a habitação constitui normalmente um bem de primeira necessidade para as pessoas e famílias, não funciona em concorrência perfeita. Para além deste mercado depender do solo, um bem escasso, possui também uma irresolúvel assimetria entre as condições da oferta e da procura.

O valor patrimonial, mesmo objectivado, não é um valor estável. Para além disso, engloba a componente de investimento realizado no prédio em construções e outras benfeitorias (já tributados, em regra, em sede de outros impostos), funcionando como um desincentivo à conservação e melhoria dos prédios e como um incentivo à sua degradação. Fruto de várias circunstâncias, entre as quais a debilidade do sector bolsista, o imobiliário tem sido, com apoio da política fiscal, um refúgio de poupanças e um suporte de investimentos especulativos.

A reforma de 2003 baseou-se, quanto a nós, num diagnóstico correcto da situação existente à data, mas as soluções que encontrou estão longe de resolver os problemas detectados, tendo, aliás, gerado outros[12]. Com efeito, a fiscalidade predial continua a enfermar de inúmeros defeitos e contradições, sendo os mais importantes os seguintes:

- Existência de uma multiplicidade de impostos e de taxas incidentes sobre o património imobiliário urbano, dando lugar a uma sobretributação directa e indirecta suportada por bens que visam satisfazer uma necessidade básica, a habitação. Esta excessiva carga tributária é ainda mais visível quando comparada com a carga tributária que recai sobre outras manifestações de riqueza, sendo certo que, hoje em dia, a riqueza é predominantemente mobiliária;
- Foi mantida, agora com a designação de IMT, a "sisa", imposto que, pelos elevados montantes a pagar, para além da razoabilidade, tem um impacto negativo sobre os direitos reais da propriedade, constituindo um travão ao desenvolvimento do mercado imobiliário, afectando negativamente a mobilidade geográfica das pessoas e empresas e inflacionando os preços do mercado imobiliário;

[12] Por exemplo, a fórmula de cálculo enferma de erros lógicos (multiplica o coeficiente de localização pelo custo da construção e o coeficiente vetustez pelo valor do solo).

- Existência de uma multiplicidade de isenções no IMI sem justificação num imposto baseado no princípio do benefício e que provocam distorções no mercado;
- Adopção de um princípio de cálculo do valor (valor patrimonial) que é desajustado em relação a uma carga fiscal desejável (e suportável) para a tributação dos prédios e que alimenta a especulação, uma vez que o mercado imobiliário não funciona de acordo com as leis da concorrência perfeita;
- Violação do princípio da igualdade, dado que muitos prédios idênticos, obtendo benefícios idênticos da parte dos poderes públicos, designadamente autárquicos, têm níveis de tributação muito distintos;
- Desincentivo da lei fiscal relativamente à conservação de prédios e de obras de beneficiação, contrário aos princípios do urbanismo e do ordenamento do território;
- Flagrante desigualdade de critérios de tributação para os prédios rústicos (que têm por base o rendimento produtivo) e urbanos;
- Tratamento desigual dos prédios arrendados em relação aos prédios não arrendados, nomeadamente os ocupados e utilizados directamente pelos proprietários;
- Insuficiência e desadequação da definição e classificação legal dos prédios urbanos;
- Existência de um regime transitório com dois modelos distintos de avaliação, o dos prédios avaliados ao abrigo do CCPIIA (cerca de 5 milhões) e o dos prédios avaliados de acordo com as regras previstas no CIMI (cerca de 2,5 milhões);
- Manutenção da excessiva tributação dos prédios novos em relação aos antigos.

Note-se ainda que as alterações abruptas ocorridas no mercado habitacional e no sistema de concessão de crédito, no âmbito da crise iniciada em 2007, causou distorções muito sensíveis nos valores patrimoniais que servem de base ao apuramento do imposto face aos valores de mercado, em especial para imóveis cuja aquisição se verificou em período de forte subida dos preços a que foram transaccionados.

Para além disso, a forma e prazos de aplicação do IMI aos prédios que figuram no activo de empresas que têm por objecto a sua venda contribui actualmente, em face da situação do mercado imobiliário, para uma sobrecarga tributária destas entidades, ou para o uso de mecanismos (v.g. criação de fundos de investimento imobiliário) que visam apenas evitar tal gravame.

Por fim, refira-se que continua a verificar-se uma excessiva dependência das receitas das autarquias relativamente aos impostos sobre o património imobiliário, com as consequências negativas que essa desproporção acarreta quer em sede de ordenamento

de território quer mesmo no que toca a uma maior vulnerabilidade do poder autárquico às pressões do sector da construção civil.

4.1.4 Soluções possíveis

Num domínio política, económica e financeiramente tão sensível, não é tarefa fácil encontrar soluções para a questão da fiscalidade predial, até porque as experiências internacionais existentes não são também imunes a críticas.

Com efeito, as modalidades de tributação do património analisadas que vigoram presentemente em vários Estados da UE mostram que se trata de um domínio da fiscalidade no qual abundam os problemas e faltam soluções credíveis. Assim, aspectos como o método de determinação dos valores tributáveis, as isenções ou a complexidade administrativa de que os sistemas enfermam são exemplos das dificuldades existentes.[13]

Trata-se, por outro lado, de uma área de tributação onde, a nível internacional, subsistem igualmente acentuadas diferenças entre o tratamento de prédios rústicos e urbanos.

Uma primeira solução possível, que não tem o aval do Subgrupo, seria a de tentar corrigir os defeitos e disfunções do actual modelo. [14] Uma outra seria a de introduzir um novo modelo de tributação.

O Subgrupo da tributação do património, tendo em conta algumas destas experiências, a moderna teoria do urbanismo e tomando o objectivo do ordenamento do território como um desiderato muito relevante na definição da politica de tributação do património, avança assim com alguns princípios que poderão, uma vez desenvolvidos no plano jurídico, servir de orientação a uma reforma de tributação neste domínio.

Sem pretensão de exaustividade, sublinhamos de seguida as grandes linhas propostas. Tais linhas de orientação, pelo seu carácter contrastante relativamente ao actual paradigma, em especial no que respeita à determinação do valor do bem sujeito a

[13] O Subgrupo considera um sinal muito positivo e encorajador o recente lançamento pelo Estado norte-americano do Connecticut de um programa-piloto baseado no critério do *land value* como base de tributação do património imobiliário, a ser apreciado pelo órgão legislativo competente em Dezembro de 2009.

[14] No seio do Subgrupo, esta solução tem o aval da Dr.ª Angelina Tibúrcio (DGCI) que considera que o actual modelo, embora possua muitos defeitos, não esgotou ainda as suas virtualidades.

imposto, deverão ser objecto de amplo debate público, de forma a analisar-se cuidadosamente a sua desejabilidade e viabilidade. [15]

4.1.5 Principais linhas de orientação do novo paradigma de tributação do imobiliário

Em breve síntese, as principais linhas de orientação expressas no relatório do Subgrupo são as seguintes:

- Aceitação do princípio do benefício como base de incidência do imposto, mas de um princípio temperado por factores extra-fiscais, em particular os decorrentes de uma política fiscal que aja em consonância com as políticas e princípios de planeamento e ordenamento do território;
- Adopção de um valor fiscal estável e neutro, não vinculado ao valor de mercado em relação ao investimento de valorização dos prédios, com base em factores que privilegiem a diferenciação dos diversos tipos de prédios em função da sua localização, uso, direitos de construção constituídos e utilização autorizada e não desincentivem a valorização dos próprios prédios (conservação, benfeitorias, etc.), já tributada em sede de outros impostos;
- Utilização de conceito de "valor de base territorial" como mecanismo central no apuramento de valores a tributar. Este conceito afasta-se da actual filosofia de determinação do valor tributário, assentando numa lógica de articulação do sistema fiscal com as políticas de uso do solo e de ordenamento do território;
- Tendencial redução das múltiplas isenções do IMI, acompanhada de uma redução de taxas, de forma a obter, no plano da carga tributária global, uma neutralidade financeira;
- Construção de um sistema descentralizado de cartografia e cadastro, construído por aproximações sucessivas, mas obedecendo a uma base normalizadora unificada, sem a qual qualquer verdadeira reforma se torna impossível;
- Sujeição da propriedade rústica a um imposto muito moderado;
- Nova articulação entre a fiscalidade predial e a fiscalidade sobre o rendimento, evitando cargas fiscais excessivas e não prejudicando o arrendamento;

[15] O Subgrupo defende a introdução de um novo conceito de valor, o valor de base territorial, por oposição ao valor do rendimento, ao valor de mercado e ao valor patrimonial territorial.

- Extinção (tendencial) do IMT, devendo analisar-se a sua eventual substituição no que toca a transmissão de prédios novos por outro tipo de imposto (IVA ou, eventualmente, selo).

4.1.6 A discussão necessária

A nosso ver, e como já se referiu, trata-se de uma proposta que assume um conteúdo claramente reformista em relação ao modelo existente. O relatório do Subgrupo avança com as linhas de orientação geral que resultam de uma visão da tributação do património como um instrumento essencial para o ordenamento do território.

Sendo certo que a reforma de 2003 apresenta fragilidades importantes, não é menos certo que a mudança preconizada pelo Subgrupo terá de ser bem ponderada. Em particular, nela é atribuído aos poderes públicos um papel de regulação nas políticas de uso dos solos e sua valorização que constitui uma ruptura com a situação actual. Surge, assim, a questão de saber, *se* e *em que medida* os diversos poderes públicos intervenientes neste domínio conseguirão um acordo para a adopção de políticas de natureza reguladora.

Adicionalmente, e sendo certo que o relatório trata desenvolvidamente o conceito de valor de base territorial, haverá certamente que decidir questões importantes, como, por exemplo, a definição concreta de níveis de taxas e de receita das autarquias face ao actual sistema e, bem assim, a do peso desejável das receitas do património imobiliário no conjunto das receitas autárquicas.

Podem também suscitar-se questões de natureza constitucional. Caso estas efectivamente existam a solução proposta poderia obrigar ao estabelecimento de acordos políticos no quadro da próxima revisão constitucional.

Tudo isto não deve, porém, impedir uma ampla e participada discussão do paradigma de tributação ora proposto. Como não deve tolher a análise dos elementos que, independentemente do acolhimento global da proposta, poderão ser, desde já, adoptados.

4.2 A tributação generalizada do património

O actual artigo 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) estatui que "A tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos».[16] Esta redacção, ao mesmo tempo que abriu caminho à extinção do Imposto sobre Sucessões e Doações, por muitos considerada como um erro, parece acolher a necessidade de a tributação sobre o património não se cingir ao património imobiliário ou, noutra formulação, de não discriminar entre este e o restante património.

É neste contexto que surge a questão da tributação do património mobiliário e do tratamento fiscal das grandes fortunas, temas recorrentes, sobretudo em tempos de maiores dificuldades das finanças públicas. Os detentores de maior património são, pois, habitualmente apontados como devendo contribuir com a sua justa parte para as receitas públicas. O aforismo "*tax the rich*" tem, como se sabe, uma longa história no debate fiscal. Mais difícil é conceber um sistema de tributação que garanta uma igualdade horizontal e que seja administrativamente viável, pois é sabido que a tributação do dinheiro de residentes depositado fora do país ou de bens não sujeitos a registo, como jóias ou obras de arte, é de muito difícil consecução.

A questão que se põe é a de saber se e quando será oportuno introduzir tal tributação. A este propósito, convém não esquecer que, se o objectivo da equidade é um dos conhecidos pilares da teoria fiscal (por isso, como se disse, as mais-valias mobiliárias devem ser objecto de tributação), também outros objectivos, como sejam a eficiência e a competitividade internacional dos sistemas tributários, têm ganho ultimamente um muito maior relevo. A mobilidade internacional das formas de riqueza mobiliária em busca de tratamento fiscal mais favorável tem sido, como se sabe, um factor que tem moderado a respectiva tributação e sobrecarregado os factores imóveis.

Acresce que as experiências internacionais conhecidas de introdução do imposto sobre grandes fortunas, como a francesa, não tiveram consequências dignas de registo na receita fiscal, constituíram fonte de forte controvérsia e são hoje postas em causa por largos sectores da doutrina.

Por estas razões, o Subgrupo aponta, nesta matéria, para que a tributação das grandes fortunas se efectue sobretudo em sede da obtenção do rendimento, utilizando os mecanismos das taxas ou a redução de benefícios fiscais, para aumentar a tributação

[16] Cf. igualmente o artigo 81.º, alínea b), da CRP.

efectiva de quem aufere maior rendimento, desaconselhando, de momento, a introdução da tributação generalizada do património.

Segundo este Subgrupo, no contexto actual internacional e dada a tradicional falta de capital, o ambiente fiscal em Portugal não deveria ser hostil às grandes fortunas acumuladas e, pelo contrário, deveria mesmo procurar incentivar a instalação entre nós, dentro de certas condições, de pessoas com elevados patrimónios e com elevada propensão para a filantropia. O exemplo clássico é o da importância da Fundação Calouste Gulbenkian.

A questão é, porém, politicamente sensível e merece um amplo e aprofundado debate público.

5. A Tributação Indirecta

5.1 O IVA

5.1.1 O enquadramento comunitário do IVA: estratégia negocial

O IVA é um imposto harmonizado no quadro da UE. No essencial é actualmente regido pela Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (doravante designada Directiva do IVA) que substituiu diversas directivas comunitárias anteriores, entre elas a Sexta Directiva.

A intensidade da harmonização do IVA é, contudo, distinta em função das diversas áreas do imposto: alta no que respeita a regras de incidência, de isenção ou de determinação do valor, média ou baixa no que toca a determinação de taxas, nula no que tange a questões procedimentais ou penais. Quanto a estas últimas matérias, em que a competência para legislar permanece nas mãos dos Estados-Membros, ganha, porém relevo a sujeição das normas nacionais de IVA aos princípios gerais de direito comunitário, nomeadamente aos princípios da liberdade de circulação de mercadorias, da não discriminação, da proporcionalidade e da incompatibilidade dos auxílios de Estado com o Mercado Comum e ao princípio basilar do IVA, o princípio da neutralidade.

A natureza comunitária da origem e desenvolvimento do IVA implica que o Estado português acompanhe de perto as negociações existentes que se processam em vários

planos (administrativo, diplomático, político, diálogo com a sociedade civil) e, em particular, no quadro de grupos de trabalho criados pelo Conselho e pela Comissão. O acompanhamento destes trabalhos, nomeadamente nas matérias em que já existem propostas legislativas ou cuja emissão seja prevista a curto prazo, é decisivo para a definição futura da configuração do IVA. Por isso, tem que ser efectuado a partir de uma estratégia nacional, com definição política das metas, com acompanhamento dos processos negociais pelas comissões parlamentares da área e com auscultação dos agentes económicos e seus representantes, bem como em diálogo com as associações de defesa do consumidor. A exemplo do processo de decisão existente em Estados-Membros mais desenvolvidos, a defesa dos interesses nacionais nos processos negociais implica uma excelente articulação entre as autoridades políticas, as autoridades administrativas, a REPER e os agentes da sociedade civil. São decisões que co-responsabilizam toda a sociedade, mais do que um governo ou uma administração.

5.1.2 Simplificação e transparência da regulamentação nacional do IVA

A regulamentação nacional do IVA está dispersa por vários diplomas. O Código do IVA é, desde 1993, complementado pelo Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. Para além disso, em legislação avulsa existem múltiplos regimes especiais e outros regimes que, no total, perfazem cerca de uma vintena de diplomas.

Esta situação, algo exotérica no quadro do direito comparado, torna o IVA português complexo e pouco transparente. Em grande medida, ela decorreu da expectativa arreigada em 1992, de que o regime transitório do IVA iria vigorar apenas por alguns anos, dando lugar à substituição do princípio do destino pelo princípio da origem Os tempos, porém, encarregaram-se de demonstrar que o regime transitório cristalizou-se em regime definitivo, embora com importantes mudanças em nome da simplificação. Enquanto isso, a estrutura da legislação interna manteve-se inalterada, sendo tempo de a adequar às novas circunstâncias. Esta mudança (no sentido da consolidação e codificação) só aparentemente é uma mudança formal. Para além de representar um acréscimo de simplificação e de transparência (e, consequentemente, um reforço das garantias dos contribuintes) que facilitará a sua leitura e aplicação, ela poderá ainda contemplar múltiplos aspectos substanciais, incorporando novas soluções, dando particular atenção à jurisprudência nacional e comunitária, bem como às decisões

administrativas existentes de forma a consagrar soluções tecnicamente viáveis, mas também mais justas, mais seguras e menos burocráticas.

Neste sentido, recomenda-se a feitura de um novo Código do IVA, que integre o RITI e a principal legislação complementar avulsa, com a contemplação, no plano substancial, dos objectivos a seguir indicados.

5.1.3 Estrutura e níveis de taxas

O regime e níveis de taxas de IVA pode e deve ser revisto. Esta revisão justifica-se essencialmente por razões estruturais (evitar distorções de concorrência) e por razões conjunturais (incentivar certas actividades de forma a ajudar a recuperação económica).

Quanto à estrutura de taxas, matéria parcialmente harmonizada, alguma doutrina defende a sua unificação, como meio de simplificação da gestão do IVA e como corolário de um princípio de neutralidade absoluta, com redistribuição da carga tributária de forma a haver uma manutenção da receita. Outra defende a eliminação da taxa intermédia que teria esgotado, no essencial, os seus objectivos, devendo certos itens passar para a tributação à taxa normal, enquanto outros integrariam a lista da taxa reduzida. Neste estudo não se vai tão longe, propondo-se a manutenção da estrutura de taxas existente, com um alargamento da Lista I (taxa reduzida) a alguns produtos actualmente constantes da Lista II (taxa intermédia), e uma simplificação da Lista II reservada especialmente para os produtos decorrentes da aplicação da taxa *parking*.

Assim, a Lista I deveria abranger genericamente, com escassas excepções, as transmissões de produtos próprios para a alimentação humana, independentemente da sua origem e estado. As excepções deveriam ser ponderadas tendo em conta a essencialidade dos bens e as características da sua produção. As bebidas alcoólicas seriam sempre excluídas da lista da taxa reduzida. Para além disso, passaria a estar expressamente integrada na Lista I a generalidade das operações tributáveis relativas a objectos de arte tal como decorre da directiva das obras de arte. A Lista I deveria ainda contemplar os trabalhos de reabilitação, transformação, renovação, remodelação, restauro ou conservação efectuados em imóveis de habitação construídos há mais de um certo número de anos, a definir.

Quanto à Lista II englobaria os vinhos comuns, o petróleo e gasóleos coloridos e marcados, os aparelhos referentes a energias alternativas e os utensílios e alfaias

agrícolas. A questão de saber se as prestações de serviços de alimentação e bebidas, incluindo as refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega a domicílio deverá ser objecto de estudo específico. A experiência anterior de aplicação da taxa intermédia a este tipo de prestações sem que tenha havido qualquer repercussão no preço ao consumidor aconselharia a que uma eventual redução da taxa de IVA fosse efectuada em termos temporários, com posterior avaliação dos resultados atingidos.

O Subgrupo não se pronunciou sobre o actual nível de taxas (5%, 12% e 20%) nem sobre o peso desejável do IVA (e dos impostos indirectos) no conjunto das receitas fiscais (estrutura fiscal). Duas opções são de considerar, uma e outra muito dependentes de pressupostos políticos. Quem entenda que a tributação deve atingir essencialmente o consumo e não o rendimento, tenderá a fazer depender o financiamento público dos impostos indirectos. Quem entenda que os impostos indirectos são regressivos, tenderá a optar pelo recurso à tributação directa, em particular sobre o rendimento das pessoas singulares, desde que as condições de eficácia deste tipo de tributação estejam, no essencial, garantidas através de um bom sistema de informações fiscais, de uma fiscalização actuante e de uma simplificação da tributação que reduza o espaço das opções fiscais.

Temos, porém, por bom princípio que, logo que a situação de consolidação orçamental esteja recomposta dos efeitos da crise financeira e económica que tem assolado o mundo, a taxa normal de IVA deveria regressar aos 19%, diminuindo o desfasamento de taxas existente em relação à vizinha Espanha e, consequentemente, as repercussões negativas em sede de evasão e de desvio de tráfego comercial que a actual situação comporta, nomeadamente no comércio transfronteiriço.

5.1.4 Valor tributável

Duas questões se levantam a este propósito: a primeira é a da inclusão ou não do Imposto sobre Veículos (ISV) no valor tributável das operações sujeitas a IVA, facto que, em grande medida, olhando a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) decorrente do caso DBI (processo C-98/05), depende da qualificação da natureza e do regime jurídico do ISV. A segunda tem a ver com as

dificuldades que os serviços assumem de qualificarem certas práticas da vida empresarial (vales, *vouchers*, cartões de pagamento, etc.) como descontos.

Quanto à primeira, o Estado português tem defendido não haver similitude entre o ISV e o imposto dinamarquês a que se aplica aquela sentença, pelo que a actual regulação do valor no Código do IVA estaria em conformidade com a alínea a) do artigo 78.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novemebro de 2006. O mais aconselhável é, assim, aguardar e analisar atentamente a decisão do processo de infracção que a Comissão instaurou contra Portugal.

Quanto à segunda, aguarda-se também a apresentação de uma proposta de directiva por parte da Comissão, onde se defina o momento da exigibilidade das operações, o respectivo valor tributável e a natureza e valor dos serviços prestados por intermediários nelas intervenientes. Enquanto isso, os serviços deverão procurar adequar as suas interpretações à jurisprudência comunitária.

5.1.5 Direito à dedução

O direito à dedução é o coração do IVA, sendo ele que assegura o princípio da neutralidade do imposto. Neste sentido, a diminuição das limitações a esse direito, na maioria dos casos, criada por razões de combate à fraude e evasão fiscais, é aconselhável, em particular quando existem as condições para se dispensar essa técnica rudimentar de controlo. A redução das limitações diminuirá as zonas de imposto oculto e simplificará a aplicação do imposto, favorecendo o exercício das actividades económicas.

Deste modo, o novo Código do IVA deverá reforçar o princípio da neutralidade do imposto, reduzindo o espaço das exclusões do direito à dedução em relação a despesas que tenham um carácter inequivocamente ligado ao exercício da profissão. É o caso do transporte e viagens de negócios do sujeito passivo, da promoção e participação em feiras, conferências e actividades similares e do fim da discriminação do direito à dedução da gasolina relativamente ao gasóleo.

Por razões de melhoria da competitividade propõe-se ainda que se permita aos sujeitos passivos não estabelecidos que frequentem em Portugal os eventos acima referidos serem dispensados do pagamento do IVA, estabelecendo o organizador de tais eventos como responsável perante a Administração.

5.1.6 Regimes de restituições e reembolsos

Os agentes económicos queixam-se frequentemente dos prazos, demasiado longos, de restituições e reembolsos de imposto, que, muitas vezes, nem sequer seriam cumpridos pela Administração, e dos encargos inerentes à sistemática prestação de garantias. Estes mecanismos, que sobrecarregam os sujeitos passivos, eram justificados em nome da prevenção da fraude. Hoje, porém, com a evolução dos sistemas de informação da Administração Tributária, há objectivamente condições para criar uma maior celeridade nestes mecanismos e para prescindir, na maioria dos casos, do recurso a garantias.

As propostas do Subgrupo, que subscrevemos integralmente, vão num duplo sentido: por um lado, continuação da política de redução de prazos de reembolsos e restituições de IVA, aliviando a tesouraria das empresas, por outro, dispensa, como regra, da prestação de garantias por parte dos sujeitos passivos para reaverem as quantias a que têm direito. Este ponto é muito relevante: a dispensa pela Administração de garantia dos valores a reembolsar deve ser, ao contrário do que hoje ocorre, a regra, uma vez que nem sempre o acesso à banca será fácil e financeiramente acessível e que Administração conhece, no essencial, o perfil dos sujeitos passivos. Pelo contrário, a prestação de garantia deve ser a excepção, devendo a lei configurar os casos em que esta se aplica.

Questão com reflexos nos reembolsos é a da prática da Administração proceder a liquidações adicionais quando há rectificação do crédito de imposto, mesmo que esta rectificação não origine imposto a pagar. Concorda-se com a proposta de os serviços se absterem de proceder a liquidações adicionais, baseadas em diminuições de crédito de imposto, sempre que tais diminuições não influenciem o valor dos reembolsos já concedidos ou do IVA a entregar.

5.1.7 Os Regimes das Pequenas Empresas

Até agora existem dois regimes distintos que são essencialmente dedicados a pequenas e micro empresas, o *regime especial dos pequenos retalhistas*, com 12560 sujeitos passivos, 684 dos quais por opção e o *regime especial de isenção (do artigo 53º do CIVA),* com mais de 540 mil sujeitos passivos, número este que tem crescido anualmente. Enquanto o número de inscritos no primeiro regime é quase irrelevante, o do segundo regime assume proporções impensáveis, significando que cerca um terço do total dos sujeitos passivos do IVA não atinge, em regra, mais de 10000 euros de volume de negócios por ano. A forma como este regime está estruturado, quase inalterada desde a criação do IVA, arrisca-se assim a ser uma fonte de alimentação do mercado paralelo e da fuga e evasão fiscais.

Falhada, no plano político, a tentativa de se proceder à reestruturação deste regime, a situação actual apenas justifica por inércia, não havendo razões credíveis para a sua manutenção nos planos económico, financeiro ou jurídico.

A proposta do Subgrupo de criar um novo regime unificado para as PME, o Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (em articulação com o IRS e o IRC) e simultaneamente reduzir o espaço de aplicação do regime de isenção ao mínimo é uma boa base de trabalho para a resolução deste problema que deverá ser seriamente ponderada.

Uma outra questão refere-se ao *regime de exigibilidade de caixa* que é matéria em discussão no plano comunitário. Se a proposta de directiva apresentada pela Comissão que consagra esta possibilidade vier a ser aprovada, os Estados passarão a poder adoptar este regime relativamente a pequenas e médias empresas. Portugal não deveria inviabilizar a aprovação desta proposta de directiva, desde que sejam salvaguardadas certas condições. Por um lado, o regime deveria ser facultativo para as empresas, apenas se aplicando às PME que por ele optassem. Por outro lado, é central conseguir que cada Estado possa definir o seu próprio conceito de PME para este efeito. Uma definição de PME no plano europeu tenderia a colocar a maior parte do tecido empresarial português dentre do novo regime, com consequências nefastas sobre o controlo da receita.

5.1.8 IVA na importação

Antes de analisarmos este ponto é útil verificarmos que algumas das soluções propostas estão dependentes de uma integração dos sistemas de informações fiscais e aduaneiros. Passada uma dezena de anos sobre a criação da DGITA, este atraso não é admissível, mesmo se para ele contribuiu a extinção da Administração Geral Tributária. Por isso, deveria, desde já, avançar-se que uma eventual mudança de regime não pode ser inviabilizada com base em atrasos de natureza técnica ou burocrática.

Posto isso, duas soluções são possíveis para melhorar a competitividade da economia portuguesa: uma, desejável a médio prazo, é a de os sujeitos passivos do regime normal deixarem de pagar o IVA no momento do desembaraço aduaneiro ("à cabeça"), passando o imposto a constar a favor do Estado na declaração periódica desses sujeitos passivos.[17] Outra, que poderia ser aceite temporariamente, seria, no quadro do actual regime, a de desagravar a garantia do IVA devido pela importação de bens e de, simultaneamente, alargar o prazo de diferimento para o total de 90 dias. [18]

5.1.9 Outras questões

O relatório do Subgrupo trata ainda de outras questões relevantes.

A primeira é a do reporte em declarações de substituição, recomendando o Subgrupo não só a sua permissão, embora com limitações em caso de proximidade do período de caducidade. Além disso, é igualmente proposta a inserção automática na declaração periódica do reporte constante da conta-corrente produzida pela Administração Tributária.

A segunda é a necessidade de rever o conteúdo da declaração periódica, aditando campos específicos para operações hoje não contempladas e que deveriam ser objecto de declaração.

Finalmente, o Subgrupo propõe ainda a eliminação da isenção prevista no n.º 30 do artigo 9º do CIVA, mostrando-se favorável à tributação da primeira transmissão de imóveis (novos) e de terrenos para construção, à taxa normal quando os imóveis não se

[17] Esta é a solução preconizada pela maioria dos membros do Subgrupo, apoiada num estudo da Escola de Gestão do Porto, intitulado *IVA na Importação*.

[18] Esta solução é defendida pelo Dr. Jorge Pinheiro (DGAIEC) como solução definitiva.

destinem a habitação ou tenham um valor patrimonial superior a 250000 euros e a taxa reduzida de 5% para os casos de habitação social. Esta proposta (bem como qualquer outra eventual proposta alternativa) deve estar em consonância com as soluções a acolher em sede de reforma da tributação do património.

5.1.10 Luta contra a fraude

O IVA, em particular depois da entrada em vigor do regime transitório, tem-se mostrado vulnerável a esquemas sofisticados de fraude que distorcem as relações de sã concorrência e causam fortes prejuízos no orçamento comunitário e nos orçamentos nacionais. Por essas razões, a Comissão e o Conselho têm dedicado uma enorme atenção ao combate à fraude e evasão neste imposto.

Impõe-se que o Estado Português participe activamente nos diversos *fora* que procuram encontrar soluções para este grave problema, apoiando nomeadamente aquelas que tendam a tornar mais fiável o sistema VIES, a melhorar os anexos recapitulativos ou a reforçar a cooperação administrativa (incluindo a criação da rede EUROFISC).

Em relação a medidas legislativas destinadas ao combate à fraude e evasão fiscais no IVA há, porém, que ter em conta a necessidade de serem observados os limites que o Direito Comunitário e o Direito Constitucional, e as instituições judiciárias que velam pela sua aplicação, impõem. Em particular, deverão ser tidas as devidas cautelas para que não haja violações de princípios como o da proporcionalidade, da presunção de inocência ou do carácter *juris tantum* das presunções relativas a normas de incidência, podendo este especial cuidado implicar, porventura, a revisão de medidas já adoptadas que contrariem aqueles princípios.

Internamente deverá acelerar-se a integração dos sistemas de informações fiscal e aduaneiro. Deverão ainda ser analisados os sistemas de outros EM relativos à responsabilidade partilhada na protecção das receitas, a fim de ser dado cumprimento à recomendação do Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007**.**

5.2 Outros impostos indirectos

5.2.1 Impostos Especiais sobre o Consumo

No domínio dos impostos especiais sobre o consumo (IEC) a situação fiscal existente, a nível europeu, permite a cada Estado membro uma ampla margem de discricionariedade na fixação das taxas com que os bens tributados por estes impostos são gravados. Isto permite uma acção do Estado quer no sentido do agravamento de alguns bens mais nocivos ou menos necessários, quer no sentido do desagravamento de outros por razões de competitividade.

Portugal apresenta, neste campo, uma carga tributária significativamente superior à que se regista em Espanha – em especial no tocante a tabaco e combustíveis – o que, além de induzir alguns comportamentos evasivos por parte de operadores ou a introdução fraudulenta provinda de países terceiros, tem vindo a originar fenómenos de desvio de procura e quebra de receita fiscal.

No sentido de enfrentar uma situação desta natureza, o Subgrupo recomenda que, logo que possível, seja aproximada a carga tributária destes IEC da que se pratica em Espanha, em especial, para os bens acima aludidos.

Num outro plano, o Subgrupo recomenda ainda o agravamento fiscal de certos bens prejudiciais ao ambiente, como as embalagens não reutilizáveis.

5.2.2 Imposto do Selo

Tomando por princípio norteador que o Imposto do Selo (IS) deve constituir um instrumento fiscal complementar dos demais impostos, isto é, que deve atingir manifestações de capacidade contributiva sobre os quais não incide outro tributo, e atendendo a que 70% da receita deste imposto tem origem nas verbas 17 – Operações financeiras – e 22 – Seguros, o Subgrupo procede a uma análise detalhada das verbas da tabela geral (TGIS).

À luz do princípio acima referido, é recomendada a abolição de treze verbas da TGIS. A abolição da tributação destas verbas contribuiria para a simplificação do imposto, para melhorar a competitividade fiscal e ainda para diminuir os custos de cumprimento da administração do tributo.

Quanto às mencionadas verbas 17 e 22, e dado que se trata de operações por ora não tributadas em IVA, o subgrupo entende que se deve manter a incidência do IS.

6. Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: medidas legislativas e de gestão

6.1 Condições necessárias para a melhoria do relacionamento Fisco/ Contribuintes

A melhoria das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes (e seus diversos representantes) deve ser um objectivo fundamental de qualquer reestruturação do sistema fiscal. Só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma activa cidadania fiscal, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal intruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores.

Isto pressupõe a *criação ou o desenvolvimento de condições materiais e jurídicas*, nomeadamente:[19]

- Uma ampla discussão pública das leis, com um maior envolvimento dos contribuintes nos procedimentos de feitura das leis e uma atempada divulgação das obrigações fiscais decorrentes da lei;
- A melhoria da técnica legislativa, evitando-se leis inúteis, contraditórias ou de difícil interpretação (simplificação legislativa);
- Um ambiente de estabilidade legislativa;
- A melhoria da função jurídica no seio da Administração Tributária, com ampla difusão de informação e com a outorga a um único serviço de centralização das decisões administrativas de carácter normativo que permita evitar a emissão de propostas contraditórias ou que não se coadunem com a legislação vigente;
- Uma adequada divulgação dos entendimentos da Administração Tributária junto dos contribuintes, em particular das decisões novas ("jurisprudência burocrática");
- A centralização das funções de interpretação e aplicação da lei;
- Uma melhor preparação dos funcionários em matérias jurídicas, contabilísticas e informáticas e, em relação aos que se destinem aos balcões, nas técnicas de atendimento

[19] A maioria destas propostas é defendida no relatório do Subgrupo que apresenta, de forma exaustiva, neste como em outros domínios, uma análise dos problemas existentes e um vasto conjunto de recomendações.

ao público. A reorganização dos serviços da Administração de apoio aos contribuintes e o reforço da formação dos funcionários destinados ao atendimento deverá ser efectuada por problemas e por tipos de contribuintes, mais do que por especialização por imposto;
- A criação de condições institucionais e financeiras para que a DGITA possa dar resposta a problemas e solicitações crescentes, com plena harmonização dos sistemas fiscal e aduaneiro, sob pena de o sistema de informações poder entrar em colapso e a gestão do sistema tributário se tornar impossível;
- A divulgação pelos serviços de códigos de boas práticas administrativas;
- A afixação nos serviços de uma carta de direitos dos contribuintes;
- A optimização do sistema de arrecadação de receitas tributárias, acabando com formas obsoletas ainda existentes e melhorando os sistemas de compensações.
- A institucionalização da formação para os agentes da DGCI e da DGAIEC, em especial quadros técnicos e dirigentes, com recurso das modernas técnicas de formação, nomeadamente à distância.

6.2 Bases jurídicas das Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: as leis transversais

A legislação fiscal portuguesa integra, desde 1999, vários diplomas de natureza substantiva e adjectiva que se aplicam a todos os impostos, independentemente da entidade que os gere: Lei Geral Tributária (LGT), Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).
Estes diplomas estabelecem o quadro das relações de cooperação ou de litígio entre a Administração e os contribuintes, definindo, em particular, as prerrogativas da Administração e as garantias dos contribuintes. Neles, e não nos Códigos dos diversos impostos, devem estar consagrados os procedimentos gerais comuns a todos os impostos, para que sejam potenciadas soluções uniformizadas ou harmonizadas, susceptíveis, sempre que possível, de serem objecto de informatização. Importa, de facto, ter sempre presente a necessária articulação entre as alterações legislativas e os sistemas e procedimentos informáticos. Esta é uma questão muito sensível que poderia tornar desejável uma prévia auditoria aos sistemas de informação e a introdução de procedimentos de certificação externa de qualidade.

Neste quadro, ganha relevância a LGT, como instrumento legislativo, por excelência, vocacionado para garantir maior estabilidade e previsibilidade ao sistema fiscal, elemento importantíssimo no acréscimo de confiança entre contribuintes e fisco e nas decisões de investimento directo estrangeiro.[20] Por outro lado, a solução de juntar num mesmo diploma, o CPPT, as regras do procedimento e do processo tributário, adoptada por razões de índole conjuntural, mostra-se hoje esgotada, devendo ser substituída de forma a que as regras processuais, cingidas, no essencial, à intervenção judicial sejam autonomizadas num Código de Processo Tributário. Questão a ponderar, neste novo quadro legislativo, será a forma como serão tratadas as regras do processo executivo, se em diploma autónomo, se inseridas no futuro CPT. Esta segunda solução seria, porventura, a ideal, havendo, no entanto, dúvidas sobre, na actual fase, será a que se afigura mais aconselhável.

6.3 Reforço e revisão da Lei Geral Tributária

A fim de poder atingir plenamente os objectivos ligados à sua criação, a LGT deverá assumir *valor reforçado*. Para tal, é necessário que a próxima revisão constitucional contemple, sem margem para dúvidas, esta solução. Só com a atribuição de valor reforçado a LGT estará ao abrigo de sucessivas alterações conjunturais, podendo constituir um quadro legislativo para a fiscalidade estável e previsível e definir um verdadeiro estatuto do contribuinte, clarificando e circunscrevendo com base nos princípios da proporcionalidade, simplicidade e praticabilidade, entre outros, as prerrogativas da Administração.

A LGT deverá, assim, consagrar as regras de procedimento tributário comuns aos diversos impostos fiscais e aduaneiros, actualmente contidas no CPPT, corrigindo situações desequilibradas, injustas, de duvidosa constitucionalidade ou impraticáveis. Embora o Subgrupo não o refira – e pareça mesmo inclinar-se em sentido diverso –, deverá ainda ponderar-se seriamente a possibilidade de esta lei englobar, a exemplo de outras leis da mesma natureza e no seguimento da sua versão inicial, as regras fundamentais relativas ao regime de infracções tributárias (eventualmente simplificadas)

[20] Afastamo-nos, assim, de posições que, de forma algo radical, defendem a supressão da LGT. O caminho é, quanto a nós, o de retomar o projecto original, transformando a LGT numa espécie de "constituição fiscal material" que consolide os princípios fundamentais relativos aos elementos essenciais dos impostos.

e ao regime de benefícios fiscais, articulando este com a questão dos auxílios de Estado sob forma fiscal. Hoje em dia, estas duas áreas são vistas como centrais para a competitividade fiscal, para a consolidação orçamental e para a definição de um pacto Fisco / Contribuintes, devendo ficar a salvo de alterações meramente conjunturais.

Podemos, tendo em conta o relatório do Subgrupo, considerar inúmeras sugestões para uma revisão ponderada da LGT (incluindo as regras de procedimento). Para além delas, outras resultarão da harmonização do CPPT ao CPTA. Uniformizar ou harmonizar, sempre que possível, os procedimentos constantes nos diversos Códigos tributários (prazos, notificações, reclamações, etc.) é um objectivo desejável.

Assim, a LGT deverá, entre outras coisas,

- Privilegiar o recurso a meios administrativos ou de conciliação na resolução de conflitos de forma a, nos limites impostos pela Constituição, evitar que os tribunais sejam inundados de questões de menor importância jurídica;
- Agilizar os meios administrativos de resolução de conflitos, optando por um único grau, ou em alternativa, reservando o recurso hierárquico apenas a questões de direito;
- Introduzir a figura do reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) em relação a questões de direito novas e complexas;
- Garantir que os contribuintes tenham conhecimento tempestivo do andamento e localização dos seus processos;
- Criar a base jurídica para a introdução do conceito de conta corrente na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes;
- Clarificar que são devidos juros indemnizatórios em caso de inexecução voluntária de decisões administrativas;
- Clarificar que a suspensão de execução se mantém no caso de caducar a garantia prestada no procedimento de reclamação, não sendo obrigatória a sua prestação em processo de recurso hierárquico ou impugnação com o mesmo objecto:
- Clarificar que a reclamação administrativa referida no seu artigo 78.º, n.º 1 abrange exclusivamente a reclamação designada por graciosa;
- Reduzir o prazo de pedido de revisão oficiosa para dois anos, salvo casos de duplicação de colecta;
- Rever o artigo 89º-A da LGT no sentido de clarificar que o critérios de afectação seja cumulado com o critério da demonstração da proveniência, alargando eventualmente o

período de tempo da obrigação desta prova, e de incluir, ao lado dos suprimentos e empréstimos, as prestações suplementares de capital;

- Flexibilizar, dentro de certas condições, os prazos e condições de pagamento de dividas tributárias, bem como prever mecanismos excepcionais de pagamento;

- Rever os regimes de prescrição e de caducidade, repondo equilíbrios entre os interesses da boa cobrança e as garantias dos contribuintes;

- Reforçar o direito de audição;

- Melhorar o estatuto do perito independente;

- Permitir uma aplicação mais equilibrada do mecanismo da reversão e do instituto da responsabilidade subsidiária;

- Alargar a possibilidade de o substituto poder reclamar ou impugnar (LGT) dos impostos retidos na fonte desde que prove que devolveu previamente o imposto indevidamente retido;

- Criar condições para a adopção dos indicadores científicos e técnicos; [21]

- Reduzir as obrigações declarativas do insolvente;

- Aperfeiçoar o instituto da revisão da matéria tributável;

- Alargar o regime de compensações, nele incluindo o erro sobre os pressupostos de isenção.

6.4 Código de Processo Tributário

6.4.1 Objectivos da revisão

As regras processuais tributárias, dado a sua especificidade, deverão continuar a constar de uma lei autónoma, o Código de Processo Tributário, tendo como diplomas complementares o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e o Código de Processo Civil (CPC). Como vimos, as regras relativas ao procedimento administrativo tributário deverão transitar para a LGT.

Questão importante, neste contexto, é, como dissemos, a de saber se o processo de execução tributária deverá constar do CPT ou de diploma autónomo. As duas soluções são possíveis, havendo argumentos importantes num sentido e noutro. Aqui, será

[21] Uma forma de levar a cabo este objectivo seria o de se proceder à sua construção em concertação com os representantes de sectores económicos e começar, a título experimental, através de projectos-piloto.

assumida a sua inserção no CPT, embora achemos que esta solução deverá ser melhor avaliada.

Os objectivos centrais de uma revisão do CPT deverão ser os de tornar a justiça mais célere, mais simples e mais transparente e, consequentemente mais justa e mais eficaz. Sem prejuízo de se reponderar a redistribuição geográfica e a competência territorial dos Tribunais com competência tributária e de se prosseguir uma política de recrutamento de juízes para preenchimento dos quadros existentes e de, nos assuntos mais complexos, se facilitar o recurso a assessores e técnicos especializados, a racionalização dos meios processuais de reacção e dos respectivos prazos é uma condição necessária para uma maior certeza e segurança na aplicação da lei. Este é um dos aspectos centrais não apenas do ponto de vista da cidadania fiscal, mas também do desenvolvimento económico.

6.4.2 Síntese das medidas propostas

Tendo em conta os objectivos delineados, o Subgrupo propõe diversas medidas que deverão ser, no essencial, adoptadas, entre as quais:

- Ponderar a introdução de todas as medidas que possam atenuar a actual morosidade da justiça, não apenas a montante (simplificação do procedimento administrativo), como também no próprio processo (alçadas, consolidação da instância para casos complexos, simplificação da estrutura da sentença sem prejuízo da verdade material, evitar a introdução de audiência preliminar no processo de impugnação, prever a existência de despacho saneador no processo de impugnação como mera faculdade do juiz, prever a fundamentação por remissão, etc.);
- Aplicar o regime de impugnação judicial dos actos tributários à impugnação dos actos administrativos em questões fiscais;
- Designar o local de entrega da petição inicial de impugnação no Tribunal competente, sem prejuízo da comunicação deste ao serviço periférico local;
- Permitir a remessa oficiosa do processo em casos de decisão de incompetência não meramente territorial, etc.;
- Harmonizar os prazos de propositura de impugnação com os da reforma do contencioso administrativo;

- Clarificar que o meio próprio de reagir contra o indeferimento de recurso hierárquico de decisão sobre a reclamação graciosa é a impugnação judicial ;
- Fixar os prazo da impugnação judicial em três meses, harmonizando-o com o prazo do CPTA para as acções administrativas especiais
- Eliminar, por inconstitucional, o disposto no artigo 146º-B, nº 3 do CPPT;
- Permitir a entrega dos processos do contencioso tributário através da *internet* e, de forma genérica, a desmaterialização das comunicações entre a Administração Tributária, o Ministério Público e os Tribunais;
- Reponderar a questão dos poderes de cognição do juiz e as causas de invalidade não invocadas;
- Ponderar se a impugnação judicial não constitui um meio adequado para a apreciação dos actos para os quais hoje o CPPT impõe a acção administrativa especial, mais complexa e onerosa, que deste modo deixaria de se justificar.

6.5 Regime Geral de Infracções Tributárias

Sete anos depois da entrada em vigor deste diploma, justificam-se algumas alterações ao mesmo, entre as quais
- A distinção entre responsabilidade penal pelo crime, a responsabilidade civil emergente do crime e a responsabilidade pelo imposto;
- A clarificação do âmbito do concurso ideal de crimes;
- A adopção do regime do Código Penal quanto à questão da suspensão de execução de pena de prisão nos crimes fiscais;
- A clarificação do regime de prescrição aplicável a crimes tributários;
- A reponderação do desenho do crime de frustração de créditos;
- A harmonização dos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social;
- A ponderação do valor actual das coimas tributárias.

O Subgrupo avança ainda algumas recomendações de natureza processual a ter em conta.

7. Conclusões

O Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal não propõe uma nova reforma fiscal, mas uma reestruturação de certos diplomas, a revisão de certas normas, a adopção de boas práticas que poderão aperfeiçoar o funcionamento do sistema fiscal, tornando-o mais eficaz, mais competitivo e menos injusto.

Mesmo assim, trata-se de matéria que exige, muitas vezes, amplos consensos sociais e técnicos, estudos complementares quanto aos efeitos económicos de certas propostas, quanto à sua compatibilidade com o direito constitucional em vigor ou quanto à sua viabilidade no plano da informatização. Por outro lado, muitas das propostas terão que ser acompanhadas de modificações no plano administrativo e de formação dos funcionários e outros agentes envolvidos na interpretação e aplicação da lei.

Por tudo isto, o Grupo entende que, sem prejuízo da adopção, a curto prazo, de medidas que não exijam particular avaliação ou desenvolvimento, deva existir, antes de uma decisão política de fundo que possa recair sobre as principais propostas deste relatório, uma ampla discussão pública durante um período que poderá ser fixado em seis meses, contados a partir da data da sua publicação.

Após esse período, sugere-se que o executivo tome uma decisão sobre a oportunidade e mérito das medidas a adoptar e crie um novo Grupo de Trabalho para, num prazo adequado, apresentar, quando necessário, propostas de diplomas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2009

Os coordenadores do Grupo de Política Fiscal

António Carlos dos Santos **António Manuel Ferreira Martins**

PRIMEIRA PARTE

NOVAS TENDÊNCIAS DA POLÍTICA ORÇAMENTAL

SUBGRUPO 1:
Dr. João José Amaral Tomaz (Coordenador)
Professora Cidália Lopes
Mestre João Pedro Santos
Mestre Hélder Reis
Dr. Paulo Albuquerque

Capítulo I. A qualidade e sustentabilidade das Finanças Públicas

1. A qualidade das finanças públicas

1.1 Elementos históricos

A primeira vez que o tema da qualidade das finanças públicas é destacado no âmbito da supervisão económica e da melhor articulação dos diversos instrumentos de governação, nomeadamente o Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) e a Estratégia de Lisboa para o crescimento e o emprego, ocorre em 2005, com o relatório do Conselho Ecofin de Março, sobre a revisão do PEC.[22]

Posteriormente, o Conselho Europeu de Março de 2005 e o Conselho Ecofin regularam aspectos específicos da qualidade das finanças públicas.

Nos últimos anos tem vindo a ser atribuída na União Europeia uma importância particular e crescente à questão da qualidade das finanças públicas dos Estados-Membros.

Aliás, Portugal, durante a Presidência da UE durante o segundo semestre de 2007, elegeu este tema como uma das prioridades do seu programa do "Ecofin".

Recorda-se que no *workshop*, organizado em Julho de 2007 pela Presidência Portuguesa, se extraiu a conclusão de que tanto a composição da receita fiscal como a qualidade da despesa pública são factores determinantes para melhor servir o cidadão e promover a competitividade, cumprindo assim os objectivos da denominada Estratégia de Lisboa.

Ainda recentemente na comunicação da Comissão "EMU@10: sucessos e desafios após 10 anos de União Económica e Monetária", se apela a uma abordagem mais profunda e mais ampla da supervisão económica e orçamental, com especial destaque para a qualidade das finanças públicas e as suas ligações ao crescimento, enquanto elemento-chave, designadamente para o bom funcionamento da União Económica e Monetária (UEM).

[22] O Departamento de Estatística do FMI já havia publicado, em Julho de 2003, um documento designado por "Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados das Estatísticas das Finanças Públicas" visando proporcionar uma estrutura flexível para a avaliação qualitativa das estatísticas das finanças públicas.

1.2 Ponto de situação na União Europeia

Numa situação como a que estamos a viver a nível mundial, e particularmente na União Europeia, em que a margem de manobra orçamental é reduzida, a questão da qualidade das finanças públicas revela-se ainda mais pertinente, devendo ser-lhe atribuída mais atenção no quadro da governação orçamental dos seus Estados-Membros (E.M.).

A experiência adquirida nos últimos anos permitiu constatar que orçamentos equilibrados não são suficientes para fazer face aos desafios orçamentais que se colocam aos Estados-Membros, e que os riscos económicos actuais justificam uma atenção redobrada à qualidade das finanças públicas no âmbito da supervisão económica e orçamental.

A qualidade das finanças públicas pode ser vista como uma estrutura com dimensões múltiplas que vão para além de défices e níveis de dívida pública reduzidos. Deve, assim, abranger também todas as disposições e instituições que contribuam para uma afectação eficiente de recursos e que favoreçam a realização dos objectivos macroeconómicos, em particular do crescimento económico a longo prazo, e facilitem a concretização de outros objectivos, tais como os da equidade e da coesão social.

Os aspectos identificados pela Comissão como necessários e adequados à avaliação da qualidade das finanças públicas são os seguintes:

- Composição e eficiência das despesas públicas;
- Estrutura e eficiência dos sistemas de receitas;
- Gestão ou governação orçamental;
- Dimensão das administrações públicas que influenciam o funcionamento dos mercados e o ambiente empresarial global.

A Comissão considera que a melhor qualidade das finanças públicas permite enfrentar os desafios que se colocam à União no domínio da política orçamental através de duas vias que se reforçam mutuamente: mediante o aumento da eficiência das despesas e das receitas, ou seja, através da melhor utilização dos recursos públicos; indirectamente, através da redução dos custos sociais e das distorções, beneficiando as perspectivas económicas a longo prazo e reforçando a capacidade de adaptação aos choques.

Tanto na Comunicação da Comissão intitulada "Finanças públicas na UEM -2008, o papel das finanças públicas no quadro da governação da UE", como no estudo de Barrios e Schaechter (2008), são identificados seis canais de transmissão dos vários aspectos da qualidade das finanças públicas e das orientações políticas gerais para a União Europeia (UE):

- A dimensão das administrações públicas ("*the size of government"*) tende a influenciar o crescimento económico, na medida em que está ligado a outros aspectos da qualidade, sendo possível manter sectores públicos amplos quando existe um crescimento económico satisfatório. Se não for o caso, o sector público pode constituir uma força de resistência da economia se for caracterizado por alto nível de fiscalidade, elevado consumo público e administração e despesa pública ineficientes, problemas que têm particular gravidade quando coexistem com elevados níveis de défices orçamentais e/ou de endividamento público;
- O nível e sustentabilidade das posições orçamentais. Posições fiscais sãs, a médio e longo prazo, constituem um pré-requisito da estabilidade macroeconómica e de um crescimento sustentado.
- A composição, a eficiência e a eficácia da despesa, em particular da componente que tem um impacto no crescimento: o investimento no capital humano (educação e saúde), no progresso técnico (I&D) e em infra-estruturas;
- A estrutura e eficiência do sistema de receitas, sendo reconhecido como desejável que eventuais reduções do nível de fiscalidade sejam acompanhadas de reformas e reduções do lado da despesa e/ou de introdução de medidas de desburocratização e simplificação, com as inerentes reduções de custos de contexto[23];
- A governação orçamental, dado que um bom sistema de governação pode reforçar todas as dimensões das finanças públicas, afectando qualquer dos 4 canais anteriores, contribuindo para promover a eficiência das despesas públicas, para a sua orientação para os desempenhos "*performance-based*

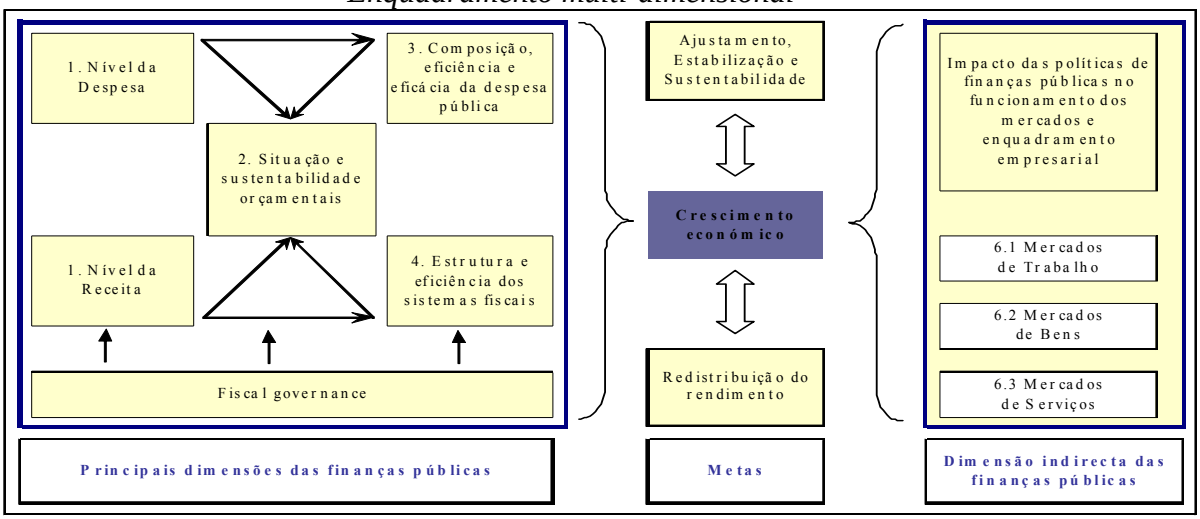
[23] Ver a este propósito Cidália Lopes, "Quanto custa pagar impostos em Portugal" (2008)

budgeting" (PBB) e para suportar e apoiar reformas das finanças públicas;

- Os diferentes impactos das finanças públicas no funcionamento dos mercados de trabalho, de bens e de serviços e no ambiente empresarial de negócios. Trata-se de um canal indirecto, contrariamente aos anteriores, da dimensão da qualidade das finanças públicas.

Gráfico 1. Qualidade das Finanças Públicas

Enquadramento multi-dimensional



Fonte: Comissão Europeia

A Comissão identificou no mesmo documento 4 domínios de acção[24] para melhorar a tomada em consideração da qualidade das finanças públicas no quadro da supervisão orçamental da UE e, por conseguinte, reforçar a ligação com a Estratégia de Lisboa, que são os seguintes:

- Avaliação da qualidade das finanças públicas: apresentação pelos Estados-Membros de elementos informativos mais sistemáticos e generalizados nas actualizações anuais dos programas de estabilidade e de convergência e definição no contexto do programa conjunto Comissão/Comité de Política Económica (CPE) de um leque de indicadores que permitam uma abordagem mais sistemática com vista à avaliação da eficiência de determinadas categorias de despesas;

[24] Estes domínios são baseados nos princípios gerais estabelecidos na Comunicação " EMU@10".

- Maior atenção à eficiência e eficácia das despesas públicas, dado o seu contributo, designadamente as relativas à educação e saúde, para a sustentabilidade das finanças públicas e o crescimento económico;
- Sistemas de receitas públicas mais eficientes, prosseguindo reformas fiscais que promovam o crescimento, reduzam as distorções e contribuam para a resolução dos problemas de distribuição de rendimentos e fomentem o crescimento económico;
- Análise periódica da qualidade das finanças públicas dos Estados-Membros, quer a partir das informações facultadas nos programas de convergência e de estabilidade, quer nos indicadores da qualidade das finanças públicas, quer ainda em análises específicas a alguns E.M. sobre temas definidos.

No documento 8818/09, de 29 de Abril, do Conselho da União Europeia, elaborado pelo Comité de Política Económica e subscrito pelo Comité Económico e Financeiro (CEF), no qual se salienta a importância da qualidade das finanças públicas no contexto da Estratégia de Lisboa, procura caracterizar-se exemplificativamente o conceito de qualidade das finanças públicas ao afirmar-se: ”essa qualidade refere-se, nomeadamente, à eficiência e eficácia das medidas em matéria de despesas públicas, à composição de receitas e à governação orçamental”.

Por outro lado, relativamente à importância da análise do benefício de medidas destinadas a superar os desafios da União a curto e médio prazo, refere-se no mesmo documento: “É necessário reflectir sobre o modo como uma análise mais sistemática da eficiência e da eficácia do sistema de governação orçamental, importantes para o desenvolvimento de uma melhor gestão dos desempenhos neste sector, da atribuição de recursos e da política de desenvolvimento poderão contribuir para elaborar políticas que promovam o crescimento e o emprego”.

Existe um Grupo de Trabalho da UE para a Qualidade das Finanças Públicas que preparou um indicador de avaliação composto pelos seguintes critérios:

- Peso do Estado na economia;
- Posição orçamental e a sustentabilidade de longo prazo da política orçamental;
- Composição, eficiência e eficácia da despesa pública;

- Estrutura e eficiência da despesa pública;
- Qualidade da gestão orçamental.

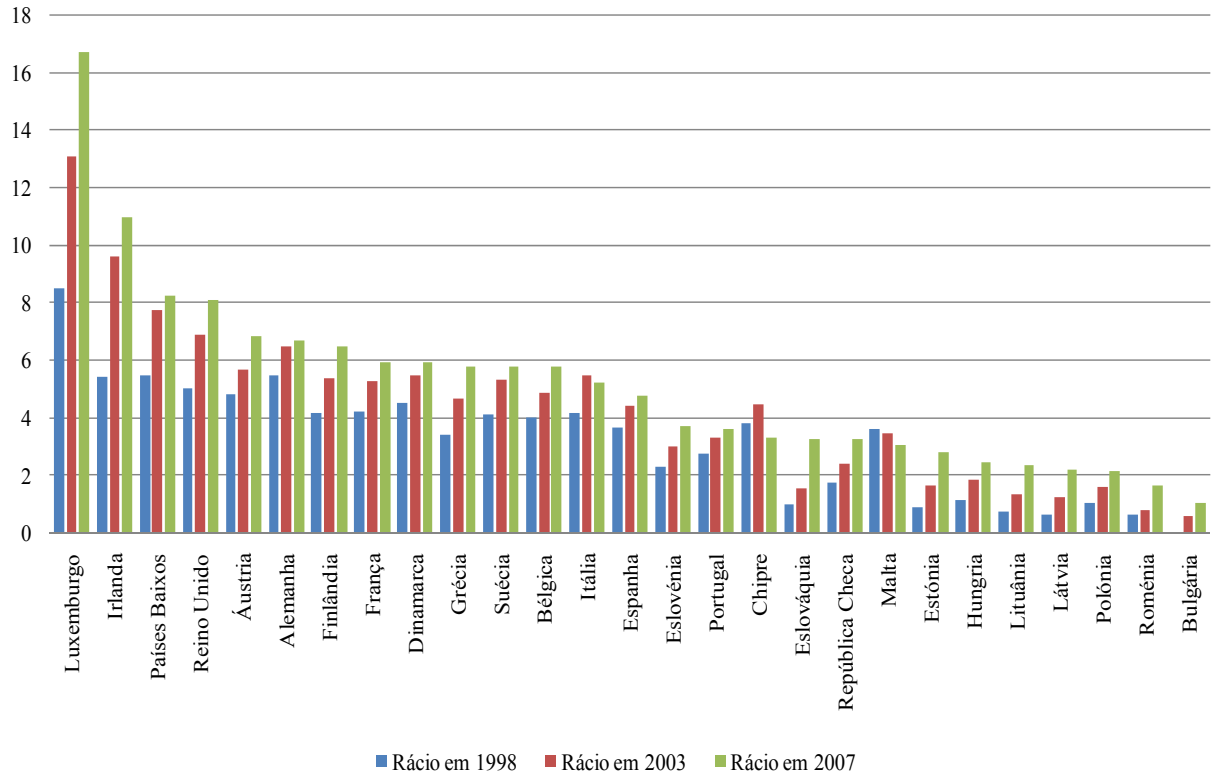
O Secretário de Estado do Orçamento, Emanuel Santos, apresentou recentemente, numa Conferência[25], um indicador sobre a avaliação da qualidade das finanças públicas, que considerou estar ainda numa fase preliminar, em que, com base em dados do Eurostat e do Anexo Estatístico da Primavera de 2008 do European Economy, calculou, de forma aproximada, a relação entre o benefício e o custo da existência do Estado, seguindo o método que se descreve:

- Como numerador utilizou o montante anual, em euros, da despesa pública do sector público administrativo a dividir pela população, obtendo assim uma despesa *per capita*;
- Como denominador usou o quadrado da pressão fiscal[26] relativamente ao ano de 2007.

[25] Conferência da Vida Económica "Os Desafios da Economia e da Fiscalidade", 18 de Novembro de 2008.
[26] Utilizou como conceito de pressão fiscal a soma dos pesos no PIB dos impostos sobre a produção e as importações (D.2 SEC95), dos impostos sobre o rendimento e a riqueza (D.5 em SEC95) e das contribuições sociais (D.61 em SEC95).

Gráfico 2. Qualidade das finanças públicas

Montante anual em euros de despesa pública* per capita / quadrado da pressão fiscal
(* excluindo remunerações de funcionários públicos)



Quadro 1. Classificação dos 27 quanto à qualidade das suas Finanças Públicas

Grupo	País	Valor
Grupo 1: >= 6	Luxemburgo	16.70
	Irlanda	10.94
	Países Baixos	8.25
	Reino Unido	8.09
	Áustria	6.83
	Alemanha	6.69
	Finlândia	6.49
Grupo 2: >=3 e <6	França	5.93
	Dinamarca	5.92
	Grécia	5.79
	Suécia	5.77
	Bélgica	5.77
	Itália	5.22
	Espanha	4.78
	Eslovénia	3.72
	Portugal	3.60
	Chipre	3.32
	Eslováquia	3.27
	República Checa	3.26
	Malta	3.07
Grupo 3: <3	Estónia	2.80
	Hungria	2.49
	Lituânia	2.37
	Letónia	2.22
	Polónia	2.17
	Roménia	1.65
	Bulgária	1.07

Segundo aquele indicador, Portugal figuraria em 16° lugar entre os países da União, classificação muito semelhante à que resulta da utilização do indicador compósito da Comissão, em que Portugal figura em 15° lugar.

O Parlamento Europeu, através da Resolução 2008/2244, de 13 de Janeiro de 2009, sobre as finanças públicas da UEM – 2007 e 2008, apoiou, em geral, os progressos que estão a ser dados no domínio da qualidade das finanças públicas, conforme excertos seleccionados que se transcrevem:

"Considera fundamental que os Estados-Membros se orientem para políticas de qualidade das finanças públicas, harmonizadas e definidas com base num método de avaliação que inclua indicadores objectivos a cuja elaboração deveriam ser associados o Parlamento Europeu e os parlamentos nacionais".

"Considera que a proposta da Comissão é útil e preconiza um sistema de avaliação das políticas orçamentais centrado em aspectos específicos como a composição, a eficiência

e a eficácia da despesa pública, a estrutura e eficácia do sistema de receitas, a eficiência e a qualidade da administração pública, uma boa gestão orçamental e um método de coordenação das políticas de qualidade das finanças públicas entre os Estados-Membros e advoga uma melhor comparabilidade dos orçamentos nacionais para responder aos objectivos citados".

"Encoraja os Estados-Membros a adoptarem políticas de qualidade das finanças públicas, acompanhadas de avaliação das políticas orçamentais – tais como a PBB (orçamentação baseada no desempenho, segundo o modelo da OCDE) – destinado a melhorar a qualidade da despesa pública mediante o reforço do vínculo entre a afectação dos recursos e os resultados".

"Solicita à Comissão que desenvolva métodos, orientações e indicadores de PBB que permitam a comparabilidade e a convergência das políticas financeiras e macroeconómicas dos Estados-Membros, reconhecendo que isso implica um maior envolvimento e, por conseguinte, uma maior assunção de responsabilidades por parte de cidadãos informados e conscientes".

"Saúda a reflexão iniciada pela Comissão sobre as formas de introdução dos conceitos de qualidade, eficácia e eficiência no sistema de receitas".

"Chama a atenção para o facto de as reformas fiscais destinadas a sanear as finanças públicas e a assegurar o crescimento, a eficiência, a simplificação, a eliminação das distorções, a luta contra a evasão, a fraude e os paraísos fiscais serão mais eficazes se forem empreendidas de forma coordenada e reforçada entre os Estados-Membros – em especial os da zona euro – tendo em conta o potencial desenvolvimento e competitividade do mercado interno".

"Insiste no aspecto fundamental da composição da despesa pública orientada para o crescimento sustentável, sublinhando que a qualidade e a eficácia do investimento em infra-estruturas e em capital humano contribuem para reforçar a produtividade e a competitividade da economia europeia".

"Recorda que a pressão que o envelhecimento da população exerce sobre os serviços sociais e de saúde pode ser reduzida através de investimentos na educação e na saúde".

"Sublinha a necessidade de reorientar a despesa pública mediante uma reafectação das rubricas orçamentais para sectores favoráveis ao crescimento, uma utilização mais eficaz e mais eficiente dos recursos públicos e a criação de uma rede integrada que associe inteligentemente os sectores público e privado".

"Chama a atenção para a necessidade da reforma e modernização das administrações públicas – que constituem o elo central do sistema de despesas e receitas públicas – as quais devem ser inspiradas em critérios de eficácia, eficiência e produtividade, responsabilidade e avaliação de resultados, adaptadas à estrutura da administração pública e das instituições funcionais e locais dos Estados-Membros e que tenham devidamente em conta as obrigações e oportunidades da União Europeia, garantindo que o sector público seja associado a orçamentos sãos e contribua para a competitividade da economia".

"Salienta o papel central de uma boa gestão orçamental, baseada num conjunto de regras e procedimentos destinados a definir a forma como os orçamentos públicos devem ser preparados, executados e supervisionados a médio prazo, tendo em conta a consolidação orçamental dos Estados-Membros e a requalificação da despesa pública, acompanhados de um método de análise do contexto (comunitário, nacional, local) e de uma definição de objectivos que inclua a avaliação de impacto, *a priori* e *a posteriori,* a verificação e avaliação dos resultados dos desempenhos e dos mecanismos de ajustamento em função do PBB".

"Considera que as regras de governação orçamental dos Estados-Membros deverão ser homogeneizadas e contextualizadas, tanto quanto ao calendário como aos objectivos, em especial no interior da zona euro".

"Considera também que essas regras de governação orçamental deverão estar ligadas à governação económica, a fim de promover opções orçamentais, económicas e de investimento partilhadas e orientadas para um mesmo objectivo, a fim de reforçar a sua eficácia, de ter um efeito multiplicador e de obter resultados significativos, ainda mais necessários no contexto de circunstâncias económicas difíceis como a que se regista actualmente".

"Considera que, se os planos de relançamento nacionais não forem coordenados, correm o risco de se neutralizar".

"Considera, nesse sentido, que os orçamentos nacionais devem ser elaborados a partir das perspectivas e análises conjuntas comuns".

"Solicita à Comissão e aos Estados-Membros que, com base no que acima foi dito, desenvolvam um mecanismo de coordenação destinado à supervisão e avaliação da qualidade das políticas orçamentais dos Estados-Membros, estreitamente associado aos mecanismos do PEC e que apliquem as orientações integradas da Estratégia de Lisboa,

baseado num quadro sistemático de informação sobre a qualidade, na avaliação da qualidade das finanças públicas através de um sistema de PBB e no reexame periódico da qualidade das finanças públicas".

1.3 Tendências da despesa pública na União Europeia

Despesa pública total

Embora uma visão da despesa pública total não ajude na avaliação da qualidade da despesa pública, tem a vantagem de permitir um enquadramento da questão.

A despesa pública em percentagem do PIB, na UE15, aumentou 10,6 pontos percentuais entre 1970 e 2008, tendo atingido em 1995 o seu ponto mais alto, em que representava 51,3% do PIB. Desde 2000 tem-se mantido praticamente estacionária.

Quadro 2. Despesa pública total em % do PIB
Administrações Públicas

	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2008	Variação p.p. 2008-1970
AL	37.7	47.6	47.1	46.0	44.1	48.3	47.6	43.3	5.6
AU	37.9	44.6	47.2	50.2	49.6	56.2	52.3	48.3	10.4
BE	40.8	49.7	56.1	59.3	52.9	52.1	49.1	48.7	7.8
DI	40.8	45.5	53.1	56.3	56.1	59.3	53.5	50.9	10.1
ES	20.7	23.5	31.5	40.4	42.6	44.4	39.2	39.9	19.2
FI	29.9	37.5	38.7	44.3	46.0	61.6	48.3	47.1	17.2
FR	37.1	42.6	45.4	52.0	49.7	54.4	51.6	52.5	15.5
GR	24.2	27.6	29.0	41.9	48.4	46.6	46.6	43.2	19.1
HO	40.1	48.8	54.7	56.3	53.0	51.6	44.8	45.9	5.9
IR	34.2	42.9	46.1	49.0	38.0	41.1	31.5	40.1	5.9
IT	32.6	40.3	43.0	51.5	53.8	52.5	47.3	48.9	16.3
LU	28.9	42.5	48.4	44.4		39.7	37.6	39.8	10.8
PO	19.7	28.3	36.1	42.8	38.8	43.4	43.4	46.2	26.5
RU	36.9	44.5	43.2	44.3	39.2	43.9	39.1	45.8	8.9
SU	42.1	47.5	60.0	62.9	58.5	65.2	55.6	53.6	11.5
Mínimo	19,7 (PO)	23,5 (ES)	29,0 (GR)	40,4 (EP)	38,0 (IR)	39,7 (LU)	31,5 (IR)	39,8 (LU)	5,6 (AL)
Máximo	42,1 (SU)	49,7 (BE)	60,0 (SU)	62,9 (SU)	58,5 (SU)	65,2 (SU)	55,6 (SU)	53,6 (SU)	26,5 (PO)
UE15	35.8	43.0	45.4	49.1	47.4	51.3	46.3	46.4	10.6
EUA	32.5	35.1	34.1	36.8	37.1	37.0	34.2	37.0	4.5
Japão	18.5	26.1	31.2	31.4	31.1	36.9	38.6	39.0	20.5

Fonte: Pereira, Trigo e outros (2009)

Destaca-se o facto de, no período 1995-2000, em que se verificou uma redução generalizada do rácio da despesa pública-PIB para os países da UE15, Portugal ter constituído a única excepção, tendo mantido o mesmo nível.

Por outro lado, no período 2000-2008, Portugal foi, a seguir à Irlanda e ao Reino Unido, o país da UE15 em que aquele rácio mais cresceu.

Estrutura da despesa pública por principais rubricas

Como referem Trigo Pereira e outros, obra citada, o aumento da despesa pública total entre 1970 e 2008 na UE15 pode ser essencialmente atribuído ao aumento da despesa corrente primária, ou seja, da despesa corrente expurgada dos pagamentos de juros, tendo aumentado 12 pontos percentuais naquele período.

Seguindo a decomposição usada por aqueles autores da despesa pública em transferências sociais, despesas com o pessoal, juros da dívida pública e formação bruta de capital fixo, as principais conclusões para a UE15, para o período 1970-2008, são as seguintes:

- Aumento das transferências sociais generalizado, tendo o maior acréscimo ocorrido em Portugal, seguido da Grécia e Finlândia;
- As despesas com o pessoal aumentaram muito ligeiramente, com excepção de Portugal, Dinamarca, Espanha, Grécia, Finlândia e França, tendo diminuído na Áustria, Alemanha e Holanda;
- Aumento do peso dos juros da dívida pública, sendo esse aumento mais significativo na Itália, Grécia, Portugal, França, Alemanha e Áustria. Em contrapartida verificaram-se importantes reduções na Irlanda, Reino Unido, Holanda e Luxemburgo;
- Aumento da formação de capital na Irlanda, Grécia e Espanha, com manutenção no caso de Portugal e com redução para os restantes países.

Desempenho e eficiência da despesa pública

O peso da despesa pública no PIB não dá informação sobre os resultados que as despesas proporcionam. A avaliação de aspectos tais como se as despesas públicas são efectuadas de forma eficiente, do seu impacto e da medição e quantificação adequada da eficiência do sector público, só recentemente tem sido objecto de estudos e de comparações internacionais, sendo de destacar neste domínio um economista português, António Afonso que, em trabalhos conjuntos, designadamente com Schuknecht, St. Aubyn e Tanzi, alguns deles centrados sobre o nosso país, é reconhecido como um dos grandes especialistas neste domínio.

Afonso, em colaboração com Shuknecht e Tanzi, desenvolveu um indicador compósito para avaliar o desempenho das administrações públicas com base em diversos sub-indicadores, designadamente ao nível da educação, da saúde e das infra-estruturas públicas.

Na análise que Afonso, Shuknecth e Tanzi efectuaram para o período 1990-2000 para 23 países da OCDE, chegaram às seguintes conclusões relativamente à evolução do índice de desempenho naquele período temporal:

- O Luxemburgo, o Japão, a Noruega, Áustria e a Holanda, eram, por esta ordem, os países com melhor desempenho em 2000;
- Os países em que a despesa pública representa uma parcela mais reduzida do PIB (menos de 40% do PIB) apresentam em média um melhor desempenho que os países onde a despesa pública é mais elevada (mais de 50% do PIB), tanto em 1990 como em 2000;
- Os indicadores da zona euro situavam-se abaixo da média da OCDE, enquanto os dos EUA e Japão se situavam, em ambos os anos, acima dessa média;
- O grupo de países que melhoraram significativamente entre 1990 e 2000 integra a Grécia, Portugal, a Espanha e a Irlanda, embora só a Irlanda se tenha posicionado acima da média da zona euro.

Recorda-se o que se indicou anteriormente sobre o indicador do Grupo de Trabalho para a Qualidade das Finanças Públicas e sobre o indicador apresentado por Emanuel Santos.

Avaliação da despesa pública na educação e na saúde

"As despesas efectuadas nos sectores da educação e da saúde são os programas de despesa que, em princípio, mais contribuem para melhorar a redistribuição de recursos e procuram responder à questão do fornecimento de bens e serviços no sentido de corrigir algumas insuficiências dos mecanismos de mercado. Por outro lado, a despesa em educação quer pública, quer privada, é normalmente considerada como uma das fontes do crescimento económico de longo prazo", segundo Paulo Trigo Pereira e outros, obra citada.

Relativamente à avaliação da eficiência da despesa pública na educação e na saúde ver, designadamente, a secção 6.3.3 da mesma obra e os diversos trabalhos de António Afonso e St. Aubyn, mencionados na bibliografia deste relatório.

Avaliação das despesas públicas em projectos de investimento

Até há poucos anos, era em geral assumido que os investimentos nas redes de infra-estruturas tinham sempre impactos fortes e positivos no crescimento. Nos últimos anos têm surgido diversos estudos que, sem colocar em causa o facto de tais investimentos provocarem, em muitos casos externalidades positivas, concluem que podem ocorrer efeitos nulos ou mesmo negativos. A este propósito, o recente estudo de Égert e Sutherland, obra citada, é bastante elucidativo desta nova tentativa de avaliação dos impactos de longo-prazo dos investimentos em infra-estruturas sobre o crescimento da economia.

Relativamente à análise custo-benefício dos investimentos públicos, ver designadamente a secção 6.4 do livro de Trigo Pereira e outros, obra citada, e os estudos de Arpaia / Turrini e Barrios/Schaerchter, obras citadas.

1.4 A actualização do PEC de Portugal em 2009

A actualização do PEC de Portugal para o período de 2008-2011 foi efectuada, já com atraso, em Janeiro de 2009.

Em observância das orientações comunitárias, Portugal inseriu um Capítulo, o VI, com a epígrafe "Qualidade das Finanças Públicas", tendo seriado do seguinte modo as medidas de consolidação orçamental implementadas após a anterior actualização, bem como as medidas que se encontram em curso (Quadro 3).

Quadro 3. Medidas de consolidação orçamental implementadas ou em curso

Medida	Legislação	Descrição da Medida
Planeamento, controlo e avaliação de gestão nos serviços públicos	Lei n.º 66-B/2007, de 28 de Dezembro (SIADAP)	• Avaliação dos Serviços Públicos (implementado) • Integração da avaliação dos serviços no seu ciclo de gestão anual • Serviços públicos elaboram anualmente o QUAR – Quadro de Avaliação e Responsabilização (implementado) • Publicitação dos QUAR nas páginas electrónicas dos serviços (implementado)
Novo Modelo de Governo do Sector Empresarial do Estado	DL n.º 300/2007, de 23 de Agosto; RCM n.º 70/2008, de 22 de Abril; DL n.º 71/2007, de 27 de Março; DL n.º 167/2008, de 26 de Agosto	• Novo enquadramento legislativo (implementado) • Emissão de orientações estratégicas do Estado destinadas à globalidade do seu sector empresarial (implementado) • Emissão de orientações estratégicas do Estado às empresas públicas (em curso) • Contratualização da concessão de subvenções públicas (em curso) • Implementação de novo sistema de informação económica e financeira (implementado) • Disponibilização de informação financeira com periodicidade trimestral, face à anterior periodicidade anual (em curso) • Definição de limites ao endividamento das empresas públicas (em curso) • Lançamento de programas de reestruturação de empresas públicas de transportes (em curso)
Melhoria da Competitividade do Sistema Fiscal	Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro	• Criação de um escalão geral de taxa reduzida de IRC (12,5%) aplicável à matéria colectável até 12 500 euros (implementado) • Regime simplificado contabilístico (em curso) • Continuação da aposta no canal Internet como meio de transacção com o contribuinte (em curso)
Orçamentação por Programas e Ciclo Plurianual	-	• Avaliação do Processo Orçamental em Portugal pela OCDE (concluído) • Implementação de três pilotos em 2009: Piloto da Cooperação Portuguesa, Piloto da Rede dos Cuidados Continuados Integrados e o Piloto da Acção Social no Ensino Superior (em curso) • Instituição do enquadramento orçamental plurianual, definindo limites de despesa (em curso)
Reformulação dos	-	• Redesenho dos processos financeiros nas diferentes etapas do

Processos de Gestão Financeira no Sector Público		processo de planeamento e controlo orçamental – elaboração do orçamento, execução orçamental e prestação de contas (em curso) • Introdução da prestação de contas em contabilidade patrimonial e analítica – POCP, com base no software RIGORE (em curso)
Melhoria da Qualidade e Credibilidade da Informação	-	• Alargamento progressivo do universo e tempestividade da informação sobre a execução orçamental (em curso)
Programa Pagar a Tempo e Horas	RCM n.º 34/2008, de 22 de Fevereiro; DL n.º 41/2008, de 10 de Março	• Monitorização e publicitação dos prazos médios de pagamento das entidades públicas (implementado) • Concessão de empréstimos de médio e longo prazo a Regiões Autónomas e municípios, de cerca de 330 milhões de euros, para regularização de dívidas a fornecedores (implementado) • Simplificação dos circuitos das alterações orçamentais, através da descentralização de competências do Ministro das Finanças para os ministros sectoriais (implementado)
Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado	RCM n.º 191-A/2008, de 27 de Novembro DL n.º 228/2008, de 25 de Novembro	• Pagamento de dívidas vencidas das entidades e organismos do SNS, de cerca de 1000 milhões de euros (efectuado) • Criação de balcão único (implementado) que funciona como última instância junto do qual os credores privados dos serviços da Administração Central podem solicitar o pagamento das dívidas vencidas (em curso até 15 de Abril de 2009) • Concessão de empréstimos de médio e longo prazo a Regiões Autónomas e municípios, até 1250 milhões de euros, para regularização de dívidas a fornecedores (em curso) • Reforço do acompanhamento e controlo dos prazos médios de pagamento (implementado)

Fonte: PEC2008, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Eficiência e Eficácia da Despesa

No que se refere à análise da eficiência e eficácia da despesa pública, o governo realçou o importante contributo das reformas estruturais implementadas para a melhoria da eficiência e da eficácia da despesa pública, visando a racionalização e eliminação de desperdícios no uso de recursos públicos, destacando, em particular, as reformas e regras de gestão da Administração Pública.

Assim, no âmbito do compromisso estratégico do Governo, de modernização da Administração Pública, procedeu-se à melhoria da qualidade da sua governação e gestão dos recursos humanos, aumentando a eficácia e eficiência da prestação do serviço público e contribuindo para o aumento do nível de satisfação.

O ano de 2009 irá ficar associado à implementação do Sistema de Gestão e Avaliação de Desempenho da Administração Pública (SIADAP), que consagra novos mecanismos de planeamento e controlo da actividade dos serviços, dirigentes e trabalhadores, numa concepção integrada dos sistemas de gestão e avaliação e responsabilizando, de forma mais objectiva e transparente, os serviços públicos pelo respectivo desempenho.
Para além do SIADAP, tem vindo a proceder-se, de forma gradual, à implementação do novo modelo de governação do Sector Empresarial do Estado, visando a que a respectiva actuação ocorra num quadro de racionalidade empresarial, com optimização permanente dos níveis de eficiência, qualidade do serviço prestado e sustentabilidade económica, financeira e ambiental.

Sistema Fiscal

No âmbito do sistema fiscal foram implementadas diversas medidas de apoio à competitividade, a maioria das quais direccionadas às PMEs, para além de diversas medidas de simplificação e de melhoria da qualidade do atendimento dos contribuintes.

Instituições, processos e regras orçamentais

A Orçamentação por Programas consiste num ciclo plurianual de planeamento, programação, orçamentação, controlo e avaliação de desempenho da actividade do Estado, com vista a introduzir, de forma transparente e com indicadores de monitorização estáveis, uma orientação para o desempenho na sua actuação.
A instituição de uma orçamentação por programas (OP), assente num ciclo plurianual de planeamento orçamental sujeito a tectos anuais de despesa, vem na linha das boas práticas no domínio das finanças públicas recomendadas pela Comissão, Parlamento Europeu, OCDE e outras organizações internacionais, dado promover a disciplina orçamental e aumentar a qualidade da despesa pública, reforçando a sua eficácia e eficiência. O orçamento deixa assim de estar centrado nos recursos, para passar a estar centrado nos resultados.
A metodologia da Orçamentação por Programas foi definida pela Comissão para a Orçamentação por Programas (COP), criada pelo Despacho do Ministro das Finanças nº

3858-A/2007, de 1 de Março, com a colaboração da OCDE, procurando basear-se nas melhores práticas internacionais.

A implementação está a ser efectuada de forma gradual, dada a complexidade inerente à adopção da orçamentação por programas, tendo-se iniciado no Orçamento do Estado para 2009 com a inclusão de um capítulo destinado à OP contendo três projectos-piloto: Cooperação Portuguesa, Rede dos Cuidados Integrados e Acção Social no Ensino Superior.

Tendo em consideração que os processos de gestão financeira no sector público se encontram desajustados face às boas práticas de gestão financeira e às potencialidades oferecidas pelas tecnologias de informação, importa redesenhar os processos financeiros nas diversas etapas do processo de planeamento e controlo orçamental. Nesse sentido, a introdução da prestação de contas em contabilidade patrimonial e analítica (POCP) até 2010 em diversos serviços integrados da Administração Directa do Estado irá propiciar importantes progressos no controlo da assunção da despesa, na disponibilização de informação de apoio à gestão e aumento da transparência na utilização de dinheiros públicos.

Aliás, a melhoria da qualidade e credibilidade da informação, que se tem vindo a verificar nos últimos anos (por exemplo a maior exaustividade do Boletim Mensal da Direcção-Geral do Orçamento (DGO), a informação trimestral sobre o pagamento a fornecedores das entidades públicas, a informação financeira anual do Sector Empresarial do Estado e o Relatório de Avaliação sobre os Princípios de Bom Governo) são elementos integrantes da vertente informativa relativa à qualidade das finanças públicas, que importa prosseguir.

Impacto das finanças públicas no funcionamento dos mercados

Os atrasos nos pagamentos das transacções comerciais quer por parte do cliente Estado, quer por parte de outros clientes públicos – serviços e organismos da administração directa e indirecta do Estado, Regiões autónomas e municípios, afectam negativamente a competitividade das empresas, agravam os riscos de insolvência, aumentam os riscos de desemprego e acentuam as dificuldades de tesouraria, especialmente das PMEs.

Os programas "Pagar a Tempo e Horas" e "Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado" foram identificados no Capítulo VI da actualização do PEC de Portugal,

apresentado em 2009, como exemplos das medidas destinadas a contrariar os atrasos dos pagamentos aos fornecedores.

Em certa medida, a importante redução dos prazos médios de processamento e pagamento dos reembolsos de IVA às empresas poderia também ser enquadrada neste tipo de medidas, dado ter um efeito importante para o reforço da competitividade das empresas e de minoração das dificuldades de tesouraria.

2. A Sustentabilidade das Finanças Públicas

2.1 Elementos históricos

A sustentabilidade das finanças públicas constitui uma condição prévia e essencial, não somente para a estabilidade e o crescimento e para a definição das políticas macroeconómicas, sociais, ambientais e de emprego de cada Estado-Membro, mas também para o futuro da economia e do modelo intrínseco ao desenvolvimento da União Europeia, constituindo assim um compromisso para com as gerações futuras.

É amplamente reconhecido que o défice e a dívida pública têm um efeito negativo sobre o crescimento económico na medida em que limitam a margem de manobra dos Estados-Membros, particularmente em períodos de crise.

Foi em finais dos anos 90 que o Comité de Política Económica começou a analisar as consequências económicas e orçamentais do envelhecimento da população.

Em 14 de Fevereiro de 2006, o Conselho Ecofin subscreveu as conclusões sobre as implicações do envelhecimento das populações para a despesa pública.

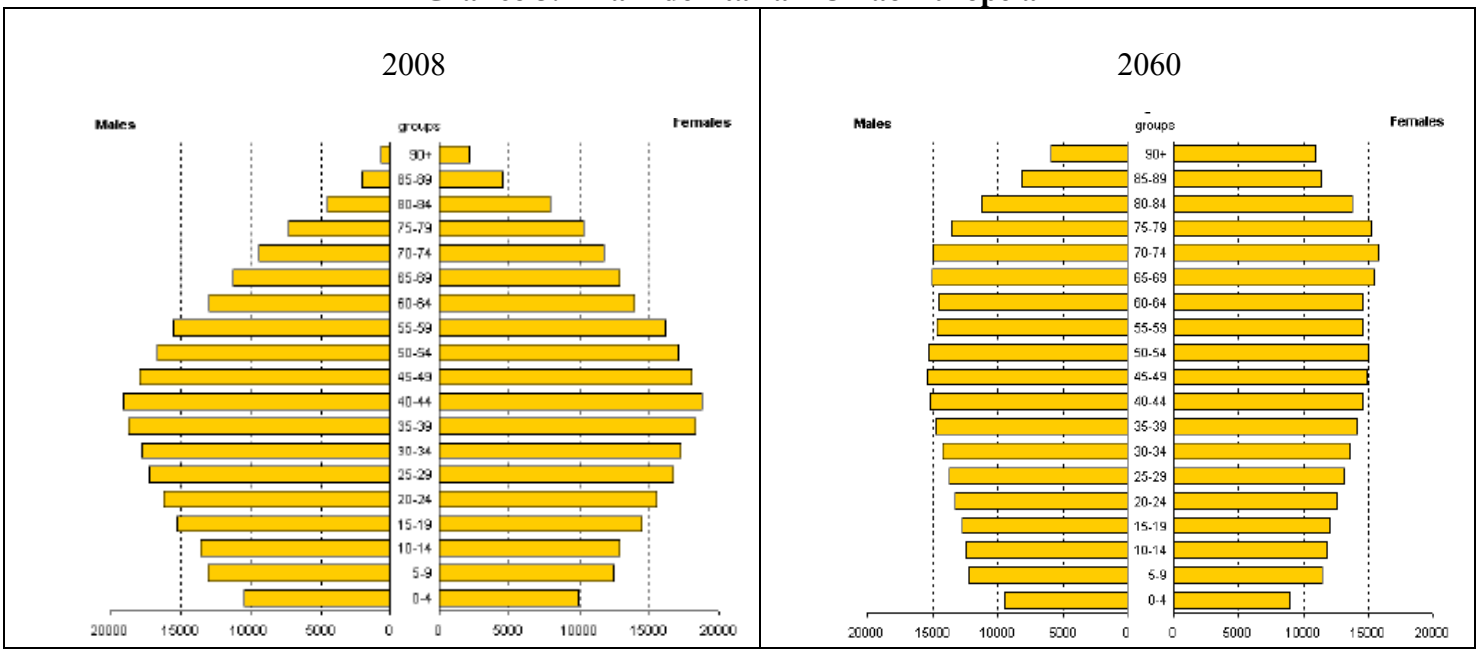
Em 2009 o CPE e a Comissão elaboraram o "Relatório de 2009 sobre o envelhecimento: projecções económicas e orçamentais para os Estados-Membros da EU (2008-2060)".

2.2 Ponto de situação na União Europeia

A dinâmica da estrutura etária das populações dos países da União Europeia (ver Gráfico 3) irá ter consequências e alterações importantes nas próximas décadas, devido à conjugação de reduzidas taxas de natalidade com o aumento da esperança de vida, a que se juntam os fluxos migratórios. De acordo com as projecções da Comissão Europeia, entre 2008 e 2060 a população com mais de 65 anos quase que duplica, passando de 85 milhões em 2008 para 151 milhões em 2060 na UE. O número de

pessoas com mais de 80 anos, aumentará ainda mais, de 22 milhões em 2008 para 61 milhões em 2060 na UE, ou seja, quase triplicará durante o período de projecção.

Gráfico 3. Pirâmide Etária – União Europeia



Fonte: Comissão Europeia, European Economy n.º 2/2009

A Comissão Europeia desenvolveu indicadores para medir, sem intuito normativo, a sustentabilidade das finanças públicas dos E.M., denominados *sustainable gap indicators* ou apenas *gap indicators*, com duas variantes, o indicador S1 e S2.

As projecções a longo prazo fornecem uma indicação importante sobre o calendário e a dimensão das mudanças económicas que resultariam do esperado envelhecimento das populações num cenário em que não se procedesse a qualquer alteração das políticas vigentes.

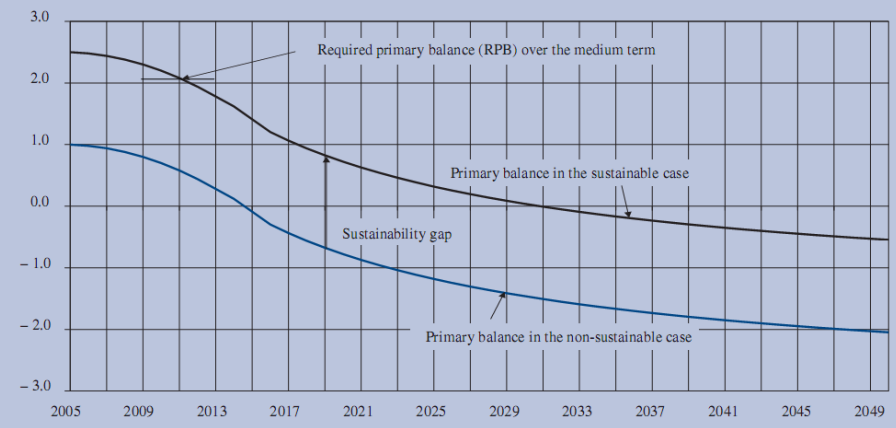
Tabela 1. Indicadores de Sustentabilidade

	Impacto na				
	Posição Orçamental Inicial		**Necessidade de Dívida em 2050**		**Variação a longo prazo do saldo primário**
S1=	Hiato do saldo primário que estabiliza a dívida	+	Ajustamento adicional necessário para atingir o objectivo de 60% do PIB em 2060	+	Ajustamento adicional necessário para financiar o aumento da despesa pública relacionada com o envelhecimento da população em 2050
S2=	Hiato do saldo primário que estabiliza a dívida	+	0	+	Ajustamento adicional necessário para financiar o aumento da despesa pública relacionada com o envelhecimento da população num horizonte infinito

Fonte: Comissão Europeia

Estes indicadores indicam qual é o aumento permanente do rácio do saldo orçamental/PIB que assegura a sustentabilidade das finanças públicas no longo prazo.

Graph I.1: **Sustainability gap and required primary balance**



NB: The graph is an illustration of the evolution for the primary balance in the 'baseline' scenario. The sustainability gap is assumed to be 1.5 % of GDP. If the country was to reach a sustainable position only through medium-term budgetary consolidation, reaching the RPB over the medium term would be sufficient.
Source: Commission services.

No Relatório EMU@10, a Comissão Europeia apresentou os resultados apurados com o indicador S2, que denominou "*sustainability gap indicator*" que mede o ajustamento orçamental imediato necessário, em percentagem do PIB, de forma a possibilitar a redução do rácio da dívida/PIB, para que a diminuição da despesa com o serviço da dívida seja transferida para o pagamento de encargos relacionados com o envelhecimento da população.

Tabela 2. Indicadores de Sustentabilidade

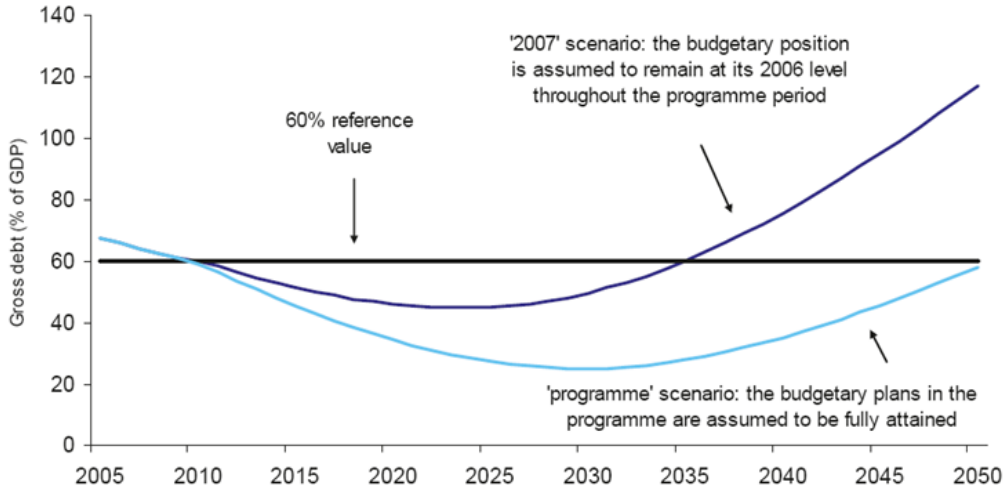
	Cenário 2007 S2			Cenário do Programa S2		
		IBP	LTC		IBP	LTC
BE	2,8	-2,5	5,3	2,5	-2,8	5,3
DE	1,8	-1,3	3,1	0,9	-2,2	3,1
EL	1,4	0,5	0,9	-0,9	-1,7	0,9
ES	2,7	-3,2	5,9	3,3	-2,7	5,9
FR	3,0	0,4	2,6	1,1	-1,6	2,6
IE	4,9	-1,1	6,0	6,1	0,1	6,0
IT	1,1	-0,8	2,0	-1,3	-3,2	2,0
CY	4,1	-4,4	8,5	6,3	-2,1	8,5
LU	8,1	-0,2	8,3	7,1	-1,2	8,3
MT	-0,6	-0,5	-0,1	-2,4	-2,3	-0,1
NL	3,9	-0,5	4,4	2,8	-1,7	4,4
AT	0,3	-0,8	1,1	-0,3	-1,3	1,1
PT	3,6	0,4	3,2	2,0	-1,2	3,2
SI	7,0	0,0	7,1	6,5	-0,5	7,1
FI	-0,5	-4,6	4,2	1,3	-2,8	4,2
EU27	2,5	-0,6	3,1	1,4	-1,7	3,1
EA	2,3	-1,1	3,4	1,2	-2,2	3,4

Fonte: Comissão Europeia
Nota: IBP – Initial Budgetary Position; LTC – Long-term budgetary cost of ageing.

O impacto é diferente para os diferentes Estados-Membros da zona euro, como se pode verificar pela análise da Tabela 2.

A situação é particularmente preocupante se for tido em conta que, se não houvesse alteração de política orçamental pelos E.M., o *stock* da dívida pública relativamente ao PIB atingiria cerca de 120% em 2050.

Gráfico 4. Evolução da Dívida
Países da Área do Euro, 2005-2050



Fonte: Comissão Europeia

A Comissão Europeia elaborou um importante relatório sobre este tema, "The long-term sustainability of public finances in the European Union" em que, para além das explicações metodológicas, apresenta no Anexo III uma avaliação da situação e das perspectivas de evolução de cada Estado-Membro, tendo-os classificado como de alto, médio e baixo risco.

O primeiro grupo, o mais pequeno, era constituído apenas por Chipre, Eslovénia, Grécia, Hungria, Portugal e a República Checa; o segundo, o mais numeroso, englobava a Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Malta e Reino Unido; finalmente, o grupo de baixo risco integrava a Áustria, Dinamarca, Eslováquia, Estónia, Finlândia, Letónia, Lituânia, Polónia e Suécia.

Portugal fora classificado como um país de alto risco em virtude dos custos orçamentais projectados relativamente ao envelhecimento da população.

Todavia, dois anos depois, de harmonia com o documento EMU@10, obra citada, tomando em conta as reformas introduzidas em vários E.M., incluindo Portugal, os grupos, apenas para a zona euro, passaram a ter a seguinte constituição:

- De alto risco: Chipre, Eslovénia e Grécia;
- De médio risco: Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Malta e Portugal;
- De baixo risco: Áustria e Finlândia

Verifica-se assim uma mudança de avaliação no sentido positivo para Portugal, tendo os restantes E.M. mantido o anterior enquadramento.

No entanto, a esperável deterioração orçamental e os aumentos na despesa pública relativamente ao PIB, a que acrescem as pressões de aumento do endividamento, em muitos E.M., incluindo Portugal, relacionadas com o envelhecimento da população, poderão conduzir a soluções restritivas com vista à manutenção da sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas.

Apesar de o quadro do Programa de Estabilidade e Crescimento, principalmente após a sua revisão de 2005, ser razoavelmente flexível para estimular a recuperação económica e o crescimento e incluir um cenário para ajustamentos futuros, a subida dos défices é

dificilmente contornável, e poderá afectar negativamente os indicadores de sustentabilidade das finanças públicas dos Estados-Membros da União.

Alguns E.M., em particular Portugal, têm que fazer um esforço acrescido para continuar a estratégia de três frentes para enfrentar as consequências económicas e orçamentais do envelhecimento: reduzir a dívida pública a um ritmo mais rápido (situação agravada com o aumento que está a ocorrer e que irá continuar em 2010), aumentar as taxas de emprego e de produtividade, e reformar o regime de pensões e os sistemas de cuidados de saúde e de assistência de longa duração.

Em Maio de 2009, o Conselho Ecofin aprovou as seguintes conclusões sobre a sustentabilidade a longo prazo e a qualidade das finanças públicas (Documento 88189/09, de 20 de Abril), elaborado pelo CPE e subscrito pelo CEF:

- A crise económica e a consequente deterioração das situações orçamentais de partida poderão acentuar a tendência de crescimento a longo prazo das despesas ligadas ao envelhecimento demográfico em relação ao PIB. Por conseguinte, as actuais perspectivas económicas adversas a curto e médio prazo tornam este desafio mais exigente;
- Uma considerável diminuição da população em idade activa e uma tendência para a descida do afluxo migratório líquido conduzirá a uma redução da mão-de-obra e do emprego com impactos negativos para o crescimento potencial;
- Prevê-se que o impacto negativo da evolução demográfica sobre o crescimento potencial anual do PIB seja superior a 1 p.p. do PIB;
- O impacto orçamental do envelhecimento será substancial em quase todos os Estados-Membros, tornando-se os seus efeitos já visíveis no decurso da próxima década;
- Com base nas actuais políticas, espera-se que a despesa pública relacionada com o envelhecimento aumente 4,7 p.p. do PIB até 2007 para a UE-27;
- A maior parte do aumento esperado refere-se a pensões, seguido de cuidados de saúde e de assistência de longa duração;
- Estima-se que a despesa pública com pensões na UE-27 aumente 2.4 p.p. durante o período 2007-2060;

- O impacto sobre as pensões varia entre os E.M. em função do grau e calendário do envelhecimento, das características específicas dos regimes nacionais de pensões e da situação dos países em relação ao processo de reformas;
- Devido sobretudo à evolução demográfica, espera-se que a despesa pública com cuidados de saúde aumente 1.5 p.p. do PIB e que a despesa pública com a assistência de longa duração aumente 1.1 p.p. do PIB durante o período compreendido entre 2007-2060 na UE-27. Entrando em linha de conta com a futura evolução dos investimentos em tecnologia, a despesa com cuidados de saúde poderá aumentar ainda mais;
- A supressão de entraves à utilização plena da mão-de-obra, com a consequente diminuição da taxa do desemprego estrutural, teria efeitos positivos tanto nos orçamentos como na actividade económica;
- A sustentabilidade a longo prazo constitui um desafio da maior importância que deverá ser adequadamente reflectido em todas as áreas de coordenação da política económica na UE;
- As reformas das pensões e dos cuidados de saúde, as reformas estruturais para reforçar o crescimento da produtividade e as reformas do mercado de trabalho, em especial para evitar uma saída precoce deste mercado e aumentar efectivamente a idade da reforma, devem ser prosseguidas;
- Nas propostas para o futuro da Estratégia de Lisboa pós-2010, a Comissão tomará em conta as suas implicações em todas as políticas pertinentes da União, nomeadamente nas migrações, nos serviços financeiros e na mobilidade transfronteira dos trabalhadores;
- A Comissão irá proceder em breve, ainda em 2009, à avaliação global da sustentabilidade das finanças públicas, dado que é com base nessa avaliação que o CPE elaborará o relatório com as projecções de longo prazo que deverão ser utilizadas pelos E.M. na definição dos objectivos orçamentais de médio prazo que integrarão as futuras actualizações dos Programas de Convergência e de Estabilidade;
- O CPE deve apresentar até ao Outono de 2012, o mais tardar, com base numa nova projecção da população europeia, a fornecer pelo Eurostat, a actualização da análise das repercussões económicas e orçamentais do envelhecimento.

2.3 A actualização do PEC de Portugal em 2009

No Capítulo V da actualização do seu programa de Estabilidade e Crescimento, Portugal seguiu a metodologia prevista no âmbito do Código de Conduta do Pacto de Estabilidade e Crescimento, designadamente os seguintes aspectos:

- As projecções utilizam as hipóteses definidas em 2005 no contexto do Grupo de Trabalho do Envelhecimento (GTE);
- As projecções de longo prazo para a despesa com pensões foram sujeitas pelo GTE ao processo de *Peer Review*, em Outubro de 2007, e consideradas na actualização em Dezembro de 2007 do PEC;
- As restantes despesas associadas ao envelhecimento da população mantêm a trajectória definida pelo GTE e Comissão em 2005.

Projecção da despesa em pensões

A projecção da despesa em pensões tem em conta os efeitos das principais medidas de reforma que incidem sobre os dois subsistemas de segurança social pública: o da Segurança Social e o da Caixa Geral de Aposentações.
Com as medidas adoptadas (factor de sustentabilidade; nova regra para a actualização das pensões; antecipação da transição para a nova fórmula de cálculo das pensões), diminui a importância das despesas com pensões no PIB, que seria de 20,8% em 2050 sem as reformas, e se estima em 16%, igualmente em 2050, em virtude das reformas introduzidas. Ocorrerá assim uma diminuição de quase 5 pontos percentuais.

Análise dos indicadores de sustentabilidade das finanças públicas

O fenómeno do envelhecimento da população portuguesa, que resulta da conjugação de baixas taxas de fertilidade com o aumento da esperança média de vida, irá muito provavelmente duplicar o rácio da população com mais de 65 anos sobre a população activa em 2050.

Por outro lado, enquanto a despesa pública em saúde e cuidados continuados cresce de forma bastante mais moderada, as despesas com a educação e com subsídios de desemprego tendem a diminuir o seu peso no PIB.

O resultado global é estimado num aumento das despesas relacionadas com o envelhecimento em cerca de 5 p.p do PIB.

Quadro 4. Sustentabilidade das Finanças Públicas

(em % do PIB)

	2005	2010	2020	2030	2050	Variação 2050-2005
Despesas relacionadas com o envelhecimento da população	24,3	24,7	25,3	26,0	29,6	5,3
Pensões	11,0	11,9	12,6	13,4	16,0	5,0
Saúde e cuidados continuados (1)	7,2	7,3	7,2	7,2	8,1	0,9
Outras (1)	6,1	5,5	5,5	5,3	5,6	-0,5
Receita de contribuições sociais (2)	9,8	9,8	9,4	9,2	9,3	-0,5

Notas: (1) De acordo com as projecções de 2005 do GTE; (2) Inclui contribuições sociais efectivas para os sistemas da Segurança Social e da Caixa Geral de Aposentações.
Fontes: Programa de Estabilidade e Crescimento 2008-2011, Portugal, actualização de Janeiro de 2009.

Os indicadores de sustentabilidade das finanças públicas obtidos para Portugal, de acordo com a metodologia da Comissão, descrita na publicação European Economy 4/2006, são os que constam do Quadro 5.

Quadro 5. Indicadores de Sustentabilidade

(em % do PIB)

	S1	IBP	DR	LTC	S2	IBP	LTC
Cenário base 2007	**1,9**	0,2	0,0	1,7	**3,6**	0,4	3,2
Cenário de médio prazo	**0,2**	-1,4	-0,1	1,7	**2,0**	-1,2	3,2

Fontes: Programa de Estabilidade e Crescimento 2008-2011, Portugal, actualização de Janeiro de 2009.

Assim, S1 traduz a estimativa do aumento permanente da receita (ou diminuição de outras rubricas da despesa) para financiar os custos associados ao envelhecimento da população, de modo a assegurar um rácio da dívida pública/PIB de 60% em 2050; S2 representa o aumento permanente da receita fiscal em percentagem do PIB (ou diminuição de outras rubricas da despesa) necessário para igualar o valor actualizado dos saldos primários futuros ao *stock* da dívida pública actual, ou seja, para respeitar a restrição orçamental num horizonte infinito; IBP (*initial budget position*) representa a posição orçamental inicial; LTC (*long term change in the primary balance*) corresponde

à alteração de longo prazo resultante da despesa associada ao envelhecimento da população; DR (*debt requirement in 2050*) representa a redução adicional da dívida necessária para atingir o objectivo de 60% do PIB em 2050.

Estes dois indicadores foram construídos para dois cenários: um tendo como referência a manutenção do saldo primário estrutural de 2007, e outro que assume o cumprimento do objectivo de médio prazo em 2010, ou seja – 0,5% do PIB para o saldo estrutural e de 2,5% do PIB para o saldo primário estrutural.

3. Conclusões

1. Os passos que estão a ser dados por Portugal no domínio da governação orçamental vão no bom caminho, devem ser prosseguidos e, se possível, acelerados. A instituição de enquadramento orçamental por programas sujeitos a tectos de despesas definidos para o horizonte temporal de cada legislatura e a melhoria do controlo da execução orçamental e da transparência, constituem elementos fundamentais para a melhoria da governação.

2. A actual crise económica e a reduzida margem de manobra orçamental tornam maior a importância e a eficácia da despesa pública em matéria de I&D, tanto mais que estudos empíricos sobre a eficiência da despesa pública em I&D e também na educação e na saúde apontam para uma grande margem para melhorias quer na zona euro, quer na União Europeia em geral. No caso português seria particularmente importante que fosse avaliado o desempenho do SIFIDE, até porque existem economistas portugueses altamente especializados nestas questões.

3. Os protocolos de cooperação, como a parceria institucionalizada internacional em ciência e tecnologia, de que é exemplo recente o laboratório ibérico de nanotecnologia, recentemente inaugurado em Braga, bem como parcerias internacionais para poder concorrer em melhores condições a projectos de I&D financiados por verbas comunitárias, constituem vias a prosseguir e potenciar.

4. Os investimentos públicos em infra-estruturas desempenham um papel importante para o crescimento económico, da competitividade e do bem-estar social, devendo ser precedidos de estudos adequados à avaliação da sua eficiência e eficácia, com vista a uma maior selectividade dos mesmos.

5. No actual contexto de dificuldades no acesso ao financiamento externo e de diferenças de custos de emissão de dívida soberana, a margem de manobra orçamental de Portugal depende muito da avaliação da sustentabilidade das finanças públicas, pelo que se torna difícil o reforço de medidas adicionais de carácter discricionário.

6. Deve ter-se a noção dos condicionalismos que o enquadramento externo nos coloca, sem perder de vista a necessidade de solidariedade acrescida para os sectores mais vulneráveis e mais prejudicados pela crise, e a necessidade de manter a determinação e o rigor para executar as reformas que melhor preparem o país para mais eficazmente aproveitar a retoma económica internacional que começa a ser anunciada.

7. Os esforços de redução do défice e da dívida pública, agora interrompidos, devem ser retomados e prosseguidos oportunamente, de forma a assegurar o regresso à estratégia de consolidação orçamental sustentada com vista a garantir a sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas.

8. Continuação e reforço das reformas estruturais em curso e utilização da política fiscal como instrumento de política anti-cíclica activa e de fomento da actividade económica, designadamente através do reforço das medidas de desburocratização.

Capítulo II. O Plano de Recuperação da Economia Europeia (PREE)

1. Antecedentes

O Plano de Relançamento da Economia Europeia surge em Novembro de 2008 {Comunicação ao Conselho Europeu – documento COM(2008) 800, de 26 de Novembro}, para responder, de forma anti-cíclica, rápida, conjugada e coordenada à crise económica, preconizando a utilização de todos os instrumentos disponíveis e tirando partido das políticas orçamentais, das reformas estruturais, dos mercados financeiros e das acções externas.

A Comissão preparou assim um plano destinado a conter a desaceleração da economia europeia e a estimular a procura e a confiança, ao mesmo tempo que procurava preservar o maior número de postos de trabalho e o funcionamento do tecido empresarial.

Como referiu a Teresa Ter-Minassian, numa recente Conferência em Lisboa subordinada ao tema "Crise, Justiça Social e Finanças Públicas", estamos perante uma crise global, que está a afectar todo o mundo, tanto os países industrializados, como os países em desenvolvimento, pelo que é indispensável uma resposta de forma global e coordenada.

Esta crise caracteriza-se pela interacção negativa entre os factores financeiros e desenvolvimentos macroeconómicos que conduziram a uma espiral descendente do PIB e do comércio mundial. Acresce que a globalização faz com que as políticas económicas nacionais provoquem externalidades para outros países, o que reforça a necessidade de melhor coordenação das políticas macroeconómicas e de serem evitadas situações de proteccionismo comercial e financeiro.

A crise nos mercados financeiros internacionais degenerou numa grave desaceleração da economia mundial, incluindo a da União Europeia. Foram por isso adoptadas medidas céleres inicialmente centradas na dotação do sistema financeiro com a liquidez necessária ao seu adequado funcionamento, a que se seguiram outras tomadas de posição colectivas para fazer face ao impacto da crise a nível da economia real.

O PREE surge na continuidade de outras iniciativas, que cronologicamente se indicam, designadamente as seguintes:

- Em 7 de Outubro de 2008 o Conselho Ecofin extraiu conclusões sobre as turbulências financeiras;
- Os Chefes de Estado e de Governo dos Estados-Membros que integram o Eurogrupo acordaram, em 12 de Outubro, na elaboração de um plano de acção coordenada para combater a crise económica;
- A Presidência do Conselho Europeu de Bruxelas, de 15 e 16 de Outubro, extraiu conclusões relativas ao reforço da regulação e supervisão dos mercados financeiros;
- O Parlamento Europeu aprovou, em 22 de Outubro, uma Resolução sobre o Conselho Europeu de 15/16 de Outubro;
- Em 29/10/08 a Comissão emitiu uma Comunicação intitulada "Da crise financeira à retoma: um quadro de acção europeia", documento COM (2008) 0706.

2. O PREE

2.1 Pilares do Plano

O PREE assenta em dois pilares. O primeiro consiste numa importante injecção de poder de compra na economia, mediante um estímulo orçamental até 200 mil milhões de euros, destinada a fomentar a procura, no pleno respeito do Pacto de Estabilidade e Crescimento. O estímulo da procura e o reforço da confiança dos consumidores e das empresas, procurando conter a espiral descendente e os riscos de uma recessão profunda e prolongada, constituem os objectivos principais deste pilar.

Para além das medidas discricionárias, o impacto dos estabilizadores automáticos (ajustamento de forma mecânica de algumas rubricas orçamentais ao nível da actividade económica, tanto do lado das receitas como das despesas) dará um contributo ainda mais importante para o relançamento económico da União, dado o facto de o peso do Sector Público da UE ser muito superior ao de diversos países, em particular dos EUA, e também de, na União Europeia, serem em geral mais elevados tanto o nível de fiscalidade como o nível de protecção social, em particular os subsídios de desemprego.

O impacto estimado do funcionamento dos estabilizadores automáticos representa, para o período 2009/10, cerca de 3,2% do PIB da União, elevando o montante global dos apoios (efeito conjunto das medidas discricionárias e do efeito dos estabilizadores automáticos) para cerca de 600 mil milhões de euros para o mesmo período.

O segundo pilar do PREE assenta na necessidade de orientar a acção comunitária de curto prazo com vista a reforçar a competitividade europeia a longo prazo, tal como é realçado na Estratégia de Lisboa, designadamente através da canalização da acção para os denominados investimentos "inteligentes". Isto é, os investimentos nas qualificações adequadas para dar resposta às necessidades futuras, tendo sido identificados como tais, os seguintes:

- Investimento na eficiência energética visando criar emprego e poupar no consumo de energia;
- Investimento em "tecnologias limpas" a fim de fomentar alguns sectores de actividade, designadamente nos sectores da construção e automóvel, procurando obter uma espécie de triplo dividendo: reduzir as emissões de CO2 e promover a segurança energética; criação de novos postos de trabalho "ambientais" e aproveitar novas oportunidades em mercados em rápido crescimento; redução da dependência energética externa;
- Investimentos em infra-estruturas e interconexões com vista a promover a eficiência e a inovação.

Os objectivos estratégicos visados neste segundo pilar que passam pela conciliação entre as medidas e acções de curto prazo e as exigências de competitividade e as necessidades do futuro, exigem a continuidade e reforço das reformas estruturais e o apoio à inovação e criação de uma economia do conhecimento. Por outro lado, este pilar remete indirectamente, dada a selectividade dos investimentos apontada, para a questão da qualidade das finanças públicas referida no capítulo anterior.

2.2 Princípio de base do PREE: solidariedade e justiça social

O princípio fundamental reside na solidariedade e na justiça social, procurando não só minorar o desemprego como reduzir os custos humanos e sociais da desaceleração económica, procurando que se evite que o seu impacto se concentre nos sectores sociais mais vulneráveis, dada a frequente ligação entre a pobreza e o desemprego.

A protecção dos postos de trabalho, o apoio aos desempregados através do Fundo Europeu de Ajustamento à Globalização e da agilização do Fundo Social Europeu, a adopção de medidas de reintegração no mercado de trabalho das pessoas em situação de desemprego de longa duração, a redução de custos, designadamente dos da energia, para as classes sociais mais vulneráveis, são algumas das propostas da Comissão neste domínio.

2.3 Condições monetárias e de crédito

Para a retoma da confiança das empresas e cidadãos e o reforço do poder de compra de ambos, era fundamental a diminuição das taxas de juro, o que se tem verificado com sucessivas reduções decididas nos últimos tempos pelo Banco Central Europeu (BCE) em relação à zona euro, ou pelo BCE em conjunto com os bancos centrais dos países fora da zona euro.

O risco sistémico no sector financeiro de muitos países, que resulta do receio de concessão de crédito às empresas, aos consumidores e mesmo interbancário, estava a repercutir na economia real os problemas do sector financeiro, afectando em partícular as PMEs e a procura de bens duradouros e aumentando o desemprego. Por seu lado, o reforço do crédito bancário às empresas e particulares dependia da estabilização dos mercados, de forma a ser assegurado que não existam bloqueamentos e que o crédito continue a fluir de forma regular para a actividade económica.

O BCE e os Bancos Centrais têm contribuído de forma coordenada para que não existam problemas de liquidez no sistema, podendo afirmar-se que a resposta da política monetária tem sido relativamente adequada, em particular a partir do momento em que os Bancos Centrais passaram a fornecer liquidez aos bancos sem limitações quantitativas. Estas decisões contribuíram para aliviar o risco de financiamento e proporcionar apoio à economia através dos bancos. Os Governos têm, em geral,

contribuído para a estabilização da situação através de medidas diversificadas que vão de injecções de capital ao funding, à aquisição de activos tóxicos, nacionalizações, empréstimos directos ou, o que constitui a medida mais generalizada, à concessão de garantias.

A nível da União Europeia a dimensão das ajudas ao sector bancário é ilustrada na Tabela 3.

Tabela 3. Intervenções públicas no sector bancário na União Europeia.
(*até ao final de Março de 2009, em % do PIB*[1])

	Injecções de Capital		Garantias sobre as Responsabilidades dos Bancos		Suporte a activos com imparidade		Suporte à liquidez do sistema bancário		Total de medidas aprovadas	Total efectivo das medidas	Garantias de Depósito (em €, caso contrário é indicado)
	Medidas aprovadas	Injecções efectivas de capital	Medidas aprovadas	Garantias concedidas	Medidas aprovadas	Suporte efectivo aos activos	Medidas aprovadas	Intervenções de liquidez efectivas			
Alemanha	4.2	1.6	18.6	7.3	3.6	0.4	0.0	NR	26.4	6.3	100%
Áustria	5.0	1.7	27.3	5.1	0.4	0.4	27.3	1.5	60.1	8.7	100%
Bélgica	4.2	5.7	70.8	16.3	5.7	5.0	NA	NR	74.6	35.3	100 000
Bulgária**	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	50 000
Chipre	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	100 000
Dinamarca**	6.1	0.3	253.0	NR	0.0	0.0	NA	NR	243.8	0.5	100%
Eslováquia	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	100%
Eslovénia	0.0	0.0	32.8	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	32.8	0.0	100%
Espanha	0.0	0.0	9.3	2.8	0.0	0.0	2.8	1.8	12.1	4.6	100 000
Estónia	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	50 000
Finlândia	0.0	0.0	27.7	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	27.7	0.0	50 000
França	1.2	0.8	16.6	3.1	2.3	0.3	0.0	0.0	20.2	4.2	70 000
Grécia	2.0	0.0	6.1	0.4	0.0	0.0	3.3	1.7	11.4	2.2	100%
Hungria**	1.1	0.1	5.9	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	7.0	0.1	100%
Irlanda	5.1	2.1	225.2	225.2	0.0	0.0	0.0	0.0	230.3	227.3	100%
Itália**	1.3	0.0	NA	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	1.2	0.0	ca. 103 000
Letónia**	1.4	0.0	10.9	2.8	0.0	0.0	10.9	6.1	23.1	8.9	50 000
Lituânia**	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	100 000
Luxemburgo	6.9	7.9	12.4	NR	0.0	0.0	0.0	0.0	19.3	18.5	100 000
Malta	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	100 000
Países Baixos	7.9	7.9	34.3	5.7	0.0	4.9	0.0	5.8	42.2	24.4	100 000
Polónia	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	50 000
Portugal	2.4	0.0	12.5	3.0	0.0	0.0	0.0	0.0	14.9	3.0	100 000
Reino Unido***	3.5	2.6	21.7	9.5	0.0	0.0	25.1	18.7	50.3	30.8	ca. 57 000
República Checa	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	50 000
Roménia	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	50 000
Suécia	1.6	0.2	48.5	8.8	0.0	0.0	0.1	0.0	50.2	8.9	50 000
União Europeia	2.6	1.5	24.7	7.8	12.0	0.5	4.3	3.0	43.6	12.8	
Área do euro	2.6	1.4	20.6	8.3	12.0	0.7	1.3	0.7	36.5	11.1	

Notas: (1) Dados a partir de 8 de Maio são provisórios. Os rácios baseiam-se nos valores do PIB de 2009 publicados nas Previsões de Primavera da Comissão Europeia. NA – não disponível, indica que o montante de ajuda não foi definido pelo Governo; NR – Não reportado, indica que o montante não foi reportado pelo Estado Membro na resposta ao questionário EFC.
Fonte: Comissão Europeia, Public Finances in EMU – 2009.

A Comissão propõe o seguinte: "Os Estados-Membros devem utilizar o substancial apoio financeiro concedido ao sector bancário a fim de promover um retorno às actividades normais de concessão de crédito e de assegurar que as reduções nas taxas de juro directoras sejam repercutidas a nível dos mutuários".

Esta é uma recomendação que tem vindo a ser acolhida por diversos países, incluindo Portugal, que recentemente criou, com esse objectivo, a figura do mediador de crédito.

O Banco Europeu de Investimento (BEI) tem vindo a proceder ao reforço das suas intervenções anuais, quer através da concessão de empréstimos, de participações, de garantias e de financiamento com partilha de risco, quer em complemento de financiamentos privados.
Por seu turno, o Banco Europeu de Reconstrução e Desenvolvimento (BERD) aumentou o nível de financiamento aos novos Estados-Membros da UE.

2.4 Política orçamental: estímulos

É consensual que, em teoria, o aumento da despesa pública tem um efeito multiplicador da actividade económica superior ao que resulta da redução de impostos e, o que é mais importante na situação actual, tem um efeito de primeira vaga (“*first round effect”)* superior ao que resulta quer da redução dos impostos quer da opção por transferências. A questão, como referem Blanchard e outros (2008) é escolher as despesas apropriadas de forma a evitar desperdícios.
Também é relativamente pacífico reconhecer que, no caso de ciclos económicos considerados normais, os estabilizadores desempenham eficazmente o seu papel de alisamento conjuntural. Todavia, em situações como a actual, seriam manifestamente insuficientes, pelo que devem ser complementados por políticas discricionárias do lado da despesa, da receita, ou de ambas.
O papel de apoio à procura interna numa situação de recessão, quando as taxas de juro já foram reduzidas significativamente, não pode ser desempenhado prioritariamente pela política monetária, devendo ser assumido pela política orçamental. A política monetária constituiu nesta batalha anti-crise a primeira linha de defesa. Cabe então à política orçamental, dentro da margem de manobra de cada país, dar o seu contributo.

Dimensão dos estímulos

A política orçamental, na actual conjuntura e no quadro da flexibilidade proporcionada pelo PEC após a sua revisão de 2005, tem um papel acrescido na estabilização das economias e no apoio à procura, devendo o estímulo orçamental ser: devidamente coordenado, adoptado em tempo oportuno, ser bem orientado para a origem dos problemas económicos, ter um carácter temporário e ser aplicado de imediato.

A dimensão dos estímulos de natureza orçamental globalmente estimada para 2009, no que concerne às políticas discricionárias, tanto do lado da receita como da despesa, era de 200 mil milhões de euros, sendo 170 da responsabilidade Estados-Membros e 30 provenientes do orçamento comunitário, o que equivale a cerca 1,5% do PIB da União. No entanto, face aos dados divulgados na recente edição "Public Finances in EMU – 2009", os montantes assumidos pelos Estados-Membros para 2009 eram apenas de 1,1% do PIB e de 0,7% para 2010. Cerca de 60% do montante dos estímulos orçamentais era proveniente do lado da receita e cerca de 40% do lado da despesa.

A estes montantes deverão, para efeitos de uma análise global, ser adicionados os montantes estimados para o impacto dos estabilizadores automáticos, anteriormente indicados e que muito provavelmente virão, pelo menos face a dados recentes que apontam para uma maior deterioração das finanças públicas de diversos E.M., a ser ultrapassados.

Tabela 4. Medidas de Estímulo Fiscal em 2009 e 2010, por Estado-Membro

Unidade: % do PIB

	2009										2010*
	Total	do qual: previsões de Outono	do qual: Orçamento para 2009	Despesa	Receita	Medidas de apoio às famílias	Medidas direccionadas p/ mercado de trabalho	Medidas de apoio às empresas	Aumento do Investimento Público	do qual: infra-estruturas públicas	**Total**
Alemanha	1.4	0.3	1.4	0.6	0.8	0.9	0.1	0.0	0.4	0.0	1.9
Áustria	1.8	0.2	1.6	0.4	1.4	1.1	0.2	0.3	0.2	0.1	1.8
Bélgica	0.4	0.0	0.0	0.2	0.2	0.1	0.1	0.0	0.2	0.1	0.4
Bulgária**	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Chipre	0.1	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Dinamarca**	0.4	0.0	0.0	0.3	0.1	0.0	0.0	0.1	0.3	0.2	0.8
Eslováquia	0.1	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0
Eslovénia	0.6	0.0	0.0	0.5	0.1	0.0	0.1	0.3	0.2	0.0	0.5
Espanha	2.3	1.2	1.2	1.0	1.3	0.3	0.0	1.1	0.9	0.0	0.6
Estónia	0.2	0.0	0.1	0.2	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0	0.0	0.3
Finlândia	1.7	0.9	0.9	0.6	1.1	0.9	0.2	0.2	0.3	0.0	1.7
França	1.0	0.0	0.0	0.7	0.3	0.2	0.1	0.4	0.3	0.1	0.1
Grécia	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Hungria**	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Irlanda	0.5	0.5	0.5	0.3	0.2	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0	0.5
Itália**	0.0	0.0	0.0	0.2	-0.2	0.2	0.0	-0.2	0.0	0.0	0.0
Letónia**	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Lituânia**	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Luxemburgo	1.2	1.2	1.2	0.1	1.2	1.2	0.0	0.0	0.0	0.0	1.4
Malta	1.6	0.0	1.6	1.3	0.3	0.3	0.0	0.1	1.3	0.7	1.6
Países Baixos	0.9	0.3	0.3	0.4	0.5	0.3	0.1	0.1	0.4	0.2	1.0
Polónia	1.0	0.8	1.0	0.3	0.7	0.6	0.0	0.1	0.3	0.3	1.5
Portugal	0.9	0.1	0.1	0.9	0.0	0.1	0.2	0.3	0.4	0.3	0.1
Reino Unido***	1.4	0.1	1.4	0.4	1.0	1.2	0.0	0.0	0.2	0.0	0.0
República Checa	1.0	0.0	0.9	0.5	0.5	0.0	0.5	0.1	0.4	0.4	0.5
Roménia	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Suécia	1.4	1.0	1.0	0.6	0.8	0.6	0.5	0.0	0.3	0.2	1.6
União Europeia	1.1	0.3	0.7	0.5	0.6	0.5	0.1	0.2	0.3	0.1	0.7
Área do euro	1.1	0.3	0.6	0.5	0.5	0.4	0.1	0.2	0.3	0.1	0.8

Notas: * Os valores de 2010 representam a variação face aos valores de 2008. Inclui medidas permanentes com efeito em 2009 e considera também o efeito líquido destas medidas em 2010. **As medidas na Bulgária estão condicionadas à melhoria dos desequilíbrios macroeconómicos. Para todos é assumida uma posição fiscal neutra. A Dinamarca decidiu recentemente adiar por um ano a introdução de "contribuição especial para pensões" obrigatória. Como o sistema de pensões não integra o sector das Administrações Públicas e a contribuição é dedutível, este adiamento melhorará o saldo orçamental. A Hungria, Itália, Lituânia e Letónia adoptaram pacotes fiscais de resposta à crise, mas o seu impacto é considerado neutro ou redutor do défice. *** As medidas anunciadas pelo Reino Unido afectam os anos financeiros de 2008/09 e 2009/10. Estas medidas foram atribuídas, na medida possível, de acordo com o seu impacto nos anos de 2009 e 2010. As medidas mais recentes, anunciadas em Abril de 2009, não foram incluídas nos cálculos.

Fonte: Comissão Europeia, Public Finances in EMU – 2009.

A dimensão do estímulo orçamental a disponibilizar por cada Estado-Membro deverá tomar em consideração as situações de partida, em termos de saldo orçamental e de nível da dívida pública relativamente ao PIB, que são obviamente muito diferentes entre os Estados-Membros.

Nesta área a Comissão sublinha que "os Estados-Membros que tiraram partido dos períodos de conjuntura favorável para alcançar uma situação mais sustentável das finanças públicas e melhorar a sua competitividade dispõem actualmente de uma maior margem de manobra. Em relação aos Estados-Membros, em especial os não participantes na área do euro, que se confrontam com desequilíbrios internos e externos

significativos, a política orçamental deve visar essencialmente a correcção desses desequilíbrios".

Princípios a que deve obedecer o estímulo orçamental

Para além de dever ser estabelecido de forma criteriosa, o estímulo orçamental deve respeitar os seguintes princípios:

- Ser oportuno, temporário, bem orientado e coordenado;[27]
- Associar instrumentos ligados às receitas e às despesas;
- Ser conduzido no quadro do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC);
- Ser acompanhado por reformas estruturais que apoiem a procura e promovam a capacidade da economia.

No que respeita ao primeiro princípio, importa especificar as suas diversas componentes integradoras. Assim, no que diz respeito à oportunidade, os pacotes nacionais de estímulo orçamental devem ser orientados para propiciar um apoio rápido (idealmente imediato) à actividade económica na fase de redução da procura. Um eventual atraso pode gerar perversidades de uma intervenção desnecessária, ou mesmo desaconselhável, dado que a recuperação económica já estará em curso.

Quanto à natureza temporária e reversível, pretende-se evitar uma deterioração das situações orçamentais, o que prejudicaria a sustentabilidade das finanças públicas e requereria, eventualmente, um financiamento através de aumentos continuados e sustentados de impostos no futuro.

No que concerne à boa orientação, esta deve ser centrada na origem dos problemas económicos, ou seja, para os aumentos do desemprego, para as restrições de crédito às empresas e cidadãos, ao apoio às reformas estruturais, dado que só assim será possível maximizar os efeitos de recursos orçamentais limitados no processo de estabilização.

Finalmente, e no que respeita ao requisito da coordenação, devem multiplicar-se e ampliar-se os efeitos de sinergias, e evitar repercussões negativas, através de adequada coordenação das acções.

[27] Este primeiro bloco de princípios é conhecido pelos 3 "t", ou seja, "*timely, temporary, targeted"*.

Como é amplamente reconhecido, as despesas públicas de natureza discricionária têm um impacto positivo mais forte sobre a procura do que as reduções de impostos, dado que uma redução de impostos pode reflectir-se em alguns casos em aumentos de poupança e não em aumentos de despesa. Por outro lado, é mais fácil limitar no tempo as reduções de tributação do que tornar alguns aumentos de despesa reversíveis, designadamente aumentos de salários, aumentos de subsídios, etc.

A Comissão enumerou as classes de medidas que poderiam ser ponderadas pelos Estados-Membros e que são as seguintes:

- Despesas públicas que tenham um impacto imediato na procura, designadamente as transferências para os desempregados ou famílias de baixos rendimentos;
- Projectos de investimentos públicos que possam beneficiar PMEs;
- Reforço das verbas afectas a infra-estruturas ou ao combate às alterações climáticas;
- Garantias e bonificações de taxas de juro, a fim de compensar os prémios de risco excepcionalmente elevados, visando fazer face às dificuldades de tesouraria de muitas empresas e particulares;
- Incentivos financeiros canalizados para a adaptação das economias aos desafios de longo prazo, tais como a protecção ambiental e a eficiência energética;
- Descida das quotizações para a segurança social a cargo da entidade empregadora;
- Redução dos impostos sobre os rendimento de trabalho por conta de outrem, em particular dos trabalhadores com salários baixos;
- Redução temporária da taxa normal do IVA.

Um documento recente do FMI (*Fiscal Policy for the Crisis*, de Blanchard e outros, obra citada) constitui uma excelente análise dos temas abrangidos pelo PREE. Uma das partes do documento está centrada sobre as medidas de estímulo orçamental do lado das reduções de tributação, procurando identificar e classificar quais são as medidas consideradas positivas e adequadas a uma rápida resposta à crise e as que são de evitar,

em particular as amnistias fiscais, a isenção ou redução da tributação das mais-valias e o aumento do prazo de reporte de prejuízos para anos anteriores (*carry-back losses*).

Uma questão que tem suscitado algumas críticas é a da compatibilização da política orçamental dos E.M. com o Pacto de Estabilidade e Crescimento Revisto (PECr). A Comissão defende que a política orçamental deve ser conduzida no quadro do PEC dado que, com a revisão do Pacto efectuada em 2005, as condições de natureza cíclica passaram a ter um enquadramento mais adequado, proporcionando uma maior flexibilidade nos períodos difíceis, tal como o que estamos a atravessar.

Relativamente aos Estados-Membros que vinham já ultrapassando o valor de referência de 3% do PIB, ou que o passaram a ultrapassar em virtude da crise, as medidas correctivas deverão ser tomadas num horizonte temporal consistente com o relançamento das respectivas economias, havendo assim coerência com os procedimentos do PEC que garantem que os défices excessivos serão corrigidos em tempo oportuno, contribuindo para a sustentabilidade a longo prazo das situações orçamentais.

Nesse sentido, e tomando em linha de conta as diferenças dos factores relevantes das economias e das margens de manobra, foram abertos novos processos de défices excessivos ao Reino Unido e à Hungria, tendo sido alargado o prazo para a correcção da situação no primeiro caso, e mantido o prazo anteriormente definido, no último.

Mais recentemente foram abertos processos de défices excessivos à Espanha, França, Grécia e Irlanda, tendo sido fixados prazos para a correcção que variam entre 2010 e 2013, conforme os factores relevantes apreciados e tomados em consideração.

Em virtude da deterioração das finanças públicas de outros E.M., é seguro que novos procedimentos serão abertos até ao final do ano, devendo o PEC ser aplicado, como nas situações anteriormente referidas, de forma criteriosa, de modo a assegurar estratégias credíveis de política orçamental a médio prazo..

A questão da deterioração da situação das finanças públicas da maioria dos E.M. será referida, com mais detalhe, no ponto 3 deste capítulo.

Os Estados-Membros que estão a aplicar medidas anti-cíclicas deveriam apresentar a actualização dos respectivos programas de convergência ou de estabilidade até finais de 2008, mas alguns, incluindo Portugal, só puderam satisfazer essa obrigação no início de 2009.

A Comissão apreciou as medidas de estímulo orçamental e os programas de convergência e estabilidade baseados nas previsões e emitiu orientações sobre as medidas adoptadas pelos E.M., as quais integram o Relatório *Public Finances in EMU 2009*, que é particularmente dirigido à problemática da crise[28].

A Comissão efectuou a sua apreciação com base nos seguintes objectivos:

- Necessidade de ser assegurada a natureza de reversibilidade das medidas que contribuem para o aumento dos défices a curto prazo;
- Melhoria das políticas orçamentais a médio prazo, através do reforço dos enquadramentos e regras nacionais no domínio orçamental;
- Garantia da sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas, em especial através das reformas que contribuam para conter o aumento das despesas relacionadas com o envelhecimento da população.

A apreciação da Comissão foi em geral positiva, concluindo que os E.M. adoptaram medidas de estímulo que seguiam largamente os princípios preconizados no PREE, embora existissem, nalguns casos, dúvidas sobre a efectividade de algumas medidas.
Relativamente a Portugal, a Comissão opina que o pacote de estímulos está alinhado com o PREE e que as medidas são oportunas, orientadas e, na maioria dos casos, limitadas no horizonte temporal de aplicação.
Os estímulos monetários e orçamentais são os elementos essenciais para o relançamento a curto prazo. No entanto, as reformas estruturais não deverão ser ignoradas, dado que podem, nalguns casos, contribuir também para o fomento, a curto prazo, da procura agregada. Acresce que as reformas estruturais são importantes e, em certos casos, mesmo indispensáveis, para reforçar a capacidade de ajustamento da economia necessária para garantir um rápido relançamento.
Igualmente, as reformas estruturais da Estratégia de Lisboa, com as adequadas adaptações ao actual contexto, poderão reforçar a capacidade de resistência da economia e a sua flexibilidade.

[28] Este é o 10° relatório sobre Finanças Públicas na União Económica e Monetária e o tema base é: "*The fiscal costs of financial crisis: past evidence and implications for today's crisis. Public finances in booms and busts"*.

Com esse objectivo em vista, os E.M. devem ponderar a adopção das seguintes medidas:

- Apoio do poder de compra dos consumidores através de um melhor funcionamento dos mercados;
- Afrontamento imediato dos problemas de competitividade através da melhoria da ligação entre os mecanismos de fixação dos salários e a evolução da produtividade;
- Apoio ao emprego;
- Mobilidade no mercado de trabalho;
- Redução da carga administrativa e burocrática incidente sobre as empresas.

2.5 Acções nos domínios prioritários da Estratégia de Lisboa

Os quatro domínios prioritários da Estratégia de Lisboa são: os cidadãos, as empresas, as infra-estruturas e a energia, e a investigação e a inovação.

Para alcançar o máximo de benefícios e concretizar os objectivos do PREE é necessário assegurar uma estreita articulação entre o estímulo orçamental e as acções naqueles 4 domínios.

A Comissão apresentou, em 28/01/2009, relatórios individuais respeitantes a cada E.M. que incluem propostas de recomendações no âmbito do pacote anual da Estratégia de Lisboa.

O primeiro domínio, relativo aos cidadãos, abrange as acções visando a prossecução de políticas de inclusão activa e de protecção social adequada a incentivar o trabalho, ao mesmo tempo que preserva o poder de compra.

Os dois vectores fundamentais destas acções são o lançamento de uma iniciativa europeia de apoio ao emprego em que o FSE e o Fundo Europeu de Ajustamento à Globalização têm relevante importância no seu financiamento, e a criação de condições de procura do factor trabalho, designadamente através da redução das contribuições para a segurança social a cargo da entidade empregadora, em particular relativamente aos trabalhadores com menores salários, a introdução de soluções inovadoras (cheques-serviço, subsídios temporários de contratação, etc.) e a redução das taxas do IVA

aplicáveis a determinados serviços de trabalho intensivo, recentemente aprovada pelo Conselho Ecofin.

No que concerne ao segundo domínio, o das empresas, abrange-se um alargado leque de acções, designadamente:

- Acesso ao financiamento bancário;
- Redução da carga burocrática e administrativa que recai sobre as empresas, em particular sobre as PMEs;
- Promoção do espírito empresarial;
- Redução do prazo de pagamento aos fornecedores das facturas processadas ao Estado e Serviços Públicos;
- Redução das taxas aplicáveis aos pedidos e à manutenção de patentes;
- Simplificação do processo de tomada de decisões em matéria de auxílios estatais.

Relativamente às infra-estruturas e energia, encontramos aqui um domínio em que, no caso de Portugal, existe uma grande diversidade de opiniões quanto às prioridades, pelo menos face ao número de manifestos surgidos nos últimos tempos, em que a questão das apostas estratégicas tarda em ser consensual.

A Comissão identificou e, de certo modo, sugeriu que fossem ponderadas as seguintes acções:

- Investimentos direccionados para a poupança, segurança, e aumento da eficiência energéticas e redução das alterações climáticas, designadamente em edifícios, iluminação, aquecimento e arrefecimento, veículos e maquinaria;
- Investimentos em infra-estruturas, em especial nos modos de transporte favoráveis ao ambiente, que sejam parte integrante das redes transeuropeias de alta-velocidade;
- Investimentos nas redes TIC de alta velocidade;
- Inter conexão das redes transeuropeias de energia e de infra-estruturas de banda larga;
- Proposta de redução da taxa de IVA para produtos ecológicos.

Para colaborar no financiamento desses projectos, a Comissão propôs: a mobilização adicional de 5 mil milhões provenientes do Orçamento Geral da UE para projectos no domínio das inter conexões das redes europeias de energia e das infra-estruturas de banda larga; aceleração da execução dos fundos estruturais e reforço do pré-financiamento dos programas comunitários; lançamento de propostas de projectos das redes transeuropeias de transportes no montante de 500 milhões de euros; reforço de financiamento do BEI para investimentos nos domínios das alterações climáticas, segurança energética e infra-estruturas num montante máximo de 6 mil milhões de euros; mobilização de financiamentos do BERD ao sector privado em 5 mil milhões de euros para investimentos nos domínios da eficiência energética, redução das alterações climáticas, financiamento das autarquias e de outros serviços de infra-estruturas.

É no último domínio, o da investigação e inovação, que podem ocorrer movimentos contraditórios. Por um lado, a crise financeira e a consequente carência de recursos financeiros, quer públicos, quer privados, pode provocar algum atraso em investimentos em I&D e educação. Por outro, todavia, tem-se assistido nos últimos tempos a uma grande concorrência entre os E.M. a nível dos incentivos fiscais e financeiros a conceder aos investidores.

A Comissão sugeriu aos E.M. o aumento do investimento em I&D, na inovação e na educação. Trata-se de domínios em que Portugal tem vindo a acompanhar algumas das boas práticas a nível europeu e mesmo mundial.

Assim, no que respeita aos apoios à investigação e desenvolvimento, em Portugal o Governo que tinha reposto e ampliado um sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE) pela Lei 40/2005, de 3 de Agosto, aumentou recentemente, pela Lei nº 10/2009, de 10 de Março, a dimensão dos incentivos, com efeitos com início a 1 de Janeiro.

Outros países têm tomado o mesmo tipo de acções, tendo alguns deles ido mais longe que Portugal, tal como é indicado no capítulo IV relativo à globalização.

A Comissão publicou recentemente um importante estudo sobre a eficiência da despesa pública no apoio às actividades de investigação e desenvolvimento (*Economic Papers* 376, de Abril de 2009) em que, com base no período 2000-2004 e utilizando diversas metodologias e ferramentas, aponta a Alemanha, Finlândia e Holanda, na UE, e os EUA, Japão e Suíça, fora da UE, como os que apresentam melhores indicadores. Será

interessante seguir nos próximos anos a actualização do estudo para avaliar em que medida o SIFIDE produziu os resultados que se pretendiam.

Como já referido anteriormente, a Comissão preconiza igualmente o apoio à inovação da indústria transformadora, em especial no sector da construção e no sector automóvel, que se viram e vêem confrontados com quebras significativas da procura e que, por isso mesmo, constituem uma janela de oportunidade para uma reorientação para uma "economia verde". Nesse sentido a Comissão propôs o lançamento de 3 importantes parcerias entre os sectores público e privado:

- Iniciativa europeia a favor dos automóveis respeitadores do ambiente, co-financiada pela Comunidade, pelo BEI, pelo sector automóvel e pelos E.M., dispondo uma verba global de, pelo menos, 5 mil milhões de euros;
- Iniciativa europeia a favor dos "edifícios eficientes em termos energéticos", com uma verba estimada de mil milhões de euros;
- Iniciativa a favor da "fábrica do futuro", dispondo de uma verba estimada de 1,2 mil milhões de euros, com o objectivo de ajudar os fabricantes europeus, especialmente as PMEs, a adaptarem-se às pressões concorrenciais globais, mediante o reforço da base tecnológica do sector transformador da União.

O desenvolvimento de uma estratégia de banda larga visando uma cobertura total pela Internet de alta velocidade até 2010 e a promoção de investimentos em redes de fibra óptica, constituem domínios prioritários que disporão de um montante adicional de mil milhões de euros.

2.6 Procura de soluções globais

O PREE, que constitui um dos elementos da contribuição da UE para uma cooperação internacional mais estreita no domínio da macroeconomia, tem sido bastante criticado, antes e depois da reunião do G-20 em Londres, particularmente por parte dos EUA[29], por ser considerado pouco ambicioso e prever um montante de estímulos orçamentais algo reduzidos.

[29] Ver por exemplo as críticas de Lawrence Summers, da equipa do Presidente Obama e Paul Krugman, prémio Nobel da Economia em 2008.

Em todo o caso, tem sido preocupação consistente da União Europeia que a resposta à desaceleração económica deve ser coordenada com os parceiros internacionais, quer com os países desenvolvidos, quer com as economias emergentes, e com os organismos internacionais (FMI, BM, OCDE, G20, G8, etc.).

3. A situação das finanças públicas na União Europeia

As finanças públicas são um motor essencial do relançamento económico da União Europeia num contexto de uma recessão profunda e demorada e de dificuldades a nível do crédito, atribuindo assim um papel particularmente relevante à política orçamental.

No contexto da maior crise económica mundial desde a Grande Depressão de 1930 era incontornável e inevitável uma deterioração das finanças públicas da generalidade dos países em que se incluem, obviamente, todos os que integram a União Europeia.

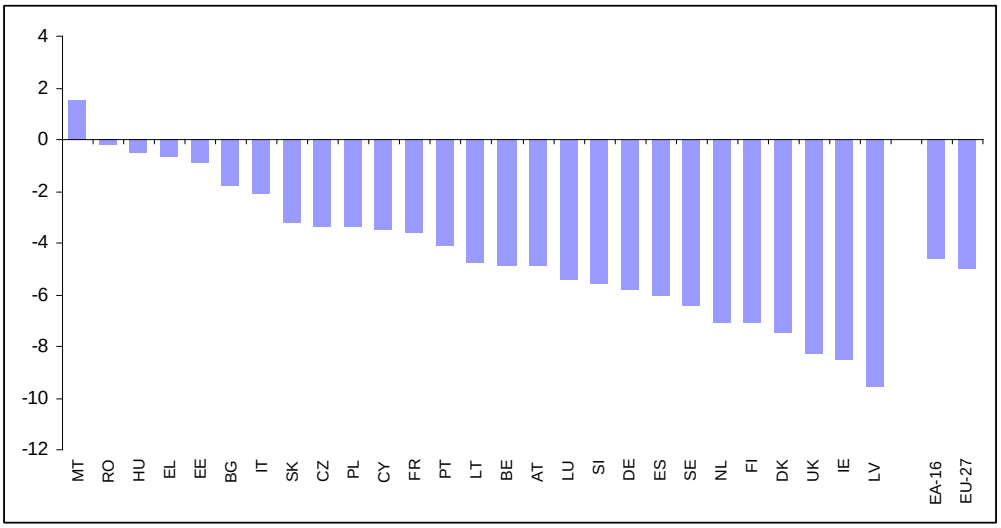
Existe, porém, uma elevada heterogeneidade entre os vários países no que se refere à margem de manobra para implementar medidas orçamentais discricionárias de forma relevante, dado que aquela depende essencialmente da avaliação da sustentabilidade das finanças públicas, do acesso ao financiamento externo e da diferenciação dos custos da emissão da dívida soberana.

Acontece que as previsões do PIB apontam, segundo as previsões da Comissão, para uma redução de 4% em 2009, devendo continuar ligeiramente negativas em 2010 (menos 0,1%).

A nível das contas públicas da União Europeia estima-se que venham a traduzir-se numa deterioração média de 5% entre 2008 e 2010. O Gráfico 5 reporta a evolução esperada, segundo a Comissão Europeia, para os saldos orçamentais de cada um dos países, entre 2008 e 2010.

Gráfico 5. Evolução esperada para os Saldos Orçamentais.

Diferença entre 2008 e 2010 em pontos percentuais do PIB



Fonte: Comissão Europeia, Public Finances in EMU – 2009.

A situação reportada nos Programas de Convergência e Estabilidade aponta para uma significativa deterioração ao da situação, tanto do lado do défice como, principalmente, do lado da dívida.

Tabela 5. Situação Orçamental de acordo com as actualizações dos Programas de Estabilidade e Crescimento 2008-2009

	Crescimento Real do PIB				Saldo Orçamental				Saldo Estrutural				Dívida Pública			
	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010
Alemanha	2.5	1.3	-2.25	2.25	-0.2	0.0	-3.0	-4.0	-0.9	-0.8	-2.5	-3.4	65.1	65.5	68.5	70.5
Áustria	3.1	1.8	-2.2	0.5	-0.5	-0.4	-3.5	-4.7	-1.7	-1.6	-3.1	-3.9	59.4	62.5	68.5	73.0
Bélgica	2.8	1.1	-1.9	0.6	-0.2	-1.2	-3.4	-4.0	-1.3	-2.0	-2.4	-2.6	84.0	89.6	93.0	95.0
Bulgária	6.2	6.5	4.7	5.2	0.1	3.0	3.0	3.0	2.9	2.6	3.2	3.6	18.2	15.4	15.4	15.3
Chipre	4.4	3.8	2.1	2.4	3.4	1.0	-0.8	-1.4	3.4	0.7	-0.8	-1.2	59.4	49.3	46.8	45.4
Dinamarca	1.6	0.2	-0.2	0.7	4.5	3.0	0.0	-1.2	3.7	4.0	2.6	1.7	26.3	30.3	27.9	26.3
Eslováquia	10.4	6.4	2.4	3.6	-1.9	-2.2	-3.0	-2.9	-4.2	-3.8	-4.4	-3.5	29.4	27.6	31.4	32.7
Eslovénia	6.8	3.5	-4.0	1.0	0.5	-0.9	-5.1	-3.9	-1.6	-2.9	-4.1	-2.3	23.4	22.8	30.5	34.1
Espanha	3.7	1.2	-1.6	1.2	2.2	-3.4	-5.8	-4.8	1.6	-3.5	-4.7	-3.4	36.2	39.5	47.3	51.6
Estónia	6.3	-2.2	-3.5	2.6	2.7	-1.9	-1.7	-1.0	-0.1	-2.4	-0.1	0.4	3.5	3.7	3.7	3.5
Finlândia	4.5	2.6	0.6	1.8	5.3	4.4	2.1	1.1	4.5	3.7	2.4	1.7	35.1	32.4	33.0	33.7
França (1)	2.2	1.0	0.2	2.0	-2.7	-2.9	-3.9	-2.7	-2.9	-2.6	-3.0	-1.9	63.9	66.7	69.1	69.4
Grécia	4.0	3.0	1.1	1.6	-3.5	-3.7	-3.7	-3.2	-4.4	-4.5	-4.3	-2.8	94.8	94.6	96.3	96.1
Hungria	1.1	1.3	-0.9	1.6	-5.0	-3.4	-2.6	-2.5	-4.9	-3.5	-1.8	-1.6	65.8	71.1	72.5	72.2
Irlanda	6.0	-1.4	-4.0	-0.9	0.2	-6.3	-9.5	-9.0	-1.7	-6.2	-8.1	-7.4	24.8	40.6	52.7	62.3
Itália	1.5	-0.6	-2.0	0.3	-1.6	-2.6	-3.7	-3.3	-2.5	-2.9	-2.7	-2.0	104.1	105.9	110.5	112.0
Letónia	10.3	-2.0	-5.0	-3.0	0.1	-3.5	-5.3	-4.9	-3.3	-5.1	-4.9	-3.3	9.5	19.4	32.4	45.4
Lituânia	8.9	3.5	-4.8	-0.2	-1.2	-2.9	-2.1	-1.0	-2.6	-4.9	-1.8	0.1	17.0	15.3	16.9	18.1
Luxemburgo	5.2	1.0	-0.9	1.4	3.2	2.0	-0.6	-1.5	1.6	1.5	0.6	0.4	7.0	14.4	14.9	17.0
Malta	3.7	2.8	2.2	2.5	-1.8	-3.3	-1.5	-0.3	-2.4	-3.7	-1.7	-0.2	62.2	62.8	61.9	59.8
Países Baixos	3.5	2.25	1.25	2.0	0.3	1.2	1.2	0.8	-0.1	0.8	1.0	1.1	45.7	42.1	39.6	38.0
Polónia	6.7	5.1	3.7	4.0	-2.0	-2.7	-2.5	-2.3	-2.5	-3.1	-2.5	-1.9	44.9	45.9	45.8	45.5
Portugal	1.9	0.3	-0.8	0.5	-2.6	-2.2	-3.9	-2.9	-2.7	-2.0	-3.0	-1.8	63.6	65.9	69.7	70.5
Reino Unido (1) (2)	3.0	-0.25	-0.50	2.0	-2.8	-5.5	-8.2	-7.1	-3.2	-5.3	-7.2	-6.2	43.2	52.9	60.5	65.1
República Checa	6.6	4.4	3.7	4.4	-1.0	-1.2	-1.6	-1.5	-1.7	-1.9	-1.7	-1.3	28.9	28.8	27.9	26.8
Suécia	2.7	1.5	1.3	3.1	3.6	2.8	1.1	1.6	2.2	2.8	1.9	2.1	40.6	35.5	32.2	28.3
União Europeia (3)	3.0	1.1	0.1	1.5	-0.9	-2.0	-3.8	-3.5	-1.5	-2.3	-3.1	-2.7	58.6	61.4	65.4	67.2
Área do euro	2.7	1.0	-1.2	1.2	-0.7	-1.6	-3.4	-3.3	-1.3	-2.0	-2.7	-2.4	66.1	67.8	71.4	73.1

Notas: (1) Dados retirados do cenário pessimista dos PEC; (2) Anos financeiros (terminam em Março); (3) Os valores agregados da União Europeia relativos às actualizações dos Programas de Estabilidade e Crescimento não reflectem os dados da Roménia devido à falta de informação reportada pelo Estado Membro.

Fonte: Comissão Europeia, Public Finances in EMU – 2009.

Importa sublinhar que a deterioração a nível do défice, dado o mix de soluções adoptadas pelos E.M., é imputável tanto à despesa, como à receita, sendo a importância relativa da deterioração bastante heterogénea e profundamente ligada à situação de partida de cada um.

Tabela 6. Receitas e Despesas

unidade: % do PIB

	Receitas				Despesas			
	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010
Alemanha	43.9	43.7	43.5	42.3	44.2	43.9	48.2	49.0
Áustria	47.9	47.6	47.0	47.3	48.5	48.6	51.6	52.1
Bélgica	48.1	48.4	48.5	48.2	48.3	49.8	52.9	54.3
Bulgária	41.6	41.4	40.8	40.9	41.5	37.4	39.5	39.3
Chipre	46.4	45.6	44.1	44.1	42.9	44.0	44.4	45.0
Dinamarca	55.4	54.8	52.8	53.4	50.9	51.8	55.0	57.0
Eslováquia	32.7	32.1	32.2	32.1	34.4	34.9	38.3	39.4
Eslovénia	42.9	41.6	41.7	41.6	42.4	43.6	47.7	48.6
Espanha	41.0	36.8	36.4	36.9	38.8	40.5	45.2	47.1
Estónia	38.2	36.5	38.2	38.4	35.5	40.9	45.0	47.3
Finlândia	52.6	52.3	52.0	51.3	47.3	48.3	52.8	54.3
França	49.7	49.6	49.4	49.9	52.3	52.7	55.6	56.4
Grécia	40.0	39.9	40.8	40.0	43.7	44.9	45.3	45.2
Hungria	44.9	45.5	46.1	46.4	49.7	49.9	50.8	52.0
Irlanda	35.7	33.7	33.7	33.9	35.7	41.0	45.8	49.1
Itália	46.6	46.4	46.5	46.5	47.9	48.8	51.2	51.1
Letónia	37.6	36.0	34.1	34.7	35.9	39.5	46.8	49.8
Lituânia	33.9	33.9	34.8	36.0	34.9	37.2	39.5	42.7
Luxemburgo	41.0	43.6	44.0	42.9	37.2	40.7	44.2	45.7
Malta	40.4	40.7	41.1	41.2	42.6	45.3	44.4	44.8
Países Baixos	45.6	46.8	46.1	45.6	45.3	45.4	48.3	50.2
Polónia	40.0	39.6	40.2	40.3	42.1	43.1	46.1	46.8
Portugal	43.1	44.2	42.6	42.4	45.7	45.9	48.9	48.7
Reino Unido	42.6	41.8	41.4	41.6	44.0	47.7	50.5	52.4
República Checa	41.6	40.7	40.7	41.1	42.6	42.4	45.9	47.6
Roménia	34.0	32.7	32.2	32.5	36.6	38.5	38.5	38.9
Suécia	56.4	55.1	53.0	52.7	52.5	53.1	56.6	57.3
União Europeia	45.1	44.5	44.3	44.1	45.7	46.8	50.1	51.1
Área do euro	45.5	44.8	44.7	44.4	46.1	46.6	50.1	51.0

Fonte: Comissão Europeia, Public Finances in EMU – 2009.

4. Conclusões

1. A composição das propostas de estímulo orçamental tem reflectido em todo o mundo diferentes opiniões de natureza política, ideológica ou conceptual, designadamente sobre o peso relativo da redução de impostos ou aumento da despesa pública no pacote global de cada país, ou grupo de países, sobre o tipo de projectos de infra-estruturas a lançar, dado o *trade-off* entre o impacto de curto prazo e o potencial de crescimento da economia no médio prazo, sobre a reversibilidade ou não reversibilidade das medidas adoptadas.

2. O pacote de estímulos de Portugal recebeu uma apreciação e avaliação globalmente positiva, da parte da Comissão, tal como referido anteriormente. A dimensão da componente discricionária é estimada em 0,9% do PIB e 0,1% do PIB, em 2009 e 2010, respectivamente, em que cerca de metade é proveniente do investimento público, predominantemente orientado para as infra-estruturas.

3. O reforço dos apoios às actividades de I&D dos últimos quatro anos vem no bom caminho, correspondendo e competindo com as medidas adoptadas por outros parceiros, para além de preconizadas no próprio PREE. Importará fazer o acompanhamento do desempenho e da análise de eficiência, a nível de resultados obtidos, com vista a um eventual reforço dos incentivos, se for caso disso.

4. A margem de manobra de Portugal é limitada a nível de medidas adicionais de carácter discricionário, dado o previsível e substancial aumento do défice estrutural das administrações públicas, quer face à revisão da estimativa do governo para 2009, quer tendo em conta as revisões, ligeiramente mais negativas, da generalidade dos Organismos Internacionais.

Capítulo III. As receitas provenientes da tributação do rendimento, consumo e património

1. Evolução das Receitas Fiscais

No período compreendido entre 1995 e 2007 as receitas fiscais e as contribuições obrigatórias para a Segurança Social registaram uma taxa de crescimento média anual de 7,2%, a qual excedeu em cerca de 1,2 pontos percentuais (p.p.) a taxa de crescimento média anual do PIB a preços correntes que, no mesmo período, se situou nos 5,6%. Esta taxa média de crescimento oculta, no entanto, diferenças assinaláveis no comportamento dos diversos impostos.

Com efeito, enquanto a receita dos impostos sobre o património cresceu a uma média anual de 9,5%, associada ao comportamento muito favorável quer dos impostos sobre as transmissões de imóveis (Sisa e IMT) quer dos impostos anuais sobre o património (Contribuição Autárquica e IMI) que registaram taxas médias de crescimento superiores a 10%, e as contribuições obrigatórias para a Segurança Social e as receitas dos impostos directos cresceram, ambos, à taxa média anual de 7,2%, os impostos indirectos, apesar do comportamento das receitas do IVA (que cresceram à taxa de 7,4%), registaram uma evolução mais moderada, influenciado, sobretudo, pela evolução verificada nas receitas dos impostos especiais sobre o consumo.

Quadro 6. Evolução da Receita

Taxas de crescimento médias anuais

	1995-2007 (%)	Dif. face ao PIB (p.p.)
Impostos Directos	**7,2**	**1,7**
Sobre o rendimento	**7,0**	**1,4**
IRS	5,8	0,3
IRC[1]	9,6	4,0
Imposto do selo sobre salários		
Sobre o património	**9,5**	**3,9**
Imposto sobre sucessões e doações	-13,6	-19,2
IMI / Contribuição Autárquica	10,5	4,9
IMT / Sisa	10,2	4,7
Imposto do selo sobre transacções de imóveis	7,1	1,5
Impostos indirectos	**6,1**	**0,5**
IVA	7,4	1,9
Imposto sobre tabaco	3,4	-2,2
Impostos sobre álcool e bebidas alcoólicas	2,7	-2,9
Imposto sobre produtos petrolíferos	3,4	-2,1
Imposto do selo (restante)	6,2	0,6
Impostos sobre as vendas de veículos	5,0	-0,5
Outros impostos sobre veículos	8,6	3,1
Impostos alfandegários	-1,1	-6,7
Outros	5,9	0,3
Receitas Fiscais	**6,5**	**1,0**
Contribuições para a Segurança Social	**7,2**	**1,6**
Total	**6,8**	**1,2**

Notas: (1) Inclui as receitas correspondentes à "Derrama".
Fonte: Cálculos próprios baseados no quadro 0900 do Sistema de Contas Europeu elaborado pelo INE.

Esta evolução das receitas fiscais e contributivas traduziu-se num aumento significativo (+ 4,6 p.p.) do seu peso PIB no período em análise, registando um crescimento de 31,9%, em 1995, para 36,4%, em 2007. Sendo de destacar o aumento do peso das contribuições obrigatórias para a Segurança Social (+2,0 p.p.) e dos impostos directos (+1,8 p.p.), para o qual contribuíram quer os impostos sobre o rendimento (+1,4 p.p) quer os impostos sobre o património (+0,4 p.p.). Por outro lado, o peso das receitas dos impostos indirectos registou um crescimento de "apenas" 0,8 p.p., havendo, no entanto, que assinalar o comportamento distinto na evolução da receita dos impostos que o compõem: por um lado, o IVA registou uma subida assinalável de 1,7 p.p. e, por outro, os impostos especiais sobre o consumo registaram uma redução, no seu conjunto, de cerca de 0,9 p.p.

Quadro 7. Evolução das receitas fiscais e contribuições para a Segurança Social

(% do PIB)

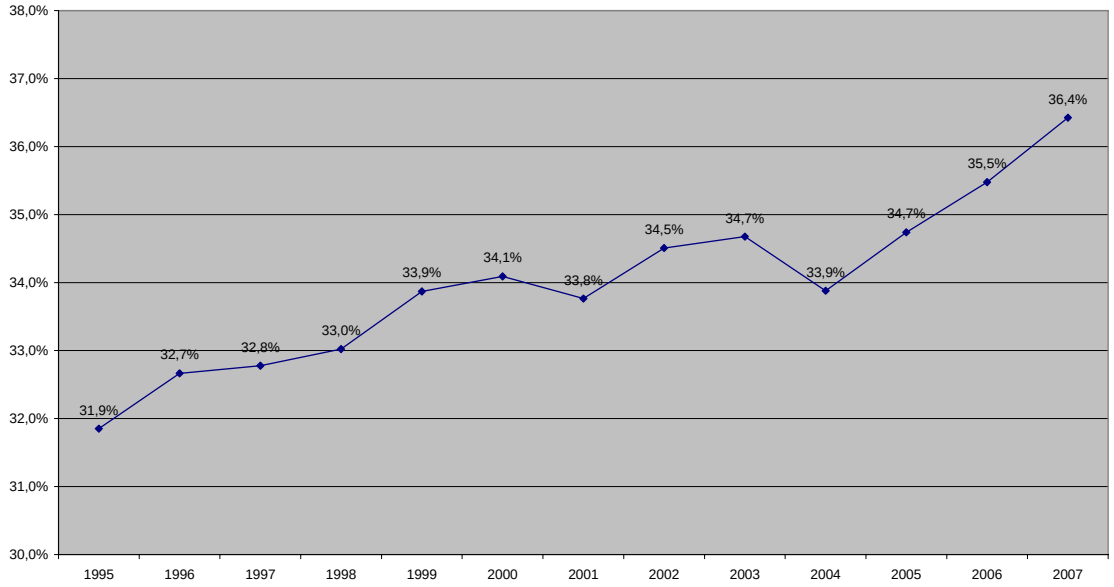
	1995	2000	2005	2007	Dif. 2007-1995 (em p.p.)
Impostos Directos	**8,9%**	**10,6%**	**9,3%**	**10,7%**	**1,8**
Sobre o rendimento	**8,1%**	**9,6%**	**8,2%**	**9,4%**	**1,4**
IRS	5,6%	5,7%	5,4%	5,7%	0,2
IRC[1]	2,4%	3,9%	2,8%	3,7%	1,3
Imposto do selo sobre salários	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1
Sobre o património	**0,8%**	**1,1%**	**1,1%**	**1,2%**	**0,4**
Imposto sobre sucessões e doações	0,1%	0,1%	0,0%	0,0%	-0,1
IMI / Contribuição Autárquica	0,4%	0,4%	0,6%	0,6%	0,3
IMT / Sisa	0,3%	0,6%	0,5%	0,6%	0,2
Imposto do selo sobre transacções de imóveis	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0
Impostos indirectos	**13,3%**	**13,1%**	**14,1%**	**14,1%**	**0,8**
IVA	7,1%	8,0%	8,7%	8,8%	1,7
Imposto sobre tabaco	0,9%	0,9%	0,8%	0,7%	-0,2
Impostos sobre álcool e bebidas alcoólicas	0,2%	0,2%	0,1%	0,1%	-0,1
Imposto sobre Produtos Petrolíferos	2,6%	1,6%	2,1%	2,0%	-0,6
Imposto do selo (restante)	1,0%	0,8%	1,0%	1,1%	0,1
Impostos sobre as vendas de veículos	0,8%	1,0%	0,8%	0,7%	0,0
Outros impostos sobre veículos	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0
Impostos alfandegários	0,2%	0,2%	0,1%	0,1%	-0,1
Outros	0,3%	0,4%	0,3%	0,3%	0,0
Receitas Fiscais	**22,2%**	**23,8%**	**23,4%**	**24,7%**	**2,6**
Contribuições para a Segurança Social	**9,7%**	**10,3%**	**11,4%**	**11,7%**	**2,0**
Total	**31,9%**	**34,1%**	**34,7%**	**36,4%**	**4,6**

Fonte: INE e Cálculos próprios baseados no quadro 0900 do Sistema de Contas Europeu Fonte elaborado pelo INE.

Esta evolução do peso das receitas fiscais e contribuições para a Segurança Social no PIB não foi, contudo, uniforme ao longo do período em apreço. Efectivamente, podemos distinguir três sub-períodos:

- de 1995 a 2000, período durante o qual este rácio aumentou 2.2 p.p.;
- entre 2001 e 2004, em que o rácio oscilou consideravelmente, registando quebras significativas quer em 2001 (-0,3 p.p.) quer em 2004 (- 0,8 p.p.) e que se saldou por uma subida de apenas 0,1 p.p.; e, finalmente,
- desde 2005 até 2007, durante o qual se verificou um aumento de 2,5 p.p..

Gráfico 6. Evolução dos impostos e contribuições para a Segurança Social
(em % do PIB**)**

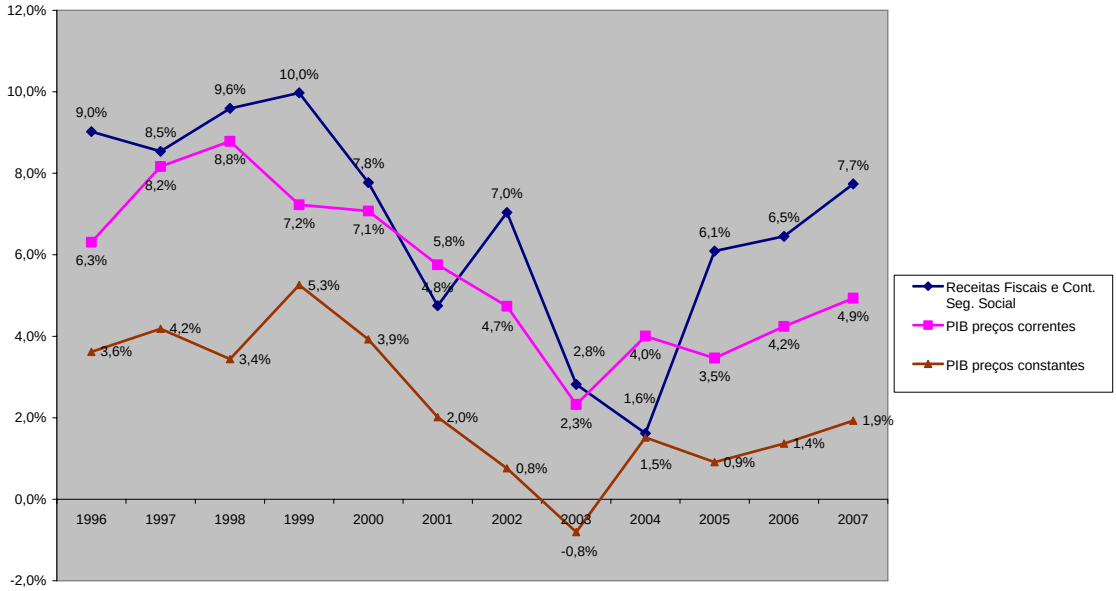


Fonte: INE e Cálculos próprios baseados no quadro 0900 do Sistema de Contas Europeu Fonte elaborado pelo INE.

Como se observa no Gráfico 7 parece existir uma relação entre a evolução do rácio de fiscalidade e a evolução da actividade económica medida pelo PIB a preços constantes. Com efeito, no período de 1995 a 2000, o PIB real cresceu a uma taxa média anual de 4,1%, que desceu para somente 0,9%, em 2001-2004.

Esta relação parece, no entanto, ser menor no período 2005-2007, durante o qual, apesar de uma taxa de crescimento do PIB real relativamente baixa (1,4%) registou-se uma taxa de crescimento das receitas fiscais e das contribuições sociais obrigatórias significativamente superior à taxa de crescimento do PIB nominal.

Gráfico 7. Evolução das receitas fiscais e do PIB em Portugal



Fonte: INE e cálculos dos autores baseados no quadro 0900 do Sistema de Contas Europeu Fonte elaborado pelo INE.

2. Comparação internacional do rácio de fiscalidade

De acordo com os dados divulgados pelo Eurostat e pela Comissão Europeia, embora no período 1995-2006 também se tenha verificado um aumento do rácio de fiscalidade na média (aritmética) da União Europeia (+0,1 p.p.)[30] quer, sobretudo, na média (aritmética) da zona euro (+1,7 p.p.), o aumento registado em Portugal foi substancialmente superior, pelo que nesse período se reduziu substancialmente a diferença que existia face à média europeia. De facto, o aumento de 4 p.p. situa-se claramente entre os mais elevados da União Europeia, sendo apenas superado pelos registados no Chipre (+ 9,9 p.p.) e em Malta (+ 7 p.p.), situando-se, no entanto, apenas ligeiramente acima do aumento verificado em Espanha (+ 3,8 p.p.).

[30] Refira-se, no entanto, que a média aritmética é bastante influenciada pelas evoluções verificadas em alguns dos Estados-Membros da Europa de Leste onde se verificaram reduções bastante assinaláveis do nível de fiscalidade, casos da Eslováquia (-10,9 p.p.), da Estónia (-6,6 p.p.), da Hungria (-4,4 p.p.), da Polónia (- 3,3 p.p.) ou da Letónia (-3,0 p.p.).

Quadro 8. Evolução do rácio de fiscalidade na União Europeia

(% do PIB)

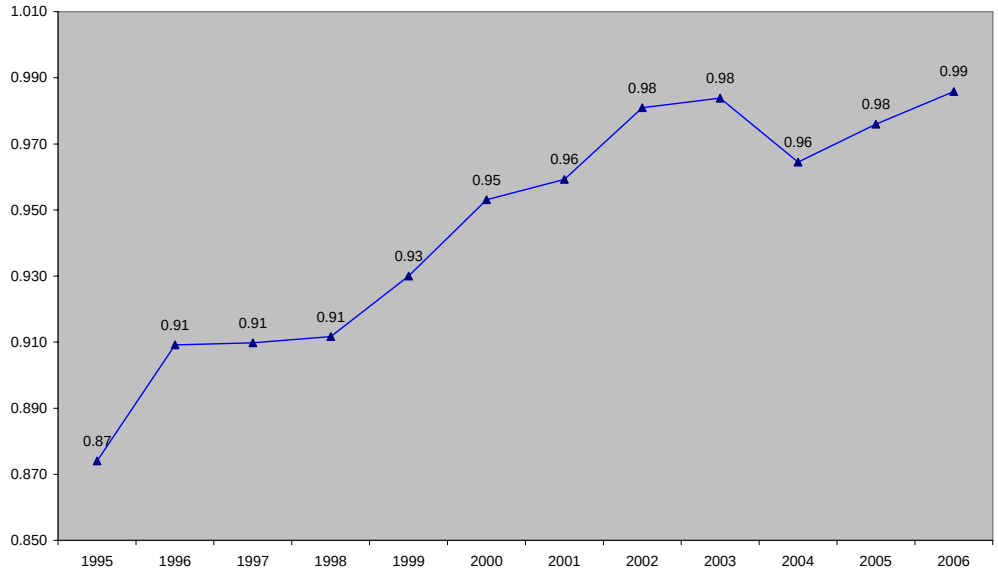
	1995	2000	2005	2006	Variação. 2006-1995 (em p.p.)
Portugal	31,9	34,3	35,1	35,9	4,0
Zona Euro – 15 (média aritmética)	36,7	38,2	38,1	38,4	1,7
União Europeia – 25 (média aritmética) [1]	37,5	37,6	37,4	37,6	0,1
União Europeia – 27 (média aritmética)	-	-	36,9	37,1	-

Notas: (1) Para a Bulgária e a Roménia apenas existem a partir de 2000 e 2001, respectivamente.
Fonte: EUROSTAT, "*Tax Trends in the EU*", 2008.

Esta tendência de convergência para a média europeia mantêm-se mesmo quando se têm em conta as diferenças de nível de rendimentos, expresso em termos de paridade dos poderes de compra.

Efectivamente, o índice de esforço fiscal relativo correspondente ao rácio entre o nível de fiscalidade efectivo e o calculado com base numa regressão[31] estimada utilizando dados relativos a 25 Estados-Membros da União Europeia, revela que, embora o nível de esforço fiscal seja inferior a um, o que indica que, apesar de tudo, o esforço fiscal se mantém abaixo da média dos países considerados, verifica-se uma clara tendência ascendente ao longo do período em análise, obtendo-se, no final do período, valores bastante próximos da unidade.

Gráfico 8. Índice de Esforço Fiscal



Fonte: Cálculos dos autores

[31] Que tem o nível de fiscalidade em % do PIB como variável independente e o PIB per capita em paridades de poder de compra como variável dependente.

Este indicador deve, no entanto, ser utilizado com algumas reservas. Com efeito, de acordo com as regressões anuais estimadas, embora não seja possível rejeitar a influência do nível de rendimento sobre o nível de fiscalidade, os valores obtidos para o R^2 indicam que as regressões estimadas apenas "explicam" aproximadamente 12% a 30% das diferenças no nível de fiscalidade. O que, tendo em conta a influência das opções em matéria de política fiscal bem como a composição dinâmica do rendimento e do produto, não deve ser considerado de todo surpreendente.

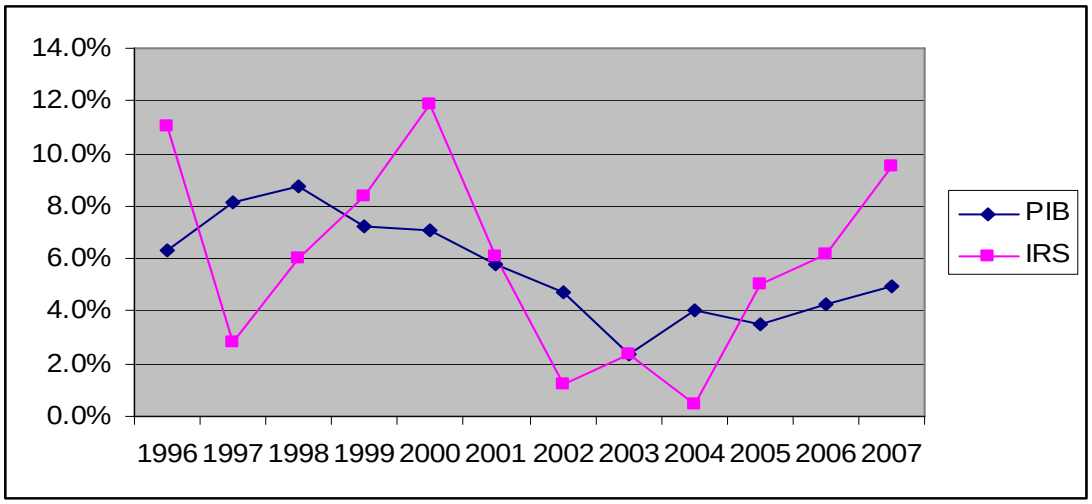
3. Evolução das receitas dos diversos impostos

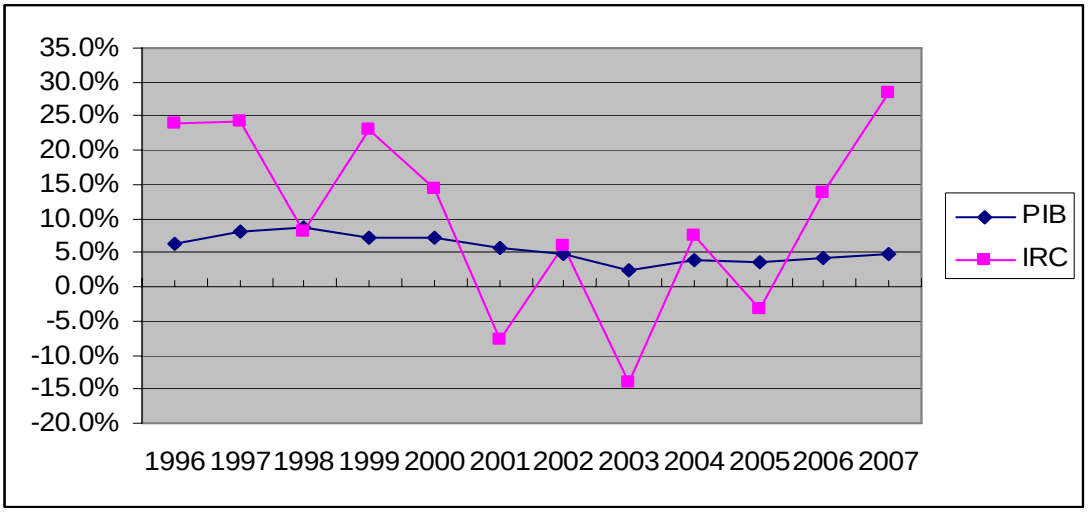
Naturalmente, a influência da actividade económica medida pela evolução do PIB não afecta do mesmo modo a receita dos diferentes impostos.

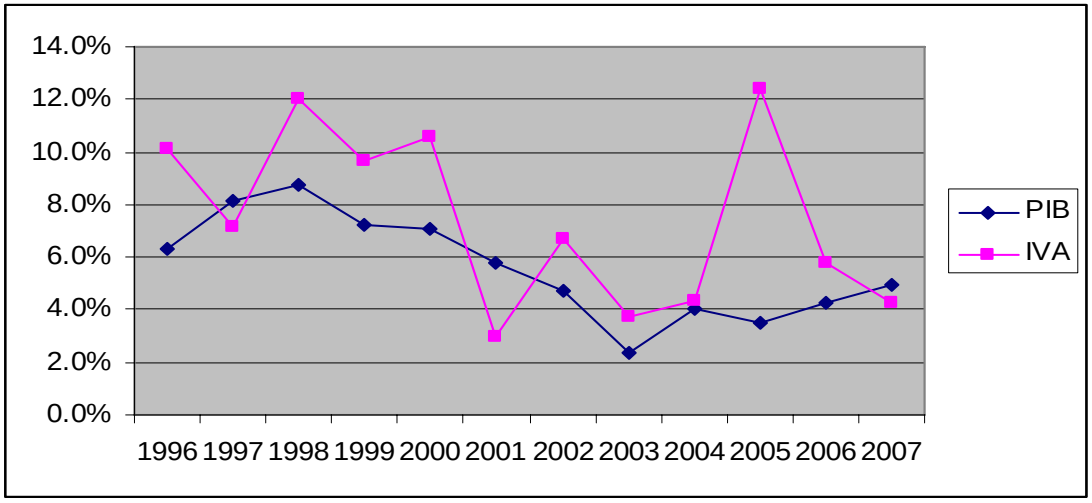
Com efeito, embora as taxas de variação ilustradas tenham sido igualmente influenciadas por medidas de política fiscal (e.g. alterações nas taxas de imposto) uma observação dos gráficos que representam a variação das receitas dos diversos impostos é suficiente para concluir que os mesmos diferem consideravelmente quanto à respectiva sensibilidade face à evolução do PIB (quer em termos nominais quer em termos reais) e que, por exemplo, o IRC apresenta uma elevada volatilidade enquanto, inversamente, as contribuições sociais e o IRS apresentam um comportamento relativamente estável.

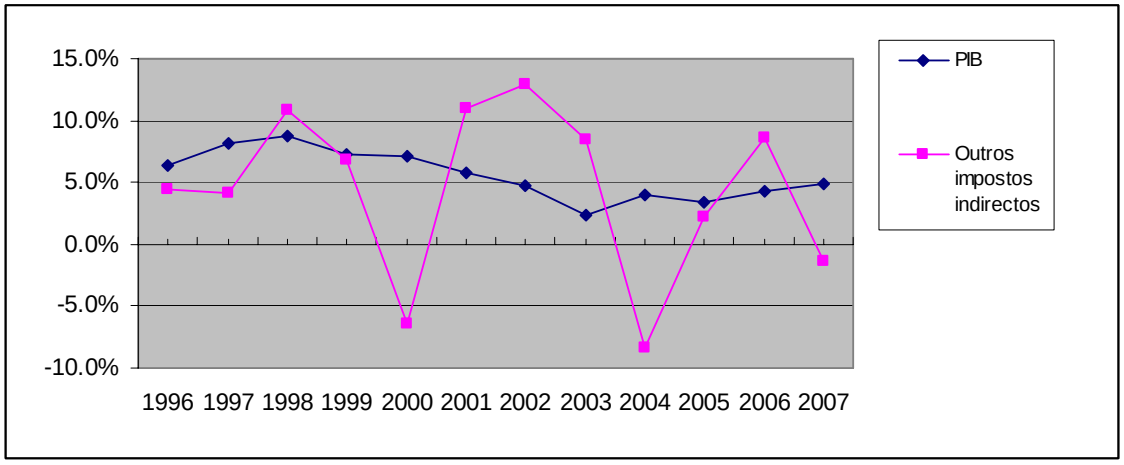
Gráfico 9. Evolução do PIB e das receitas fiscais

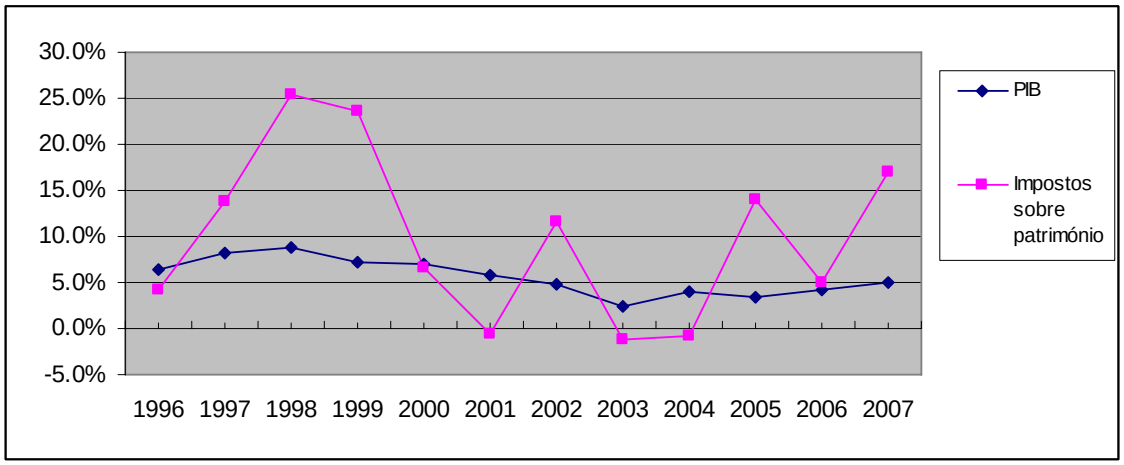
Taxas de variação nominal

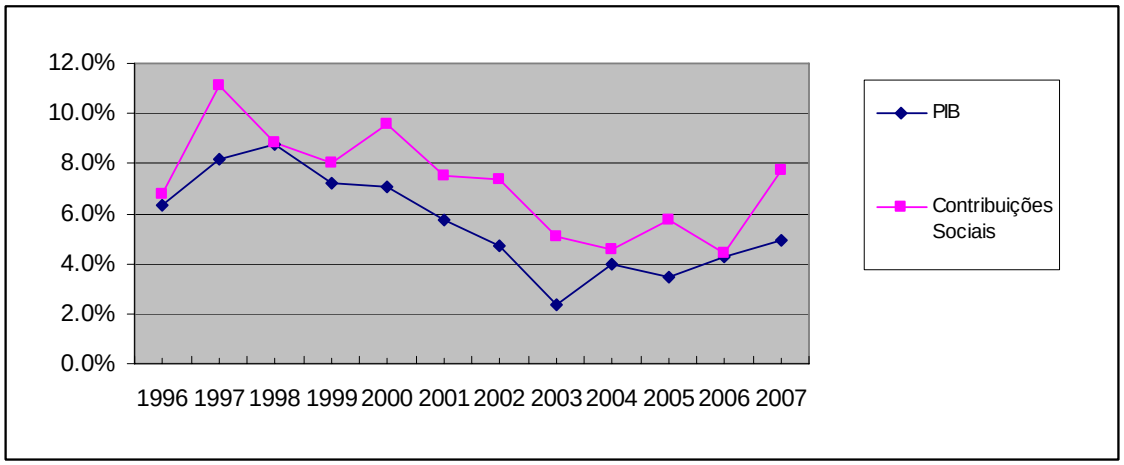



35.0%
30.0%
25.0%
20.0%
15.0%
10.0%
5.0%
0.0%
-5.0%
-10.0%
-15.0%
-20.0%
1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007
PIB
IRC


14.0%
12.0%
10.0%
8.0%
6.0%
4.0%
2.0%
0.0%
1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007
PIB
IVA


15.0%
10.0%
5.0%
0.0%
-5.0%
-10.0%
1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007
PIB
Outros impostos indirectos





Fonte: INE

Ora, uma das explicações para estas diferenças de comportamento reside no facto de as respectivas bases tributáveis serem mais (ou menos) influenciadas pelas variações na actividade económica, pelo que se nos afigura particularmente interessante analisar a evolução dos principais impostos do sistema fiscal português, relacionando essa evolução com o comportamento da respectiva base teórica ou potencial, a qual procuraremos medir utilizando agregados das contas nacionais ou outras variáveis que funcionem como "*proxies*" desse comportamento.

3.1. Os impostos sobre o rendimento

3.1.1 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

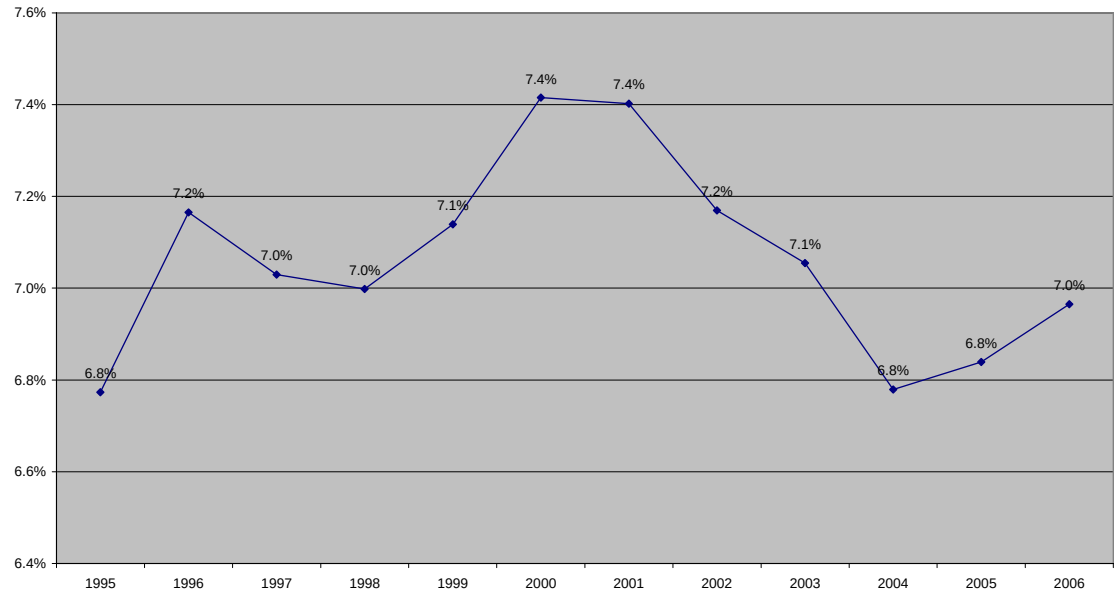
Para analisar a evolução das receitas do IRS, com base nos dados extraídos das contas nacionais sectoriais, construímos um indicador agregado, que poderemos considerar como correspondendo a uma estimativa da base "teórica" ou "potencial" deste imposto, em que se incluem, designadamente os ordenados e salários, os rendimentos das actividades empresariais, os rendimentos da propriedade (e.g. juros, dividendos e rendas), bem como das prestações sociais auferidos pelo sector das famílias (sector S14 na nomenclatura das Contas Nacionais).

Assim, a taxa de tributação implícita corresponde ao quociente entre as receitas do IRS e a respectiva base "teórica", a qual é calculada pela seguinte expressão:

> Base "teórica" do IRS = S.14_D11 Ordenados e salários + S.14_B3g Rendimento misto bruto + S14_D4 Rendimentos da propriedade + S14_D62 Prestações sociais (excepto em espécie)

Os valores obtidos para a taxa de tributação implícita revelam, no período em análise, uma relativa estabilidade da taxa efectiva, que oscilou entre 6,8% (em 1995 e 2004) e 7,4% (em 2000 e 2001).

Gráfico 10. Taxa implícita do IRS



Fonte: Cálculos dos autores

Note-se que a evolução deste tipo de indicadores é influenciada por alterações na distribuição do rendimento e na respectiva composição, em virtude, nomeadamente, da progressividade das taxas de imposto e da aplicação de taxas de retenção liberatórias a uma parte significativa dos rendimentos de capitais. E, além disso, reflecte também a evolução dos abatimentos, deduções à colecta, benefícios fiscais e a alteração das taxas legais de tributação.

Ora, o nível de despesa fiscal registou um crescimento acentuado no período 2001-2004, que foi interrompido em 2005 e 2006, sobretudo devido à forte redução dos benefícios fiscais concedidos aos planos de poupança-reforma (PPR) e contas de poupança-habitação (CPH), permitindo que a despesa fiscal em IRS se situasse em 2007 num nível, em termos nominais, semelhante ao registado em 1999.

Quadro 9. Despesa Fiscal em IRS

Milhões de euros

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Deficientes	75.6	84.6	94.6	111.8	127.3	136.2	140.7	164.0	170.1
Planos Pensões e PPR	95.4	109.1	119.4	148.5	158.0	174.5	194.2	13.4	112.6
CPH	110.2	133.3	139.3	144.1	148.0	151.4	146.2	8.7	4.7
Outras	121.8	78.4	111.2	106.0	94.6	107.3	83.2	86.6	114.0
Total	**403.0**	**405.4**	**464.5**	**510.4**	**527.9**	**569.4**	**564.3**	**272.7**	**401.4**

Fonte: Contas Gerais do Estado

Por seu lado, as estatísticas divulgadas pela DGCI revelam que as deduções à colecta estabelecidas no Código do IRS assumem valores bastante significativos e têm vindo a registar taxas de crescimento elevadas, o mesmo ocorrendo com os abatimentos relativos a pensões de alimentos.

Quadro 10. Abatimentos e Deduções à Colecta em IRS

Milhões de euros

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Taxas Crescimento Média (%)
Abatimentos:									
Pensões de Alimentos	81	93	83	122	131	141	149	155	9,8%
Deduções à colecta:									
Personalizantes	896	944	910	939	1.252	1.280	1.300	1.366	6,2%
Saúde	322	354	385	419	454	498	517	554	8,0%
Juros Habitação	314	350	375	406	431	454	445	477	6,1%
Educação	163	197	208	224	237	250	253	264	7,2%
Seguros Vida	46	51	55	63	63	68	67	71	6,5%
Seguros Saúde	7	10	18	18	22	24	28	30	21,9%

Fonte: DGCI

3.1.2 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)

De forma similar à análise efectuada para o IRS recorremos às Contas Nacionais sectoriais, nomeadamente aos dados relativos ao excedente bruto de exploração e aos fluxos de rendimentos de propriedade dos sectores S11 e S12, para construir o seguinte agregado:

> Base "teórica" do IRC = S11_S12_B2g Excedente de Exploração Bruto + S11_S12_D4 Rendimentos da Propriedade – S11_S12_D41 Juros pagos – S11_S12_D45 Rendas pagas

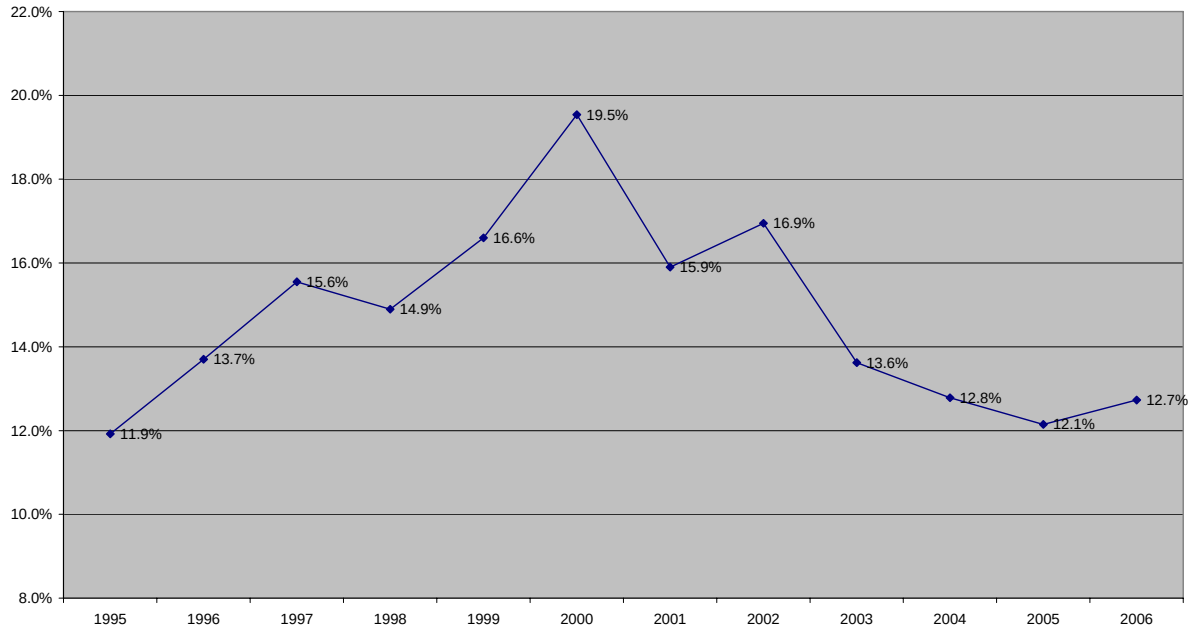
A taxa implícita estimada utilizando este agregado revela que, apesar das descidas das sucessivas descidas da taxa de IRC, a taxa implícita se situava em 2006 acima da registada em 1995.

Quadro 11. Evolução das taxas do IRC (Continente)

	Taxa de IRC (regime geral) (1)	Taxa de derrama (2)	(3) = (1) + (2)
1989 – 1990	36,5	3,65	40,15
1991 – 1996 [1]	36,0	3.6	39,6
1997 – 1999 [2]	34,0	3,4	37,4
2000 – 2001[3]	32,0	3,2	35,2
2002 – 2003[4]	30,0	3,0	33,0
2004 – 2006[5]	25,0	2,5	27,5
2007 – 2008[6]	25,0	1,5 (*)	26,5

Notas: (1) Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro. (2) Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março. (3) Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril. (4) Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro. (5) Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro. (6) Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro. (*) A partir de 2007 a derrama, que até aí era calculada com base na colecta, passou a incidir sobre o lucro tributável.

Gráfico 11. Taxa implícita do IRC



Fonte: Cálculo dos autores.

Quanto à evolução da despesa fiscal (Quadro 12), é de notar que, apesar de um pico nos anos de 2002 a 2004, a mesma se manteve relativamente constante ao longo do período 1999-2007.

Quadro 12. Despesa Fiscal em IRC

Milhões de euros

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Despesa Fiscal (1)	199.2	173.0	199.0	280.3	270.4	354.3	226.9	250.8	235.2

Notas: (1) Não inclui a despesa fiscal com os regimes de isenção temporária aplicáveis às entidades licenciadas nas zonas francas da Madeira e da ilha de Santa Maria (artigos 33.º a 36.º do EBF)
Fonte: Contas Gerais do Estado

3.2. Impostos sobre o património

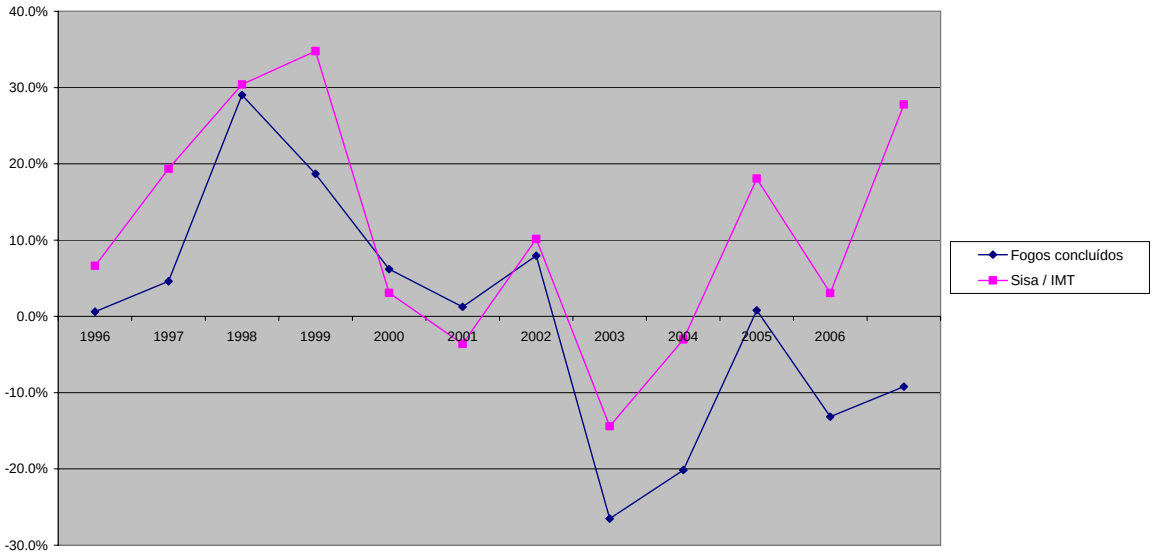
Como atrás se referiu, a receita dos impostos sobre o património teve uma evolução assinalável no período em análise, registando taxas médias de crescimento superiores a 10%.

A comparação da evolução das receitas do IMIT/Sisa com a do número de fogos concluídos (que utilizamos como proxy da evolução do mercado) indicia que se no período até 2003 a evolução das receitas parece estar em grande medida correlacionada com a evolução do mercado habitacional, a partir de 2003/2004, deixa de existir uma correlação tão próxima, verificando-se uma evolução francamente positiva da receita apesar da evolução menos favorável do número de fogos concluídos, que é confirmada por outros indicadores, como por exemplo, a evolução dos saldos de crédito à habitação que revela uma clara tendência de desaceleração nos últimos anos (nomeadamente a partir de 2005)[32].

Para esta divergência terá contribuído substancialmente a reforma da tributação do património introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que aprovou o CIMI e o CIMT e alterou o Código do Imposto do Selo, revendo as regras de avaliação do valor patrimonial tributário e procedeu a uma actualização dos valores patrimoniais tributários. Paralelamente, a base tributária aumentou, em virtude de passarem a ser tributadas transacções que até aqui não o eram.

[32] De acordo com dados do Banco de Portugal, a taxa de variação homóloga do saldo de empréstimos para habitação a particulares que, pelo menos, desde 1995 se manteve sempre nos dois dígitos situava-se, em Dezembro de 2005, acima dos 12%, tendo desacelerado para cerca de 10%, em Dezembro de 2006, 8,4%, em Dezembro de 2007, e 4,1%, em Dezembro de 2008.

Gráfico 12. Evolução das receitas do IMT/Sisa e dos fogos concluídos



Fonte: INE

4. Os impostos indirectos

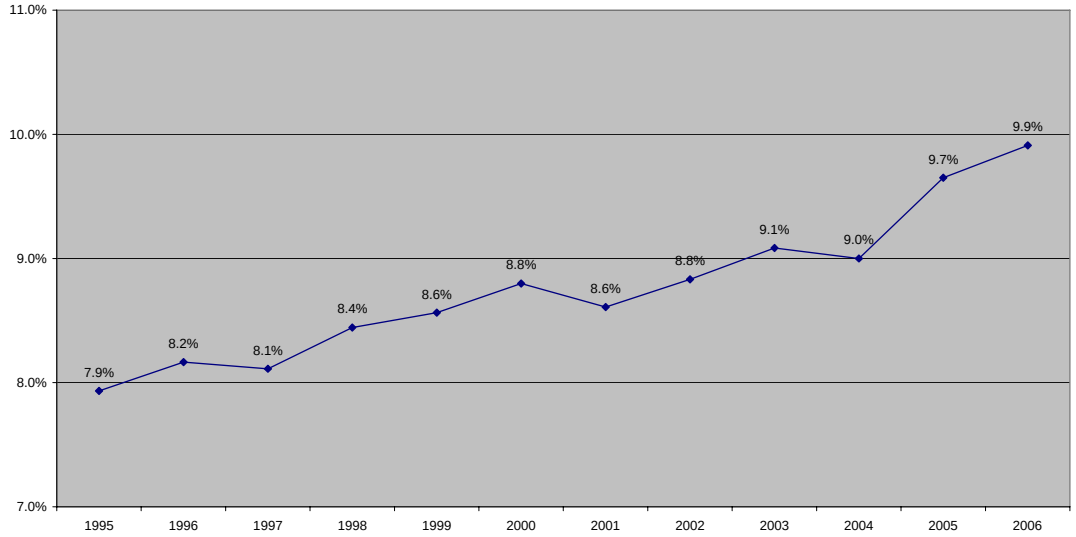
4.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado

Relativamente ao IVA utilizámos como base "teórica" ou "potencial" o seguinte agregado:

> Base "teórica" do IVA = S14_P41 Consumo individual efectivo + S13_P2 Consumo intermédio + S13_S14_P51 FBCF

Revelando a evolução da taxa implícita uma tendência ascendente que, particularmente em 2002-2003 e 2005-2006, reflecte os aumentos da taxa normal.

Gráfico 13. Taxa implícita do IVA



Fonte: Cálculos dos autores.

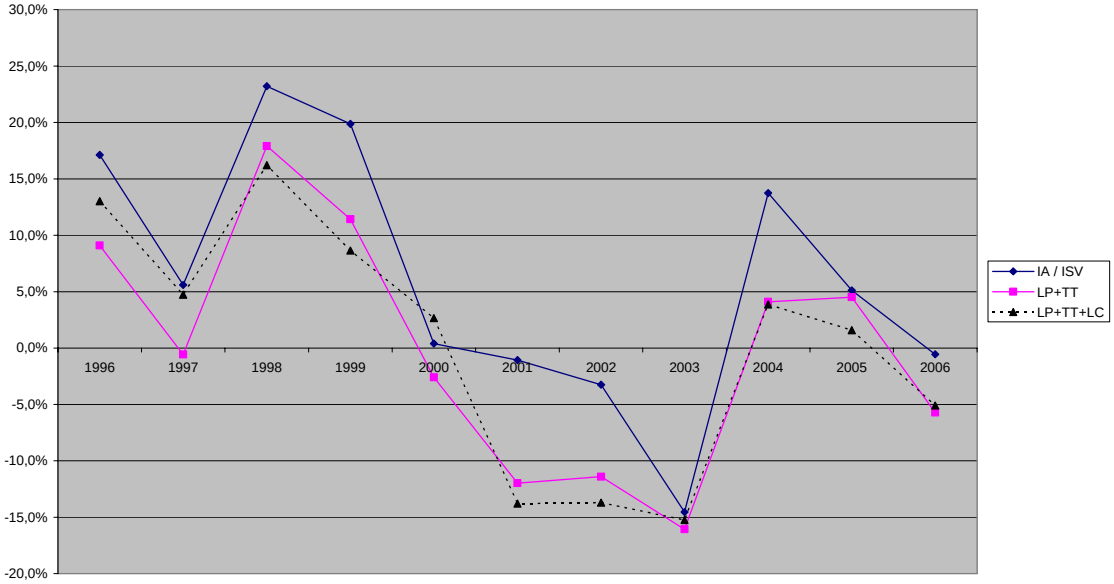
Quadro 13. Evolução das taxas do IVA (Continente)

	Taxa Reduzida	Taxa Intermédia	Taxa Normal	Taxa Agravada
DL n.º 394-B/84, de 26-12	8%	-	16%	30%
Lei n.º 2/88, de 26-1	8%	-	17%	30%
Lei n.º 2/92, de 9-3	5%	-	16%	30%
Lei n.º 39-B/94, de 27-12	5%	-	17%	-
DL n.º 91/96, de 12-7	5%	12%	17%	-
Lei n.º 16-A/2002, de 31-5	5%	12%	19%	-
Lei n.º 39/2005, de 24-6	5%	12%	21%	-
Lei n.º 26-A/2008, de 27/06	5%	12%	20%	-

4.2 Imposto automóvel / Imposto sobre veículos

A evolução dos impostos sobre as vendas de veículos automóveis (IA/ISV) acompanhou a evolução das vendas de veículos registando-se, em geral, um diferencial positivo, que reflectirá quer o efeito da actualização das taxas do imposto quer a melhoria da "qualidade" dos automóveis vendidos.

Gráfico 14. Evolução do IA/ISV e das vendas de veículos ligeiros

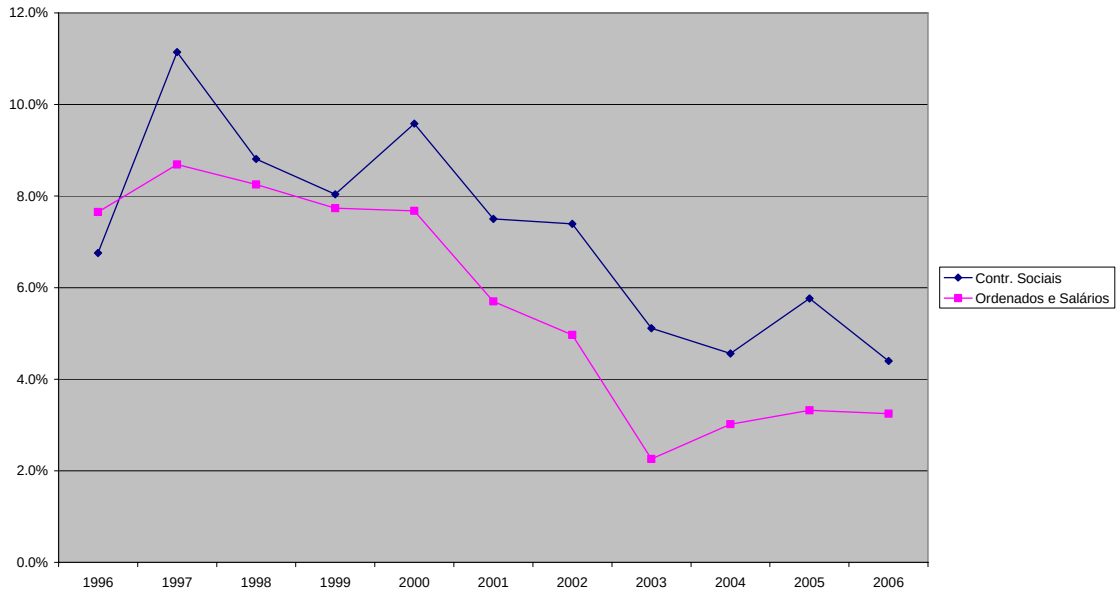


Fonte: INE e www.autoinforma.pt

5. As contribuições para a Segurança Social

As contribuições obrigatórias para a Segurança Social relativas aos trabalhadores por conta de outrem representam cerca de 95% do total das contribuições obrigatórias para a Segurança Social, razão pela qual, como seria de esperar, se verifica uma elevada correlação entre estas receitas e a evolução dos ordenados e salários.

Gráfico 15. Evolução das contribuições sociais e dos Ordenados e salários



Fonte: INE.

6. Evolução recente das Receitas Fiscais

A evolução das receitas fiscais do subsector Estado no primeiro semestre de 2009 foi bastante negativa, registando-se um decréscimo de 21,6% face a igual período do ano anterior[33]. Para este decréscimo contribuíram quer a evolução dos impostos directos (-24,4%) quer a evolução dos impostos indirectos (-19,5%) enquanto que, por impostos, destacam-se sobretudo as quebras significativas registadas no IVA (-25,2%), no imposto sobre os veículos automóveis (-30,7%)34, no IRC (-24,5%) e no IRS (-24,2%) (ver Quadro 14), verificando-se diferenças bastante acentuadas face às taxas de variação constantes do orçamento (ver Quadro 15) que se traduzem num desvio substancial do grau de execução de execução da receita relativamente ao que se verificava no ano anterior.

[33] DGO, Boletim Informativo com a Síntese da Execução Orçamental de Junho de 2009. Os valores divulgados indicam também um crescimento de apenas 0,3% das contribuições e quotizações da Segurança Social.
[34] Considerando o montante agregado das receitas deste imposto e do Imposto Único de Circulação o decréscimo é de 24,7%.

Quadro 14. Evolução da receita fiscal do subsector Estado

	2008 (Janeiro-Junho)		2009 (Janeiro-Abril)		t.v.h. (%)
	Valor	Grau execução (%)	Valor	Grau execução (%)	
IRS	4.785,7	51,7	3.628,6	38,7	-24,2
IRC	2.938,2	53,3	2.219,1	37,7	-24,5
Impostos Directos	**7.737,4**	**52,4**	**5.851,7**	**38,3**	**-24,4**
ISP	1.292,7	46,8	1.194,7	45,1	-7,6
IVA	6.750,7	47,7	5.049,5	35,2	-25,2
ISV	493,4	44,1	341,9	31,1	-30,7
IT	336,4	23,5	390,6	28,4	16,1
Selo	907,7	49,6	861,9	43,9	-5,0
IUC	44,4	40,0	63,1	46,8	42,1
Impostos Indirectos	**9.943,0**	**45,9**	**8.004,0**	**36,6**	**-19,5**
Total	**17.680,4**	**48,5**	**13.855,7**	**37,3**	**-21,6**

Quadro 15. Receitas fiscais orçamentadas do subsector Estado

	OE 2009 (Out. 2008)		OE rectificativo (Jan. 2009)	
	Valor	t.v.	Valor	t.v.
IRS	9.380,7	0,4%	9.330,0	-0,2%
IRC	5.882,5	-0,9%	5.611,0	-6,3%
Impostos Directos	**15.273,6**	**-0,1%**	**14.951,0**	**-2,6%**
ISP	2.650,0	3,4%	2.561,0	1,2%
IVA	14.355,0	3,4%	13.373,0	-0,4%
ISV	1.100,0	16,9%	982,0	7,0%
IT	1.375,0	6,8%	1.303,0	0,5%
Selo	1.964,0	7,8%	1.852,0	4,7%
Impostos Indirectos	**21.850,4**	**4,8%**	**20.443,0**	**0,7%**
Total	**37.124,0**	**2,7%**	**35.394,0**	**-0,7%**

Para a evolução que se tem vindo a verificar na receita fiscal estão a contribuir quer alguns factores específicos que afectam a evolução da receita de alguns impostos, como sejam, por exemplo, o efeito da redução ocorrida na taxa do IVA ou o perfil de reembolsos e de transferências a favor dos municípios e das regiões autónomas[35], quer a acentuada deterioração do contexto macroeconómico face ao que foi considerado

[35] De acordo com a informação divulgada no Boletim Informativo com a Síntese da Execução Orçamental de Abril de 2009, descontando esses efeitos a quebra das receitas do IVA e do IRC seriam de 15,5% e 18,3%, respectivamente, e as receitas do IRS registariam um acréscimo de 1,0%, reduzindo-se o decréscimo das receitas fiscais globais para 10,1%.

aquando da elaboração das projecções orçamentais, como é espelhado pelas mais recentes previsões que apontam para um decréscimo do PIB de cerca de 3,4%. Sendo de notar a significativa descida das projecções para a taxa de inflação, tal implica que a diferença para a taxa de crescimento do PIB nominal esperada será ainda superior.

Quadro 16. Cenário macroeconómico

	PIB (t.v.)		Taxa de inflação	
	2009	2010	2009	2010
Relatório OE para 2009 (Out. 2008)	0,6 %	-	2,5%	-
Relatório OE rectificativo (Jan. 2009)	-0,8%	0,5%	1,2%	2,0%
Relatório de Orientação da Política Orçamental (Maio 2009)	-3,4%	-	0,1%	-

7. Perspectivas de médio prazo

Numa perspectiva de médio prazo vislumbram-se algumas condicionantes que poderão afectar significativamente a evolução das receitas fiscais.

Um primeiro aspecto a considerar prende-se com a incerteza associada à evolução futura da actividade económica, a qual condiciona a receita fiscal.

Por outro lado, os desequilíbrios das contas externas expressos nos elevados níveis de endividamento externo e do défice da balança corrente serão factores que condicionarão a evolução da procura interna, nomeadamente num contexto em que os custos de financiamento venham a aumentar, com reflexos no potencial de arrecadação de receitas fiscais.

Quadro 17. Receita Fiscal em 1995, 2000, 2005 e 2007

Milhões EUR

	1995	2000	2005	2007
Impostos Directos	**7.538,0**	**13.002,2**	**13.813,9**	**17.408,8**
Sobre o rendimento	**6.864,1**	**11.684,0**	**12.181,6**	**15.403,3**
IRS	4.739,6	6.949,1	8.058,6	9.374,6
IRC[1]	2.016,5	4.734,9	4.123,0	6.028,7
Imposto do selo sobre salários	107,9	0,0	0,0	0,0
Sobre o património	**673,9**	**1.318,2**	**1.632,3**	**2.005,6**
Imposto sobre sucessões e doações	57,0	103,0	68,8	9,9
IMI / Contribuição Autárquica	310,0	507,7	827,4	1.026,7
IMT / Sisa	287,5	673,8	691,0	924,9
Imposto do selo sobre transacções de imóveis	19,3	33,7	44,9	44,1
Impostos sobre bens e serviços[2]	**11.321,0**	**16.056,3**	**21.049,6**	**22.955,5**
IVA	6.074,6	9.733,5	13.006,1	14.338,8
Imposto sobre tabaco	780,7	1.077,2	1.264,8	1.165,4
Impostos sobre álcool	166,0	216,2	213,6	228,7
Imposto sobre Produtos Petrolíferos	2.216,1	1.968,7	3.126,1	3.320,7
Imposto do selo (restante)	857,9	1.023,1	1.482,4	1.762,3
Impostos sobre as vendas de veículos	675,9	1.239,2	1.211,9	1.220,7
Outros impostos sobre veículos	84,7	122,7	204,5	229,0
Impostos alfandegários	211,9	204,8	145,2	185,9
Outros	253,3	470,9	395,0	504,2
Receitas Fiscais	**18.859,0**	**29.058,5**	**34.863,4**	**40.364,4**
Contribuições para a Segurança Social	**8.259,1**	**12.624,4**	**16.942,4**	**19.052,4**
Total	**27.118,2**	**41.682,9**	**51.805,8**	**59.416,8**

1 – Inclui as receitas correspondentes à "Derrama".
Fonte: INE

Capítulo IV. A globalização e a fiscalidade

A globalização, que pode ser definida pela internacionalização crescente dos mercados financeiros e dos mercados de bens e serviços, tem sido considerada como um dos factores com implicações significativas sobre os sistemas fiscais nacionais.

A maior liberalização dos mercados internacionais e a crescente integração económica têm afectado a interacção entre os sistemas fiscais, que na sua maioria foram criados e desenvolvidos em períodos históricos caracterizados por um maior grau de isolamento económico e proteccionismo e por uma reduzida circulação dos capitais.

Apesar de a globalização aumentar o potencial crescimento económico mundial e, consequentemente, a base tributável mundial, a verdade é que a receita fiscal poderá ser sujeita a pressões decorrentes da intensificação da competição fiscal.

Entre as implicações fiscais relevantes decorrentes da globalização, destacam-se as seguintes:

a) A crescente mobilidade física das pessoas, sobretudo daquelas com maiores qualificações e (ou) rendimentos, que deslocalizam a sua residência fiscal para locais com tributação mais favorável e (ou) com sistemas fiscais baseados no princípio da territorialidade, não sujeitando rendimentos estrangeiros a tributação no estado de residência, como forma de evitar a dupla tributação internacional, o que conduz à fixação daqueles rendimentos em Estados com menor nível de tributação. Paralelamente a este fenómeno, denominado por "*vote with their feet*", aquela mobilidade tem repercussões no comércio transfronteiriço e na correspondente transferência e (ou) perda de receita fiscal ao nível da tributação indirecta. A este respeito, refira-se que os pequenos países com reduzida necessidade de receita fiscal podem beneficiar da competição directa com grandes estados fronteiriços, cujo acompanhamento em termos de redução fiscal implicaria uma perda significativa da respectiva receita. Por outro lado, tem-se assistido à introdução de regimes especiais, por exemplo nos países nórdicos e na vizinha Espanha, que através de isenções, reduções de taxas e/ou deduções forfetárias visam atrair a residência de pensionistas, de técnicos muito especializados, investigadores científicos e gestores;

b) O crescimento do comércio internacional, sobretudo entre entidades integradas em grupos multinacionais, confere relevância fiscal acrescida quanto à forma como são distribuídos os lucros mundiais pelas diversas jurisdições nacionais. Assim, mediante a manipulação dos preços de transferência, a utilização da rede de convenções de dupla tributação internacional ("*treaty shopping*"), a escolha da forma de financiamento, bem como pelo aproveitamento ("*cherry picking*") das características mais favoráveis dos regimes fiscais nacionais ou dos melhores incentivos fiscais, através da (re)estruturação, real ou artificial, das suas operações no sentido de explorar o leque de opções fiscais existentes, estas entidades procuram minimizar a respectiva carga fiscal. Além disso, a escolha entre o exercício da actividade mediante a constituição de estabelecimentos estáveis ou de filiais, bem como a opção pelo recurso a capitais próprios ou por capitais alheios, poderá ser determinada por razões de poupança fiscal, em termos globais;

c) O aumento das actividades económicas realizadas fora do estado de residência facilita a omissão ou subdeclaração dos rendimentos obtidos, sobretudo, no caso de não existir troca de informações entre o estado fonte dos rendimentos e o estado de residência. E, de qualquer forma, mesmo quando não há omissão na declaração de rendimentos estrangeiros, desincentiva a fixação da residência em países com maior tributação e que adoptem o princípio da tributação global, em virtude de nesse caso prevalecer a tributação do estado de residência, mesmo nos casos em que a dupla tributação internacional seja totalmente eliminada. Por outro lado, será fomentada a criação de "centros de lucros" estrangeiros, regra geral mediante a constituição de sociedades, que permitem evitar a repatriação automática desses rendimentos para o estado de residência do investidor;

d) A relevância crescente da tributação directa na escolha da localização física do investimento directo estrangeiro. Apesar de não ser o único factor relevante, ou o mais importante em alguns casos, tem sido apontado como sendo determinante, em virtude de a tributação afectar sempre a rentabilidade líquida de qualquer investimento, pelo que a existência de incentivos ficais ou de regimes privilegiados pode distorcer a decisão quanto à escolha da localização geográfica daquele investimento;

e) A crescente mobilidade dos capitais, decorrente da liberalização da respectiva circulação, intensificada pelas diversas formas de integração económica, que pode ser observada na evolução recente, anterior à actual crise económica, dos fluxos de investimento directo estrangeiro (IDE) e do investimento de carteira. Principalmente, no caso do segundo tipo de investimento, a sensibilidade em relação às diferenças entre os sistemas fiscais tem resultado na redução (ou isenção) da sua tributação, na criação de sistemas duais de tributação, bem como no agravamento comparativo da tributação incidente sobre factores de produção menos móveis, tais como o trabalho, existindo uma preocupação crescente relativamente ao fenómeno "*race to the bottom*" com implicações em termos de equidade na distribuição da carga tributária. Por outro lado, a necessidade de atrair capitais estrangeiros e de não afastar capitais internos, contribui, igualmente, para a sua redução da sua tributação, o que poderá ser agravado pela actual situação financeira mundial, em que os Estados importadores de capitais poderão ter dificuldades em continuar a atrair fundos financeiros. Com efeito, regra geral, a maioria dos actuais sistemas fiscais têm dificuldades em assegurar a tributação de rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro, em virtude da troca de informações, em geral inexistente ou incipiente, com Estados que têm uma política fiscal orientada para a atracção de capitais estrangeiros. Neste contexto, e perante essa incapacidade em tributar, mesmo os sistemas fiscais que se baseiam no princípio da tributação global com base na conexão da residência, poderão, na realidade, estar a transformar-se em sistemas "territoriais". Refira-se, no entanto, que no que diz respeito a rendimentos de poupanças individuais, foram celebrados vários acordos de troca de informações, ao abrigo da Directiva 2003/48/CE (Directiva da Poupança), com Estados e territórios não pertencentes à UE, visando assegurar a tributação no Estado-Membro de residência do investidor. Deve, contudo, notar-se que esta Directiva não abrange os capitais detidos por pessoas colectivas nem os capitais pertencentes a indivíduos que sejam aplicados em Estados não abrangidos por aquela Directiva, os quais continuarão a ser de difícil detecção e controlo;

f) O acesso diferenciado à informação, que, por um lado, permite a divulgação das várias opções de regimes fiscais nacionais, mas que, por outro, não tem correspondência na efectiva troca de informações entre as administrações fiscais das diversas jurisdições nacionais. Quanto a essa troca de informações, refira-se que

poderá ocorrer o efeito paradoxal da sua intensificação poder desincentivar o investimento estrangeiro que procura, a título secundário, explorar as lacunas dessa troca;

g) O crescimento do comércio electrónico, intensificado pelo uso crescente da Internet para fins comerciais e pela conversão de bens físicos em produtos digitais. Estes fenómenos possibilitam o exercício da actividade económica à distância e a decorrente não tributação no mercado de destino do consumo, permitem a recaracterização de operações e (ou) dos seus fluxos financeiros por razões de planeamento ou evasão fiscal, bem como suscitam problemas na definição da competência tributária nacional aplicável e no respectivo controlo administrativo;

h) O uso de dinheiro electrónico, em substituição das formas de moeda convencionais, que pode possibilitar, nomeadamente, a transferência electrónica de elevados fluxos financeiros para paraísos fiscais, em lote e sem a identificação dos respectivos beneficiários ou emitentes, dificultando o controlo administrativo *a posteriori*;

i) O acesso facilitado a centros financeiros *off-shore* e paraísos fiscais, com tributação baixa ou nula, que é estimulado pela facilidade na movimentação do dinheiro electrónico e da transmissão de informação digital, bem como pela reduzida, ou inexistente, troca de informações com as administrações fiscais dos estados de residência dos investidores. A este respeito, refira-se a existência de esforços multilaterais crescentes no sentido de aumentar a sua transparência, mediante a celebração de acordos de troca de informação, desenvolvidos, nomeadamente, sob a égide da OCDE e da UE, por razões que se prendem com a perda de receita fiscal, o branqueamento de capitais e o combate ao crime organizado e ao terrorismo.

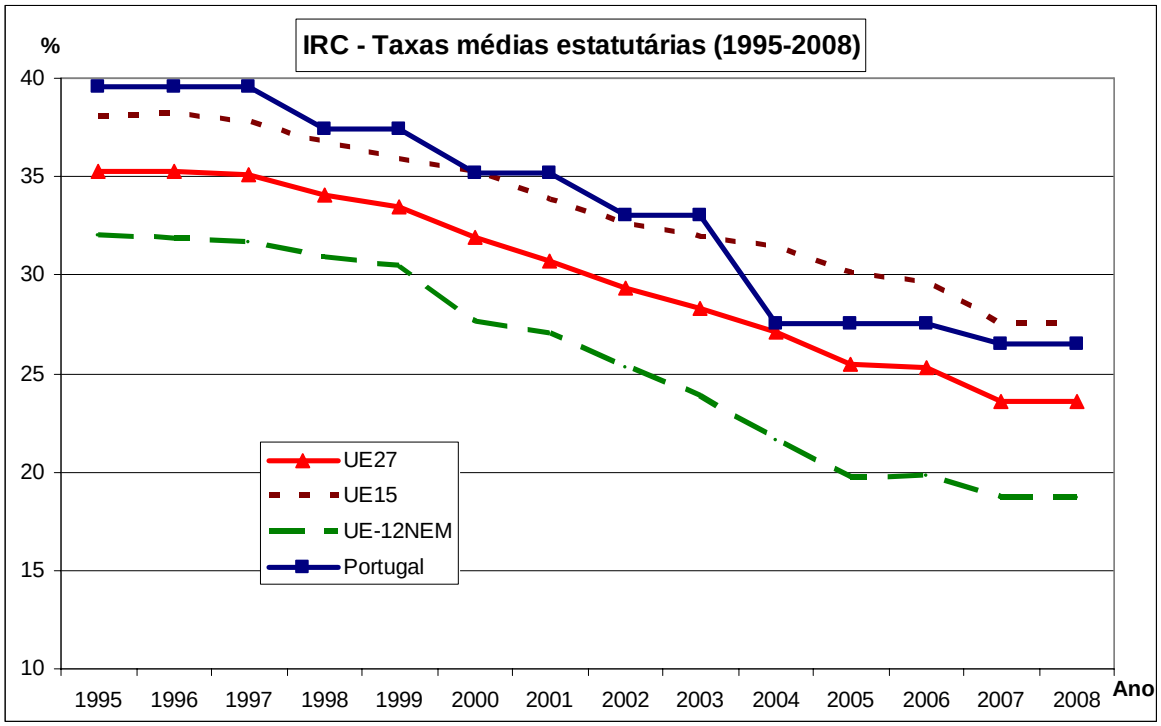
j) O crescente desenvolvimento de instrumentos financeiros inovadores, como sejam, designadamente, os derivados, os futuros, os chamados *hedge funds* e de formas cada vez mais complexas de engenharia financeira, que tornam mais difícil a qualificação da verdadeira natureza dos rendimentos gerados, a sua real quantificação, a identificação dos respectivos beneficiários efectivos e, consequentemente, a respectiva detecção e tributação pelas várias administrações tributárias envolvidas;

k) O incremento do efeito da competição fiscal internacional, uma vez que aumenta a capacidade de atracção de bases tributáveis estrangeiras, em virtude da introdução de regimes fiscais orientados para captar capitais, investimentos,

consumos, trabalhadores qualificados e (ou) indivíduos com elevados rendimentos, em todos os casos estrangeiros. Neste sentido, um Estado que reduza a sua carga tributária poderá manter ou aumentar a sua receita fiscal, em virtude do alargamento da base tributável interna decorrente, por um lado, da manutenção ou ampliação da sua base tributária nacional, na perspectiva económica esboçada pela curva de Laffer, e, por outro, da migração de contribuintes e (ou) de factos tributários anteriormente sujeitos a imposto em outras jurisdições nacionais. De qualquer forma, a competição fiscal poderá implicar a redução da receita fiscal, em termos mundiais, penalizando, principalmente, os Estados com maior rigidez na sua despesa pública e que tenderão compensar a perda de receita pelo aumento da tributação dos factores de produção com menor mobilidade. Acresce que a despesa pública tende a aumentar nos estados desenvolvidos, em resultado das alterações demográficas como o envelhecimento da população ou a redução dos rácios de fertilidade, bem como das recentes intervenções dos Estados enquanto garantes últimos dos sistemas financeiros e na qualidade de agentes dinamizadores da recuperação da actividade económica, numa perspectiva Keynesiana. No limite, uma eventual incapacidade de obtenção de receita fiscal crescente poderá implicar a reanálise do papel a desempenhar pelo Estado e da combinação de bens e serviços públicos que podem ser disponibilizados;

l) Além da tendência de diminuir a tributação dos rendimentos de capitais, o fenómeno "*race to the bottom*" tem sido verificado na redução das taxas nominais mais elevadas de IRC que tem-se acentuado nos últimos anos, sobretudo, nos últimos Estados-Membros que aderiram à UE, conforme se pode verificar no Gráfico 16:

Gráfico 16. IRC – Taxas médias estatutárias



Fonte: EUROSTAT

No entanto, a redução das taxas estatutárias parece não ter tido reflexos na redução da receita fiscal de imposto sobre os lucros das sociedades, o que tem vindo a ser justificado pelo efeito duplo do alargamento da base tributável, mediante a introdução de medidas legislativas e (ou) da melhoria da eficiência administrativa, e de, até ao início da actual crise económica e financeira, os lucros das empresas terem vindo a aumentar.

Por outro lado, da análise às taxas médias implícitas publicadas, em 2008, pelo EUROSTAT, constata-se que a redução tem sido igualmente acentuada e que, regra geral, aquelas são inferiores às taxas nominais mais elevadas de IRC, o que poderá indiciar a existência de benefícios fiscais dirigidos a atrair investimento directo estrangeiro.

Quadro 18. Evolução das taxas médias implícitas de IRC (1995-2006)

Estados membros da EU	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Dif. 2005-1995	Ranking 2004
Estónia	29,1	14,4	16,4	18,4	17,9	4,1	3	4,7	6,5	7	5,6	6,2	-23,5	1
Lituânia	11,2	10,1	8,9	8,7	6,3	3,7	2,4	2,6	5,5	7,2	8	10,7	-3,2	2
Letónia			14,9	17,1	12,6	8,6	8,8	7,9	6,4	7,4	9,6			3
Reino Unido	17,5	19,5	23,2	22,6	23,2	23,4	24,2	17,4	14,4	14,4	18	21,4	0,5	4
Holanda	19,8	23,5	22,3	22,7	21,8	18,1	17,2	18	14,4	14,7	12,9	12,7	-6,9	5
Finlândia	19,5	22,5	24	25,9	25,4	30,6	18,5	21,1	18,7	18,5	18,3	15,4	-1,2	6
Polónia	46,8	51,6	46,2	42,7	42,7	37,7	37,9	39,2	22,6	18,7	22,4		-24,4	7
Grécia	15,1	13,1	18,5	21,9	26,1	31,4	23,3	25,1	19,4	18,8				8
Portugal	17,1	19,5	21,4	20,1	21,5	25,5	22,7	22,4	19,2	19,2	18,9		1,8	9
Chipre						24,3	22,5	22,1	22	19,6	27,1	33,9		10
Itália	19,5	21,8	26	18,8	22,5	19,3	23,7	20,9	24,5	21,2	21	27,5	1,5	11
Eslováquia			42	41,5	37,3	30,3	25,2	27	28,6	22,2	21,6	18,4		12
Bélgica	19,5	22,5	23,5	27,4	26,8	23,6	23,6	23,1	22	22,2	21,7	21,7	2,2	12
Áustria	22,6	25,7	26,7	26,8	25,2	24,7	33,5	26,1	23,3	23,4	21,8	21,6	-0,8	14
Dinamarca	20,2	22,2	22,2	29	21,3	24,4	21,9	21,1	23,2	26,7	28,3	29,8	8,1	15
República Checa	47,2	31,4	41,4	28	30,1	26,2	28,3	30,3	32	29,8	25,1	23,4	-22,1	16
França	21,5	26	26,2	24,7	28,7	29,6	32,9	29	24,4	30,6	31,2	34,7	9,7	17
Espanha						30,7	28,5	31,4	31,2	35,2	42,3	49,3		18

Fonte: EUROSTAT (2008)

m) A questão do regime fiscal das patentes e de outras modalidades de propriedade intelectual tem vindo a ganhar particular relevo no domínio da concorrência e competitividade fiscal. Como referem Kessler e Eicke (2008): "*patents and other forms of IP (intellectual property) are in some ways like diamonds – exclusive, unique and often brilliant. Even though patents are not, like diamonds forever, they are as valuable. Patents are the lifeblood of society, the wealth of nations. For countries lacking natural resources, patents are the crude oil of the mind: predominantly onshore and rarely wasted. Patents are an intangible property, the only property that can be reproduced indefinitely*".

Tem-se verificado nos últimos anos uma "corrida" a nível mundial, e em particular na União Europeia, para a atracção e promoção da criação de patentes através de regimes especiais de incentivos fiscais, cada vez mais amplos, inovadores e favoráveis aos investimentos em I&D. De entre os regimes mais competitivos introduzidos em 2007 e 2008, destacam-se os da Bélgica, França, Holanda, Irlanda e Luxemburgo.

Aliás, um dos objectivos constantes da Estratégia de Lisboa de Março de 2000 era o de atingir, em 2010, um nível de despesas em I&D na União da ordem de 3% do PIB, incluindo as despesas directas e os incentivos fiscais.

Com a crise económica, e no âmbito dos estímulos fiscais adequados à recuperação e relançamento da economia, tem vindo a ganhar relevo a vertente da I&D, tendo um tratamento específico no âmbito da qualidade das finanças públicas, como já referido anteriormente. No Plano de Relançamento da Economia Europeia (PREE), aprovado no Conselho Europeu de 11 e 12 de Dezembro de 2008 de entre as acções nos domínios prioritários da Estratégia de Lisboa, consta o seguinte: "Os Estados-Membros e o sector privado devem aumentar os investimentos programados na educação e na I&D (em consonância com **os seus objectivos nacionais em matéria de I&D)** com vista a estimular o crescimento e a produtividade. Deverão também estudar formas de **aumentar os investimentos do sector privado em I&D**, por exemplo através de incentivos fiscais e subsídios…".[36]

Das medidas nacionais comunicadas no âmbito do PREE destaca-se que 4 EM (Eslovénia, Espanha, Irlanda e Portugal), em que o primeiro criou um sistema de incentivos fiscais á I&D e os restantes reforçaram os já em vigor. Por outro lado um elevado número de outros EM, designadamente a Alemanha, a Áustria, a Grécia, Holanda, a Polónia e a República Checa criaram mecanismos de ajuda, através de subsídios e de apoios financeiros à I&D.

Medidas/Recomendações para combater as repercussões fiscais negativas da globalização:

a) Relativamente à crescente mobilidade física de pessoas com maiores qualificações e (ou) rendimentos, sem prejuízo da aplicação do princípio da capacidade contributiva, poderá analisar-se a possibilidade de introdução de regimes especiais mais favoráveis orientados para atrair actividades científicas e outras geradoras de elevado valor acrescentado.

[36] O realce do texto a *bold* consta do texto oficial.

b) Relativamente à localização física do investimento directo estrangeiro, os factores fiscais considerados mais pertinentes são, designadamente, as taxas nominais e efectivas do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), a existência de incentivos fiscais que reduzam o imposto efectivo, os custos administrativos e de cumprimento das obrigações fiscais, a estabilidade normativa e a previsibilidade do sistema fiscal, a transparência na interpretação e na aplicação das normas fiscais pela administração fiscal, o *enforcement* do controlo e da vigilância da administração fiscal, nomeadamente, relativamente à imputação dos lucros entre as entidades pertencentes a grupos multinacionais, a análise custo benefício decorrente da comparação entre a carga tributária suportada e o retorno efectivo em termos de bens e serviços públicos disponibilizados, bem como a existência de elevados montantes de deficits orçamentais e (ou) da despesa pública que faça prever o aumento provável e futuro da carga tributária. Por outro lado deve atender-se à importância da estabilidade normativa da legislação fiscal, pois as decisões de investimento directo estrangeiro são tomadas tendo em consideração prazos de vários anos e a incerteza associada à legislação fiscal pode afastar potenciais investidores;
c) No que respeita à tributação dos rendimentos de capitais, a substituição parcial do princípio da tributação global e progressiva, pela tributação cedular ou pelo sistema dual de tributação que permitem a aplicação de taxas nominais proporcionais mais reduzidas, em vez de taxas nominais marginais progressivas, atenuando a tendência para a deslocalização da residência;
d) No que se refere ao regime de preços de transferência, a celebração de acordos prévios multilaterais, ou a generalização do método de fraccionamento global segundo uma fórmula, que é actualmente rejeitada pelas recomendações da OCDE em matéria de preços de transferência, poderiam, por um lado, permitir a repartição do lucro mundial consolidado e a eliminação da dupla tributação nacional, e, por outro, impedir a omissão de lucros ou sua fixação artificial em estados com reduzida tributação;
e) Ao nível da troca de informação entre administrações fiscais, deve ser incentivada a celebração de acordos de troca de informações que privilegiem o recurso a mecanismos automáticos, que podem ser agilizados pelas actuais tecnologias de informação e de comunicação e que são mais eficazes que as outras formas de troca

de informações frequentemente utilizadas, a saber, a troca espontânea ou a troca a pedido;

f) Relativamente aos paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, a realização de iniciativas multilaterais e consertadas ao nível da OCDE e da eu, que não se limitem à actualização da "lista negra", ou "cinzenta" de países e jurisdições e que impliquem actuações políticas ou diplomáticas determinadas, a introdução ou ampliação de medidas unilaterais tais como a normas anti-abuso, bem como a celebração de acordos de troca de informação, unilaterais ou multilaterais, com os paraísos "cooperantes" e, principalmente, após a reunião do G20[37] com aqueles que realmente querem dar sinais de mudança para uma atitude mais cooperante, poderá tentar atenuar o seu efeito;

g) No que respeita aos novos instrumentos financeiros e à sofisticação crescente do sistema financeiro, deve existir um esforço redobrado de acompanhar a sua evolução por parte do legislador fiscal, e de fiscalização por parte da administração tributária, de forma a garantir que os rendimentos associados a estes instrumentos sejam tributados forma apropriada;

h) O sistema fiscal deve conseguir cobrar os impostos efectivamente devidos.

A cobrança dos impostos efectivamente devidos poderá contribuir para a atenuação da redução de equidade associada à perda da progressividade e ao afastamento do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a evasão fiscal e, sobretudo, o planeamento fiscal agressivo ser, em geral, mais significativo em contribuintes com elevados rendimentos.

Algumas medidas para alcançar este objectivo poderão ser:

- A melhoria dos serviços da administração fiscal, ao adoptar a lógica privada de relação fornecedor-cliente, ao reduzir os custos de cumprimento fiscal mediante a desmaterialização e simplificação das obrigações acessórias, bem como por contribuir para a transparência e assimilação da aplicação da legislação fiscal. Neste âmbito, será de destacar o contributo que a divulgação atempada dos entendimentos administrativos, relativamente à aplicação da legislação fiscal, pode ter para incentivar o correcto cumprimento da legislação fiscal por parte

[37] Ver em mais detalhe a secção "a luta contra a fraude, a evasão e o planeamento fiscal abusivo".

dos contribuintes e reduzir os níveis de conflitualidade entre os contribuintes e a administração fiscal;

- A intensificação da capacidade de actuação e de controlo sobre os contribuintes com elevados rendimentos e das grandes empresas que beneficiam de assessoria fiscal bem qualificada e preparada;
- Ampliar as obrigações declarativas prestadas por entidades terceiras e que possam servir para cruzar informações com aquelas que são prestadas pelos contribuintes; e
- A simplificação, na medida do possível, da legislação fiscal e a estabilização normativa, com o objectivo de reduzir erros involuntários decorrentes da dificuldade em acompanhar as mudanças legislativas ou de as perceber.

i) A concorrência a nível da criação de sistemas fiscais cada vez mais atractivos para a I&D e regimes cada vez mais favoráveis para marcas, patentes, direitos de *software*, etc. justificam uma atenção e acompanhamento permanente, sob pena de Portugal perder competitividade nestes domínios, que se vêm revelando muito mais importantes que a questão das taxas de tributação dos lucros das sociedades.

Capítulo V. Eficiência do IVA - Indicadores

1. Enquadramento

Nos últimos anos a literatura[38] fiscal tem vindo a apresentar um conjunto de indicadores com o objectivo de avaliar a eficiência na cobrança das receitas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Nesta secção são apresentados e quantificados, para o caso português, alguns desses indicadores como forma de quantificar a eficiência na cobrança do IVA e, por essa via, avaliar a *performance* na cobrança de receitas deste imposto. Paralelamente, são sugeridas algumas alterações aos indicadores, alterações essas que, mantendo ainda assim a impossibilidade de uma adequada comparação internacional, incorporam informação que permite, em nossa opinião, melhorar a comparação temporal do desempenho da cobrança do IVA, dado ser esse o objectivo essencial desta secção.

2. Análise das vantagens e inconvenientes dos diferentes indicadores

2.1. VAT Productivity

O primeiro indicador que apresentamos é o *Efficiency Ratio* também designado de *VAT Productivity* (VP), o qual relaciona a cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado com o Produto Interno Bruto (PIB). Este indicador é calculado do seguinte modo:

$$VP = \frac{(IVA / PIB)}{tx(iva)}$$

onde *tx (iva)* representa a taxa normal de IVA. O valor deste indicador está compreendido entre zero e um. Quanto mais perto de zero (um) menor (maior) é a eficiência na cobrança de IVA. Salienta-se, contudo, que a própria estrutura do sistema fiscal contém factores que contribuem para que o valor se situe abaixo da unidade. Dos

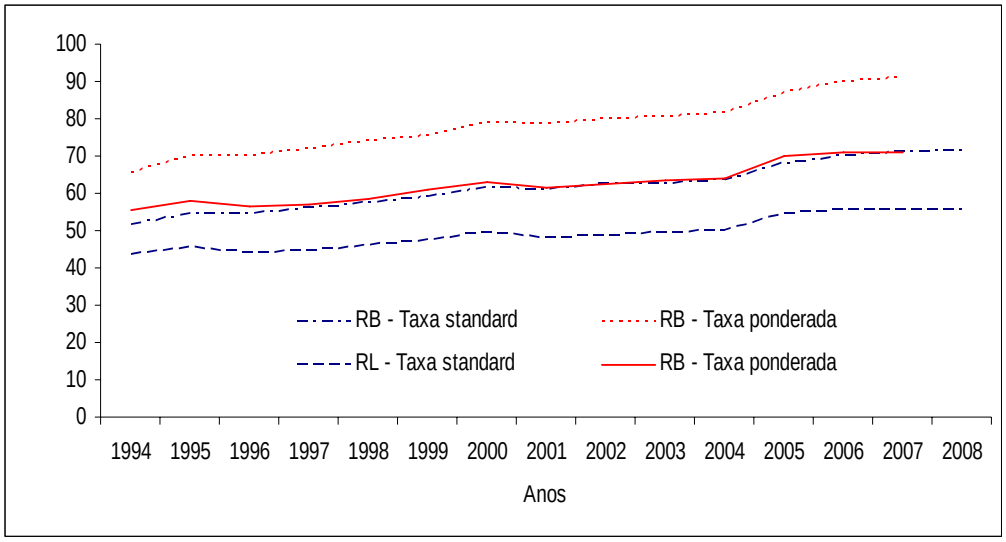
[38] Ver por exemplo OECD(2006) e OCDE(2008)

vários factores, salientam-se os seguintes: (i) a existência de diferentes taxas de tributação em sede de IVA; (ii) o facto de existirem bens/actividades isentas e benefícios fiscais; (iii) a capacidade para a administração fiscal gerir o sistema de uma forma eficiente e, iv) o grau de cumprimento voluntário dos contribuintes (grau de evasão e fraude fiscais).

Os resultados para Portugal foram calculados usando quer a receita bruta de IVA, quer a receita líquida de reembolsos[39] (ver Tabela 7 em anexo a esta secção para mais detalhes). O Gráfico 17 apresenta os resultados obtidos para o período de 1994 a 2008[40].

Gráfico 17. VAT productivity

(Receita Bruta e Receita Líquida de Reembolsos)



Fonte: Cálculos dos autores

Para além da variante relativa à receita de IVA (bruta/liquida) no cálculo do rácio, considerou-se ainda a taxa média ponderada. Os condicionalismos referidos anteriormente, em particular os referidos em i) e ii), justificam a utilização desta taxa. A taxa média ponderada é determinada anualmente tendo por base os montantes de IVA cobrados a cada taxa e as respectivas bases. Esta taxa é publicada no Relatório de

[39] Ao valor da receita cobrada de IVA foram excluídos os montantes de receita arrecadados ao abrigo de diplomas legais em resultado de planos de regularização de dívidas. Assim, não se inclui como receita de IVA os montantes arrecadados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto – o qual define as condições em que se podem realizar as operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social previstas no artigo 59.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março (rectificado pela Declaração de Rectificação n.º16-D/96, de 30 de Novembro, e com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 235-A/96, de 9 de Dezembro – nem do Decreto-Lei n.º 248-A/2002 de 14 de Novembro – o qual aprova um regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social - Não se considerou também o montante de receita arrecadada ao abrigo do processo de securitização de créditos fiscais levado a cabo em 2003.

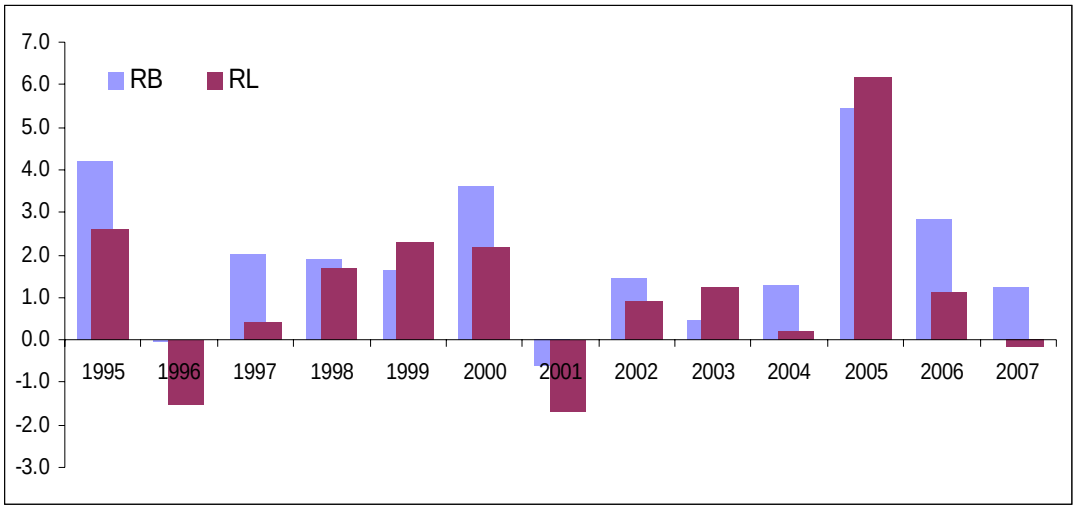
[40] Para o ano de 2008, pelo facto de ainda ter sido disponibilizado o relatório de recursos próprio de IVA, não é conhecida a taxa média ponderada, o que impede que se apurem os indicadores que utilizam esta taxa.

Recursos Próprios que é enviado anualmente à Comissão Europeia. A utilização desta taxa tem a vantagem de imunizar parte das deficiências que geralmente são apontadas a este indicador, com sejam o facto de ignorar a existência de diferentes taxas de IVA, isenções ou benefícios fiscais.

Pela leitura do gráfico anterior, e independentemente do tipo de receita ou de taxa que é considerada, o valor do *VAT-Productivity* tem vindo a crescer ao longo dos anos. No período considerado, a maior variação anual ocorre em 2005 (ver Gráfico 18). Nos anos de 2006 e 2007, em virtude do crescimento dos reembolsos (acima do crescimento da receita bruta) o indicador regista um menor crescimento quando consideramos a receita líquida tornando-se negativo em 2007[41], salienta-se o facto de variações negativas do indicador serem antecedidas pelas maiores variações positivas registadas. O Gráfico 18 apresenta a variação anual, em pontos percentuais, do VAT *productivity* calculado usando a taxa média ponderada para dois casos da receita de IVA: a receita bruta e a receita líquida de reembolsos.

Gráfico 18. VAT productivity – Taxa média ponderada

(Diferença em pontos percentuais face ao ano anterior)



Fonte: Cálculos dos autores

Uma outra crítica geralmente apontada a este indicador, o primeiro que foi utilizado nas análises do FMI e da OCDE, prende-se com a base de incidência que é usada no seu apuramento – o PIB. Ora, por definição, o IVA é um imposto sobre o consumo, pelo que o PIB não traduzirá a melhor *proxi* para a base do IVA, tendo por isso passado a ser subalternizado e mesmo abandonado. Neste sentido, como alternativa melhorada é

[41] A falta de informação relativa à taxa média ponderada não permite estender a análise a 2008.

sugerida na literatura a utilização do consumo nacional, sendo este indicador, que a seguir se apresenta, designado por *C-Efficiency* ratio.

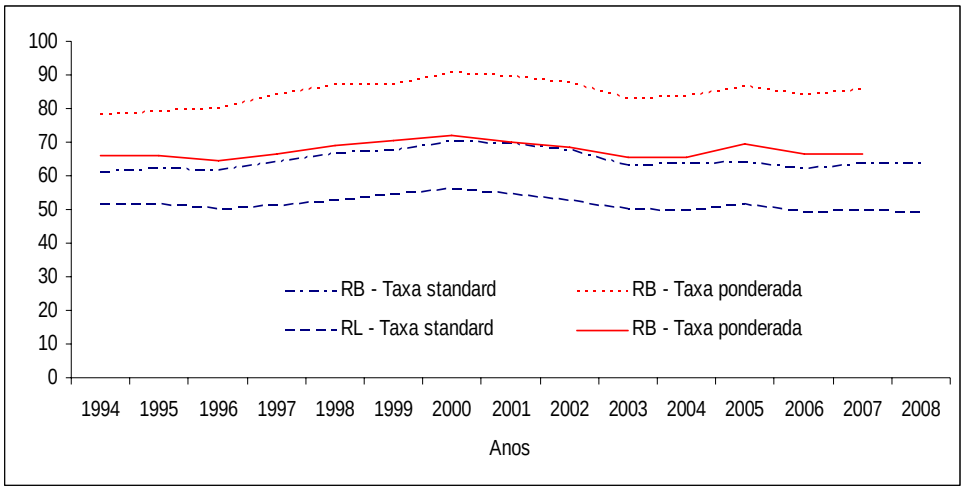
2.2. C-Efficiency ratio (CER)

Pelo facto do IVA ser, sobretudo, um imposto sobre o consumo, o CER utiliza, no seu apuramento o consumo nacional em vez do PIB. Este indicador tem sido o mais utilizado, a nível internacional, até há poucos anos. O C-Efficiency ratio (CER) é apurado do seguinte modo:

$$CER = \frac{(\text{IVA/Consumo}) \times 100}{\text{tx (IVA)}} \times 100$$

Uma vez que o consumo é menor que o PIB, os resultados obtidos por este indicador são superiores aos valores obtidos pelo VP. Segundo a OCDE (2006) este indicador é mais apropriado que o anterior dado que o IVA é um imposto sobre o consumo doméstico. Todavia, em 2008, a OCDE subvaloriza a importância que vinha a atribuir a este indicador e substituiu pelo VAT Revenue Ratio. Do ponto de vista teórico, um sistema de IVA no qual todo o consumo é tributado a uma taxa uniforme, levará a que o CER obtenha o valor de 100%. Um valor baixo para o CER indica uma erosão da base fiscal a qual pode ser justificada pela existência de taxas reduzida, isenções, ineficiências na cobrança da receita. O Gráfico 19 apresenta a evolução deste indicador para Portugal para o período de 1994 a 2008.

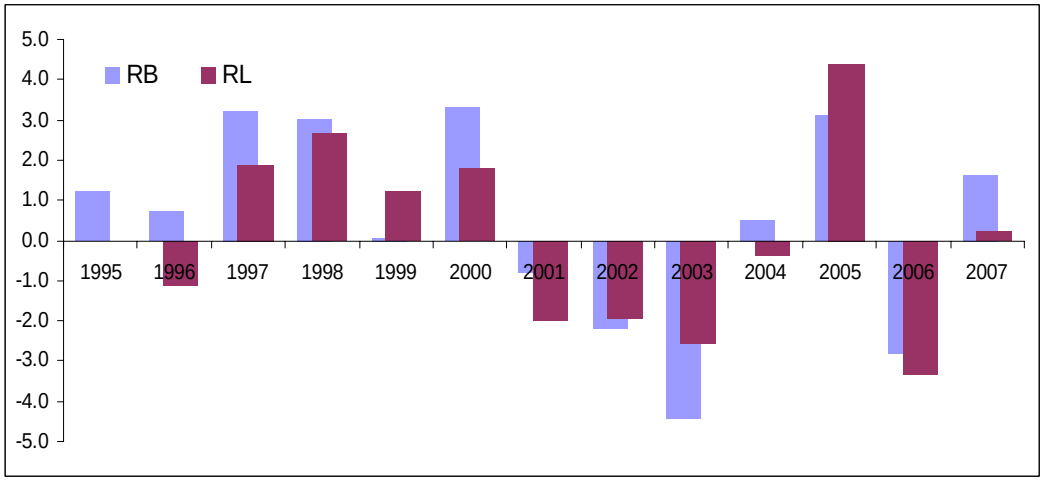
Gráfico 19. C-Efficiency ratio
(Receita Bruta e Receita Líquida de Reembolsos)



Fonte: Cálculos dos autores

Como se pode observar no Gráfico 19, e para o período considerado, podemos concluir que, independentemente do tipo de IVA considerado e da taxa, o valor máximo é obtido em 2000, decrescendo a partir daí até 2003 ou 2004, consoante se considere a receita bruta ou a receita líquida, respectivamente. Depois de uma significativa subida em 2005 (a maior registada no período em análise) volta a descer a partir daí.

Gráfico 20. *C-Efficiency Ratio* – Taxa média ponderada
(Diferença em pontos percentuais face ao ano anterior)



Fonte: Cálculos dos autores

Dado que uma parte significativa do consumo público não dá lugar a liquidação de IVA, como são exemplo as remunerações, procedeu-se ainda ao cálculo de duas variantes do

C-Efficiency ratio: uma primeira na qual se expurgou do consumo nacional a parte do consumo público referente às remunerações [o qual designamos de *C-Efficiency ratio corrigido]* e outra na qual se considera apenas o consumo privado [a literatura chama a este VAT *Gross Compliance Ratio*]. Os resultados para estes indicadores estão apresentados na Tabela 7, e, apesar dos valores obtidos serem ligeiramente diferentes, as conclusões são idênticas às obtidas anteriormente.

2.3. VAT Revenue Ratio

O último indicador que apresentamos corresponde ao *VAT Revenue Ratio*[42]. Este indicador distingue-se do anterior pelo facto de considerar o valor do consumo expurgado do valor do IVA, isto é,

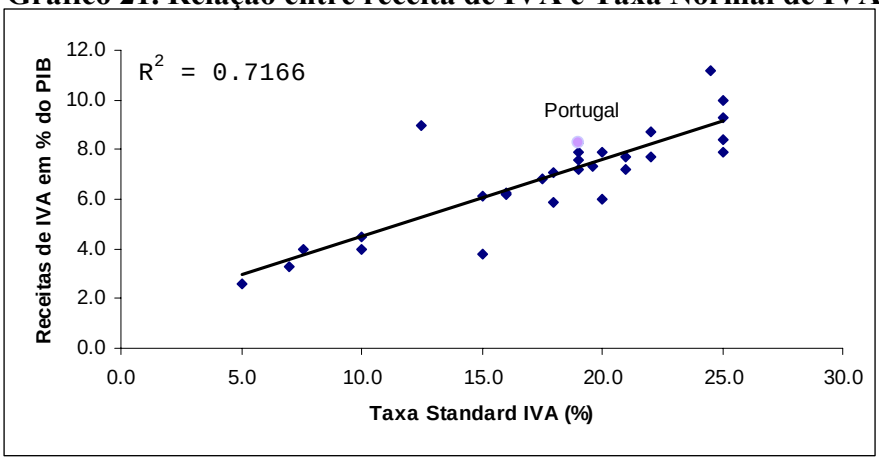
$$VRR = \frac{\text{IVA}}{(\text{Consumo} - \text{IVA}) \quad X \ \text{tx (IVA)}}$$

Como referido anteriormente, pese embora as críticas que se possam fazer aos indicadores, eles constituem uma base de análise e comparação da evolução da eficiência por parte de algumas organizações internacionais (por exemplo, FMI e OCDE). Pelas limitações inerentes à construção do indicador, em particular, o facto de não endogeneizar todas as especificidades da estrutura fiscal em sede de IVA, ele não serve para comparações internacionais, apenas deve ser usado para avaliar a evolução temporal da eficiência.

Os gráficos seguintes, determinados com base na informação disponível para o conjunto de países da OCDE para 2005[43], permitem evidenciar que, se por um lado é possível concluir pela existência de uma relação significativa entre a evolução das receitas de IVA em percentagem do PIB (Gráfico 21) e a taxa standard de IVA, o mesmo não acontece quando relacionamos o resultado obtido para o *VAT Revenue Ratio* e a taxa standard de IVA (ver Gráfico 22).

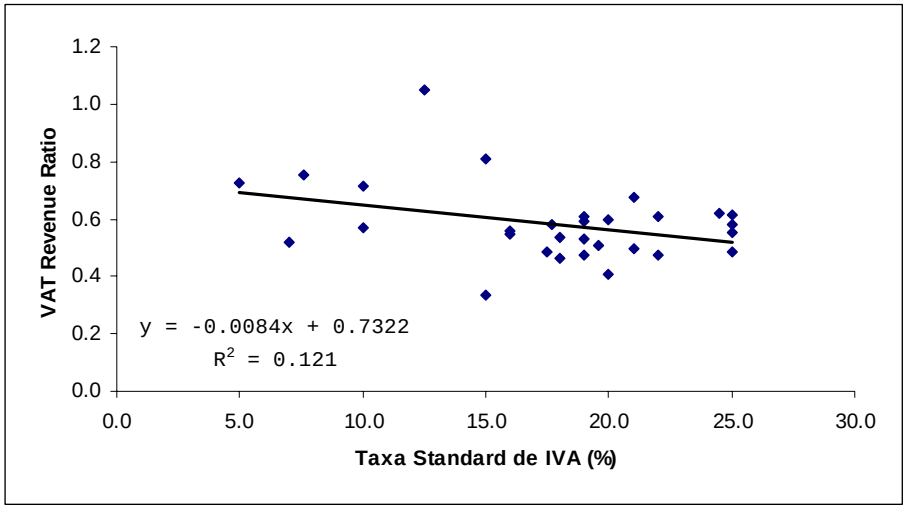
[42] Este indicador foi usado para medir a performance do IVA na edição Consumption Tax Trends de 2008 da OCDE.
[43] Ver OCDE (2008) para mais detalhes.

Gráfico 21. Relação entre receita de IVA e Taxa Normal de IVA



Fonte: Elaborado com base na informação apresentada em OCDE (2008).

Gráfico 22. Relação entre VRR e Taxa Normal de IVA



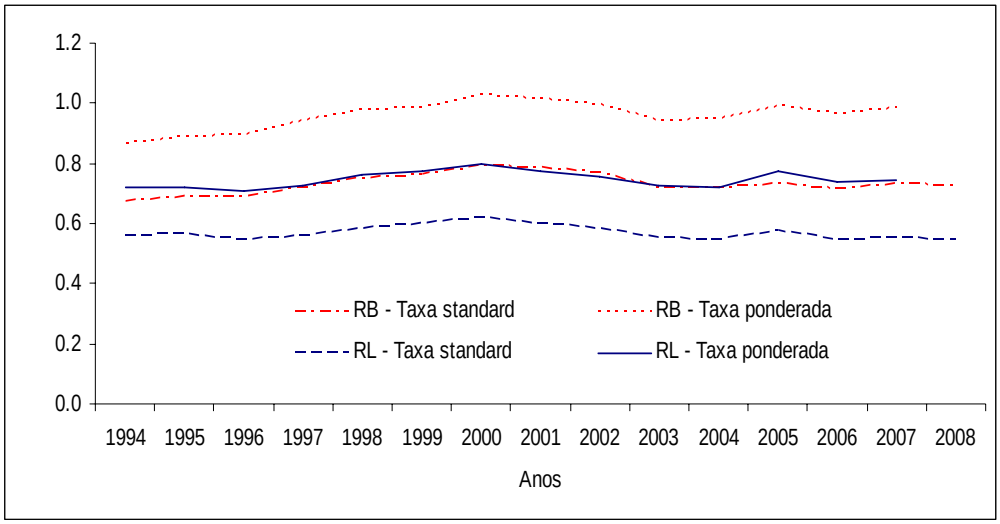
Fonte: Elaborado com base na informação apresentada em OCDE (2008).

Embora a maioria dos países (16 de 29) tenham um VRR entre 0.50 e 0.65, as taxas de IVA standards variam significativamente: entre 6% (Canadá) e 25% (Suécia). Cinco países com VRR acima de 0.7 têm taxas de IVA abaixo da média.

A maioria dos países (24 em 29) considerados pela OCDE (2008) têm um VRR abaixo de 0.65, dos quais 7 países apresentam valores abaixo de 0.50. Isto significa que, em termos globais, os regimes de IVA, com as suas múltiplas taxas reduzidas e isenções traduzem-se em significativa despesa fiscal quando comparado com o regime puro de IVA. Ainda segundo a OCDE, entre 1/2 e 1/3 de receitas potencias não são sujeitas a tributação ou, se o são, elas não são arrecadadas. Para Portugal, e para o período em

análise, o VRR varia entre 0.54 e 0.62, fixando-se em torno de 0.55 nos anos de 2006 a 2008. O Gráfico 23 apresenta os resultados obtidos para Portugal.

Gráfico 23. *VAT Revenue Ratio*
(Receita Bruta e Receita Líquida de Reembolsos)

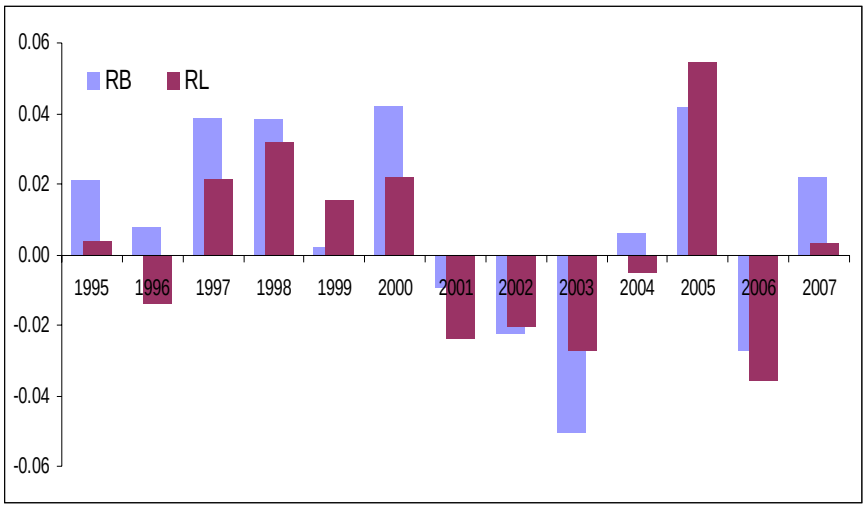


Fonte: Cálculos dos autores

Como se pode observar pelo Gráfico 23, o valor máximo do indicador é obtido em 2000, ainda que apenas ligeiramente acima do registado em 2005. Entre 2000 e 2003 (2004) registaram-se decréscimos da eficiência quando consideramos a receita bruta (receita líquida). Quando consideramos as variações dos indicadores face ao ano anterior, verifica-se que em 2005 se registou o maior ganho de eficiência parte da qual foi perdida em 2006 não totalmente compensada com o ganho registado em 2007.

Gráfico 24. *VAT Revenue Ratio* – Taxa média ponderada

(Diferença em pontos percentuais face ao ano anterior)



Fonte: Cálculos dos autores

3. Conclusões e sugestões

a) Pelas razões apresentadas anteriormente parece-nos de concluir que o VAT Revenue Ratio (VRR) é o indicador mais aderente à especificidade do IVA, dado que o montante do imposto que está incluído no valor do consumo, deve ser expurgado, para efeitos de avaliação de desempenho e eficiência na cobrança do IVA;

b) Paralelamente, e pelo efeito de enviesamento que pode introduzir na análise, entendemos que o indicador deve usar o montante do IVA expurgado dos reembolsos, uma vez que alterações na política de reembolsos de IVA induz a alterações significativas na receita de IVA sem que essas alterações esteja relacionadas com a eficiência. São disto exemplo algumas das alterações ocorridas recentemente em alguns países (nos quais Portugal e Espanha se incluem). Se as alterações em sede de reembolsos de IVA levam a uma aumento dos reembolsos num ano por correspondente redução no ano seguinte, os indicadores que não tomarem em consideração este efeito registarão uma diminuição no ano do aumento de reembolsos e um aumento no ano seguinte. Ora, não parece correcto que tais alterações sejam justificadas por menor ou maior eficiência na cobrança do imposto;

c) Parece igualmente de concluir que o "consumo corrigido" mais adequado para efeitos de análise será o que resulta do somatório do consumo privado com a

parcela do consumo público sujeito a IVA. A metodologia de apuramento dessa parcela aqui utilizada, embora rudimentar, traduz uma via para a sua correcção, contudo, outras componentes do consumo público devem ser tidas em conta na correcção. Salienta-se a importância desta correcção, uma vez que, no contexto de consolidação orçamental como a registada nos anos mais recentes em Portugal, a rubrica "remunerações" sofrem alterações significativas.

d) Por outro lado, no caso de alterações da taxa normal, no decurso de um ano, será aconselhável a utilização da taxa normal média do período, em vez da utilização da taxa em vigor no início do ano, ou no final, o que enviesa, positiva ou negativamente, a análise do desempenho. Em Portugal, as alterações ocorridas em 2002, 2005 e 2008 devem ser tomadas em conta na análise. Por exemplo, em 2005, o aumento da taxa normal de IVA de 19% para 21% justifica um aumento do valor do indicador. Considerar, no apuramento do VRR, a taxa do fim do ano (21%) em vez da taxa média (19.7%) induz a uma redução do indicador em cerca de 7%.
e) Idealmente, no caso dos Estados-Membros da União Europeia, a utilização da taxa média ponderada do IVA, em vez da taxa normal, parece-nos a mais indicada, tanto mais que é utilizada para efeito dos Recursos Próprios.
f) Pese embora a utilidade destes indicadores, para aferir da eficiência na cobrança das receitas do IVA, eles devem ser completados por outros indicadores que tenham objectivo semelhante, mas que assentem em metodologias diferentes. Os recentes trabalhos da Comissão Europeia, em particular, o relatório Reckon, ao procurar estimar o IVA potencial a partir das contas nacionais para cada Estado Membro, vai neste sentido.
g) Tendo em conta todos os condicionalismos anteriormente elencados, podemos concluir que para o caso de Portugal, de um modo geral e com excepção do VAT productivity, todos os indicadores apontam no mesmo sentido: depois de um período de estabilização entre 1994 e 1997, regista-se um crescimento até 2000, ano em que todos os indicadores usados registam o máximo, decrescendo desde aí até 2004. Em 2005, o significativo crescimento registado na receita do IVA contribuiu para o aumento significativo em todos os indicadores usados, com maior efeito na receita líquida de reembolso uma vez que o crescimento dos reembolsos ficou abaixo do crescimento da receita bruta, elevando ainda mais a

taxa de crescimento da receita líquida de reembolsos. Entre 2006 e 2008, os indicadores retomam os valores de 2004 quando usamos a taxa standard de IVA, contudo, situam-se acima dos valores de 2004 e abaixo dos valores de 2005, quando consideramos a taxa média ponderada.

Tabela 7. Indicadores de Eficiência no IVA

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Relativamente à Receita Bruta de IVA															
Taxa "Normal"															
C-Efficiency ratio	60.9	61.8	61.6	64.1	66.3	67.3	69.8	69.5	67.4	63.1	63.4	64.1	62.2	63.6	63.3
C-Efficiency ratio (corr)	72.3	73.2	73.0	76.2	79.3	80.6	84.1	84.0	81.8	76.0	76.0	76.9	73.8	74.9	74.5
VAT Revenue Ratio	0.67	0.69	0.69	0.72	0.75	0.76	0.79	0.79	0.77	0.72	0.72	0.73	0.71	0.73	0.73
VAT Revenue Ratio (corr)	0.82	0.84	0.83	0.88	0.92	0.93	0.98	0.98	0.96	0.89	0.89	0.91	0.87	0.89	0.88
VAT Gross Compliance Ratio	77.2	78.7	78.7	82.2	85.4	86.9	90.9	91.1	88.8	83.4	83.8	85.3	81.8	83.4	82.9
VAT Productivity	0.51	0.55	0.55	0.56	0.58	0.59	0.62	0.61	0.62	0.63	0.64	0.68	0.70	0.71	0.71
Taxa Média Ponderada															
C-Efficiency ratio	78.0	79.2	80.0	84.0	87.0	87.1	90.4	89.6	87.4	83.0	83.5	86.6	83.8	85.4	nd
VAT Revenue Ratio	0.86	0.89	0.89	0.94	0.98	0.98	1.03	1.02	0.99	0.94	0.95	0.99	0.96	0.99	nd
VAT Gross Compliance Ratio	98.9	100.9	102.3	107.7	112.0	112.5	117.7	117.4	115.2	109.5	110.4	115.2	110.3	112.1	nd
VAT Productivity	0.66	0.70	0.70	0.72	0.74	0.75	0.79	0.78	0.80	0.80	0.82	0.87	0.90	0.91	nd
Relativamente à Receita de IVA Líquida de Reembolsos															
Taxa "Normal"															
C-Efficiency ratio	51.4	51.3	49.8	50.8	52.7	54.4	55.8	54.5	52.6	50.0	49.5	51.5	49.2	49.5	49.1
C-Efficiency ratio (corr)	61.0	60.8	59.1	60.4	63.1	65.2	67.2	65.8	63.9	60.1	59.4	61.9	58.4	58.4	57.8
VAT Revenue Ratio	0.56	0.56	0.54	0.56	0.58	0.60	0.62	0.60	0.58	0.55	0.55	0.57	0.55	0.55	0.55
VAT Revenue Ratio (corr)	0.68	0.68	0.66	0.67	0.71	0.73	0.76	0.74	0.72	0.68	0.67	0.70	0.67	0.67	0.66
VAT Gross Compliance Ratio	65.1	65.4	63.7	65.1	67.9	70.3	72.7	71.4	69.3	66.0	65.5	68.6	64.7	65.0	64.3
VAT Productivity	0.43	0.45	0.44	0.44	0.46	0.48	0.49	0.48	0.49	0.50	0.50	0.55	0.56	0.55	0.55
Taxa Média Ponderada															
C-Efficiency ratio	65.8	65.8	64.7	66.6	69.2	70.4	72.2	70.2	68.3	65.7	65.3	69.7	66.3	66.5	nd
VAT Revenue Ratio	0.72	0.72	0.71	0.73	0.76	0.78	0.80	0.77	0.75	0.73	0.72	0.78	0.74	0.74	nd
VAT Gross Compliance Ratio	83.4	83.8	82.7	85.3	89.1	91.0	94.0	92.0	90.0	86.7	86.3	92.7	87.3	87.3	nd
VAT Productivity	0.55	0.58	0.57	0.57	0.59	0.61	0.63	0.61	0.62	0.64	0.64	0.70	0.71	0.71	n.d

Fonte: Cálculo dos autores, com base nos elementos disponíveis na Tabela 8.

Tabela 8. Elementos usados para os cálculos dos indicadores apresentados na Tabela 7

(unidade: milhões de euros e percentagens)

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Receita de IVA e Taxa Média Ponderada															
Receita Bruta	6 467	7 437	7 907	8 947	9 902	10 843	12 140	12 728	13 876	14 730	14 706	16 223	17 462	18 578	18 944
Reembolsos	1 011	1 261	1 510	1 826	2 009	2 058	2 427	2 743	2 960	2 897	3 203	3 172	3 642	4 108	4 241
Receita Líquida	5 456	6 176	6 397	7 121	7 893	8 785	9 713	9 985	10 915	11 833	11 503	13 051	13 820	14 470	14 703
Taxa "Normal" (%)	16.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	19.0	19.0	19.0	21.0	21.0	21.0	20.7
Taxa Média Ponderada (%)	12.491	13.261	13.091	12.973	12.950	13.132	13.132	13.189	13.743	14.458	14.418	14.548	15.580	15.633	nd
Taxa "Normal" corrigida (%)	16.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.0	17.8	19.0	19.0	19.7	21.0	21.0	20.7
Cobrança Extraordinária (coerciva e outra)			4.8	154.8	87.6	85.8	67.3	56.6	359.1	821.0	12.7	9.5	7.5	6.0	5.0
Contas Nacionais															
PIB	78 752	85 138	90 508	97 898	106 498	114 193	122 270	129 309	135 434	138 582	144 128	149 123	155 446	163 238	166 128
Consumo Total	66 365	70 781	75 488	80 686	87 085	94 078	101 724	107 236	112 529	115 951	122 070	128 681	133 732	139 114	144 837
Consumo Privado	52 377	55 582	59 033	62 953	67 638	72 820	78 101	81 800	85 385	87 822	92 323	96 707	101 599	106 016	110 534
Consumo Público	13 989	15 200	16 455	17 733	19 447	21 257	23 623	25 436	27 143	28 129	29 747	31 974	32 133	33 097	34 303
Peso Remunerações	.749	.723	.719	.724	.736	.734	.734	.728	.733	.696	.684	.674	.659	.637	.637
Consumo Público corrigido	3 510	4 216	4 626	4 891	5 137	5 658	6 295	6 920	7 237	8 561	9 405	10 433	10 958	12 008	12 445

Fontes: Relatórios de Recursos Próprios do IVA de 1994 a 2007 e INE, Contas Nacionais Anuais de 1994 (SEC79, Base 86, série compatibilizada com SEC95 em termos de VH), Contas Nacionais Anuais de 1995 a 2006 (SEC 95, Base 2000) e Contas Nacionais Trimestrais de 2008 (SEC 95, Base 2000); Conta Geral do Estado para os anos de 1994 a 1996. Para 2008, usou-se a informação da DGCI e DGAIEC.

Notas: em 2002 a taxa normal de IVA passou de 17% para 19% com efeitos a partir de Junho. Em 2005 a taxa normal do IVA passou de 19% para 21% com efeitos a partir de Junho. Em 2008 a taxa normal do IVA reduziu-se 1 ponto percentual para 20%. O valor reportado para a "taxa normal corrigida" foi calculado tendo em conta o número de meses que, no respectivo ano, a taxa produziu efeitos na receita arrecada.

A cobrança coerciva extraordinária respeita apenas à parte da cobrança coerciva, em sede de IVA, que tem sido arrecadada pela Administração Fiscal ao abrigo de diplomas legais que autorizaram a regularização de dívidas fiscais (Decretos-Lei n.º 124/96 e n.º 248-A/2002 e a Securitização em 2004).

Capítulo VI. Luta contra a fraude e evasão fiscais: evolução recente e perspectivas

1. Introdução e questões conceptuais

O presente capítulo é dedicado à análise da situação em Portugal nos domínios indicados, à evolução recente do posicionamento de alguns países e organizações internacionais relativamente à concorrência fiscal prejudicial e aos centros *offshore* não cooperantes, no seguimento da reunião do G20 em Londres, no passado dia 2 de Abril, e à apresentação, no final, de algumas sugestões e recomendações.

A delimitação conceptual de fraude, evasão e planeamento abusivo não é pacífica, dado existirem problemas de tradução e problemas de "fronteira".

No que concerne às questões de tradução transcreve-se o que Frada de Sousa (2008) escreveu sobre o assunto:

" *Tax avoidance* traduz-se correntemente, como "evasão fiscal", "*évasion fiscale"* ou "*Steuerumgehung"* …Verifica-se, no entanto que a *tax avoidance* é encarada, tradicionalmente no Reino Unido, como consistindo em operações destinadas a evitar o pagamento de impostos em conformidade com o Direito. Já o conceito de *tax evasion* que, no Reino Unido, designa operações destinadas a evitar o pagamento de impostos por meios ilegais, traduz-se, correntemente, como "fraude fiscal", "*fraude fiscale"* ou "*Steuerhinterziehung*". A *tax fraud*, no Reino Unido, refere-se, em geral, a operações particularmente censuráveis, passíveis de procedimento criminal. Ressalta desta autêntica selva conceptual e linguística que é, em geral inexacto, traduzir-se *tax avoidance,* no sentido que ela tradicionalmente assume no Reino Unido, simplesmente como "evasão fiscal". Ela descreve fenómenos que entre nós correspondem à elisão ou evitação fiscal, como uma zona cinzenta, ou de fronteira, situada entre a mera planificação fiscal legítima e a evasão fiscal, já claramente situada no domínio da ilicitude.

Verifica-se, em qualquer caso, que o significado comum de *tax avoidance* no Reino Unido, como arte de iludir legalmente o pagamento de impostos, se encontra actualmente sob pressão. A isto não será alheio o significado autónomo que essa mesma expressão assume no Direito Comunitário – bem visível no sistema comum de IVA – como correspondente à noção de evasão fiscal. A *tax avoidance* do Reino Unido designa pois, cada vez mais, operações de

evitação fiscal abusiva (*illegitimate tax avoidance*), em contraposição às operações de *legitimate tax planning".* [44]

Relativamente aos problemas de terminologia num sistema legal multilinguístico, transcreve-se o que é referido neste domínio na *Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force* da Confédération Fiscale Européenne, de Novembro de 2007: " Problems of terminology are often accompanied by linguistic inconsistencies across the various official languages of the European Union, especially in the tax case law of the European Court of Justice; The Elisa judgement for instance contains examples of such problem,[45] which are recurrent in the decisions of the European Court of Justice and sometimes also arise in the secondary law concerning direct taxes, showing how difficult it currently is to achieve an homogeneous interpretation and application of European tax law".

Independentemente das questões de tradução referidas, a distinção conceptual entre elisão fiscal ou *tax avoidance,* fraude fiscal ou *tax evasion*, planeamento fiscal ou *tax planning* e planeamento fiscal abusivo ou *agressive tax planning*, apresenta algumas zonas de fronteira que devem ser explicitadas.[46]

A delimitação entre elisão fiscal e fraude fiscal não é totalmente pacífica. Para alguns autores o conceito de evasão ou elisão tem uma natureza residual: qualificam como evasão toda a forma de diminuir os impostos a pagar que não seja gestão fiscal nem fraude fiscal: o primeiro conceito aplica-se a situações *extralegal* (a poupança fiscal é obtida através de negócios jurídicos lícitos que não se encontram previstos em normas de incidência fiscal e/ou que, estando previstos nessas normas, têm um regime menos oneroso. Trata-se de comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir e que se classificam como fraude à lei fiscal. "Estes comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem manifestamente

[44] Frada, artigo citado.

[45] "ECJ decision 11 October 2007, case C-451/05, *Elisa.* For instance the wording of paragraph 91 of the Elisa Decision in Italian, Spanish, Portuguese and Dutch contains a reference to terms that are equivalent of tax fraud (i.e. *frode fiscale, fraude fiscal* in Spanish and Portuguese, and *Belastingfraude*), whereas the English text mentions tax evasion and the French and German texts use equivalent terms to the latter wording, i.e. *fraude fiscale* and *Steuerhinterziehung;* Similar problems arise with paragraph 80 of the same decision, but also with other decisions, such as for instance paragraphs 37 and 38 of the *Kofoed* decision".

[46] Uma das delimitações interessantes é a apresentada pela Agência Tributária da Austrália (ATO):
- Evasion – always illegal;
- Sham - illegal with the appearance of legality;
-Avoidance – technically legal – absolute boundary between illegal and legal;
- Aggressive tax planning – arrangements that "push the limits" of acceptable tax planning;
- Effective tax planning – arrangements consistent with the intent of the law;
- Mitigation – legal and welcomed.

ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam"[47]. Trata-se assim de comportamentos compatíveis com a letra da lei mas que violam o seu espírito e objectivo.

Já a fraude fiscal consiste numa actuação *contra-legem,* em que a poupança fiscal resulta de práticas ou comportamentos ilícitos, infringindo directamente a lei, quer por acção, quer por omissão, actuação essa que, se detectada, dá origem à aplicação de uma sanção penal fiscal, que pode mesmo ser de natureza criminal[48]. Porém, em diversas situações existe dificuldade em estabelecer uma separação rigorosa entre fraude fiscal e fraude à lei fiscal.

O planeamento fiscal, optimização fiscal, gestão fiscal, ou engenharia fiscal[49] ou *tax planning* consiste, para a generalidade dos autores, na minimização dos impostos a pagar, por uma via totalmente legítima e lícita, quer desejada propositadamente pelo legislador, quer deixada por este à disposição opcional pelo contribuinte, ou seja, por um comportamento *intralegem*. São assim afastados do conceito de planeamento fiscal, também designado por planeamento legítimo, os actos ilegais ou *contra legem.*

A questão mais complexa de delimitação ocorre quando o conceito de planeamento fiscal se aproxima do da elisão fiscal ou comportamento *extra-legem,* em que o contribuinte opta pela prática de comportamentos ou negócios jurídicos lícitos de que vai resultar uma diminuição ou exclusão da tributação, não desejada pelo legislador ou contrária aos princípios que fundamentam o sistema fiscal.

Para fazer face a esses comportamentos, a maioria dos países tem adoptado diversas normas legais, designadamente a adopção de cláusulas gerais anti-abuso, de normas especiais ou específicas anti-abuso e, mais recentemente, um ainda reduzido número de países, em que se inclui Portugal, adoptaram regimes jurídicos de detecção e combate do denominado planeamento fiscal abusivo ou agressivo.

A delimitação do que é ou não uma prática aceitável ou inaceitável de minimização fiscal, conduziu, nos países que adoptaram legislação específica no domínio do planeamento fiscal abusivo, à opção por soluções de comunicação ou informação prévia dos esquemas ou actuações, funcionando assim como um alerta precoce à Administração Tributária.

---

[47] Saldanha Sanches (2006).

[48] A questão da criminalização de todos os comportamentos considerados como de fraude fiscal nalguns países requer uma separação conceptual clara. A Agência Tributária do Canadá, após definir os conceitos, alerta os contribuintes para as diferentes consequências dos comportamentos: "tax evasion, unlike tax avoidance, has criminal consequences. Tax evaders face prosecution in criminal court".

[49] Freitas Pereira (2009).

Recomendações:

1. A divulgação pública dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal que o Director-Geral dos Impostos repute de abusivo, deveria basear-se nas boas práticas de alguns países que nos precederam, designadamente da Austrália e do Canadá, e ser orientados essencialmente para funcionar como alerta ou aviso aos cidadãos sobre os riscos que correm ao aderir a determinados esquemas, tal como vem sendo recomendado pela OCDE.

2. No site da DGCI deveria inserir-se com urgência um conjunto de alertas/avisos destinados aos promotores, aos utilizadores e aos contribuintes em geral. Neste domínio, o site da Australian Taxation Office (ATO) poderá constituir uma boa fonte de inspiração. Mensagens como "Cuidado com certas propostas. Se lhe parecer que a proposta/oferta é demasiado boa para ser verdadeira, provavelmente será". Por outro lado, folhetos muito simples como os divulgados pelas Agências do Canadá e da Austrália, em particular neste último caso, o folheto "don't take the bait", seriam particularmente úteis.

2. Mecanismos preventivos, formativos e informativos

2.1 Educação Fiscal

Uma das componentes da prevenção da fraude e evasão fiscais, que não tem impacto imediato mas é importante a longo prazo, é a da Educação Fiscal.

A DGCI está a desenvolver desde 2007 um Projecto, o qual tem contado com o empenhamento de uma pequena equipa liderada por Paiva Boléo, que tem por base uma exposição itinerante (em cerca de 30 painéis), acompanhada por uma série de iniciativas, incluindo um jogo e alguns livros, cujas características principais se resumem a seguir:

— "**Tax Bem! – o Jogo da Educação Fiscal**", um jogo de tabuleiro original e inédito, enriquecido com perguntas, funcionando como sensibilização pedagógica aos impostos e à responsabilidade cívica do seu cumprimento.

— "**Os Pesadelos Fiscais de Porfírio Zap**", um livro original de banda desenhada da autoria de José Carlos Fernandes, sensibilizando para a importância do cumprimento das obrigações fiscais, seja pela positiva (a necessidade e destino das receitas, a maior justiça), seja pela negativa (as consequências nefastas do não cumprimento).

— "**Impostos: Noções Essenciais**", da autoria do Subdirector-Geral José Rato Rainha, uma introdução aos impostos e ao Sistema Fiscal Português, que se pretende acessível sem deixar de ser rigorosa.

— "**Era uma vez no Planeta do Respeito por Todos**", da autoria de dois funcionários da DGCI, Luís Ferrão e Bruno Bengala, pequeno conto em ambiente de ficção-científica destinado a um público infanto-juvenil, sublinhando a injustiça e as consequências negativas do não pagamento dos impostos devidos.

A Exposição itinerante continua a ser o núcleo central em torno do qual se desenvolvem as principais iniciativas do Projecto. O ponto mais saliente de 2008 disse respeito ao facto de ter sido necessário promover a sua duplicação. Este facto permitiu a presença mais prolongada em cada distrito. A Exposição esteve no Porto (Alfândega), Aveiro (Loja do Cidadão), Beja (Instituto Politécnico), Castelo Branco (Biblioteca Municipal), Évora, Loulé, Setúbal (Espaço cedido pela Câmara Municipal) e Santarém (diversas escolas do distrito, em várias cidades).

Em complemento e interligação com a Exposição, e além das cerimónias de inauguração, bem como de visitas guiadas, realizaram-se conferências e seminários, de que se destacam os realizados em Beja (Instituto Politécnico), Ourém (Escola Secundária), bem como em Santarém (Liceu Sá da Bandeira).

Continuou a divulgação e distribuição dos diversos materiais pedagógicos realizados no âmbito deste Projecto a escolas, turmas, gabinetes oficiais, apoio a colóquios e seminários, etc., tendo-se iniciado a preparação de novas edições dos referidos materiais, dado encontrarem-se em vias de esgotar.

Em articulação com o Projecto, verificou-se a participação no 6.º Congresso Nacional da Administração Pública (INA), bem como se deu continuidade à representação no Fórum Educação para a Cidadania.

Pretende-se que o Projecto tenha desenvolvimentos em várias vertentes, nomeadamente informáticas e pedagógicas.

Recomendações

3. A principal Recomendação, que se considera prioritária, diz respeito à dinamização das diligências já iniciadas no sentido de se produzir um Guia de Educação Fiscal, a realizar com o Ministério da Educação e destinado aos professores, não tendo ainda havido condições para a sua concretização, seja devido a – com os escassos meios humanos disponíveis – terem sido privilegiadas as actividades acima referidas, seja por se considerar não estarem reunidas as condições a nível do Ministério da Educação.

4. Que o grupo da DGCI ligado à educação fiscal, em concertação com elementos do Ministério da Educação, contacte com responsáveis Brasileiros do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNED[50]), para conhecerem em detalhe um programa que é reconhecido internacionalmente como um exemplo.

5. Que a DGCI e DGITA, tomando como base o sítio "Leãozinho" do PNED, procurem replicar a ideia de um sítio adequado à formação e educação fiscal dos mais jovens

[50] O Programa é coordenado pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) e pelo Ministério da Educação em coordenação com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretarias Estaduais da Fazenda e da Educação, Secretaria do Tesouro Nacional e com a Controladoria Geral da União.

2.2 Os alertas fiscais

Foi implementado pela primeira vez em 2006 um sistema de alertas fiscais que visou evitar erros no preenchimento das declarações Modelo 3 entregues pela Internet. O sistema assentou no cruzamento da informação constante das bases de dados da DGCI, nomeadamente das declarações Modelo 10, com os valores inscritos pelos contribuintes nas declarações submetidas pela Internet.

Com este sistema, conjugadamente com o controlo de divergências entre os rendimentos declarados e as retenções declaradas, passou a ser possível alertar precocemente os contribuintes para as divergências constatadas, possibilitando assim a sua atempada correcção.

Em 2007 procurou-se potenciar as vantagens do sistema de alertas, tendo sido possível implementar a primeira fase do pré-preenchimento das declarações Modelo 3 de IRS dos rendimentos de trabalho dependente e pensões, do ano de 2006. Nos anos seguintes continuou-se a alargar substancialmente o número de campos da declaração já preenchidos, e dos alertas no preenchimento e recepção das declarações Modelo 3 do IRS;

Os alertas e o pré-preenchimento constituem um importante passo para a redução dos custos de contexto através da redução substancial do número de declarações com erros ou divergências, melhora o relacionamento fisco-contribuinte, evita deslocações desnecessárias aos Serviços de Finanças, incentiva a entrega de declarações pela Internet e melhora o desempenho da Administração Fiscal dados os menores tempos de liquidação e a maior eficácia no controlo dos elementos declarados. Em suma, os contribuintes evitam transtornos burocráticos, para além de eventuais coimas. A DGCI, por seu lado, pode afectar os funcionários dos Serviços de Finanças a tarefas de maior valor acrescentado.

No entanto, a Administração Fiscal ainda não dispõe de um sistema de alertas, contrariamente ao que já ocorre noutros países, vocacionado para informar os contribuintes para os eventuais riscos de algumas decisões/actuações que os poderão enquadrar em situações de planeamento abusivo, evasão ou fraudes fiscais.

A Agência Tributária da Austrália é amplamente reconhecida como sendo, neste domínio, um exemplo, senão mesmo a melhor a nível Mundial.[51]

[51] O sistema de alertas dos EUA, também muito citado, está mais centrado na divulgação dos "esquemas" mais perigosos e chocantes, havendo mesmo uma publicação anual dos top-12 através da lista "the dirty dozen".

Recomendações

6. Prosseguir a ampliação dos campos pré-preenchidos da declaração modelo 3 do IRS, o que poderá implicar, no futuro, a necessidade de uma ampla revisão das deduções, abatimentos, benefícios fiscais, etc. no âmbito do IRS, no sentido da sua estandardização ou planeamento.

7. *A* OCDE publicou recentemente um relatório sobre o pré-preenchimento intitulado "*Third Party Reporting Arrangements and Pre-filed Tax Returns: The Danish and Swedish Approaches"* que contem um anexo do qual consta uma descrição da amplitude do pré-preenchimento em cada um dos 13 países que optaram por esta modalidade. O referido Anexo pode ajudar a identificar soluções que possam ser replicadas por Portugal. Por outro lado, a Noruega indicou a sua intenção em introduzir a partir de 2008 o pré-preenchimento também para os rendimentos empresariais. Seria interessante estudar esta experiência.

8. Evoluir progressivamente para um sistema de alertas fiscais como os da ATO da Austrália ou do Canadá

2.3 As informações vinculativas e a sua transparência

É aceite e reconhecido internacionalmente que um bom sistema de informações vinculativas é uma condição essencial para um sistema fiscal competitivo e transparente.

Por outro lado, um bom sistema de informações vinculativas contribui para diminuir a litigiosidade, melhora o relacionamento fisco-contribuinte, ajuda ao aumento da transparência do sistema fiscal e à diminuição do risco de decisões discricionárias e arbitrárias.

As alterações introduzidas no Orçamento de Estado para 2009, através da alteração do artigo 68° da Lei Geral Tributária, enquadram-se nesse objectivo. Acresce que, na linha da prática frequente na maioria dos países com sistemas fiscais de referência neste domínio, se prevê o pagamento pelos contribuintes das informações vinculativas com carácter de urgência.[52]

O prazo previsto para a prestação de informações vinculativas e bastante ambicioso. Tomando, como base de comparação, uma vez mais, a ATO, em que o prazo indicativo é de 28 dias úteis, cerca de 40 dias de calendário contados a partir do momento em que o pedido é

[52] Note-se que em muitos países todo o serviço de prestação de informações vinculativas da Administração Tributária é pago, independentemente da maior ou menor complexidade ou da urgência do requerente.

apresentado com todos os elementos exigidos mais 14 dias úteis se forem necessários elementos adicionais, a que acresce a eventual extensão em função da complexidade da questão, será de concluir que estamos perante um desafio, que a ser bem sucedido, colocará Portugal no grupo de países com desempenho acima da média de entre os " bem comportados".

A novidade do nosso sistema, que não tem em geral tradição nos da esmagadora maioria dos países, consiste no sancionamento tácito, caso o pedido não seja respondido dentro do prazo legalmente fixado.

Acresce que a obrigatoriedade da apresentação dos pedidos de informação vinculativa por transmissão electrónica, prevista na Portaria n.º 972/2009, de 31 de Agosto, se por um lado atribui mais comodidade e segurança ao processo, vem exigir em contrapartida mais celeridade à DGCI.

Recomendações

9. Optar com urgência pelo modelo centralizado ou descentralizado do(s) serviço(s) da DGCI que ficarão responsáveis pela elaboração das informações vinculativas e dotá-lo(s) dos meios humanos e materiais para o desempenho dessa função. Trata-se de uma função que, pelos elementos estatísticos que se conhecem das Administrações Tributárias em que o desempenho no domínio da prestação de informações vinculativas constitui benchmark, é altamente consumidora de postos de trabalho, para além de requerer uma especial qualidade técnica dos funcionários afectos a essa função.

2.4 Os acordos prévios sobre preços de transferência ou advance price agreements (APAs)

A complexidade das situações que envolvem disputas entre as administrações fiscais e os contribuintes em razão de preços de transferência e o aumento do número de casos em contencioso[53] vêm realçando a importância que os acordos sobre preços de transferência (APAs) unilaterais (entre o contribuinte e a sua Administração Tributária), bilaterais (entre o

[53] Num artigo recente de C.David Svewenson e Garry B. Stone, "Global tax audits and dispute resolutions", publicada na Tax Notes International, de 9/2/2009, os autores estimavam que o número de casos em disputa relativamente a preços de transferência seguidos pela auditora em que trabalham nos EUA teria aumentado 52% entre 2005 e 2007.

contribuinte, a sua Administração e outra Administração Tributária) ou multilaterais (entre o contribuinte, a sua Administração Tributária e diversas outras Administrações Tributárias) atingiram como solução pró-activa, com vantagens para todos os intervenientes.

Portugal só muito recentemente, através do aditamento do artigo 128°-A ao Código do IRC e da publicação da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho, passou a dispor de normas legais que garantam às empresas a segurança jurídica quanto às políticas de preços de transferência adoptadas, juntando-se assim, ao grupo de países que reconhecem as vantagens dos acordos prévios sobre preços de transferência.

No entanto, não pode ser ignorado que é um procedimento caro para o requerente[54] e para a própria Administração Tributária, complexo e demorado. Só a título meramente indicativo, no primeiro semestre de 2008 o Internal Revenue Service (IRS) dos EUA só tinha concluído 24 APAs (15 bilaterais e 9 unilaterais) e o stock de casos em apreciação era de 270 (227 bilaterais e 43 unilaterais). O prazo médio para concluir uma APA era de 44.7 meses para uma APA bilateral ou multilateral e de 18.7 para uma unilateral.

A informação recentemente conhecida para todo o ano de 2008 relativamente ao desempenho do departamento APAs do IRS americano, revela um número de 68 pedidos concluídos. O prazo médio para concluir uma APA foi de 38.6 meses e de 27.6 meses para a renovação de APAs.

O número de funcionários do IRS afectos às APAs diminuiu de 37, em 2007, para 33, em 2008.[55]

A apreciação de um pedido de APA envolve especialistas fiscais da Administração Tributária, especialmente preparados, mas requer igualmente a participação de especialistas de outros domínios (engenharia, informática, agricultura, construção civil, etc.) consoante as particularidades e especificidades do sector ou da operação, obviamente para além da preparação naturalmente requerida aos funcionários tributários. Por essa razão é necessário prever-se o recurso a suporte externo, quer a nível de *outsourcing* de alguns serviços, quer à eventual requisição de especialistas, situação prevista nalgumas legislações fiscais.

[54] A apresentação de APA nos EUA custa em média 50 000 dólares nos EUA e a renovação 35 000.

[55] Este número não inclui os técnicos contratados ou requisitados para elaborarem pareceres específicos.

Recomendações

10. Que seja reforçada a DGCI com os meios necessários para assumir essa tarefa ou, alternativamente, que seja criado um Departamento/Serviço/Núcleo/Divisão, para o efeito, tendo sempre em conta a complexidade das questões em apreço, que ocasionam uma excepcionalmente baixa correlação entre o número de pedidos analisados e o numero de técnicos afectos à sua apreciação.

11. Que seja legalmente acautelada a necessidade de outsourcing ou de requisição e que sejam previstas as modalidades de pagamento aos especialistas e/ou às entidades ou empresas a que estão vinculados.

2.5 Os relatórios sobre o combate à fraude e à evasão fiscais

É amplamente reconhecido que a discussão e a divulgação das medidas encetadas para combater a fraude e a evasão fiscais e dos resultados alcançados têm uma grande importância, quer para dissuadir tais práticas, quer para avaliar a eficiência e eficácia dos diversos níveis da Administração Pública nessa luta sem fim. Por outro lado, constitui um importante elemento de referência para avaliar o grau de empenhamento político no combate a esse flagelo.

Em Portugal, só em 2006 foi consagrado, na Lei do Orçamento para 2006[56], o compromisso da submissão pelo Governo à Assembleia da República de um relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais. Desde então têm sido apresentados todos os anos relatórios centrados sobre essa temática.

O primeiro Relatório, naturalmente limitado, tem vindo a ser continuado e aprofundado por outros, cada vez mais substanciais, mais completos e mais partilhados na sua concepção e elaboração.

De facto, tanto no que concerne aos conteúdos, como no número de departamentos que contribuem para a sua elaboração, tem-se constatado um aumento gradual e progressivo.

Por outro lado, os relatórios têm o particular mérito de terminar de vez com diversos *tabus*, tais como o da afirmação enraizada que em Portugal só havia um caso de prisão efectiva por

[56] Em conformidade com o artigo 91° da Lei nº 60-A/2005, de 31 de Dezembro.

crime fiscal[57], que se desconhecia o montante do stock da dívida executiva, que se desconhecia o número dos processos fiscais pendentes nos Tribunais Fiscais, bem como dos respectivos montantes em causa, que não se procedia ao levantamento do sigilo bancário, etc.[58]

Acresce que não se assumia, até então, qual o montante de dívidas fiscais prescritas, só se conhecendo pontualmente, quando surgia relato na imprensa, que o Estado tinha deixado prescrever o imposto da empresa X, normalmente acompanhada de crítica à falta de zelo da Administração para evitar tal desenlace.

Esta divulgação serve também para alertar a opinião pública em geral para determinados esquemas fraudulentos de elevada complexidade e sofisticação, como as facturas falsas, os programas informáticos adaptados especificamente para a fuga ao fisco, a fraude carrossel, a *fraude fénix*, etc.

A identificação de sectores económicos particularmente envolvidos em determinados "esquemas"e a divulgação das prioridades da acção inspectiva no ano seguinte ao do relatório apresentado atribuem ao relatório uma salutar transparência.

Também o facto de se ter conseguido a disponibilidade de departamentos fora do Ministério das Finanças e da Administração Pública, como é o caso do Departamento Central de Investigação e Acção Penal (DCIAP), da Polícia Judiciária (PJ), da Guarda Nacional Republicana (por intermédio da ex-Brigada Fiscal e actualmente Unidade de Acção Fiscal), se associarem aos organismos tutelados pelo MFAP (DGCI, DGAIEC, IGF e DGITA) com os seus contributos para o relatório, é bem elucidativo do trabalho conjunto e de cooperação, inexistente até há poucos anos.

Tem sido estreita a cooperação entre a DGCI, DGAIEC e ICF, o que é perfeitamente natural, dado serem departamentos do Ministério das Finanças. É de destacar, em particular, a importância da cooperação com a PJ, consubstanciada na realização de acções conjuntas no âmbito do protocolo celebrado em 2005 e no sucessivo aumento do número de brigadas

[57] O célebre "caso João Cebola". Com vista a procurar desmontar a ideia enraizada de que não existiam outras situações de aplicação de pena de prisão efectiva, mencionava-se no primeiro relatório: "Contrariamente à ideia geral de que ninguém é punido com pena de prisão por fraude fiscal, a realidade demonstra que o número de pessoas arguidas em crimes fiscais tem vindo a crescer nos últimos tempos". Só no relatório seguinte, relativo ao ano de 2006 foi possível apresentar dados das penas de prisão efectiva aplicadas em processos criminais-fiscais que, para o período 2000 a 2006, ascendiam a 109 penas, a que acrescia o número de 1822 condenações com pena suspensa.

[58] No relatório de Fevereiro de 2009, relativo ao ano de 2008, indica precisamente: "… O presente relatório enuncia os principais métodos e mecanismos de combate à frade utilizados pelas entidades tuteladas pelo MFAP, bem como os resultados alcançados pela aplicação dos mesmos. Este documento inclui, de igual modo, os dados referentes aos processos de levantamento do sigilo bancário, às reclamações graciosas, às impugnações judiciais, às execuções fiscais e à cobrança coerciva, bem como informação relativa à dívida exequenda e às prescrições".

mistas. Têm sido efectuadas outras acções conjuntas com a GNR, Polícia de Segurança Pública (PSP), Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF), Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE), Autoridade para as Condições de Trabalho (ACT), a Inspecção dos Centros regionais da Segurança Social (CRSS), embora com a salvaguarda das especificidades e especialidades de cada organismo e a salvaguarda do dever do sigilo fiscal.
As acções conjuntas efectuadas e a estreita cooperação com o DCIAP em crimes financeiros e fiscais de grande dimensão e complexidade têm propiciado importantes sinergias de actuação e ajudado a transmitir para os cidadãos uma mensagem de coordenação dos meios existentes e de um trabalho conjunto, em que se procura utilizar e optimizar a *expertise* específica dos técnicos dos departamentos envolvidos.

Recomendações:

12. Pelo seu valor informativo, dever-se-á procurar enriquecer os Relatórios sobre o Combate à Fraude e Evasão dos próximos anos, aditando-lhe, numa primeira fase, dados quantitativos sobre os indicadores de desempenho do IVA e da estimativa do nível de evasão potencial a este imposto (metodologia VAT gap). Numa segunda fase, dever-se-iam apresentar quantificações sobre a estimativa da evasão e fraude fiscais noutros impostos, em particular nos IECS. Uma das pistas a seguir neste domínio, poderia ser o Relatório anual do Reino Unido, que poderia constituir benchmark.

13. Seria igualmente de se aditar ao relatório um capítulo sobre as medidas de planeamento fiscal abusivo comunicadas à Administração Fiscal, à semelhança do que ocorre na Austrália, Canadá, EUA e Reino Unido

3. Métodos e mecanismos de acompanhamento e repressão

3.1 Enquadramento

A dimensão do fenómeno da evasão, da fraude fiscal e do planeamento fiscal abusivo atingiu enormes proporções na erosão das bases fiscais nacionais. Muitos países – quer individualmente, quer no âmbito de grupos e organizações e organismos internacionais – têm vindo a implementar medidas para controlar a situação.

No âmbito da União Europeia as acções têm sido orientadas primordialmente para a fraude e evasão ao IVA, enquanto que a OCDE tem centrado as suas atenções mais no domínio da tributação directa e no combate ao branqueamento de capitais.

A crise do sistema financeiro e da economia mundial veio alertar o mundo para a necessidade de intensificação da troca internacional de troca de informações para efeitos fiscais no sentido do combate aos fenómenos de evasão e fraudes fiscais e, em particular, para o exercício de pressão política sobre os centros *off-shore* não cooperantes.

3.2 A economia paralela

O fenómeno da economia paralela ou informal é naturalmente complexo e susceptível de apreciações algo díspares.

Nos últimos anos o professor Friedrich Schneider tem vindo a ser reconhecido como um dos maiores especialistas mundiais na análise da economia informal.

Num estudo recente ("The Size of The Shadow Economy in 21 OECD Countries, from 1989/90 to 2009") centrado em 21 países da OCDE, entre os quais Portugal, Schneider alertou para o risco de um aumento da economia informal/PIB dos 13,3% de 2008 para 13,8% em 2009. Relativamente a Portugal o aumento seria ligeiramente superior, passando de 18,7% do PIB em 2008 para 19,5% em 2009.

O modelo usado por Schneider, que passou a ser uma referência nesta área, caracteriza-se basicamente pela utilização do procedimento MIMIC (multiple industries and multiple courses procedure), afastando-se assim de outros modelos que procuram estudar o fenómeno em base de uma única causa, designadamente a carga fiscal, e na importância que atribui ao indicador da procura monetária (currency demand approach):

No que respeita ao caso português, segundo Schneider, o peso da economia informal em percentagem do PIB terá aumentado desde 1989/1990 até 1997/1998, tendo decaído desde então até 2008, sendo essa diminuição mais notória a partir de 2004.

A dimensão da economia paralela em Portugal, em percentagem do PIB, segundo os cálculos de Scnheider teria tido a seguinte evolução:

1989/90 (média)	1994/95 (média)	1997/98 (média)	1999/2000 (média)	2001/02 (média)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009 (Estimativa)
15,9	22,1	23,1	22,7	22,5	22,2	21,7	21,2	20,1	19,2	18,7	19,5

Note-se que a redução em 2008 já foi muito pequena. Em 2009 o autor do relatório antecipa o aumento acima referido.

A análise de Schneider parece vir confirmar uma ligeira/média redução do peso da economia informal no nosso país, mais significativa em 2004 a 2007, com uma redução média de 0,75 p.p. e com uma redução muito importante em 2006 e 2007 em que a redução média atingiu 1 p.p..

Schneider chama a atenção para o risco do recrudescimento do fenómeno da economia paralela para o conjunto de países analisado, em virtude da crise económica e financeira que a todos afecta. Não pode deixar de se realçar que sendo a estimativa do aumento médio para os 21 países estudados de cerca de 3,3%, o aumento previsto para Portugal se situa ligeiramente acima dos 4%.

Em Espanha, que no domínio da economia paralela não se encontra em melhor posição que Portugal, a Agência Tributária elegeu como uma das prioridades da fiscalização em 2009 o combate à economia paralela.

O fenómeno da economia paralela é bastante complexo e não existem soluções milagrosas para o combater. Só a título meramente exemplificativo, a Agência Tributária do Canadá, foi recentemente criticada pelo Auditor geral do Canadá, num relatório divulgado em 31 de Março de 2009, pelo progresso insuficiente verificado na execução do programa denominado por *Underground Economy Initiative.*

Recomendações:

14 O aumento do peso da economia informal é perfeitamente expectável quando se desenrola a pior crise desde a Segunda Guerra Mundial. Isso não significa, bem pelo contrário, uma atitude de laxismo relativamente ao seu alastramento, sob pena de contágio altamente lesivo sobre a economia formal. No entanto, o combate à economia informal deverá, num contexto de crise, ser adequado e proporcional aos factores que explicam o seu peso na economia e à gravidade da ilicitude das condutas.

15. No decurso da Presidência Portuguesa, de 2007, a DGCI ainda equacionou a hipótese de se pedir a Schneider uma actualização da sua análise sobre Portugal para ser apresentada na Conferência Internacional de Lisboa, de 28/9/2007, "A Estratégia de Lisboa e a Luta Contra a Fraude Fiscal na União Europeia". Seria útil uma aproximação com Friedrich Schneider para a análise do nosso caso em parceria com funcionários da DGCI, em particular do CEF, que pudessem depois passar a dominar a metodologia para posteriormente passarem a fazer sistematicamente a análise da evolução temporal do fenómeno.

3.3 As facturas falsas

A emissão de facturas falsas continua a revelar-se como uma das situações mais graves para a erosão das receitas fiscais no nosso país. O número de redes detectadas nos primeiros 4 meses de 2009, bem como os montantes estimados das fraudes praticadas, parecem apontar para uma maior eficácias das acções de investigação, mas por outro lado apontam para uma eventual não diminuição da emissão de facturas falsas.
Esta última constatação torna-se ainda mais preocupante ao tomar em conta o número de alterações de natureza legislativa dos últimos três ou quatro anos, visando especificamente ou primordialmente o combate a tal prática, conforme lista sequencial seguinte:

- Responsabilidade solidária dos sujeitos passivos de IVA e intenção de não entregar o imposto – Artigo 80° do CIVA (ex-artigo 72°-A) aditado pela Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro e Portaria nº 14/2005 (2ª série), de 7 de Julho;
- Regime especial aplicável nas transmissões de resíduos, desperdícios e sucatas recicláveis – Lei nº 33/2006, de 28 de Julho;

- Alteração do Código do IVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação de operações imobiliárias – Decreto-Lei 21/2007, de 16 de Fevereiro;
- Introdução de alterações ao Código do IVA no sentido de impedir que certos contribuintes cessados possam reiniciar a actividade beneficiando do regime de isenção.

Acresce que nas condenações por fraude fiscal com penas de prisão efectiva (prisão não substituída e não suspensa) e condenações com pena suspensa, uma percentagem significativa respeita a crimes de fraude fiscal relacionados com a emissão de facturas falsas. Não será, neste caso, pela falta de sancionamento das condutas fraudulentas que se pode justificar a manutenção, e eventual proliferação, deste tipo de fraudes.

A descoberta recente de uma rede de facturas falsas que era remunerada com percentagens de 3% ou 4% do montante das facturas emitidas, quando há dois ou três anos a "remuneração" normal no mercado seria de 10% (cerca de metade do IVA) levanta a dúvida se a sua redução se deverá ao aumento do número de redes e à concorrência entre elas, se a uma deslocação da fraude para o IRC/IRS em vez do IVA, dadas as regras de *reverse charge* introduzidas para certos sectores de risco.

Por outro lado o número de funcionários da DGCI afectos à actividade inspectiva parece claramente insuficiente, quer face ao número de habitantes e contribuintes, quer ao seu peso relativo no quadro global da Administração Tributária. Em 31.12.2008 o número de funcionários ascendia a 11 153 e só 1 838 estavam afectos a funções inspectivas.

Recomendações:

16. Aumento urgente dos meios humanos afectos à inspecção tributária. Tomando como referência os sucessivos relatórios da OCDE "Tax Administration in OECD and selected non-OECD countries", verifica-se que o rácio entre o número de inspectores e o número de habitantes ou o número de contribuintes se situa em Portugal abaixo da média. Por outro lado a relação entre o número de inspectores e o número global de efectivos da DGCI continua a ser inferior a 20%, contrariamente ao que acontece na esmagadora maioria dos parceiros da OCDE.

17. Reforço do controlo das tipografias autorizadas, dado que foram detectadas redes que diversificam o número de tipografias que utilizam para o efeito[59].

18. Cruzamento rápido de informações de facturas suspeitas que ultrapassem determinado montante a definir pela Direcção de Planeamento e Controlo da Inspecção Tributária (DSPCIT) ou pela Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE).

3.4 "Fraude Carrossel"

Também nesta área se tem constatado que a eficiência e eficácia da Inspecção tributária, em particular da DSIFAE, que são reconhecidas internacionalmente, não evitam que este flagelo seja erradicado, ou mesmo considerado como controlado.
Como é reconhecido no Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais relativo a 2008, a participação de Portugal no projecto EUROCANET (sistema de troca de dados entre Estados membros direccionado para a detecção de operadores envolvidos em esquemas de fraude carrossel) começou a dar os seus frutos através das informações recebidas. Muito naturalmente que os dados fornecidos pelo nosso país relativamente a *conduit companies* (empresas de ligação) ou *brokers* terão tido idêntica utilidade para os Estados membros que as receberam.

Recomendações:

19. Reforçar os meios afectos ao combate à fraude carrossel, aumentar ainda mais a cooperação com outros EM, apesar de nalguns casos já ter atingido um nível muito apreciável, prosseguir a realização de Seminários e Workshops com a presença de especialistas da OCDE, Comissão Europeia e de inspectores de outros EMs envolvidos no combate à fraude carrossel.

[59] Em 2006 foi descoberta uma rede que mandou fazer livros de facturas em nome de um contribuinte, que era um mero peão dessa rede, em 13 tipografias diferentes.

3.5 Viciação de programas informáticos para práticas fiscais fraudulentas

Em 2005, através da Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro, e do Despacho do SEAF 1702/2005-XVII, Portugal passou a ser um dos primeiros países da União Europeia a ter legislação específica para a penalização dos fornecedores e utilizadores de material informático propositada e intencionalmente viciado para práticas fiscais fraudulentas.

Em 2006 a PJ, em acção conjunta com a Inspecção Tributária da DGCI, efectuou uma vasta acção com vista ao apuramento de responsabilidades de empresas que se dedicavam à produção, distribuição e uso de aplicação informática ilegal, destinada à alteração de ficheiros produzidos por um programa de facturação com ampla implementação no sector da restauração, tendo-se apurado um montante médio de montantes subtraídos às declarações fiscais pelos utilizadores dos programas na ordem dos 25%.

Esta acção teve eco importante no estrangeiro, particularmente em Espanha e na Suécia, tendo Portugal transmitido aos seus parceiros comunitários a sua experiência no controlo deste tipo de software.

Ainda em 2006, pelo Decreto-Lei N° 238/2006, de 20 de Dezembro, foi introduzida a obrigatoriedade de adopção de um módulo de exportação de ficheiros, tendo em vista normalizar e simplificar procedimentos de dados contabilísticos pela Inspecção Tributaria.

Em 2007, pela Portaria 321-A/2007 é regulamentado, com o objectivo da luta contra a fraude fiscal, o ficheiro modelo de "auditoria informática".

O problema da viciação dos programas informáticos de facturação, de programas informáticos de gestão, de caixas registadoras e terminais de pagamento (POS) tem vindo a preocupar a generalidade dos países, em particular os da União Europeia. No âmbito do Fiscalis FPG 12 Cash Register Project Group, estes problemas têm sido objecto de amplo debate ao longo dos anos.[60]

O Professor Richard T. Ainsworth, da Boston University School of Law, um reconhecido especialista de IVA, em particular da análise da fraude carrossel da União Europeia, e também um dos maiores especialistas mundiais do fenómeno da viciação de programas informáticos para efeitos fiscais, tem vindo a alertar para os perigos desta nova térmita fiscal.

[60] O primeiro documento sobre estas questões terá sido o apresentado por Norbert Zisky no Fiscalis FPG 12, Cash Register Project Group, em Março de 2004, com o título "*Manipulation Protection: Electronic Cash Registers and POS Systems"*.

Ainsworth considera que a utilização de programas viciados, do tipo dos descobertos em Portugal, é mais frequente nas PMEs, dado que a fraude carrossel já requer uma dimensão e sofisticação elevadas.

Recomendação:

20. A utilização deste tipo de programas não se restringe ao sector que foi objecto em Portugal de acções específicas de inspecção, pelo que importava dar continuidade a uma acção dirigida a outros sectores de actividade em que se conhece ou se presume que sejam utilizados programas similares.

3.6 Criminalização

O número de inquéritos criminais fiscais tem vindo a aumentar significativamente nos últimos anos em Portugal, tal como é bem identificado no Relatório do combate à fraude e evasão fiscais de 2008.

No entanto, tal aumento traduz-se igualmente no aumento do saldo dos processos aguardando a aplicação de pena ou a absolvição.

A grande maioria dos crimes respeita ao abuso de confiança fiscal (cerca de 81%), seguidos pelos crimes de fraude fiscal (cerca de 18%) dum total de 5519 inquéritos criminais instaurados em 2008. As restantes tipologias que equivalem a menos de 1% do total respeitam a situações de frustração de créditos fiscais ou de violação de sigilo fiscal.

O número de processos de inquéritos criminais fiscais remetidos ao Ministério Público em Espanha e França é substancialmente inferior ao que ocorre em Portugal. Tomando como referência a publicação Rapport Annuel de Performance 2007, da DGI de França, verifica-se que o número de inquéritos transmitidos à Comissão de Infracções Fiscais (CIF), que é um órgão que filtra os processos antes de serem remetidos ao Ministério Público, foi em 2005 e 2006, de 1021 e 1030, respectivamente. A CIF considerou que, dos inquéritos submetidos, apenas 970 e 917, respectivamente, deveriam ser encaminhados ao Ministério Público.

Em Espanha o panorama não é substancialmente diferente. Tomando como referência a Memoria 2007 da Agencia Tributaria, constata-se que em 2006 e 2007 foram remetidos ao Ministério Público 710 e 726 processos de crime fiscal, respectivamente.

Poderá daqui concluir-se que existe em Portugal uma maior propensão para condutas criminais fiscais ou que as penas de prisão para os crimes tributários não são suficientemente dissuasoras?

Nada parece justificar que se possa extrair tal conclusão quer relativamente às condutas, quer relativamente às penas de prisão que poderão ir, no limite, até aos 8 anos. Aliás, mesmo nos países cujos sistemas integram penas superiores a 8 anos para crimes tributários, por exemplo os EUA e o Reino Unido, a aplicação de penas superiores ao limite vigente em Portugal é muito reduzida.

A principal razão da diferença radica nos limiares utilizados nos crimes de fraude fiscal (artigo 103° do RGIT) e nos crimes por abuso de confiança (artigo 105° do RGIT) de € 15 000 e € 7 500 respectivamente, que são muito mais reduzidos do que os que vigoram em Espanha (€ 120 000) e do filtro utilizado pela CIF em França.

A consequência é que a criminalização de tudo acaba por absorver os recursos do Ministério Público e dos Tribunais com processos de montantes pouco significativos, parecendo preferível aplicar coimas adequadas e libertar aqueles Departamentos para a investigação e punição das grandes fraudes. A defesa de limiares baixos acaba por ser uma preciosa ajuda aos grandes defraudadores, dado o bloqueamento dos Tribunais e o risco acrescido de prescrição.

Esta situação de bloqueamento tornou-se particularmente evidente após serem conhecidos os resultados preliminares da "Operação Resgate Fiscal II" destinada a responsabilizar criminalmente pelos abusos de confiança fiscal. A Procuradora Maria José Morgado defendeu recentemente a criação de um tribunal de pequena instância fiscal, com um processo simplificado, para julgar de forma rápida, num prazo máximo de 30 dias, a grande velocidade e em grande quantidade, este tipo de processos, sob pena de prescrição, realçando que a legislação actual exige procedimentos complexos e demorados, mesmo para cobrar pequenas quantias, pelo que poucos crimes cheguem a julgamento, sendo frequente que no fim o processo acabe por sair mais caro do que as quantias cobradas.

Como referido anteriormente, a questão essencial prende-se com os limiares utilizados para efeitos da criminalização deste tipo de infracções. Tomando como exemplo a Espanha em que o limiar é de € 120 000, o montante médio de imposto por processo era de cerca de 950 000€,em 2006, e de cerca de 1 200 000€, em 2007.

Recomendações:

21. Aumentar os limites previstos nos artigos 103° e 105° do RGIT de forma a propiciar uma maior selectividade dos casos que pela sua dimensão justificam a aplicação da pena de prisão, ajudando assim à celeridade da aplicação da justiça e ao efeito de demonstração e persuasão para o cumprimento voluntário das obrigações dos demais contribuintes.

22. Como solução supletiva, poderia equacionar-se a implementação do processo simplificado de crimes fiscais**.**

4. Medidas adoptadas recentemente ou em curso de introdução

4.1 Pela UE: Tributação Indirecta – IVA

Medidas aprovadas pelo Conselho Ecofin

Em 16 de Dezembro de 2008 o Conselho Ecofin aprovou medidas que permitem a recolha e transmissão mais rápida dos dados relativos às transacções intracomunitárias. Assim, de acordo com a Directiva 2008/117/CE, de 16.12.2008[61], as informações sobre vendas intracomunitárias que devem constar dos anexos recapitulativos passam a respeitar, como regra, às operações efectuadas em cada mês e não, como anteriormente, àquelas efectuadas em cada trimestre. No entanto, empresas com volumes de negócios não superiores a 200 000 euros (ou 400 000 euros durante os primeiros 2 anos de vigência da Directiva) poderão, segundo as condições estabelecidas pelas respectivas autoridades, apresentar os anexos relativamente a períodos de imposto trimestrais. Por outro lado, o Regulamento (CE) nº 37/2009 de 16.12.2008[62] encurtou para um mês o prazo de envio das informações recolhidas (com base nos anexos referidos) ao país de destino das mercadorias.

Estas medidas têm como principal objectivo permitir um controlo mais rápido e eficaz das transacções intracomunitárias, fornecendo, designadamente, às autoridades fiscais do Estado

[61] JO L 14, de 20 de Janeiro de 2009
[62] Publicado no JO em simultâneo com a Directiva 2008/117/CE

membro em que ocorre a aquisição intracomunitária, informações sobre a mesma em tempo útil para a detecção de eventuais esquemas fraudulentos, do tipo fraude carrossel e outros.

Novas propostas da Comissão Europeia em matéria de combate à fraude ao IVA

Isenção na importação e responsabilidade solidária

No início de Dezembro de 2008, foi apresentada pela Comissão Europeia ao Conselho, uma proposta[63] de Directiva que inclui alterações à Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) no sentido de reforçar as medidas de protecção dos Estados membros contra a fraude ao IVA.
As medidas em questão visam, por um lado, prevenir a fraude ao IVA na importação de mercadorias provenientes de países terceiros e que se destinam a ser de seguida objecto de uma venda intracomunitária e, por outro lado, uniformizar na União Europeia a aplicação da responsabilidade solidária em caso do não pagamento fraudulento do IVA.

Isenção na importação

Relativamente à importação de bens são definidas de forma detalhada as condições segundo as quais o importador pode beneficiar de isenção. Essas condições são as seguintes:

- O importador estar identificado para efeitos de IVA no Estado membro de importação ou aí designar um representante fiscal;
- O importador, ou o seu representante, indicar a identificação fiscal IVA do seu cliente noutro Estado membro, para quem os bens serão expedidos ou transportados;
- O importador, ou o seu representante, tem de provar, quando da importação, que os bens serão expedidos ou transportados entre o país da importação e o país de destino.

[63] COM (2008) 805 final, de 1 de Dezembro de 2008

Responsabilidade solidária

Quanto à responsabilidade solidária, a proposta pretende que todos os Estados membros procedam a uma aplicação obrigatória deste mecanismo segundo as mesmas regras, em caso de falta de pagamento do IVA devido pela realização de uma aquisição intracomunitária. O fornecedor dos bens será considerado solidariamente responsável com o devedor, no país de destino, apesar de não estar aí estabelecido, desde que não tenha entregado o anexo recapitulativo às suas autoridades fiscais ou, ainda que o tenha entregado, o mesmo contenha, relativamente à entrega, incorrecções e insuficiências.

No entanto, é permitido ao fornecedor afastar a sua responsabilidade se este puder justificar, perante as autoridades do país de destino, as razões pelas quais não cumpriu devidamente as suas obrigações no país em que está estabelecido. A responsabilidade do fornecedor será também afastada se o adquirente tiver apresentado a declaração relativa à aquisição em questão, com toda a informação a ela relativa.

Regras de facturação

Em finais de Janeiro de 2009, a Comissão adoptou uma nova proposta[64], relativa à modificação do actual quadro normativo relativo à facturação.

Apesar d objectivo ser a redução dos encargos para as empresas, consagrando-se a mesma dignidade, para efeitos do imposto, entre as facturas electrónicas e as facturas-papel, procura-se assegurar os meios necessários para que as administrações possam controlar o pagamento efectivo do imposto.

Sendo a factura muitas vezes utilizada para cometer fraude ao IVA, nomeadamente pela sua natureza de veículo do exercício do direito à dedução, a proposta estabelece regras mais rigorosas em termos de detenção de uma factura como condição do exercício do direito à dedução.

[64] COM (2009) 21, de 28 de Janeiro de 2009

Assistência mútua na cobrança de créditos fiscais[65]

No início de Fevereiro de 2009 a Comissão adoptou uma proposta[66] que tem por fim a reformulação do mecanismo que vigora actualmente em matéria de assistência mútua na cobrança de impostos e que se encontra desactualizado.

O sistema proposto reforça a capacidade dos Estados membros na cobrança transfronteiriça de impostos, fornecendo medidas de execução e de precaução uniformes que permitem reduzir os encargos administrativos das autoridades fiscais quando são solicitadas a cobrar impostos, taxas e outros encargos de que são titulares as administrações de outros Estados membros.

Procura-se fundamentalmente com esta proposta alargar a assistência a todos os impostos, taxas e direitos cobrados em nome de um Estado-Membro ou em nome da Comunidade, incluindo aqueles de natureza local, bem como às contribuições obrigatórias para a segurança social. Introduzem-se ao mesmo tempo simplificações a nível das formalidades e dos procedimentos.

Programa de acção da Comissão em sede de luta contra a fraude ao IVA

Data igualmente do início de Dezembro de 2008 a Comunicação[67] apresentada pela Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, em que a primeira estabelece uma estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia.

A Comunicação inclui um conjunto de iniciativas a apresentar pela Comissão que se distribuem do seguinte modo:

- Medidas destinadas a reforçarem, quer os sistemas fiscais quer a cooperação no domínio fiscal, a fim de prevenir a fraude ao IVA;
- Medidas destinadas a melhorarem a eficácia das administrações fiscais na detecção de fraudes ao IVA;
- Medidas destinadas a reforçarem a capacidade das administrações fiscais em matéria de cobrança e recuperação de receitas fiscais

[65] Embora não respeite exclusivamente ao IVA, optou-se pela sua inserção nesta secção.
[66] COM (2009) 28 final de 2 de Fevereiro de 2009.
[67] COM (2008) 807 final, de 1 de Dezembro de 2008.

Além das propostas já apresentadas e referidas atrás, a Comissão prevê a apresentação, durante o ano de 2009, de propostas relativas aos procedimentos de registo e cancelamento do registo dos sujeitos passivos, ao acesso automatizado a dados relativos a estes e ao estatuto do EUROFISC.

Por último, a Comissão propõe uma reflexão a mais longo prazo sobre o relacionamento das administrações com os contribuintes, designadamente através da utilização dos novos recursos tecnológicos como forma de reduzir e simplificar o cumprimento das obrigações por parte das empresas, bem assim como os controlos fiscais, por parte das administrações.

Recentemente, mais concretamente em Agosto de 2009, a Comissão apresentou uma proposta para a criação de uma base de dados europeia dos contribuintes, a *Eurofisco*, para que as autoridades tributárias possam, mediante uma cooperação mais estreita entre elas, combater de forma mais eficaz a fraude carrossel ao IVA. Pretende-se assim que as autoridades nacionais de cada E.M. possam aceder directamente aos dados dos contribuintes de outro E.M.

4.2 Fiscalidade Directa

4.2.1 A revisão da Directiva da Poupança

A Comissão publicou, em 15 de Setembro de 2008, um relatório sobre o funcionamento da Directiva 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003 (Directiva da Poupança) desde a sua entrada em vigor, em 2005. O relatório foi acompanhado de um estudo sobre os efeitos económicos da Directiva, baseado nas respostas a consultas feitas a operadores e administrações. Os resultados do relatório apontavam para a necessidade de introduzir melhoramentos na mesma, de forma a aumentar a sua eficácia.

Na sequência da apresentação do relatório, a Comissão adoptou uma proposta[68] de modificação da Directiva, visando principalmente alargar o âmbito de aplicação da mesma, de forma a colmatar as lacunas que permitem actualmente contornar a sua aplicação.

É proposta a extensão do campo de aplicação da Directiva aos fundos de investimento, aos valores mobiliários equivalentes a créditos e aos seguros de vida com baixo risco biométrico. É também proposta uma abordagem baseada na transparência para determinar como

[68] COM (2008) 727 final, de 13 de Novembro de 2008.

beneficiário efectivo dos rendimentos uma pessoa singular residente na Comunidade que receba rendimentos por intermédio de certas entidades ou estruturas sem personalidade jurídica não tributadas, estabelecidas em determinados países terceiros ou em certas jurisdições. Além disso, a definição de agente pagador na altura da recepção é alargada aos centros de interesses colectivos sem personalidade jurídica (*trusts*) e às entidades com personalidade jurídica não tributadas (fundações) desde que o beneficiário seja uma pessoa residente na UE.

Medidas equivalentes àquelas consagradas na Directiva 2003/48/CE foram acordadas pela Comunidade com a Suíça e o Liechtenstein (países membros da EFTA) e ainda com Andorra, Mónaco e São Marino. Além disso, foram concluídos acordos bilaterais no mesmo sentido entre todos os Estados membros e 10 territórios associados ou dependentes do Reino Unido e dos Países Baixos[69], com vista a serem aplicadas medidas semelhantes às previstas na Directiva.

A Comissão desenvolve actualmente negociações com importantes praças financeiras asiáticas[70], de forma a estender a estas a aplicação de medidas equivalentes às previstas na Directiva.

A modificação da Directiva deverá implicar a revisão de todos estes acordos, de forma a permitir a sua adaptação ao regime que for aprovado e evitar, desse modo, os desvios à sua aplicação.

Entretanto, a União iniciou a negociação de um acordo de assistência em matéria de fiscalidade da poupança com a Noruega.

4.2.2 Acordos de cooperação em matéria tributária entre a Comunidade e os países membros da EFTA

Foi já concluído um acordo de cooperação entre a UE, os respectivos Estados Membros e a Suíça com vista à cooperação judiciária e à assistência administrativa no combate à fraude, incluindo o branqueamento de capitais e a evasão fiscal no âmbito dos impostos indirectos, principalmente o IVA. O acordo necessita ainda de ser ratificado pelos Estados Membros para entrar em vigor.

---

[69] Trata-se de Jersey, Guernesey, Ilha de Man, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Cayman, Monserrate, Ilhas Turks e Caicos, Anguilla, Aruba e Antilhas Holandesas.

[70] Hong Kong, Singapura e Macau.

Outro acordo, a celebrar entre a Comunidade e o Principado do Liechtenstein, também em matéria de cooperação na luta contra a fraude e outras actividades ilegais, lesivas dos seus interesses financeiros, está ainda a ser negociado. Este acordo tem um âmbito mais amplo que o acordo com a Suíça, dado que abrange igualmente matéria de tributação directa e, uma vez assinado e ratificado, permitirá o acesso a informação bancária.

Existem, além disso, alguns mecanismos de cooperação bilateral em sede de troca de informação e combate à fraude e evasão fiscais, concluídos entre alguns Estados Membros da UE e países membros da EFTA, inseridos no âmbito de convenções de dupla tributação. Designadamente, a Suíça encontra-se igualmente a negociar alterações às convenções bilaterais celebradas com os países comunitários de forma a permitir a troca de informação relativamente a situações de fraude fiscal.

Cláusula de *"boa governação"* em matéria fiscal

O Conselho Ecofin de 14 de Maio de 2008 adoptou Conclusões nas quais recomendava a inclusão, nos acordos de cooperação e parceria a celebrar entre a Comunidade e países terceiros em matéria fiscal, de uma cláusula de "boa governação". Esta cláusula corresponde à aceitação, por parte dos últimos, da observação dos princípios de transparência, troca de informação e sã concorrência fiscal que os Estados Membros se obrigaram a respeitar na Comunidade.

Presentemente, decorrem negociações entre a UE e 14 países e 8 regiões com vista à introdução de cláusulas desde tipo em acordos bilaterais.

4.2.3 Código de Conduta

O Código de Conduta foi adoptado em Dezembro de 1997 como parte do denominado "Pacote Fiscal". O seu objectivo é a abolição das medidas fiscais nocivas na Comunidade, no campo do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. As normas do Código são aplicadas por um Grupo (Grupo do Código de Conduta) que já examinou ao longo da sua existência mais de 400 medidas fiscais em vigor nos Estados Membros e territórios dependentes e associados.

O Conselho Ecofin de 2 de Dezembro aprovou o programa de trabalho do Grupo do Código de Conduta para os 18 meses compreendidos entre 1 de Janeiro de 2009 e 30 de Junho de 2010. Além da continuação da monitorização das medidas *stand still* e implementação das medidas *roll back*, o Grupo deverá estender o seu trabalho a novos domínios, a saber: papel da precedência; interacção dos procedimentos das ajudas de Estado com a avaliação no âmbito do Código de Conduta; significado de "actividade económica genuína" no contexto das normas europeias anti-abuso; transparência e troca de informação na área dos preços de transferência; práticas administrativas e relações com países terceiros.

4.3 Alteração do quadro da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

A globalização, caracterizada pela mobilidade das pessoas e empresas, aumento das transacções transfronteiras e internacionalização dos instrumentos financeiros, tem causado um impacto significativo na fiscalidade doméstica, traduzindo-se num apuramento cada vez mais difícil da matéria tributável, designadamente em sede de tributação directa. Tal deve-se, fundamentalmente, à dificuldade de acesso, por parte das administrações, aos dados dos contribuintes que se encontram fora das suas jurisdições.

Essas dificuldades foram transmitidas à Comissão Europeia que, em resposta, apresentou uma proposta[71] de Directiva que consubstancia um novo quadro de direito comunitário relativo à cooperação administrativa em matéria de fiscalidade. Esta Directiva, uma vez aprovada, revogará a velha Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguros, considerada como não respondendo já às actuais exigências do mercado interno.

O quadro proposto estabelece regras e mecanismos de cooperação administrativa semelhantes àqueles em vigor para o IVA, assentes no Regulamento (CE) nº 1798/2003, e para os impostos especiais de consumo (IEC), definidos pelo Regulamento (CE) nº 2073/2004. O seu âmbito de aplicação abrangerá todos os tipos de impostos, com excepção do IVA e dos IEC, incluindo igualmente as contribuições obrigatórias para a segurança social. Prevê estruturas organizativas centrais para o intercâmbio de informações, bem como os respectivos tipos ou categorias (informações a pedido, automáticas e espontâneas). Estabelece ainda a possibilidade de realização de inquéritos administrativos por uma administração a pedido de

[71] COM (2009) 29 final, de 2 de Fevereiro de 2009.

outra, controlos simultâneos e a presença de funcionários estrangeiros na realização de inquéritos ou de acções inspectivas noutro Estado membro.

Quanto aos limites à troca de informações, a proposta permite a um Estado membro recusar dar informações que possam implicar a eventual divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional. Ou ainda quando essa divulgação possa ser considerada contrária à ordem pública.

Todavia, um Estado membro não pode recusar fornecer informações relativas a uma pessoa com residência fiscal noutro país comunitário apenas porque as mesmas se encontram na posse de um banco ou outra instituição financeira ou ainda por estarem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa colectiva.

4.4 O combate aos paraísos fiscais não cooperantes – Evoluções recentes

4.4.1 OCDE

A OCDE desde há vários anos que tem vindo a preocupar-se com os problemas de concorrência fiscal prejudicial derivados da utilização abusiva de paraísos fiscais, mas sem obter resultados importantes. Obviamente que a atitude de grande permissividade de alguns países membros da organização, particularmente dos EUA até há pouco tempo atrás, e da Áustria, Bélgica, Luxemburgo e Suíça, por razões de transitoriedade ou derrogação à obrigatoriedade da troca de informações no domínio dos rendimentos de poupança, para além de, nalguns casos, terem legislações internas muito restritivas sobre o sigilo bancário, não propiciou grandes progressos.

No entanto, a conjugação de uma série de factores, designadamente: a profunda mudança política nos EUA com a eleição do presidente Obama; a erupção da actual crise financeira e económica internacional; e o conhecimento e detecção de fraudes financeiras e fiscais de montantes astronómicos, envolvendo todas elas, directa ou indirectamente, a utilização de paraísos fiscais ou outros centros financeiros não cooperantes, tornaram incontornável e inadiável o recrudescimento da atitude e empenhamento da OCDE no seu combate.

A atitude dos paraísos fiscais visados na lista divulgada em 2000 que incluía 35 jurisdições, nas quais não constavam os centros financeiros da Áustria, Hong Kong, Luxemburgo, Singapura e Suíça – que passaram recentemente a integrar a lista submetida ao G20 – a OCDE

identificou como paraísos fiscais, foi essencialmente dilatória. A maioria foi declarando ao longo do tempo que se comprometia a uma maior transparência dos respectivos sistemas fiscais e à prestação de informações quando solicitadas, sem que de facto viesse substancialmente a cumprir o prometido. Em função dessas promessas, a OCDE foi reduzindo a lista que, em Março de 2009, se resumia a Andorra, Liechtenstein e Mónaco.

Em virtude da continuada degradação da situação em 2008, agravada com o aparecimento de diversos escândalos relacionados com paraísos fiscais, designadamente o "caso Liechtenstein" na Alemanha, e o caso UBS nos EUA, a que se deve adicionar o efeito Obama e a crise mundial, levou a OCDE a uma profunda mudança de atitude face aos paraísos fiscais.

A OCDE havia elaborado um relatório[72], poucos meses antes da reunião do G20 em Londres, contendo os resultados da avaliação efectuada a 84 jurisdições. O Secretário-Geral da OCDE, Angel Guria, em Janeiro de 2009, na reunião de Davos, declarou que a sua Organização estava empenhada em combater os lados mais sombrios da globalização, em particular a corrupção e a fraude fiscal.

Para a reunião do G20, a OCDE, com base no relatório citado, repartiu as 84 jurisdições que haviam sido supervisionadas pelo *Global Forum In Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*[73] em três blocos: jurisdições que implementaram substancialmente os standards; jurisdições que se comprometeram a implementá-los de forma substancial, mas que ainda não o tinham feito; e jurisdições que não se haviam comprometido a fazê-lo. Esta seriação foi associada à designação de zona branca, cinzenta e negra, respectivamente.

No próprio dia da reunião do G20, o Uruguai que integrava, conjuntamente com a Costa Rica, a Malásia e as Filipinas, a "zona negra" comprometeu-se a implementar os standards, conseguiu ver o seu nome excluído da lista e iniciou uma ampla campanha diplomática para reiterar em todos os países em que tem representação diplomática o seu compromisso.

A Costa Rica, as Filipinas e a Malásia fizeram, logo após a reunião, comunicação/compromisso de frontal mudança de atitude, seguindo o Uruguai. Foram igualmente retirados da "lista negra", que assim passou a um conjunto vazio.

Do segundo subconjunto, "zona cinzenta", faziam parte, designadamente três Estados membros da União Europeia, a Áustria, a Bélgica e o Luxemburgo, e também Singapura e a

[72] "Tax-Cooperation: Towards a Level Playing Field – 2008 Assessment by the Global Forum of Taxation".

[73] O Global Forum é integrado pelos membros da OCDE e pelos não membros que se comprometeram a aplicar os standards de transparência e de troca de informações para efeitos fiscais, standards esses que se encontram previstos no Acordo Modelo sobre a Troca de Informações para Efeitos Fiscais (Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters) e no artigo 26° da Convenção Modelo da OCDE.

Suíça, tendo levantado todos a reserva que vinham colocando ao artigo 26° da Convenção Modelo da OCDE.

A Bélgica contactou 48 países, incluindo Portugal, para propor protocolos de actualização/inclusão nas respectivas Convenções de Dupla Tributação.

Ao que se tem conhecimento, apenas a Suíça tomou inicialmente uma atitude simbolicamente menos colaborante. Segundo a imprensa internacional a Suíça resolveu "retaliar" pelo facto de ter sido colocada pela OCDE na "lista cinzenta" sem ter sido previamente informada pela OCDE, tendo simbolicamente bloqueado os fundos destinados àquela Organização[74].

Andorra, Liechtenstein, Macau, Mónaco e São Marino, ainda antes da reunião do G20, manifestaram a sua intenção de implementar os standards da OCDE.

As Ilhas Caimão assinaram também poucos dias antes da reunião acordos bilaterais de troca de informações com os 7 países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Gronelândia, Ilhas Faroe, Islândia, Noruega e Suécia).

Guernsey, Jersey e a Ilha de Man, que já integram a "lista branca", assinaram novos acordos de troca de informações com diversos países. Em finais de Março, o número de acordos assinados com países membros da OCDE atingia o número de 12, tendo Guernsey e Jersey assinado 11 cada. Para além disso, todas aquelas jurisdições tinham assinado mais 2 acordos da mesma natureza com países que não fazem parte da OCDE.

O Principado do Mónaco anunciou recentemente que pretende celebrar até finais de 2009 acordos de troca de informações com todos os Estados membros da União Europeia que o pretendam e, em particular, com os países europeus que também integram o G20.

Em 16 de Abril as Bermudas deram também um sinal positivo, ao assinar seis acordos de troca de informações com: a Finlândia, Gronelândia, Ilhas Faroe, Islândia, Noruega e Suécia, a que se seguiu a celebração de dois outros, a 17 de Abril com a Nova Zelândia e a 8 de Junho, com a Holanda.

Em 4 de Junho o Luxemburgo assinou um protocolo à Convenção de Dupla Tributação com a Dinamarca, que vem possibilitar a formação de informações bancárias para efeitos fiscais, o que já ocorria com as Convenções celebradas com o Bahrein, Estados Unidos e Índia.

[74] Tratou-se de um gesto simbólico de protesto, visando mostrar o descontentamento pelo facto de não ter sido informada previamente que iria ser colocada naquela lista. Todavia, de harmonia com alguns artigos recentes, o gesto não terá sido meramente simbólico. Ver, por exemplo o artigo "Sigilo bancário: Suíça está em guerra económica com o resto do mundo", publicado no Jornal de Negócios do dia 30/6/2009.

Em Setembro o Luxemburgo foi retirado da lista "cinzenta" tendo sido colocado na "lista branca" tendo a OCDE considerado que preenchia os requisitos dos países que implementam substancialmente as normas fiscais da OCDE sobre troca de informação fiscal.
Comparando a listagem da OCDE de 2 de Abril de 2009 com a de 1 de Setembro de 2009, constata-se que a lista "branca" foi, em cerca de meio ano, acrescentada com os seguintes países ou centros financeiros: Bahrein, Bélgica, Bermudas, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Caimão e Luxemburgo.
No Diário da República, segunda série, nº 97, de 20 de Maio de 2009, foi publicado o Despacho nº 12047/2009, relativo à negociação de acordos em matéria de troca de informações entre Portugal e as seguintes jurisdições: Ilha de Man, Jersey, Guernsey, Ilhas Caimão, Andorra, Antilhas Holandesas, Aruba, Ilhas Virgens Britânicas, Turcos e Caicos, Antígua e Barbuda, Gibraltar, Liechtenstein e Hong Kong.
Em 10 de Agosto foram assinados acordos de troca de informações com vista ao combate à fraude e evasão fiscal com 7 daquelas jurisdições: Jersey, Guernsey, Ilha de Man, Ilhas Caimão, Bermudas, Gibraltar e Ilhas Virgem Britânicas

Recomendações:

23. Que sejam acelerados todos os restantes protocolos no sentido da troca de informações. A disponibilidade de alguns países em credibilizar os seus sistemas fiscais pode vir a revelar-se particularmente interessante para Portugal em termos de arrecadação de receitas fiscais "perdidas". A SEAF deveria, em estreita ligação com a DGCI, providenciar no sentido da rápida resposta aos pedidos recebidos de alteração das CDT no sentido anteriormente indicado, ou tomar mesmo a iniciativa em relação a alguns deles.

24. Aplaude-se a iniciativa pró-activa do governo no sentido da negociação de acordos de troca de informações com alguns paraísos fiscais, iniciada com a publicação do Despacho nº 12047/2009, já consubstanciada na celebração de sete acordos que permitem a Portugal ter acesso a dados sem restrições. Todavia, como se conhece que os planeadores fiscais nacionais têm vindo a deslocalizar certos esquemas para outros paraísos fiscais e jurisdições não cooperantes, recomenda-se o alargamento da lista a abranger em acordos de troca de informações. No caso de não ocorrer da parte dessas e outras jurisdições uma manifestação de mudança de atitude em termos de respeito dos standards, a Inspecção Tributária deveria estar

particularmente atenta a facturas ou documentos equivalentes provenientes de ou destinados a esse tipo de jurisdições.

25. Revisão dos acordos de dupla tributação celebrados entre Portugal e outros países em que não estivesse contemplada a troca de informações.

4.4.2 Reunião de Londres do G20

A reunião do G20 poderá vir a constituir um marco histórico se o movimento em curso vier a ser bem sucedido.

Não deve ser porém ignorado que, sem a alteração profunda da postura dos EUA, que passou de uma atitude de excessiva tolerância e complacência, perante o fenómeno da evasão fiscal internacional, não teriam sido possíveis os progressos que agora se detectam com vista a um potencial ataque à erosão das receitas fiscais através da utilização de jurisdições não cooperantes, em particular dos centros *offshore*.

Não deve igualmente ser subalternizada a importância que a actuação do governo alemão no caso do Liechtenstein[75] acabou por ter, embora talvez por métodos menos desejáveis, para a gravidade de um flagelo que a todos prejudica, excepto para aqueles que vivem da sua promoção e gestão.

Quase por coincidência, em 5 de Março de 2009, a Tax Justice Network divulgava um programa de acção apelando para um modelo global de cooperação fiscal e de melhoria na coordenação das normas fiscais e financeiras.[76]

Em final de Março da reunião da comissão, presidida pelo Prémio Nobel Joseph Siglitz, de preparação da Conferência das Nações Unidas que teve lugar entre 1 e 3 de Junho sobre o tema World Financial and Economic Crisis and its Impact on Development, na qual o tema dos paraísos fiscais é um elemento incontornável consta a seguinte recomendação: "Tax havens and financial centers in both developed and developing countries **that fail to meet basic standards of transparency, information exchange and regulation should be given**

[75] Duas semanas antes da reunião do G20 em Londres, a European Trade Association Surveillance Authority tinha anunciado a abertura de uma investigação à tributação das sociedades de investimento no Liechtenstein entre 1996 e 2005.

[76] "Ending the Offshore Secrecy System: An Action Programme to Strengthen International Financial and Fiscal Regulatory Cooperation".

strong incentives to reform their practices, e.g. by restricting transactions between financial institutions in those jurisdictions and those in more highly regulated countries"[77].

O primeiro-ministro Gordon Brown, foi muito claro e enfático na conferência de imprensa, no final da reunião do G20, eventualmente também pelo facto de ser o anfitrião de uma reunião que pode vir a ficar na história, ao indicar que podia ser o princípio do fim dos paraísos fiscais: " We have agreed that there will be an end to tax havens that do not transfer information request. The banking secrecy of the past must come to an end. This is the start of the end of tax havens, because country after country is now signing up to the principles that have been set forward internationally. The principle is you have to be prepared to Exchange information about tax on request".

Finalmente, não pode dissociar-se este paradigma de combate à fraude da grave situação económica e financeira mundial. Como referiu recentemente o Director-Geral do IRS americano, Douglas Shulman, em períodos de crise não se pode diminuir o rigor perante os infractores, bem pelo contrário.

4.4.3 EUA

A mudança de atitude dos EUA relativamente à fuga substancial de capitais e à erosão fiscal através de paraísos fiscais já estava a começar a ter lugar mesmo durante a parte final do mandato de Bush. Essa conclusão está alicerçada nos relatórios "Tax haven banks and U.S. tax compliance", de 17 de Julho de 2008, elaborado pelo Permanent Subcommittee on Investigations – United States Senate e do relatório "Earnings stripping, transfer pricing and U.S. income tax treaties", preparado pelo Departamento do Tesouro para o Congresso, de Novembro de 2007.

Por outro lado, a descoberta de um esquema fraudulento envolvendo o *private banking* de um banco Suíço, conjuntamente com o conhecimento de que no escândalo do Liechenstein também estavam envolvidos diversos contribuintes americanos, quase coincidindo com a condenação a elevadas penas de prisão efectivas de ex-quadros de uma auditora, condenados pela venda de produtos especificamente direccionados ao planeamento fiscal abusivo/evasão, podem ser elementos determinantes para que os EUA tivessem começado a abandonar a sua atitude tradicionalmente laxista sobre este tipo de situações.

[77] A ênfase consta da recomendação.

Deu-se a coincidência de logo de imediato ocorrer a nomeação de Barak Obama para Presidente dos EUA. Acontece que Obama, quando era Senador, foi *cosponsor* do *Stop Tax Haven Abuse Act*, apresentado em 2007 pelo senador Carl Levin e recentemente reintroduzido. Por outro lado foi anunciado, em Março de 2009, que a capacidade de actuação do fisco americano (irs), para combater a fraude será particularmente reforçada, reforço esse que não deverá ser alheio às ideias do presidente sobre a correlação entre um IRS forte e o combate à evasão e fraude fiscais. Acresce que na sua declaração para a reunião do G20, o Presidente esclareceu claramente a sua posição relativamente aos paraísos fiscais.[78]

Internacionalmente, a profunda mudança de atitude dos EUA foi muito rapidamente interiorizada. Não será por isso de estranhar que tenha sido recentemente assinado um acordo sobre troca de informações entre os EUA e Gibraltar, em 31/3/2009, curiosamente em Londres, à margem da reunião do G20, em que se prevê a possibilidade de deslocação, com autorização, de autoridades dos EUA a Gibraltar para ouvir ou fiscalizar contribuintes nacionais.

Alguns meses antes tinha sido celebrado acordo similar com o Liechtenstein. Porém, neste caso, será necessário proceder neste país a uma alteração legislativa sobre o sigilo bancário, que terá que obter o acordo do Parlamento, podendo não ser uma questão muito pacífica. Em todo o caso, se tal acontecer, os EUA podem vir accionar mecanismos de penalização relativamente aos bancos do Liechtenstein que não forneçam informações.

O IRS emitiu recentemente instruções/orientações para a comunicação voluntária, por parte dos contribuintes, de contas não declaradas em *offshores.* Não se trata de nenhuma amnistia, dado que o imposto devido terá que ser pago, mas apenas de uma redução das coimas. Note-se que, mesmo assim a penalidade a aplicar será de 20% do saldo da conta[79], podendo ser reduzida a 5% caso sejam verificadas condições cumulativas.

4.4.4 Alemanha e França

Os governos da Alemanha e França tiveram também um papel determinante no movimento de combate aos paraísos fiscais. Particularmente a Alemanha tem mostrado, de há alguns anos a esta parte, grande preocupação com a fraude fiscal e com a erosão das receitas fiscais. Não é

[78] "Temos de tomar medidas severas contra os paraísos fiscais e o branqueamento de capitais. Uma rigorosa transparência e sentido de responsabilidade devem verificar a existência de fraudes pondo termo a um período de contrapartidas sem controlo…" – Semanário Expresso de 4/4/09.

[79] "... a penalty equal to 20 percent of the amount in the offshore account or foreign entity will be imposed for the year with the highest aggregate account value during the six-year period".

por acaso que a Alemanha tem liderado, aliás sem sucesso, a campanha para institucionalização de um sistema de *reverse charge* generalizado para o IVA comunitário.
Por outro lado, o escândalo das contas secretas de cidadãos alemães em bancos do Liechtenstein originou a elevação dos prazos de caducidade para os casos fraudulentos, ao julgamento e condenação em prazo recorde do ex-presidente da empresa pública dos correios (Deutsche Post), Klaus Zumwinkel, que era um dos "depositantes" de maior relevo, e à recuperação de um montante significativo de impostos através de regularizações voluntárias.
Na reunião do G20 de Osaka, em 13 de Junho de 2008 e na reunião de preparação do G20 de Londres, que teve lugar em Berlim no início de 2009, contando com a presença dos países da União Europeia que integram o G20 (Alemanha, França, Itália e Reino Unido) e de países observadores (Espanha e Holanda), Ângela Merkel e Nicholas Sarkozy, lideraram o movimento para o desmantelamento dos paraísos fiscais;

4.4.5 Reino Unido

Não deixou de causar alguma perplexidade e de colocar algumas dúvidas sobre a credibilidade das escolhas, o facto de os paraísos fiscais constituídos pelas Ilhas do Canal (Jersey e Guernsey) e pela Ilha de Man, terem sido integrados pela OCDE na "zona branca" da lista 2 de Abril, quando a Suíça, um dos países fundadores da Organização, tinha sido classificada na "zona cinzenta".
Os territórios ultramarinos associados (overseas *territories)* de Anguilla, Gibraltar, Ilhas Bermudas, Ilhas Cayman, Ilhas Turks e Caicos, Ilhas Virgens Britânicas e Monserrate, continuam a figurar na "zona cinzenta".
A argumentação da OCDE, alicerçada na utilização de critérios objectivos estandardizados para a avaliação dos 84 países/jurisdições, tomou em linha de conta não só os compromissos assumidos por aqueles territórios dependentes do Reino Unido, anteriormente à reunião do G20, como principalmente a materialização, já concretizada, desses compromissos através da celebração de diversos Acordos de Troca de Informações Fiscais (Tax *Information Tax Agreements – TIEAs*).
O primeiro-ministro Gordon Brown tinha vindo a alertar aquelas jurisdições, particularmente os territórios ultramarinos, para o risco de sanções caso não respeitem rapidamente os standards da OCDE.

Após a reunião do G20, Brown reafirmou o seu compromisso de combate aos paraísos fiscais, tendo escrito individualmente aos governantes dos territórios ultramarinos britânicos incluídos na "zona cinzenta", chamando a atenção para a necessidade de tomarem as diligências necessárias para assinarem, até Setembro, TIEAs com as Administrações Tributarias de outros países, dando assim um sinal claro de que o acordo de Londres do G20 é para cumprir integralmente.

Em rápida resposta a essa tomada de posição, verificou-se uma resposta imediata das Ilhas Virgens Britânicas que, no dia 19 de Maio assinaram acordos bilaterais com a Finlândia, Gronelândia, Ilhas Faroe, Islândia, Noruega e Suécia.

O Reino Unido vinha já sinalizando, desde há algum tempo, a sua mudança de posição relativamente aos paraísos fiscais, incluindo os "seus". Um dos primeiros sinais dessa mudança ocorreu, ainda em 2008, quando o Tesouro não assumiu indemnizar os depositantes da filial do Kaupthing Bank da Islândia.[80]

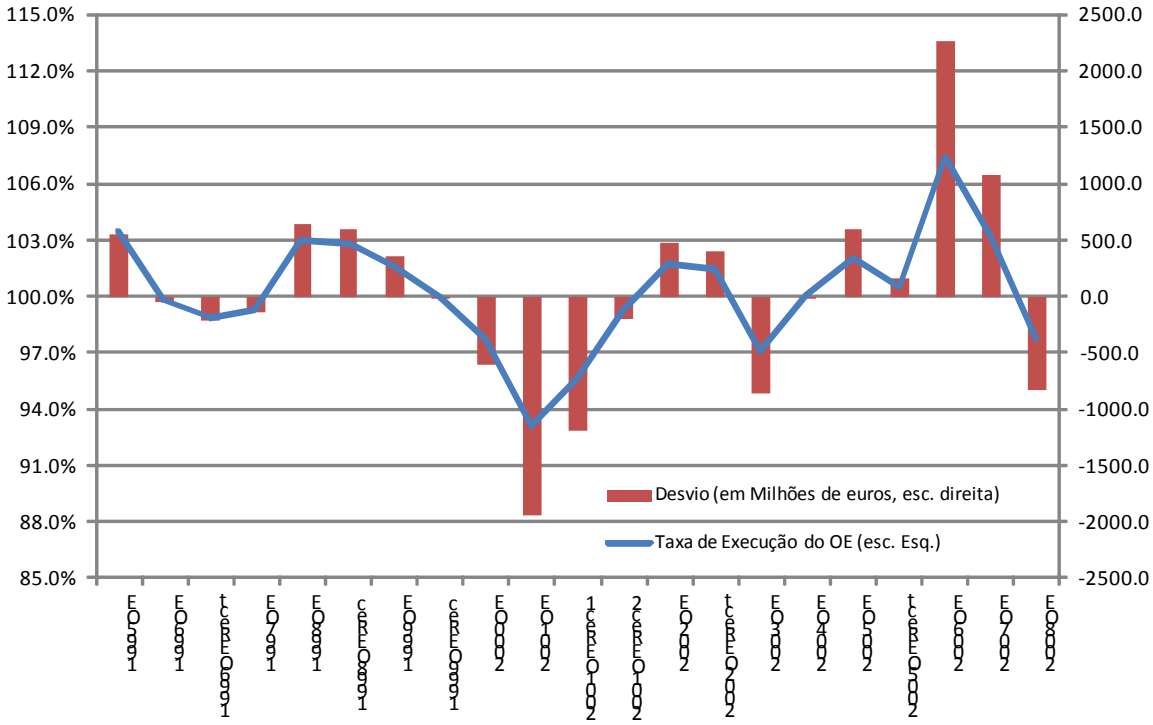
Por outro lado, o conhecimento de que um número significativo de contribuintes britânicos tinham sido identificados como tendo contas no Liechtenstein, descobertas após o escândalo referido anteriormente, conduziu a que, na véspera do G20, fossem iniciadas conversações formais RU/Liechtenstein, para que os bancos do principado encerrem as contas dos cidadãos britânicos que não adiram a uma amnistia/facilidade de regularização (*Offshore Disclosure Facility*), específica para as contas no Liechtenstein, que ira ser lançada em breve.

Acresce ainda que a imprensa britânica, em particular o jornal *The Guardian*, tem vindo a divulgar, desde o início de 2009, situações de envolvimento de bancos do Reino Unido na promoção de esquemas de planeamento agressivo e de evasão fiscal. Em 16/3/09, Alistair Darling solicitou à Agência Tributária (HM Revenue & Customs) a preparação de um código de conduta para os bancos no domínio fiscal.

[80] Alistair Darling, chanceler britânico, terá afirmado no Parlamento: "The British taxpayer cannot be expected to be the guarantor of last resort. These Crown Dependencies, such as the Isle of Man and the Channel Islands, attract banking customers with lower taxes without contributing to the U.K. Exchequer", segundo Randall Jackson no artigo "Isle of Man Facing U.K., U.S. Challenges", publicado na Tax Notes International, de 26/1/09.

Anexo

Gráfico 25. Taxa de Execução do Orçamento do Estado (1995-2008)



Fonte: DGO.

Bibliografia

AFONSO, A, Schuknecht, L. and Tanzi V. (2008), "Income distribution determinants and public spending efficiency", ECB Working Paper n° 861.

AFONSO, A. e St. Aubyn, M., "Relative efficiency of health provision: A DEA approach with non-discretionary inputs", ISEG/UTL, Department of Economics, Working Paper 33/2006.

AFONSO, A., St. Aubyn, M., (2005), "Cross-country efficiency of secondary education provision: A semi-parametric analysis with non-discretionary inputs", ECB Working Paper n° 494.

AFONSO A., Schuknecht, L. and Tanzi, V., " Public sector efficiency: An international comparison", ECB Working Paper n° 242.

AINSWORTH, Richard T., "Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT solution", Tax Notes International, May, 1, 2006, pages 443.

AINSWORTH, Richard T., "Zappers and Phantomware: the need for fraud prevention technology" Tax Notes International, June 23, 2008, pages 1017-1029.

AINSWORTH, Richard T., "Zappers: Technology-assisted Tax Fraud", FTA Annual meeting, June 2008.

AIZENMAN, Joshua and Yothin Jinjarak, (2005), The collection efficiency of the value added tax: theory and international evidence", NBER Working Papers 11539, National Bureau of Economic Research, Inc.

ARPAIA, A. and Turrini, A. (2008) "Governmment expenditure and economic growth in EU: long-run tendencies and short-term adjustments", European Economy – Economic Papers 300, February 2008, European Commission.

BARRIOS, S.and Schaerchter, A. (2008), "The quality of public finances and economic growth", European Economy – Economic Papers 337, September 2008, European Commission.

BEETSMA, R., Romp, W. and Vos, S., (2008) "Intergenerational Risk Sharing, Pensions and Endogenous Labour Supply in General Equilibrium", CESIFO Working Paper 2185, January 2008.

BEETSMA, R. and Oksanen, H., (2007) "Pension Systems, Ageing and the Stability and Growth Pact", European Economy – Economic Papers ", October 2007, European Commission.

BIRD, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron (2006), Is VAT the Best Way to Impose General Consumption Tax in Developing Countries?, University of Toronto, Institute for International Business, International Tax Program paper 0602.

BLANCHARD, O., Cottarelli, C., Spilimbergo, A, and Symansky, S (2008), "Fiscal Policy for the Crisis", IMF Staff Position Note SPN/08/01, International Monetary Fund.

BRETTON WOODS PROJECT, "Combating tax flight: ending evasion and reducing avoidance", Seminar at World Bank, October 2008.

BRONDOLO, John, (2009), "Collecting Taxes during an Economic Crisis", IMF –Staff Position Note, SPN/O9/17, July 14, 2009, IMF.

CHRISTIAN AID, "Death and taxes: the true toll of tax dodgings", A Christian Aid Report, May 2008.

CINCERA, M., Czarnitzki and Thorwarth, (2009) "Efficiency spending in support of R&D activities", European Economy, Economic Papers 316, April 2009

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS (2009), " Public Finances in EMU – 2009", 5/2009, Provisional Version.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS (2009), "Monitoring revenue trends and tax reforms in Member States", Joint EC-EPC Report, European Economy, 4/2009.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS (2009), "Structural reform stimuli measures underway in Member States as part of EERP: an update of information set", Fevereiro de 2009.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, (2008) "EMU@: successes and challenges after 10 years of Economic and Monetary Union".

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, Comunicação da Comissão ao Conselho: Plano de Relançamento da Economia Europeia", COM (2008) 800, 26.11.2008.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, (2008), "The LIME Assessment Framework (LAF) : A methodological tool to compare, in the context of the Lisbon Strategy, the performance of EU Member States in terms of GDP and in terms of twenty policy areas affecting growth, European economy, Occasional Papers 41, October 2008, European Commission.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, Communication from the Commission to the Council and The European Parliament, COM (2008) final, de 24.06.08, "The Role of Quality of Public Finances in the EU Government Framework, SEC (2008) 20092.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, (2007), Progress Report on the Lisbon Strategy for Growth and Jobs.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, (2006) The long-term sustainability of public finances in the European Union, European economy, n° 4/2006.

COMISSÃO das COMUNIDADES EUROPEIAS, (2006), Public Finances in EMU, European Economy, nº 3/2006.

EBRILL, Lian, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers (2001), The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington DC.

ÉGERT, B., Kozluk,T. And Sutherland, D, "Infrastructure Investment: Links to Growth and the Role of Public Polices" OECD Economics Department Working Papers n° 686, 2009.

EUROSTAT (2008), Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States and Norway, Statistical Books 2008 edition, Luxemburg, European Communities

FORMAN, J., Summers, Lawrence H. and Bordoff, J., "Achieving Progressive Tax Reform in an Increasingly Global Economy", The Brookings Institution, June, 2007

FRADA DE SOUSA, António, "A Luta Contra a Fraude, Evasão e Abusos na Jurisprudência Recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em matéria Fiscal", Ciência e Técnica Fiscal nº 420, 2008, págs. 7-30.

FREITAS PEREIRA, Manuel H., "Fiscalidade", terceira edição, Almedina, 2009.

FUNDO MONETARIO INTERNACIONA – IMF Staff Position Note – A Staff Team from the Fiscal Affairs Department (2009), "Fiscal Implications of the Global Economic and Financial Crisis", SPN/09/13, June 9, 2009, IMF.

FUDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, (2009), "Regional Economic Outlook – Europe Adressing the Crisis", May 2009, IMF.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, (2003), "Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados Estatísticos das Finanças Públicas", DQAF, Junho de 2003, Departamento de Estatísticas do FMI.

GUPTA, Rangan, "Costly Tax Enforcement and Financial Repression: A Reconsideration Using an Endogenous Growth Model", University of Pretoria, South Africa, June 2008.

HEMMING, R., Kell, M. and Mahafouz, S., (2002), "a eficácia da política fiscal no estímulo à actividade económica – um exame da literatura", IMF Wworking Paper WP/02/08, IMF.

KESSLER, W. and Eicke R., "The Emergence of R&D Tax Regimes in Europe", Tax Notes International, 9 de Junho de 2008.

JESUS, Avelino de, "A ciência económica e os investimentos públicos", Crónicas do ISEG, artigo publicado no Jornal de Negócios de 7/7/2009.

LARCH, M. and Turrini, A. (2009), "The cyclically-adjusted balance in the EU fiscal policy making: A love at first sight turned into a mature relationship", European Economy, Economic Papers 374, March 2009.

LOPES, Cidália, "Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal", Almedina, 2008.

MFAP, Relatórios do Combate à Fraude e Evasão Fiscais em Portugal dos anos 2005 a 2009.

MITCHELL, Daniel J., "The World Case for Tax Havens", The Liberal Institute of the Friedrich Naumann Foundation, Occasional Paper 24, Potsdam, Dezembro de 2005.

MURPHY, M., "Trust me, I'm the taxman: The role of trust in nurturing compliance", Centre for Tax System Integrity, the Australian National University, 2003.

OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OCDE, Paris, 2001 [tradução portuguesa publicada sob o título OCDE – Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 189, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2002]

OECD (2006), Consumption Tax Trend 2006, VAT/GST and excise rates, trends and Administration issues, OECD, Paris

OECD (2008), Consumption Tax Trend 2008, VAT/GST and excise rates, trends and Administration issues, OECD, Paris

OECD, "Tax- Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2008 Assessment by the Global Forum of Taxation", 2009.

OECD, "Tax Co-operation 209: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information – September 2009.

PAPP, Tamás K. and TAKÁTS Elod, "Tax Rate Cutes and Tax Compliance – The Laffer Curve Revisited", IMF, WP 08/07, 2008.

PEREIRA, P. T, Afonso, A., Arcanjo, M., e Santos J.C., (2009), "Economia e Finanças Públicas – terceira edição", Escolar Editora.

RUSSO, Raffaele,"Fundamentals of International Tax Planning", IBFD Publications BV, Amsterdam 2007.

SALDANHA SANCHES, J.L., "Os Limites do Planeamento Fiscal", 2006, Coimbra Editora.

SANTOS, Emanuel. (2008), "Finanças Públicas e Fiscalidade", Conferência da Vida Económica, 18/11/2008.

St. Aubyn, M. (2002), "Evaluating Efficiency in the Portuguese Health and Education Sectors", Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade Técnica de Lisboa.

SWEDISH TAX AGENCY, “Right From The Start – Research and Strategies”, August 2005.

TANZI, Vito, "Fiscal Policy in the Future: Challenges and Opportunities”, Working Paper n. º 13/2007/03, 2007

TANZI, Vito, "Globalization Financial Markets and Fiscal Policy", Fiscal Affairs Department of IMF, 2007

TANZI, Vito, “Globalization and the Future of Social Protection”, Working Paper WP/00/12, Fiscal Affairs Department of IMF, Janeiro, 2000

TANZI, Vito, “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, Working Paper WP/00/181, Fiscal Affairs Department of IMFI, November 2000,

TANZI, Vito, “Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems”, Working Papers WPO/96/141, Fiscal Affairs Department of IMF, December 1996.

TANZI, Vito, Taxation in an Integrating World, The Brookings Institution, Washington D. C., 1995 and 2000.

TER-INASSIAN, Teresa, “Globalization, Financial Markets, and Financial Policy”, Fiscal Affairs Department of FMI, November, 2007

THURONY, Victor, “Rules in OECD to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax”, IMF, 2003.

TUAC, Trade Union Advisory Committee to the OECD, “Washington Declaration”, November 2008.

WERTSCHEK, Rosemarie and Wilson, James R., “ Shelter from the Storm: The Current State of the Tax Shelter Rules in Section 237.1”, Canadian Tax Journal, 2008, Vol. 56, N°2, pages 285-336.

ZAGARIS, Bruce, “Commonwealth Secretariat Study: Offshore Regulatory Initiative Costs Outweight Benefits”, Tax Notes International, January 12, 2009, pages 147-150.

ZIELKE, Rainer, “International Tax Planning with Comtax” – INFORTAX, Volume 37, Issue 3, 2009.

SEGUNDA PARTE

TRIBUTAÇÃO DIRECTA

SUBGRUPO 2:
Professor Rui Duarte Morais (Coordenador)
Dr. Manuel Faustino
Dra. Maria dos Prazeres Lousa
Mestre Ricardo da Palma Borges
Dr. Rodrigo de Castro
Mestre Gustavo Courinha

Capítulo I. Recomendações Gerais

1. A necessária simplicidade do sistema de tributação do rendimento

O ponto mais frisado, quer pelos membros do subgrupo, quer pelas personalidades ouvidas, foi o de que o nosso sistema fiscal caminha, a passos largos, para um grau de *complexidade normativa* que ameaça tornar-se insuportável.

Constatação que é pacífica e foi reafirmada, de forma correcta e incisiva, em relatório recente, apresentado por outro Grupo de Trabalho[81].

Várias são as causas, a primeira das quais a complexidade crescente do mundo em que vivemos, das relações económicas que nele acontecem, a qual, inevitavelmente, se projecta na lei fiscal.

1.1-Porém, dentro dos limites desta inevitabilidade, há que ter consciência que:

(i) Um sistema fiscal tem por objectivo primordial a **obtenção de receitas**.

(ii) A utilização do instrumento fiscal para a realização de **objectivos extra fiscais** implica, necessariamente, a introdução de excepções às regras do sistema, em prejuízo da sua simplicidade e, consequentemente, da sua eficácia.

(iii) O instrumento fiscal não é, por regra, o meio mais eficaz de prosseguir objectivos extra fiscais, por mais relevantes que sejam, nomeadamente o de justiça social, de repartição secundária do rendimento.

Há, desde logo, que ter consciência que a "arma" fiscal tem pouca precisão: muitos dos benefícios acabam por aproveitar, também, a outros contribuintes que não aqueles aos quais foram dirigidos. Excepção poderá ser feita aos benefícios contratuais, desde que adequadamente orientados, transparentes e existindo um eficaz controlo do preenchimento dos respectivos pressupostos.

(iv) Há que dar preferência a outras formas de apoio ou estímulo, p. ex., subvenções e prestações directas, ainda que reconhecendo os maiores custos implicados.

[81] *Simplificação do Sistema Fiscal Português*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 201, 2007.

(v) Reafirma-se o entendimento de que um bom sistema fiscal é o que tem uma ampla base tributável, não corroída por numerosas excepções, combinada com taxas moderadas.

(vi) Há que avaliar previamente os custos de contexto que cada alteração legislativa irá implicar, custos esses que, muitas vezes, tornam, só por si, questionável a sua bondade.

(vii) Não parece estarem a ser devidamente ponderados os encargos implicados para os contribuintes (*v.g.* o crescente número de horas que são obrigados a dedicar ao cumprimento dos seus deveres de cooperação fiscal; os resultantes da necessidade de formação contínua dos técnicos da fiscalidade; outros como, p. ex., os derivados da constante necessidade de actualização das aplicações informáticas).

(viii) O mesmo se diga relativamente à administração fiscal.

Não surpreende a confessada dificuldade (para não dizer impossibilidade) de, em todos os casos, se proceder a *liquidações em massa*, feitas apenas com recurso a meios informáticos.

As "diferenças específicas" que, cada vez mais, enxameiam a lei fiscal conduzem a custos acrescidos no processamento informático das declarações (e, sendo o caso, das consequentes liquidações), verificando-se até o absurdo de ocorrerem numerosos casos que têm que ser objecto de tratamento manual.

Para além de considerações de natureza económica, tal põe em causa objectivos primordiais do processo de simplificação administrativa em curso, como seja o "pré-preenchimento" das declarações de IRS relativamente à maioria dos sujeitos passivos.

Por último, a confirmação da existência de tais "diferenças específicas" impõe tarefas de *fiscalização* que, por vezes, serão, ao menos em teoria, de dimensões gigantescas e, portanto, de duvidosa justificação numa análise custo/benefício.

1.2- Há, ainda, que ter consciência de que a complexidade de um sistema fiscal envolve, também, a dimensão essencial da **justiça na tributação**.

Um sistema em que proliferem excepções à regra tem implícitas maiores oportunidades de *planeamento fiscal***,** cuja possibilidade de aproveitamento está, naturalmente, repartida de forma desigual entre os vários sujeitos passivos.
Um sistema fiscal complexo ao nível normativo é, necessariamente, criador de mais situações de divergência quanto à interpretação/aplicação da lei, com os custos, doutro modo evitáveis, que os litígios assim originados implicam para os diversos intervenientes.

1.3– Assim, há que *repensar o paradigma legislativo*.
A lei fiscal tem que ser verdadeiramente *geral*, deixar de ser um conjunto de regras às quais se segue uma miríade de excepções e de contra-excepções.
A lei fiscal tem que ser verdadeiramente *abstracta*, evitando descer ao excessivo pormenor.
A menor segurança que uma lei fiscal menos densa poderá implicar (e, recorde-se, hoje são os sujeitos passivos os seus primeiros aplicadores) deve encontrar contrapartida numa maior concretização do *dever de esclarecimento* por parte da administração fiscal.
As alterações legislativas deveriam ser acompanhadas da publicação de t*rabalhos preparatórios* ou *notas justificativas* e, sempre que necessário, da emissão de "instruções" pormenorizadas quanto ao modo como os sujeitos passivos lhes deverão dar cumprimento.
É patente a diferença em que nos encontramos relativamente a alguns dos países que, normalmente, nos servem de referência, onde as administrações fiscais, sistematicamente, elaboram instruções detalhadas sobre aplicação da lei, contendo, muitos delas, a título ilustrativo, "casos práticos" de aplicação.
Há, pois, que dar cabal tradução ao *dever de esclarecimento* que, nos termos do artº 59º, nº 3, da LGT, recai sobre a administração fiscal.

1.4– *Vemos, com preocupação, as dificuldades implicadas pela crescente* ***regionalização*** *e* ***municipalização*** *dos impostos nacionais sobre o rendimento*.
Existem dificuldades resultantes da necessidade de estabelecer se os sujeitos passivos de IRS são residentes no continente ou numa região autónoma. Dificuldades que começam por ocorrer ao nível normativo, como mostra o facto de, neste momento, estar pendente uma proposta de alteração das normas definidoras de "residência" numa região autónoma. Maior será, ainda, a dificuldade de fiscalização das "residências" declaradas.

Os problemas resultantes da definição e controlo do lugar de residência dos sujeitos passivos dentro do território nacional ameaçam crescer exponencialmente na medida em que passe a ser necessário estabelecer qual o município de residência dos sujeitos passivos.
Isto pelas diferenças de tributação que, já hoje, podem estar em causa[82].
Se a regionalização dos impostos sobre o rendimento é uma inevitabilidade, por exigência constitucional, o mesmo já não se poderá dizer da sua municipalização[83].
De todo o modo, haverá, em nome da praticabilidade do sistema, que restringir ao mínimo as variáveis "regionais" e "municipais", pois que não são conformes com a necessária estandardização das operações de administração dos impostos, mesmo consideradas as amplas possibilidades que os meios informáticos oferecem.

1.5– *Constatou-se a existência de normas sem justificação* (que apenas contribuem para a burocratização das relações tributárias), *manifestamente inexequíveis* ou desproporcionadas.
Como meros exemplos;

1.5.1- A maioria dos membros deste grupo de trabalho[84] entende ser excessivamente penalizadora e sem efeito útil (por não ser possível cumprir com o fim visado pela norma) a subordinação a **autorização ministerial prévia** do *reporte de prejuízos*, em determinadas circunstâncias (artº 47º, nº 9, do CIRC), bem como a *transmissibilidade de prejuízos* em operações de reestruturação financeira (artº 69º do CIRC).
A prática revelada pelos Serviços mostra que, pela dificuldade em aferir, *a priori*, do interesse económico das operações, tais pedidos são sistematicamente deferidos (pelo menos no primeiro caso), sem haver lugar a uma verdadeira apreciação de mérito.

---

[82] Cfr. artº 20º da Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro). A situação tornar-se-á mais complexa se for dada concretização à autorização legislativa contida no artº 43º da LOE para 2009.

[83] A questão aqui é, de certo modo, a inversa: a doutrina divide-se sobre a constitucionalidade da *municipalização* dos impostos nacionais.

[84] Com discordância expressa e firme da Snrª Drª Maria dos Prazeres Lousa, a qual entende: a) o facto de a regra da transmissibilidade dos prejuízos, consagrada no artº 69º do CIRS, ter a natureza de benefício fiscal implica a averiguação prévia da existência dos respectivos pressupostos; b) haverá, também, que ponderar as consequências financeiras negativas que poderiam advir para os sujeitos passivos em caso de correcção *a posteriori* de prejuízos fiscais deduzidos; c) a solução da exigência de "autorização prévia", neste tipo de casos, é a corrente em direito comparado.

Qualificamos estas normas de "desnecessárias" por termos por pressuposto firme que as mesmas não visam conferir à administração uma qualquer *margem de oportunidade* na decisão de tais pedidos de autorização (não podem ser entendidas como significando a manutenção de um qualquer resquício de discricionariedade administrativa). De outro modo, seria a sua própria constitucionalidade que estaria em causa.

Entendemos que o objectivo de tais normas é, tão só, o de *prevenir* situações de abuso, evitar a consumação de operações sem qualquer intuito empresarial, motivadas apenas pelo objectivo de economia fiscal.

A detecção (e a sanção) das situações abusivas deve acontecer *a posteriori*, em sede de fiscalização, já perante a *realidade* de uma determinada operação.

A lei, quando muito, a manter-se tal espírito preventivo, tipificaria as (algumas) potenciais situações abusivas[85].

1.5.2 - Nos termos do artigo 63.º, n.º 8, alíneas *d)* e *e)*, do Código do IRC, cessa a aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades se ocorrerem alterações na composição do grupo sem que seja feita uma comunicação, nos termos e prazo previstos no n.º 7.

O simples atraso em tal comunicação acarreta, designadamente, a perda definitiva dos prejuízos fiscais gerados no âmbito do grupo, de acordo com o artigo 65.º, n.º 1, alínea c).

Ora, as dificuldades na interpretação do quadro normativo, a dinâmica dos grupos empresariais, em particular de maior dimensão, dificultam o cumprimento, pelo menos atempado, da comunicação.

A sanção para esse incumprimento, em particular quando não é definitivo, mas reveste o carácter de mero atraso, parece claramente desproporcionada, opinião que aliás é comungada pelos próprios Serviços do IRC da DGCI.

2. Tributação dos não residentes

2.1 - Concluiu-se pela necessidade de uma revisão profunda do normativo relativo a esta matéria, especialmente no tocante às pessoas singulares.

[85] A Snrª Drª Maria dos Prazeres Lousa sustenta que o entendimento que o TJCE tem advogado sobre as cláusulas antiabuso não se compagina com a tipificação, ainda que só exemplificativa, de situações tidas como abusivas.

As normas existentes são, desde logo, *insuficientes*, o que se poderá explicar pelo facto de há vinte anos, aquando da feitura dos códigos, as situações tributárias de dimensão internacional não conhecerem a importância que hoje revestem, num mundo muito mais globalizado.
O regime legal relativo à tributação dos não residentes vem conhecendo uma erosão profunda por força de exigências comunitárias (em larga medida, em razão da jurisprudência do TJCE), às quais se foi procurando ajustar através de "remendos" pontuais, que o descaracterizam como um todo sistemático.
Deste conjunto de circunstâncias resultou um conjunto de normas dispersas, complexas, por vezes ineficazes, pelo que parece evidente a necessidade da intervenção legislativa que se preconiza.

2.2– A título de exemplo da complexidade da lei, consideremos o caso das pessoas singulares:

- nuns casos, os não residentes são tributados por aplicação de *taxas liberatórias,* variáveis segundo o tipo de rendimento em causa (uma pluralidade de taxas cuja coerência não é, de todo, inteligível).

- em muitos casos (na maioria?), as taxas previstas no código não resultam aplicáveis por excederem os limites máximos previstos nas (em cada uma das) convenções, com os inerentes problemas relativos ao montante a ser, em cada caso, retido na fonte.

- noutros casos (p. ex., mais-valias imobiliárias) os não residentes estão sujeitos a taxas especiais (mantendo-se a obrigação de declaração), não existindo qualquer mecanismo que garanta a cobrança antecipada de, pelo menos, parte do imposto devido. Isto quando são conhecidas as dificuldades que se colocam à cobrança coerciva quando esses sujeitos passivos não têm bens em território português, não obstante a existência de mecanismos, convencionais e comunitários, de assistência à cobrança.

- os residentes em outros países comunitários podem, ainda, optar por ser tributados segundo as regras aplicáveis aos residentes, ainda que só relativamente aos rendimentos

obtidos em Portugal, por aplicação da taxa correspondente à globalidade dos seus rendimentos[86].

- esta pluralidade das hipóteses de enquadramento jurídico (ou seja, esta complexidade legal) ameaça aumentar com a criação da figura híbrida dos *residentes não habituais*[87].

3. A tributação das mais-valias mobiliárias

Trata-se de um tema recorrente.

Como é sabido, estas mais-valias, quando auferidas por pessoas singulares residentes, estão sujeitas a uma taxa especial de 10% (taxa que incide sobre o saldo entre as mais e menos valias realizadas no período a que se refere o imposto, o que é algo de "estranho" dado o carácter acidental que, supostamente, revestirá a obtenção deste tipo de rendimentos).

Só que a generalidade destas mais-valias acaba por não ser tributada: as resultantes da alienação de acções, sendo estas detidas há mais de 12 meses, e as resultantes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida, independentemente do prazo de detenção (nº 2 do artº 10º do CIRS)[88]. O que potencia estratégias de planeamento fiscal, as quais, frequentemente, são fonte de divergência entre a A.F. e os sujeitos passivos quanto ao seu carácter "abusivo".

Este regime de tributação das mais-valias mobiliárias configura uma situação que viola frontalmente a equidade da tributação: é, legalmente, possível obter rendimentos deste tipo, qualquer que seja o respectivo valor, sem haver lugar ao pagamento de um cêntimo de imposto.

3.1-Temos perfeita consciência das dificuldades que suscita a pretensão de tributar estas mais-valias, ainda que de forma moderada.

Temos bem presente a tentativa gorada que foi a reforma fiscal de 2000, as reacções que provocou, especialmente no mercado de capitais, e o facto de as normas então introduzidas (aparentemente razoáveis e moderadas) terem sido revogadas antes de conheceram aplicação prática.

---

[86] O mesmo acontecendo relativamente a rendimentos de determinadas categorias, nos termos do artº 17º-A do CIRS.

[87] Cfr. artº 126º da LOE para 2009.

[88] Com a excepção resultante do disposto no nº 12 do artº 10º do CIRS.

As dificuldades que se colocam não podem, porém, ser obstáculo decisivo à manutenção, em definitivo, de uma tão grave entorse aos princípios basilares da justiça na tributação[89].

Porque este é um dos sectores mais permeáveis à concorrência fiscal internacional, pois que é fácil a deslocalização das operações tributáveis, importaria realizar um estudo sério relativo ao modo como se processa a tributação deste tipo de rendimentos nos demais países, de forma a conseguir uma solução que, não afectando decisivamente o desenvolvimento dos nossos mercados financeiros, fosse minimamente **justa** em termos de tributação.

Em causa está a *exclusão* (genérica) de tributação e não a previsão legal de benefícios que se mostrem justificados[90].

[89] E, ainda, factor de distorção das opções dos sujeitos passivos, pois que privilegia a detenção de participações em sociedades anónimas comparativamente à detenção de participações em sociedades por quotas.

[90] A título de exemplo, recordamos a isenção de que gozam as mais-valias realizadas por não residentes (artº 26ª do EBF).

Capítulo II. Modelos Estruturantes de Tributação do Rendimento Pessoal e Proposta de Semi-Dualização do Imposto

1. Modelos Estruturantes de Tributação do Rendimento Pessoal

1.1 Introdução

As duas Comissões de nomeação oficial que anteriormente analisaram, ainda que sob perspectivas diferentes, o IRS, na óptica do seu aperfeiçoamento, omitiram qualquer referência a modelos alternativos ao que, desde a Reforma Fiscal de 1989, vigora em Portugal ([91]). Nesse quadro, todas as recomendações por elas formuladas tiveram por base e por destinatário o modelo de tributação do rendimento pessoal aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

O IRS, apesar de se reclamar, desde sempre, do modelo *da tributação unificada ou compreensiva* ([92]), não logrou - tendo por referência as características da unicidade e da progressividade que devem informá-lo, nos termos do n.º 1 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa - uma real concretização da perspectiva unitária da tributação, nem na sua versão originária, nem na sua posterior evolução. Com efeito, nenhum dos rendimentos originariamente submetidos a tributações liberatórias é, hoje, objecto de englobamento obrigatório e de sujeição a taxas progressivas. Pelo contrário, a evolução a que se assistiu foi no sentido do aumento do âmbito objectivo das taxas liberatórias, como no caso dos lucros distribuídos pelas sociedades não anónimas, e à ampliação, dir-se-ia exponencial, das denominadas «taxas especiais», que mais não são do que taxas de efeito liberatório, embora aplicadas na liquidação do imposto mediante declaração do contribuinte (o que não sucede com as taxas liberatórias propriamente ditas que operam por retenção na fonte).

Não parece, assim, muito apropriado que o IRS continue a ser denominado «imposto único», ainda que se possa dizer que não existe outro imposto sobre o rendimento pessoal.

---

[91] Primeiro, da *Comissão Para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, criada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94 (2.ª Série), de 7 de Abril, presidida pelo Dr. José da Silva Lopes, cujo *Relatório*, apresentado em 30 de Abril de 1996, foi publicado, em primeiro lugar, pelo Ministério das Finanças e, posteriormente, em Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 191. Depois, a *Comissão para a Revisão do IRS*, constituída por Despacho do Ministro das Finanças n.º 1401/98, de 9 de Janeiro, publicado no Diário da República, II Série, de 23 de Janeiro, presidida pelo Prof. Doutor Rogério Fernandes Ferreira, cujo *Relatório*, de 15 de Setembro de 1998, se encontra publicado pela Direcção-Geral dos Impostos. A primeira das referidas Comissões analisou globalmente o sistema fiscal, ainda que atribuindo maior atenção aos impostos mais importantes, entre os quais, naturalmente, o IRS [cf. Relatório, pp. 545/610)]. A segunda limitou o seu trabalho ao IRS.

[92] Cfr. *Relatório do Código do IRS*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, *maxime* n.º 3.

O acentuar, na sua evolução, da cedularização, nomeadamente no que se refere aos rendimentos de capitais, *latu sensu*, afastou-o decisivamente do *modelo compreensivo* e fe-lo caminhar no sentido dos modelos ditos semi-duais, embora sem coerência, estabilidade e evolução previsível.

O IRS evoluiu ainda em outros aspectos, curiosamente, também aqui, em sentido oposto ao do desenvolvimento verificados nos concretos sistemas de «imposto único», de cujo modelo se reclama.

Em primeiro lugar, o IRS nunca garantiu, verdadeiramente, um «mínimo de existência» tributariamente intangível. Inicialmente, o «mínimo de existência», apenas assumidamente garantido para titulares de rendimentos de trabalho dependente, resultava da combinação das deduções específicas das categorias, do abatimento mínimo garantido e da dedução pessoal à colecta. Ora, sabendo-se que na categoria A a dedução específica se reconduz, essencialmente, aos encargos obrigatórios para a segurança social, tem de reconhecer-se que tal mínimo de existência, por incluir já esses encargos, será tudo, menos um «mínimo de existência».

Actualmente, a norma que o consagra tem uma redacção cujo sentido e alcance é de difícil interpretação. Parece continuar a ser um mínimo de existência «limitado», ou seja, indexado apenas à titularidade de rendimentos de trabalho dependente ([93]).

A exemplo do que foi feito em Espanha, designadamente durante os trabalhos preparatórios da reforma de 2002 ([94]), deveriam ser feitos estudos adequados que conduzissem à determinação do montante de rendimento que deveria ser exonerado, por contribuinte, a título de mínimo de existência.

Em segundo lugar, assistiu-se a uma modificação estruturante do modelo originário no que respeita ao paradigma de subjectivização do imposto.

Inicialmente, a subjectivização fazia-se através de abatimentos ao rendimento líquido global. A lei consagrava até, em substituição dos abatimentos limitados, um abatimento mínimo garantido, independente da proveniência do rendimento líquido global. Era a perspectiva da despesa subjectivizante como rendimento negativo.

A crítica dirigida ao modelo assentou, predominantemente, na regressividade que provocava. E sem qualquer discussão sobre a concepção de rendimento adoptada no Código, sobre o

[93] A dúvida refere-se ao alcance do n.º 2 do artigo 70.º do Código do IRS.

[94] *Informe para la Reforma del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas* (2002), da Comisión para la Reforma del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, presidida por D. Manuel Lagares Calvo, Capítulo II, «Tratamiento Fiscal de la Familia e de los Discapacitados». Consultável em www.ief.es, Publicaciones/Libros/Libros Blancos.

conceito de capacidade contributiva e sobre a medida dessa capacidade ([95]) optou-se por uma translação integral dos abatimentos ao rendimento para deduções à colecta, em nome da «equidade», como se o IRS fosse o único instrumento, ou o instrumento ideal, de redistribuição do sistema ([96]) ([97]).

Esta translação, não tendo sido feito – ou, pelo menos, não sendo conhecido - qualquer estudo comparativo sobre os efeitos gerados na «despesa fiscal» associados aos dois paradigmas de subjectivização-, terá induzido, inevitavelmente, um aumento da progressividade do imposto

---

[95] Como a que foi feita em Espanha, na Reforma de 1998, que consagrou como objecto do imposto o «rendimento disponível», considerado como o rendimento global líquido depois de abatido o mínimo pessoal e familiar. Então, com excepção da dedução à colecta relativa a despesas com habitação própria e permanente, toda a restante panóplia de deduções à colecta de natureza subjectivizante foi eliminada. Cfr. OLLERO, Gabriel Casado, na obra colectiva *Los Nuevos Impuestos sobre la renta de las Personas Físicas y sobre la renta de no Residentes (*1999), McGraw-Hill, Madrid, quando refere, em comentário ao artigo 2.º do Código do IRPF, a pp. 21: *La definición legal de la renta gravada pasa a ser, en fin, en la nueva Ley 40/1998, **la renta disponible del contribuyente**, constituyendo éste uno de los aspectos estructurales de la reforma del impuesto. No exageraba el Informe de la Comisión para el estudio de la reforma al declarar que «la idea central en que se fundamenta todo el esquema general del nuevo impuesto es el concepto de renta discrecional (esto es, renta disponible, en la terminología de la Ley), que configura el echo imponible y el objeto del impuesto, permite delimitar su base imponible y liquidable y reordena las deducciones de su cuota.*

[96] ACOSTA, Eugenio Simón (2009), *Reformas Fiscales Recientes: 1998, 2002 y 2006 (con particular referencia a la evolución del mínimo vital)*, Capítulo I da Obra Colectiva *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, dirigida por Teodoro Cordón Ezquerro e José A. Rodríguez Ondarza e coordenada por Javier Galán Ruiz y Manuel Gutiérrez Lousa, Civitas / Thomson Reuters, Editorial Aranzandi, Madrid, a pp. 67/68: *Sobre el tratamiento de las cargas familiares ha existido polémica porque la mayoría de la doctrina, condicionada por un error en que tradicionalmente ha incurrido nuestro ordenamiento, consideraba que debería concretarse en una deducción a tanto alzado en la cuota del impuesto. De este modo, a iguales cargas familiares se obtienen iguales «beneficios fiscales», cosa que – según esta tesis – no ocurrirá se se practica una deducción en la base imponible porque, de este modo, el «beneficio fiscal» es mayor si el tipo de gravamen es más alto, es decir, el beneficio es más alto para los más pudientes. El error de este planteamiento, que hoy muchos de sus antiguos defensores han abandonado, reside en calificar como beneficio fiscal algo que nos es tal. Cuando se practican deducciones por familia se está aplicando una medida estricta de justicia fiscal exigida por el principio de capacidad contributiva. No es una deducción discrecional para el legislador ni un privilegio o beneficio fiscal dirigido a la protección de la familia. Llamar beneficio fiscal a la deducción por cargas familiares sería el mismo que dar este calificativo a el sueldo que un profesional paga a sus empleados: el «beneficio fiscal» de la deducción es mayor para el que más renta obtiene. A nadie se le ocurriría sustituir la deducción que paga un empresario a sus empleados por una deducción en la cuota con el fin de que el «beneficio» de la deducción sea el mismo para todos los contribuyentes cualquier que sea su nivel de renta.*

[97] No mesmo sentido, CASALTA NABAIS, José (2009), *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, Coimbra, p. 524: *Efectivamente há que separar as despesas com a satisfação dos direitos sociais até àquele nível que o Estado social, na sua concreta configuração e nas suas reais possibilidades económicas e financeiras, pode assegurar a todos e a cada um dos cidadãos, das despesas que vão além desse nível e das despesas com actividades objecto de verdadeiros benefícios fiscais. As primeiras, porque indispensáveis à satisfação das necessidades essenciais à salvaguarda da dignidade da pessoa humana, devem continuar a ser objecto de deduções ao rendimento colectável e, portanto, integradas nos chamados abatimentos, pois só assim se respeita a exigência constitucional, decorrente do princípio da capacidade contributiva, de não tributar o rendimento socialmente indisponível. Por conseguinte, as deduções com as despesas de saúde, educação, habitação e segurança social, realizadas por cada um dos membros do agregado familiar até àquele referido nível devem situar-se a montante da tributação. É que, constituindo rendimento indisponível, situam-se fora da zona de tributação, não podendo assim ser objecto de impostos. Por outras palavras estamos perante rendimentos constitucionalmente protegidos pela intangibilidade fiscal.*

para os rendimentos médio / altos sujeitos a englobamento e à tabela de taxas progressivas, com eficácia discutível na pretendida redistribuição da riqueza ([98]).

Em terceiro lugar, verificou-se um aumento, tendencialmente excessivo, do número de escalões, quer na parte inferior da tabela, quer na parte superior, contrariando-se, também aqui, a evolução mundial dos impostos únicos progressivos. O IRS, que começou com cinco escalões, chegou a ter quatro, num tempo em que se perspectivava a sua fixação em apenas dois, como sucedeu noutros países. Hoje, o IRS apresenta uma tabela de taxas progressivas com 7 escalões, com uma taxa nominal inicial desnecessariamente baixa (10,5%)[99] e uma taxa marginal superior de 42% (era de 40%, o que a generalidade dos autores considerava adequado).

Olhando-se para a distribuição das taxas pelos escalões de rendimento, pode-se concluir que a progressividade se acentua nos rendimentos médios englobados, os quais são essencialmente, como também se sabe, os rendimentos do trabalho e pensões ([100]).

Verifica-se, pois, que o IRS, além de não ter acompanhado, na sua evolução, as tendências dos impostos congéneres a nível internacional (o que não pode ter deixado de se reflectir negativamente na sua contribuição para a competitividade de Portugal no contexto de uma economia globalizada), manteve e acentuou os alívios fiscais aos rendimentos do capital (excluídos os rendimentos prediais), sem que esteja provado que tais alívios tiveram algum efeito benéfico para a economia nacional. Acresce que a sua complexidade é, hoje, geralmente reconhecida como sendo excessiva ([101]).

---

[98] CATARINO, João Ricardo (2008), *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, pp. 373/480.

[99] É sabido que, num imposto progressivo, na modalidade de progressividade por escalões, a taxa efectiva começa em zero e, paulatinamente, vai-se elevando em conformidade com o nível de rendimento.

[100] Como se colhe do seguinte mapa em que se distribui o rendimento bruto por categorias, nos anos de 2005 e 2006. Cfr. CTF n.º 421, Janeiro/Junho de 2008, pp. 96. Em conjunto, trabalho e pensões representaram, em 2006, um valor superior a 78% do rendimento total englobado.

Categorias	2005	%	2006	%	Variação 05/06
A	4.123.041	54,2%	4.147.438	57,4%	0,6%
B	942.932	12,4%	816.785	11,3%	-13,4%
E (1)	452.013	5,9%	56.909	0,8%	-87,4%
F	464.880	6,1%	484.861	6,7%	4,3%
G	159.165	2,1%	183.583	2,5%	15,3%
H	1.470.645	19,3%	1.538.803	21,3%	4,6%
Total	**7.612.676**	**100,0%**	**7.228.379**	**100,0%**	**-5,0%**

(1) - Esta variação deve-se ao facto de a partir de 01.01.2006 alguns rendimentos de capitais, designadamente lucros e dividendos, terem deixado de ser objecto de englobamento obrigatório.
Fonte: DGCI/DGITA Data: 11/2007

[101] CASALTA NABAIS, José (2009), op. cit., pp. 517/523.

Neste contexto, parece oportuno analisar os diferentes sistemas de tributação do rendimento pessoal que hoje se confrontam nos países da OCDE e, em especial, nos da União Europeia, ou seja, naqueles países que social, cultural e economicamente nos estão mais próximos e com os quais mais directamente competimos, tendo em vista sugerir caminhos para a evolução do nosso imposto sobre o rendimento pessoal ([102]).

1.2 Sistemas de tributação do rendimento pessoal

São diversos os sistemas que os vários Estados desenham para a tributação do rendimento pessoal. Esses sistemas, cuja tipologia tem como critério fundamental a base de incidência do imposto e a forma como este discrimina ou não entre os vários tipos de acréscimos patrimoniais incluídos naquela base, podem constituir alternativas para as opções políticas que, a final, a evolução qualitativa do IRS sempre terá como impulso concretizador.

Procede-se, de seguida, a uma sintética apresentação de cada um desses sistemas, nela se desconsiderando eventuais óbices, nomeadamente os de índole constitucional, que, susceptíveis, *a priori,* de os excluir desta comparação, para, depois, desenvolvemos uma proposta concreta ([103]):

- O sistema de *tributação unificada ou compreensiva*, também denominado *clássico*, de base alargada (*compreehensive income tax)* tributa o conjunto ou a maior parte dos rendimentos obtidos pelo contribuinte, líquido das deduções específicas, segundo a mesma tabela de taxas. Isto significa que tanto os rendimentos de trabalho como os de capital são tributados às mesmas taxas, geralmente por aplicação de uma tabela de taxas progressivas, e que o valor dos abatimentos aumenta paralelamente ao nível dos rendimentos.

- O sistema de *tributação dual* (*dual system*) aplica uma taxa de tributação proporcional a todos os rendimentos líquidos (rendimentos brutos de trabalho, de capital e pensões,

[102] XAVIER DE BASTO, José Guilherme (2007), *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, a pp. 25: *Uma observação mais aprofundada das realidades fiscais contemporâneas, pelo que toca à tributação do rendimento individual, porá em relevo, por um lado, diferenças significativas entre os modelos adoptados nos vários países e, por outro lado, um geral afastamento do sistema do «imposto único», entendido como método de tributação em que existe englobamento de todos os rendimentos e submissão do resultado a taxas progressivas.*

[103] Cfr. JOSÉ V. SEVILLA SEGURA (2004), *Politica y Técnica Tributarias*, Manuales de La Escuela de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 99/123; o Capítulo IV do Estudo *Reforme de l'imposition des revenus des personnes physiques*, integrado, sob o n.º 13, na colecção Études de Politique Fiscale de l'OCDE, Paris, 2006; XAVIER DE BASTO, José Guilherme (2007), cit., pp. 25/33.

diminuídos das deduções específicas), a que se soma um imposto progressivo sobre os rendimentos brutos do trabalho e sobre as pensões ([104]) (os rendimentos do trabalho são, portanto, submetidos a taxas superiores às que se aplicam aos rendimentos de capital). O valor dos abatimentos é independente do nível do rendimento.

- O sistema de *tributação proporcional (flat tax system)* propõe a aplicação de uma só taxa proporcional a todos os rendimentos líquidos (de capitais, de trabalho e de outras fontes, diminuídos de deduções específicas). A tributação dos rendimentos do trabalho e dos rendimentos de capitais é, assim, idêntica; o valor dos abatimentos é independente do nível de rendimentos. Distingue-se da *single-rate tax*, modelo que se limita a aplicar uma única taxa ao rendimento pessoal, deixando por resolver questões fundamentais relativas à equidade do sistema, tais como deduções, abatimentos, créditos de imposto, benefícios fiscais etc. ([105]).

- O sistema de *tributação semi-dual* (*semi-dual system*) não aplica as mesmas taxas nominais aos diferentes tipos de rendimentos. Regra geral, os rendimentos de capitais, incluindo as mais-valias, suportam taxas proporcionais moderadas, enquanto as restantes categorias de rendimentos são sujeitas a taxas mais elevadas e progressivas.

- O sistema de *tributação da despesa* (*expenditure tax sistem*) opera com uma base tributável constituída não pelo rendimento mas pelo consumo (isentando a poupança), aplicando uma tabela de taxas progressivas ou, apenas, uma taxa proporcional. Aponta-se, desde logo, a este sistema o poder considerar e tributar como rendimento o consumo financiado por saldos acumulados ou mesmo por alienações de património.

Exclui-se da caracterização subsequente o último dos sistemas referidos. Na verdade, ele não terá ainda passado de uma fase teórica, sendo que as duas ou três experiências de reforma da tributação, que se dizem ter tido esta concepção por base, como as das Índia e do Sri Lanka, terão redundado em verdadeiros fracassos[106]. Caracterizar-se-ão, ainda que apenas nas suas linhas essenciais, os quatro sistemas restantes, tomando por base experiências paradigmáticas.

---

[104] Uma explicação para esta sobretributação incidente sobre rendimentos brutos pode estar no facto de, nos Estados Nórdicos, onde este sistema se encontra implantado, a Segurança Social ser financiada através do Orçamento do Estado.
[105] AMARAL TOMAZ, João José (2006), *A Redescoberta do Imposto Proporcional (Flat Tax)*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 351/405.
[106] FREITAS PEREIRA, *A periodização do lucro tributário*, CTF nº 349, p. 17, nota 4.

1.2.1 O modelo de tributação unificada ou compreensiva do rendimento

A maior parte dos países da OCDE adopta o princípio da tributação unificada ou compreensiva do rendimento pessoal. Já no âmbito da União Europeia, esta maioria começa a sofrer alguma diminuição. Mas, quer a OCDE, quer a generalidade dos autores assinalam que o modelo de tributação unificada do rendimento nunca foi concretizado na sua fórmula pura ([107]).

Teoricamente, este modelo privilegia a equidade, quer na vertente da equidade horizontal, uma vez que as pessoas com o mesmo nível de rendimento suportam o mesmo imposto, quer na vertente de equidade vertical, uma vez que pessoas com nível de rendimento diferente pagam imposto diferente. Diz-se ainda – afirmação hoje muito contestada – que permite uma redistribuição efectiva dos rendimentos, pois que a natureza do rendimento obtido é irrelevante para a tributação progressiva. O que também evita situações de *arbitragem fiscal* (requalificação de rendimentos, tendo em vista a obtenção de um tratamento fiscal mais favorável).

A primeira limitação apontada a este modelo começa pela concepção da sua base. Nenhum país membro da OCDE (e, crê-se, nenhum outro) adoptou, na sua plenitude, a concepção proposta por SCHANZ-HAIG-SIMONS, segundo a qual rendimento seria a soma do valor de mercado do consumo e da variação do património na base de direitos constituídos num dado período – um ano, ou seja:

$$R = C + \Delta P$$

Em que

R = rendimento
C = consumo (a valores de mercado)
ΔP = variação do património no período de referência

Os sistemas em vigor aplicam-se fundamentalmente a rendimentos realizados. Quando as mais-valias são tributadas, são-no no momento da realização. Não se tributam mais-valias latentes. A generalidade dos países exonera da tributação os rendimentos imputados dos proprietários em relação às habitações que ocupam, ou tributam-nos a taxas inferiores às aplicáveis a outros rendimentos patrimoniais; o mesmo se podendo afirmar em relação à utilização de outros bens de consumo durável, como por exemplo, os automóveis. E, não raro,

[107] XAVIER DE BASTO, José Guilherme (2007), op. Cit., pp. 27: *O sistema a que chamámos clássico não encontra hoje concretização plena em nenhum Estado…*

as taxas de tributação aplicáveis a vantagens acessórias relacionadas com os rendimentos do trabalho são diferenciadas (mais baixas) do que as aplicadas aos próprios salários.

O facto de, na realidade, o modelo dito unificado não tributar uniformemente todas as categorias de rendimentos induz situações de arbitragem fiscal e potencia a falta de neutralidade do imposto em relação às opções económicas dos sujeitos passivos. Em rigor, parece que, como Pasquale Pistonne recorrentemente constata no seu Relatório Geral das XXIV Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário ([108]), os modelos de tributação unificada do rendimento pessoal nunca se conseguiram afastar da sua origem cedular e, nalguns casos, terão até acentuado a cedularização. Este defeito de falta de neutralidade projecta-se negativamente nos custos de administração do imposto, diminui a capacidade da cobrança de receita e lesa a eficácia e a equidade do sistema fiscal.

A segunda das limitações assinaladas ao modelo de tributação unificada e progressiva do rendimento pessoal é a de que afecta a eficácia, não respeita o princípio da equidade horizontal, porque, na prática, discrimina determinados rendimentos em relação a outros. Assim, pode provocar restrições ao investimento em capital humano e uma diminuição da detenção de activos de risco, o que terá que ser compensado com outras medidas de política pública.

A terceira limitação do modelo de tributação unificada do rendimento pessoal é a de ser geneticamente insensível ao facto da a mobilidade internacional dos capitais ser superior à mobilidade da mão-de-obra. Isto levou a que muitos países, mesmo sob a capa da tributação unificada, consagrassem taxas mais favoráveis de tributação para os rendimentos de capitais do que para os rendimentos de trabalho. Afirma-se expressamente que «seria então preferível qualificar tais regimes de tributação semi-dual mais do que de tributação unificada»[109].

Acresce que os países da OCDE com imposto sobre o rendimento unificado obtêm, na maior parte dos casos, receitas superiores de impostos sobre o consumo do que aqueles onde o modelo de tributação é dual ou proporcional – constituindo a Nova Zelândia, ao que parece, uma das poucas excepções nesta matéria.

Assim, os sistemas de tributação unificada vigentes observam menos o princípio da equidade - seja horizontal, seja vertical - cobram menos receitas, são mais complexos e induzem, frequentemente, não neutralidades que um modelo «puro» putativamente não promoveria.

---

[108] In *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário*, Isla Margarita, Venezuela, 208, Tema II: Los princípios tributários ante las nuevas formas de imposición a la renta, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008

[109] OCDE, *Reforme de l'imposition des revenus des personnes physiques*, cit., p. 74.

A questão que se coloca é a de saber - hoje, como há 20 anos - se um modelo «puro» de tributação unificada e progressiva é factível entre nós, sem provocar graves distorções económicas e sociais, induzidas por questões tais como a de que entre que níveis se podem ou devem situar as taxas progressivas, que intervalos são de observar entre os escalões, qual o seu número ideal e se a subjectivização deve assentar em abatimentos ao rendimento, em deduções à colecta ou num mínimo condigno de existência. Por fim, importa saber se esse modelo responde hoje às exigências de competitividade induzidas pela globalização da economia. As respostas parecem ser, em geral, tanto na prática, como na teoria, negativas.

Na avaliação feita supra na *Introdução*, concluímos que o IRS parece ter esgotado a sua capacidade de regeneração. O que imporia que fosse totalmente recriado, a partir dos princípios da tributação unitária. Tarefa que consideramos difícil de concretizar, por razões que se prendem com a globalização da economia, a internacionalização empresarial, a livre circulação de capitais e a própria competitividade nacional.

A ser assim, por uma questão de coerência sistémica e como contributo para uma reforma que nos permitiria realinhariar com os países que mais directamente connosco competem, **recomenda-se que sejam ponderados os modelos que a seguir se apresentam, nomeadamente o semi-dual.**

Afigura-se um erro estratégico, na evolução do nosso sistema a médio prazo, que se não adoptem, desde já, medidas tendentes a viabilizar o modelo que se revele mais conforme com a realidade nacional e que melhor responda aos imperativos da suficiência, da equidade, da eficácia, da simplicidade e da estabilidade.

1.2.2 O modelo de tributação dual do rendimento

No final dos anos 90 do século passado, a Finlândia, a Noruega, a Suécia e, em menor grau, a Dinamarca, instituíram um modelo de tributação dual do rendimento pessoal, prosseguindo um duplo objectivo: eliminar algumas distorções em matéria de tributação dos lucros das sociedades e continuar a utilizar o imposto sobre o rendimento pessoal para fins de redistribuição.

A tributação dual combina um imposto de taxa única ou linear sobre os rendimentos totais com uma sobretaxa progressiva sobre os rendimentos de trabalho.

Segundo Peter Birch SØRENSEN([110]), foi a Noruega que o introduziu na sua forma paradigmática, que, por isso, aqui se utiliza como exemplo descritivo. São três as suas principais características:

– Aplicação de uma taxa de tributação proporcional, actualmente de 28%, sobre os rendimentos, onde se incluem salários, pensões de reforma e rendimentos de capitais ([111]), após as deduções específicas. A mesma taxa é aplicada na tributação das sociedades. Daqui resulta:

  - Um tratamento igual de todos os rendimentos de capital; não há dupla tributação económica dos dividendos, nem das mais-valias de partes sociais ([112]); por outro lado, todos os encargos com juros são dedutíveis;
  - Uma base muito ampla, que procura fazer coincidir o rendimento tributável com o rendimento económico real; diminuição do número e o valor dos abatimentos, sendo que os que subsistem são todos dedutíveis à taxa proporcional de 28%.
  - Aplicação de uma tributação progressiva aos rendimentos do trabalho e às pensões, a acrescer à tributação proporcional, sob a forma de uma sobretaxa que atinge estes rendimentos (brutos) a partir de um certo limiar. Em 1992, data da entrada em vigor da reforma, a sobretaxa máxima sobre os salários e as pensões era de 13%; foi elevada para 19,5% em 2000; foi reduzida para 15,5% em 2005; em 2008 foi fixada em 20%.
  - No que diz respeito aos rendimentos profissionais e empresariais, para assegurar a igualdade de tratamento entre os trabalhadores assalariados e os profissionais independentes/empresários individuais, considera-se concorrerem na formação do rendimento líquido obtido nestas últimas actividades dois tipos de rendimentos distintos: o do trabalho, que recompensa o esforço despendido; o de capitais, correspondente ao rendimento da poupança investida na empresa individual. O

[110]. *Imposto Dual sobre o Rendimento: Um sistema Escandinavo,* comunicação proferida na conferência **A Reforma Fiscal na Nova Zelândia – Que Futuro?**, que teve lugar na Universidade de Vitória, Wellington, de 11 a 13 de Fevereiro de 2009.

[111] Integram-se nestes rendimentos: juros; dividendos; mais-valias; rendas prediais; direitos de autor, rendimentos imputados pela utilização de habitações ocupadas pelo proprietário; rendimentos imputados calculados sobre o capital investido em empresas não multinacionais – cfr. SØRENSEN, Peter Birch [(2009), op. cit.)].

[112] No que se refere aos lucros distribuídos, é utilizado o método da imputação integral: o accionista tem direito, individualmente, a um crédito de imposto igual ao suportado pela sociedade; no que concerne às mais-valias das partes sociais, apenas é tributável a parte não imputável aos lucros levados a reservas e que já tenham sido tributados na esfera da sociedade. Tratava-se do método denominado RISK, que era bastante complexo no plano administrativo e que, como adiante se verá, foi, entretanto, objecto de reforma.

primeiro é tributado como rendimento do trabalho assalariado; o segundo como rendimento de capitais. Este «modelo de divisão» ou de «concorrência» imputa um rendimento aos capitais investidos e considera o rendimento residual como produto do trabalho.

O modelo dual de tributação norueguês enfrentou dois problemas principais. Em primeiro lugar, a tributação dos dividendos e das mais-valias de partes sociais estrangeiras era mais elevada que aquela a que estavam sujeitos tais rendimentos quando de origem norueguesa. Com efeito, aqueles não beneficiavam da eliminação da dupla tributação económica, mas apenas da eliminação da dupla tributação jurídica (dedução da retenção sofrida na fonte). Por outro lado, o método RISK não se aplicava no caso de mais-valias de partes sociais de sociedades estrangeiras, o que tornava mais onerosa a sua tributação.

O segundo problema com que o este sistema se defrontou era o da existência de um importante diferencial entre as taxas efectivas de tributação do trabalho e do capital. Os contribuintes eram induzidos a declarar os seus rendimentos como de capital, criando, para o efeito, sociedades. Acentuava esta tendência o facto de as quotizações para a segurança social incidirem exclusivamente sobre os rendimentos do trabalho. Várias outras práticas foram detectadas no sentido de estes rendimentos sofrerem efectiva diminuição em sede declarativa. Uma vez mais, a equidade, tanto horizontal (requalificação de rendimentos) como vertical (redistribuição do rendimento), do sistema ficava afectada.

Em 1 de Janeiro de 2006 entrou em vigor na Noruega uma reforma fiscal que agravou a tributação dos dividendos e das mais-valias obtidos para além daquilo que é considerado «rendimento normal», instituindo o método RRA (*rate of return allowance)*. Concomitantemente, eliminou o método RISK. Uniformizou o tratamento destes rendimentos, independentemente da sua origem, que, no limite, podem agora ser tributados a uma taxa marginal de 48,16%. Por outro lado, o modelo de "divisão" do rendimento dos trabalhadores independentes foi substituído por uma regra mais simples: a parte dos rendimentos das actividades profissionais e empresariais que exceda a taxa de juro sobre o capital investido é qualificada e tributada como rendimento do trabalho (a anterior regra de cálculo do rendimento de capital era muito mais favorável para os sujeitos passivos).

Com esta reforma, a tributação dos rendimentos de partes sociais que se situe para além do RRA passou de 28% para 48,16% e, ao mesmo tempo, o limiar superior da taxa progressiva

passou a situar-se em 48% ([113]). Esperam os autores da reforma que, reduzido sensivelmente o diferencial de taxas marginais, os incentivos à requalificação de rendimentos do trabalho em rendimentos de capitais diminua também de modo sensível.

1.2.3 O modelo de tributação linear do rendimento (flat tax)

O modelo de tributação linear ou proporcional do rendimento ([114]) foi até agora adoptado por cerca de uma dezena e meia de países, cuja maioria se situa a Leste e provém do desmantelamento da antiga União Soviética (incluindo a própria Rússia, aliás a primeira a fazê-lo). Constata-se ainda, um pouco por toda a parte, a sua introdução na agenda política, incluindo em países como a Austrália e o Canadá, para além dos próprios Estados Unidos.

Não se trata, como por vezes se pensa, de entoar o «*requiem*» pela tributação progressiva do rendimento pessoal. Na verdade, nada permite supor que o modelo de tributação proporcional do rendimento pessoal não seja susceptível de conduzir a um grau aceitável de progressividade ([115]).

Vejamos, pois, o que caracteriza o imposto linear, proporcional ou plano (*flat tax,* na expressão inglesa), na sua formulação ideal:

- É um imposto comum às pessoas singulares e às pessoas colectivas, propondo, em ambos os casos, a mesma taxa de tributação.

[113] Taxas gerais em 2008 na Finlândia, Noruega e Suécia - SØRENSEN, Peter Birch (2209), op. cit.:

	Finlândia	**Noruega**	**Suécia**
Taxa do Imposto pessoal sobre - Rendimentos de capitais (proporcional) - Restantes (progressiva)	28% 27% - 50%	28% 28% - 48%	30% 31,5% - 56,5%
Taxa do Imposto sobre as sociedades	26%	28%	28%

[114] Embora seja discutida a sua origem, o imposto linear sobre o rendimento foi, no essencial, proposto por dois economistas da Fundação Hoover (Estados Unidos), Robert Hall e Alvin Rabushka, num artigo publicado em 10 de Dezembro de 1981, no *Wall Street Journal*, intitulado «A Proposal to Simplify Our Tax System». Publicaram, em 1983, o livro *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax* e em, 1985, o livro *Flat Tax,* reeditado em 1995, nos quais mantiveram a estrutura do modelo original, ainda que com alguns ajustamentos. Daí que este modelo seja também muitas vezes designado por modelo Hall-Rabushka. Tal modelo deu lugar a inúmeras variantes, como nos dá conta AMARAL TOMAZ (2007), op. cit., pp. 379/395.

[115] CREEDY, John (2009), *The Personal Income Tax Structure: Theory and Policy*, comunicação feita na conferência **A Reforma Fiscal na Nova Zelândia – *Que futuro?*,** realizada na Universidade de Vitória, Wellington, em 11-13 de Fevereiro de 2009: *Uma taxa marginal crescente é normalmente justificada com o fundamento de que é necessária para reduzir a desigualdade. No entanto, é bem conhecido que a progressão da taxa não é necessária para a progressividade do imposto; na verdade, um imposto linear (rendimento básico – rendimento fixo ou BI – RT) é altamente redistributivo, de tal forma que muitas pessoas são abrangidas por uma taxa média negativa e a taxa média aumenta com o aumento dos rendimentos. Além disso, uma taxa marginal elevada pode, na prática, produzir pouca receita extra.*

- A base tributável das pessoas singulares pode variar ([116]), mas geralmente é constituída pelos rendimentos de trabalho dependente, pelas pensões, pelos rendimentos das actividades profissionais e empresariais exercidas individualmente, pelos rendimentos prediais, pelos rendimentos de capitais e por mais-valias ([117]).
- A base tributável é líquida, pois são permitidas deduções a todos os rendimentos, muitas das quais forfetárias, como sucede nas actividades profissionais e empresariais e, também, nos rendimentos prediais.

São apontadas essencialmente três modalidades:

- **taxa única sem abatimento de base -** a totalidade do rendimento positivo é submetida a uma taxa proporcional;
- **taxa única com abatimento de base** – apenas fica sujeita à taxa proporcional a parte do rendimento positivo que excede o abatimento de base;
- **taxa única com um crédito de imposto recuperável –** crédito igual para qualquer nível de rendimento, funcionado, na prática, como um imposto negativo sobre os rendimentos mais baixos. Esta modalidade é designada por imposto plano sobre o rendimento de base, considerando-se o rendimento de base como aquele que deveria substituir todas as prestações sociais.Corresponde a um desenvolvimento do modelo original proposto por Atkinson([118]).

[116] Tiveram-se em conta as bases tributáveis dos impostos da República Checa e da Bulgária. Constata-se que a «integração», preconizada por Hall e Rabushka, entre o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre as pessoas singulares não ocorre. Com efeito, no modelo puro, não haveria nas pessoas singulares a tributação de rendimentos de capitais, nem de mais-valias de partes sociais, uma vez que, pela configuração da base tributável das sociedades (receitas, menos os salários em dinheiro, menos custo das mercadorias vendidas, menos custo dos bens de equipamentos adquiridos), aqueles rendimentos já se consideravam tributados.

[117]O que também se afasta do imposto de taxa única defendido por Hall e Rabushka. No dizer de Sørensen (2009), [este] «é essencialmente um imposto linear de consumo e, portanto, equivalente a um imposto linear sobre a despesa, uma vez que isenta os rendimentos de capitais e permite a dedução de todos os investimentos das empresas. No entanto, o imposto de taxa única recentemente difundido na Europa Oriental tipicamente inclui alguns ou todos os rendimentos de capitais na matéria colectável. Nestes casos, o imposto de taxa única é apenas uma variante linear do imposto sobre o rendimento global».

[118] O modelo Atkinson, desenvolvido em 1995 no Reino Unido, constitui uma das principais "variantes" do modelo Hall-Rabushka. Combina um imposto de rendimento tradicional, com taxa única e uma base tributável que não considera quaisquer deduções, isenções, abatimentos ou reduções, com um sistema de rendimento básico garantido, mediante uma dedução reembolsável, de montante igual para todos os contribuintes – cfr. AMARAL TOMAZ (2007), op. cit., pp. 394/395.

O que todas as variantes têm em comum – e aí parece não haver desvios – é a adopção de uma única taxa, em princípio moderada ([119]). Este modelo implica, naturalmente, um imposto enxuto de abatimentos e deduções à colecta ([120]), seja a título de elementos de subjectivização, seja a título de puros benefícios fiscais. De resto, é este aspecto que torna a fórmula linear mais simples que os sistemas actualmente vigentes. Simplicidade que aumenta se se adoptar a mesma taxa para a tributação das pessoas singulares e colectivas (e, eventualmente, também no imposto sobre o valor acrescentado, como em algumas experiências já terá acontecido) pois tal evita situações de arbitragem (na acepção já referida), nomeadamente entre rendimentos pessoais e lucros societários.

Se se atender ao facto de as contribuições para a segurança social incidirem exclusivamente sobre os rendimentos do trabalho - como acontece entre nós -, então, conjugando o imposto linear com a tributação para a segurança social, constatamos que o sistema acaba por se tornar semi-dual, na medida em que os rendimentos do trabalho, para além do imposto proporcional, suportam ainda as quotizações para a segurança social.

Parece longe de reunir consenso a possibilidade de adopção em Portugal do modelo de imposto linear. Mas, logrado que fosse um grau aceitável de progressividade - mediante uma dedução de base ao rendimento, equivalente ao mínimo vital de existência, modelada em conformidade com a composição do agregado familiar e a respectiva situação pessoal (v.g., majoração por deficiência, idade, etc.) - este modelo cumpriria com os imperativos constitucionais no que toca à existência de um imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal, tendo em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar. Também perderia sentido a discussão sobre a tributação separada ou conjunta e simplificar-se-ia efectivamente o imposto.

Daí que se nos afigure um equívoco rejeitar liminarmente o modelo linear como hipótese de trabalho.

---

[119] Estónia: 26% (1994) – com 20% em 2009 e abolição do IS, com tributação dos dividendos distribuídos a 20%; Letónia: 25% (1995); Lituânia: 33% - para ser reduzida para 24% até 2010; (1995); Rússia: 13% (2001); Sérvia: 14% (2003); Ucrâ nia: 13% (2004); Eslovaquia: 19% (2004); Geórgia: 12% (2005); Roménia: 16% (2005); Kirgistão: 10% (2006); Macedónia: 12% (2007); Kuwait: 15% (2008) para as sociedades – pois as pessoas singulares não pagam imposto sobre o rendimento pessoal; Mongólia: 10% (2006); República Checa: 15% (2008); Bulgária: 10% (2008).

[120] Mas não das deduções específicas ao rendimento bruto (princípio da dedutibilidade dos encargos necessários à obtenção do rendimento), de modo a que o *rendimento líquido objectivo* continue a ser a base de incidência do imposto.

1.2.4 O modelo de tributação semi-dual do rendimento

A maioria dos países da OCDE – e da UE, devemos sublinhar – tem em vigor sistemas baseados nos modelos «semi-dual» ou «semi-unificado».

Um regime semi-dual não aplica as mesmas taxas de tributação às diversas categorias de rendimentos: em regra, algumas formas de remuneração do capital (rendimentos pessoais ou de sociedades) são submetidas a taxas moderadas, não raro proporcionais, enquanto rendimentos de outras fontes suportam taxas mais elevadas e progressivas.

Distinguir entre modelos semi-duais ou semi-unificados parece ser uma questão de interpretação. Adianta-se, como distintivo, o critério da progressividade. No modelo semi-dual, aplicam-se taxas reduzidas e proporcionais aos rendimentos de capitais e taxas mais elevadas e progressivas aos rendimentos de trabalho e às pensões; no modelo semi-unificado, continuam a aplicar-se taxas progressivas à maior parte dos rendimentos de capitais, assim como aos rendimentos de trabalho e às pensões.

Um bom exemplo de concretização do modelo semi-dual parece ser o sistema holandês das «*Boxes*» que, seguidamente descreveremos de modo sintético:

1.2.4.1. O Modelo Holandês

O modelo holandês das "*Boxes*", em vigor desde 2001 ([121]), foi introduzido com os seguintes objectivos: alargar a base e diminuir as taxas de tributação; substituir, em parte, os abatimentos por créditos de imposto; substituir a tributação do património e dos rendimentos por ele gerados pela tributação de um rendimento imputado ou ficcionado.

Um dos principais argumentos a favor da imputação/ficção era o de assegurar a igualdade de tratamento fiscal de todas as categorias de rendimentos patrimoniais, a fim de impedir os contribuintes de os receber sob a forma de mais-valias excluídas da tributação.

[121] *Taxes in Europe 2005*, 13.ª Ed., Delmas, Dalloz, 2005, pp. 119/126. Ver também *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*, ed. LUIGI BERNARDI and PAOLO PROFETA, Routledge (2004), Londres, pp. 241/269.

A base tributável é composta por 3 «*Boxes*», cada uma delas integrando rendimentos diferenciados. Assim:

- **Box 1:**

  Engloba salários, incluindo o valor imputado à utilização de viatura fornecida pela entidade patronal, pensões, prestações sociais, rendimentos de outras actividades (como, por exemplo, rendimentos do "freelancer", do conferencista, ou do membro de um conselho), rendimentos de actividades empresariais, rendimentos imputados aos proprietários que ocupam as suas habitações, outros rendimentos periódicos, rendimentos negativos em seguros e em poupança.

  Estão previstas deduções, tais como juros por empréstimos contraídos para a aquisição de habitação e despesas de manutenção e conservação, anuidades e prémios de seguro, etc. e, ainda, o reporte de perdas.

  Ao rendimento líquido global da Boxe 1 são feitos abatimentos de natureza subjectivizante (despesas de saúde, educação, donativos, etc.).

  Caso o rendimento da Boxe 1 seja negativo, abate-se ao rendimento da Boxe 3 e, em último lugar, ao rendimento da Boxe 2.

  O rendimento líquido positivo da Boxe 1 é tributado segundo uma tabela de taxas progressivas que, à data, se situam entre 30% e 52%. (incluindo as quotizações sociais).

- **Box 2:**

  Integra os "rendimentos de participações substanciais", entendidos como os rendimentos (dividendos ou mais-valias) oriundos de determinadas sociedades ou de cooperativas em cujo capital o contribuinte detém uma participação directa ou indirecta não inferior a 5%.

  São permitidas deduções conexas com o investimento e o reporte de perdas.

  O rendimento líquido apurado é tributado a uma taxa proporcional de 25%.

- **Box 3:**

  Inclui os rendimentos de investimentos pessoais, como, por exemplo, os de depósitos, de participações sociais (não integradas na Boxe 2), de obrigações e de bens imóveis (com excepção da habitação própria, incluída na Boxe 1), de empréstimos concedidos.

  Em vez de se tributarem os rendimentos efectivos, é aplicada uma taxa proporcional, de 30%, a um rendimento convencional, correspondente a 4% do valor líquido dos activos do titular (média dos activos líquidos detidos entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro), ou seja, este sistema equivale à tributação do valor líquido do património a uma taxa de 1,2%.

  Não é permitida qualquer dedução.

Para introduzir um elemento de progressividade, existe uma dedução de base que, em 2008, começava em € 20.315,00 e podia aumentar em função da idade, de filhos a cargo, etc.

Por último, ao imposto liquidado no conjunto das três *Boxes* são feitas deduções (créditos de imposto) de natureza pessoal (pelo contribuinte e agregado familiar), por investimento em certos fundos de solidariedade, de investimento cultural, etc.

1.2.4.2. O Modelo Espanhol

Um outro exemplo que nos parece dever aqui ser analisado é o de Espanha, quer por ser recente, quer por nos ser próximo, quer, ainda, por ter sido o resultado da evolução de um imposto (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)* que, como o IRS, se reclamava do modelo compreensivo.

Fruto da Reforma Fiscal entrada em vigor em 2007, o IRPF assenta actualmente na coexistência de duas bases tributáveis distintas:

A "base liquidável geral", integrada por

Rendimentos oriundos de:

- trabalho dependente, incluindo pensões e rendimentos da propriedade intelectual auferidos pelo titular originário;
- bens imóveis arrendados;
- capitais não incluídos na" base da poupança";
- actividades profissionais e empresariais (actividades económicas, na terminologia espanhola);
- mais-valias mobiliárias e imobiliárias;
- entidades em regime de atribuição de rendimentos[122]
- entidades em regime de transparência fiscal internacional;
- cessão de direitos de imagem;
- fundos de Investimento constituídos em paraísos fiscais;

[122] Um regime equivalente à situação de contitularidade em IRS, aplicável a sociedades de simples administração de bens (após a revogação do regime da transparência fiscal interna).

Ganhos que não derivem da transmissão onerosa de elementos patrimoniais, independentemente do seu período de formação, derivados de:

- transmissões lucrativas (por título gratuito) de bens ou direitos, na esfera do doador;
- incorporação de bens, dinheiro ou direitos no património do contribuinte;
- acréscimos patrimóniais não justificados.

A matéria colectável desta base tributável é sujeita a uma tabela de taxas progressivas as quais, juntando as componentes nacional e autonómica, se situam actualmente entre 24% e 43%.

A "base liquidável da poupança" é integrada pelos seguintes rendimentos de capitais:

- derivados da participação no capital de qualquer tipo de entidade – dividendos e rendimentos assimilados, prémios de emissão de acções, remuneração de direitos de fruição (usufruto) sobre participações sociais, etc.

- derivados da cessão temporária de capital a terceiros, considerando-se como tais as contraprestações de qualquer espécie, seja qual for a sua denominação ou natureza, em dinheiro ou em espécie, designadamente juros ou qualquer outra forma de remuneração e, bem assim, os rendimentos derivados da transmissão, reembolso, amortização, substituição ou conversão de qualquer espécie de activos representativos da captação e utilização de capitais alheios (juros de depósitos à ordem ou a prazo, de outros activos financeiros como obrigações ou títulos de dívida pública, títulos de participação, etc.).

- derivados de operações de capitalização, de contratos de seguro de vida ou de invalidez e de rendas temporárias ou vitalícias que tenham por causa a oneração de capitais e não se encontrem sujeitos a imposto sobre sucessões e doações.

Os rendimentos integrados nesta base são tributados à taxa proporcional de 18%.

A pessoalização do imposto combina um abatimento ao rendimento líquido global, repartido pelas duas bases, equivalente ao mínimo vital de existência pessoal e familiar[123], com uma dedução à colecta modelada em função da situação pessoal e familiar do sujeito passivo e do seu agregado familiar. Subsiste, autonomamente, a dedução pessoalizante por encargos com habitação própria, que nem as reformas de 1998 e 2002 - que tinham, respectivamente, instituído e mantido o mínimo vital pessoal e familiar, na modalidade de abatimento ao rendimento líquido global, como a única forma de subjectivização do imposto - aboliram.

A semi-dualização do IRS numa modalidade próxima da que foi consagrada em Espanha (embora, eventualmente, se não deva também excluir liminarmente a possibilidade da tributação de rendimentos «presumidos» como sucede no modelo holandês das *Boxes*) parece revelar-se adequada à nossa realidade, sendo que revitalizaria o imposto e poderia constituir um patamar aceitável na sua evolução sem que pudessem, segundo se nos afigura, ser-lhe opostas objecções de inconstitucionalidade.

É, pois, para o modelo semi-dual que consideramos adequada a evolução qualitativa do IRS, apresentando-se, a seguir, uma hipótese de trabalho.

2. Uma proposta de semi-dualização do IRS

2.1 Introdução

Nesta perspectiva evolucionista e reformista, é por nós assumida a necessidade de aperfeiçoamento do sistema em termos de maior equidade horizontal e vertical, nomeadamente através de um alargamento das bases tributáveis que permita a desejável redução das taxas de imposto.

Este desiderato não deverá colocar em causa a receita fiscal e muito menos dificultar o cumprimento das obrigações a que Portugal se encontra internacionalmente vinculado. Neste sentido, a proposta constante do presente capítulo é animada de um espírito de neutralidade orçamental.

Efectivamente, o acolhimento parcial das teses dualistas justifica-se pela necessidade de, no contexto da inspiração cedular em que ainda se estrutura o Código do IRS, reflectir os desafios impostos pela fiscalidade do investimento e da poupança, sem comprometer, no

[123] Cujo efeito se encontra actualmente algo limitado.

essencial, a estrutura unitária do imposto sobre o rendimento pessoal, em estrito cumprimento do enunciado no artigo 104.º, n.º 1, da Lei Fundamental.

De facto, entende-se ser possível conciliar as perspectivas semi-dualistas com o texto constitucional, reconhecendo-se que o legislador constituinte não pretendeu impor um modelo puro de imposto único, que, de resto, nunca foi realidade em Portugal[124]. Hodiernamente, raros são os sistemas fiscais que representam opções puras, sejam elas de imposto único ou dualista. O acentuar da complexidade dos mercados de capitais, decorrente da sua intercomunicabilidade crescente - hoje um dado adquirido - levanta questões da maior relevância para a receita, as quais não se conformam com uma rigidez principiológica absoluta.

Assim acontecerá com a presente proposta.

2.2 Aspectos estruturantes

Propõe-se que todos os rendimentos das categorias E, F e G passem a ser subtraídos a englobamento obrigatório, ficando submetidos a uma taxa única.

Parece ajustado tributar estes rendimentos, pelo menos numa primeira fase, a 20%, já hoje uma taxa de referência do sistema fiscal na tributação liberatória dos rendimentos de capital, designadamente juros e dividendos[125], sem prejuízo de se preconizar uma redução posterior desta taxa, por exemplo para 15% (também ela operativa actualmente em sede de *royalties*), que reflicta o alargamento da base tributável sugerido na presente proposta[126].

O sujeito passivo poderia optar pelo englobamento de todos os seus rendimentos dessas categorias que, nesse caso, ficariam sujeitos à estrutura progressiva de taxas.

Trata-se, apenas, de combinar a metodologia de tributação em que se baseia o Código do IRS, o englobamento, com um mecanismo de tributação por via liberatória ou especial a uma taxa fixa.

---

[124] Cf. Rui Duarte Morais (2006), *Sobre o IRS,* Almedina, Coimbra, p. 11; Madalena Sofia Paumier-Bianco (1992), *Família e Imposto – A tributação da casa de morada de família*, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 62-3.

[125] No sentido de uma integração das categorias E e F se pronunciou Joaquim Águeda Petisca (2000), *Uma opção para a Reforma do IRS*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 186, Ministério das Finanças – Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, pp. 205-6.

[126] Poderia, ainda, sugerir-se uma taxa situada entre os 15% e os 20%, tal como sucede em Espanha, onde a taxa aplicável aos rendimentos incluídos na denominada «base da poupança» é de 18%.

Em paralelo, propugna-se a aglutinação dos rendimentos das categorias A, B, e H numa base autónoma, a qual seria sujeita a taxas progressivas.

Para esta base contribuiriam ainda duas novas categorias, a C e D, as quais incorporariam, respectivamente, *rendimentos em regime de imputação* e *rendimentos não incluídos noutras categorias*, sendo que esta última seria composta por ganhos patrimoniais não derivados de transmissões onerosas de bens, os quais, dogmaticamente, não faz sentido incluir na actual categoria G .

Assim a nova categoria C (*rendimentos em regime de imputação*) seria composta por:

- rendimentos imputados por transparência fiscal interna[127];
- rendimentos imputados por transparência fiscal internacional;
- rendimentos imputados de fundos de investimento constituídos em paraísos fiscais;
- rendimentos decorrentes da cessão do direito à imagem que não sejam tributados como rendimentos da categoria A e B, designadamente rendimentos imputados decorrentes da interposição de entidades entre o adquirente final do direito e o cedente (*rent-a-star companies*) ([128]);
- rendimentos imputados em resultado da perda e concomitante reposição de benefícios fiscais que consistiram em isenção total ou parcial do rendimento.

Por outro lado, a categoria D (*rendimentos não incluídos noutras categorias*) seria composta por:

- incorporação de bens ou direitos no património do contribuinte (prémios, em dinheiro ou em espécie, obtidos em jogos, sorteios ou concursos quando não expressamente isentos[129] e não tributados noutro imposto; indemnizações tributáveis não qualificadas expressamente como rendimentos de outras categorias; remunerações decorrentes de

[127] A manter-se este regime.

[128] Esta alteração obriga a uma clarificação do tratamento específico a conferir ao pagamento a não residentes de rendimentos decorrentes da cessão do direito à imagem, designadamente em termos de territorialidade (artigo 4.º, n.º 3, do Código do IRC).

[129] Considera-se que a tributação dos jogos, sorteios ou concursos, sendo meras transferências entre jogadores e premiados, deveria ocorrer em Imposto do Selo, deixando de constituir um problema de tributação em IRS. Nesta linha, aguarda publicação um Decreto-Lei aprovado na reunião do Conselho de Ministros do dia 28 de Maio de 2009.

obrigações de *non facere*; juros indemnizatórios por incumprimento de uma obrigação de pagamento de créditos etc.);

- Acréscimos patrimoniais não justificados ([130]);
- Rendimento de substituição (manifestações de fortuna);

Em resumo, manter-se-ia a estrutura cedular do IRS ao nível da incidência objectiva. No entanto, para efeitos da determinação da matéria tributável, proceder-se-ia à aglutinação dos rendimentos das diferentes categorias em duas bases distintas.

Assim, a primeira destas bases (*Base Liquidável Geral ou Base 1*) agruparia os resultados das categorias A, B, C, D e H, (determinados com observância do princípio da tributação do rendimento líquido, ou seja, rendimento bruto menos deduções específicas), com sujeição a uma estrutura progressiva de taxas.

Já a segunda base (B*ase Liquidável Especial dos Rendimentos da Poupança ou Base 2*) compreenderia as categorias E, F e G, sujeitas a uma única taxa (tributação proporcional).

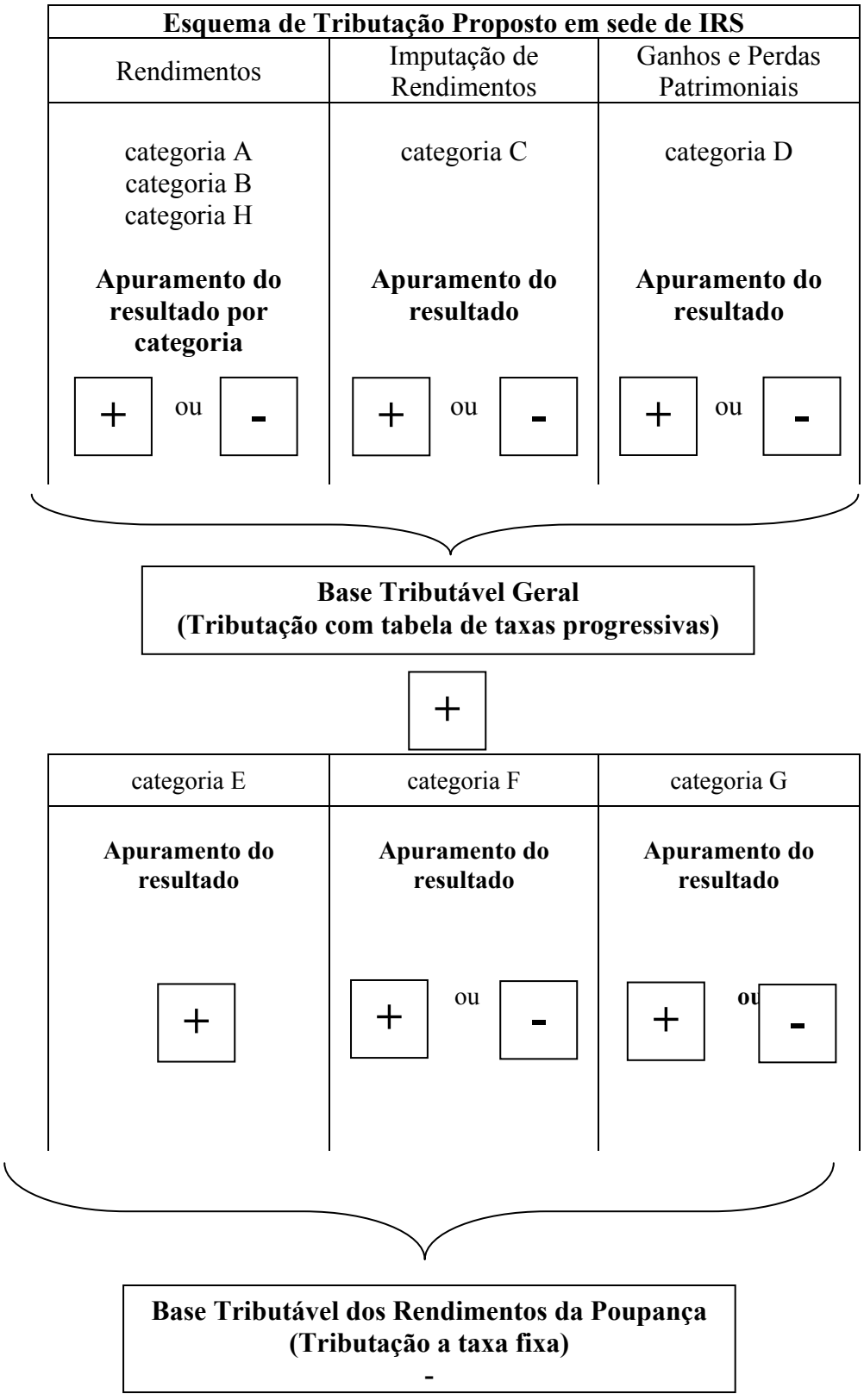
Coerentemente, haveria que repensar o modelo de comunicabilidade de perdas actualmente consagrado no artigo 55.º Passando a existir duas bases tributáveis distintas, a estanquicidade daí resultante permitiria a intercomunicabilidade sem restrições dos saldos finais líquidos, positivos e negativos, apurados internamente no âmbito de cada categoria e em cada base[131], o que se nos afigura desejável.

As alterações ora propostas, a introduzir à estrutura do IRS,ainda quenecessitando obviamente de posterior aprofundamento, encontram-se, sintética e graficamente, representadas na Figura 1:

[130] Refira-se que não se considerariam perdas patrimoniais as perdas não justificadas, as perdas devidas ao consumo, as perdas de jogo, e as perdas resultantes de transmissões de elementos patrimoniais quando o transmitente volte a adquiri-los no mesmo ano ou no ano seguinte à transmissão.

[131] Entre nós, propondo uma maior intercomunicabilidade dos resultados apurados em cada uma das categorias, e apontando para um princípio de simetria entre a definição da incidência objectiva do imposto e o tratamento da dedução de perdas cf. Joaquim Águeda Petisca (2000), *op. cit.,* pp. 168 e ss, que afirma: "*De facto, não parece justificável distinguir ao nível da dedução de perdas o que não se distingue no plano da construção da incidência objectiva*".

Figura 1


Esquema de Tributação Proposto em sede de IRS
Rendimentos
Imputação de Rendimentos
Ganhos e Perdas Patrimoniais
categoria A
categoria B
categoria H
categoria C
categoria D
Apuramento do resultado por categoria
Apuramento do resultado
Apuramento do resultado
+
ou
-
+
ou
-
+
ou
-
Base Tributável Geral
(Tributação com tabela de taxas progressivas)
+
categoria E
categoria F
categoria G
Apuramento do resultado
Apuramento do resultado
Apuramento do resultado
+
+
ou
-
+
ou
-
Base Tributável dos Rendimentos da Poupança
(Tributação a taxa fixa)
-

Capítulo III. Contributos para o Aperfeiçoamento da Tributação das Pessoas Singulares

1. A Unidade Tributária do Agregado Familiar

Incumbia expressamente a este subgrupo pronunciar-se sobre o tema.

A resposta foi pacífica: *é aconselhável a introdução, com a maior urgência, do regime de tributação separada dos casados.*

Isto sem prejuízo de uma expressa reafirmação do *dever de protecção da família* que incumbe ao Estado, também no plano fiscal (artº 67º, nº 2, al. f) da CRP).

Resposta esta que se julga corresponder ao "sentir" geral da sociedade portuguesa. Bastará relembrar o facto de vários Governos (suportados por diferentes partidos e coligações) terem solicitado e obtido autorizações legislativas para alterarem a lei em tal sentido.

Não obstante, entende-se que não serão despiciendas as considerações seguintes:

a) A tributação conjunta não dá tradução ao que é hoje a realidade de muitos (da maioria?) dos casais unidos pelo casamento.

Cada um dos cônjuges tende a considerar como "seus" os rendimentos que aufere, nomeadamente os oriundos do trabalho, reservando-se, em exclusivo, o direito de deles dispor.

Realidade que resulta, também, desconforme com a lei civil relativa aos regimes de bens do casamento, nomeadamente com o carácter supletivo da comunhão de adquiridos.

A realidade "choca", pois, com a imposição de uma declaração fiscal conjunta dos rendimentos, uma "administração fiscal" dos rendimentos exercida por ambos os cônjuges.

Problema que assume maior relevo **jurídico** no caso dos casados sob o regime da separação (os quais são em número crescente), pois, então, a lei fiscal, ao obrigar à declaração conjunta, viola frontalmente o direito de cada um dos cônjuges em ter a administração exclusiva dos seus bens (rendimentos que são *bens próprios*), viola, até, o direito a não informar o outro cônjuge sobre a natureza e montante desses rendimentos, direitos esses conferidos pela lei civil, por um regime de bens pelo qual expressamente optaram antes do casamento.

Tudo a permitir compreender existirem casais que invocam uma inexistente separação de facto como única forma de terem acesso à tributação separada, ou seja, ao que, ao menos em alguns casos, é um seu *direito* que a lei fiscal não reconhece.

b) A alteração legislativa que ora se preconiza é **urgente** em razão da *desigualdade* que, actualmente, acontece entre os *unidos de facto* e os *casados*[132].

Como é sabido, os primeiros podem optar por ser tributados separadamente ou em conjunto, opção que não é aberta aos segundos.

Temos, assim, uma discriminação negativa das famílias fundadas no casamento, o que é **inconstitucional**, como vem sendo repetidamente afirmado pela doutrina.

c) O principal obstáculo à tributação separada dos casados parece[133] continuar a residir na referência constitucional ao *agregado familiar* (artº 104º, nº 1, da CRP).

Este eventual obstáculo ficará seguramente ultrapassado se aos casados, num sistema em que a tributação separada seria a regra, fosse dada a possibilidade de optarem pela tributação conjunta (ou seja, se lhes fosse reconhecido o direito de opção de que gozam hoje os unidos de facto).

Esta possibilidade de opção parece, de resto, impor-se por outras razões que não, apenas, uma eventual exigência constitucional.

Como é sabido, o sistema do *quociente conjugal* aproveita aos casais quando existe significativa disparidade entre os rendimentos obtidos por cada um dos cônjuges[134], *maxime* quando só um deles aufere rendimentos tributáveis. Casos que hoje, infelizmente, traduzem, as mais das vezes, situações de desemprego involuntário.

A possibilidade de opção pela tributação conjunta[135] surge, nestes casos, como decorrência directa do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o cônjuge daquele que não obtém rendimentos (ou apenas obtém prestações sociais não sujeitas a imposto) suporta, necessariamente, a *despesa socialmente relevante* que decorre da necessidade (e, também, da obrigação legal) de prover ao sustento do seu cônjuge, tem, portanto, *menor capacidade contributiva*.

---

[132] Não deve passar sem reparo o facto de continuar sem aplicação prática o disposto no artº 7º da Lei n.º 6/2001, de 11 de Maio, segundo o qual à situação de duas pessoas vivendo em regime de *economia comum* é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no artigo 14.º-A do Código do IRS (hoje, artº 14º).

[133] Dizemos "parece" uma vez que a doutrina mais recente entende que o preceito constitucional não é incompatível com a consagração de um regime de tributação separada dos cônjuges.

[134] Questão que resultaria muito minorada caso fosse operada uma significativa redução do número de escalões.

[135] Naturalmente, extensível aos unidos de facto nas mesmas circunstâncias.

Neste quadro, entende-se que a opção pela tributação conjunta ou separada deveria ser exercida no ano seguinte ao da obtenção dos rendimentos, sem exigência de adopção do mesmo regime em anos subsequentes[136].

d) Outra objecção possível à consagração da tributação separada dos cônjuges é a da maior complexidade administrativa que envolve, desde logo o número de declarações a serem processadas.

Esta objecção resulta hoje significativamente minorada pela generalização da entrega das declarações por via electrónica, mesmo por parte dos sujeitos passivos que não estão, legalmente, a tal obrigados.

e) Diferentemente, entendemos que a tributação separada é condição necessária para avanços significativos do sistema no caminho de uma maior simplificação.

Ficam, apenas, algumas notas:

- A tributação separada minoraria, em muito, algumas das dificuldades que hoje se colocam na administração do imposto[137]. Sirvam de exemplo as – já apontadas – dificuldades quanto à localização da residência (a nível internacional, regional e municipal), nos casos em que cada um dos cônjuges, considerado isoladamente, deva ser havido como residente num diferente local.

- A tributação separada possibilitaria a dispensa da entrega de quaisquer declarações por parte dos sujeitos passivos que obtêm rendimentos das categorias A e H[138], operando-se a cobrança do imposto apenas por retenção na fonte[139].

[136] Os dependentes titulares de rendimentos sujeitos a imposto seriam, também, tributados autonomamente.
[137] O que não significa que, num regime de tributação separada, não se venham a suscitar novos problemas ao nível da administração do imposto.
[138] Que são, já hoje, a maioria. O número de sujeitos passivos auferindo só este tipo de rendimentos aumentaria significativamente num regime de tributação separada, uma vez que, actualmente, basta que um dos cônjuges obtenha rendimentos de outras categorias para que a declaração conjunta passe a ser a "declaração não simplificada" .
[139] Para tanto, seria necessário um "acerto", feito pelo substituto no fim de cada período tributário, de forma a se ter em conta possíveis oscilações nas remunerações mensais. Mesmo na situação de existirem várias entidades remuneradoras seria possível, em muitos casos, fazer corresponder o total retido no imposto devido. O que seria mais fácil se houvesse uma significativa redução do número de escalões.

A tributação separada é condição necessária para que tal possa acontecer, mas não suficiente. Haveria, também, que actuar sobre o mecanismo das deduções à colecta / abatimentos[140].
Importará ponderar seriamente sobre esta possível alteração legislativa, a qual, para além das suas eventuais vantagens ao nível técnico, teria um impacto político extraordinário: para muitos equivaleria, "psicologicamente", ao fim da sujeição ao imposto.

f) Uma referência última a algumas outras objecções possíveis a tributação separada.

f.1 – Importaria resolver a questão das deduções à colecta relativas aos dependentes.

Começaremos por assinalar que esta é uma questão que sempre necessitará de urgente clarificação, no actual quadro legislativo, pois que o mesmo problema se coloca, hoje, relativamente a situações decorrentes da dissolução do casamento por divórcio.
A lei actual parte do princípio que, existindo filhos menores[141], haverá lugar a uma regulamentação do poder parental, da qual resultará ficar a guarda de cada filho confiada a um dos ex-cônjuges, passando, assim, a existir, para efeitos tributários, novos agregados familiares, constituído pelo progenitor e filhos sob a sua custódia.
Ora, o estabelecimento da *guarda conjunta*, regime em que o poder parental continua a ser exercido por ambos os progenitores, apesar do seu divórcio, é uma (desejável) realidade que é cada vez mais frequente. Realidade esta a que o IRS continua alheado, numa situação de verdadeira omissão legislativa, pois nada está previsto sobre quem deva "declarar" as deduções relativas aos dependentes.
O mesmo se diga relativamente aos dependentes de unidos de facto que não optem pela tributação conjunta.
A solução óbvia parece ser a de as deduções possibilitadas pela existência de dependentes serem, em qualquer destes casos, repartidas entre os cônjuges ou ex-cônjuges, deixando de ser dedutíveis, nestes casos, as pensões de alimentos.

[140] Cfr. o que fica dito a seguir em *Contributos para o aperfeiçoamento da tributação das pessoas singulares.*

[141] A questão coloca-se, por maioria de razão, relativamente aos filhos maiores que continuem a ser considerados dependentes para efeitos fiscais, uma vez que não estão confiados à guarda de alguém.

f.2- Outra objecção refere-se à cobrança coerciva do imposto.

O artº 21º, nº 1, da LGT prevê a responsabilidade solidária daqueles em relação aos quais se verifiquem os pressupostos do facto tributário, o que, geralmente é entendido como abrangendo os cônjuges, independentemente do regime do casamento[142].
A questão acaba por ter uma resposta que é, no essencial, processual (!): existindo tributação conjunta, existe uma única declaração, processada em nome dos dois cônjuges, a partir da qual, sendo o caso, é extraído o título executivo (em nome de ambos, portanto). Existindo declaração separada (por ter sido invocada uma separação de facto) a questão da formação de título executivo torna-se problemática.
Ou seja, tendo como referência o actual quadro legislativo, seria de temer que a generalização da tributação separada dos cônjuges se viesse a traduzir numa diminuição da garantia patrimonial da obrigação fiscal, por passarem a responder pela dívida de imposto apenas os bens próprios desse cônjuge e a sua meação nos bens comuns[143].

Em nosso entender a questão carece de clarificação, mesmo no actual quadro legislativo.

No que aqui interessa, num sistema de tributação separada dos cônjuges, a solução seria relativamente simples: a execução seria movida contra o declarante. Porém, invocada a comunicabilidade da dívida, passaria a ser possível a formação, nesse processo, de um título executivo contra o co-devedor, por aplicação de (novas) normas de processo tributário, algo similares às que hoje constam dos artºs 825º do CPC[144].

[142] Temos dúvidas que seja assim, pelo menos relativamente aos casados no regime de separação, quando (ou na medida em que) não estejam em causa *rendimentos comuns*.
[143] A obrigar ao recurso sistemático à separação judicial de bens (cfr. artº 220º do CPPT).
[144] O título contra o co-devedor continuaria a ser de "formação administrativa", só que já no decurso do processo de execução.

2. Outras Medidas de Aperfeiçoamento

2.1 Introdução

Contemplam-se, neste capítulo, outras alterações que, não se inscrevendo apenas numa lógica de semi-dualização do IRS, se justificam por imperativos de justiça, equidade ou neutralidade, tendo em vista, designadamente, o alargamento horizontal e a coerência interna das realidades sujeitas a imposto.

2.1.1 Revisão das tabelas de retenção na fonte

Constata-se, pelos dados estatísticos fornecidos pelos Serviços da DGCI, que a actual tabela de retenção na fonte é, na grande maioria dos casos, excessiva, com a consequente necessidade de, face à liquidação final, proceder ao reembolso do imposto retido em excesso. Neste contexto, **recomenda-se a revisão das tabelas de retenção na fonte no sentido de um maior ajustamento face à previsão do montante médio da obrigação fiscal final por respectivo escalão de rendimento.**[145]

2.1.2 Alterações a introduzir à categoria A

A dedução específica da Categoria A não responde, adequadamente, ao princípio do rendimento líquido objectivo. Com efeito, na maior parte dos casos, reconduz-se aos encargos obrigatórios para a segurança social. Outros encargos, que até já têm dedução legalmente consagrada, acabam, na prática, por não poder ser efectuados, excepção feita às despesas de formação profissional quando realizadas por magistrados judiciais.

Assim, ainda que sujeitas a um limite, naturalmente diverso do actualmente previsto, propõe-se que sejam autonomizadas as seguintes despesas:

---

[145] Cfr. Rui Duarte Morais (2009), "Tributação separada dos cônjuges e o desafio da simplicidade", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, no prelo: "(…) *sucessivas alterações legislativas* (…) *tiveram como resultado que o montante total retido na fonte exceda, em muitos casos, o imposto devido, com uma (incompreensível) generalização dos reembolsos. O Estado encontrou assim mais uma forma de se financiar à custa dos contribuintes, obrigando-os a conceder-lhe "empréstimos não remunerados*". Manuel Faustino (2005), A Evolução dos Reembolsos no IRS, Uma Perspectiva Jurídico-Financeira, in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha,* Almedina, Coimbra, p. 120: «*Mas não posso, coerentemente, deixar de discordar da situação a que se chegou, porque, uma vez mais, é sobre os que cumprem as suas obrigações fiscais, com particular enfoque nos trabalhadores por conta de outrem e nos pensionistas e reformados, que recai este ónus, implícito nos reembolsos, de financiarem, face à sua magnitude, o Estado, a custo zero, para além daquilo que, constitucionalmente, lhes seria exigível. Não parece desajustado falar-se, a este propósito, num verdadeiro «empréstimo público forçado*».

a) Quotizações para ordens profissionais, sempre que o titular dos rendimentos não desenvolva a mesma actividade no âmbito da Categoria B e a entidade patronal declare que aquele a exerce ao seu serviço;

b) Despesas de formação profissional, mesmo que realizadas em situação de desemprego.

Como contrapartida, e para evitar duplicações, propõe-se a eliminação do artigo 83º.

2.1.3 Alterações a introduzir à categoria B

a) Eliminação de alguns "enclaves de não tributação"

No que respeita à tributação dos rendimentos de categoria B, impõe-se proceder à eliminação de uma série de "enclaves de exclusão de tributação" de forma a reforçar o sistema, em termos de equidade, viabilizando a própria coerência interna da categoria.

(i) Artigo 58.º do EBF

Julga-se não existir, no âmbito do direito comparado, regime tão magnânimo quanto o português para rendimentos provenientes da propriedade intelectual. Por outro lado, subsistem na actual norma elementos de difícil interpretação e aplicação prática.

Nestes termos, **propõe-se a revogação do benefício, e que, para efeitos de determinação da taxa os rendimentos da propriedade intelectual, auferidos por titular originário, contem apenas por ¼. Ou, a manter-se a norma, que se clarifique o seu âmbito de aplicação, eliminando-se quer os aspectos injustificados, quer os que prejudicam a sua clareza, prestando-se a interpretações abusivas.**

(ii) Artigo 3.º, n.º 4, do CIRS

O regime de exclusão de tributação actualmente consagrado para rendimentos de actividades agrícolas**,** silvícolas e pecuárias, quando os respectivos proveitos ou receitas, isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, das diversas categorias, não exceda, por agregado familiar, cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado - isto é, em 2009, € 27.000,00 - mostra-se complexo e não raro injusto, pelo que **se sugere a sua revisão.**

Por outro lado, **é desejável uma uniformidade de tratamento dos rendimentos dentro da categoria B**; só ela permitira eliminar a estanquicidade anormal dos rendimentos de actividades agrícolas**,** silvícolas e pecuárias dentro desta categoria. Nada parece já justificar que a mesma não seja integralmente unitária, como, de resto, é sugerido pelo direito comparado.

(iii) Artigo 55.º do CIRS

Uma vez uniformizado o tratamento dos rendimentos da categoria B, na sequência da proposta anterior, considera-se necessário **eliminar as restrições à comunicabilidade de prejuízos ainda vigentes no seu interior**. Efectivamente, o regime que agora se propõe eliminar é uma reminiscência do tratamento diferenciado da anterior categoria D – Rendimentos agrícolas.

De facto, não obstante a fusão da anterior categoria D na actual categoria B ocorrida em 2000[146], o legislador manteve algum grau de subcategorização no interior desta última. Esta, a manter-se, prejudicaria, de uma forma que não parece nem desejável de um ponto de vista de política fiscal, nem aceitável à luz do princípio da equidade horizontal, a coerência interna da mesma, unificados que sejam verdadeiramente na categoria B os rendimentos empresariais e profissionais.

b) Alterações ao regime da transparência fiscal

i. Subsistência do regime quanto às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens

Considera-se necessário repensar a aplicabilidade do regime de transparência fiscal às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens, tendo em conta várias ordens de razão:

a) Apresenta-se hoje descaracterizado, na medida em que os sócios, ao facturarem a sociedade pelos serviços que lhe prestam - e que esta, por sua vez, presta a terceiros -, estão a "esvaziar" a matéria colectável apurada na esfera daquela, que seria objecto de imputação para efeitos de tributação em sede de IRS, desvirtuando, assim, o regime;

[146] Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

b) Suscita dificuldades de controlo, porquanto não é possível verificar, em termos automáticos, os pressupostos da sua aplicação, podendo acontecer que o mesmo sujeito passivo esteja, num exercício, no regime da transparência fiscal, e noutro não. Por outro lado, o controlo exige o cruzamento de informação entre a declaração de rendimentos da entidade transparente, a IES, e a declaração de rendimentos do respectivo sócio ou membro, o qual não se apresenta fácil;

c) Os seus pressupostos são facilmente manipuláveis - por exemplo, a necessidade de todos os sócios serem pessoas singulares – pelo que, não obstante a sua concepção legal como um regime não electivo, o mesmo é caracterizado por efectivas opções dos contribuintes[147];

d) Tal sucede igualmente nas sociedades de simples administração de bens, sendo que, face à formulação legal do conceito vertido na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código IRC, poderão ficar abrangidas pelo regime realidades diversas - nomeadamente sociedades de capitais que desenvolvem uma actividade comercial com intuitos lucrativos - daquelas que o legislador pretendeu abranger, e cuja não subordinação ao regime geral de tributação carece de justificativo;

e) A recente alteração protagonizada ao artigo 20.º do Código do IRS, no sentido de sujeitar a IRS os adiantamentos feitos aos sócios de sociedades transparentes por conta de lucros sempre que estes se revelem superiores ao resultado da imputação, agravou a descaracterização da matéria colectável e a complexidade inerente ao regime, ainda que motivada por uma preocupação compreensível com a evasão fiscal[148].

Neste quadro, propõe-se:

1. **Quanto aos AEIE e aos ACE, a manutenção do regime, nos moldes actuais,** corrigindo-se o Código do IRC quanto à problemática detalhada no ponto seguinte no que se refere ao seu artigo 5.º, n.º 9;

[147] No actual contexto, apenas as actividades profissionais cujo respectivo estatuto determine que os sócios das pessoas colectivas constituídas para o desempenho das mesmas devam ser necessariamente pessoas singulares se encontram obrigatoriamente abrangidas pelo regime de transparência fiscal. É o caso emblemático dos advogados a quem, por imposição do Estatuto da respectiva Ordem, não é dada a possibilidade de evitar a aplicação deste regime, por exemplo atribuindo a qualidade de sócia da sociedade de profissionais a uma pessoa singular não advogada ou a uma pessoa colectiva.

[148] Parece dificilmente justificável serem tributados os adiantamentos por conta de lucros a sócios pessoas singulares de sociedades de profissionais, diferentemente do que sucede nos sócios pessoas colectivas.

2. **Quanto às sociedades de profissionais e de simples administração de bens**, a adopção de uma das seguintes opções:

   - **Sujeição ao regime geral de IRC**. Nesta caso, deixar-se-ia de aplicar o regime de transparência fiscal, funcionando o regime normal de tributação quer ao nível da sociedade, quer ao nível do sócio, respeitando-se assim a decisão de distribuição dos lucros gerados ao nível da primeira – tributação de duplo nível[149]. A favor desta solução concorre a circunstância de ser dificilmente justificável, de um ponto de vista de gestão, a existência de um regime especial para tributar um tão reduzido número de entidades e uma tão diminuta matéria colectável[150].
   - **Criação de um regime optativo**[151], o que implicaria o aperfeiçoamento conceptual da definição legal de "sociedade de simples administração de bens", e uma eventual alteração do recorte da de "sociedade de profissionais", clarificando-se neste caso também a situação das sociedades unipessoais. Em abono desta opção milita a realidade multiforme das entidades que estão sujeitas ao regime de transparência fiscal, muito diferentes no seu substrato financeiro e mesmo societário. Assim, se umas radicam em elementos fiduciários e meramente pessoais, outras existem que são verdadeiras sociedades de capitais, sendo por isso desprovido de sentido que o legislador fiscal presuma a atribuição de resultados quando esta pode não acontecer por motivos que dizem respeito à própria estrutura das sociedades. Basta pensar que uma sociedade de advogados pode integrar apenas dois sócios, como únicos profissionais, ou dezenas de sócios e outros profissionais, servindo de suporte à actividade de centenas de advogados. Assim, deixando-se a solução aos sócios, eles mesmos determinariam se pretendem que o lucro gerado seja tributado na sua esfera, em IRS (sem consideração, pois, de um posterior lucro distribuído), ou na esfera própria da sociedade, nos termos gerais previstos no Código do IRC (sendo os dividendos subsequentemente tributáveis nas esferas individuais).

[149] Foi a solução adoptada em Espanha.
[150] De acordo com estatísticas da DGCI, apenas 0,1% do rendimento bruto tributado em Portugal em sede de IRS resulta do regime de transparência fiscal.
[151] Foi a solução adoptada nos Estados Unidos da América com os chamados *check-the-box regulations* (Treasury regulations sections 301.7701-1 a 301.7701-3, disponíveis em www.irs.gov).

3. Quanto às sociedades civis não constituídas sob forma comercial, a entender-se não ser de manter o regime actual de transparência fiscal, e acaso se considere a sua tributação em IRC como entidades não-transparentes violadora dos princípios jurídico-societários por que se regem, seriam as mesmas tidas por «situações de contitularidade», sendo o rendimento apurado, em IRS ou IRC, directamente na esfera dos sócios.

ii. Presunção de estabelecimento estável para efeitos da imputação de rendimentos a sócios não residentes de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal

Julga-se necessário repensar o artigo 5.º, n.º 9, do Código do IRC, o qual consiste numa presunção de estabelecimento estável para efeitos da imputação de rendimentos a sócios não residentes de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do mesmo Código - sociedades de profissionais, sociedades de simples administração de bens, agrupamentos complementares de empresas (ACE) e agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE).

Aquela norma, na sua redacção actual, dispõe: *"Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direcção efectiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável"*.

Admite-se que esta presunção possa resultar ilidida por força da aplicação da maioria das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal (CDT), designadamente das regras sobre estabelecimento estável nelas previstas, das quais não resulta, necessariamente, que os sócios de uma entidade tratada como transparente, nos termos do artigo 6.º do Código do IRC, tenham um estabelecimento estável em Portugal, enquanto Estado da fonte.

Tal afastamento pode conduzir à não tributação dos sócios não residentes daquelas entidades em sede de IRS ou IRC.

Considera-se, pois, apropriado que, a subsistir o regime e para evitar tal situação, a tributação dos sócios não residentes de entidades fiscalmente transparentes seja alterada no sentido de **a consideração de estabelecimento estável operar, no direito interno português, ao nível da**

própria sociedade transparente, caso a mesma reúna as características necessárias à respectiva qualificação, nos termos do artigo 5.º do Código do IRC ou da CDT aplicável.
Neste pressuposto, através da criação de um mecanismo de substituição tributária que se revele adequado, seria a entidade transparente a entregar o imposto ao Estado em nome e por conta do sócio não residente, que assim ficaria dispensado de quaisquer obrigações declarativas em Portugal.

2.1.4 Alterações a introduzir à categoria E

a) Alterações à norma de incidência real

Recorde-se, a este propósito a definição de rendimentos de capital contida no n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS: *"Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias."*.
Independentemente de se poder questionar, também de um ponto de vista dogmático, a definição legal[152], como ensina o Professor Xavier de Basto *"os rendimentos de capitais são rendimentos líquidos por natureza a que se não fazem quaisquer deduções, pelo que perdas, ou seja, rendimentos negativos não podem, quanto a eles, verificar-se"*.[153]
Ora, actualmente, consideram-se rendimentos de capitais realidades que, a esta luz, muito dificilmente poderão ser qualificadas como tal. Assim, constitui exemplo paradigmático do que vimos de dizer o artigo 5.º, n.º 2, alínea q), do Código do IRS, nos termos do qual: *"Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior* [o n.º 1, citado supra] *compreendem, designadamente:* (…) *q - O ganho decorrente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo."*

[152] Cfr. J.G. Xavier de Basto (2007), *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 229-31.
[153] Cfr. J.G. Xavier de Basto (2007), *Op. Cit.*, p. 317.

Como é sabido, estamos perante operações que são, por natureza, susceptíveis de originar uma perda. Tal acontecerá sempre que o objecto futuro e de valor incerto por que se acordou trocar realidade objectiva idêntica, mas certa e actual, seja de valor inferior a esta última.

Nestes termos, de forma a, por um lado, corrigir esta ruptura dogmática das realidades incluídas na categoria E com a natureza jurídica dos rendimentos de capitais e, por outro, respeitar uma lógica de simetria em que o resultado, positivo ou negativo, é relevante para efeitos fiscais, **propõe-se que estes rendimentos passem a ser tributados como rendimentos da categoria G, ou, como em parte sucedeu no primitivo regime de tributação dos instrumentos financeiros derivados, na categoria B** (rendimentos empresariais), enquanto não pudessem transitar para a proposta categoria D, no modelo semi-dual anteriormente apresentado[154] [155].

Estas alternativas serão, parece-nos, preferíveis a redefinir o conceito de rendimentos de capitais de forma a integrar também tipos susceptíveis de perdas - o que em si, como se viu, conflitua com a natureza jurídica intrínseca daquele conceito.

Em qualquer caso, esta disciplina dogmática do legislador, deveria passar igualmente por um **aprimoramento da definição inclusa no n.º 1 do artigo 5.º de forma a vinculá-lo no seu juízo qualificativo de um determinado rendimento, quanto a novas modalidades de valores mobiliários**.

b) Reduções de capital

Há a necessidade de criar regras mais precisas para tributar as reduções de capital. Efectivamente, o enunciado legal é insuficiente, por só prever expressamente casos em que se verifica amortização de partes sociais, pelo que não permite ao aplicador do Direito qualificar com segurança, nas restantes hipóteses de redução, se os resultados (negativos ou positivos) respeitam às categorias E ou G.

---

[154] Mantendo-se na categoria B, naturalmente, sempre que contratualizados no âmbito do exercício de actividades profissionais ou empresariais, caso em que também seria considerado o eventual resultado negativo nestes instrumentos.

[155] Segundo o Dr. Manuel Lopes Faustino, à inclusão destes rendimentos na categoria G, se entendida como reservada para mais-valias, poderia ser apontada a mesma crítica de ruptura dogmática anteriormente dirigida à sua inclusão na categoria E. Sabendo-se, além do mais, que, na categoria G, beneficiam de uma tributação atenuada à taxa de 10%.

Neste sentido **propõe-se que os rendimentos decorrentes das hipóteses não expressamente previstas sejam tributados como se de uma partilha antecipada se tratasse, devendo operar em IRS uma remissão para o regime previsto no artigo 75.º do Código do IRC**.[156]

c) Crédito de imposto por dupla tributação internacional

A Administração Fiscal parece vir entendendo, em decorrência implícita das regras de liquidação do imposto, que o crédito por dupla tributação internacional está condicionado ao englobamento dos rendimentos. Assim, cremos que não concede tal crédito de imposto nos casos de tributação a taxa especial previstos no n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 72.º do Código do IRS.
Parece que a não atribuição do crédito de imposto por dupla tributação internacional, verificada na prática, resulta de uma deficiente programação do sistema informático de liquidação do IRS - uma vez que em parte alguma o Código distingue entre a colecta resultante da aplicação das taxas gerais e das especiais, não se afigurando legítimo que por "colecta" se entenda apenas o resultado da aplicação das primeiras ao rendimento englobado.
A concessão do crédito de imposto por dupla tributação internacional não pode depender do modo como o rendimento é tributado em Portugal. Assim, **entende-se ser de clarificar que, seja qual for a opção dos titulares de juros e lucros obtidos fora do território português** - excepção feita, naturalmente, à tributação liberatória por retenção na fonte[157] -, **terão sempre direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional,** quer quando este resulte de convenção, quer de medida unilateral.

2.1.5 Alterações a introduzir à categoria F

Resulta das diversas coordenadas do sistema fiscal português que a propriedade imobiliária e, consequentemente, as actividades económicas que nela se fundam se encontram hoje sobretributadas.

[156] Cfr. M. Anselmo Torres (2000), "Redução do capital social: tributação da contrapartida dos accionistas" in Fiscalidade, n.º 2 (Abril de 2000), pp. 5-13, e J. G. Xavier de Basto, *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, p. 276.
[157] Nos casos previstos no artigo 101.º, n.º 2, alínea b), seria impraticável exigir ao agente pagador que determinasse e, consequentemente, deduzisse o crédito de imposto.

Com efeito, dificilmente se encontrará outro tipo de património que, haja sido tão onerado pelo legislador fiscal, o que não é isento de consequências sociais diversas.[158]

Assim, é impossível desligar desta temática o propalado mau estado de conservação do património imobiliário e o fraco desempenho do mercado do arrendamento português, se posto em perspectiva com o mercado de arrendamento de outros Estados-Membros da União Europeia.

Como exemplos concretos da oneração, por via fiscal, deste sector devem mencionar-se, para além da do IRS e do IRC, os encargos com IMT, Imposto do Selo e IMI[159], a indedutibilidade do IVA suportado (excepto quando o contribuinte exerça o seu direito de renúncia à isenção), as contribuições especiais, bem como as taxas urbanísticas.

Para esta sobretributação concorreu também a transformação, nos anos de 2001 e 2002, da dedução à matéria colectável do IMI suportado em prédios arrendados em dedução à colecta, em IRS e em IRC.

Neste contexto, e de modo a romper com a prática da Administração Fiscal de uma interpretação restritiva do conceito de despesas de manutenção e conservação, para efeitos da dedução específica em IRS dos encargos de imóveis arrendados, propõe-se a **adopção legislativa de uma regra genérica de dedutibilidade de todos os custos comprovados necessários à obtenção do rendimento ou à manutenção da fonte produtora**, a exemplo do que sucede em IRC, que permitisse incluir, entre outros, encargos com os impostos sobre o património, despesas de administração e gestão, com mediação imobiliária, com publicidade na promoção do imóvel locado, apoio jurídico, etc.

Por fim, preconiza-se o **reconhecimento da dedutibilidade em sede da categoria F (em caso de subsequente arrendamento), ou na categoria G (em caso de subsequente venda), das indemnizações pagas pelos proprietários aos respectivos inquilinos** que resultem de um acordo entre as partes para a cessação voluntária do contrato de arrendamento, a que corresponderia, conexamente, a sujeição do ganho a IRS na esfera do indemnizado como rendimento da actual categoria G.

---

[158] Sobre esta temática, Cfr. Nuno Sá Gomes (1997), "Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária no sistema fiscal português" in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, Abril-Junho de 1997, pp. 65-126.

[159] Sobre esta temática, cfr. Rui Duarte Morais (2005), "Do Código da Contribuição Predial ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis", pp. 313-326 in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, *Op. Cit*.

2.1.6 Alterações a introduzir à categoria G

Nesta categoria, urge corrigir a injustiça decorrente do facto de não ser admissível ao proprietário imobiliário alienante demonstrar que o valor de venda foi de facto inferior ao valor patrimonial tributário do prédio alienado, determinado nos termos do Código do IMI.[160]

Adquire especial relevância a situação, não incomum, da venda de um imóvel por um proprietário vinculado a um contrato de arrendamento abrangido pelo "congelamento das rendas". Num tal caso, independentemente do valor patrimonial tributário do imóvel, é evidente que o seu valor de mercado é reduzido em virtude da referida situação contratual.

Afigura-se, por conseguinte, penalizador e não consentâneo com o princípio da capacidade contributiva que, para efeitos do cálculo da mais-valia em sede de IRS (diferentemente do que se passa em sede de IRC) se presuma que o valor de realização é sempre igual ao valor patrimonial tributário.

É o que sucede hoje em dia, em virtude de uma omissão do Código do IRS, que não prevê solução adequada para o caso em que o valor de realização é inferior ao valor de mercado e/ou ao valor patrimonial tributário, excepção feita ao artigo 31.º-A, n.º 6, do Código do IRS[161].

Diga-se, por último, que a avaliação prevista no artigo 76º do Código do IMI não permite solucionar este tipo de casos, porquanto se encontra orientada à auscultação do "*valor normal de mercado*" e não do valor de cada imóvel em concreto, isto é, apenas resolve discrepâncias entre o valor normal de mercado e o valor patrimonial tributário.

Deste modo, propõe-se uma **clarificação no sentido de o Código do IRS passar a remeter, em todos os casos, para o artigo 129.º do CIRC** (e não apenas na hipótese hoje prevista no artigo 31.º-A, ou seja, quando estão em causa contribuintes da categoria B).

Por fim, recomenda-se uma alteração ao regime de despesas e encargos com a valorização do bem a considerar para cálculo das mais-valias decorrentes da venda de imóveis, previsto no artigo 51.º, alínea a), do Código do IRS, passando a autorizar-se a dedução de encargos realizados nos últimos 10 anos - o prazo legal para a guarda de documentos previsto no artigo 118.º, n.º 2, do mesmo Código - devendo salvaguardar-se, em

[160] Cfr. artigos 38.º e seguintes do Código do IMI.

[161] Que permite o recurso ao artigo 129.º do IRC em ordem a demonstrar que o valor considerado para efeitos da liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis excede o valor de realização, de aplicação limitada a sujeitos passivos de IRS que sejam titulares de rendimentos da categoria B e que sejam tributados de acordo com o método da contabilidade organizada.

conformidade, o prazo de caducidade para liquidação adicional quanto ao emitente de tais documentos.

2.1.7 Outras alterações a introduzir ao Código do IRS

Foram ainda identificadas outras áreas de possível intervenção legislativa que não as da definição da incidência real ou da determinação da matéria colectável do IRS. São elas: i) definição de um novo âmbito de incidência pessoal; ii) criação de mecanismos especiais de representação, substituição e antecipação tributárias; iii) elaboração de regras mais equitativas para a tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores; iv) redefinição do mínimo de existência.

i) Novo âmbito de incidência pessoal

A situação dos trabalhadores deslocados que se tornam residentes em território português suscita diversas questões que deveriam merecer atenção da parte do legislador, de forma a, por um lado, evitar consequências indesejadas decorrentes de potenciais situações de dupla residência e, por outro, facilitar – ou, pelo menos, não dificultar - a circulação internacional de trabalhadores, designadamente tendo em consideração a especial relevância que esta temática vem adquirindo no contexto da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Assim, em primeiro lugar, **propõe-se que seja estudada a possibilidade de introduzir um regime de residência fraccionada ou parcial**, que permita tributar pelo princípio da universalidade apenas os rendimentos auferidos a partir do momento em que alguém se torna fisicamente residente em Portugal e somente até ao momento em que deixa de o ser, e não os de todo o ano fiscal. Os restantes rendimentos auferidos no exercício ou não seriam tributados, se não fossem de fonte portuguesa, ou, caso contrário, seriam tributados de acordo com o princípio da territorialidade. Este regime permitiria, pois, evitar o cúmulo de pretensões de tributação de dois ou mais Estados pelo princípio da universalidade.

ii) Mecanismos especiais de representação, substituição e antecipação tributária

A situação dos expatriados, trabalhadores dependentes, não-residentes, que exercem, ainda que temporariamente, a sua actividade profissional em Portugal, levanta problemas especiais quando a respectiva entidade patronal aqui não é residente nem tem estabelecimento estável. Tal pode obstaculizar a circulação internacional de trabalhadores, sendo o cumprimento das obrigações fiscais inerentes um encargo substancial para o sujeito passivo – para mais se considerarmos que, em regra, se trata de um cidadão estrangeiro, que pode não dominar a língua portuguesa, e que, no limite, pode já nem sequer se encontrar em território nacional quando do cumprimento de algumas delas.

Falamos, por exemplo:

- da obrigação desses trabalhadores apresentarem uma declaração de rendimentos, nos termos do artigo 57.º do Código do IRS, no primeiro semestre do ano seguinte à obtenção do rendimento;
- da necessidade de nomearem e manterem um representante fiscal;
- da dificuldade em proceder a alterações cadastrais, como por exemplo na alteração da situação de residente para a de não-residente;
- da impossibilidade de efectuar o pagamento faseado da obrigação de imposto por não existir mecanismo de retenção na fonte que lhes seja aplicável.

A superação destes problemas poderá passar por (i) **criação de um registo simplificado da entidade empregadora não residente em Portugal, com a contratação de um representante tributário em território nacional que possibilite não só o pagamento das contribuições para a Segurança Social mas também efectuar retenções na fonte de IRS sobre os salários pagos**[162]; e, cumulativamente (ii) para os casos em que tal registo não tivesse lugar, **instituição de pagamentos por conta trimestrais de IRS a cargo do trabalhador**; bem como, (iii) **possibilidade de este autoliquidar o imposto aquando da sua**

[162] Deve garantir-se, no entanto, que esta solução não dá lugar necessariamente ao reconhecimento de um estabelecimento estável, sob pena de o mecanismo ser auto-dissuasor da sua utilização. Nestes moldes, a concretização desta medida poderia ser efectuada através da recepção pelo Direito Fiscal da figura do escritório de representação, uma das modalidades possíveis da "representação permanente" prevista no artigo 5.º do Código das Sociedades Comerciais.

saída do território português sem ter de esperar pela normal data de entrega das declarações, e pela posterior recepção da nota de liquidação e cobrança[163].

Estas medidas apresentam várias vantagens: (i) através do hetero-controlo seriam evitados diversos inconvenientes e debilidades do actual sistema de auto-controlo do cumprimento das obrigações tributárias dos não residentes, ao mesmo tempo que se facilita a fiscalização por parte da DGCI; (ii) o efeito anestesiante, com pagamentos fraccionados e de valor inferior, sendo o sujeito passivo obrigado a poupar ao longo do ano, evitando-se situações em que, por falta de cautela, ele não possui já o dinheiro para liquidar a dívida acumulada a final; (iii) o descongestionamento dos serviços de finanças durante o período de pico de Março/Abril/Maio, sendo atempadamente resolvidas situações complexas como sempre são as que envolvem problemas internacionais de plurilocalização de elementos de conexão; (iv) a declaração e percepção do imposto num momento em que o sujeito passivo ainda se encontra em território nacional; e, (v) a antecipação de receitas tributárias, pela aproximação dos momentos do pagamento do imposto e da verificação do seu facto gerador.

iii) Regras mais equitativas para a tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores

A situação do pagamento de rendimentos num determinado ano mas que dizem respeito a anos anteriores não se encontra tratada de forma equitativa. Na esmagadora maioria das situações estão em causa créditos cuja satisfação se encontra pendente de sentença judicial.

De acordo com as regras vertidas no artigo 74.º do Código do IRS, o contribuinte que aufira num ano fiscal rendimentos comprovadamente produzidos em anos anteriores beneficia de um regime através do qual se mitiga o efeito decorrente de eventual

[163] Em sentido homólogo, deveria possibilitar-se aos sujeitos passivos de IRS que estão sujeitos a tributação universal noutro Estado (por exemplo, os nacionais norte-americanos) a entrega antecipada das declarações de rendimentos, em virtude da necessidade desses sujeitos aí fazerem operar créditos sobre o imposto pago em Portugal.

subida de escalão de tributação derivado da concentração num ano rendimentos que, em condições de normalidade, deveriam ter sido repartidos por anos anteriores.[164]

Este apresenta diversas limitações em termos de equidade horizontal e vertical: a) só é aplicável a rendimentos de categoria A e H; b) só considera um máximo de quatro, independentemente do número de anos a que o rendimento disser respeito; c) a taxa é extrapolada de acordo com o rendimento no ano em que os rendimentos são objecto de declaração, pelo que se assume uma uniformidade ao nível dos escalões de rendimentos ao longo dos anos, a qual pode não se ter verificado.

Nestes termos, sugere-se, em alternativa, a adopção das seguintes medidas:

a) Manutenção do mecanismo actual, eventualmente alargado a outras categorias de rendimentos, eliminando-se o limite de quatro anos, passando a permitir-se a consideração de todos aqueles a que o rendimento disser respeito;

b) Adopção de um sistema de imputação dos rendimentos em que estes sejam atribuídos aos anos em que foram produzidos, sendo, neste caso, necessário recalcular o montante da obrigação de imposto relativo ao ano ou anos a que aqueles foram imputados[165].

iv) Mínimo de existência

O mínimo de existência previsto no artigo 70.º do Código do IRS apresenta elevada complexidade, porquanto opera ao nível do rendimento líquido. Representa igualmente um entorse ao princípio da equidade horizontal porquanto a actual previsão legal não abrange todas as categorias de rendimento.[166]

[164] O referido efeito resulta de se proceder ao englobamento de todo o rendimento no ano fiscal em que este é pago mas considerando, apenas para determinação da taxa aplicável, o resultado da divisão do montante de rendimento que diz respeito a anos anteriores pelo número de anos a que o mesmo se reporta.
[165] Esta opção implicaria uma clarificação ao artigo 45.º da LGT no sentido de adaptar a disciplina jurídica do prazo de caducidade do direito a liquidar.
[166] Manifestando dúvidas sobre a actual conformidade constitucional da determinação do mínimo de existência *vide* Rui Duarte Morais (2006), *Op. Cit.*, p. 132, e André Salgado de Matos (1999), *Código do Imposto dos Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – Anotado*, Instituto Superior de Gestão, Coimbra, p. 376.

Adicionalmente, verifica-se que os mecanismos de personalização da respectiva obrigação de imposto se encontram dispersos pelo código.

Nestes termos, propõe-se, à semelhança da solução introduzida na lei espanhola na década de 1990, e como já havia sido sugerido entre nós[167], que **o mínimo de existência passe a ser de aplicação transversal a todas as categorias de rendimento**[168] **e chame a si não só a função de determinar um mínimo de intangibilidade do rendimento disponível mas também a função de adequar o *quantum* da obrigação tributária à situação pessoal.**

Interpretando-se a consagração constitucional do mínimo de existência como uma obrigação de salvaguarda da intangibilidade de um mínimo de rendimento a todos os cidadãos, não se conseguiu chegar a acordo quanto ao modo de efectivar a consideração deste mínimo - designadamente, sobre se deveria revestir a natureza de um abatimento (e em conformidade ser dedutível à matéria colectável em momento prévio ao da aplicação da taxa) ou de uma dedução à colecta.

De todo o modo, sugere-se:

(i) manter, nos termos actuais, as deduções à colecta para encargos com a habitação própria e permanente, crédito de imposto por dupla tributação internacional e benefícios fiscais;

(ii) relativamente às restantes deduções à colecta hoje previstas adoptar-se-ia uma fórmula de cálculo de um "mínimo vital pessoal" (com a natureza de abatimento ou dedução à colecta, consoante viesse a ser decidido), o qual teria em conta todos os aspectos relevantes para a personalização da obrigação de imposto, designadamente número de sujeitos passivos, ascendentes e descendentes, pessoas com deficiência, despesas de saúde, despesas de educação e formação, encargos com pensões de alimentos, encargos com lares, etc.[169].

[167] Cfr. Manuel Faustino (2003), *IRS de Reforma em Reforma*, Áreas Editora, Lisboa, pp. 389-90.
[168] Em defesa deste tipo de proposta cfr. Joaquim Águeda Petisca (2000), *Op. Cit.*, pp. 168 e ss.
[169] Argumentando no sentido de inclusão das pensões de alimentos na definição do mínimo de existência com base numa eventual inconstitucionalidade por violação dos artigos 36.º e 67.º da CRP (por via de se considerar que esta medida constitui um incentivo fiscal ao divórcio) cfr. Joaquim Águeda Petisca (2000), *Op. Cit.*, pp. 240 e ss..

De entre os vários sistemas de determinação do montante deste mínimo de existência, considerou-se unanimemente que o mesmo deve seguir um modelo cedularizado[170].

Neste haveria certas deduções fixas por membro do agregado familiar e deduções variáveis, em função das despesas efectuadas. Neste último caso seriam definidos, por membro do agregado familiar, montantes máximos de dedução para cada tipo de despesa, com excepção das de saúde. A conversão do actual sistema de deduções à colecta far-se-ia através do apuramento de um valor intermédio entre zero e os máximos hoje estabelecidos (valor intermédio forfetário).

Seriam dedutíveis, sem necessidade de declaração, as despesas comunicadas por terceiros[171]. O sujeito passivo apenas teria o ónus de declarar e comprovar despesas elegíveis comprovadamente incorridas não comunicadas por terceiros.

[170] As alternativas consideradas foram um modelo de *forfait* global bem como um modelo global escalonado.

[171] O recurso à comunicação de terceiros permite generalizadamente poupar custos de cumprimento – ainda que com inescapáveis custos de transição - e de verificação, sendo para tal necessário alterar o artigo 127.º do Código do IRS de forma a alargar a obrigação de comunicação de encargos a lares, estabelecimentos de ensino bem como a prestadores de cuidados de saúde.

3. A tributação dos rendimentos empresariais e profissionais

3.1 Os Regimes Simplificados de Tributação

3.1.1 Antecedentes

A necessidade de introdução de regimes simplificados de tributação, capazes de permitir a dispensa praticamente generalizada de acções de controlo por parte dos Serviços de Inspecção da Direcção-Geral dos Impostos, foi reconhecida por alguns membros[172] da Comissão Silva Lopes[173], na década de noventa.

O legislador não acolheu logo tal recomendação, talvez pela falta de unanimidade e pelo receio da inconstitucionalidade de um regime simplificado, sobretudo se com carácter de obrigatoriedade.

Pelo seu interesse, transcrevemos parte das conclusões do relatório dessa Comissão:

> *"8. A maioria da Comissão entende que a via do combate à fraude e evasão fiscais não exige o abandono do princípio da tributação do rendimento real e a adopção automática de métodos indirectos de determinação da matéria tributável. Considera, no entanto, que tendo em conta, designadamente, o enquadramento constitucional da tributação das empresas e o princípio da equidade, a preverem-se estes métodos indirectos, todos os contribuintes por eles potencialmente abrangidos deverão ter a possibilidade de optar por uma tributação pelo rendimento real, sujeitando-se às obrigações contabilísticas e de escrituração correspondentes. Os restantes membros da Comissão entendem que, sobretudo por razões de equidade e de eficácia administrativa no combate à evasão e fraude fiscais, será necessário introduzir métodos indirectos de determinação da matéria tributável de aplicação automática, elaborados com base num conjunto de indicadores essencialmente objectivos[174], na tributação dos rendimentos dos empresários em nome individual e dos profissionais independentes, que não sendo obrigados a ter contabilidade organizada, tenham um volume anual de negócios inferior a determinados limites, como se propõe no Capítulo 13 (IRS). Os contribuintes a quem fosse aplicado o regime dos métodos indirectos, ficaria, porém, com a possibilidade de solicitar à Administração Fiscal a passagem para o regime de tributação pelo rendimento*

[172] Não houve unanimidade nesta matéria, embora a referida Comissão reconhecesse que importava fazer algo.
[173] Pela Resolução do Conselho de Ministros nº 6/94, de 7/4, foi constituída a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (CDRF), sendo Ministro das Finanças o Dr. Eduardo Catroga. O respectivo Relatório foi concluído em Abril de 1996, quando já era Ministro das Finanças o saudoso Prof. Sousa Franco e SEAF o Doutor António Carlos Santos.
[174] Sublinhado nosso.

declarado, invocando a inadequação dos métodos indirectos à sua situação específica, nomeadamente, em virtude da irregularidade do nível de rendimentos."

"9. Recomenda-se, porém, algum gradualismo na definição do âmbito da aplicação do método de determinação da matéria tributável na base de indicadores de rendimento líquido, de modo a permitir que o mesmo possa ir sendo testado em relação aos sectores entretanto abrangidos…."

"10. Recomenda-se que, apesar da simplificação das obrigações de escrituração, não se abdique da possibilidade de controlo mínimo …."

"11.Com vista a facilitar o controlo …. passem a preencher, juntamente com a declaração de rendimentos, um formulário com dados informativos sobre algumas das categorias de bens e direitos de que são titulares, incluindo: imóveis, viaturas, embarcações e meios de transporte aéreo, acções, quotas ou outras participações em sociedades, com indicação da proporção do seu valor em relação ao capital da sociedade, obrigações, seguros de capitalização e outros valores mobiliários….. [175]"

E, noutro passo[176]:

"11. A Comissão não chegou a uma opinião unânime sobre as soluções a adoptar para combater a evasão fiscal associada à falta de veracidade de uma proporção das declarações de rendimentos das categorias B, C e D do IRS que, segundo tudo faz crer, é bastante elevada.

A maioria da Comissão entende que se deve melhorar o combate à evasão fiscal nas categorias referidas, através do aperfeiçoamento de regras legais e dos procedimentos existentes (intensificação da inspecção, cruzamentos de informação, acesso a informações bancárias e outras, etc.), sem alterar o actual sistema baseado em rendimentos declarados, sob o controlo da Administração Fiscal. A maioria admite que seja útil o estudo e eventual aplicação de procedimentos simplificados de cálculo de imposto, desde que tais processos não se tornem compulsórios para certas categorias de contribuintes.

Parte da Comissão, embora concordando que o aperfeiçoamento das regras legais e dos procedimentos existentes é necessário, não o considera uficiente. Isto porque entnde que é praticamente impossível à Administração Fiscal inspeccionar um tão elevado número de contribuintes com baixos rendimentos das categorias B, C e D como o que existe actualmente. Os que tomam esta posição <u>defendem a introdução de um sistema de tributação com base em rendimentos presumíveis nos casos em que o volume de negócios ou rendimentos brutos sejam inferiores a determinados limites, como sucede em quase todos os países da Europa. A aplicação desse sistema exigirá a elaboração prévia de estudos e monografias por profissões e sectores de actividade para determinar os indicadores a partir dos quais se estimaria o rendimento ou o lucro presumível</u>[177].

[175] Capítulo 8 – Métodos indirectos de determinação da matéria tributável.
[176] Capítulo 13 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
[177] Idem.

A maioria da Comissão entende que os contribuintes com rendimentos abaixo dos limites que determinam a aplicação de métodos indiciários de tributação deveriam ter sempre a possibilidade de optar pelo regime de tributação com base em rendimentos declarados[178]*. Outros membros da Comissão são porém de opinião de que se esta opção pudesse ser exercida sem limitações, a Administração Fiscal continuaria com excessivas dificuldades de fiscalização e controlo, uma vez que os contribuintes tenderiam a aproveitá-la, na sua maioria, por serem levados, em face da experiência colhida nos últimos anos, a admitir que viriam a pagar menos impostos. …."*

Constata-se, pois, que, volvidos apenas 5 anos sobre a introdução do IRS e do IRC, havia preocupações sérias com uma evasão tida por significativa e, também, consciência da impossibilidade de controlo eficaz dos operadores de reduzida dimensão económica por parte dos Serviços de Inspecção.

A grande divergência residia na criação de um regime simplificado de tributação com carácter obrigatório, que a maioria da Comissão rejeitou.

Foi, ainda, reconhecida a necessidade de, previamente, se proceder à elaboração de monografias, por profissões e sectores de actividade, para determinar os indicadores a partir dos quais se estimaria o rendimento ou o lucro presumido.

Nota-se que parece não ter existido, no seio daquela Comissão, uma suficiente clareza sobre o que deveria ser um Regime Simplificado de Tributação.

De realçar que, no respeitante ao IRC, o Relatório é omisso quanto à aplicação de um regime que não seja o do apuramento do lucro tributável com base na contabilidade.

Lembra-se, por último, que à data da discussão e finalização de tal Relatório, não existia a actual Lei Geral Tributária. Esta, apesar de não ser uma lei de valor reforçado, é o diploma que contém os princípios enformadores do sistema fiscal e, por isso, seria o lugar próprio para o enquadramento de um sistema de tributação simplificada. Como veio a acontecer, ao ser-lhe conferida a natureza de método indirecto de determinação do rendimento tributável[179].

[178] Sublinhado nosso.

[179] Lei 30-G/2000, de 29/12.

3.1.2 A criação do RST

Pelo art.º 67º da Lei 3-B/2000, de 4/4/2000, o Governo foi autorizado a criar um regime especial de tributação, com carácter optativo, para determinados sujeitos passivos de IRS, IRC e IVA. Foi este o primeiro passo no sentido da criação dos regimes simplificados de tributação na área do rendimento.

Porém, foi entendido que tal autorização legislativa não seria a mais adequada[180], pois era, por um lado, demasiado abrangente[181] e, por outro, de duvidosa constitucionalidade (na medida em que previa uma tributação sobre volumes de negócios e não formas de apuramento do lucro tributável[182]).

Assim, acabou por ser a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a criar os Regimes Simplificados de Tributação (de ora em diante RST), em IRS e em IRC.

A justificação continuava a ser a constante do Relatório Silva Lopes, ou seja, a necessidade de, reconhecida a impossibilidade de um controlo eficaz, travar a evasão fiscal ao nível dos contribuintes de reduzida dimensão económica[183].

---

[180] O PEC – Pagamento Especial por Conta -, que havia sido criado em 1998 e de que adiante se tratará, tinha tido por base uma autorização legislativa com, exactamente, a mesma formulação.

[181] Nos termos dessa autorização legislativa, o âmbito poderia incluir sociedades anónimas, desde que o volume de proveitos anual fosse inferior a 149.640,00 € (30 000 000$00).

[182] Previa-se a aplicação de uma taxa de 1,5% sobre o valor dos proveitos, com um mínimo de € 374,99 (75 000$00) para o IRS e 748,20 € (150 000$00) para o IRC.

[183] Vejam-se os dados estatísticos constantes do referido Relatório Silva Lopes, Q. 2 a 5 do Capítulo 13, segundo os quais a situação a situação era a seguinte:

DADOS DE 1994	Nº DE DECL. (Milhares)	RENDIM. BRUTO (Milhões c)	RENDIM. MÉDIO (Milhões c)	IRS LIQUIDADO (Milhões c)
DECL. IRS TOT	2 731,4	5 788	2,120	621,1
DECL. C/CAT B	186,5	171,1 - (c)	0,917	30,798–b) - e)
DECL. C/CATEG C	371,8	236,1 – (d)	0,635	42,498– b) - f)
DECL. MOD. 2	933,4	1 587,0	1,700	288,1 - (a)

(a) – Taxa efectiva bruta de tributação média – 0,181 = 18,1 %
(b) – IRS correspondente com base na taxa média de tributação das decl. mod. 2 (estimativa)
(c) – O Rend. Bruto declarado no Anexo B representa 3% do Rend. Bruto Total das decl. IRS
(d) – O Rend. Bruto declarado no Anexo C representa 4,1 % do Rend. Bruto Total decl. IRS
(e) – O IRS médio estimado na Categ. B é de 165 c anuais (824 €) = 13,75 c mês (68,5 €)
(f) – O IRS médio estimado na Categoria C é de 114 c anuais (570 €) = 9,5 c mês (47,3 €)

3.1.3 A experiência da vigência do R.S.T.

Como primeiro aspecto positivo, temos que a aceitação deste sistema é relativamente pacífica, eliminados que foram alguns aspectos mais gravosos[184]. O que se compreende: bastará dizer que, no caso dos sujeitos passivos que exercem actividades previstas na Tabela Anexa ao Código do IRS e que não possuem instalação fixa, os custos que, forfetariamente, o sistema lhes atribuía eram de 35%, (30% desde a Lei do OE para 2007), sendo que a sua maior parte não suporta este nível de encargos, vantagem esta que acresce à simplificação da escrituração.
A contestação surgiu, no essencial, em razão de alguma complexidade quanto ao exercício da opção pelo regime regra (pela determinação do rendimento com base na contabilidade organizada). Os contribuintes confrontaram-se frequentemente com enquadramentos, quer no regime simplificado quer no regime regra, que não haviam solicitado e não previam, por, no seu entender, não se mostrarem preenchidos os pressupostos de alteração do regime pelo qual vinham sendo tributados. O sistema era, de facto, de duvidosa interpretação, "armadilhado" por doutrina e prática administrativas pouco transparentes.
Essas situações foram-se esbatendo gradualmente, culminando com a alteração introduzida pela Lei do OE/2009 ao artigo 28º do CIRS, destinada a dissipar dúvidas quanto à transição entre regimes de tributação, (sendo certo que algumas ainda subsistem).
Como aspectos negativos, salientamos os seguintes:
- Desde o início da vigência do RST, é afirmado que os coeficientes em que assenta o apuramento do lucro tributável são de natureza provisória, devendo operar-se a sua substituição por indicadores de base técnico científica (cuja indispensabilidade já era reconhecida no Relatório Silva Lopes).
Porém, por vicissitudes várias[185], tal provisoriedade tornou-se definitiva, o que põe em causa a objectividade do modelo de tributação e, portanto, a justiça tributária, pois que se trata de igual forma, v.g. quem vende jornais, quem vende vestuário ou quem explora um bar[186].

[184] Estamos a referir-nos à introdução dos sub-regimes de tributação dos *rendimentos acessórios* - em que não há aplicação de mínimos e a tributação é feita pela regra aplicável aos actos isolados - e da tributação de *rendimentos da categoria B quando prestados a uma única entidade* no mesmo ano, caso em que, por opção do sujeito passivo, pode ser efectuada a tributação pelas regras da categoria A.
[185] Todos reconhecemos que o óptimo é inimigo do bom, mas isso não conduz à compreensão de que o gradualismo na introdução de medidas correctivas, no sentido da Justiça ,seja sempre o caminho certo.
[186] De facto, de início até existiram dois coeficientes, sendo 0,20 aplicável às vendas e 0,65 (agora 0,70) aos restantes rendimentos no IRS e também 0,20 para as vendas e 0,45 para os restantes proveitos em IRC.

- O sistema não permite avaliar o verdadeiro enriquecimento dos sujeitos passivos que exercem actividades profissionais ou empresariais, por não ter sido acolhida a sugestão, constante do Relatório Silva Lopes e atrás referida, no sentido da apresentação de um formulário adicional à declaração de rendimentos contendo informações sobre determinados elementos patrimoniais detidos pelo sujeito passivo.

Quis o legislador um modelo simplificado, mas terá descurado a prestação de informação adicional no sentido de permitir melhor combate à evasão[187].

3.1.4 Avaliação do RST por anterior Grupo de Trabalho

O Grupo de Trabalho criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças de 20/4/2005[188] analisou os regimes simplificados de tributação.

No seu Relatório surgem realçados pontos importantes, dos quais destacamos[189]:

> *" …A lei pode, na construção desses regimes, atender só a presunções ou dados 'objectivos', desligando-se de elementos declarados, como pode também dar algum relevo a esses elementos declarados, simplificando, por recurso a presunções, a determinação da matéria tributável final ou do imposto.*
>
> *Nenhum dos regimes actualmente existentes, todavia, é totalmente de "base objectiva", ou seja, nenhum deles deixa de fazer apelo, para a determinação da matéria colectável ou do imposto, a elementos declarados pelos sujeitos passivos, o que reflecte afinal o entendimento segundo o qual os regimes simplificados são avaliação indirecta da matéria colectável, cujo objectivo é ainda apurar uma matéria colectável "real", posto que presumida."*
>
> E, mais adiante[190]:
>
> *"Compreende-se mal a existência de regimes simplificados, de avaliação indirecta da matéria colectável, em IRC, já que as pessoas colectivas a ele sujeitas estão obrigadas a ter contabilidade organizada. A existência de tais regimes parece derivar afinal do excessivo número de sociedades existentes em Portugal e da dificuldade de as controlar eficazmente…"*
>
> *"O campo de aplicação dos regimes simplificados propriamente ditos parece ser o do IRS, na actual categoria B de rendimentos (rendimentos empresariais e profissionais) e o do IVA."*
>
> E, ainda[191]:
>
> *"A principal dificuldade de construção dos regimes simplificados 'objectivos, (que se afigura serem os que estão implicados no despacho que constituiu esta Comissão[192], ou seja, os que interessa ao*

[187] Não se advogava, então, um modelo "big brother", tipo célebre "Zé-olhinhos" do PREC. Mais uma vez, um "meio termo", susceptível de avanços graduais e ponderados, teria sido a hipótese a considerar.
[188] Cujo Relatório se encontra publicado em *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 201.
[189] Cap. II, pp 41.
[190] Cap. II.2, pp.41 e 42.
[191] Cap. II.3, pp. 45

Governo estabelecer no futuro) é encontrar o adequado compromisso entre um mínimo de relação dos indicadores objectivos com os níveis de rendimento real e a simplicidade de aplicação."

"Os regimes simplificados actualmente vigentes, em especial o do IRS, têm o mérito de ser de aplicação prática e se traduzirem numa real simplificação das obrigações acessórias dos sujeitos passivos, posto que não dispensem a administração de exercer algum controlo fiscal da variável declarada em que sempre assentam."

"São frequentemente acusados de produzirem resultados contrários à equidade e de originarem distorções da tributação, por operarem com coeficientes uniformes (de 0,2 para as vendas e 0,65[193]para os demais rendimentos), não se adaptando assim às particularidades dos múltiplos sectores de actividade económica. Embora esta crítica tenha alguma razão de ser, não deve ignorar-se que todos os regimes simplificados implicam algum sacrifício – por vezes até grande sacrifício – à igualdade tributária, e que a sua construção é um exercício de compromisso entre a equidade e simplicidade de aplicação do sistema tributário."

"Não deve excluir-se, porém, que os actuais regimes sejam corrigidos e melhorados, designadamente através da diversificação dos coeficientes, ou pela exclusão da sua aplicação a determinados sectores de actividade onde, comprovadamente, a aplicação do sistema conduza a distorções graves da tributação."

3.1.5 Experiências estrangeiras

3.1.5.1- A experiência espanhola

Esse Grupo de Trabalho analisou ainda algumas experiências estrangeiras em matéria de regimes simplificados de tributação do rendimento[194], em especial a de Espanha. Reputa-se de interesse respigar dessa análise alguns aspectos, considerados mais relevantes:

- Em 1964, foi introduzido um sistema objectivo de determinação dos rendimentos empresariais, de natureza optativa, aplicável a empresários em nome individual e às pequenas sociedades com capital social até € 601.012 ou volume de negócios até € 1.803.036[195].

- Em 1978, ocorreu a reforma do sistema fiscal que criou o IRPF - Imposto Pessoal do Rendimento -, o qual assentava no princípio da tributação real.

Todavia[196], *"para os pequenos empresários, não constituídos sob a forma societária, entrou em vigor um sistema de determinação objectiva dos rendimentos empresariais com*

[192] Lembra-se ser a Comissão de Simplificação do Sistema Fiscal Português, criado por Desp. do MEF, de 20/4/2005.
[193] Hoje 0,70
[194] Vide Cap. IV., pp 85 e seg.
[195] Foram desde logo excluídas a Banca e os Seguros.

duas modalidades: a normal e a simplificada. O regime de avaliação objectiva singular normal era aplicável aos empresários cujo número de trabalhadores não excedesse 12 e o volume de negócios não ultrapassasse 300.506,00 € e para os profissionais liberais sem pessoal assalariados ao seu serviço cujo volume de negócios até 9.015,00 €."

- De 1984 a 1992, o regime simplificado passou a ser aplicado por um período mínimo de 3 anos (excepto se os valores máximos neles estabelecidos fossem ultrapassados) e a ser o único aplicável às actividades empresariais com um máximo de 2 trabalhadores e cujo volume de negócios não excedesse 30.051,00 €.

- O rendimento líquido era o resultante da aplicação da seguinte fórmula (não podendo ser inferior ao valor obtido substituindo em tal fórmula o salário mínimo pelo média anual por empregado, nos casos em que o contribuinte tivesse pessoal assalariado):

Rend. Líq. = (sal. mín. interprofis. * vol. operaç.)/12.020,00 €

- A partir de 1992, com a Reforma da Tributação do Rendimento, estabeleceu-se a tributação objectiva por recurso a módulos, apenas aplicável a pessoas físicas.

A tributação por coeficientes manteve-se, com carácter transitório, até à realização dos estudos técnicos relativos a cada actividade, necessários à aplicação das fórmulas de cálculo dos módulos.

A tributação por módulos surgiu mais por razões de equidade, em face da baixa tributação das pequenas empresas, do que de simplificação.

Neste regime, optativo e com aplicação comum ao IR e ao IVA, foi eliminada a exigência de livros de registo, mas era obrigatória a conservação das facturas de compra.

Na determinação do rendimento líquido utilizava-se um método para as actividades agrícolas e pecuárias – com base no volume de negócios – e outro para as restantes actividades, assente em variáveis de tipo objectivo, tais como número de empregados, consumo de energia, área do local, entre outras.

A introdução do regime de módulos resultou num aumento de nível de tributação dos empresários, sendo que em 1991, o rendimento médio empresarial foi de € 5.300,93 *e e*m 1992, 1º ano de introdução dos módulos, foi de € 6.959,72 (+ 31%).

Apesar do referido, o regime por módulos apresentava algumas limitações, a saber: o desaparecimento das obrigações contabilísticas provocou um efeito perverso nas cobranças aos demais contribuintes, passando a existir muitas transacções sem qualquer documento, com evidente reflexo na receita do IVA; a tributação por módulos introduziu mais objectividade

[196] Ponto IV.3.1.2, p. 90

mas, também, maior complexidade; a aplicação deste regime em fases intermédias do ciclo produtivo quebrava a cadeia do IVA desde o produtor ao consumidor final;
Este regime de tributação não incentivava a criação de emprego, dado que a um maior número de empregados correspondia um maior rendimento tributável, assim como não favorecia a modernização das empresas, por não considerar amortizações.

- A Ley 401/98, de 9/12, relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, veio instituir duas modalidades de determinação dos rendimentos[197]:

  - A da avaliação directa, que inclui um regime normal e um regime simplificado;

  - A avaliação designada de objectiva.

Do que antecede, conclui-se que existem em Espanha dois regimes simplificados de determinação do rendimento das pessoas físicas: um regime que assenta em variáveis registadas nos sistemas contabilísticos das entidades a ele sujeitas – é o dito "real"; outro, de determinação dita objectiva, designado por "regime de módulos".
O regime "real simplificado" assenta em variáveis económicas registadas nos sistemas contabilísticos das empresas, embora com simplificação das obrigações declarativas e de cálculo dos resultados. Há possibilidade de renúncia e aplica-se a contribuintes com volume de negócios não superior a € 601.000 no ano anterior. O rendimento é determinado de forma directa, com base em proveitos e custos, sendo que as amortizações são calculadas com base em tabela simplificada e as provisões e certos gastos de difícil justificação são calculados *"forfetariamente",* correspondendo a 5% do rendimento líquido.
Assim, este regime prescinde dos rendimentos reais, efectivando-se a tributação com base em presunções de rendibilidades médias determinadas em função de características da actividade, definidas para cada sector.
O regime "de tributação objectiva assente em módulos" tem como característica principal a aplicação de um conjunto de parâmetros ou coeficientes por sector de actividade a valores objectivos obtidos a partir de determinadas variáveis (módulos), tais como a área, número de empregados ou o consumo de electricidade de cada exploração económica.
O regime de módulos é aplicável a actividades económicas definidas pelo Ministro das Finanças, ficando excluídos os seguintes contribuintes: com rendimento bruto global (sem subvenções e sem IVA) que exceda € 450.000; com rendimentos de actividades agrícolas e

[197] Continuamos a extrair elementos do Relatório do GT atrás mencionado.

pecuárias (sem subvenções e sem IVA) que excedam € 300.000; com actividades de transporte, cujo número de veículos exceda três em qualquer dia do ano, cinco no caso de táxis e cujo número médio anual de pessoas empregadas exceda determinado limite fixado, consoante as actividades, variando entre um mínimo de dois e um máximo de dez empregados.

A renúncia é admissível, mas esta opção determina a exclusão do regime de tributação real simplificado.

3.1.5.2- A experiência italiana

Terá sido em Itália onde mais longe se terá ido na construção dos indicadores técnico-científicos para a determinação do rendimento.

- Foi nos anos 80 que ali começou a ser ponderado o uso de soluções alternativas do tipo "rendimento médio" ou "rendimento presumido", quantificado através de mecanismos tais como índices ou coeficientes.

O rendimento declarado seria corrigido, sempre que se afastasse do que seria o rendimento normal, pela aplicação dos coeficientes a cada caso concreto.

- Em 1984 foram alterados aspectos significativos da tributação das PME, tendo sido estabelecido um regime de determinação *forfetária* do rédito das empresas e dos profissionais com volume de negócios inferior a 360 Milhões de liras (+/- € 216 364,36), com direito à opção pelo regime geral.

Em 1989 foram introduzidos os *"coefficienti presuntivi",* elaborados a partir das declarações dos contribuintes e dos dados fornecidos pelas associações sectoriais, os quais visavam: superar o princípio do "contabilismo" (que tornava muito difícil a posição da administração fiscal em sede de contencioso); recuperar receita fiscal através do aumento de contribuintes a tributar por métodos indirectos; induzir o "ajustamento" voluntário da declaração de rendimentos por parte dos contribuintes abrangidos.

Ou seja, a aplicação de coeficientes destinava-se a verificar se o rendimento resultante da declaração periódica estava conforme o rendimento médio da categoria a que pertencia o contribuinte. Sempre que se afastasse do que resultava da aplicação dos coeficientes, a administração fiscal procedia a um novo apuramento do rendimento.

A passagem do rendimento efectivo ao rendimento médio sofreu contestação e o sistema foi acusado de inconstitucionalidade.

- Somente em 1998, quase dez anos depois, foi adoptada uma forma mais avançada de construção de indicadores, com base em estudos sectoriais.

A amostra escolhida pela administração fiscal era analisada, designadamente, quanto a aquisições de bens ou serviços, preços médios praticados, consumo de materiais, capital investido, localização e outros, relacionando a variável dependente (proveitos) com variáveis independentes (aquisições, instalações e equipamentos, número de trabalhadores, e outras) de forma a possibilitar a reconstituição dos proveitos.

3.1.5.3 Outras experiências

Nina Aguiar e J. C. Lopes[198] analisaram os regimes simplificados de tributação existentes em Portugal e noutros países da Europa, designadamente, em Itália, Alemanha, França, e também o existente nos EUA.

Concluem que a grande diferença entre o RST e os correspondentes regimes nos países estudados, consiste no facto de o primeiro assentar numa forma de apuramento do lucro baseada nos proveitos ou outros índices de rendimento, (não sendo verdadeiramente um método de avaliação indirecta da base), enquanto nos restantes países a tributação alternativa à avaliação directa é feita, em geral, com base em regimes ditos reais simplificados, por assentarem em elementos contabilísticos, e só excepcionalmente em sub-regimes super-simplificados.

3.1.6 Críticas e sugestões

No quadro da metodologia adoptada, foram ouvidos responsáveis de serviços da DGI e personalidades do mundo académico. Num breve resumo:

3.1.6.1 - Para Xavier de Basto, o RST deve manter-se para as *pessoas singulares*, assumindo-se como definitivo o actual sistema (i. e., sem introdução de indicadores objectivos de base técnico-científica, porque tal só iria criar complexidade). Poderia haver lugar a alguns afinamentos nos coeficientes de apuramento do lucro tributável, introduzindo-se outros, para sectores de actividade com características específicas, e, ainda, cerceando o acesso ao regime a sujeitos passivos que exerçam determinadas actividades. Os actuais limites

[198] «Regimes simplificados de tributação empresarial», *Fiscalidade*, n.º 28 (2006) pp. 93 ss. e nº 30 (2007) pp. 59 ss.

de volume de negócios deveriam ser elevados, a fim de abranger um maior número de contribuintes.

3.1.6.2 - Sérgio Ribeiro[199] entende que, no tocante às *pessoas singulares*, os objectivos visados com a criação do RST - simplificação para determinados contribuintes, redução das tarefas de fiscalização da Administração Fiscal e combate à evasão - terão sido minimamente atingidos, e sem contestação de maior, salvo quanto à presunção de um rendimento mínimo. Pelo que conclui pela manutenção do sistema, até porque a dispensa da exigência de contabilidade facilita em muito o exercício das actividades profissionais e empresariais.

No tocante às *pessoas colectivas*, conclui em sentido diverso, por não haver dispensa de contabilidade organizada e pelo facto de esta, mesmo apurando prejuízos, não ser relevante.

Mas, mais do que a questão da contabilidade, entende que a principal razão do insucesso do RST terá sido a obrigatoriedade de permanência neste sistema, regra geral, durante o período de 3 anos. Realça que tal obrigatoriedade se mantém, mesmo quando comprovada e notoriamente (*maxime* em circunstâncias extraordinárias, tais como catástrofes naturais, acidentes, etc.), o rendimento obtido é inferior ao que decorre da aplicação do mínimo de rendimento tributável previsto no RST.

Outra razão para o insucesso terá sido as críticas dos TOC´s, que desde há muito vêm reclamando a suspensão do RST, dado que a simplificação do regime torna menos justificada a sua intervenção.

Ou seja, o regime não é suficientemente atractivo para as pessoas colectivas, não obstante a baixa da taxa geral em 5 pontos percentuais e a dispensa do pagamento especial por conta.

Sérgio Ribeiro propõe: (i) que a presunção *iuris et de iure* em que assenta o RST seja convertida em presunção ilidível; (ii) que o período de permanência de 3 anos deixe de constituir uma vinculação absoluta, devendo ter somente como objectivo dispensar o sujeito passivo de reiterar anualmente o seu desejo de permanecer no RST; (iii) que sejam criados os indicadores objectivos de base técnico-científica funcionando paralelamente, no âmbito inspectivo, como já acontece nalguns países, designadamente em Itália e em Israel, (iv) que seja estudada a hipótese da co-existência de um regime simplificado objectivo – que seria o já existente - com um regime simplificado de base contabilística.

[199] Cuja tese de doutoramento versa, precisamente, o tema da tributação do rendimento presuntivo.

3.1.6.3 - Os Serviços Centrais de Inspecção Tributária entendem que deve ser mantido o RST relativamente às *pessoas singulares*.

Quanto às *pessoas colectivas*, consideram não fazer sentido manter o actual regime (presentemente suspenso), até porque por ele só têm sido tributados os "distraídos" e os "interessados". A sua reentrada em vigor só faria sentido com novas regras de determinação da matéria colectável, designadamente com a consideração de amortizações e de provisões.

3.1.6.4- Os Serviços Centrais de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento entendem que, dado o sucesso que tem havido na aplicação do RST às *pessoas singulares*[200], o regime deve ser mantido, sem prejuízo, de alguns ajustamentos, designadamente a eliminação de dois limites diferenciados de volume de negócios, passando a existir um único e mais elevado, da ordem dos € 200 000,00.

Deveriam manter-se os actuais coeficientes, abandonando-se a "exigência" legal da criação de indicadores de base técnico científica.

Dada a sua relativa complexidade, foi sugerida a eliminação das actuais regras de tributação dos *rendimentos acessórios*, passando a mesma fazer-se segundo as regras da categoria A.

Em razão das dúvidas que se suscitam, deveria ser objectivado o conceito de "modificação substancial das condições de exercício da actividade" previsto no nº 12 do art.º 28º.

No que se refere ao RST, quando aplicado a *pessoas colectivas*, reconhecem o fracasso, pelo reduzido número de contribuintes nele incluídos, pelas tarefas burocráticas acrescidas que implicou para os Serviços de Administração do Imposto e, em especial, pelos conflitos suscitados. Entendem não ser aconselhável a sua reintrodução.

3.1.6.5 - A Direcção de Finanças de Lisboa concorda com o regime vigente em IRS e com a sua não reintrodução, nos moldes actuais, em IRC.

3.1.6.6 - A Direcção de Finanças do Porto manifestou-se pela manutenção do RST em IRS, preconizando a elevação dos limites de volume de negócios que lhe serve de enquadramento.

[200] De relevar que mais de 98% dos contribuintes da categoria B são tributados pelo RST.

3.1.7 Conclusões

Considerando que o RST:

- não constituindo, nem pela sua natureza nem pelas suas características, uma novidade no panorama de tributação simplificada, tal como existe em outros países, é, porventura, um dos regimes mais simplificados.

- é baseado em elementos sobre o volume de negócios declarados pelos contribuintes, ainda que susceptíveis de serem alterados pela Administração Fiscal.

- não conduz a uma tributação verdadeiramente objectiva, dada a natureza absolutamente aleatória dos coeficientes aplicáveis.

- a sua normal aplicação não resultou perturbada com a não publicação de indicadores de base técnico-científica.

- quando aplicado a pessoas singulares, tem tido uma aceitação generalizada (havendo, no entanto, necessidade de elevar o ou os limites de volume de negócios que definem os contribuintes a abranger).

- deveria ter como base o regime de caixa, tal como sucedeu relativamente aos rendimentos profissionais até 31 de Dezembro de 2002.

- resulta paradoxal quando aplicado a sujeitos passivos obrigados a manter contabilidade regularmente organizada, uma vez que esta é desconsiderada na vertente dos custos ou perdas.

- era objecto de opção, essencialmente, por sujeitos passivos de IRC que apurariam lucro tributável superior pelo método da contabilidade.

PROPÕE-SE:

I - Relativamente às *pessoas singulares* (IRS):

a) Manter as linhas gerais estruturantes do actual RST.
b) Excluir da aplicação do RST algumas actividades, designadamente, ourivesaria, construção civil, compra de imóveis para revenda, sucatas e outras em que o risco de evasão é, consensualmente, elevado;
c) Unificar os actuais limites de volume de negócios, fixando-se um valor não inferior a € 300.000,00, independentemente de se tratar de rendimentos empresariais ou profissionais;

d) Consagrar a obrigatoriedade de Administração Fiscal comunicar atempadamente ao contribuinte o fim do ciclo normal de 3 anos;
e) Clarificar que o enquadramento no RST dos contribuintes com rendimentos empresariais e/ou profissionais deve fazer-se relativamente à totalidade dos rendimentos obtidos, quer em território português quer fora, quando estes devam ser tributados em Portugal (sem prejuízo do direito ao crédito de imposto para a eliminação da dupla tributação internacional).
f) Clarificar, no seguimento da jurisprudência do STA, a prevalência da opção do contribuinte pela tributação segundo o regime geral, independentemente do volume de negócios que vier a ser obtido.
g) Consagrar o regime de caixa.

II – Relativamente às *pessoas colectivas*

a) Revogar definitivamente o actual RST

b) Estudar a criação de um regime contabilístico simplificado[201].

3.2 Pagamento Especial por Conta

3.2.1 Génese

O Diário da República, I Série, B, de 14/7/97, publicou uma Resolução do Conselho de Ministros que visava a introdução de uma *"colecta mínima"* em IRS e IRC.

Na base da criação, em 1998, do "Pagamento Especial por Conta" esteve a autorização legislativa constante dos n.ºs 4) a 7) da alínea c) do n.º 1 do artigo 32.º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12 (Lei do OE 1997).

O pagamento especial por conta, doravante designado por PEC, foi apelidado de "colecta mínima", mas, no dizer de António Carlos Santos,[202] *"não se tratava de um imposto mínimo,*

[201] Na linha da Proposta de directiva do Parlamento e do Conselho de 26/2/2009, que altera a Directiva 78/660/CEE relativa às contas anuais de certas formas de sociedade no que diz respeito às micro entidades COM (2009) 83 final.

[202] «A deriva inconstitucional do actual regime do pagamento especial por conta», *Fisco* nº 122/123, (s/d) pp. 3 ss.,

mas de uma nova forma de pagamento por conta de IRS e IRC', um 'mínimo de imposto a pagar por conta' que visava aproximar o 'nível dos rendimentos declarados, quando manifestamente desconforme com a experiência, do nível dos rendimentos realmente auferidos e que deveriam ser sujeitos a tributação."

Previa a referida autorização legislativa que a certos contribuintes de IRC fosse exigido, a título de PEC, o valor correspondente a 1% do volume de negócios, com o limite mínimo de € 498,80 (100 000$00) e um máximo de 1 496,39 € (300 000$00).

Finalmente, pelo Decreto-Lei nº 44/98, de 3 de Março, por aditamento ao Código do IRC dos art.ºs 74º A e 83º-A., o PEC passou a ser obrigação para alguns sujeitos passivos deste imposto. No preâmbulo do referido diploma justificava-se a criação do PEC por razões de combate "às práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos".

No art.º 83º-A[203] definia-se a aplicação e a forma de cálculo do PEC e no 74º-A[204] estabelecia-se a forma de dedução, bem como o reembolso em caso de insuficiência de colecta. De início, não contemplava, de forma expressa, as entidades isentas, passando a faze-lo mais tarde[205]. O regime assegurava devidamente as garantias dos contribuintes, permitindo todos os meios de defesa[206].

O PEC tinha "características mistas, de pagamento por conta e de financiamento antecipado" [207], isto por constituir ou um crédito de imposto ou porque o seu reembolso estava legalmente assegurado.

Apesar disso, suscitaram-se dúvidas sobre a sua constitucionalidade, com o fundamento em que, não havendo colecta nos 4 exercícios seguintes, o PEC transformava-se numa efectiva colecta mínima ou num imposto mínimo[208]. A verdade é que sempre esteve previsto o reembolso, pelo que esta objecção apenas seria expressão de uma discordância de princípio com a criação desta figura.

---

[203] Hoje art.º 98º do CIRC

[204] Hoje art.º 87º do CIRC.

[205] Cf. Artº 44º, nº 5 da Lei nº 60º-A/2005, de 30/12.

[206] Vide o disposto nº 7 do art.º 128º do CIRC.

[207] LIMA GUERREIRO, António (2001), *Lei Geral Tributária*, Lisboa: Rei dos Livros, p. 167

[208] FREITAS PEREIRA, Henrique Manuel, (2009), *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, p. 45, nota 67, considerando o PEC, na hipótese de não ser compensado/reembolsado, como um empréstimo forçado ou como um imposto mínimo.

3.2.2 Evolução

Será relevante lembrar que o PEC foi introduzido a título experimental[209], o que tinha pressuposta uma evolução, ou para um verdadeiro imposto mínimo ou para um verdadeiro pagamento por conta.

Porém, foram introduzidas alterações orientadas nos mais diversos sentidos, algumas delas muito gravosas e, até, de duvidosa constitucionalidade. Assim:

- pela Lei 30-G/2000, de 29/12 (Lei do OE 2001), foram introduzidas as seguintes alterações: (i) eliminação do regime do reembolso, salvo em casos de cessação da actividade[210]; (ii) foi excluída a aplicação do PEC aos sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo Regime Simplificado[211].

Posteriormente, pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12 (Lei do OE/2003), foram introduzidas no regime do PEC, entre outras, as seguintes alterações: (i) alteração da base de cálculo, na medida em que a percentagem de 1% deixou de incidir sobre o volume de negócios para passar a incidir sobre proveitos e ganhos do ano anterior; (ii) alargamento significativo dos limites mínimo e máximo, passando o mínimo de € 498,80 para € 1 250,00 e o máximo de € 1 496,40 para € 200 000,00[212]; (iii) sujeição da decisão do reembolso a parecer favorável de uma inspecção tributária, feita a pedido do sujeito passivo[213] formulado no prazo de 90 dias contados da apresentação da declaração periódica.

3.2.3 Análises críticas

3.2.3.1- Saldanha Sanches e André Salgado Matos[214] aceitam a existência do PEC, face aos objectivos de combate à evasão com que foi concebido (apesar de ser uma derrogação à tributação do rendimento real), desde que possibilite sempre o reembolso.

---

[209] SOUSA FRANCO, A./CARLOS dos SANTOS, A. (1998), «Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido», Ministério das Finanças, *Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI*, Coimbra: Almedina, p. 249.

[210] Dando ao PEC uma configuração próxima de colecta mínima, nos casos em que não pudesse ser recuperado por via da dedução à colecta, nos 4 exercícios seguintes. Isto aconteceu relativamente ao PEC pago nos exercícios de 2001 e 2002. Este regime foi, no entanto, clarificado pelo art.º 7º da Lei nº 85/2001, de 4/8, no sentido de que a parte do PEC não compensada na colecta dos 4 exercícios seguintes poderia ser reembolsada mediante requerimento a apresentar no prazo de 90 dias a contar da cessação da actividade.

[211] O que fazia todo o sentido, dado que também neste método indirecto de determinação do lucro tributável, se presume a existência de um lucro mínimo e, em consequência, há sempre lugar a uma colecta de IRC.

[212] Este aspecto tornou o PEC, em certos casos, um pagamento de certa forma agressivo e desproporcionado.

[213] E custeado pelo contribuinte (Portaria nº 923/99, de 23/X).

[214] Revista de *Direito e Gestão Fiscal*, nº 15, edição do Instituto Superior de gestão, Julho 2003

Entendem que o respectivo montante, fundado em estimativas, terá de ser conforme com o princípio da proporcionalidade consagrado na Constituição. Assim, consideram que o PEC seria inconstitucional *"nas situações em que o estabelecimento de rendimentos presumidos e de uma colecta mínima (que lhe está associada) é desrazoável, tendo em vista a prossecução do fim constitucionalmente protegido de combate à evasão fiscal, designadamente por implicar a imposição aos sujeitos passivos de sacrifícios manifestamente superiores aos benefícios que visa atingir; tal ocorrerá quando a antecipação do pagamento do imposto para um momento anterior àquele em que normalmente ocorreria ou o seu montante implicar, de forma objectivamente comparável, consequências intoleráveis na saúde ou na substância da empresa."*

3.2.3.2- Freitas Pereira pronunciou-se sobre o PEC em sentido desfavorável, referindo que "*dadas as circunstâncias em que é devido e ao facto de não ser imediatamente reembolsável no caso de se verificar que é superior ao imposto a pagar e poder até nunca ser reembolsado, não se insere nos princípios que devem reger os pagamentos por conta, sendo nessa medida autêntico empréstimo forçado ou, nos casos em que não for possível a sua dedução até ao quarto exercício seguinte, uma colecta mínima ou imposto mínimo. O que pode colocar o problema da constitucionalidade"* [215].

3.2.3.3- Para António Carlos Santos[216]o PEC não pode desligar-se dos objectivos que levaram à introdução do PNC- Pagamento Normal por Conta [217] - quando da Reforma da tributação do rendimento em 1989.

Nessa altura, foi pacificamente aceite a ideia inovadora da introdução de um pagamento que aproximasse a data da percepção dos rendimentos do pagamento do imposto e que permitisse o abastecimento regular dos cofres públicos.

O PNC, que teve sempre a natureza de liquidação parcial e condicional, era até, em geral, considerado vantajoso pelos contribuintes. Mas a experiência veio a demonstrar que não resolvia o problema, dado que o número de empresas com prejuízos fiscais era crescente e isso impedia o apuramento de um valor a pagar.

[215] *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, 2009, p.42, nota 66.
[216] «A deriva inconstitucional…», cit. pp. 4 ss.
[217] Ou P/C – Pagamento por Conta.

No conhecimento dessa situação, a Comissão a que presidiu Silva Lopes[218] analisou a possibilidade de introduzir um imposto mínimo, com base nos activos brutos das sociedades, ou um imposto fixo, de montante moderado (não superior ao equivalente a 1.500,00 €).

Não se tratava de instituir um PEC, mas de criar um imposto distinto do IRC, embora dedutível à colecta deste.

Foi então que, no contexto da discussão do OE/1997, foi concedida uma autorização legislativa para a introdução de uma "*colecta mínima*" em IRS e IRC, apresentada não como um "*novo tributo*" ou como "*um imposto mínimo*", mas como "*uma nova forma de pagamento por conta em IRS e IRC"*, como um "*mínimo de imposto a pagar por conta*".

Esta autorização Legislativa não teve seguimento.

Como já referido, o PEC acabou por ser criado pelo Decreto-Lei nº 44/98, de 3 de Março. Configurava-se como uma espécie de liquidação parcial e condicional e de arrecadação prévia que visava satisfazer motivos de natureza essencialmente cautelar.

Carlos Santos[219] não comunga da opinião daqueles que consideram que o PEC sofria do vício da inconstitucionalidade, na medida em que estava assegurado o seu reembolso.

As alterações que foram sendo introduzidas é que – para o Autor - podem ser de constitucionalidade duvidosa, "a partir do momento em que o PEC assumiu as características de imposto mínimo (ou de empréstimo forçado) e se afastou da lógica de integração no IRC."

Para além das alterações de natureza quantitativa (que não foram no melhor sentido, dado o seu exagero "sem qualquer relação proporcional com os objectivos desta figura"), o que mais terá afastado o PEC da lógica de integração no IRC foi a sua aplicação a sujeitos passivos que apenas aufiram rendimentos isentos[220], bem como os crescentes condicionalismos a que ficou sujeito o reembolso. Tudo isto desligou o PEC, de alguma forma, do princípio da tributação com base no rendimento real, o que tem suscitado críticas pela eventual violação dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

No entanto, até à data, não mereceu tal censura, em definitivo, por parte dos Tribunais.

3.2.3.4- Os Serviços do IRC sugerem que o cálculo do PEC seja efectuado quando da autoliquidação do imposto. Tal determinaria a sua exigência apenas nos casos em que o IRC

[218] Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, nomeada pelo Ministro das Finanças, e que produziu em 30/4/1996 o seu desenvolvido Relatório.
[219] *Ob*. e *loc. cit.*
[220] Vide nº 9 do art.º 98º do CIRC introduzido pela Lei do OE/2006.

autoliquidado fosse inferior ao limite daquele, sendo recuperável nos termos actualmente previstos[221].

3.2.3.5- A Direcção de Finanças de Lisboa acentuou as dificuldades de controlo e os custos administrativos implicados, sugerindo a existência de um sistema de liquidações oficiosas.

3.2.4 - CONCLUSÕES:

Considerando, relativamente ao PEC, que:

- A questão da sua constitucionalidade, na configuração actual, parece estar algo ultrapassada.

- Não é conhecida a sua expressão financeira definitiva, por ausência de dados relativos à diferença entre os valores pagos e recuperados, o que seria essencial para a emissão de um juízo sobre o interesse económico deste regime.

- Na sua forma actual, provoca custos não negligenciáveis de administração.

PROPÕE-SE

a) Uma reformulação, eventualmente na linha da sugestão dos Serviços do IR. Mas tal, implicando uma mudança de paradigma, necessita de adequada ponderação e reflexão, até pelas consequências financeiras que poderá envolver.

b) Independentemente de outras alterações, e em substituição do sistema punitivo vigente[222], recomenda-se a evolução do PEC para um regime de liquidação oficiosa, sempre que não se mostre pago, com a consequente cobrança coerciva.

[221] Foi referido que 65% dos sujeitos passivos (+/- 400.000) pagam PEC, o que obriga ao controlo de duas guias por sujeito passivo. Realça-se que, segundo estatísticas da DGCI relativas ao exercício de 2006, o número de declarações com PEC e sem IRC a pagar foi de 60 543 e o total de declarações com PEC foi de 173.644.

[222] Não se compreende, pelo menos no plano dos princípios, que a falta de pagamento de uma qualquer prestação por conta de um imposto seja configurada como contra-ordenação quando tal não sucede relativamente à falta de pagamento do próprio imposto.

3.3 Tributações autónomas

3.3.1 Génese

As tributações autónomas foram incorporadas nos códigos dos impostos sobre o rendimento pela Lei 30-G/2000, de 29/12, no quadro de uma revisão geral destes impostos. No CIRS, foi aditado o art.º 75º-A e no CIRC o art.º 69.º-A.

Esta forma de tributação foi justificada pela dificuldade em se distinguir entre o carácter privado e a natureza empresarial de certas despesas, e existirem determinadas formas de rendimento que não eram tributadas na pessoa dos seus beneficiários (ou porque estes não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor).

Foram eleitas as seguintes formas de remuneração susceptíveis de tributação autónoma na esfera da entidade pagadora das mesmas, quer em IRS[223] quer em IRC: (i) Despesas confidenciais ou não documentadas; (ii) Despesas de representação; (iii) Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos.

Posteriormente, ocorreram alterações que, em alguns casos, modificaram parcialmente os fundamentos desta tributação:

- Lei nº 109-B/2001, de 27/12 (Lei do OE/2002) - os ajustamentos em IRS, já então no âmbito do art.º 73º, tiveram por finalidade criar um princípio de neutralidade com o estabelecido em IRC, alterando a taxa de tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, a qual passou de 10% para 20% da taxa normal do IRC. Por seu lado, no art.º 81ºdo CIRC foram incluídas as viaturas ligeiras mistas (que não figuravam na redacção originária[224]).

- Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (Lei do OE/2003) - o art.º 81º do CIRC passou a incluir uma tributação autónoma, à taxa de 50%[225] da taxa normal de IRC, dos encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, desde que o custo de aquisição seja superior a 40 000,00 € e o sujeito passivo apresente prejuízos nos dois exercícios anteriores.

- Lei n.º 107-B/2003, de 31/12 (Lei do OE/2004) - ocorreram alterações ao nível do art.º 81º do CIRC, passando as taxas de tributação autónoma a ser fixadas em valores

[223] Havendo contabilidade organizada.

[224] Por não existir, até 2000, tal classificação.

[225] Era de 20% da taxa normal de IRC.

percentuais fixos, 6% e 15%, para despesas com viaturas ligeiras de passageiras ou mistas, motos ou motociclos, respectivamente de valor inferior e superior a € 40 000,00, em vez de serem referenciadas à taxa normal de IRC mais elevada.

- Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 (Lei do OE/2005) - ocorreram alterações ao nível dos Códigos do IRS e IRC, para consagrar, em ambos os casos, nova tributação autónoma, à taxa de 5%, sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, excepto na parte em que haja tributação em IRS na esfera do seu beneficiário. Em IRC, foi reduzida a taxa autónoma de 6% para 5% relativamente aos encargos dedutíveis com despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título, principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

- Decreto-Lei nº 192/2005, de 7 de Novembro – em certas circunstâncias, passaram a estar sujeitos a uma tributação autónoma, à taxa de 20%, os lucros distribuídos a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos de IRC[226].

- Lei nº 64/2008, de 5/12, - foi elevada para 10%, em IRS e IRC, a tributação dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, com algumas excepções. Em IRC foi, também, elevada a taxa de tributação autónoma para 20% relativamente a despesas com viaturas de valor superior a 40 000,00 €, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores.

3.3.2 Alguns dados estatísticos

Segundo os últimos dados disponíveis, relativos a 2004, o número de declarações de IRC[227] em que ocorreu tributação autónoma foi de cerca de 150 000[228], num total de aproximadamente 180 000[229].

[226] Ou seja, a tributação autónoma deixou de incidir apenas sobre despesas.

[227] Não existe informação disponibilizada relativamente ao número de decl. mod. 3 em que ocorreu tributação autónoma.

[228] 139 567 decl. mod. 22 relativas ao exercício de 2004, 149 965 relativas a 2005 e 157 296 relativamente a 2006, último exercício com informação disponibilizada.

[229] Sendo que, deste total, cerca de 130 000 declararam prejuízos.

A receita resultante da tributação autónoma em IRC[230] ultrapassou 200 M€.[231]

3.3.3 Conclusões

a) Manifestamos preocupação com a generalização das tributações autónomas, que se nos afigura susceptível de subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento.

b) Reconhecemos, todavia, não se antever alternativa válida para a sua substituição por outro regime, pelo menos na sua totalidade, dados os constrangimentos da receita.

c) A coexistência de tributações autónomas e impostos sobre o rendimento origina dificuldades ao nível internacional (territorialidade; crédito de imposto) que merecem maior reflexão.

4. Tributação Empresarial e Competitividade Internacional

4.1 Introdução

Não é de agora o interesse pela temática da competitividade. Na recente história económica portuguesa, ele surge associado a um momento definidor, ocorrido há já 15 anos: o da realização do estudo *Construir as vantagens competitivas de Portugal*[232], vulgarmente conhecido por Relatório Porter devido ao seu coordenador, o conhecido professor da Harvard Business School, especialista em estratégia e competitividade. Na sequência desse estudo foi, aliás, criado em Fevereiro de 1994 o *Fórum para a Competitividade*, associação de direito privado, sem fins lucrativos, ainda activa.

Porém, nunca como hoje as referências à relação entre fiscalidade e competitividade se tornaram tão frequentes, em particular nos média, seja ao nível noticioso, seja no plano da opinião publicada. No entanto, existe por vezes um assinalável desfasamento entre o que se escreve e o discurso científico sobre a matéria.

Assim, entendeu-se pertinente efectuar, em primeiro lugar, um levantamento sistemático da mais recente literatura de investigação sobre a temática. Embora haja zonas de sobreposição entre os estudos, ensaiou-se uma divisão em dois grandes grupos: (i) os que abordam a relação entre fiscalidade e investimento directo estrangeiro; (ii) os que analisam mais

[230] Não são conhecidas estatísticas relativas ao valor da tributação autónoma em IRS.

[231] Dos valores conhecidos pelos dados estatísticos de IRC, o valor autoliquidado de tributação autónoma no exercício de 2004 foi de 174 M€, em 2005 de 198 M€ e relativamente a 2006 foi de 205 M€.

[232] **Porter**, **Michael** (Org.) (1994) *Construir as vantagens competitivas de Portugal*, 1.ª edição, Monitor Company, Lisboa.

especificamente o impacto dos impostos sobre as empresas. Privilegiou-se uma abordagem macroeconómica, que relaciona fiscalidade com grandes variáveis, como o investimento e o crescimento, não considerando, pois, a bibliografia microeconómica, por vezes sectorial, sobre a eficiência dos incentivos fiscais[233]. Segue-se uma leitura contextualizada das estatísticas do IRC português, comparando-as com a de impostos congéneres. Termina-se esta análise com uma resenha dos principais estudos que procederam a avaliações recentes da competitividade fiscal ou que, embora não a pretendendo especificamente avaliar, recorreram, pelo menos parcialmente, a parâmetros ou índices fiscais. Finalmente, formulam-se algumas recomendações concretas para o caso português - quer quanto ao estudo de certas temáticas, quer quanto à reavaliação de determinados regimes - tendentes ao incremento da competitividade fiscal nacional.

4.2 Estudos recentes sobre a relação entre fiscalidade e investimento, nomeadamente o investimento directo estrangeiro

4.2.1 O estudo "*Taxes and competitiveness*"

O impacto dos impostos sobre a competitividade apenas pode ser adequadamente estimado e acautelado no processo legislativo através do uso de modelos que tenham em consideração um número alargado das variáveis subjacentes às decisões económicas.

---

[233] Um interessante exemplo recente, embora promovido pela indústria, encontra-se em **Bio Intelligence Service** (2008), *Study on the costs and benefits of tax incentives to promote manufacturing and consumer purchasing of energy efficient equipment*", European Commission Contract n.º TAXUD/2007/DE/330 Final Report, com um sumário em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/summary_costs_benefits_bio_en.pdf.
Este estudo concentra-se na análise dos custos e benefícios associados à concessão de incentivos fiscais para a produção e aquisição de equipamento energicamente eficiente (frigoríficos, máquinas de lavar, lâmpadas fluorescentes compactas – lâmpadas economizadoras de energia – e caldeiras). Compara-se vários tipos de incentivos fiscais existentes em países europeus, e conclui-se que o uso de incentivos fiscais pode ser eficiente na promoção do uso de electrodomésticos energeticamente eficientes, mas que isso depende grandemente do tipo de produto em concreto, do Estado-Membro, das condições dos mercados, e da concepção legislativa dos incentivos. Na comparação entre a concessão de incentivos financeiros e a concessão de incentivos fiscais, associados a políticas de fiscalidade energética, conclui-se que estes últimos se mostram geralmente mais eficientes, gerando receita fiscal, ao passo que os primeiros tendem a criar despesa orçamental.

O estudo em apreço[234] visa estabelecer uma teoria geral acerca da forma pela qual os impostos afectam a competitividade, introduzindo o conceito de neutralidade competitiva baseada nos impostos.

O estudo descreve dois modelos de competitividade, chamados "modelo do veículo ou do dinheiro novo" e "modelo do investidor ou do dinheiro velho", determinando que existe uma diferença substancial entre estes, e que uma errada percepção dos agentes económicos destinatários da legislação fiscal, por confusão entre estes modelos, conduz a soluções economicamente ineficientes, mesmo em situações em que a competitividade é uma preocupação presente no processo legislativo.

No primeiro modelo, a competição é estabelecida entre os veículos de investimento, sendo que aqui a neutralidade competitiva exige que a carga fiscal associada à obtenção de capitais para investir seja equivalente ao nível dos veículos; pelo contrário, no segundo modelo, a competição ocorre entre os investidores que investem os seus próprios capitais, pelo que a neutralidade competitiva não exige que a carga fiscal seja igual para todos os investidores, mas sim que os incentivos fiscais tenham o mesmo valor monetário para todos os competidores no mercado (isto é, que o valor dos incentivos não seja maior, em termos absolutos, para os investidores tributados a taxas mais elevadas do que para os investidores tributados a taxas inferiores, sob pena de estes serem menos incentivados a prosseguir uma determinada actividade).

O estudo estabelece que a incapacidade de diferenciar entre estes dois modelos na análise e desenho de medidas fiscais indutoras de competitividade fiscal conduz muitas vezes a que sejam cometidos erros na redacção e avaliação das leis tributárias, bem como em modelos de competitividade, apontando dois exemplos deste efeito.

Como primeiro exemplo, o autor aponta o imposto sobre rendimentos não relacionados com uma actividade comercial (*unrelated business income tax* - UBIT), aplicável às instituições isentas de imposto sobre o rendimento nos EUA em função da prossecução de fins científicos, de caridade, etc. que obtenham rendimentos de uma actividade comercial acessória ou instrumental à sua actividade principal[235]. Este imposto, de acordo com as conclusões atingidas, baseia-se na crença errónea de que as entidades isentas têm uma vantagem competitiva sobre todas as outras em função da sua isenção fiscal, resultante de uma aplicação

---

[234] **Knoll**, **Michael** S. (2006), *Taxes and Competitiveness* (http://lsr.nellco.org/upenn/wps/papers/136), University of Pennsylvania Law School, Scholarship at Penn Law, United States of America.

[235] Cfr. Internal Revenue Code, § 511 e ss., disponível para consulta em http://www4.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26_10_A_20_1_30_F_40_III.html.

do modelo do veículo, quando neste caso deveria sim ser aplicado o modelo do investidor. Com efeito, estas entidades encontram-se geralmente proibidas de oferecer capital para subscrição pública e têm severas restrições à sua capacidade de endividamento, o que torna injustificada a necessidade de repor a competitividade fiscal das instituições não isentas de impostos.

Um segundo exemplo é o do erro que subjaz a um recente modelo de competitividade fiscal internacional.

As teorias inspiradoras dos modelos de competitividade fiscal internacional são tradicionalmente duas: a neutralidade na exportação de capitais (*capital export neutrality* – CEN), que defende a garantia de competitividade entre os investidores nacionais com investimentos no estrangeiro, mas em diferentes Estados, devendo os lucros das empresas nacionais ser sujeitos a uma carga fiscal uniforme independentemente da sua fonte ou origem e, consequentemente, recomenda a adopção de sistemas de tributação pelo lucro mundial que concedam um crédito de imposto normal ou limitado ao rendimento estrangeiro; e a neutralidade na importação de capitais (*capital import neutrality* - CIN), que postula a garantia da igualdade competitiva dos investidores nacionais nos mercados estrangeiros em que actuam, face aos seus competidores locais e, como tal, aconselha a adopção de sistemas territoriais de tributação ou de sistemas de tributação numa base mundial que concedam um crédito de imposto integral ou ilimitado, permitindo que os lucros de fonte estrangeira se encontrem unicamente sujeitos à carga fiscal vigente nos Estados de que originam.

Mais recentemente, os professores Hines e Desai sugeriram um novo modelo de competitividade internacional: a neutralidade na detenção de capitais (*capital ownership neutrality* – CON), de acordo com o qual a adopção generalizada de sistemas de tributação puramente territoriais ou puramente universais com concessão de crédito de imposto, independentemente das taxas adoptadas por cada Estado, levaria sempre a uma situação de total igualdade competitiva, com o argumento de que a carga fiscal aplicada ao investimento num dado Estado seria sempre igual, independentemente da localização de quem o realize. Assim, os investidores estrangeiros no mercado doméstico seriam sempre tributados de acordo com a carga fiscal aí vigente, o mesmo acontecendo aos investidores locais[236].

Na perspectiva de Knoll, o CON encontra-se baseado apenas no modelo do investidor, não considerando adequadamente o modelo do veículo devido ao facto de não incorporar os

[236] **Desai**, **Mihir** e **Hines Jr.**, **James** (2003), "Evaluating International Tax Reform", in *National Tax Journal*, n.º 56, pp. 487-502, disponível para download em http://ntj.tax.org/.

efeitos da globalização dos mercados de capitais. No mundo actual de mercados de capitais abertos e integrados as empresas multinacionais competem no mercado mundial para a obtenção de capitais para investir, o que implica que a eficiência do investimento também é afectada pela carga fiscal imposta a esses capitais, sendo que a neutralidade apenas pode ser atingida quanto a este aspecto com a uniformização das taxas de imposto, uma vez que depende exclusivamente da carga fiscal a que se encontra sujeito o veículo e não os investidores.

A conclusão a retirar do estudo de Knoll é, fundamentalmente, a necessidade de ter em conta os modelos adequados de competitividade na formulação e reformulação da política fiscal nacional. Assim, sugere-se que os modelos do investidor e do veículo sejam tidos em consideração na elaboração das medidas fiscais futuras, quer as mesmas se dirijam ao reforço da competitividade internacional do país, quer tenham um alcance puramente interno, uma vez que a neutralidade entre os investidores estritamente domésticos deve também ser fomentada.

4.2.2 O estudo "*International taxation and multinational firm location decisions*"

Portugal, sendo historicamente um país importador de capital, posiciona-se hoje a nível internacional de uma forma dupla, em resultado da evolução da sua economia e da inerente transição gradual para um modelo de exportação de capitais. Esta evolução tem implicações para a política fiscal nacional, em especial na celebração de Convenções para eliminar a dupla tributação (CDT), tradicionalmente dirigida à protecção dos interesses tributários de Portugal, enquanto Estado da fonte dos rendimentos ou de destino dos investimentos.

Um dos mais recentes estudos disponíveis sobre a relevância do factor fiscal para a competitividade das economias[237], promovido por iniciativa da Comissão Europeia, analisa o efeito conjugado da tributação no Estado de origem e no Estado de destino nas decisões de investimento das empresas multinacionais, divergindo dos estudos tradicionais sobre investimento directo estrangeiro (IDE), que geralmente se concentram exclusivamente na análise dos efeitos da tributação no Estado de destino.

A conclusão mais relevante é a de que a tributação vigente no Estado de localização da sociedade-mãe é a que mais condiciona e distorce as decisões de localização de sociedades-

[237] Barrios, Salvador, / Huizinga, Harry, / Laeven Luc, / Nicodème, Gaëtan (2009), cit.

filhas, não obstante o facto de aquela se encontrar, em geral, condicionada à repatriação dos lucros obtidos no Estado de destino do investimento.

Em especial, conclui-se que tal efeito de distorção decorre do mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional. Esta conclusão, apesar de algo paradoxal, tendo em conta que este mecanismo é destinado a mitigar os efeitos negativos da dupla tributação, decorre essencialmente de o imposto aplicável no Estado de origem do investidor, depois da aplicação do crédito de imposto, variar significativamente em função do local onde o investimento foi feito e da tributação aí vigente.

A tributação no Estado da sociedade-mãe é também a que demonstra condicionar mais fortemente a sua própria localização, evidenciando-se que mesmo as sociedades-mães com actividade operacional se situam, geralmente, em Estados onde os grupos estimam obter rendimentos de fonte doméstica.

Quanto aos efeitos da tributação no Estado de destino do investimento, conclui-se que estes variam consoante o número de países em que se pretende investir e de subsidiárias estrangeiras já detidas por um grupo multinacional no momento em que decide investir numa nova localização.

Assim, a tributação do Estado de destino é mais relevante nos casos em que se pretende investir num número reduzido de países ou em que o grupo apresenta uma dimensão internacional relativamente reduzida.

Ao posicionar-se também como Estado da residência ou de origem dos investimentos é forçoso que Portugal reequacione a sua política fiscal internacional no sentido de a direccionar, pelo menos em parte, à protecção dos interesses dos seus investidores no estrangeiro.

Enquanto Estado de origem do investidor, altera-se o tipo de reciprocidade a exigir das contrapartes quanto às vantagens tributárias concedidas convencionalmente, por comparação com o tratamento aplicável ao abrigo do direito interno, algo que para um "puro" Estado da fonte seria irrelevante.

Com efeito, os interesses tributários encontram-se limitados, para este, aos limites convencionais para a tributação dos rendimentos repatriados, pelo que os aspectos mais relevantes da política convencional são as taxas máximas de tributação dos rendimentos passivos e os requisitos materiais e temporais exigíveis para a tributação doméstica do rendimento activo. Contrariamente, a negociação convencional enquanto Estado de residência assume um carácter bastante mais complexo, implicando uma avaliação dos benefícios

decorrentes para os investidores nacionais da existência de uma CDT e uma monitorização continuada da aplicação das convenções por parte das autoridades fiscais estrangeiras.

4.2.3 Os estudos da OCDE

A OCDE dedicou à temática do IDE pelo menos três estudos significativos na última década. Estes apresentam um conjunto alargado de conclusões, facilmente conciliáveis entre si, e que removem alguns mitos até aqui vigentes.

Genericamente, concluí-se que os impostos têm efeitos negativos sobre os investimentos em capital fixo e sobre a produtividade, uma vez que aumentam o custo do capital e desincentivam o trabalho.

No entanto, os efeitos da tributação sobre as decisões de investimento variam em função de vários elementos, como o tipo de imposto ou tributo ou o tipo de actividade empresarial em questão, sendo certo que existem impostos com efeitos mais acentuados sobre a produtividade da economia e outros que não a entravam de forma muito significativa, bem como actividades afectadas em maior ou menor grau pela tributação em geral e pelos seus tipos específicos[238].

Para além disso, nem todos os incentivos fiscais produzem efeitos económicos significativos sobre os agentes económicos a que se destinam, sendo muitas vezes ineficientes.

4.2.3.1 Estudos sobre o impacto da tributação empresarial na atracção de IDE

A este respeito, o estudo pioneiro "*Corporate tax incentives for foreign direct investment*"[239] tentou determinar se os obstáculos de ordem estrutural ao IDE podem ser superados de forma eficiente através da concessão de benefícios fiscais às empresas.

[238] Como é assinalado em **Vartia**, **Laura** (2008), *How do taxes affect investment and productivity? - An industry-level analysis of OECD countries*, Economic Department Working Papers no. 656 (http://www.olis.oecd.org/olis/2008doc.nsf/linkto/eco-wkp(2008)64), OECD, France, onde se aponta, por exemplo, que as actividades caracterizadas pelo empreendedorismo são especialmente afectadas pela tributação das empresas e pela existência de impostos pessoais com taxas marginais elevadas e que as actividades trabalho-intensivas são negativamente afectadas pelas contribuições para a Segurança Social.

[239] **OECD** (2001), *Corporate tax incentives for foreign direct investment*, OECD Tax Policy Studies no. 17, OECD Publications, France.

Este assinala que, antes de a tributação no Estado da fonte se tornar relevante, um outro conjunto de factores de índole fiscal deve ser considerado, designadamente a transparência, simplicidade, estabilidade e certeza na aplicação da legislação fiscal.

Considera, também, que face aos constrangimentos de um dado país, os incentivos fiscais, para que sejam relevantes, deverão anular os custos acrescidos daí resultantes para os investidores, o que pode implicar um sacrifício significativo ao nível da receita orçamental.

Isto implica que a competitividade fiscal se torna mais importante entre economias que se encontram em estádios comparáveis de desenvolvimento económico e que são similarmente atractivas para o IDE, situação que é cada vez mais comum a nível internacional, considerando que as barreiras ao comércio e investimento são cada vez menores.

A par deste, o estudo "*Attracting international investment for development*"[240], conclui que a migração de capitais para os mercados emergentes se tem vindo a retrair, mas que o IDE nestes países oriundo de economias desenvolvidas se tem mantido estável. No entanto, existe uma clara predominância das multinacionais no IDE a nível global, sendo as PMEs actores ainda afastados dos mercados mundiais. A configuração pouco propícia dos incentivos fiscais a este tipo de empresas é um factor que concorre para esta realidade.

São salientados os efeitos positivos do IDE, que é um factor de desenvolvimento da globalização e que se mostra como uma modalidade de investimento bastante estável nos países de destino e que, para além disso, provoca transferências de tecnologia para países menos avançados, aumenta os seus padrões sociais e ambientais e cria um ambiente de negócios competitivo.

No entanto, há também efeitos negativos, e os países que competem de forma muito acentuada pelo IDE estrangeiro muitas vezes alocam a este recursos que, sendo escassos, poderiam ser usados de forma mais eficiente noutras áreas.

Foi também salientado que, apesar de as grandes empresas multinacionais terem hoje um acesso extremamente facilitado aos mercados globais, as PMEs não são ainda actores relevantes neste domínio, devendo ser adoptadas medidas para incentivar a sua participação nos mercados internacionais.

Portugal apresenta um tecido empresarial constituído essencialmente por pequenas e médias empresas (PMEs), o que deve ser tido em consideração na política de concessão de incentivos

[240] **OECD Global Forum on International Investment** (2003), *Attracting international investment for development*, OECD Publications, France, documento que contém as actas do III Fórum Global sobre Investimento Internacional, realizado em Xangai entre 5 e 6 de Dezembro de 2002.

à internacionalização da economia nacional, especialmente porque não existem actualmente incentivos fiscais ao investimento no estrangeiro dirigidos especificamente a esta camada do tecido empresarial.

4.2.3.2 O estudo "Tax effects on foreign direct investment - Recent evidence and policy analysis"

Este estudo[241] pretende avaliar os factores fiscais que influenciam os movimentos de IDE e identificar as linhas de política fiscal que devem ser adoptadas para o seu encorajamento, referindo-se quer ao IDE dirigido ao país (*inbound*), quer ao dirigido ao exterior (*outbound*).
Demonstra-se que a sensibilidade do IDE aos estímulos (ou desincentivos) fiscais se encontra significativamente dependente de uma miríade de outros factores, como as indústrias ou actividades em questão, o ciclo económico e as condições estruturais e políticas dos países, factores complexos e difíceis de mensurar. Esta conclusão é extensível às medidas de política que são apontadas para a atracção de IDE, afirmando-se que múltiplos factores concorrem para a maior ou menor atractividade de um país nesta matéria.
As conclusões quanto às medidas destinadas a encorajar o IDE no estrangeiro por empresas nacionais são já substancialmente diferentes, salientando-se que o impacto da política fiscal é muito maior nesta matéria, o que, dado o ambiente de grande competição fiscal internacional, pode forçar os governos a introduzir medidas que provocam a erosão da sua base tributária, em detrimento de objectivos de neutralidade e de equidade.
Apesar de se aceitar que os incentivos fiscais constituem formas eficientes de promover o investimento das empresas nacionais no estrangeiro, e das empresas estrangeiras no país, qualquer política fiscal dirigida a este objectivo deve ter em consideração as condicionantes decorrentes do regime comunitário dos auxílios de estado, tal como previsto nos artigos 87.º a 89.º do Tratado da Comunidade Europeia, dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas e do regime do Acordo da OMC sobre subsídios e medidas compensatórias.

[241] **OECD** (2007), *Tax effects on foreign direct investment - Recent evidence and policy analysis*, OECD Tax Policy Studies no. 4, OECD Publications, France.

4.2.3.3 O estudo "*Tax and Economic Growth*"

Este recente estudo do Centro de Política e Administração Fiscais da OCDE[242], numa linha mais abrangente que os anteriores, debruça-se sobre os efeitos da estrutura fiscal no crescimento económico. Numa abordagem original, e contrariamente a muitos outros estudos, que se centram nos efeitos da carga fiscal sobre o crescimento, este tenta determinar os efeitos da composição da estrutura fiscal sobre o crescimento do PIB *per capita*.

De acordo com as conclusões atingidas, os impostos com maior impacto no crescimento económico são os que incidem sobre o rendimento empresarial, seguidos dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Os tributos com menor impacto são os impostos sobre imóveis, em especial dos impostos sobre imóveis residenciais, seguidos dos impostos sobre o consumo (gerais, como o IVA, ou específicos, como os IECs).

Apontam-se também que a progressividade do sistema fiscal se revela geralmente como um factor que refreia o crescimento do PIB *per capita*.

Daqui parece resultar que a receita para aumentar o PIB seria, simplesmente, uma transferência da carga fiscal dos impostos sobre o rendimento, em especial do imposto sobre o rendimento das empresas, para impostos sobre o consumo e sobre imóveis, acompanhada de uma redução da progressividade do sistema fiscal, representada pela redução das taxas mais altas do imposto sobre o rendimento dos pessoas singulares e das contribuições para a segurança social[243].

No entanto, estas medidas originam sempre uma redução dos efeitos redistributivos dos impostos, pelo que consistem numa escolha pelo crescimento económico em detrimento da igualdade, nomeadamente considerando que os impostos sobre o consumo são geralmente tidos como regressivos.

Apesar disto, o estudo considera ser possível uma transição para os impostos indirectos sem um impacto necessário na igualdade e na redistribuição de rendimentos, designadamente por os impostos sobre imóveis poderem ser desenhados de forma progressiva (designadamente pela imposição de uma tributação superior aos imóveis de maior valor), e de a redução das taxas mais elevadas dos impostos sobre os rendimentos individuais poder compensar alguma

---

[242] **OECD** (2007), *Tax and Economic Growth*, OECD Economics Department Working Paper no. 620 (http://www.olis.oecd.org/olis/2008doc.nsf/linkto/eco-wkp(2008)28), OECD Publications, France.

[243] Isto mesmo é confirmado pelas tendências dominantes a nível internacional, descritas noutros estudos que serão mencionados no ponto 3. *infra*, e que apontam claramente para uma redução dos impostos directos, acompanhada e compensada pelo aumento da carga fiscal resultante dos indirectos.

repercussão do imposto sobre os rendimentos das empresas sobre os salários dos seus trabalhadores.

Uma das conclusões mais relevantes deste estudo é o alerta para a restrição ao crescimento imposta por níveis elevados de contribuições para a segurança social, especialmente em países com economias dominadas por estruturas produtivas trabalho-intensivas, como é o caso português.

4.2.4 Estudos relativos ao impacto dos impostos sobre o rendimento empresarial sobre a competitividade

A tributação empresarial produz efeitos sobre a evolução e crescimento das economias que são assinalados por diversos estudos, os quais detalham também tendências de evolução da fiscalidade e de deslocação da tributação do rendimento para a do consumo.

4.2.4.1 O estudo "*Corporate income tax and economic distortions*"

Este estudo[244] visa assinalar as distorções mais significativas das decisões económicas em resultado da tributação das sociedades, a nível nacional e internacional.

Do ponto de vista nacional, as distorções mais significativas ocorrem na transformação de rendimentos de capital em rendimentos do trabalho e vice-versa. Do ponto de vista internacional são as verificadas na repartição de lucros entre diversas jurisdições, de acordo com as taxas de tributação aí vigentes, seguidas das decisões quanto à localização dos negócios e do IDE.

[244] **Nicodème**, **Gaëtan** (2009), *Corporate income tax and economic distortions*, Taxation Paper no. 15 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_15_en.pdf), European Union, Luxembourg.

4.2.4.2 O estudo "*Corporate effective tax rates in an enlarged European Union*"

Um estudo recém-publicado e promovido pela Comissão Europeia[245] conclui que o investimento na UE se encontra sujeito a taxas efectivas de tributação sobre as empresas menores do que nos Estados Unidos da América, Canadá e Japão.

Contudo, as taxas de tributação vigentes nos novos Estados-Membros são significativamente inferiores às vigentes nos Estados da UE a 15. As taxas de tributação são mais elevadas nos Estados Membros que geram mais de 10% do PIB da UE a 27.

No período de 1998 a 2007, as taxas nominais reduziram-se substancialmente, ainda que tal nem sempre tenha sido acompanhado por uma redução das taxas efectivas. Apesar de tudo, as taxas efectivas são relativamente próximas das taxas nominais.

Finalmente, o diferencial entre as taxas efectivas de tributação vigentes nos Estados da UE a 15 e nos novos Estados-Membros mais do que triplicou neste período, o que é explicado pelas reduções nas taxas promovidas por estes depois da sua adesão.

4.2.4.3 O estudo "*Fundamental tax reform: an international perspective*"

Este trabalho, recentemente traduzido para português[246], debruça-se sobre as reformas fiscais nos países da OCDE nos últimos 30 anos.

Aponta uma tendência generalizada para a redução das taxas de tributação e das receitas fiscais, bem como para a existência de uma grande diversidade de políticas tributárias.

No campo do imposto sobre as sociedades, a tendência é para fazer acompanhar as reduções nas taxas aplicáveis de alargamentos da base tributável destinados a contrabalançar os efeitos daquelas nas receitas fiscais.

Assinala-se também que as medidas de simplificação dos custos de cumprimento e de incentivo à investigação e desenvolvimento empresarial se apresentam como das mais comuns entre os Estados da OCDE, apontando-se igualmente uma tendência para a limitação da

[245] **Elschner**, **Christina**, / **Vanborren**, **Werner** (2009), *Corporate effective tax rates in an enlarged European Union*, Taxation Paper no. 14 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_14_en.pdf), European Union, Luxembourg.

[246] **Owens**, **Jeffrey** (2008), "Reforma fiscal fundamental: uma perspectiva internacional", in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 421 (Janeiro – Junho de 2008), pp. 121-187.

integração do imposto sobre as sociedades com o imposto sobre as pessoas singulares, circunscrevendo-a aos dividendos de pequenas sociedades.

4.2.4.4 As medidas fiscais na origem e solução da actual crise financeira global?

A actual crise financeira global suscitou a adopção pelos governos, a nível mundial, de um conjunto sem precedentes de medidas de estímulo económico, muitas delas de natureza fiscal. No entanto, é afirmado que a fiscalidade, paradoxalmente, terá contribuído para a crise.

4.2.4.4.1 O estudo "*Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*"

Este estudo[247] procura apontar medidas fiscais que contribuíram para a actual crise financeira. Como conclusão principal indica que os sistemas fiscais a nível mundial conferem um enorme incentivo à contracção de dívida para investimento (investimento alavancado), ao permitir a sua dedução, para efeitos de impostos sobre o rendimento, de forma quase ilimitada. Ora, o excessivo favorecimento da dívida ao nível empresarial aumenta os riscos de instabilidade do sistema económico.

O estudo sugere ainda medidas fiscais que, uma vez ultrapassada a crise, permitam restringir tal incentivo perverso.

Assim, aponta medidas de remuneração convencional do capital, que permitam a dedutibilidade, para efeitos fiscais, de um juro presumido associado ao capital próprio investido. Regimes deste género vigoram actualmente na Bélgica e também em Portugal, ainda que neste num horizonte temporal limitado e apenas para empresas de pequena dimensão.

Por outro lado, o tratamento favorável das mais-valias resultantes da alienação de habitação própria e a dedutibilidade fiscal dos empréstimos contraídos para a sua aquisição são um forte elemento de distorção dos mercados imobiliários, uma vez que promovem a especulação imobiliária e o endividamento das famílias.

---

[247] **Fundo Monetário Internacional** (2009), *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy* (www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/061209.pdf).

A grande inovação financeira vivida nas duas últimas décadas, com a consequente criação de instrumentos muito complexos e do alargamento das práticas de securitização, cria grandes distorções, potenciadas pelas diferenças de tratamento destas realidades a nível mundial, com o consequente incentivo ao planeamento fiscal, bem como pelo tradicional tratamento privilegiado das mais-valias.

A falta de uniformização da tributação a nível mundial e a existência de paraísos fiscais gera igualmente um véu de opacidade que impede a existência de um mercado transparente.

Por último, refere-se que as medidas fiscais de combate à crise, apesar de poderem produzir efeitos benéficos sobre o preço dos activos no curto prazo, não constituem uma resposta suficiente às causas da mesma. Estas têm que ser abordadas a longo prazo, através de reformas fiscais mais profundas.

4.2.4.4.2 O estudo "Tax responses to the global economic crisis"

Este é, mais do que um estudo, um levantamento comparativo das medidas adoptadas pelos governos, a nível mundial, para combater os efeitos da crise económica sentida a partir do segundo semestre de 2008[248].

Elas apresentam-se heterogéneas, mas muitas visam estimular a actividade empresarial através da redução da carga fiscal. Não obstante, alguns Estados aproveitaram esta oportunidade para introduzir reformas fiscais com efeitos mais duradouros.

Como exemplos de medidas mais comuns podem apontar-se: (i) redução, temporária ou definitiva, das taxas de impostos sobre as empresas e indivíduos, bem como de impostos sobre o consumo; (ii) a diminuição do impacto financeiro da tributação, através da redução das obrigações de pagamento antecipado do imposto devido a final e da criação de procedimentos acelerados de reembolso de impostos pagos em excesso; (iii) incentivos à I&D empresarial; (iv) benefícios à aquisição de activo imobilizado, nomeadamente através de taxas aceleradas de depreciação, bem como (v) estímulos à criação e manutenção de postos de trabalho, para combate ao desemprego.

[248] **Deloitte** (2009), *Tax responses to the global economic crisis* (http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_respondingtoeconcrisis__032009.pdf).

4.2.5 O exemplo irlandês

A Irlanda tem sido frequentemente apontada como exemplo paradigmático da utilização da fiscalidade na promoção da competitividade empresarial. Dois artigos recentes, publicados entre nós por autores irlandeses, abordam a temática.

4.2.5.1 O estudo "*Tax competition for inbound investment – an Irish perspective*"

O primeiro[249] detalha as características da fiscalidade empresarial decisivas, na opinião do autor, para o sucesso da Irlanda na atracção de IDE.

Aí se salienta, no entanto, que não foi apenas esta a concorrer para tal sucesso, afirmando-se que o investimento em capital humano e na baixa tributação dos rendimentos do trabalho foram igualmente determinantes para a posição competitiva da Irlanda.

Uma das características mais conhecidas do sistema fiscal irlandês é a sua baixa taxa de tributação dos lucros das empresas, que se limita, actualmente, a 12,5%. Esta política de baixa tributação foi prosseguida pela Irlanda desde 1956, sendo que entre 1956 e 1980 vigorou uma taxa de 0% sobre os lucros resultantes da exportação de bens fabricados na Irlanda. Nos anos 80 e 90 vigorou uma taxa de 10% sobre os lucros resultantes da venda de bens manufacturados na Irlanda (independentemente da sua exportação ou venda no mercado doméstico), que o autor reputa fundamental para o crescimento exponencial do IDE na Irlanda vivido neste período.

É de notar que a taxa geral de imposto sobre as sociedades era em 1996 de 32%, uma taxa equivalente à dos restantes Estados da UE. Nessa data, a Irlanda foi confrontada com a necessidade de eliminar o regime especial para bens produzidos no país devido à acção da Comissão Europeia. Perante esta imposição, a Irlanda tinha a difícil escolha entre uma erosão significativa de receita fiscal e a perda da sua vantagem competitiva.

Para contornar este problema, decidiu instituir uma taxa geral de IRC de 12,5% aplicável aos rendimentos activos de todas as empresas, e uma taxa de 25% para os rendimentos passivos.

[249] **O'Grady**, **Michael** (2008), "Tax competition for inbound investment – an Irish perspective", in *Jornadas fiscais em homenagem a William Cunningham*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 205, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, pp. 23-35.

Para além deste desagravamento generalizado, a Irlanda criou ainda regimes de incentivos fiscais para a atracção de serviços financeiros, de *headquarters*, e de actividades de investigação e desenvolvimento, associados a incentivos financeiros e a um exercício eficiente da actividade administrativa e regulatória do Estado.

O texto conclui que os países periféricos no contexto da economia mundial necessitam de superar as desvantagens comparativas decorrentes da sua realidade geográfica através da concessão de incentivos fiscais, situação que é totalmente diferente da vivida nos países centrais. Mostra-se ainda contrário às iniciativas europeias que, como a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), se destinam a reduzir a concorrência fiscal entre países feita de forma legítima.

4.2.5.2 O estudo "*Tax policy and economic growth – Observations based on personal experience in Ireland and Portugal 1974-2007*"

Num segundo texto[250] enfatiza-se igualmente que os factores determinantes para a competitividade internacional da Irlanda durante a década de 90 não foram apenas de índole fiscal, sendo essenciais para os resultados obtidos a existência de um bom sistema educativo, uma administração pública competente e honesta e o facto de a Irlanda ser um país de língua inglesa, com laços culturais profundos com os Estados Unidos da América, que são um dos maiores investidores externos no país.

Para além disso, o desenvolvimento das telecomunicações veio beneficiar grandemente as economias que, como a Irlanda e Portugal, se encontram em posições geográficas periféricas, ao reduzir as desvantagens daí resultantes.

Refere-se, adicionalmente, que ambos os países não se encontram hoje em posição de competir, a nível global, através dos custos laborais reduzidos ou da concessão de incentivos fiscais de elevada ordem, devendo apostar na fixação de actividades de elevado valor acrescentado, susceptíveis de contribuir de forma mais profunda para o desenvolvimento do país.

Este tipo de actividades é também susceptível de gerar uma receita fiscal mais elevada, se se atentar à aplicação actual das regras de preços de transferência a nível internacional, que impõem uma alocação primordial daquela às jurisdições onde ocorre uma maior geração de valor.

[250] **Cunningham**, **William** (2008), cit., pp. 193-203.

A atracção deste tipo de actividades depende da criação de um ambiente favorável aos negócios, e de uma aposta na redução da burocracia e na estabilização e certeza na aplicação das leis fiscais.

4.3 Um breve panorama, comparativo, sobre as estatísticas do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas português

4.3.1 Caracterização quantitativa e qualitativa da evolução do sistema fiscal português, em particular do IRC

Em estudo abrangente, que versa sobre todos os dados económicos e sociais relativos aos Estados-Membros da OCDE[251], indica-se, na parte relativa aos impostos, que o total das receitas fiscais representou em Portugal, em 2007, 36,6% do PIB, sendo que em 1994 representava apenas 30,1% do PIB.

Daqueles 36,6%, 9,5% eram representados por impostos sobre o rendimento (a média da OCDE em 2006 era de 13%) e 14% por impostos sobre os bens e serviços (a média da OCDE em 2006 era de 11,1%).

Em 2007 os impostos representavam em Portugal 37,4% dos custos totais com suportados com o trabalho (percentagem constituída pelo valor dos impostos sobre o rendimento pessoal, contribuições para a segurança social a cargo tanto do empregador como do trabalhador e, nos poucos países em que existem, pelos impostos sobre os salários face ao salário bruto), sendo que a média da OCDE era de 37,7%. Em 2000 esta percentagem era de 37,3%, pelo que se manifesta aqui alguma estabilidade.

Quanto ao IRC, representava em 2003 cerca de 8,7% do total das receitas orçamentais, em linha com os 8,1% da UE15 e os 9% de Espanha, e aproximadamente 3,2% do PIB, valor idêntico à média da UE15 e 0,1% acima de Espanha[252], sendo a taxa implícita do IRC de 19,6% em Portugal, de 25,7% em Espanha e de 20,8% na UE15.

Em 2007, a receita do IRC representou cerca de 14,5% da receita orçamental total (cerca de 5.683,7 de um total de 39.219,90 milhões de €), valor que corresponde a 16% da receita fiscal

[251] **OECD** (2009), *OECD Factbook 2009 - Economic, environmental and social statistics*, OECD Publications, France.

[252] **Ministério das Finanças e da Administração Pública / Direcção-Geral de Estudos e Previsão** (2006), *A Economia Portuguesa*, *in* http://www.dgep.pt (pp. 40-50).

(cerca de 35.614,2 milhões de €), a qual, por seu turno, constitui cerca de 91% da receita orçamental).[253]

Estes dados apontam, assim, para que a tributação das sociedades em Portugal seja medianamente competitiva no panorama europeu.

Um outro estudo, de natureza menos quantitativa, analisa a competitividade da economia e do sistema fiscal português em 3 datas distintas: 1983, 1995 e 2006[254].

Em 1983, Portugal tinha um sistema fiscal bastante complexo, marcado por um elevado número de impostos cedulares e por altas taxas. O final da década de 80 do século passado assistiu a uma reformulação total deste sistema, abolindo-se os impostos cedulares e introduzindo-se impostos abrangentes sobre o rendimento e sobre o consumo. A segunda metade da década de 90 do século XX e a primeira metade da presente década ficaram marcadas pela evolução deste sistema, designadamente pela redução das taxas praticadas nos impostos sobre o rendimento, acompanhada por alargamentos da base tributária.

Aponta-se aí como obstáculos principais à competitividade do sistema fiscal nacional em 2006 os seguintes:

- lentidão da justiça fiscal;
- frequência das alterações legislativas;
- ausência de um corpo jurisprudencial estável;
- redução sistemática das garantias dos contribuintes;
- importância do «direito circulatório da administração fiscal» e sua deficiente divulgação;
- incertezas quanto aos regimes de sigilo fiscal e bancário;
- elevado número de obrigações declarativas a cumprir.

Entre os aspectos positivos salientam-se:

- o elevado ritmo de alargamento da rede nacional de acordo de dupla tributação;

[253] De acordo com dados relativos à execução orçamental do ano de 2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública, disponíveis em www.portugal.gov.pt/NR/rdonlyres/F1B1236C-E23F-4ECB-9A39-A1A61F79A335/0/Execucao_Orcamental_2007.pdf.

[254] **Loureiro**, **Carlos** (2008), "Evolução do sistema fiscal português: 1983 / 1995 / 2006", in *Jornadas fiscais em homenagem a William Cunningham*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 205, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, pp. 131-157.

- as medidas de simplificação administrativa resultantes do programa Simplex;
- a tendência de redução das taxas de IRC (apesar de considerar que a carga fiscal não é o factor determinante da competitividade).

Aponta ainda que o peso dos impostos no PIB tem vindo a aumentar, e regista a concentração das receitas de IRS e IRC num reduzido número de contribuintes.

Reforça-se apenas a posição expressa pelo autor de considerar como um factor positivo de competitividade a simplificação administrativa, salientando os grandes progressos obtidos nos últimos anos ao nível de desmaterialização das declarações.

Portugal caracterizava-se ainda, em 2002, por um excessivo peso das dívidas fiscais acumuladas no total das receitas fiscais, acima dos 40%, com mais do dobro do 2.º país do ranking da UE 15, o Reino Unido, isto apesar de o número de funcionários da Administração Fiscal estar em linha, num rácio com a população activa, com a média da UE a 15[255]. A acumulação de dívidas fiscais conduz ao problema da prescrição dos créditos fiscais do Estado. De acordo com a Conta Geral do Estado de 2006 a dívida prescrita ultrapassou os 500 milhões de euros, dos quais 88,5 milhões de euros correspondem a prescrições de dívidas relativas ao IRC. Em 2007, o valor total da dívida fiscal prescrita cresceu em cerca de 20,9 milhões de euros, o que representa um aumento superior a 4,2%[256].

4.3.2 As taxas de tributação e a distribuição do IRC

Os estudos referenciados nesta secção visam determinar qual a efectiva carga fiscal imposta pelo IRC às sociedades em Portugal, bem como aferir a sua distribuição entre contribuintes com actividades em sectores económicos diversos.

A taxa média implícita do IRC - numa abordagem macroeconómica - das sociedades não-financeiras, em 2001, foi em Portugal de 17,6%, ao passo que a média comunitária era de

[255] **Magalhães**, **Luís** (2005), "O IRC no contexto Internacional" *in* AAVV (2005), *15 Anos da Reforma fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Livraria Almedina, Coimbra [Organizadores: Associação Fiscal Portuguesa, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa], pp. 185-238 (pp. 207-211).

[256] De acordo com a Conta Geral do Estado para o Ano de 2007, disponível para download em http://www.dgo.pt/cge/cge2007/index.htm.

12,5%[257]. Já no que respeita às sociedades financeiras, a taxa média implícita do IRC foi nesse mesmo ano de 5%, quando a média comunitária era de 7%[258].

Porém, a taxa média efectiva de tributação de Portugal, em 2004, era baixa (23,8%) sendo, nessa altura, ultrapassada apenas pela da Irlanda, que era de 11,4%. Todavia, com a entrada dos dez novos Estados Membros Portugal desce 8 lugares, na UE a 25[259]. Situação idêntica ocorreu com a carga fiscal em geral[260].

De acordo com dados actualizados pelo Centro de Estudo Fiscais relativos a 2007, num estudo, não publicado, da autoria de António Martins, João Pedro Santos e Jorge Oliveira, a taxa efectiva de tributação em Portugal ficou reduzida a 18,9%, valor que no quadro europeu se afigura como medianamente competitivo (neste estudo, apurou-se, por exemplo, que o Reino Unido, Holanda, Finlândia, Espanha e Alemanha aplicam taxas efectivas mais elevadas, registando a Irlanda e a Eslováquia taxas inferiores).

Em termos nominais, a taxa estatutária portuguesa de IRC estava em 2004 também abaixo da taxa média da UE 15, mas cerca de 5% acima da taxa média dos dez novos Estados Membros

---

[257] **Oliveira**, **Jorge** Caetano/ **Santos**, **João Pedro** (2005), "Tributação das Sociedades na União Europeia", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 416 (Julho – Dezembro de 2005), pp. 7-53 (pp. 31-36).

[258] A consideração generalizada de que o sector financeiro paga poucos impostos deve ser mitigada em atenção ao seu regime de IVA e de contribuições sociais. As instituições de crédito e as sociedades financeiras, por não serem genericamente sujeitos passivos de IVA, não podem deduzir o IVA suportado, funcionando, portanto, como consumidores finais para esse efeito. Ora, o IVA não dedutível constitui um custo fiscal que o sector financeiro tendencialmente suporta, e que de certo modo compensa a baixa taxa efectiva de IRC. Por outro lado, encontram-se obrigadas, por força do Acordo Colectivo de Trabalho do Sector Bancário, a suportar as pensões de reforma dos seus trabalhadores, através de fundos de pensões, e os seus cuidados de saúde, através de contribuições para o SAMS (Serviço de Assistência Médico-Social), quando a Segurança Social e o Serviço Nacional de Saúde são financiados por impostos, como o IVA e o IRC, a que as mesmas se encontram sujeitas. Enquanto entidades patronais são também obrigadas a contribuir para a Caixa de Abono de Família dos Empregados Bancários (CAFEB), num montante de 11% sobre os salários, sendo este o regime de previdência dos trabalhadores bancários não integrados no regime geral de Segurança Social. Esta situação de dupla (ou mesmo tripla) contribuição tende, no entanto, a ser progressivamente eliminada, tendo em conta a integração dos novos trabalhadores do sector bancário no regime geral da Segurança Social. A este respeito, salienta-se que foi recentemente publicado o Decreto-Lei n.º 54/2009, de 2 de Março, que determina as condições de abrangência do regime geral de Segurança Social aos trabalhadores que venham a ser contratados pelas instituições financeiras posteriormente à sua entrada em vigor.

[259] **Oliveira**, **Jorge** Caetano/ **Santos**, **João Pedro** (2005), "Tributação das Sociedades na União Europeia", cit., pp. 42-45.

[260] *A Economia Portuguesa*, cit., pp. 13-14.

da UE[261], de onde resultava que, em média, a taxa estatutária portuguesa de IRC coincidia com a taxa da UE 25.

Em 2009, passaram a existir duas taxas estatutárias em Portugal[262], uma de 12,5%, aplicável à matéria colectável inferior a € 12.500, e outra de 25%, igual à taxa única anteriormente vigente, aplicável à matéria colectável superior a este valor.

Tendo em conta apenas a taxa de 25%[263], apura-se que a taxa estatutária nacional é a 9.ª mais elevada no contexto das taxas aplicáveis na UE a 27 no ano de 2008. Neste âmbito, é de salientar que no ranking das 10 taxas estatutárias mais baixas da UE, 8 lugares são ocupados pelos Estados que integraram a União em 2004 e em 2007 (a lista é encabeçada pelo Chipre e pela Bulgária, ambos com taxas nominais de 10%, encontrando-se a Irlanda em terceiro lugar, com uma taxa estatutária de 12,5%, sendo a taxa mais alta a actualmente vigente em Malta, de 35%)[264].

Portugal tem, em relação aos investidores internacionais, taxas médias de tributação relativamente elevadas quanto aos dividendos de participações qualificadas, juros e royalties, em sintonia com uma tendência duradoura de protecção da sua receita fiscal, nas relações fiscais internacionais, enquanto Estado da fonte[265].

Em 2003, cerca de 60% das empresas não pagava IRC, 6% dos contribuintes asseguravam 91% da receita, e quase 38% desta provinha de apenas 50 das 301558 empresas[266].

Num estudo recém-publicado que analisa as estatísticas dos anos de 2004, 2005 e 2006[267], indica-se que, no tocante ao IRC, foram entregues em 2006 cerca de 373.000 declarações, cerca de 53% destas com resultado líquido positivo. O resultado líquido positivo aumentou 24% face a 2005 e, em consequência, o lucro tributável aumentou 21,7% face àquele ano.

---

[261] *A Economia Portuguesa*, cit., pp. 16-21; **Magalhães**, **Luís** (2005), cit., pp. 203-205.

[262] Alteração introduzida pelo artigo 70.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

[263] Apesar de o Ministério das Finanças e da Administração Pública estimar que a taxa de 12,5% seja aplicável a cerca de 80% dos contribuintes do IRC, de acordo com dados divulgados por ocasião da proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2009, de acordo com informação divulgada, v.g., em http://economia.publico.clix.pt/noticia.aspx?id=1345411&idCanal=57.

[264] De acordo com informação relativa ao ano de 2008, constante da base de dados da Comissão Europeia *Taxes in Europe*, acessível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do.

[265] *A Economia Portuguesa*, cit., pp. 225-230.

[266] **Loureiro**, **Carlos** (2005), "A Reforma Fiscal e a Competitividade das Empresas: Sucesso ou Oportunidade Perdida" *in* AAVV (2005), pp. 239-250 (p. 248).

[267] **Rodrigues**, **Carla** (2008), "Comentários às Estatísticas dos Impostos sobre o Rendimento (IRS e IRC)", in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 421, pp. 91-117.

As correcções ao resultado líquido contabilístico para efeitos de apuramento do lucro tributável com maior impacte sobre este foram as seguintes:

deduções:

- não consideração dos resultados contabilísticos decorrentes do método da equivalência patrimonial;
- eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos;
- mais-valias contabilísticas.

acréscimos:

- IRC e derrama;
- provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais;
- mais-valias fiscais sem intenções de reinvestimento.

Assinala-se ainda que, do lucro tributável total de 2006, apenas 60% se converteu em matéria colectável não isenta, sendo o restante absorvido por regimes de isenção e por prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

Neste ano, 0,7% das empresas foram responsáveis por cerca de 46% do IRC liquidado, ao passo que 71% dos contribuintes foram responsáveis por 19% do IRC liquidado.

Os sectores de actividade que mais contribuíram neste ano para o IRC liquidado foram as actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas; comércio por grosso e reparação; actividades financeiras; indústria transformadora; e construção. Os que menos contribuíram foram as actividades de agricultura e produção animal; caça, silvicultura e pesca; indústrias extractivas; alojamento e restauração; administração pública, segurança e segurança sócia obrigatória; educação; e organizações internacionais e outras instituições extraterritoriais.

Conclui-se que o IRC apresenta taxas medianas ao nível europeu, mas que onera excessivamente os contribuintes que actuam no sector não-financeiro.

4.3.3 A elasticidade do IRC

Num estudo relativamente recente, conclui-se – embora com muitas salvaguardas dos respectivos autores quanto à qualidade da informação estatística – que a elasticidade-rendimento de curto prazo do IRC ronda a unidade, numa perspectiva microeconómica. Isto quer dizer que uma descida de 5 pontos percentuais na taxa provoca uma diminuição do mesmo montante da receita fiscal, *ceteris paribus*, o que está de acordo com a ideia de que o imposto é proporcional[268].

Numa perspectiva macroeconómica, foi calculada quer a elasticidade das receitas do IRC em relação à matéria colectável, quer a elasticidade do imposto em relação ao PIB. Para o IRC os valores estimados foram, considerando as variáveis em termos nominais, de 0,76 face à matéria colectável e de 7,09 face ao PIB. Dada a irrazoabilidade deste segundo valor, os autores optaram por estimar o rácio entre a variação média das receitas de IRC e a variação média do PIB, o que resultou num valor mais plausível de 2,44.

Daqui resulta que a receita do imposto tem uma relação menos do que proporcional à matéria colectável – porventura pelas melhorias no combate à fraude e à evasão fiscal – e mais do que proporcional com o PIB, pelo que a receita fiscal tenderá a descer mais do que proporcionalmente com as quebras de crescimento económico.

4.4 As avaliações recentes da competitividade fiscal

Nesta secção pretende-se apresentar um panorama da carga fiscal total imposta às sociedades em Portugal, numa perspectiva mais abrangente do que a adoptada na secção anterior, dedicada apenas à carga fiscal decorrente do IRC.

Adicionalmente, considera-se ainda a posição nacional no referente aos custos não fiscais de fazer negócios ou de operar no mercado português, como os custos de cumprimentos das obrigações declarativas (incluindo as tributárias) e administrativas impostas às empresas.[269]

---

[268] **Oliveira**, **Jorge** / **Rodrigues**, **Carla** (Julho 2006), *Elasticidades dos impostos sobre o rendimento (IRC e IRS)*, Documentos Analíticos, N.º 1, Ministério das Finanças e da Administração Pública, *in* http://www.dgep.pt/Docanal/WP_elasticidade_pa4.pdf.

[269] A este respeito, a consultora Ernst & Young publicou em 2007 um estudo intitulado "*Portugal: A new paradigm? - Ernst & Young Portuguese Attractiveness Survey 2007*", onde é afirmado que 58% dos investidores internacionais ouvidos consideram que a atractividade do país tende a melhorar e que cerca de 65% mostram concordância com as políticas seguidas no sentido de melhorar a sua competitividade. Neste estudo, são apontados como principais factores de competitividade os relativos ao acesso aos mercados, como as infra-estruturas de telecomunicações, logística e transportes, a existência de um quadro político, legal e administrativo

4.4.1 A carga fiscal

4.4.1.1 O estudo "*Paying taxes – The Global Picture*"

De acordo com edição de 2009 deste estudo apresentado anualmente pelo Banco Mundial em parceria com a consultora PricewaterhouseCoopers (PwC)[270], a carga fiscal total (correspondente à totalidade dos impostos a que as empresas se encontram sujeitas, incluindo impostos sobre os lucros, contribuições obrigatórias para a segurança social e outros tributos menores) imposta às empresas em Portugal foi estimada em cerca de 44% dos lucros, o que coloca Portugal no 96.º lugar neste ranking, de entre um universo de 181 países.

Esta classificação indica que Portugal impõe às empresas uma carga fiscal que, no contexto mundial, se pode classificar como média.

No contexto dos 25 Estados-Membros da União Europeia abrangidos pelo estudo (não são apresentados dados relativos ao Chipre e a Malta), Portugal apresenta o 10.º nível de carga fiscal mais baixo da União, o que, apesar de reflectir também um nível total de carga fiscal médio, demonstra que Portugal tem uma carga fiscal que não afecta a sua competitividade a nível europeu (Espanha, o nosso concorrente mais directo, apresenta uma carga fiscal total de cerca de 60% e a Itália, o país europeu com uma carga fiscal total mais elevada, cerca de 73%), apesar de não constituir também um factor competitivo para o país (o Luxemburgo, Irlanda e Dinamarca, os três países europeus melhor posicionados neste ranking, apresentam cargas fiscais totais de cerca de 21%, 29% e 30%, respectivamente).

estável e, inclusivamente, a flexibilidade do ambiente de negócios nacional, nomeadamente ao nível dos procedimentos administrativos. Como pontos fracos são apontados os factores da fiscalidade, legislação e custos sociais do trabalho e a baixa produtividade.

[270] Disponível em http://www.doingbusiness.org/Taxes.

4.4.1.2 O estudo "*Index of Economic Freedom*"

De uma perspectiva ligeiramente diferente, o *2006 Index of Economic Freedom* da Heritage Foundation e do Wall Street Journal[271], que pretende medir a liberdade económica numa perspective *laissez-faire*, classificou Portugal no 30.º lugar num total de 157 Estados - sendo avaliado com uma nota de 64 para a sua liberdade fiscal, e de 73,3 para a liberdade de empresa (em cada um destes sub-índices o melhor resultado possível é de 100).

Em 2007, o *Index* colocou Portugal no 43.º lugar do ranking, avaliando a liberdade fiscal e de negócio em 79,6, a liberdade de comércio em 76,6, a liberdade em relação ao governo em 49,6, a liberdade de investimento em 70 e a liberdade financeira em 50.

Este estudo foi novamente actualizado em 2008, obtendo Portugal a 53.ª posição num total de 157 países. Em 2009, Portugal manteve o 53.º lugar, mas agora já num conjunto de 179 países encontrando-se a liberdade fiscal, a liberdade de negócio, a liberdade de comércio, liberdade em relação ao governo, liberdade de investimento e a liberdade financeira avaliadas, respectivamente, em 61,6, 81,1, 85,8, 35,4, 70 e 60[272], afirmando-se que o IRC impõe uma tributação moderada às empresas, mas salientando-se os elevados custos fiscais do trabalho.

Hong Kong, Singapura e a Austrália são os melhores classificados deste índice.

4.4.2 A tributação indirecta e o custo do trabalho

4.4.2.1 O estudo "*KPMG's corporate and indirect tax rate survey 2008*"

Este estudo da consultora KPMG[273] procura comparar a evolução das taxas dos impostos directos (considerados como os impostos sobre o rendimento empresarial) e indirectos (considerados como os impostos gerais sobre o consumo) em 106 países do mundo e no período compreendido entre 1999 e 2008, no caso dos impostos directos, e em 104 países e no período compreendido entre 2004 e 2008, no caso dos impostos indirectos, concluindo que

[271] Disponível em http://www.heritage.org/Index/.

[272] Os dados relativos às quatro edições podem ser encontrados em http://www.heritage.org/Index/Download.aspx. Dados mais específicos sobre os resultados obtidos por Portugal na edição de 2009 podem ser consultados em http://www.heritage.org/Index/Country/Portugal.

[273] Disponível em http://www.kpmg.com/Global/IssuesAndInsights/ArticlesAndPublications/Pages/Corporateindirecttaxsurvey2008.aspx.

muitos países têm procurado orientar a sua estratégia de atracção e manutenção do investimento estrangeiro através de uma muito apregoada descida dos impostos directos, dissimulada por um aumento dos impostos indirectos.

O estudo determina que a média da taxa dos impostos indirectos (IVA) na União Europeia é superior à dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (19,5% contra 16,9%), da Ásia (11,1%) e dos países da América Latina (14,3%).

Portugal apresentava, em 1 de Janeiro de 2008, uma normal taxa de IVA de 21%, a quarta mais alta da UE (a par da Bélgica, e só ultrapassada pelos 21,5% da Irlanda, pelos 22% da Polónia e Finlândia e pelos 25% da Dinamarca e Suécia). Com a descida da taxa normal para 20% em 1 de Julho de 2008[274], Portugal alinha-se actualmente com um número mais significativo de Estados-Membros quanto a este indicador, uma vez que a Áustria, Bulgária, Eslovénia, Hungria, e Itália adoptam também esta taxa normal de IVA[275] [276].

Quanto aos impostos sobre o rendimento das empresas, dos 106 países que fazem parte do estudo nenhum país aumentou a sua taxa entre 2007 e 2008, acentuando a tendência verificada na anterior edição deste estudo, relativa ao ano de 2007, em que dos 92 países analisados apenas dois haviam aumentado as suas taxas. Na União Europeia, voltou a verificar--se a situação vivida em 2007, em que 7 dos 27 Estados-Membros reduziram a taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (a Alemanha efectuou o maior corte: 8,85%, de 38,36% para 29,51%). A média de imposto directo sobre as empresas na UE, em 2008, é de 23,2%, 1 ponto percentual mais baixa do que a do ano anterior (situação que acentua a tendência verificada na anterior edição do estudo, em que ocorreu uma redução de 1,6 pontos percentuais face aos dados recolhidos na edição prévia). Portugal apresentava em

[274] Efectuada pela Lei n.º 26-A/2008, de 27 de Junho.

[275] De acordo com informação compilada pela Comissão Europeia quanto à situação verificada em 1 de Janeiro de 2009, disponível para download em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

[276] A 1 de Janeiro de 2009, a taxa de 20% é a quinta mais elevada da União, uma vez que a Bélgica e a Letónia adoptam uma taxa de 21%, a Irlanda uma taxa de 21,5%, a Finlândia e a Polónia uma taxa de 22% e, com a taxa mais alta, a Dinamarca e a Suécia adoptam uma taxa de 25%. A taxa normal mais reduzida actualmente em vigor na União é hoje de 15%, sendo adoptada pelo Chipre, pelo Luxemburgo e pelo Reino Unido (salientando-se, neste último caso, que a taxa aumentará para 17,5% a partir de 1 de Janeiro de 2010). Não obstante, a taxa de IVA actualmente vigente nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira é de 14%, o que representa a taxa normal de IVA mais baixa da União, um importante factor competitivo, especialmente no tocante a certos tipos de serviço aos quais se aplica a tributação na origem, como os serviços prestados por via electrónica a consumidores finais. Esta vantagem poderá revelar-se especialmente relevante na atracção de prestadores deste tipo de serviços que não se encontrem ainda estabelecidos na Comunidade, uma vez que o seu não estabelecimento implica a sujeição às regras criadas pela Directiva n.º 2002/38/CE, de 7 de Maio, que obrigam à liquidação de IVA às taxas aplicáveis nos Estados-Membros onde residam os consumidores finais, ainda que ao abrigo de um regime de administração simplificada do imposto, que permite o registo para efeitos de IVA em apenas um dos Estados-Membros (e não em todos aqueles em que sejam praticadas operações).

1993 uma taxa de IRC de 39,6% que tem vindo a decrescer a partir de 1998 (37,4%) para atingir 26,5% em 2007 (incluindo sempre a derrama à taxa máxima) .

O estudo conclui que enquanto na OCDE os impostos indirectos se têm mantido constantes, os impostos directos sobre as empresas decresceram de 34,8% em 1999 para 26,7% em 2008, o que explica o facto de aqueles se terem tornado importantes fontes de rendimento fiscal dos Estados da OCDE.

Para além disso, segundo a KPMG, estes impostos apresentam vantagens sobre os impostos directos, tendo em conta que o Estado alcança, através da sua colecta, uma receita constante ao longo do ano, que a sua base de incidência se estende a toda a economia, e não apenas aos rendimentos das empresas e dos indivíduos, e que se apresentam menos vulneráveis aos desafios apresentados pela actual mobilidade do capital e das empresas.

Não obstante esta tendência, o aumento das taxas dos impostos indirectos é politicamente difícil de justificar uma vez que implica um aumento generalizado dos preços sentido pela generalidade dos contribuintes eleitores, ao passo que o aumento do emprego e o desenvolvimento de infra-estruturas resultantes de descidas da taxa dos impostos directos sobre as empresas resultam menos visíveis.

4.4.2.2 O estudo "*Paying taxes – The Global Picture*"

Como foi já referido, este estudo propõem-se avaliar a carga fiscal total imposta às empresas em cada jurisdição.

A este respeito, não pode deixar de se assinalar que as contribuições para a segurança social dos trabalhadores constituem um custo fixo muito relevante para a determinação da posição competitiva das empresas portuguesas, ao representarem, no regime geral, 34,75% das remunerações dos trabalhadores dependentes (repartindo-se o encargo em 23,75% pelas entidades empregadoras e em 11% pelos trabalhadores).

Isto mesmo é afirmado neste estudo da PwC, onde se conclui genericamente que as empresas suportam, a nível mundial, encargos fiscais significativos na sua condição de empregadoras.

Relativamente a Portugal, apurou-se que os encargos com a Segurança Social representam cerca de 26% dos lucros anuais (quando a carga fiscal total média sobre estes ascende a aproximadamente 44%) e 192 das 328 horas dispendidas anualmente e em média por cada empresa no cumprimento das suas obrigações declarativas e acessórias, o que implica que o

esforço suportado com as contribuições para a Segurança Social representa cerca de 62% da carga fiscal e cerca de 59% do esforço de *compliance* suportados anualmente.

Deste modo, os encargos com a Segurança Social podem constituir um entrave significativo à competitividade nacional, tanto pela sua relevância quantitativa, como pelos custos de cumprimento que impõem, razão pela qual deve ser seriamente ponderada a reavaliação dos encargos sociais impostos aos empregadores em Portugal.

4.4.3 Os custos de cumprimento

4.4.3.1 O estudo "Quanto custa pagar impostos em Portugal?"

Esta obra[277] analisa e quantifica os custos de cumprimento das obrigações fiscais em Portugal, com base numa distinção entre custos internos e externos.

Em relação aos primeiros, e no capítulo relativo aos impostos sobre as empresas, afirma-se que o custo de tempo médio das empresas incluídas na amostra foi de € 20.122,70 por ano (€ 1.676,89 por mês).

Por sua vez, os outros custos internos (que não o custo de tempo) ascenderam, em média, a € 5.271,21 por ano.

Daqui decorre que os custos de tempo representam uma parte substancial do total de custos de cumprimento internos (cerca de 79%), sendo os outros custos (que não abrangem, obviamente, o custo de pagamento da dívida de imposto) uma percentagem relativamente pequena (21%).

Já o custo total externo no cumprimento de todas as obrigações fiscais foi, em média, de € 21.933,84, representando o cumprimento dos deveres associados ao IRC uma média anual de € 10.072,28.

Em resultado desta estrutura, a maior parte dos custos é incorrida ao nível interno das empresas (cerca de 67%), representando os custos externos apenas 26%.

Conclui-se que os custos de cumprimento, em valor absoluto, são significativamente maiores nas empresas de maior dimensão, ainda que o seu peso proporcional no volume de negócios

[277] **Lopes**, **Cidália Mota** (2008), *Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Almedina, Coimbra.

seja superior nas empresas de menor dimensão, o que implica que aqueles custos são regressivos e que uma parte dos mesmos tem a natureza de um custo fixo.

Comprova-se que a complexidade da legislação fiscal faz aumentar os custos de cumprimento, sendo as principais dificuldades associadas aos regimes de preços de transferência, de tributação de sujeitos passivos não residentes, de tributação dos instrumentos financeiros derivados e de benefícios fiscais.

O mercado onde as empresas actuam é também um factor relevante, verificando-se que as empresas que apenas exercem a sua actividade em Portugal suportam, em média, custos inferiores àquelas que operam nos mercados externos.

Conclui-se afirmando que as variáveis mais importantes para a explicação das diferenças nos custos de cumprimento verificados entre as empresas são a sua dimensão, a complexidade fiscal e o mercado geográfico onde operam.

4.4.3.2 O estudo "*Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*"

O relatório geral desta obra[278] aponta que, apesar de serem muito difíceis de isolar e quantificar numa base económica, os custos de cumprimento são genericamente elevados e regressivos (afectando de forma desproporcionada as pequenas empresas), existindo uma tendência generalizada para o seu crescimento.

Não obstante, o relatório conclui que é possível adoptar medidas legislativas no sentido de reduzir os custos de contexto em matéria fiscal, sendo uma das mais frequentes a adopção de impostos sobre as sociedades com uma base de incidência ampla e taxas reduzidas.

Este modelo de alargamento da base e redução de taxas, ainda que muitas vezes adoptado com intenções de aumentar as receitas e modernizar o sistema fiscal, leva, necessariamente, à simplificação do mesmo, bem como do tempo e recursos necessários à análise do enquadramento legal e cumprimento das obrigações declarativas. Não obstante, a literatura não é unívoca quanto às virtudes deste modelo, afirmando-se que há estudos com conclusões contraditórias acerca dos efeitos dos sistemas fiscais com bases amplas e taxas reduzidas ao

[278] **AAVV** (2008), *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*, Linde Verlag, Viena, que compila as actas de Conferência Jean Monet sobre o tema, realizada de 6 a 8 de Junho de 2006 em Rust, na Áustria. Esta obra contém 18 relatórios nacionais, tanto de Estados-Membros da UE, como de Estados terceiros, bem como um relatório geral, que condensa as conclusões dos vários relatórios nacionais.

nível da redução da fraude e evasão fiscal, aumento da eficiência das economias e redução e melhor distribuição da carga fiscal.

Por sua vez, o relatório português, apesar de não apresentar dados quantitativos muito relevantes, salienta alguns aspectos genéricos.

Assim, faz mais uma vez notar a difícil quantificação dos custos de cumprimento, e, em especial, da impossibilidade de avaliar os "custos psicológicos" associados ao cumprimento de obrigações fiscais.

Aponta, mais uma vez, para a relação directa entre os custos de contexto e a complexidade dos sistemas fiscais, notando que esta complexidade decorre da multiplicidade de objectivos da tributação das sociedades, como a eficiência, simplicidade, equidade e competitividade, objectivos que em grande medida se contradizem mutuamente.

Daqui resulta que os custos de cumprimento tendem a concentrar-se nos contribuintes com certos tipos de rendimento, como os sujeitos passivos com rendimento do trabalho independente e de actividades empresariais.

Afirma, também, que as meras alterações ao sistema fiscal, independentemente da sua bondade intrínseca, podem ser um factor de complexidade adicional, uma vez que impõem aos sujeitos passivos o estudo e adequação dos seus comportamentos a novas regras.

No que toca a Portugal[279], aponta-se a melhoria ocorrida ao nível de factores que, não representando uma diminuição dos custos de cumprimento das obrigações fiscais, representam todavia uma redução dos custos de contexto.

Assim, faz-se referência às atribuições da Agência Portuguesa do Investimento, criada pelo Decreto-Lei n.º 225/2202, de 30 de Outubro, entre as quais se inclui o estudo de medidas dirigidas à redução de custos de contexto; à reforma das leis societárias levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, e à criação do regime legal da "Empresa na Hora", aprovado pelo Decreto-Lei n.º 111/2005, de 8 de Julho[280]; ao Programa Simplex[281]; e

---

[279] **Santos**, **João Pedro**, "National Report Portugal" in **AAVV** (2008), *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*, Linde Verlag, Viena, pp. 335-346.

[280] Neste campo é também relevante ter em consideração as medidas constantes do Decreto-Lei n.º 122/2009, de 21 de Maio, que prevê a dispensa da obrigação de entrega de Declaração de Alterações de actividade, prevista nos Códigos do IRC e do IVA, quando os factos que determinem tal entrega se encontrem sujeitos a registo comercial ou sejam respeitantes a entidades inscritas no ficheiro central de pessoas colectivas que não estejam sujeitas a registo comercial.

Para além disso, este diploma prevê também que passa a ser automática e oficiosa a inscrição na Segurança Social de todas as entidades empregadoras inscritas no registo comercial ou no ficheiro central de pessoas colectivas, nos casos em que não é obrigatória a inscrição no registo.

ao uso de tecnologias de informação por parte da Administração Fiscal para facilitar o cumprimento de obrigações fiscais por parte dos contribuintes.

4.4.3.3 O estudo "Paying taxes – The Global Picture"

Relembra-se que este relatório tem como objectivo a aferição da carga fiscal total imposta às empresas em cada país.

A edição de 2009 estabelece três indicadores de aferição do custo total - a carga fiscal total sobre os lucros, o número de horas dispendidas com a execução de tarefas relacionadas com obrigações declarativas e o número anual de pagamentos de imposto.

Antes de qualquer análise adicional, é de assinalar que a Irlanda, em 6.º lugar, é o único Estado-Membro da União Europeia a ocupar um lugar entre os 10 países mais bem classificados, o que se verificou também na edição de 2008 em que a Irlanda e a Suíça ocupavam, respectivamente, o 2.º e o 7.º lugares. Este fenómeno é explicado maioritariamente pelo facto de se encontrarem abrangidos pelo estudo países que não têm impostos sobre o rendimento das empresas ou cujas necessidades de financiamento público são cobertas predominantemente por receitas resultantes da exploração dos seus recursos naturais, como o

---

Aponta-se, adicionalmente, a eliminação de obrigações declarativas operada pelo Decreto-Lei n.º 136-A/2009, de 5 de Junho, que veio prever a dispensa de entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal e dos seus anexos recapitulativos de clientes e fornecedores previstos nas als. *d)*, *e)* e *f)* do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA por parte de certos sujeitos passivos que não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada. Contudo, assinala-se que aquelas obrigações subsistem ao nível do regime dos pequenos retalhistas, previsto nos artigos 60.º e seguintes do mesmo Código, apesar de porventura aí concorrerem razões idênticas às que inspiraram a referida dispensa.

[281] Também neste sentido a Resolução do Conselho de Ministros n.º 196/2008, de 30 de Dezembro, veio determinar a integração nos Programas Legislar Melhor e de Simplificação Administrativa e Legislativa (SIMPLEX) de um compromisso para a redução de encargos administrativos para as empresas, com o objectivo de até 2012 reduzir em 25 % os encargos administrativos impostos por normas legais e regulamentares de origem nacional, com especial destaque para os eventos de criação, gestão e expansão e extinção de empresas e negócios.

Entre os actos cujo custo se pretende reduzir, encontram-se incluídos os decorrentes do cumprimento de obrigações fiscais e para com a segurança social, designadamente com a entrega e guarda de declarações e de documentos, com o acesso à informação e comprovação de situações e com a elaboração de reclamações.

Para além disso, pretende-se considerar como encargos administrativos os custos decorrentes do cumprimento das obrigações de informação que impendem sobre as empresas e que só são por elas efectuadas em consequência da sua imposição por via de lei ou regulamento de qualquer tipo ou natureza. Esta consideração como custo deverá ser efectuada através de quantificação de acordo com métodos de contabilidade analítica.

Por fim, visa-se também esclarecer que nenhum acto administrativo pode criar novos encargos administrativos ou agravar encargos existentes, sem quantificação prévia nos termos previstos na referida resolução.

petróleo e gás natural (assim, as 10 primeiras posições são ocupadas, respectivamente, pelas Maldivas, Qatar, China e Hong Kong, Emirados Árabes Unidos, Singapura, Irlanda, Arábia Saudita, Oman, Kuwait e Kiribati).

Conforme acima referido, em Portugal cada empresa despende, em média, cerca de 44% dos seus lucros com os vários impostos a que se encontra sujeita (quando a taxa de IRC é de 25%), o que nos deixa colocados na 96.ª posição num universo de 181 países abrangidos quanto a este índice.

Para além disso, as empresas consomem também cerca de 328 horas por ano a preencher todos os formulários necessários ao cumprimento das suas obrigações tributárias. Estas 328 horas colocam Portugal em 130.º lugar do ranking quanto a este indicador, o que é de certa forma paradoxal, se se tiver em atenção a classificação obtida no indicador do número de pagamentos de impostos a que as empresas se encontram obrigadas anualmente – com efeito, Portugal aparece classificado em 10.º lugar neste indicador, com um total de 8 pagamentos anuais.

Os três índices acima mencionados dão lugar a um índice composto, que avalia a facilidade de pagamento de impostos em cada país, em que Portugal se situa, nesta edição de 2009, na 73.ª posição dos países onde é mais fácil pagar impostos num universo de 181 países.

Face à edição de 2007, Portugal desceu 12 posições neste ranking, uma vez que ocupava nesse ano a 61.ª posição (salienta-se, no entanto, que o universo abrangido era então de apenas 175 países), isto apesar de os custos com impostos suportados pelas empresas terem regredido de aproximadamente 47% dos lucros para os mencionados 44%.

Os elevados custos de *compliance* em Portugal resultam de um complexo sistema de impostos e das suas formas de pagamento, bem como de uma multiplicidade de taxas que obrigam ao estudo pormenorizado de cada caso concreto: um desperdício de recursos que, afinal, tem fraca reprodutividade económica.

4.5 Algumas recomendações concretas

1) Portugal deve apostar ainda mais na diminuição dos custos de contexto, nomeadamente através de um reforço da coordenação dos diversos organismos da administração fiscal, entre si e com a administração da segurança social[282].
2) Importa ponderar as tendências de reforma a nível internacional que permitem enfrentar, de forma inovadora, as restrições ao crescimento do PIB impostas pela tributação directa tradicional das empresas[283].
3) Devem ser retirados ensinamentos úteis da experiência empreendida no Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) para o redesenho do sistema de incentivos ao investimento e à internacionalização da economia portuguesa.
4) Devem ser devidamente avaliados os regimes especiais vigentes em alguns congéneres europeus que visam a atracção de capitais e a instalação de sociedades *holding* e *headquarters*[284].
5) Ainda ao nível dos regimes *holding* sugere-se, desde já, a introdução com carácter de generalidade de regimes alargados de *participation exemption* para dividendos de fonte extra-comunitária.
6) Recomenda-se o estudo de medidas fiscais que promovam a capitalização das empresas, assegurando uma maior neutralidade entre capital próprio e capital alheio[285].

[282] Aponta-se, como exemplo, a possibilidade de harmonizar as obrigações acessórias e de pagamento ao nível dos impostos e da segurança social (por exemplo quanto às datas para o cumprimento das obrigações mensais de comunicação de rendimentos e nos modos de entrega de retenções ao Estado).
[283] Nomeadamente: (i) o modelo de tributação do lucro não-reinvestido; (ii) a distinção entre o rendimento activo e o rendimento passivo, tributando o primeiro a taxas mais baixas e o segundo a taxas mais altas; (iii) a nível do rendimento activo, coma possibilidade de introdução de taxas de tributação reduzida para os produtores de bens e serviços transaccionáveis.
[284] Designadamente: (i) amortização fiscal do *goodwill* financeiro na aquisição de participações societárias; (ii) remuneração fiscal convencional do capital social; (iii) bases de tributação específicas – *boxes* - para o diferencial entre os juros suportados e os juros cobrados ao nível das sociedades de gestão de tesouraria dos grupos empresariais; (iv) regimes de propriedade intelectual e industrial, com taxas efectivas de tributação muito reduzidas, visando a instalação de actividades tendencialmente móveis, de carácter extroverso, e de elevado valor acrescentado.
[285] Para o efeito há duas vias possíveis, eventualmente conciliáveis: (i) desagravamentos estruturais e permanentes na remuneração convencional do capital social (já referido na nota anterior); e (ii) restrições aos custos de endividamento das empresas, tendência que se detecta a nível europeu, e de que é exemplo emblemático o sistema alemão de dedutibilidade fiscal dos juros indexada ao EBITDA (lucro antes da dedução de juros, impostos e depreciações).

7) Devem ser estudadas medidas específicas de incentivo ao IDE em Portugal por parte de PMEs estrangeiras - porventura reconsiderando-se os limiares de aplicação do regime de benefícios fiscais contratuais, pensados para projectos de maior dimensão -, bem como à internacionalização das PMEs portuguesas.

8) Por fim, recomenda-se o estudo das formas técnicas mais adequadas de ultrapassar dois dos principais constrangimentos à competitividade do IRC actualmente constantes do seu Código:

    a) A falta de neutralidade e simetria no tratamento em IRC das mais-valias e menos-valias na alienação de partes sociais[286].

Deve ser reponderada a tributação territorial de certos serviços, prestados por não-residentes a sujeitos passivos de IRC[287].

[286] Com efeito, para além dos casos de exclusão total da dedutibilidade fiscal das menos-valias realizadas na alienação de participações sociais (cfr. arts. 23.º, n.ºs 6 e 7, do Código do IRC), a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias dedutíveis realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor (cfr. artigo 42.º, n.º 3, do Código do IRC). Por seu turno, as mais-valias, ou o saldo positivo das mais e menos-valias, são tributados em 100% do respectivo valor, embora possam beneficiar de uma tributação em 50% pelo regime de reinvestimento, nos termos do artigo 45.º, n.º 4, do Código do IRC. Esta diferença de tratamento de mais e menos-valias parece ser muito penalizadora para as empresas portuguesas, especialmente num contexto de perdas acentuadas, como o actual.

[287] A circunstância de Portugal tributar territorialmente certos serviços, prestados por não-residentes, faz do agente pagador em Portugal um potencial incumpridor do dever de retenção, ou obriga-o à entrega de valores que não foram efectivamente retidos aos não- residentes, agravando os seus custos no relacionamento com o exterior. Não se mostra justificado, de um ponto de vista de custos de cumprimento, suscitar a aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, nomeadamente nos países da UE, solicitando certificados de residência e certificando formulários RFI para pequenos montantes. Por vezes tal nem será tecnicamente viável, em particular quando o serviço é prestado pelo não--residente por via electrónica (v.g. descarregando-se uma aplicação informática que se adquiriu). Ora, quer na actividade de consultoria, quer no *e-commerce*, por exemplo, são efectuados pagamentos de serviços ou de *royalties* de montantes muito reduzidos, potencialmente sujeitos a tributação territorial em Portugal, pelo que esta tributação irrestrita deverá ser reequacionada.

Capítulo IV. Impostos sobre o Rendimento e Direito Comunitário

1. Método

Sendo de louvar a solicitação que nos foi dirigida para uma análise integrada das matérias de relevância comunitária em sede de Impostos sobre o Rendimento, importa, desde logo, fixar o método de trabalho a adoptar.

Com efeito, se o critério for excessivamente prudente, poderá ser criticado o conservadorismo do mesmo, por contraste com a vasta jurisprudência comunitária que, desde meados da década passada, vem declarando a incompatibilidade de inúmeras normas dos Estados-Membros em sede de tributação directa e promovendo a harmonização fiscal que a vontade política persiste em rejeitar.

Inversamente, caso as reflexões se revelem excessivamente abrangentes, legitimar-se-ão as críticas dos que sugerem que o nosso sistema fiscal não deverá promover *de motu proprio* um processo de harmonização voluntária, alterando disposições sobre matérias relativamente às quais o próprio Tribunal de Justiça das Comunidades não apresenta ainda jurisprudência unívoca.

Face a tais posições, e posto que nenhuma delas assenta em critérios exclusivamente jurídicos, importará buscar um critério que constitua a base adequada das reflexões aqui realizadas. E julgamos que tal critério deverá corresponder à doutrina comunitária do *Acto Claro*[288], que pode, actualmente, ser também testada em sede de relações fiscais com elementos pluri-localizados no espaço da União Europeia.

Por conseguinte, e tomando por base da nossa excursão um tal critério, reflectiremos apenas sobre os aspectos e matérias que dificilmente se podem considerar contestáveis na abordagem jurisprudencial comunitária, assente numa regra informal de precedente. Assim sendo, apenas perscrutaremos as áreas em que a regulamentação existente em Portugal se poderá considerar, com muito elevado grau de probabilidade, desconforme com as exigências do Direito Comunitário (Fiscal) e que o Tribunal do Luxemburgo tenha por perfeitamente assentes e indiscutíveis. E, para tal, impõe-se que, quer quanto à violação propriamente dita, quer em razão de possíveis causas justificativas, não possam restar dúvidas – em face da jurisprudência hoje sedimentada – sobre essa desconformidade.

[288] Por todos, vd. *The Acte Clair in EC Direct Tax Law* (Org.: ANA PAULA DOURADO / RICARDO DA PALMA BORGES), IBFD, Amsterdam.

Bastará pensar em casos marcantes da jurisprudência comunitária, como sejam as decisões *D* (C-376/03) e *Scorpio* (C-290/04), ou, muito recentemente, os acórdãos *Cartesio* (C-210/06), *Krankenheim* (C-157/07) ou *Truck Center* (C-287/07), para aquilatar da razoabilidade desta opção metodológica: resumir as propostas de alteração da lei fiscal nacional aos casos de convergência doutrinal e jurisprudencial sobre a sua incompatibilidade comunitária.

Mais atesta, por fim, esta linha de intervenção legislativa o facto de ela ser o pressuposto (ainda que implícito) das modificações dos normativos fiscais nacionais operadas em atenção à jurisprudência comunitária, como se pode comprovar pelas alterações operadas pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de Dezembro, que traduziram afinal a recepção para o nosso ordenamento das estabelecidas doutrinas que dimanam dos acórdãos *Schumacker* (C-279/93), *Wielockx* (C-484/93), *Gerritse* (C-234/01), *Conijn* (C-346/04), *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04) e *Scorpio* (C-290/04) – cfr. actuais artigos 17.º-A e 71.º/n.ºs 8 a 11 do Código do IRS e artigo 88.º/n.º 8 do Código do IRC. Anteriormente, já a mesma conclusão se retirava dos aditamentos dos nº 3 e 6 ao artigos 46.º do CIRC, em razão das doutrinas *Avoir Fiscal* (Caso 270/83) e *Saint-Gobain* (C-307/97)[289], respectivamente.

2. IRC e Direito Comunitário

2.1 Tributação pelo rendimento líquido

As regras gerais de tributação dos sujeitos passivos não residentes pelo método da retenção definitiva e liberatória na fonte têm de ser confrontadas com as exigências comunitárias já estabelecidas a este respeito.

Apesar da enunciação apriorística de que a condição de não residente não é, em princípio, equiparável à de residente, o Tribunal do Luxemburgo vem entendendo, em múltiplas ocasiões, que tal comparação pode (e deve) ser feita.

Transposta, pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de Dezembro, para a ordem fiscal nacional (artigo 71.º/n.ºs 8 a 11 do CIRS, aplicável ao IRC *ex vi* artigo 88.º/n.º 8 do CIRC) a doutrina emanada dos acórdãos *Gerritse* (C-234/01), *Scorpio* (C-290/04), *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04) e *Conijn* (C-346/04), importa ora aferir da necessidade de alargar a dedução dos "*custos directamente relacionados com a actividade*" desenvolvida pelos não residentes sem estabelecimento estável sito em Portugal.

[289] E da transposição das alterações introduzidas pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro, à Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho

Sem prejuízo das vantagens do ponto de vista da coerência sistemática que daí derivariam, não é totalmente evidente, do ponto de vista da jurisprudência comunitária consolidada, que todo e qualquer custo incorrido por um não residente deva ser dedutível, mesmo se directamente relacionado com o desenvolvimento de uma actividade económica.

Por força das recentes evoluções jurisprudenciais – cfr., muito em particular, decisão *Truck Center* (C-282/07) – julgamos, ao invés, dever manter-se a esse respeito inalterado o presente regime-regra (que sofre reduzidas excepções) da tributação por retenção na fonte do rendimento bruto obtido por não residentes sem estabelecimento estável, mecanismo este que, aliás, vem geralmente compensado por inferiores taxas de tributação (§ 49 do acórdão *Truck Center*).

Assim, não nos parece que exista fundamento jurisprudencial inequívoco para concluir quanto à formulação de um princípio geral comunitário para os sujeitos passivos não residentes em Portugal e sem estabelecimento estável em território português (e residentes num Estado-Membro da União Europeia) de tributação pelo valor líquido dos rendimentos auferidos, que não exclusivamente quanto às categorias de rendimento já actualmente previstas na lei.

2.2. Tributação dos Grupos de Sociedades

As condições de acesso ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades carecem de reavaliação.

Em particular, a decisão do TJCE no caso *Papillon* (C-418/07) deve ser relevada em face do actual regime nacional de tributação dos grupos de sociedades, o qual exclui do respectivo perímetro qualquer entidade residente em Portugal detida indirectamente por via de uma sociedade residente noutro Estado-Membro.

Em termos rigorosamente idênticos aos factos constantes do referido caso, o artigo 63.º/n.º 4/alínea f) do CIRC proíbe a consideração, para efeitos do regime especial, de sociedades indirectamente detidas pela sociedade dominante, mas somente no caso de a sociedade intermédia ser não residente. Ao conceder um tratamento manifestamente desvantajoso a grupos em que haja sociedades (intermédias) não residentes por comparação com outros em que haja sociedades (intermédias) com sede ou direcção efectiva em Portugal, a legislação nacional obstaculiza, injustificadamente, a formação de grupos societários europeus, mormente o cruzamento de participações sociais.

Julgamos adequada, em face do exposto, a eliminação desta incompatibilidade com o normativo comunitário.

2.3. Tratamento fiscal do resultado da partilha

O tratamento fiscal concedido ao resultado da partilha de uma sociedade assenta na distinção entre a parte qualificada como "rendimentos de capital"e a parte considerada como "mais-valias". Julgamos que o legislador deverá ponderar se será justificado manter o tratamento diferenciado concedido ao resultado da partilha qualificado como "*rendimentos de aplicação de capitais*" (artigo 75.º/n.º 2/alínea a) do CIRC) , consoante a residência da sociedade objecto de partilha e a dos sócios.

Quanto aos sócios das sociedades objecto de partilha, pese embora, desde as alterações introduzidas pela Lei n.º 67.º-A/2007, de 31 de Dezembro, haver fundamento legal para sustentar que o regime do artigo 46.º é aplicável, por força do artigo 75.º/n.º 3 do Código do IRC, indistintamente a rendimentos de capital apurados em resultado da partilha quer de sociedades residentes em Portugal, quer de sociedades residentes noutros Estados-Membros na União Europeia – o que se exige, numa lógica de não discriminação – importa esclarecer esta equivalência de tratamento, porventura por orientação genérica adequada, em conformidade com o artigo 68.º-A da LGT.

Uma segunda dúvida subsiste, todavia, relativamente aos sócios. O tratamento fiscal concedido a residentes e a não residentes ser desvantajoso para estes últimos. Com efeito, os sujeitos passivos de IRC não residentes que obtenham rendimentos de aplicação de capitais em resultado de partilha de sociedade não beneficiam expressamente da isenção prevista para os lucros distribuídos – o artigo 14.º/n.ºs 3 a 9 do CIRC não lhes é, literalmente, aplicável – por contraposição ao que sucede com os sócios residentes, que se valem dos artigos 90.º e 46.º do Código do IRC. E isto, não obstante a remissão do artigo 75.º, n.º 3 para o artigo 46.º denotando claramente o propósito de um tratamento economicamente equivalente à da distribuição de lucros, justificando, por si só, um regime fiscal idêntico.

Acresce que tal situação configura uma manifesta diferença de tratamento concedida a sócios residentes (situações *inbound*) e a sócios não residentes (situações *outbound*), o que justifica que o legislador nacional se sinta obrigado, em atenção à doutrina do *Acto Claro*, a modificar essa dualidade de tratamentos. E será assim, apesar de se tratar de matéria situada fora do âmbito de harmonização imposto pela Directiva Mães-Filhas, posto que tal argumento não

pareceu, até à data, cercear o raio de acção da actividade do Tribunal de Justiça, nem ter feito inflectir o seu sentido de decisão – cfr. casos *Saint-Gobain* (C-307/97), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), *Denkavit Internationaal BV* (C-170/05) ou *Amurta* (C-379/05).

Julga-se, por conseguinte, prudente proceder à harmonização do artigo 14.º em conformidade, até por (acrescidas) razões de neutralidade e de competitividade fiscais, o que acarretará, nomeadamente, consequências a nível da tributação em Portugal dos sócios não residentes pelos rendimentos imputados em resultado da transferência da residência social (artigo 76.º-C do Código do IRC).

2.4. Regime de reinvestimento de mais-valias

O tratamento especial concedido ao reinvestimento de mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de partes sociais é somente aplicável no caso de os títulos de dívida nos quais se concretiza o reinvestimento corresponderem a "*títulos do Estado Português*" (artigo 45.º/n.º 4/alínea a) do Código do IRC).

Não sendo admissível a sua extensão a títulos de dívida emitidos por outros Estados-Membros da União Europeia, julgamos dificilmente contestável a conclusão de que é necessária a reparação desta flagrante discriminação, situação que, segundo o Grupo de Trabalho tem conhecimento, já foi oficialmente assumida perante os Serviços da Comissão Europeia.

2.5. Eliminação da dupla tributação económica para estabelecimentos estáveis de não residentes

As repetidas alterações na redacção do artigo 46.º do Código do IRC levaram à existência de um regime confuso e que se julga padecer ainda de algumas contrariedades ao Direito Comunitário.

Desde logo, apesar da extensão da eliminação da dupla tributação económica aos estabelecimentos estáveis de entidades residentes noutros Estados Membros, por meio do artigo 46.º/n.º 6 do Código do IRC, crê-se que resulta do dito normativo que tais estabelecimentos estáveis[290] não podem valer-se do regime especial do número 8 do mesmo

[290] Com excepção das agências gerais de seguradoras estrangeiras.

artigo, que estatui uma tributação por metade dos lucros distribuídos, em certas circunstâncias.

Tais regimes traduzem-se numa evidente vantagem para o sujeito passivo residente que deve ser estendida ao sujeito passivo não residente que possua em Portugal um estabelecimento estável, sob pena de violação da liberdade de estabelecimento, como decorre da doutrina *Saint-Gobain* (C-307/97).

2.6. Eliminação da dupla tributação económica na Associação em Participação

Face às exigências comunitárias julga-se, ainda, desconforme com o princípio da não discriminação a não extensão a um associado residente noutro Estado Membro da UE das vantagens reconhecidas ao associado residente, uma vez que o artigo 14.º do Código do IRC não contempla uma tal situação.

Esta discriminação deverá, deste modo e pelas razões já acima aduzidas, ser eliminada.

2.7. Regime especial de eliminação de dupla tributação económica estabelecido para lucros distribuídos por PALOPs e Timor-Leste

A introdução unilateral pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06, de um benefício fiscal para os dividendos recebidos por sociedades residentes em Portugal não é extensível aos estabelecimentos estáveis de sujeitos passivos residentes noutros Estados da União Europeia.

A situação de desvantagem em que ficam colocados os sujeitos passivos residentes noutro Estado da União Europeia deve ser eliminada, assegurarando a equivalência de tratamento entre as suas filiais e estabelecimentos estáveis em Portugal, conforme prescreve a doutrina *Saint-Gobain* (C-307/97)[291].

2.8. Agilização dos meios de prova em matérias politicamente harmonizadas

Quanto às matérias objecto da harmonização comunitária e vertidas nas Directivas, e já não apenas pelo TJCE, julgamos prudente assinalar uma temática cada vez mais cara aos sujeitos passivos e à própria Administração.

---

[291] A Srª Drª. Maria dos Prazeres Lousa coloca reservas quanto à bondade desta conclusão.

Tendo ocorrido uma harmonização do Direito Fiscal substantivo, constata-se a falta da correspondente harmonização procedimental. Revelam-se especialmente preocupantes os custos de cumprimento associados à obtenção de documentação certificada pelas autoridades fiscais da entidade participada – nos termos do artigo 46.º/n.º 12 do CIRC, por exemplo – ou da entidade beneficiária – nos termos do artigo 14.º/n.º 4 do CIRC e do artigo 46.º/n.º 12 do CIRC, por exemplo.

Especialmente notório é o facto de, por um lado – e como veio relatado a este Grupo de Trabalho – a Administração Fiscal só raramente se deparar com situações de incumprimento dos requisitos impostos pela Directiva Mães-Filhas ou Juros-*Royalties*, limitando-se a intervenção da Administração nacional a, quase exclusivamente, corroborar a verificação dos mesmos.

Por outro lado, a experiência vem revelando que os sócios residentes em Portugal de sociedades residentes na União Europeia revelam, não raramente, dificuldades práticas em lograr a obtenção da exigida prova documental, seja em virtude de apresentarem requerimentos *ad-hoc* às entidades de outros países (não existe qualquer certificado *standard* disponibilizado pelas autoridades fiscais nacionais) – as quais, colocam obstáculos ou recusam-se mesmo a certificá-los – seja por, na sua qualidade de sócios (muito) minoritários, não disporem de "acesso" à sociedade que distribui os dividendos – cfr. os casos do artigo 46.º/n.º 8/alínea b) do CIRC.

Será de ponderar uma evolução no modelo de comprovação que leve em linha de conta as preocupações anteriores.

Alegadamente, poderiam limitar-se, para o âmbito das relações fiscais intra-comunitárias (quanto às zonas de harmonização), os deveres dos contribuintes residentes em Portugal à mera obtenção e comunicação à Administração Fiscal (por via informática) dos dados das entidades receptoras ou devedoras de rendimentos sujeitos a imposto em Portugal (v.g., identificação social e fiscal). À Administração incumbiria, por seu turno, a realização das necessárias diligências relativas à prova dos requisitos legalmente impostos junto das Administrações Fiscais dos demais Estados-Membros da União, por recurso às prerrogativas concedidas pela Directiva relativa à assistência mútua (Directiva do Conselho 77/799/CEE, de 19 de Dezembro).

Este procedimento poderia ainda ser mitigado por meio da imposição de sanções (ou outros mecanismos adequados) no caso de resultar na não comprovação das qualidades e requisitos

alegados pelos contribuintes; tal solução poderia obstar a eventuais abusos por parte dos mesmos.

3. IRS e Direito Comunitário

3.1. Deduções à colecta

Na linha de uma preocupação geral e recorrente, justifica-se apurar da subsistência de proibições quanto à consideração fiscal de determinadas despesas com conexão comunitária.

Embora admitamos que o regime de dedução de despesas de saúde (artigo 82.º do CIRS), educação (artigo 83.º do CIRS), pensões de alimentos (artigo 83.º-A do CIRS), pagamentos a lares (artigo 84.º do CIRS) e de prémios de seguros (artigo 86.º do CIRS) pudesse ser, em certa medida, objecto de esclarecimentos adequados por meio de orientações genéricas emanadas para o efeito, julga-se preferível ressalvar na própria lei a regra da não discriminação comunitária, à semelhança, aliás, do que já sucedeu relativamente ao artigo 85.º do CIRS.

Parece adequado impor, no primeiro caso, a admissibilidade da dedução das despesas incorridas com bens vendidos e serviços prestados por instituições de saúde localizadas noutros Estados-Membros, bem como a delimitação de tais despesas, ao menos, às que, caso se lhes aplicasse o IVA nacional, ficariam sujeitas a uma taxa reduzida de 5% ou isentas.

Deverá esclarecer-se, ainda, quanto às despesas de educação, que estas serão dedutíveis à colecta ainda que os serviços educativos sejam prestados por estabelecimentos europeus de ensino, conquanto tais entidades sejam reconhecidas para o efeito pelas competentes entidades desses países.

Por identidade de razões, será igualmente avisado salvaguardar as deduções relativas aos encargos com lares e prémios de seguros, não devendo inviabilizar a dedução à colecta o facto de as entidades prestadoras de tais serviços, conquanto habilitadas para o efeito, serem residentes no espaço da União – quanto a seguros, vd., por todos, caso *Danner* (C-136/00).

Quanto às pensões de alimentos, embora a conclusão pareça poder extrair-se da lei, encontramos vantagens em esclarecer que o facto de o cônjuge que recebe a pensão ser residente noutro Estado Membro da União Europeia não será impeditivo da respectiva dedução, desde que a pensão seja ali tributada (assim impedindo uma dupla vantagem fiscal) – cfr. acórdãos *De Groot* (C-385/00) e *Schempp* (C-403/03).

3.2. O residente virtual

Transposta a doutrina *Schumacker* (C-279/93) / *Wielockx* (C-484/93) para o CIRS com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2009), impõem-se ora duas considerações.

Desde logo, exige-se o esclarecimento adequado – assim evitando desnecessários litígios – da equiparação com o regime do residente de que o sujeito residente virtual passa a gozar. Esse esclarecimento impõe-se, posto que os termos utilizados pelo legislador no artigo 17.º-A do CIRS – "*podem optar pela respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português com as adaptações previstas nos números seguintes*." – dão azo a uma interpretação muitíssimo ampla do mesmo (e.g. admissibilidade de utilização do regime simplificado de tributação em ambos os Estados envolvidos, com consequente dupla dedução de custos[292]), que pode não corresponder nem à leitura dessa norma realizada pela Administração Fiscal[293], nem à leitura pretendida pelo próprio Tribunal do Luxemburgo.

Em segundo lugar, justificar-se-ia ponderar se o raciocínio *Schumacker* / *Wielockx* não é, ainda, válido para rendimentos das Categorias E, F e G, ao menos para certos efeitos, a saber, a propósito das deduções à colecta de natureza pessoal e familiar e do *splitting* conjugal.

Julgamos não haver uma base suficientemente sólida (não há *Acto Claro*) para sustentar que o sujeito passivo não residente que aufira de fonte portuguesa pelo menos 90% dos seus rendimentos, independentemente da categorização dos mesmos, possa solicitar a qualidade de residente virtual para aceder à possibilidade de dedução à colecta das despesas familiares e pessoais em que incorreu, assim como ao *splitting* conjugal.

4. Aspectos gerais e comuns a IRC e IRS

Podem encontrar-se, na jurisprudência comunitária, proibições de discriminação que são indistintamente aplicáveis a ambos os impostos sobre o rendimento.

---

[292] Na opinião da Dra Maria dos Prazeres a aplicação das regras do regime simplificado é uma decorrência normal deste regime especial, na medida em que ao pretender-se conceder um tratamento equivalente ao dos sujeitos passivos residentes, os rendimentos objecto de englobamento devem ser rendimentos líquidos, sejam da categoria A ou da categoria B.

[293] Por exemplo, terá sido pretendida, pelo legislador, a extensão do benefício fiscal constante do artigo 58.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (rendimentos de propriedade intelectual) aos residentes virtuais?

4.1. Ficções, presunções inilidíveis e outros normativos de combate à elisão fiscal internacional

Julgamos existir um razoável consenso no Tribunal Europeu no sentido de considerar restritivos e, por isso, incompatíveis com as exigências comunitárias os normativos anti-elisão fiscal (*tax avoidance*) que não assegurem ao contribuinte a possibilidade de contra-prova (das fundadas razões comerciais) de determinado comportamento ou que, pressupondo o propósito elisivo em certas operações, ficcionam os efeitos fiscais em termos desfavoráveis ao contribuinte.

O recurso privilegiado à Cláusula Geral Anti-Abuso, a salvaguarda de contra-prova pelo contribuinte para todos os casos legalmente indicados (e indiciados) como elisivos e a restrição dos normativos especiais anti-abusivos àquelas construções jurídicas que, na senda da posição do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, configurem "*operações totalmente artificiais*" (e por isso, justificadamente atacáveis pela legislação dos Estados-Membros) – Acórdãos *Leur-Bleum* (C-28/95), *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00), *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02) *Cadbury Scweppes* (C-196/04) *Oy AA* (C-231/05), entre outros – parecem ser questões a ponderar no âmbito da respectiva conformidade com o Direito Comunitário.

Admitimos que seja mais proveitoso que tal reflexão seja promovida num quadro mais amplo de redefinição do papel reservado a este género de normas no ordenamento fiscal nacional.

4.2. Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro (Lista de Paraísos Fiscais)

A colocação do Chipre, Estado-Membro da União Europeia, na lista de paraísos fiscais constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, conduz à atribuição de um tratamento fiscal desfavorável a sujeitos passivos residentes nesse país, podendo questionar-se a compatibilidade desta solução legal com as imposições comunitárias.

Revela-se evidente que o regime de tratamento fiscal aplicado, em termos genéricos, ao Chipre – por razão da sua inclusão na lista – afronta *prima facie* o princípio da não discriminação de agentes económicos residentes noutros Estados-Membros da União. No caso, essa discriminação é dupla, posto que quer directamente[294], quer em termos indirectos (por meio de transacções com entidades residentes em Portugal)[295], os agentes económicos

[294] E.g., a imputação fictícia de rendimentos imobiliários prescrita no artigo 51.º/n.º 2 do CIRC ou aplicação do regime *Controled Foreign Companies* pelo artigo 60.º do CIRC.

[295] Por exemplo:

são dissuadidos de se estabelecerem no Chipre e as entidades residentes no Chipre restringidas, pela legislação fiscal nacional, no exercício das liberdades económicas comunitárias de que dispõem.

Já a situação do Luxemburgo não é inteiramente comparável: a menção feita a esta jurisdição é específica, encontrando-se limitada aos regimes fiscais especiais instituídos em 1929 e 1938 – factor que não pode ser descurado em sede da potencial justificação de uma tal medida – além de tal posição se encontrar expressamente ressalvada na própria Convenção de Dupla Tributação de Portugal com o Grão-Ducado (artigo 29.º/n.º 1). Inversamente, todas as entidades com residência no Chipre serão submetidas a um regime desfavorável, quer por comparação com as entidades nacionais, quer com as entidades com sede ou direcção efectiva nos demais países da União Europeia.

A necessidade de modificação da dita Portaria não pode, por conseguinte, deixar de ser considerada, sem prejuízo de o assunto vir a ser resolvido a breve trecho, na sequência da negociação e assinatura da respectiva Convenção de Dupla Tributação.

- artigo 23.º/n.º 7 do CIRC (desconsideração das menos-valias apuradas);
- artigo 45.º/n.º4/alínea c)/1 do CIRC (desconsideração para efeitos do regime de reinvestimento, de mais-valias apuradas em transacções com entidades cipriotas);
- artigo 59.º do CIRC (desconsideração dos pagamentos).

Capítulo V. O Projecto da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto Sobre As Sociedades (MCCCIS)

1. Introdução

1.1 Antecedentes

Sobre o projecto da MCCCIS pairam, neste momento, algumas interrogações[296], sendo difícil antecipar o rumo que poderá ser tomado ao nível das instâncias comunitárias. Contudo, pela amplitude e profundidade dos trabalhos desenvolvidos entre 2004 e 2008 e, bem assim, pelo interesse e comentários que suscitou de variados sectores é previsível que, no futuro, venha a constituir um referencial a ter em conta no âmbito de revisões dos impostos sobre sociedades no plano nacional.

Por isso, a incursão por este tema mais não é do que um ponto de situação sobre o estado dos trabalhos desenvolvidos por iniciativa da Comissão Europeia, dando relevo aos aspectos-chave do novo modelo de base tributável e também às principais dificuldades evidenciadas, que poderão, afinal, fazer soçobrar o projecto, tanto no plano técnico como político.

Tendo presente que, em matéria de tributação directa, o Tratado das Comunidades Europeias (doravante, TCE) apenas aponta para uma aproximação das legislações nacionais sempre que se revele necessário para o apropriado funcionamento do mercado interno, a concretização da estratégia de Lisboa[297] levou a Comissão Europeia a delinear um programa de trabalho, centrado no imposto sobre as sociedades, que comportava diversas iniciativas dirigidas para a remoção dos obstáculos fiscais ao pleno aproveitamento pelas empresas europeias das potencialidades do mercado interno.

Tais iniciativas incluíam, por um lado, a adopção de medidas de carácter específico e de âmbito limitado, dirigidas, designadamente, à eliminação da dupla tributação (jurídica e económica) susceptível de ser provocada pela retenção na fonte sobre dividendos, juros e royalties e pelas regras sobre preços de transferência e a assegurar a neutralidade fiscal nas reestruturações empresariais, e, por outro, apontavam para um projecto de solução mais ampla

[296] Oficialmente não foram prestadas explicações sobre a não apresentação do projecto legislativo durante o ano 2008. No entanto, as notícias veiculadas pela imprensa referiam que Comissão Europeia congelou o projecto devido ao referendo irlandês ao tratado de Lisboa (*Tax Notes International*, Oct 6, 2008, p.15).

[297] A estratégia de Lisboa adoptada pelo Conselho Europeu de Lisboa, realizado em 23 e 24 de Março de 2000, foi concebida para desempenhar um papel central na consecução dos objectivos de competitividade, crescimento sustentável e emprego na União Europeia, de modo a tornar a economia europeia a mais competitiva e dinâmica do mundo, até 2010.

susceptível de permitir às empresas com actividades em diversos Estados membros a determinação de uma base tributável à escala europeia. Este leque de medidas não contemplava qualquer iniciativa relativa à harmonização das taxas do imposto sobre as sociedades ou à fixação de um nível mínimo para as taxas, assumindo-se de forma clara que tal domínio deveria ser relegado para a exclusiva competência dos Estados membros[298], deixando-lhes assim alguma margem de flexibilidade para a criação dentro do mercado interno de um ambiente caracterizado por um certo grau de concorrência fiscal[299].

1.2 As principais etapas do desenvolvimento do projecto MCCCIS

Desde a publicação, em 2001, da comunicação intitulada "*Para um mercado interno sem obstáculos fiscais: Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE*"[300], a Comissão Europeia definiu como linha programática o início de um debate mais amplo relativo às medidas de carácter geral que apontavam para um modelo de base tributável para as sociedades europeias embora, entre os quatro modelos apresentados no Estudo sobre a Tributação das Sociedades (2001)[301], já fosse manifesta a preferência pela MCCCIS, reputado

[298] Proposta que, desde logo, suscitou reacções, tanto ao nível dos Estados membros e dos alguns especialistas e académicos. É o caso do Professor Dr. Cristoph Spengel (Universidade de Mannheim), no artigo «Common corporate consolidated tax base – don't forget the tax rates», *EC Tax Review*, 2007-3, pp. 118-120, que se pronuncia no sentido de: "*Increasing tax competition might provoke Member States to further tax cuts on corporate profits. Moreover, it worsens the proper functioning of the Common Market if decisions where to locate investments are mainly tax driven. This inevitably raises the question whether a CCCTB should be combined by a minimum level for the tax rate on corporate profit. A minimum corporate tax rate has two objectives: it protects an efficient allocation of resources and thus the economic goals of the EC Treaty. Moreover, it protects the autonomy of Member States with respect to the personal income tax. Therefore, a harmonized tax base combined with a minimum corporate tax rate serves as a compromise between economic efficiency in the EU and the Member States tax autonomy"*.

[299] Na Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social sobre Política Fiscal da União Europeia - Proridades para os próximos anos (23 de Maio de 2001) – COM (2001)260 final é afirmado que "*tax systems must be made simpler and more transparent. In this context it is important to recognise that, while harmful tax competition must be addressed both at EU level and at the broader international level, notably within the OECD, and the State aid provisions of the Treaty must be respected, a reasonable degree of tax competition within the EU is healthy and should be allowed to operate. Tax competition may strengthen fiscal discipline to the extent that it encourages Member States to streamline their public expenditure, thus allowing a durable reduction in the overall tax burden"* .A versão desta Comunicação encontra-se publicada no Boletim C.T.F. N.º 403, Julho-Setembro 2001, pp. 225-262

[300] COM(2001)582, de 29 de Outubro de 2001, cujo anexo contém um resumo do Estudo da Comissão sobre «A Fiscalidade das Empresas no Mercado Interno».

[301] No estudo Commission Staff Working Paper, «Company Taxation in the Internal Market» (SEC/2001/1681) são apresentados quatro modelos de soluções globais para o imposto sobre as sociedades no quadro da União Europeia, a saber: (1) "Tributação pelo Estado da sociedade-mãe ("Home State Taxation") baseado num sistema de reconhecimento mútuo da legislação do Estado da sociedade-mãe que passaria a ser aplicável na determinação da base tributável do grupo; (2) Base tributável harmonizada ("Common Consolidated Base Taxation") assenta em regras comunitárias harmonizadas para a determinação de uma base tributável única a

como o modelo que, em última análise, poderia proporcionar o pleno aproveitamento das potencialidades do mercado interno.

Na avaliação global da estratégia em matéria de fiscalidade das empresas feita pela Comissão na sua comunicação intitulada "*Um mercado interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar*" (2003)[302], além de reiterada a opção pelo projecto da MCCCIS, são analisados com bastante detalhe alguns dos principais aspectos técnicos e políticos fulcrais para o seu desenvolvimento e realçadas as dificuldades a ultrapassar para a sua conclusão. Por isso, nas conclusões, é afirmado que os trabalhos técnicos relativos ao objectivo de longo prazo constituído pela matéria colectável comum a nível da UE seriam prosseguidos, podendo mesmo ser intensificados em função do grau de apoio político recebido.

Apesar de o projecto de uma matéria colectável comum consolidada, a concretizar no longo prazo, ter sido acolhido com cepticismo por muitos Estados membros e de a Comissão Europeia ter igualmente reconhecido o carácter politicamente ambicioso do mesmo, bem como as dificuldades técnicas a ultrapassar para a sua concretização, decidiu avançar com a apresentação de um documento[303] ao Conselho ECOFIN informal, de 7 de Julho de 2004, do qual recebeu um apoio de princípio na parte em que previa a criação de um grupo de trabalho mandatado para levar a cabo os estudos de natureza técnica necessários para servirem de base à preparação de uma proposta legislativa.

Na comunicação intitulada "*Execução do programa comunitário de Lisboa – A contribuição das políticas fiscais e aduaneiras para a Estratégia de Lisboa*"[304], a Comissão Europeia voltou a sublinhar a relação existente entre o projecto da MCCCIS e o programa da estratégia de Lisboa e assumiu como objectivo político a apresentação de uma proposta legislativa em 2008. O Parlamento Europeu[305] e o Comité Económico e Social Europeu[306] emitiram

---

nível europeu; (3) Imposto Europeu sobre os Lucros das Empresas ("European Corporate Income Tax"), cuja receita poderia reverter, no todo ou em parte, para o orçamento da UE; (4) Harmonização das regras nacionais em matéria de tributação das empresas, através da criação de uma base tributável e de um regime fiscal únicos para as empresas da UE, que substituiria os regimes nacionais em vigor.

Uma panorâmica geral sobre o projecto CCCTB é fornecida pelo artigo de KUBIK Katharina e MASSONER Christian «Common Consolidated CorporateTax Base – the possible content of Community Law provisions», *EC TAX REVIEW* 2008-3, pp. 137-141.

[302] COM(2003)726, de 24.11.2003 . A versão portuguesa desta Comunicação foi publicada no Boletim de C.T.F. N.º 411-412, Julho-Dezembro 2003, pp.168-213.

[303] V., Commission Non-Paper to informal ECOFIN Council, 10 and 11 September 2004: «A Common Consolidated EU Corporate Tax Base».

[304] COM(2005)532, de 25.10.2005.

[305] Resolução do PE sobre a fiscalidade das empresas na União Europeia: uma matéria colectável comum consolidada do imposto das sociedades (2005/2121 (INI), 13 de Dezembro de 2005.

igualmente pareceres favoráveis ao trabalho encetado pela Comissão Europeia sobre o desenvolvimento do projecto da MCCCIS.

De acordo com o programa de trabalhos delineado no documento da Comissão de 2004[307], nos anos seguintes (2006 e 2007) foram apresentadas duas Comunicações sobre os progressos realizados e as etapas futuras a percorrer.

A Comunicação de 2006[308] foi dedicada à explicação do contexto e dos objectivos da MCCCIS e a Comunicação de 2007[309] serviu para reiterar os objectivos[310] e divulgar os principais elementos do projecto[311] sobre os quais tinham incidido os trabalhos realizados, sublinhando que o projecto em curso, pelo seu carácter compreensivo, era muito ambicioso e colocava inúmeras dificuldades de ordem técnica e política aos Estados membros. Assim, deveriam ser desenvolvidos esforços adicionais para ultrapassar os problemas existentes em ordem a alcançar os consensos necessários. Anunciava-se que, paralelamente às discussões técnicas realizadas pelos subgrupos e pelo Grupo de Trabalho principal, tinha sido iniciada a avaliação do impacto qualitativo e quantitativo, que deveria ser publicada aquando da apresentação da proposta legislativa ao Conselho.[312]

Entre Novembro de 2004 e Abril de 2008[313], a Comissão Europeia promoveu a realização de treze reuniões do grupo de trabalho, no âmbito das quais foram produzidos numerosos

---

[306] Parecer do CESE sobre "uma base de incidência comum consolidada para a tributação das sociedades na UE" (Parecer exploratório) ECO/165, 14 de Fevereiro de 2006.

[307] Commission Non-Paper to informal ECOFIN Council, 10 and 11 September 2004 – «A Common Consolidated EU Corporate Tax Base» – 7 July 2004.

[308] Implementing the Community Lisbon Programme: progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) – COM(2006)157 (versão portuguesa publicada no Boletim CTF n.º 417, pp. 333-355). Foi apresentada pela Comissão ao ECOFIN em Junho de 2006, a que se seguiu um relatório de progresso oral ao Conselho ECOFIN de Dezembro do mesmo ano.

[309] Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Versão portuguesa publicada no Boletim CTF n.º 420, pp. 375-391.

[310] "*The implementation of the CCCTB could make a significant contribution to the success of the Internal Market, to improved growth and employment and to the enhanced competitiveness of EU business in the world in line with the renewed Lisbon strategy. In addition, the EU could become a more attractive market for investment and this should lead to increased intra-EU investment and foreign direct investment.*"

[311] Constantes de dois anexos: Anexo 1 – *Some specific technical points discussed in the December 2006 extended CCCTB working group meeting*; Anexo 2 – *Some detailed technical issues which have been discussed in the CCCTB working group and which the Commission is still reflecting*.

[312] A proposta seria apresentada sob a forma de Directiva tendo como base jurídica o artigo 94.º do Tratado das CE, requerendo, portanto, a aprovação do Conselho por unanimidade.

Os resultados da avaliação do impacto nunca foram divulgados devido certamente às dificuldades de simulação da base comum consolidada, porquanto não se tornava possível identificar as sociedades que, em cada Estado membro, poderiam qualificar-se para a aplicação do novo regime e muito menos recolher dados sobre a sua situação tributária (V., CCCTB Working Document CCCTB\WP\057, Abril08).

[313] Por iniciativa da Comissão e de sucessivas presidências do Conselho da União Europeia, o projecto da MCCCIS foi incluído nas agendas de 5 reuniões do Conselho: ECOFIN Informal (Haia), de 10 e 11 Setembro de

documentos que reflectem a evolução e o estado final das posições expressas tanto pelos Serviços da Comissão como pelos representantes dos Estados membros, e ainda pelos académicos e representantes dos meios empresariais consultados. No entanto, os 68 documentos produzidos, disponíveis no sítio da Internet dedicado a esta temática[314], não fornecem uma visão completa sobre o formato da futura base tributável comum e consolidada, dados os vários aspectos fundamentais ainda em aberto, não sendo de excluir também que a proposta legislativa que, no futuro, venha a ser apresentada pela Comissão Europeia se afaste, em alguns pontos, das soluções debatidas e apresentadas nos documentos.

1.3 Objectivos da MCCCIS

O objectivo central associado ao projecto da MCCCIS, como já referido, não pode desligar-se do programa da Estratégia de Lisboa e, nessa medida, reconduz--se a uma solução compreensiva susceptível de eliminar de uma forma global e sistemática os obstáculos criados às empresas europeias pela coexistência de múltiplos impostos sobre as sociedades com regras diferentes e que, segundo o estudo da Comissão "*Company Taxation in the Internal Market* "(2001), fornecem um forte contributo para minar a eficácia e o bom funcionamento do mercado interno.

Os obstáculos identificados no estudo da Comissão Europeia situavam-se em três níveis: (1) dos custos de cumprimento suportados pelas sociedades com actividades em diferentes Estados membros, decorrentes da existência de uma pluralidade de regulamentações nacionais; (2) das duplas tributações decorrentes dos ajustamentos dos preços de transferência, ou ainda da não comunicabilidade dos prejuízos fiscais entre as sociedades do grupo; e (3) dos custos associados às reestruturações empresariais transfronteiras.

O projecto da MCCCIS[315] teve, pois, como propósito instituir a possibilidade legal de as sociedades com afiliadas ou estabelecimentos estáveis em diferentes Estados membros da UE determinarem uma base tributável conjunta no âmbito do imposto sobre os lucros, subordinada a um conjunto de regras e princípios comuns, a que se seguiria um mecanismo de

---

2004; ECOFIN informal (Viena) de 7 de Abril de 2006; ECOFIN de 7 de Junho 2006; ECOFIN de 28 de Novembro de 2006; ECOFIN de 5 de Junho 200.

[314] http://ec.europa.eu/taxation_custom/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

[315] Sobre as vantagens da CCCTB para o incremento dos investimentos e criação de postos de trabalho: ANDERSSON Krister «An optional and competitive common consolidated corporate tax base – a comprehensive measure towards a better functioning internal market», *Ec Tax Review*, 2008-3, pp. 98-99.

imputação a cada Estado membro envolvido, mediante a utilização de mecanismos de repartição adequados.

Seguindo esta linha de orientação, o processo de determinação da MCCCIS desenvolver-se-ia em quatro passos, a saber: (1) cada sociedade do grupo determinaria a matéria colectável individual segundo as regras comuns adoptadas ao nível da UE; (2) as bases tributáveis individuais seriam agregadas, mediante a aplicação do método de consolidação definido, e seria apurada a matéria colectável comum consolidada (MCCC); (3) a MCCC seria repartida pelas sociedades e estabelecimentos estáveis de cada um dos Estados membros segundo uma ou várias fórmulas pré-definidas; e (4) cada Estado membro determinaria o imposto devido pelas sociedades residentes e pelos estabelecimentos estáveis de sociedades não-residentes correspondente à parcela da MCCC imputada, aplicando a taxa prevista na respectiva legislação nacional.

A Comissão assinalou ainda outros méritos associados ao projecto da MCCCIS, traduzidos na potencial redução do risco de algumas áreas das legislações nacionais dos Estados membros serem declaradas pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) como incompatíveis ou desconformes com as liberdades fundamentais do TCE e pela eventual diminuição da vulnerabilidade à evasão e à fraude das actuais legislações dos Estados membros em matéria do imposto sobre sociedades porque, ao assentarem na tributação separada das sociedades integradas em grupos, levam inevitavelmente à exploração abusiva das diferenças existentes e das fraquezas detectadas, quer ao nível legislativo quer administrativo.

1.4 O carácter facultativo da MCCCIS

À semelhança de qualquer projecto legislativo comunitário sobre matérias fiscais, o relativo à MCCCIS teria também como destinatários todos os Estados membros. Porém, o carácter ambicioso do projecto, a sujeição do processo de decisão sobre a fiscalidade à regra da unanimidade e os constrangimentos de ordem política e constitucional com que se defrontam alguns Estados explicam a opção *ab initio* pela consideração da hipótese da sua introdução apenas por alguns Estados membros, recorrendo ao mecanismo da cooperação reforçada prevista nos artigos 43.º a 45.ºdo Tratado das Comunidades Europeias (TCE)[316].

[316] Para maiores desenvolvimentos sobre o funcionamento do mecanismo da cooperação reforçada ver: CERIONI, Luca «The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues», *European Taxation,* vol. 46, N.º 5-2006.

Por outro lado, a vontade de tornar a MCCCIS[317] atractiva para os investidores europeus e de países terceiros determinou que o projecto comportasse a concessão de uma opção dirigida às sociedades dos Estados membros que o adoptarem, perspectivando-se, deste modo, uma dupla opção: uma, a ser exercida pelos Estados membros[318] que decidirem nesse sentido; outra, pelas sociedades residentes dentro de cada um daqueles Estados.

Ainda que, do ponto de vista económico, a introdução da MCCCIS em todos os Estados membros com carácter obrigatório configurasse a solução ideal, pois poderia até, a prazo, conduzir à substituição integral das regras nacionais e propiciar menor exposição a actuações de planeamento fiscal, a experiência europeia no domínio da fiscalidade directa não permite alimentar grandes esperanças sobre a concretização de tal projecto. Mesmo que tal ideia beneficiasse de um amplo apoio, encontrar um sistema de regras comuns aceitável por todos os Estados membros revelar-se-ia uma tarefa ciclópica, pelo que, desde logo, a Comissão se orientou para um sistema opcional que passaria a coexistir com os sistemas de regras nacionais de determinação da base tributável.

2. Os elementos estruturantes de uma possível MCCCIS

2.1 Elementos básicos do projecto de Matéria Colectável Comum (MCC)

Sobre esta matéria, o progresso alcançado até Abril de 2008 baseou-se no Grupo de Trabalho (criado em 2004) e nos seus diferentes subgrupos e ficou consubstanciado num documento[319] que contém um enunciado dos princípios que poderiam servir de enquadramento e de inspiração na definição de um conjunto de regras sobre os elementos básicos em que poderia assentar a base tributável comum consolidada.

---

[317] Uma abordagem das vantagens da CCCTB e de aspectos específicos que contendem com o tratamento dos rendimentos gerados pelos investimentos internos e externos e ainda com as medidas anti-abuso é efectuada por PANAYI, Christiana HJI «The Common Consolidated Corporate Tax Base – Issues for Member Sates Opting out and Third Countries», *European Taxation* March 2008, pp. 114-123.

[318] Perante o conhecimento das reais dificuldades de o projecto CCCTB recolher a aprovação por unanimidade, a Comissão, desde o início, anunciou que iria examinar a possibilidade de uma iniciativa legislativa dirigida, em princípio, a todos os Estados membros mas acrescentou que analisaria igualmente a possibilidade de, em último recurso, lançar mão do instituto da cooperação reforçada, ao abrigo dos artigos 43.º a 45.º do TCE, permitindo em sequência que um grupo constituído, pelo menos, por oito Estados membros adoptasse o projecto. Uma referência a este tipo de abordagem é feito na Comunicação da Comissão de 2001 «Para um mercado interno sem obstáculos fiscais" COM(2003)726 final.

[319] European Commission CCCTB/WP057annotaded\doc\en, 20 November 2007. A Comissão deixou bem claro (V., ponto I – 3) que as ideias apresentadas no documento têm um carácter preliminar, sujeitas a discussão e de modo algum poderiam ser entendidas como vinculativas no sentido de comprometer politicamente a Comissão quanto ao conteúdo de uma possível futura proposta legislativa.

Seguindo a ordem natural das coisas, o ponto de partida para a definição dos elementos que deveriam entrar (ou não entrar) para a formação da base tributável começou por ter como referência a base tributável individual de uma sociedade residente num Estado membro, para evoluir posteriormente para o processo de agregação conducente à base tributável consolidada de um grupo de sociedades.

Na concepção inicial do formato da matéria colectável comum (MCC), a Comissão Europeia declarou que levaria em conta os princípios da uniformidade e da simplicidade, os quais teriam como corolário a definição de uma base ampla, indo assim ao encontro das opiniões expressas por vários economistas consultados de que "*a broad base with low tax rates is the most economically efficient, having both the least and fewest potentially distortionary effects"*. Em termos práticos, as consequências desta abordagem implicariam, designadamente, uma limitação dos benefícios fiscais que operassem sob a forma de reduções à base tributável comum consolidada e o estabelecimento de limitações à dedutibilidade de algumas despesas e encargos.

2.1.1 A dependência da Matéria Colectável Comum (MCC) de um referencial contabilístico

Na concepção da MCC, um dos elementos essenciais objecto de ponderação teria de passar necessariamente pelo estabelecimento do grau de dependência das regras fiscais de um referencial contabilístico comum, dadas as relações existentes em todos os Estados membros entre as regras nacionais de determinação da matéria colectável e os normativos contabilísticos.

Apesar de a Comissão Europeia, no seu documento "*Non-Paper*" de 2004, pender para o estabelecimento de uma ligação formal e directa entre a base tributável comum e as normas internacionais de contabilidade ou normas internacionais de relato financeiro (NIC/IFRS)[320], tal opção acabou por ser afastada, embora mantendo a contabilidade como ponto de partida para o apuramento da matéria colectável. Contribuíram para tal mudança de posição o reconhecimento de que nem todos os Estados membros impõem a elaboração das contas

[320] Sobre a relação entre a contabilidade e a MCCCIS: VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera «The CCCTB Compatible with National GAAP? What's Next?» *Intertax*, Vol. 36, Issue 8/9, 2008, pp. 359-370.
Uma perspectiva que considera as IFRS como um potencial denominador comum para servir de base à determinação da matéria colectável comum consolidada é apresentada por OESTREICHER Andreas and SPENGEL Christoph «Tax Harmonization in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the Member States», *European Taxation,* October 2007, pp. 437-451.

individuais segundo o sistema das NIC/IFRS, a desadequação de algumas normas do novo sistema contabilístico aos princípios e objectivos que enformam a tributação das empresas e a necessidade de acautelar que a contínua evolução do sistema internacional da contabilidade se repercutisse de forma automática nas regras fiscais.

Por conseguinte, o cálculo da MCCCIS teria como ponto de partida a contabilidade elaborada pelas sociedades de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, tal como são adoptados por cada Estado membro, procedendo-se *a posteriori* aos ajustamentos necessários para dar cumprimento ao corpo de regras fiscais que forem definidas pela Directiva. Deste modo, a projectada independência dos normativos sobre a MCCCIS de um sistema de normalização contabilística específico exigiria mais regulamentação[321] e maior densificação dos conceitos do que se verifica, actualmente, nas legislações nacionais daqueles Estados membros que acolhem, em grande extensão, o conteúdo das directivas técnicas da contabilidade.

2.1.2 Âmbito subjectivo da MCCCIS

Em conformidade com o acima referido, a proposta da Comissão Europeia orientar-se-ia para uma delimitação do âmbito subjectivo da Directiva relativa à MCCCIS que abarcaria todas as sociedades residentes em Estados membros da UE sujeitas ao imposto sobre os lucros, cujos tipos jurídicos constassem de uma lista, à semelhança das que integram os anexos das Directivas do Conselho 90/434/CEE e 90/435/CEE, ambas de 23 de Julho[322] e da Directiva 2003/49/CE, de 3 de Junho[323]. Seriam igualmente abrangidas sociedades de formas jurídicas similares de países terceiros[324] sujeitas a um ou mais impostos sobre os lucros vigentes na UE. As sociedades residentes em Estados membros que preenchessem os requisitos de elegibilidade, i.e., constarem da lista e integrarem um grupo assente numa relação de domínio, conferido pela detenção de mais de 50% do direito de voto, poderiam optar pelo regime da

[321] Por isso, a Comissão admitindo que seria impossível estabelecer, de forma exaustiva, na Directiva, o conjunto de regras detalhadas sobre todas as matérias de carácter técnico, propôs o recurso ao procedimento da comitologia tendo como base jurídica o artigo 5.º da Decisão 1999/468/CE do Conselho, de 28 de Junho (J.O. C 255), para os aspectos técnicos de implementação da MCCCIS, que seriam objecto de normas de execução a adoptar por Directiva da Comissão. A Decisão 1999/468 fixa as regras de exercício das competências de execução de instrumentos legislativos do Conselho que sejam atribuídas à Comissão.

[322] Directiva que define o regime fiscal comum dos lucros distribuídos por sociedades afiliadas a sociedades mãe de diferentes Estados membros.

[323] Directiva que estabelece o regime fiscal dos pagamentos de juros e royalties entre sociedades associadas de diferentes Estados membros.

[324] A Comissão assinalou que seriam também objecto de consideração sociedades constituídas em países terceiros mas residentes fiscais num Estado membro.

matéria colectável comum. As sociedades de países terceiros poderiam também exercer a opção relativamente aos seus estabelecimentos estáveis situados em Estados membros. A opção teria a validade de cinco anos e poderia ser renovável automaticamente por períodos sucessivos de 3 anos.

Duas ou mais sociedades pertencentes a um grupo, segundo o critério antes referido, entre as quais se verificasse a detenção por uma sociedade de uma percentagem não inferior a 75% dos direitos de voto de outra sociedade poderiam optar[325] em conjunto pela MCCCIS, segundo a regra do *all-in or all-out*.[326]

2.1.3 Regras básicas de determinação da Matéria Colectável Comum (MCC) ao nível individual

As regras sobre os elementos estruturantes da MCC deveriam ser aplicadas por todas as sociedades que optassem pelo novo sistema, incluindo aquelas que formulassem a opção pela consolidação, processo a efectuar com observância de regras específicas.

A matéria colectável seria determinada numa base anual e corresponderia, em termos gerais, à diferença entre os rendimentos ou proveitos[327] sujeitos a imposto, deduzidos dos rendimentos isentos, e os encargos ou gastos considerados fiscalmente dedutíveis[328].

As propostas apresentadas pelos Serviços da Comissão sobre as regras dedicadas à definição dos princípios básicos de tributação - da anualidade, da realização, de avaliação, da solidariedade dos exercícios – e à metodologia de determinação do resultado fiscal (teoria do balanço vs teoria da demonstração dos resultados), do tratamento das rubricas dos proveitos e

[325] A questão relativa ao carácter opcional da MCCCIS suscitou posições divergentes por parte de representantes das administrações fiscais e dos meios empresariais. Enquanto os primeiros consideram a opção como um potencial perigo em termos de custos de cumprimento e de planeamento fiscal e que, além do mais, deveria ser uma decisão da competência dos governos nacionais, aquando da transposição da Directiva, os segundos, representados pela Business Europe, defendem firmemente a proposta de criação de um sistema opcional para as sociedades.

[326] O limite de participação para integrar o perímetro de consolidação começou por ser previsto para 75% (aferido em % de direitos de voto). Uma alternativa em consideração consistiria em estabelecer o mesmo nível percentual de participação (> 75%) para que um grupo de sociedades fosse elegível para a opção pela MCCIS e pelo regime de consolidação.

[327] Os proveitos incluiriam rendimentos de qualquer natureza, em dinheiro ou em espécie, quer os resultantes da actividade operacional quer da alienação de activos, juros, dividendos e outras formas de distribuição, royalties, subsídios e doações. Os subsídios associados à aquisição, construção e melhoria de activos depreciáveis, bem como os proveitos resultantes da venda de activos amortizados num sistema de "pooling", seriam deduzidos ao valor depreciável. Por seu turno, seriam subtraídos à matéria colectável os dividendos e mais-valias abrangidos pelo regime de "*participation exemption*".

[328] Em termos genéricos, os encargos ou gastos dedutíveis incluiriam todos aqueles que fossem suportados pelo contribuinte para a produção dos rendimentos ou manutenção da respectiva fonte produtora. Os Serviços da Comissão defendiam que a definição das condições gerais de dedução dos encargos deveria ser acompanhada de uma listagem dos encargos não dedutíveis.

custos, reporte dos prejuízos fiscais, consagram soluções que os Serviços da Comissão reputam como mais apropriadas mas nem todas recolheram o apoio dos Estados membros que, como regra, cristalizam as suas posições na defesa dos normativos nacionais.

Os aspectos nucleares em que se tornaram mais evidentes as divergências entre as soluções preconizadas pelos diferentes intervenientes no debate destas matérias prendem-se fundamentalmente com: (i) os métodos de cálculo das depreciações (incluindo as mais-valias e menos-valias); (ii) as provisões (definição das condições de aceitação fiscal das provisões e enunciação, pela positiva ou pela negativa da lista das provisões dedutíveis); (iii) a definição de rendimento líquido tributável (incluindo a opção pelo carácter unitário vs parcelar do lucro, o reconhecimento dos proveitos; as condições a que subordina a dedutibilidade dos custos, a lista dos encargos não dedutíveis); (iv) o conceito de relações especiais para efeitos da aplicação das regras sobre preços de transferência; e (v) os aspectos internacionais (rendimentos de fonte estrangeira, quer seja localizada em países terceiros quer nos Estados membros que ficassem fora do sistema da MCCCIS).

No que concerne ao reporte dos prejuízos, a proposta que recolheu consenso previa apenas o reporte para a frente por período ilimitado, sendo portanto rejeitado o reporte dos prejuízos para trás (exercícios anteriores ao do apuramento do prejuízo).

2.1.4 A consolidação

A componente da consolidação iria introduzir no projecto da matéria colectável comum vantagens muito significativas, sendo mesmo salientado pelos Serviços da Comissão[329] como o aspecto mais atractivo do projecto pelos benefícios associados à eliminação dos resultados das operações efectuadas entre as sociedades do grupo e pela compensação horizontal dos prejuízos intra-grupo. Acresce que a aplicação do princípio "*arm's length*" e das regras sobre preços de transferência ficaria circunscrita às operações realizadas entre as sociedades pertencentes ao grupo fiscal e entidades relacionadas (conceito aferido pela detenção de direitos de voto superior a 20%).

No âmbito da consolidação, a eliminação dos resultados intra-grupo determinaria que a respectiva tributação fosse diferida para o exercício de saída dos activos da esfera do grupo ou da cessação do regime.

[329] V., Comunicação da Comissão COM(2006)157, pág. 7.

Em contrapartida, e como é sobejamente reconhecido que tal opção implicaria a introdução no projecto de um elevado grau de complexidade, decorrente da necessidade de uma regulamentação detalhada sobre as regras de funcionamento do "grupo fiscal" (sua composição, realização das operações de consolidação, consequências de entradas e saídas de sociedades, consideração dos prejuízos aquando da cessação do regime, tratamento uniforme dos rendimentos obtidos no estrangeiro).

A consolidação implicaria ainda a instituição de um mecanismo de repartição da matéria comum consolidada pelos Estados membros envolvidos[330], o qual, obviamente, nunca poderia reflectir as especificidades de todos os sectores de actividade. Tal introduziria no projecto uma questão de natureza política da maior delicadeza, que acresceria aos problemas administrativos, de gestão e controle do sistema de determinação da MCCCIS.

Definição do grupo

A proposta desenhada pelos Serviços da Comissão consistia em considerar que a consolidação seria obrigatória para todas as sociedades que, optando pela MCCIS, tivessem uma afiliada qualificada – conforme definição *infra* – ou um estabelecimento estável situado noutro Estado membro (i.e., o princípio "all-in" ou "all-out")[331].

A definição do âmbito ou do perímetro do grupo basear-se-ia, em princípio, no critério dos direitos de voto[332]. Para ser considerada sociedade qualificada, uma entidade deveria ser detida – em termos de direito de voto[333] - por outra entidade em pelo menos 75%. Para efeitos de cálculo da percentagem efectiva detida de forma indirecta, deveria ser aplicado o método

[330] No entanto sempre foi reconhecido pela Comissão (Vd, Documento "Non Paper" 2004) que o projecto de uma base tributável comum também ofereceria vantagens consideráveis às sociedades europeias em termos de uma redução dos custos de cumprimento. Por isso, foi admitido que, sendo necessário, os trabalhos poderiam ser divididos em duas fases, que comportariam: (i) primeiro o desenvolvimento de uma base tributável comum; e (ii) posteriormente, o desenvolvimento do método de consolidação. Quanto ao processo de implementação, a questão de saber se também deveria seguir a abordagem em dois passos ("*two-stage approach*") foi uma questão deixada em aberto.

[331] A composição de um grupo poderia compreender: (i) uma sociedade-mãe residente na UE e as suas subsidiárias residentes na UE, incluindo os seus estabelecimentos estáveis, quer a sociedade-mãe fosse controlada por uma sociedade da UE ou por sociedade de um país terceiro, independentemente de a cadeia de participações incluir uma sociedade de um país terceiro (a chamada "*sandwich situation*"); (ii) duas ou mais sociedades afiliadas residentes na UE cuja sociedade-mãe fosse residente num país terceiro; (iii) Dois ou mais estabelecimentos estáveis localizados em Estado membro da UE pertencentes a uma sociedade residente num país terceiro.

[332] Critério que nunca recolheu apoio unânime no seio do grupo de trabalho.

[333] Ao contrário, as delegações de alguns Estados membros propuseram que o critério a adoptar fosse o da percentagem detida no capital social da afiliada ou, então, um critério que combinasse os direitos de voto e percentagem do capital. Outros Estados defendiam que o limiar da percentagem fosse mais elevado, fixando-se em 90% e outros ainda não aceitavam que na cadeia de participações houvesse interposição de entidades residentes em países terceiros.

da multiplicação das percentagens detidas em cada um dos níveis da cadeia. Porém, para efectuar o cálculo, uma percentagem igual ou superior a 75% detida directamente contaria como sendo equivalente a 100% e uma percentagem igual ou inferior a 50% seria considerada irrelevante.

Método de Consolidação

De notar que a opção pelo método de consolidação integral não teria em consideração os direitos dos sócios minoritários o que significaria, nos termos da proposta dos Serviços da Comissão, não deveriam ser compensados mesmo quando a sociedade participada transmitisse integralmente os prejuízos a outras sociedades do grupo. Ou seja, a matéria colectável consolidada aglutinaria a totalidade das matérias colectáveis de todas as entidades do grupo (método de consolidação integral) extraindo-se assim todas as consequências da consideração do grupo como uma entidade económica única.

Em coerência com essa abordagem, a matéria colectável consolidada não incluiria quaisquer resultados de operações intra-grupo, i.e., efectuadas entre sociedades do mesmo grupo, assim eliminando os problemas resultantes da aplicação das regras sobre preços de transferência que apenas se aplicariam às operações realizadas com entidades relacionadas não pertencentes ao grupo fiscal.

Quanto aos prejuízos fiscais que uma sociedade tivesse apurado antes de integrar um grupo abrangido pelo regime da MCCCIS, os mesmos não seriam transmitidos às demais sociedades do mesmo, devendo ser compensados ao nível individual com a parcela da matéria colectável consolidada que lhe fosse imputada de acordo com o mecanismo de repartição aplicável.

Já, porém, os prejuízos apurados pelo grupo no âmbito da consolidação seriam livremente transmitidos para compensação com os lucros tributáveis consolidados dos exercícios futuros, aplicando na sua plenitude o princípio da comunicabilidade transfronteiras dos prejuízos fiscais apurados por sociedades de diferentes Estados membros.[334]

Os Serviços da Comissão apresentaram uma solução consistente com a ideia de que o grupo deveria ser tratado de uma forma tão próxima quanto possível de uma entidade económica única e, em conformidade, não se previa a atribuição de prejuízos consolidados reportáveis a uma sociedade que saísse do grupo, por exemplo por venda (total ou parcial) da participação.

[334] Sobre a dedução dos prejuízos fiscais transfronteiras no quadro do regime da MCCCIS e a aplicabilidade dos entendimentos plasmados em diversos acórdãos do TJCE, reputa-se de interesse a leitura de GAMMIE, Malcom «Cross-Border Losses and the CCCTB", draft/4th November 2008 (artigo não publicado).

No entanto, de acordo com aquela abordagem já seria admissível que, quando um grupo cessasse de aplicar o regime da MCCCIS[335], os prejuízos fiscais consolidados ainda em reporte pudessem ser atribuídos às sociedades que para os mesmos contribuíram, de acordo com um mecanismo de repartição determinado no ano da cessação[336].

Não foi previsto que à MCCCIS fosse efectuada qualquer dedução, nomeadamente a título de benefícios fiscais concedidos pelas legislações nacionais.

2.1.5 Tratamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro (países terceiros e Estados membros)

A MCCCIS foi elaborada de forma compreensiva e, como tal, pautou-se pelo princípio da tributação numa base mundial, o que significa que incluiria *ab initio* todos os rendimentos, quer os de fonte comunitária quer os originados em países terceiros, mesmo que alguns viessem a ser excluídos por força do método da isenção.

Um ponto consensual desde o início apontava para o objectivo de que o regime a conceder aos rendimentos de fonte externa[337] no quadro da futura Directiva sobre a MCCCIS deveria conciliar a necessidade de conferir um nível adequado de protecção da base tributável comum com a de evitar potenciais conflitos com as convenções para evitar a dupla tributação (CDT) celebradas entre Estados membros e países terceiros. A consecução daquele objectivo levaria a assumir que a futura Directiva sobre a MCCCIS poderia sobrepor-se e derrogar as disposições conflituantes das CDT em vigor entre Estados membros mas teria de respeitar as obrigações existentes ao abrigo das CDT em vigor com países terceiros.

A linha de orientação seguida nos trabalhos dos Serviços da Comissão pautou-se pois pelo princípio da simplicidade, e pelo objectivo de tornar o mercado interno um espaço atractivo para a instalação de investidores de países terceiros e, em simultâneo, proporcionar às empresas europeias com investimentos em países terceiros a possibilidade de competirem em igualdade de condições com os investidores locais, tendo sido objecto de especial atenção quatro tipos de rendimentos : (i) lucros imputáveis aos estabelecimentos estáveis de

[335] Solução contestada pelas delegações de alguns Estados membros que lhe apontaram imperfeições patentes, por exemplo, a desigualdade de tratamento dado às sociedades que saem do grupo por deixarem de preencher as condições para o integrarem.

[336] Delegações de alguns Estados membros manifestaram posições divergentes a respeito do recurso a uma fórmula determinada com base em dados relativos apenas ao ano da cessação do grupo fiscal poderia conduzir à prática de abusos.

[337] Sobre as consequências fiscais internacionais da adopção da CCCTB v., entre outros, KEMMEREN, Eric C.C.M. «Exemption method for PE and (major) shareholdings best services: the CCCTB and the internal markets concerned», *Ec Tax Review*, 2008-3, pp.118-136.

sociedades do grupo situados em países terceiros e em Estados membros fora do sistema da MCCCIS; (ii) rendimentos de partes sociais qualificadas detidas por soceidades do grupo; (iii) rendimentos de participações de carteira; e (iv) outros rendimentos passivos (royalties, rendas, juros, mais-valias, etc.).

Neste contexto, a solução gizada pela Comissão seria inspirada pelo princípio da NIC (neutralidade na importação de capital)[338], entendido como perspectivando uma MCCCIS com atracção de todos os rendimentos obtidos pelas sociedades do grupo numa base mundial, mas comportando uma isenção relativamente a alguns (ou todos) os rendimentos incorporados na base originados em países terceiros. Ou seja, tratar-se-ia da assunção do princípio da tributação numa base mundial com a consagração do método da isenção para a eliminação da dupla tributação em algumas categorias de rendimentos e acompanhado de uma medida antiabuso – mecanismo de "*switch-over*" – de molde a prevenir a ocorrência de situações de dupla não tributação.

Porém, as soluções a aplicar seriam diferenciadas, variando consoante a natureza dos rendimentos e a localização da respectiva fonte, num país terceiro ou noutro Estado membro[339].

No primeiro caso, aos rendimentos de uma participação qualificada[340] (superior a 10% dos direitos de voto ou do capital), detida durante pelo menos um ano e, bem, assim aos lucros de um estabelecimento estável incorporados na MCCCIS seria aplicado o método da isenção[341].

Em coerência com o tratamento proposto para os dividendos, foi igualmente sugerido que a isenção se estendesse às mais-valias resultantes da alienação das participações que preenchessem as mesmas condições. Porém, a dupla isenção dos dividendos e das mais-valias poderia desencadear, como corolário lógico, a previsão de regras restritivas ao nível da dedutibilidade dos encargos associados à obtenção daqueles rendimentos ou ganhos[342].

---

[338] A respeito das virtualidades de uma CCCTB simples, competitiva e compreensiva para resolver os problemas de dupla tributação e reduzir os custos de cumprimento ver: BARENFELD, Jesper «A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union – A Beauty or a Beast in the Quest for Tax Simplicity» *Bulletin for International Taxation,* July 2007, pp. 258-271.

[339] CCCTB/WP057 annotated - "*CCCT: Possible Elements of a technical outline"* (20Nov.2007).

[340] Conceito inspirado na Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho.

[341] Os Serviços da Comissão consideraram preferível o método da isenção com a justificação de que o crédito de imposto indirecto é complexo quando a cadeia de participações apresenta vários níveis, dadas as dificuldades inerentes à necessidade de determinar o imposto sobre os lucros que incide sobre os lucros de todas as subafiliadas.

[342] As formas de protecção da base tributável através da limitação de abusos decorrentes da dedução de encargos suportados com a obtenção de rendimentos isentos não obtiveram consenso. Com efeito, se é relativamente pacífica a limitação da dedução das despesas de gestão relacionadas com as participações que geram dividendos isentos, na linha já consagrada pela directiva 90/435/CEE, de exclusão de 5% dos dividendos, já as restrições à dedutibilidade de outros encargos, v.g. os encargos financeiros, suscita alguma controvérsia, tanto mais que é

Por outro lado, a opção pelo método da isenção de forma tão ampla implicaria igualmente que fossem equacionadas medidas de protecção da base tributável em ordem a evitar a emergência de situações de dupla não tributação. Para esse efeito, teriam de ser objecto de consideração pelo menos duas hipóteses: (i) a possibilidade de substituição do método da isenção pelo método do crédito do imposto (regra "*switch-over*") sempre que a tributação dos lucros fosse efectuada a uma taxa inferior a um determinado limite[343]; e (ii) as regras do tipo CFC (*controlled foreign companies"*)[344].

Aos dividendos relativos a participações não qualificadas e a outros rendimentos passivos com origem em países terceiros seria aplicado o método da imputação normal, isto é, a dedução do imposto pago no país da fonte seria limitado à fracção do imposto correspondente no país de residência[345], a ser repartido de acordo com a fórmula de repartição da base comum consolidada, o que equivale a dizer que teria de ser previsto um mecanismo para o cálculo do limite do crédito de imposto a ser concedido por cada Estado membro.

Por sua vez, os lucros imputáveis aos estabelecimentos estáveis de sociedades do grupo abrangidas pela MCCCIS situados noutros Estados membros seriam sempre integrados na base consolidada, o mesmo sucedendo com os dividendos e os outros rendimentos pagos entre sociedades daquele, aos quais se aplicariam necessariamente as directivas comunitárias relativas ao regime fiscal comum das sociedades mães e afiliadas e juros e royalties. Não se verificando as condições destas, seriam aplicáveis as regras definidas para os rendimentos com fonte num país terceiro, com a diferença de que não haveria *switch-over* no caso dos dividendos.

---

susceptível de remeter para o âmbito das medidas antiabuso, sejam sob a forma de regras de subcapitalização ou de limitações indexadas ao EBITDA.

[343] Chegou a ser proposto que esse nível fosse estabelecido em 40% da taxa média do imposto sobre os lucros nos Estados membros.

[344] A concepção de um regime comum "CFC" (em alternativa ou como complemento do mecanismo "*switch-over*") obrigaria a definir um conjunto de aspectos cruciais para o seu funcionamento, de que se destacam: (i) a natureza dos rendimentos abrangidos; (ii) limiar de participação relevante; (iii) tipo de entidades a incluir e respectivos regimes de tributação; (iv) regime de imputação dos rendimentos. Sobre a necessidade de definição de um modelo comum de medidas antiabuso ver Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho, o Parlamento Europeu e Comité Económico e Social "A aplicação as medidas antiabuso na área da tributação directa – na U.E. e em relação a países terceiros", [COM(2007) 785], de 10 de Dezembro. Sobre comentários relativos a esta Comunicação ver: DE BROE, Luc «Some observations on the 2007 communication from the Commission: "The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries", *Ec Tax Review* 2008-3, pp. 142-148.

A introdução de medidas antiabuso no contexto da MCCCIS foi objecto de análise no doc TAXUD1/RP CCCTB/WP065, de 26 de Março 2008.

[345] Os Serviços da Comissão sugeriram que, no cálculo do limite do imposto pago no estrangeiro, os rendimentos seriam considerados líquidos dos encargos relacionados com a sua obtenção, adiantando que, por razões de simplificação, os encargos poderiam ser fixados em 2% dos rendimentos brutos, excepto se o contribuinte pudesse demonstrar que suportou encargos de um montante inferior.

As repercussões da adopção destas regras provavelmente obrigariam à renegociação das convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre Estados membros, na medida em que poderiam ser esvaziadas de conteúdo nas matérias em que a futura Directiva da MCCCIS implicasse uma derrogação das cláusulas de repartição da competência tributária nas mesmas consagradas.

Já relativamente aos rendimentos com fonte em países terceiros integrados na MCCCIS, as regras de tratamento sugerido, sempre que fossem conflituantes com as cláusulas das convenções celebradas entre Estados membros e países terceiros, deveriam ser derrogadas em ordem a garantir o respeito das obrigações assumidas.

3. Mecanismos de repartição da MCCCIS

O projecto da MCCCIS não implicaria a criação de um imposto europeu sobre as sociedades, limitando-se, tão-só, ao apuramento da base tributável, dando total liberdade aos Estados membros para fixaram o nível das taxas do imposto. Com base nesta premissa, uma das consequências da opção por uma base tributável comum consolidada seria necessariamente a instituição de um mecanismo de repartição dessa base pelas sociedades e estabelecimentos estáveis de entidades que integrassem o grupo, desde que localizados em Estados membros.

Os Serviços da Comissão, conscientes da importância política e sensibilidade que esta matéria representaria para os Governos dos Estados membros pelas implicações orçamentais que da mesma decorreriam, apresentaram uma proposta[346] para o mecanismo de repartição que visava dar resposta a um conjunto de requisitos, reputados essenciais para assegurar uma divisão equitativa da base tributável. Nesta linha, a fórmula a utilizar deveria: (a) ser simples de aplicar e fácil de controlar; (b) ser difícil de manipular, em ordem a evitar desvios indevidos da base tributável; (c) ter como resultado uma distribuição justa da base tributável entre as diferentes entidades abrangidas; e (d) evitar efeitos indesejáveis em termos de concorrência fiscal.

[346] 'CCCTB: Possible Elements of the Sharing Mechanism', CCCTB/WP060, (13 November 2007) e 'The mechanism for sharing the CCCTB', CCCTB/WP047 annotated (November 2006).
Chamando a atenção para as dificuldades de encontrar uma fórmula que satisfizesse os interesses de todos os Estados membros, V., WEINER, Joann Martens «Formula One. The race to find a common formula to apportion the EU tax base», *Ec Tax Review*, 2008-3, pp. 100-110.

Na sequência das discussões realizadas sobre os vários métodos possíveis para proceder à repartição[347], a preferência acabou por recair numa fórmula constituída por três factores, seleccionados por fornecerem um contributo decisivo para a geração do rendimento tributável: trabalho (medido pela massa salarial e número de trabalhadores)[348]; capital (medido pelo valor dos activos, com excepção dos intangíveis e dos activos circulantes); e vendas (adoptando o princípio do destino)[349]. As ponderações a atribuir a cada um dos factores que integram a fórmula[350] ficaram por definir, por não se tratar de uma questão técnica. Por isso, a discussão desse aspecto foi relegada para o nível político e após a conclusão da avaliação de impacto das diferentes opções possíveis para o projecto.

De acordo com o ponto de vista dos Serviços da Comissão, o cálculo da fórmula de repartição deveria ser feito numa base anual a partir de dados extraídos da contabilidade de cada entidade do grupo, quando a base tributável consolidada seja positiva, pois, sendo negativa, os prejuízos fiscais consolidados seriam objecto de reporte ao nível do grupo.

À parcela da MCCC atribuída a cada entidade do grupo seria possível deduzir os prejuízos fiscais anteriores à aplicação deste regime e, eventualmente, benefícios fiscais concedidos pela legislação do Estado membro da residência. Por sua vez, à colecta seriam deduzidos os impostos locais e os créditos de imposto por dupla tributação internacional.

Reconhecendo as dificuldades, quer de ordem conceptual quer de ordem prática, subjacentes à construção da fórmula de repartição, os Serviços da Comissão manifestaram-se favoráveis à

---

[347] Um método baseado numa abordagem macroeconómica e dois métodos baseados em abordagens microeconómica (*firm-specific*), um, utilizando o valor acrescentado e o outro, recorrendo a uma fórmula composta por três factores. (v., doc CCCTB\WP\052)

[348] Em favor da inclusão do "labour apportionment factor" na fórmula de repartição da MCCCIS, pela simplicidade de aplicação, embora considerando esse factor como uma espada de dois gumes, e tendo por base a experiência dos E.U.A, se pronunciou VENINGER, Patrick J. «The labour apportionment factor for a common consolidated corporate tax base: a double-edged sword», *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 15, n.º 5, 2008, pp. 213-219.

[349] Sobre os méritos da proposta da Comissão: «*A multi-factor formula has some advantages because, by including several income generating factors (both on the production/supply side and on the marketing/demand side), it has an element of self-adjustment and is more resistant to tax planning: shifting a factor from one jurisdiction to another jurisdiction to another would only partially impact on the outcome of the formula*» VIERI, Ceriani «CCCTB and the Financial Sector», *EC Tax Review* 2008/4, p. 166.

O factor "Vendas" é, sem dúvida, o que gera maior controvérsia, embora seja utilizado em países como os Estados Unidos e o Canadá para efeitos de repartição da base tributável. Mesmo admitindo a inclusão deste factor, as posições dividem-se sobre a consideração das "vendas na origem" ou as "vendas no destino". A Comissão defendeu esta última hipótese com o fundamento de que as "vendas na origem" não permitiriam atribuir a base tributável à "localização correcta", porquanto não teriam em conta os efeitos da contribuição dos *inputs* intermédios para a formação do rendimento ou as diferenças na produtividade dos outros factores através de uma cadeia de sociedades de um determinado grupo. Por outro lado, a inclusão do factor "vendas no destino" visa traduzir o lado da procura na formação do rendimento e, além do mais, é um factor menos móvel e por isso menos vulnerável a manipulações do que os outros dois factores da fórmula.

[350] A fórmula para repartir a base por uma sociedade A de um dado grupo seria a seguinte:
$[1/m \times Vendas^{A}/Vendas^{grupo} + 1/n \times (1/2 \times Massa\ Salarial\ ^{A}/Massa\ Salarial^{grupo} + ½ \times N.º\ Trabalhadores^{A}/N.º\ Trabalhadores^{grupo}) + 1/o \times Activos^{A}/Activos^{grupo}] \times MCCCIS$, sendo $1/m + 1/n + 1/o = 1$

inclusão de uma cláusula de revisão após o decurso de um determinado período (e.g. cinco anos) e, bem assim, consideraram razoável a introdução de uma cláusula de salvaguarda que possibilitaria a uma entidade a utilização de uma fórmula específica sempre que os efeitos da aplicação da fórmula geral não reflectissem de forma adequada a representatividade e a importância das actividades desenvolvidas nos diferentes Estados membros envolvidos.

De todo o modo, as características específicas de alguns sectores de actividade reclamariam sempre a construção de uma fórmula de repartição apropriada ou uma adaptação da fórmula geral. Nesse sentido, os Serviços da Comissão identificaram como sectores elegíveis para esse efeito os serviços financeiros, os transportes (aéreos e caminhos de ferro) e as telecomunicações.

4. Aspectos administrativos e de resolução de litígios

A entrada em vigor do projecto de MCCCIS deveria ser acompanhada da instituição de uma estrutura administrativa ao nível europeu dotada de poderes de gestão centralizada dos contribuintes envolvidos e de resolução de conflitos, pois, só desta forma se extrairiam todas as consequências da existência de regras comuns para a determinação da base tributável e asseguraria uma actuação uniforme no cumprimento das obrigações fiscais das sociedades abrangidas, no plano da interpretação dos normativos legais, da inspecção e da definição dos procedimentos de recurso.

No entanto, tal opção não foi considerada realista e exequível, tendo presente quer o estado actual da harmonização directa quer a ausência de um instrumento legal adoptado ao nível da U.E. que possibilite formas de cooperação directa entre as administrações fiscais dos Estados membros, porquanto a Directiva 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de Dezembro, no âmbito da assistência mútua pouco mais permite do que a troca de informações entre respectivas autoridades competentes.

Em face de tais dificuldades, a opção reputada como ideal e que acabaria por ser objecto de discussão e plasmada num documento[351] contemplaria um sistema administrativo e jurisdicional da MCCCIS que, sem se desligar completamente das estruturas e regulamentações nacionais, exigiria um elevado grau de cooperação e de coordenação entre as administrações fiscais[352]. Para além disso, implicaria a introdução de vários aspectos

[351] Doc. TAXUD TF1 CCCTB/WP061 (13 Nov. 2007).

[352] Que por sua vez requeria uma alteração à Directiva 77/799/CEE, do Conselho sobre a assistência mútua entre os Estados membros.

inovadores, quer no plano dos procedimentos administrativos, envolvendo nomeadamente a introdução do conceito de "balcão único", a criação de comité consultivo que garantisse a uniformização de interpretação e aplicação das regras comuns sobre a MCCCIS, para além de uma instancia judicial especializada[353].

O sistema administrativo e jurisdicional projectado determinaria que o grupo de sociedades designasse a entidade que actuaria como representante (ou "*principal taxpayer*") e que seria responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais e por todo o relacionamento com a administração fiscal designada igualmente como "*principal tax administration*".

O contribuinte "Principal" seria naturalmente a sociedade mãe situada ao nível mais elevado residente num Estado membro ou, não sendo o caso, a sociedade mãe residente num Estado membro do subgrupo europeu ou, ainda não existindo um subgrupo europeu, a sociedade ou o estabelecimento estável designado para o efeito.

A administração fiscal "Principal" seria a autoridade fiscal competente do Estado membro de residência do contribuinte "Principal". Caber-lhe-ia o papel de representante das demais administrações fiscais envolvidas junto do contribuinte "Principal" e dos tribunais bem como a responsabilidade pela coordenação da actividade de inspecção, a apreciação das reclamações e recursos administrativos.

Outro aspecto relevante igualmente objecto de reflexão seria a da constituição de um comité ao nível europeu dotado do poder de emissão de decisões vinculativas para os Estados membros em ordem a assegurar uniformidade em matéria de interpretação e de aplicação das regras sobre a MCCCIS.

Em síntese, os aspectos administrativos seriam, a par da matéria substantiva, de crucial importância para o funcionamento do sistema de MCCCIS, e igualmente careceriam de ser incluídos na proposta de Directiva, sendo eventualmente desenvolvidos, nas suas componentes de carácter técnico-administrativo, numa Directiva da Comissão através do procedimento de "comitologia" no quadro do exercício de uma competência delegada pelo Conselho ao abrigo do artigo 5.º da Decisão do Conselho 1999/468/CE.

[353] Sobre o funcionamento do sistema proposto pelos Serviços da Comissão v., CZAERT, Ernst «Administrative issues and CCCTB» *Ec Tax Review* 2008-4, pp. 169-172.

5. A aplicação da MCCCIS ao sector financeiro

À medida que os trabalhos técnicos avançaram, as especificidades do sector financeiro (instituições bancárias e seguradoras) levaram a ponderar se este deveria ser excluído do projecto da MCCCIS, tendo sido evidenciado o apoio tido por necessário para que tal hipótese não viesse a ser considerada. A opção tomada pelos Serviços da Comissão[354] foi, pois, no sentido de serem estabelecidas derrogações às regras gerais em casos devidamente justificados em face das características do sector susceptíveis de merecer um tratamento especial. Ora, tais especificidades verificar-se-iam relativamente aos bancos, nos critérios de mensuração dos activos financeiros, provisões e imparidades, diferenças cambiais, operações de cobertura e instrumentos financeiros sintéticos ou estruturados, e nas empresas de seguros igualmente na mensuração dos activos financeiros e provisões técnicas.

As dificuldades decorrentes da incorporação do sector financeiro na MCCCIS projectar-se-iam ainda na fórmula de repartição, pelo que exigiriam também um refinamento em termos da avaliação e localização dos dois factores - activos e vendas - para ter em atenção as especiais características do sector.

6. Considerações finais

O projecto de instituir um modelo que contemplasse uma base tributável comum consolidada para todas as sociedades europeias foi encarado pela Comissão Europeia como um objectivo ambicioso a concretizar num horizonte de longo prazo.

O projecto permitiria às sociedades europeias com afiliadas ou estabelecimentos localizados em mais de um Estado membro a determinação da base tributável consolidada aplicando um conjunto de regras comuns. O facto de ser uma base consolidada eliminaria as restrições actualmente existentes ao nível da comunicabilidade dos prejuízos transfronteiras e, bem assim, reduziria os problemas ligados aos preços de transferência e à dupla tributação dos rendimentos gerados no seio dos grupos de sociedades.

A Comissão reconheceu inicialmente a existência de dificuldades e resistências sérias a ultrapassar para a adopção generalizada deste modelo e, por isso, equacionou a hipótese de o processo de trabalho avançar por fases: 1.ª - o desenvolvimento de uma base tributável

[354] European Commission, '*Tax Treatment of Financial Institutions'* CCCTB/WP027, March 2006.
Em defesa de um tratamento especial V., CERIANI, Vieri «CCCTB and the Financial Sector» *Ec Tax Review*, 2008-4, pp. 159-168.

comum para o imposto sobre as sociedades; e 2.ª - o desenvolvimento do processo da consolidação, a par com a o estudo de mecanismos de repartição (*formula apportionnement*) da base consolidada. No entanto, por considerar que um dos factores de atractividade do projecto residia justamente no processo de consolidação, inflectiu aquela posição e abandonou a abordagem gradualista, equacionada na fase inicial.

Os Estados membros que frontalmente se opuseram ao projecto foram, desde o início, a Irlanda[355], Polónia, Letónia e Eslováquia, que rejeitaram mesmo o recurso ao procedimento da cooperação reforçada.

Os chamados Estados cépticos – onde Portugal se incluiu – manifestaram preferência por abordagem faseada[356], proposta inicialmente pela Comissão, rejeitando também o carácter facultativo do projecto, o qual iria colocar uma pesada carga administrativa sobre as administrações fiscais. Expressaram ainda sérias preocupações com as incertezas sobre os resultados da aplicação do mecanismo de repartição da base MCCCIS.

Dada a natureza do projecto em causa e das suas múltiplas implicações, a posição da maioria dos 27 Estados membros pautou-se por uma atitude de prudência, reservando a tomada de decisão final para quando fosse apresentada a proposta legislativa e definidos todos os aspectos cruciais do projecto da MCCCIS e, bem assim, conhecidos os resultados da análise quantitativa e qualitativa do possível impacto da MCCCIS. Igualmente contribuiu para essa atitude a indefinição de uma proposta de solução clara que contemplasse os aspectos administrativos e jurisdicionais suscitados pelo funcionamento projecto da MCCCIS[357].

Acresce que o facto de a MCCCIS ser configurada como facultativa e assente em regras aparentemente mais atractivas do que as existentes nas legislações nacionais poderia provocar problemas de discriminação ou de concorrência, aspectos que, por isso, deveriam ser ainda objecto de estudo por parte dos serviços da Comissão, tendo em vista, designadamente, resolver eventuais incompatibilidades com as regras do TCE em matéria de auxílios de Estado.

---

[355]"Ireland has long said it rejects the plan outright because it would infringe on national sovereignty – that is, it would deny MS the freedom they now enjoy to define their direct company tax bases the way they want. Ireland also argues that the ultimate EU goal behind the CCCTB is to harmonize national corporate tax rates." (*TNI*, Oct 6, 2008, p.15).

[356] No mesmo sentido, CERIONI, Luca «The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues», *European Taxation,* vol. 46, N.º 5, 2006, pp. 195-196.

[357] Como sublinha CZAERT, Ernst «Administrative issues and CCCTB» *Ec Tax Review* 2008-4, pág. 172: "*The EU Member States can only decide to introduce the CCCTB if all the different questions of the administration a sound and efficient decision-making process at European level and the implementation of a proper appeal system is satisfactorily solved. Only on the basis of this proposal will the EU Member States be in the position to take a final decision on whether it is acceptable to take the big step into a CCCTB:"*

TERCEIRA PARTE

TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO

SUBGRUPO 3:
Professor Sidónio Pardal (Coordenador)
Dra. Angelina Tibúrcio Silva
Professor Landeiro Vaz
Professor Paulo Correia

Capítulo I. Tributação do Património Imobiliário

1. Introdução

1.1 As Reformas de 1988 e de 2003

A concepção de um modelo de tributação do património imobiliário tem implicações com os regimes do arrendamento urbano, agrícola e florestal, com a legislação relativa aos instrumentos de gestão territorial, que deve integrar a Lei dos Solos, com o sistema de financiamento dos Municípios e com outros diplomas legais cujos conteúdos reclamem uma articulação lógica com a configuração das prerrogativas da propriedade privada deste tipo de bens.

A fundamentação do imposto sobre o património, com a reforma de 1988, deixou de ter por base o rendimento do prédio e o legislador, talvez um pouco precipitadamente, perante o facto de ter sido criado o imposto geral sobre os rendimentos, o IR, e confrontado com a necessidade de manter a receita da "contribuição predial" para os Municípios, substituiu a designação do imposto para "contribuição autárquica" (CA) e desligou-a do rendimento para tomar como base de incidência um suposto e presumido "valor patrimonial tributário". Note-se que, na prática, a base de incidência da contribuição predial era o "rendimento do prédio capitalizado" e a contribuição autárquica assumia como base de incidência aquilo que designa como "valor patrimonial tributário", dependente de uma avaliação casuística feita com base num código de avaliações que a lei previu mas que nunca veio a ser elaborado. Na prática, continuou a funcionar o sistema de cobrança da contribuição predial com a mesma informação e os mesmos números, aqueles que estavam disponíveis nos verbetes da matriz fiscal, havendo apenas uma variação semântica na designação do imposto. A dificuldade de legislar neste domínio revela-se quase generalizada ao nível internacional e deve-se a um défice de trabalho teórico interdisciplinar entre o Direito Fiscal, a Economia e o Urbanismo. Constata-se uma falta de rigor conceptual e mesmo erros de lógica na determinação do um valor fiscal com sentido real na economia do território e do modelo de avaliação, o que enfraquece a compreensão e a legitimidade do Código da Tributação sobre a propriedade imobiliária.

O problema enfrentado pelo legislador em 1988 decorria do facto de uma parte dos proprietários — aqueles que tinham os prédios arrendados — realizar uma receita objectiva e

concreta que ficava sujeita a IR, enquanto outra parte dos proprietários, utilizadores directos dos seus prédios, por não realizarem qualquer receita, explícita e contabilisticamente materializada, não serem tributados em IR. Para assegurar a continuidade desta fonte de receita municipal e manter uma tributação sobre o património imobiliário em geral, entendeu-se, na altura, alterar a base de incidência do imposto, que deixou de ter como referência o rendimento, real ou presumido, passando a adoptar o designado "valor patrimonial tributário". O rendimento auferido pelo proprietário de um prédio arrendado passou a ser tributado em sede de imposto sobre o rendimento e sobre o mesmo prédio o proprietário passou a pagar CA, sendo esta depois deduzida à colecta em sede daquele imposto[358].

1.2 O princípio do Benefício

A invocação do princípio do benefício pode servir para fundamentar a tributação estática do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) – a ex-Contribuição Autárquica -, desde que seja possível elencar e demonstrar a existência desses benefícios, assim como a sua correspondência com o montante da colecta, à luz dos princípios da equidade e da proporcionalidade. Quando são os Municípios e o Estado a proporcionar e a gerir as redes de infraestruturas e de serviços urbanos, gratuitamente ou a preços tarifados, e se alcança uma ordem territorial e social que valoriza e faz respeitar os direitos da propriedade privada, então tem sentido um imposto legitimado no princípio do benefício. Acontece, porém, que a exploração de grande parte das redes de infraestruturas urbanas tem sido concessionada a particulares e aberta à prática de preços com significativas margens de lucro e, neste quadro, a propriedade imobiliária, na medida em que depende dos serviços destas redes, de certo modo, fica refém de monopólios naturais detidos por entidades quase privadas. Esta questão merece uma particular atenção política, económica e jurídica e não pode deixar de ser ponderada quando se invocam os benefícios que compete ao sector público assegurar em matéria de enquadramento e sustentação jurídica e funcional da propriedade imobiliária. A dinâmica desta distribuição de competências e de regimes de exploração das redes públicas, assim como a atribuição dos direitos relativos aos usos do solo, construção e utilização não podem deixar de estar presentes e de serem ponderadas na formatação e determinação de um imposto sobre o património imobiliário.

[358] Isto acontece no caso dos proprietários que declararam que o prédio estava arrendado dentro do prazo (curto e único). Para os que não estiveram atentos a este detalhe, os seus prédios passam a ser avaliados pelo novo código sem hipótese de correcção.

É importante distinguir as características das redes e dos serviços públicos que infraestruturam o espaço urbano daquelas que operam no espaço rústico. Os benefícios assegurados pelo Estado e pelo Município à propriedade rústica são enquadrados e contabilizado de forma jurídica e administrativamente diferentes daqueles que são assegurados em meio urbano. Ao contrário do que pode parecer, os encargos públicos em meio rústico entram no orçamento do Estado como um custo quase a fundo perdido, enquanto os investimentos nas redes urbanas tendem a ter um retorno francamente positivo. Esta matéria merece uma análise aprofundada.

O Urbanismo, o Direito e a Economia enfrentam o desafio de compreender e conceptualizar as relações da propriedade e da sociedade com as empresas operadoras de redes de infraestruturas e de serviços, com as instituições que exercem políticas territoriais e ambientais, com as instituições seguradoras e de crédito, nomeadamente o hipotecário, e com as diversas procuras de solo no contexto do mercado imobiliário.

A desterritorialização clássica do poder do Estado processa-se em contraponto com a emergência de novas territorialidades que, nas últimas décadas, alteraram profundamente a estrutura real dos direitos da propriedade, desenvolvendo-se dependências dos prédios e das actividades que os ocupam relativamente ao sistema das redes de infraestruturas e serviços territoriais em geral e urbanos em particular.

A dependência da propriedade imobiliária dos instrumentos de planeamento territorial e dos poderes dos serviços técnico-administrativos tem vindo a alterar, de forma significativa, as prerrogativas da propriedade, nem sempre de forma consciente e transparente. Longe vai o tempo do *fruendi, utendi et abutendi* que caracterizava a propriedade absoluta do Direito Romano.

Na sociedade contemporânea, os direitos da propriedade imobiliária carecem de novos enquadramentos jurídicos que impeçam o abuso por parte dos proprietários, nomeadamente quando desrespeitam o interesse público e as boas relações de vizinhança, principalmente no que diz respeito ao controlo de factores de poluição. Por outro lado, as prerrogativas da propriedade são cada vez mais condicionadas e expostas a um conjunto de poderes discricionários de carácter técnico, político e administrativo, muitas vezes simplesmente burocráticos e corporativos, que jogam com pilares e interesses fundamentais do direito da propriedade à margem de uma procedimentalização juridicamente transparente.

É surpreendente a quantidade de leis que são produzidas sobre o território, geralmente no sentido de criar restrições e proibições relativamente aos usos, utilizações e direitos de

construção, sendo raros os diplomas e mesmo os planos cujos conteúdos se afirmam pela positiva com ideias e soluções para promover modelos de desenvolvimento territorial claros e desejados, comprometendo-se com acções construtivas. Observa-se também uma multiplicação de taxas e de impostos que incidem sobre o imobiliário, a ponto de ser pertinente uma reflexão crítica de avaliação da carga fiscal directa e indirecta suportada por estes bens de primeira necessidade.

Justifica-se, portanto, uma reflexão sobre o estatuto da propriedade, avaliando o estado em que esta se encontra sob o ponto de vista da salvaguarda das prerrogativas que lhe assistem, do seu valor como direito constitucional, da sua importância social para as pessoas, famílias e empresas e do seu significado cultural e estrutural para a coesão económica e social.

1.3 O Carácter Imperfeito do Mercado Imobiliário

O mercado imobiliário, pela sua natureza, depende do solo, que é um bem escasso, fixo quanto à sua localização e portanto sujeito a condicionamentos geográficos, o que faz com que cada prédio seja um produto único. Por todas estas razões, o mercado imobiliário não funciona em concorrência perfeita, pelo que a aplicação do paradigma do mercado concorrencial perfeito ao mercado imobiliário, mesmo que relativizado, enferma de fortes limitações. Acresce que há uma irresolúvel assimetria entre as condições da oferta e da procura. Enquanto a procura, na maioria dos casos, actua sobre a pressão e a urgência de satisfazer uma necessidade básica de habitação ou de espaço para laborar e produzir, já a oferta opera com maior capacidade de espera, beneficiando da ajuda do crédito hipotecário que tem jogado claramente a seu favor. A descida das taxas de juro assim como a dilatação dos prazos de amortização dos empréstimos para aquisição de imóveis permitiram aumentar o preço dos imóveis e, ao mesmo tempo, diminuir os encargos mensais do comprador. Acresce que este, por sua vez, fica não tanto com o pleno estatuto de proprietário mas mais com o estatuto de inquilino, a pagar uma renda resolúvel que lhe permitirá, ao fim de um dilatado prazo, que pode chegar aos 50 anos, ficar finalmente com propriedade plena do prédio.

É curioso verificar que um crescente número de proprietários de habitação própria que recorreram ao crédito hipotecário está inscrito em associações de inquilinos.

Para além da procura para utilização própria há que considerar também a procura para prédios de rendimento (esta última fortemente afectada pelo condicionamento das rendas e pela concorrência da banca) e ainda a procura especulativa que aposta na valorização do imobiliário, que foi particularmente compensadora principalmente a partir dos fins dos anos

60. A procura de terrenos enquanto bens de raiz, como refúgio de poupanças, foi impulsionada pela inflação monetária a partir dos anos 70 e pelo desregulamento do próprio mercado imobiliário promovido pela legislação urbanística que liberalizou os loteamentos promovidos por particulares que entrou em vigor a partir de 1965 (Decreto-Lei n.º 46 673, de 29 de Novembro), mesmo na ausência de plano urbanístico eficaz.

1.4 Efeitos Perversos do Decreto-Lei n.º 46673, de 29 de Novembro

A ruptura provocada por esta lei consistiu em retirar aos Municípios a capacidade política e instrumental de planearem e controlarem o processo de urbanização. Os Municípios perderam o poder, os meios e o direito de retenção de mais-valias simples, ficando assim despojados das suas principais fontes de receita para assegurar a qualificação urbana e a regulação do mercado imobiliário. A perda de receita dos Municípios em mais-valias simples é duplamente grave, na medida em que está associada a uma consequente incapacidade de disciplinar a expansão urbana e o ordenamento do território em geral.

O poder municipal de parametrizar e reter mais-valias tem um efeito regulador do mercado imobiliário, concretamente na redução dos preços de venda e de arrendamento. Note-se, contudo, que este efeito regulador implica que uma parte expressiva do parque imobiliário seja colocada em arrendamento público dirigido a todos os segmentos da procura. É a existência desta alargada oferta pública de arrendamento que garante a disciplina e a contenção dos preços no mercado livre de venda e de arrendamento. É também oportuno comparar as receitas da tributação do património com a receita perdida por não haver uma política de solos dotada de instrumentos que permitam aos Municípios parametrizar, distribuir e reter as mais-valias simples. Lembremo-nos que estes instrumentos existiram em Portugal até 1965.

Observando que um solo rústico, de uso agro-florestal, não sustenta um valor fundiário superior a 25.000€/ha e que a simples alteração de uso do solo, contemplada em plano, de rústico para urbanizável, multiplica pelo menos cerca de cinco vezes o valor do solo em sede de mais-valias simples, podendo essa multiplicação ser superior a vinte e cinco vezes, podemos ajuizar o que os Municípios perderam com os efeitos do Decreto-Lei n.º 46 673, de 29 de Novembro de 1965.

A retenção de mais-valias, devidamente enquadrada, teria um efeito moderador do preço do solo urbano, habilitaria os Municípios a disciplinar o crescimento urbano e a pôr em prática

políticas de habitação anti-segregacionistas, e aumentaria a receita do Município, permitindo-lhe reduzir as taxas de licenciamento e, eventualmente, prescindir do IMT. Para conferir transparência à Administração Pública, é importante observar a correspondência entre as taxas de urbanização e os encargos efectivamente realizados. Ao cidadão, na sua qualidade de proprietário ou de consumidor de serviços públicos, deve ser dada a garantia da correspondência entre os custos dos serviços prestados e as taxas que são cobradas.

Enquanto a tributação estática do IMI de certo modo induz à utilização e rentabilização do prédio, a tributação dinâmica do IMT agrava os encargos da transacção, o que refreia a procura diminuindo a fluidez do mercado e, a cada transacção, o preço do prédio tende naturalmente a absorver o encargo do IMT pago anteriormente. Assim, é óbvio que o IMT é um imposto que afecta negativamente a mobilidade geográfica das famílias e das empresas e inflaciona de forma selectiva os preços do mercado. A interdependência de todos estes factores remete para a importante questão da política de solos e da lei que a explicita.

2. O Conceito de Valor Fiscal

Se o legislador seguir as ideias fiscais correntes, agrava o imposto sobre os prédios de melhor construção e bem conservados, o que está certo se for politicamente assumido que o suporte essencial do imposto e a sua legitimidade se estruturam e fundamentam no rendimento real ou presumido do prédio.

Se, à partida, a referência ao rendimento for abandonada para se adoptar em alternativa o princípio do benefício associado ao conjunto de garantias e de serviços que o Estado e, mais directamente, o Município prestam, respectivamente, ao proprietário (fazendo respeitar as suas prerrogativas) e ao prédio (através das redes públicas), neste novo quadro relacional há uma inversão de critérios, uma vez que agora os prédios degradados e abandonados, ao não utilizarem os serviços disponíveis, causam prejuízo económico às entidades gestoras desses serviços públicos. Pelo contrário, os prédios em bom estado de conservação e em fruição normal são utilizadores correntes das infraestruturas e serviços, o que contribui para o normal funcionamento do sistema urbano.

Raciocinando à luz da lógica do benefício, os prédios em bom estado de conservação não devem, por essa razão, ver o imposto agravado, assim como os prédios em estado de degradação e de abandono não devem ser desagravados.

Qualquer que seja o modelo de determinação do valor fiscal, este deve ser configurado com componentes sensíveis à conjuntura económica e ao "valor justo", a par da dinâmica da economia. Em qualquer caso, deve ser evitado um formulário pensado para um contexto de inflação e de especulação, sem defesas críticas e práticas que contrariem e ajudem a corrigir essas patologias.

O conjunto de factores e de coeficientes considerados na avaliação fiscal clássica é equacionado na perspectiva da determinação do valor de rendimento do prédio e, em resultado deste critério, prédios idênticos ao nível da sua dimensão, localização e direitos de construção e de utilização podem ter valores fiscais significativamente diferentes caso um esteja em estado de degradação e de abandono (valor fiscal reduzido) e o outro esteja em bom estado de conservação e em normal fruição (valor fiscal mais elevado).

Se o princípio legitimador for o do benefício taxado sobre um presumido "valor patrimonial tributário", então o critério de determinação do valor fiscal não pode ser o enunciado anteriormente e referido ao valor de rendimento.

Atenda-se a que a capitalização da renda bruta à taxa de 6% tende a aproximar se do valor de mercado. Mas, se tomarmos como referência a renda líquida, que se obtém descontando as despesas correntes de manutenção, conservação, encargos fiscais e outros e ainda a depreciação das construções, a sua capitalização à mesma taxa corresponde a um valor francamente inferior ao valor de mercado. Para efeitos fiscais sobre o património imobiliário, obviamente, só tem sentido calcular rendimentos tributáveis com base na renda líquida.

O legislador pode ainda optar por colocar o valor fiscal na banda do valor de mercado, o que não é fácil de pôr em prática e de sustentar em termos de lógica e de razoabilidade. Este modelo pressupõe que todos os prédios estão em simultâneo no mercado, o que é falso porquanto a maioria dos prédios está ocupada e indisponível para o mercado. Esta realidade, num contexto inflacionista e especulativo, leva a atribuir aos prédios ocupados valores de mercado virtuais, hipotéticos, que vão penalizar em sede fiscal os proprietários, sem que tais valores se tenham realizado financeiramente. Acresce que os valores de mercado de referência cairiam abruptamente se todos os prédios, aos quais se atribui esse valor, entrassem efectivamente no mercado em oferta real.

Não é negligenciável o facto das mais-valias impróprias, que correspondem ao lucro obtido na venda de um imóvel, serem taxadas com um imposto próprio e justamente no momento da transacção onde efectivamente esse lucro é auferido pelo proprietário vendedor. A extrapolação deste valor para prédios idênticos que não estão no mercado e num contexto

especulativo e de grande volatilidade é claramente abusiva. Os valores reais de mercado só têm sentido quando associados ao encontro das vontades reais e livres do proprietário em vender e do comprador em adquirir. Fora desta circunstância os valores virtuais do mercado flutuam sem qualquer tradução económica e financeira, daí a razão de se questionar a tomada desses valores virtuais e presumidos como base de incidência de um imposto.

A utilização do valor de mercado para efeitos de um imposto estático só é aceitável num contexto em que não haja inflação nem especulação e, por conseguinte, esse valor de mercado tenda a ser estável e se situe na banda do valor justo. Porém, a realidade económica contemporânea tem andado longe desse cenário.

A ênfase que neste relatório é dada ao valor de base territorial tem uma justificação pedagógica, na medida em que se trata de um valor pouco estudado, e tem também um sentido de oportunidade, uma vez que podemos prever e até já constatar que irão ter lugar grandes transformações na economia do imobiliário e do território em geral, transformações essas que só poderão ser bem sucedidas se fundamentadas num conhecimento teórico bem estruturado.

2.1 Os Vários Conceitos de Valor

A concepção de um imposto sobre o património imobiliário deve, prudentemente, adoptar um critério de determinação indutiva, partindo de casos concretos para parametrizar o montante da colecta que, à luz do senso comum e da economia real, se afigura razoável pagar em sede deste imposto. Quanto é que uma família da classe média considera razoável pagar de IMI por um apartamento de 100m² no Bairro de Alvalade, em Lisboa, ou no Bairro das Antas, no Porto, ou numa vila do interior?

Podemos sustentar que um apartamento com uma boa qualidade de construção e com $100m^2$ poderia razoavelmente pagar de IMI um máximo de 250€/ano em Lisboa ou Porto e, porventura, não mais do que 150€ numa vila do interior. Note-se que não é difícil imaginar três famílias da classe média, auferindo todas elas o mesmo nível de rendimentos, a habitar um apartamento em qualquer destas três localizações, sendo que, observando o princípio do benefício, em muitas vilas a qualidade e o custo de vida são francamente superiores à dos grandes centros urbanos. Por isso não há razão para um agravamento tão acentuado da colecta em função de critérios de centralidade relativa.

Quanto é que o empresário hoteleiro de um hotel de 4 estrelas, com 120 quartos e 9.000m^2 de área de construção, localizado no centro de Lisboa ou do Porto, considera razoável pagar de IMI? Quanto é que um agricultor, proprietário dos terrenos de uma exploração agrícola com 40ha pode, razoavelmente, pagar de IMI? É justo que este agricultor seja penalizado pelo facto dos 40ha da sua exploração estarem distribuídos por diversas parcelas desconexas? Não seria justo permitir que o conjunto das parcelas integradas numa exploração agrícola pudesse ser agregado para efeitos fiscais?

O montante da colecta a suportar por cada classe de prédio em concreto deve ser objecto de uma determinação directa, empírica e opinativa, procurando ir ao encontro de uma sensibilidade económica dominante do que é o montante justo da colecta, à luz de um juízo de razoabilidade, de justiça e relativamente consensual na comunidade nacional. O valor da colecta para cada tipo de prédio é, assim, a questão-chave deste processo tributário. O facto da reforma de 2003 ter desligado o IMI do rendimento dos prédios e da renda a tomar como referência numa política de solos em geral e de habitação em particular é seguramente uma falha na legitimação e calibração deste imposto, o qual não pode ignorar a realidade económica e social e a capacidade financeira das famílias e das empresas que utilizam o território como um bem de primeira necessidade. Se a configuração do imposto adopta como referencial um presumido valor de mercado, quando sabemos que este há décadas se encontra desregulado e inquinado por comportamentos especulativos, resulta que o próprio imposto em si irá enfermar de excessos que penalizam gravemente os contribuintes. Acresce que a grande maioria dos prédios está em utilização e, bem vistas as coisas, estes não estão disponíveis para venda, sendo abusivo atribuir-lhes um valor virtual de mercado informado pelos desejos optimistas da oferta. Daí a importância de fazer valer um critério de razoabilidade e de justiça determinado por uma equação fundamentada na capacidade económica real dos agentes económicos para custearem as suas necessidades em matéria de produtos imobiliários, considerando aí o imposto sobre o património.

Independentemente do montante da colecta anteriormente concertado, é necessário encontrar um valor fiscal estável e com sentido económico objectivável que sirva de base de incidência para a determinação do imposto.

Por fim, a taxa a aplicar é o resultado da divisão do valor da colecta pelo valor fiscal e este é o método mais seguro e sensato para a configuração de um código de tributação do património imobiliário.

Para clarificar os conceitos, convém distinguir:

— **Valor de base territorial**: é determinado pela dimensão da parcela, pela sua localização e pelos direitos de uso, de desenvolvimento e de utilização que lhe estão juridicamente atribuídos e constituídos;
— **Valor patrimonial**: corresponde ao conjunto do investimento realizado na aquisição e construção no prédio em causa;
— **Valor de reposição ou de custo**: corresponde a uma actualização do valor patrimonia,l na medida em que equivale ao custo actual da construção de um prédio idêntico àquele que é tomado como referência;
— **Valor de mercado**: corresponde ao valor de uma transacção efectuada em condições ideais em que o comprador não tem pressa em comprar nem o vendedor em vender, pressupondo que existe um quadro concorrencial quase perfeito onde se observa um equilíbrio entre a oferta e a procura. O acto de avaliação do valor de mercado corresponde sempre a uma opinião subjectiva do avaliador. A determinação do valor de mercado deve ser feita sempre para cada prédio separadamente, e nunca para grupos de prédios destinados a serem vendidos em conjunto ou em concorrência;
— **Valor venal** (valor real pelo qual é vendido um bem em moeda expressa);
— **Valor de rendimento**: é o valor de uso existente, valor de uso potencial, valor de troca expectável, e agrega todos os lucros e demais benefícios associados às prerrogativas da propriedade do prédio em causa. Neste valor inclui-se o valor locativo. Acontece que o prédio pode ser directamente utilizado pelo proprietário, tendo assim um valor de uso directo. Pode também encontrar-se em estado de abandono expectante e ter, assim, uma valorização maximizada por estar disponível para poder entrar a qualquer momento no mercado. O valor de rendimento agrega todas as possibilidades de obtenção de lucros ou de rendas;
— **Valor locativo**: corresponde à capitalização do montante da renda líquida anual;
— **Valor de expropriação**: corresponde ao valor do prédio acrescido da justa indemnização em processo expropriatório com base na declaração de utilidade pública por parte do Estado ou do Município;
— **Valor de uso**: é um valor subjectivo e circunstancial que se alicerça no interesse ou mesmo necessidade que uma determinada pessoa tem em dispor e utilizar um determinado prédio;

— **Valor de caução**: corresponde a um valor que uma entidade de crédito pode atribuir ao prédio para este servir de caução a um empréstimo onde entra como factor preponderante a relação entre a taxa de juro, o período de amortização e o risco inerente à operação e/ou ao beneficiário do empréstimo;
— **Valor de activo contabilístico**: corresponde ao valor determinado pelas regras de contabilidade a que a entidade proprietária está submetida;
— **Valor intrínseco**: corresponde ao valor real do prédio independentemente de quaisquer circunstâncias;
— **Valor residual** (valor de um activo no final da sua vida útil ao longo da qual sofreu uma gradual depreciação). Note-se que, no caso do imobiliário, o valor residual aplica apenas ao edificado e demais benfeitorias e não ao solo, porquanto este, em princípio, não sofre depreciações, possuindo um valor relativamente estável. O valor residual do solo tende a confundir-se com o valor fundiário e o valor de base territorial. No entanto, convém trabalhar sobre as subtis diferenças de significado destes conceitos.
— **Valor de seguro**: valor assumido para efeitos de responsabilidade das companhias de seguros face a determinados riscos que incidem sobre o prédio;
— **Valor de liquidação**: corresponde ao valor considerado para efeitos de inventário de encerramento de empresas;
— **Valor fundiário**: é um conceito próximo do de "valor de base territorial" e que se aplica com maior frequência aos prédios rústicos. No entanto também tem sentido aplicá-lo aos prédios urbanos na componente do seu valor indexado ao solo;
— **Valor fiscal**: corresponde ao valor associado ao prédio que é tomado como base de incidência à qual se aplica uma taxa para a determinação do montante da colecta.
— **Valor justo**: decorre do imperativo constitucional a intervenção do Estado na regulação do acesso à habitação a preço compatíveis com o rendimento das famílias e o combate a práticas especulativas. Daí podermos concluir que a sociedade, através das suas instituições competentes, deve calcular e explicitar o valor razoável e aceitável a que o solo e o espaço edificado devem ser disponibilizados para as famílias, as empresas e para as outras necessidades do tecido social, inclusive do Estado;

Por princípio, o valor fiscal que vai servir de base de incidência ao imposto deve ser um valor *estável* e, no contexto actual das políticas territoriais, faz todo o sentido que esse valor seja

neutro relativamente ao investimento que o proprietário realiza no seu prédio, de modo a não penalizar quem investe em benfeitorias, isto é, no desenvolvimento, na construção, na qualificação arquitectónica, na conservação e na produção de riqueza.

A tributação do património imobiliário tem especificidades que justificam um tratamento jurídico-fiscal e administrativo distinto de todos os outros bens patrimoniais. Justifica-se, portanto, que o (IMI) seja tratado autonomamente, como um imposto não analítico, ignorando-se por regra os demais bens patrimoniais do sujeito passivo. Dever-se-ia aqui ponderar a excepção no que diz respeito à já referida sugestão de se permitir a agregação das parcelas pertencentes a uma exploração agrícola num único (prédio fiscal).

2.2 O Conjunto de Factores a Considerar na Avaliação

Um bem imóvel sujeita-se a diversas formas de apropriação e de utilização que, por sua vez, devem prosseguir a sua função social. É por isso que o Estado se confronta com a necessidade de assegurar o ordenamento do território através de instrumentos de planeamento onde são configurados e determinados os usos do solo e os desenvolvimentos que asseguram a adaptação dos espaços rústicos e urbanos para as actividades e utilizações. Os factores a considerar na avaliação de cada prédio são os seguintes:

a) A classe e categoria de uso atribuídas em sede de planos territoriais à unidade territorial onde o prédio está inserido;[359]
b) A localização geográfica relativa do prédio, considerando os níveis de acessibilidade e de centralidade, o que determina os seus predicados de localização. Contudo, é de notar que as acessibilidades tendem a ser cada vez mais associadas a modos de transporte e a serviços especiais que coexistem com a dispersão das edificações. Neste contexto, podem não coincidir com os melhores níveis de centralidade, os quais dependem do grau de infraestruturação e de dotação em equipamentos e serviços sociais próximos e integrados numa estrutura urbana de bairro.

   As dinâmicas territoriais induzidas pelo desenvolvimento das redes de transportes e também pelo desordenamento dos usos do solo confundem e dificultam seriamente a aferição do factor de localização na formação do preço do solo. Este fenómeno é

[359] Os planos territoriais em vigor não operam com conceitos correctos da taxonomia dos usos do solo com uma articulação lógica entre o conceito de "categoria" e de "classe de uso", o que impossibilita o recurso a estes factores de ponderação do valor do solo.

particularmente evidente quando se configura nas chamadas urbanizações em "mancha de óleo". É de notar que a centralidade exige muito mais do que a simples acessibilidade;

c) Os direitos de desenvolvimento, considerando a área de construção autorizada e a sua distribuição por edifícios individualizados e fracções autónomas;
d) As utilizações possíveis e constituídas como prerrogativa do direito de propriedade;
e) A dimensão do prédio e das suas parcelas patrimonialmente significativas, isto é, passíveis de proporcionar utilizações e rendimentos autónomos e assim serem suporte do exercício de direitos reais específicos (é o caso de um prédio com uma descrição predial única onde coexistam habitação e lojas que podem ser arrendadas separadamente);
f) A possibilidade de divisão da propriedade constitui uma fonte de mais-valias potenciais, não só na propriedade rústica mas também na urbana. Constata-se que existe uma relação inversamente proporcional entre o valor de um imóvel por m² e a sua dimensão, por se situarem em segmentos de mercado distintos. Ou seja, quanto menor for a superfície do imóvel, maior tende a ser o seu valor por m². Esta relação deve-se ao facto de os prédios mais pequenos, em virtude de se apresentarem no mercado por um valor global mais baixo, beneficiarem de uma procura mais alargada. Este factor induz a que o cenário de maximização de lucros de uma urbanização corresponda a considerar uma tipologia única de T0. Note-se que o valor de base territorial tem uma correspondência com a área de construção autorizada e também com o número de fogos pelos quais essa área é distribuída. Assim, o valor do solo destinado à urbanização é determinado não só pela área de construção autorizada, mas também pelo programa do seu fraccionamento.
g)

No caso da propriedade rústica, a divisão de grandes herdades (da ordem das centenas de hectares) em pequenas quintas (da ordem dos 0,5 a 30ha) é uma operação susceptível de gerar mais-valias substanciais e, se em cada uma destas for possível licenciar a construção de uma habitação, então o sucesso económico fica sobremaneira assegurado, uma vez que a procura já não se limita ao segmento dos empresários agrícolas e florestais mas alarga-se a um amplo universo de procuras indiferenciadas que concorrem com o sector agro-florestal e ameaçam a sua viabilidade e estabilidade do próprio uso.

Esta matéria é importante também para a fiscalidade quando, perante estas situações, o sistema fiscal acompanha a perversão da valorização patrimonial dos prédios, indiferente às patologias subjacentes a esse incremento de valor. Neste contexto, há ainda que

considerar os comportamentos especulativos atraídos e alimentados por esta multiplicação da procura atípica e deslocada.

Uma política fiscal esclarecida e avançada pode e deve actuar em consonância e cooperação com as políticas e princípios do ordenamento do território.

h) A localização é um factor de grande peso na determinação do uso e do valor da propriedade imobiliária. Contudo, seria útil e esclarecedor conjugá-la com a classe e categoria de uso da unidade territorial onde o prédio está integrado e com os direitos juridicamente constituídos sobre o prédio em causa. O factor localização é uma componente do valor do prédio que afecta apenas o seu valor de base territorial e que, em princípio, não decorre do mérito do proprietário mas de um desenvolvimento sócio-geográfico com expressão regional e local prosseguido ao longo de gerações. Nas últimas décadas, as profundas transformações na estrutura do povoamento e nas redes de transportes alteraram significativamente a acessibilidade, a pressão demográfica e a mobilidade em geral, com efeitos expressivos sobre o mercado imobiliário. O factor localização confronta-se, na prática, com o conteúdo classificativo dos usos do solo e regime de servidões e restrições de utilidade pública e outras condicionantes, cujo processamento de há cerca de 40 anos a esta parte enferma de irracionalidades e falta de transparência. Neste contexto, a interpretação da localização dos prédios considerando o uso e a utilização que lhes são atribuídos pelos regulamentos dos planos territoriais, não sendo fiável, pode induzir em erro o processo de avaliação do valor dos prédios, principalmente dos rústicos.

i)

Na tributação do património imobiliário é, por conseguinte, importante a diferenciação dos diversos tipos de prédios considerando a sua localização, uso, direitos de construção constituídos e utilização autorizada.

2.3 O Valor de Base Territorial

A propriedade imobiliária só por si não pode ser vista como uma "manifestação exterior de riqueza," já que, em muitos casos estamos perante bens de primeira necessidade para as pessoas e famílias e, no caso das explorações agrícolas e florestais, o terreno deve ser

considerado como um meio de produção que faz parte do capital fixo da empresa. O mesmo se pode considerar relativamente às indústrias e aos serviços, incluindo a hotelaria.

O solo enquanto bem patrimonial tem um valor de base territorial que, em regra, não se deprecia. Este valor fundiário tende a ser muito estável ou progressivo, neste último caso devido à ocorrência de eventuais mais-valias indirectas. Por isso, admite-se que não se considere a sua amortização quando comparado com outros factores de produção como máquinas ou mesmo edifícios que, de sua natureza, têm um período de vida útil limitado e custos de manutenção e conservação. É por isso que na formação de valor da propriedade imobiliária há duas componentes estruturalmente distintas: a componente fundiária de base territorial, que corresponde ao valor do solo, e a componente do investimento realizado no prédio em construções e outras benfeitorias.

A configuração do valor de base territorial é, em princípio, determinada pela política de solos e, na prática, deveria ser controlada jurídica e administrativamente recorrendo aos planos territoriais. É, portanto, o resultado de uma dinâmica que transcende a esfera da propriedade privada, sendo o resultado do comportamento social, da cultura dos povos e da vontade política expressa na lei e nos procedimentos administrativos do urbanismo. Quando a valorização decorre da adaptação do prédio, para a exploração agro-florestal ou para outros usos e utilizações onde pesa a qualidade arquitectónica do espaço edificado, esta valorização decorre da vontade, da capacidade e do mérito do proprietário.

Esta dicotomia entre o valor de base territorial e o valor associado ao investimento em benfeitorias permite sustentar um modelo de tributação do património que seja neutro relativamente ao investimento dos proprietários na valorização do seu património. Este modelo tem particular sentido na sociedade contemporânea pelas seguintes razões:

a) A sociedade actual quer estimular a qualificação arquitectónica e paisagística do património imobiliário e, portanto, não faz sentido dar subsídios para a salvaguarda e valorização do património e, ao mesmo tempo, ter um regime fiscal que adopta por princípio o agravamento da carga fiscal sobre os prédios mais qualificados e melhor conservados. Existe aqui uma contradição entre as políticas urbanas de salvaguarda e valorização e as políticas fiscais que não tem acompanhado a evolução da realidade económica do território.

Não se recomenda que o património arquitectónico seja contemplado com isenções ou outro qualquer benefício fiscal. Bastaria que o ónus inerente às condicionantes e responsabilidades contratualizadas de salvaguarda e valorização fosse calculado e deduzido no valor fiscal, sem qualquer favor;[360]

b) O valor de base territorial em geral deve, por princípio, ser um valor determinado e controlado politicamente através dos instrumentos de planeamento e gestão territorial. O valor deve ser parametrizado, regulado e resguardado de investidas especulativas.

A referenciação e divulgação oficial deste valor do solo constitui uma informação importante e esclarecedora para os agentes do mercado imobiliário, com efeitos reguladores do mesmo. O preço do solo, assim como a sua disponibilização para o uso social determinado em sede de plano territorial, na medida em que são competências do Estado, exigem um enquadramento jurídico do qual faz necessariamente parte o estabelecimento de critérios de valoração do solo para as componentes que não dependem do mercado mas sim das políticas de solos, e é neste contexto que o valor de base territorial se equaciona e afirma como instrumento regulador do mercado imobiliário.

c) Quanto à variação do valor patrimonial de um prédio, esta deveria ser fundamentalmente determinada pela iniciativa e pela qualidade do investimento e da gestão do seu proprietário, e, portanto, tem uma formação casuística. Não se deve confundir o valor patrimonial com o

---

[360] No plano fiscal, têm vindo a ser criados benefícios fiscais, no IMI e IMT, relativamente aos prédios sujeitos a operações de reabilitação urbana em áreas classificadas de reabilitação urbana. Ao longo de décadas que estes benefícios fiscais se encontram plasmados, quer no Estatuto dos Benefícios Fiscais, quer em legislação extravagante aos Códigos do IMI e do IMT. Veja-se, a este propósito, que na recente Lei n.º 95-A/2009, de 2 de Setembro, relativa à autorização ao Governo para aprovar o regime jurídico da reabilitação urbana, aí se prevê «*a criação de regimes especiais de tributação do património em áreas de reabilitação urbana, incluindo benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)*».

Numa perspectiva global não deixa de ser questionável o tratamento desigual entre os proprietários de prédios localizados dentro e fora destas áreas de reabilitação urbana. Também aqui o critério deveria ser o da correspondência entre o valor fiscal e os direitos e deveres específicos do património em causa. Estas distinções entre zonas urbanas devem reflectir-se no valor fiscal, com sentido económico objectivo, e explorar correspondências com as prerrogativas da propriedade, evitando políticas discriminatórias que fomentam desigualdades e que criam vícios orçamentais informados por idiossincrasias e comportamentos que estão em voga. A salvaguarda e valorização do património devem ser resolvidas no quadro dos direitos e deveres da propriedade em geral, sem penalizar o erário público.

O ónus inerente ao dever contratualizado de conservar um prédio por razões de interesse público deve ser calculado e repercutido, por dedução, no valor fiscal, o que se traduz num desagravamento do IMI dentro de uma pura lógica económica sem ter o carácter de benefício algum.

valor de mercado. O primeiro é determinado pelo somatório do investimento realizado e materializado no prédio, o segundo é determinado pela alienação do prédio em condições ideais de mercado.

2.4 Planeamento do Território e Fiscalidade

À medida que o sistema de planeamento do território se torna mais denso, condicionando as alterações do uso do solo e os clássicos direitos do proprietário, de *fruendi, utendi et abutendi*, que lhe conferiam uma ampla liberdade de construção e de exploração, aumentam as tensões no território e no mercado imobiliário.

Sendo indiscutivelmente necessárias regras de lei e métodos de planeamento que assegurem uma disciplina territorial e uma ordem urbanística, arquitectónica e paisagística, o modo de as instituir e administrar requer enquadramentos de Direito, de Economia e de Topologia Urbanística que assegurem o respeito pelas prerrogativas básicas da propriedade, pelo sentido útil do território e pelos princípios de transparência, de justiça e de razão que devem pautar as relações entre o Estado, o Município e o cidadão.

O sistema jurídico de planeamento do território e as políticas fiscais são, em grande parte, determinantes da formação do preço do solo em particular e do preço do imobiliário em geral.

Os planos negativos, que se caracterizam pela imposição de restrições múltiplas sobrepostas, descoordenadas e administradas num quadro de incerteza, contrapõem-se aos planos assertivos e positivos que fomentam a estabilidade dos usos do solo e apresentam soluções concretas para os problemas associados à indisponibilidade, à especulação e ao abandono dos prédios.

Um plano positivo compromete-se com a dinâmica da actividade social, ajudando as populações, as famílias e as empresas a desenvolverem uma presença e um relacionamento próspero e harmonioso com o território. Um bom plano revela-se no mérito dos seus resultados, um mau plano é geralmente uma fonte de conflitos e uma causa de degradação do território.

Durante muitas décadas a política fiscal sobre o património imobiliário induziu a procura generalizada de imóveis, rústicos e urbanos, como refúgio de poupanças em entesouramento passivo e como suporte de investimentos especulativos.

A acentuada desactualização dos valores dos prédios registados na matriz fiscal, devido a uma inflação galopante e a uma ausência de resposta por parte do legislador e da governação, manteve ao longo de muitos anos (principalmente desde os meados dos anos 60) condições

extraordinariamente favoráveis para gerar e captar mais-valias e auferir grandes lucros praticamente sem incidências fiscais significativas. Esta situação foi responsável pelo comportamento optimista e descuidado da procura, que foi muito apoiada pelas instituições de crédito, com critérios de uma generosidade excessiva, baseada na sobreavaliação do valor dos imóveis.

Então, repentinamente, verifica-se se uma inversão radical da política fiscal que apanhou os proprietários desprevenidos e completamente expostos a uma conjuntura desfavorável, onde os valores dos imóveis são instáveis e financeiramente confusos, na medida em que grande parte dos prédios estão onerados como caução e garantia de créditos hipotecários, cujos montantes são, em muitos casos, superiores ao valor real do prédio.

A doutrina de Henry George sustenta que a aplicação ao solo (*land*) de um imposto simples, deixando de taxar a propriedade em si, entendida como um investimento realizado em benfeitorias, cria um modelo de tributação que é neutro relativamente ao comportamento do proprietário no que diz respeito às decisões de investimento em habitação ou outros empreendimentos que melhorem e valorizem a propriedade. É muito interessante esta distinção entre o imposto que incide apenas sobre o solo (*land tax*) do imposto sobre a propriedade (*property tax*), observando que este último incide não apenas sobre o solo mas também sobre os melhoramentos que o proprietário levou a cabo.

Na formação do valor patrimonial e no valor de mercado de cada prédio há um conjunto de factores que não dependem do proprietário mas sim das características de base territorial do prédio em si, à margem das decisões de investimento tomadas pelo proprietário.

Se a base de incidência do imposto for neutra relativamente ao comportamento do proprietário, criam-se as condições de suporte a uma política que não penalize os proprietários que investem, desenvolvem e criam riqueza a partir da valorização e exploração da sua propriedade. Este princípio vem ao encontro das políticas de apoio à salvaguarda e valorização do património, em que o Estado quer motivar e apoiar os proprietários para cuidarem e conservarem os prédios sob o ponto de vista arquitectónico e paisagístico.

A tributação com base no valor territorial atende exclusivamente às características cadastrais e aos direitos de desenvolvimento constituídos relativamente à construção e à utilização, sendo indiferente a eventuais acréscimos de valor decorrentes do mérito, do investimento, da arquitectura e da configuração paisagística.

A grande questão que se coloca actualmente é a de saber como se comportaria a receita das finanças locais por concelho ao adoptar-se o valor de base territorial como base de incidência

do IMI, com o propósito de estabelecer, à partida, o princípio da igualdade e da razoabilidade no tratamento de todos os prédios.

Podemos, com segurança, prever que as diferenças em termos de valores globais por concelho não seriam significativas no que diz respeito ao montante da receita que advirá da aplicação do modelo vigente. A diferença reside essencialmente no rigor lógico e conceptual da determinação da base de incidência e na legitimidade que advém da aplicação do princípio da igualdade.

Capítulo II. Tendências na Tributação do Património

1. Experiências Internacionais

1.1 A Experiência Espanhola

A lei espanhola no Capitulo 5.º— valoração — secção 1, artigo 22.º — valor cadastral — estabelece que este valor cadastral é determinado objectivamente para cada bem imóvel a partir de dados documentados no cadastro imobiliário e é constituído pelo valor cadastral do solo e pelo valor cadastral das construções. Acontece, porém, que no seu desenvolvimento, a lei nunca chega a identificar, calcular e tratar separadamente estas duas componentes que integram o valor de um prédio. O conceito de valor cadastral, na forma como é tratado na lei espanhola, é extremamente confuso e na prática não é mais do que um valor presumido administrativamente determinado de uma forma massiva «*ponencia de valores totales*» e que se refere à totalidade dos bens imóveis de uma mesma classe ou determinado para um conjunto circunscrito de imóveis da uma mesma classe, localizados em uma ou várias zonas, dando origem à «*ponencia de valores parciales»,* ou ainda determinado exclusivamente para um ou vários grupos de bens imóveis de características especiais «*ponencia de valores especiales*». Transparece aqui a criação de instrumentos para uma operacionalização flexível do imposto a partir de um poder centralizado na *Dirección General del Catastro.* A imprevisibilidade e insegurança do legislador é tal que destacadamente é referido «que o valor cadastral dos imóveis não poderá superar o valor de mercado, nem o preço de venda quando limitado administrativamente».

A situação complica-se quando é necessário fazer uma revisão dos valores cadastrais, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2002, estabelecendo uma redução na base de incidência do imposto sobre bens imóveis que entretanto tenham sofrido aumentos discrepantes da colecta. Esta é uma reacção às fragilidades do modelo no contexto de um mercado imobiliário turbulento e especulativo.

O conceito de imóvel de características especiais visa separá-los dos prédios rústicos e urbanos comuns, o que tem sentido e merece atenção.

São bens imóveis de características especiais: "*un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edifícios, instalaciones y obras de urbanización y mejora configurados como un único bien inmueble a efectos catastrales, por su carácter unitário y por estar ligado*

de forma definitiva para su funcionamiento. Se consideran inmuebles de este tipo los comprendidos en los seguientes grupos:

- los inmuebles destinados a la producción de energia eléctrica, gás, refino de petróleo e centrales nucleares,

- los integrado por los embalses, salto de agua y demás construcciones vinculadas al proceso de producción, así como canales, tuberías de transporte u otras conducciones que sean necesarias para la obtención o producción de energia hidroeléctrica,

- los integrado por las autopistas y carreteras,

- los integrados por aeropuertos y puertos comerciales.»

O conceito de "bens imóveis de características especiais" é pertinente e de grande utilidade ao permitir focar o problema da procedimentalização para determinar, de forma quase casuística, o valor fiscal e a colecta de estruturas singulares com usos especializados, e cujas construções e localização estão quase definitivamente ligados aos seu funcionamento, configurando conjuntos agregados que, para efeitos cadastrais e fiscais, se justifica que constituam um único bem imóvel.

Note-se que as auto-estradas e seus túneis de passagem, assim como as centrais de produção de energia eléctrica, refinarias, aeroportos comerciais, entre outras infraestruturas, equipamentos e indústrias privadas ou concessionadas e que prosseguem fins lucrativos, não têm razão para não serem tributados. A lei espanhola não cria excepção nestes casos e tem assim o mérito de, por princípio, procurar reduzir o regime de isenções.

O procedimento para o cálculo do valor fiscal faz-se por um critério de avaliação massiva «*valoración colectiva*» definido por um período de cinco anos, após o qual pode ser reavaliado. O modelo é extremamente exposto e vulnerável às influências e flutuações do valor de mercado, remetendo para os membros da «*Direcção Geral del Catastro*» um poder discricionário de calibração, com maior ou menor redução do valor fiscal relativamente ao valor de mercado, o que não deixa de reflectir os efeitos especulativos e as desigualdades inerentes à instabilidade de um mercado desregulado, como aquele que vigorou nas últimas décadas.

Para poder socorrer e emendar as assimetrias do mercado, a lei desdobra a *valoración colectiva* em três instrumentos distintos de intervenção: a valoração geral, a valoração parcial e ainda a valoração de carácter simplificado, correspondendo estes dois últimos instrumentos a avaliações quase casuísticas para ajustar e corrigir valores de prédios ou de conjuntos de

prédios que por algum motivo não se enquadrem no critério geral. Também aqui se observa que o modelo não tem a objectividade de que se arroga.

A análise de casos no universo espanhol mostra-nos que o valor fiscal se aproxima actualmente dos 30% de um presumido valor de mercado actual. No entanto, há cerca de 20 anos, referia-se que o valor cadastral seria da ordem do valor de mercado. Especialistas no domínio da economia do imobiliário consideram que «*a avaliação e revisão dos valores cadastrais é uma tarefa administrativa muito complicada e não isenta de problemas políticos*». A fixação dos valores fiscais encerra muito mistério, sendo o processo complicado, registando atrasos de muitos anos. Seguramente este modelo não serve de exemplo.

A tributação da propriedade imobiliária em Espanha é realizada através do "Impuesto sobre Bienes Inmuebles", sendo cobrada pelos "ayuntamientos". Considera apenas o valor do bem e não a capacidade contributiva do contribuinte. São sujeitos passivos deste imposto as pessoas individuais e colectivas detentoras dos seguintes direitos reais sobre a propriedade: direito de propriedade, direito de usufruto, direito de superfície, concessão administrativa sobre os imóveis ou sobre os serviços públicos a que estejam afectos. Dentro deste quadro as empresas concessionárias de serviços públicos e dos espaços necessários ao seu funcionamento pagam imposto.

Os orçamentos de Estado podem actualizar os valores cadastrais através da aplicação de coeficientes que podem ser diferentes para cada classe de imóvel.

As taxas de incidência mínimas e máximas aplicáveis são as seguintes:

- Imóveis urbanos: entre 0,4% e 1,10%
- Imóveis rústicos: entre 0,3% e 0,90%
- Imóveis de características especiais (produção de energia, integrados em auto-estradas, estradas, aeroportos e portos): 0,6%, com carácter supletivo, isto é, se não houver uma regra específica para tratar casuisticamente esse prédio. Os "Ayuntamientos" podem estabelecer um critério diferenciado de taxação para cada grupo desta categoria de bens, que não pode ser inferior a 0,4% nem superior a 1,3%.

Os valores anteriores podem ser aumentados nos casos seguintes:

- Município capital de província ou de comunidade autónoma;
- Município com serviço de transporte público colectivo urbano de superfície;

- Município que presta mais serviços do que aqueles a que esteja obrigado segundo o disposto na Lei n.º 7/1985;
- Município em que a propriedade rústica representa mais de 80% da superfície total do seu território.

1.2 A Experiência da Inglaterra, País de Gales e Escócia

A tributação da propriedade imobiliária destinada a habitação é realizada através da "Council Tax", imposto local que é colectado pelas autarquias com vista a custear os serviços por estas prestados à comunidade, tais como a recolha de resíduos sólidos, limpeza pública, polícia, bombeiros, parques e espaços exteriores públicos, museus, escolas, etc. No modelo britânico, a legitimidade dos impostos sobre o património imobiliário está alicerçada no conjunto de serviços públicos efectivamente prestado pela administração local, e há uma consciência interpelativa sobre as transformações que se verificam na gestão da prestação destes serviços.
Este imposto tem sido objecto de grande controvérsia no Reino Unido, com chamadas de atenção para a crescente complexidade e necessidade de equilíbrio e transparência na relação entre o sector público e o sector privado. A defesa do consumidor coloca na ordem do dia a procura de novos modelos de administração e novos conceitos legislativos, económicos, culturais e políticos. Que serviços são custeados pelos impostos e quais estão a ser suportados pelo pagamento directo do consumidor?
No Reino Unido há uma política de avaliação dos serviços "(*valuation of public utilities*)" que analisa a cobertura, a qualidade e os custos das redes de gás, água, esgotos, energia eléctrica, telecomunicações, transportes públicos e outras redes urbanas para fins de parametrização da "*local property tax*". A concessão ao sector privado da prestação/exploração deste tipo de serviços coloca a questão do poder e das funções do regulador e do enquadramento fiscal destas novas empresas que têm o risco de actuarem como monopólios naturais.
A base de incidência é o valor da habitação, sendo a taxa aplicável determinada em função de oito "bandas" (intervalos) de valor. O valor da colecta é ajustado em função do número de pessoas maiores de 18 anos que habita em cada fogo (excluindo estudantes).
A receita da colecta destina-se às autarquias locais –, "*council*" ou "*district*", sendo parte da receita redistribuída pelo nível de administração territorial superior ("*county*") para a "*strategic authority"* - Grande Londres e "*county council"'*, e/ou por "*joint boards*" que correspondem a autoridades de transportes, às autoridades policiais, aos bombeiros, a entidades com fins

específicos (como as autoridades dos parques nacionais) e, na Escócia, à "*Scottish Water*" (empresa pública nacional da água), sendo também parte da receita distribuída pelas freguesias. Os sujeitos passivos deste imposto seguem a hierarquia seguinte:

- Morador em habitação própria, seja em propriedade plena ou em direito de superfície, seja do todo ou de parte do imóvel;
- Inquilino em primeira habitação;
- Morador com licença de permanência;
- Qualquer residente, mesmo que ocupante ilegal;
- Proprietário no caso de habitações devolutas.

O valor de incidência é o valor de capital do imóvel em 1 de Abril de 1991 em Inglaterra e na Escócia, e em 1 de Abril de 2003 no País de Gales[361] determinado pela "*Valuation Office Agency"*. Aos imóveis novos é também atribuído um valor nominal para aquelas datas. Este valor insere-se numa das oito bandas, de A a H (ou A a I no País de Gales).

Bandas de valorização	**Intervalo de valores**
A	Até £ 40.000
B	De £ 40.001 a £ 52.000
C	De £ 52.001 a £ 68.000
D	De £ 68.001 a £ 88.000
E	De £ 88.001 a £ 120.000
F	De £ 120.001 a £ 160.000
G	De £ 160.001 a £ 320.000
H	A partir £ 320.001

Cada autarquia local estabelece um valor percentual de taxa para uma habitação da banda D ocupada por dois adultos não isentos. Esta decisão determina automaticamente os valores aplicáveis às restantes bandas. O valor total nominal da receita correspondente às propriedades da banda D resulta da soma de todas as propriedades em cada banda ponderadas pelo respectivo rácio.

[361] Note-se que o Reino Unido utiliza o calendário elisabetano, com início a 1 de Abril, para fins orçamentais.

Inglaterra (2006):

Bandas de valorização	Intervalo de valores	Rácio	Média
A	Até £ 40.000	6/9 (67%)	£ 845
B	De £ 40.001 a £ 52.000	7/9 (78%)	£ 986
C	De £ 52.001 a £ 68.000	8/9 (89%)	£ 1.127
D	De £ 68.001 a £ 88.000	9/9 (100%)	£ 1.268
E	De £ 88.001 a £ 120.000	11/9 (122%)	£ 1.550
F	De £ 120.001 a £ 160.000	13/9 (144%)	£ 1.832
G	De £ 160.001 a £ 320.000	15/9 (167%)	£ 2.113
H	A partir £ 320.001	18/9 (200%)	£ 2.536

O Governo britânico ponderou proceder a uma reavaliação geral em 2005 devido à subida generalizada dos valores imobiliários entre o final dos anos 90 e início dos anos 2000, mas não o chegou fazer, excepto no País de Gales, porventura por ser um território relativamente pequeno e onde o comportamento do mercado imobiliário foi atípico e contrastado com o que se passou no resto do Reino Unido.

O montante das receitas não cobradas devido a isenções é, em parte, pago pelo Departamento de Trabalho e Pensões. As propriedades desocupadas têm reduções, as propriedades com apenas um ocupante têm um desconto de 25%, as residências diplomáticas estão isentas, tais com as residências de estudantes.

A "*Council Tax*" representa cerca de 25% das receitas das autarquias locais. As restantes receitas provêm do apoio financeiro do Estado e de impostos sobre a actividade económica que são colectados pelo Estado e redistribuídos às autarquias locais.

As principais críticas que vêm sendo feitas a este sistema são as seguintes:

- Não é tida em conta a capacidade contributiva do contribuinte, o que tem algum sentido atendendo ao facto de o imposto incidir apenas sobre os prédios de habitação e o sujeito passivo poder não ser o proprietário mas o morador, o inquilino ou simples residente;
- O imposto tem um impacto desproporcionado nos inquilinos. Pagam um valor de imposto baseado num valor de mercado da propriedade que não teriam capacidade de comprar;
- Não existe uma proporcionalidade entre o valor da contribuição a pagar e o valor de mercado, na medida em que um imóvel da banda H paga o dobro da banda D mas pode valer 10 vezes mais;
- Apesar do carácter regressivo do imposto, os descontos a que os contribuintes com baixos rendimentos têm direito tornam o imposto menos regressivo;

- Quando o sistema foi implementado, a inserção de cada imóvel na respectiva banda a valores de 1991 poderá estar errada, isto é, para valores de 1991 muitos imóveis terão sido sobrevalorizados.

A tributação da propriedade imobiliária não habitacional, utilizada por empresas, firmas, negócios e outras organizações é realizada através das "*Business Rates"*, imposto local distinto da "*Council Tax"*, colectado pelas autarquias, também com vista a custear os serviços por estas prestados à comunidade.

Às instalações utilizadas por cada empresa ou negócio é atribuído um valor tributável. O valor de imposto a pagar é função do valor tributável e de um multiplicador que é estabelecido pelo Governo. São aplicados multiplicadores diferentes em Inglaterra, no País de Gales, na Escócia e na Irlanda do Norte, o que denota desigualdade regional e um poder de presunção por parte do Estado que não é pacífico, ferindo os princípios da objectividade e do equilíbrio dos direitos do contribuinte e do Estado.

As instalações de empresas e negócios incluem a maioria de propriedades comerciais, tais como lojas, escritórios, *pubs*, armazéns e fábricas. Há algumas excepções, como sejam igrejas, aquiculturas, a maioria das propriedades rústicas e casas de quintas, amarrações móveis, parques públicos, sistemas de drenagem de águas e alguns tipos de propriedade usados pelos diminuídos físicos e mentais.

Este imposto também pode ser pago sobre habitações utilizadas para fins não habitacionais (teletrabalho ou trabalho no domicílio). A parte habitacional do fogo pagará "*Council Tax*". Estes detalhes conduzem a preciosismos irrelevantes em termos de receitas, pesados em termos de informação e geradores de situações irregulares que não são saudáveis.

Um fogo que seja arrendado mais do que 140 dias por ano também está sujeito a este imposto na proporção dos dias em que seja arrendado e a "*Council Tax"* será devida para o restante período.

O cálculo do valor tributável é realizado pela VOA ("*Valuation Office Agency*") que determina o valor tributável com base na estimativa do valor de renda de mercado livre (o valor pelo qual a propriedade poderia ser arrendada). Estes valores são revistos de 5 em 5 anos (última actualização em 1 de Abril de 2005) com base nos valores de mercado de dois anos antes: as actualizações de 2005 reportaram-se aos valores de 2003, e a lei prevê que em 2010 se reportarão aos valores de 2008. O valor da colecta é calculado aplicando um multiplicador estabelecido pelo Governo ao valor tributável. Nos bairros onde se verifica um excesso de oferta que não é absorvido nem pelo mercado de compra nem pelo de

arrendamento, a referência do valor fiscal perde legitimidade, obrigando (como está a suceder na crise de 2008) a medidas de desagravamento do imposto simultaneamente urgentes e precipitadas, mostrando as fragilidades do modelo fiscal.

Existe um conjunto de reduções na determinação das taxas para muitas pequenas empresas, e se as instalações estiverem vazias.

Normalmente é o utilizador da propriedade que paga o imposto, seja o proprietário ou o detentor do direito de superfície. Em propriedades arrendadas, o imposto pode estar incluído na renda.

Desde 1 Abril 2008, todas as propriedades devolutas estão isentas durante os três primeiros meses nessa situação. As propriedades industriais e de armazenagem qualificam-se para uma isenção de três meses adicionais. Após esse período, é devido o imposto aplicável.

Os valores tributáveis são reavaliados a cada cinco anos. Desde a última avaliação, em 2005, os valores tributáveis de algumas propriedades individuais subiram ou caíram substancialmente, em linha com mudanças substanciais nos valores de arrendamento. Prevê-se que a reavaliação seguinte terá lugar em 1 de Abril de 2010.

Estão previstas medidas especiais para harmonização progressiva ("*phase in*") da variação dos valores tributáveis. Estas estabelecem limites na percentagem em que os valores colectáveis podem variar cada ano.

1.3 A Experiência Francesa

A tributação da propriedade imobiliária é realizada através da "*Taxe Foncière*", sendo cobrada pelas "*communes*". Distinguem as três componentes seguintes: sobre as propriedades edificadas, sobre as propriedades não edificadas e sobre a recolha de resíduos sólidos urbanos.

A colecta deste imposto contribui não apenas para as receitas das comunas, mas também dos departamentos, das regiões e dos agrupamentos de comunas.

Este imposto é pago pelos proprietários, diversamente da taxa de habitação e da taxa profissional, que são devidas pelos ocupantes.

A base de incidência deste imposto assenta no valor locativo cadastral, que é a base de incidência comum à tributação das propriedades edificadas, das propriedades não edificadas, da taxa de habitação e da taxa profissional.

Embora o sujeito passivo seja, em princípio, o proprietário, poderá também ser:

- O usufrutuário;
- O enfiteuta;
- O detentor do direito de superfície para construção;
- O detentor do direito de superfície para reabilitação;
- O titular de uma autorização de ocupação temporária constitutiva de direito real.

A base de incidência corresponde a 50% do valor locativo cadastral. Por que razão não se toma o valor locativo a 100% e se reduz a taxa para metade? Este artifício recorrente na maior parte dos sistemas tributários sobre imóveis visa tão só retirar ao contribuinte a razão de queixa nos casos em que o valor locativo fiscal de base comum é superior ao valor locativo real por deficiência do método de avaliação e de actualização dos valores. As taxas são determinadas pelas colectividades territoriais (comunas, departamentos e algumas associações de comunas).
A determinação do valor locativo cadastral é feita com base no valor locativo de base comum ou com base no valor locativo real à data de 1 de Janeiro de 1970, actualizado por um coeficiente trianual fixado por decreto do Conselho de Estado a partir de 1 de Janeiro de 1979 (havendo coeficientes diferentes para cada utilização). No caso de espaços comerciais e estabelecimentos industriais, o valor locativo cadastral é determinado por um dos métodos seguintes:

- Valor do contrato de arrendamento, para as propriedades que se encontravam arrendadas em condições normais em 1 de Janeiro de 1970;
- Por comparação de valores de mercado, para as propriedades que não se encontravam arrendadas em 1 de Janeiro de 1970;
- Por apreciação directa, para as propriedades não passíveis de avaliação por um dos métodos anteriores, sendo o valor venal baseado no acto constitutivo da aquisição da propriedade, como seja o valor de aquisição da escritura de compra e venda, ou o indicado na declaração de bens para herança, etc. O legislador abandona aqui o valor locativo como referência para adoptar o valor venal, o que não deixa de perturbar o modelo tributário, diminuindo a sua coerência.

Estão isentas as edificações agrícolas não habitacionais (excepto o terreno, considerado não edificado para fins fiscais). Estão também isentos os proprietários maiores de 75 anos, no que respeita à sua habitação principal, e os inquilinos diminuídos físicos ou mentais, desde que preencham as seguintes condições: terem um rendimento inferior a um montante determinado; viverem sós ou com o seu consorte, ou com outras pessoas dependentes ou com outros inquilinos cujo nível de rendimento seja também inferior ao referido montante determinado.
Este sistema de tributação do património imobiliário francês revela-se extremamente pesado em termos administrativos e cultiva uma burocracia arcaica e desnecessariamente complicada.

1.4 A Experiência Dinamarquesa

A tributação da propriedade imobiliária na Dinamarca incide apenas sobre prédios que estão na posse de pessoas singulares, o que significa que todos os prédios detidos por empresas e demais instituições não estão sujeitas a esse imposto. Há um grande número de pessoas individuais, como os reformados, que beneficiam de especiais reduções. Especialista dinamarqueses como *Flemming Paludan*, observam que: «*não há dúvida de que se há um ponto fraco na nova legislação tal verifica-se na determinação do valor fiscal da propriedade enquanto importante base deste imposto…Quando observamos esta questão numa perspectiva histórica, podemos bem perguntar a nós mesmos porque razão os legisladores não decidiram cobrar este imposto como um imposto sobre o solo* «*as a "land tax"*». A questão de se tributar apenas sobre o valor de base territorial sobre a soma deste com o valor das benfeitorias é objecto de uma discussão teórica e técnica tendo em vista a simplificação e modernização do sistema fiscal e a fácil identificação e compreensão do que é o valor fiscal por parte da população. Curiosamente, a filosofia fisiocrata Georgiana está presente nas reflexões dinamarquesas.
Inicialmente a base de incidência era o valor locativo do prédio. Entretanto este sistema foi abolido devido a uma falta de aceitação da população e passou a ser tomado como referência o valor de mercado do prédio composto pelo valor do solo mais as benfeitorias. Os resultados desta mudança não estão a ser nada pacíficos, a ponto de se chamar os proprietários para participarem no processo de avaliação, com conceitos tais como o de "sistema especial de auto-avaliação da propriedade".
O imposto reverte a favor das autarquias locais e dos "*condados*", tendo como referência o valor de mercado do solo.

A percentagem da taxa do imposto sobre o solo aplicável é fixada pelas autarquias locais dentro do intervalo 0,6 a 2,4%. Em 2002, a taxa média foi de 1,326%.

A percentagem relativa ao imposto pago aos condados é fixada por lei e é de 1%. Para o solo destinado ao uso agrícola e florestal esta percentagem é de 0,57%. A percentagem da taxa devido ao condado é somada aos limites da taxa devida aos Municípios.

No âmbito do regime de isenções estão incluídos os imóveis classificados.

Os Municípios podem ainda cobrar uma taxa adicional sobre os imóveis destinados a actividades económicas. Tanto os Municípios como os condados podem cobrar este imposto em prédios que são propriedade pública.

No que diz respeito à habitação principal e segunda habitação, a taxa aplicável é de 1%, sendo reduzida para 0,6% no caso de idades iguais ou superiores a 67 anos e aumentada para 3% para propriedades com valores iguais ou superiores a 400.000 euros.

Os custos suportados pelos Municípios e pelos condados relativos a serviços prestados são suportados por taxas específicas, aplicadas ao valor da construção, a saber:

- Infraestruturas (energia eléctrica, gás, água e aquecimento) — devendo as receitas resultantes da cobrança da taxa ser iguais às despesas, sendo a taxa fixada pelas autarquias até ao máximo de 1%;
- Assistência social, ateliês de tempos livres, etc. — taxas reguladas por legislação específica, sendo que as receitas representam uma pequena parte dos custos;
- Receitas provenientes da venda de terrenos, de edifícios, etc.

O montante da colecta deste imposto representa cerca de 30% das receitas públicas totais para os Municípios e os condados. Este valor é superior a todos os restantes países escandinavos (para o período 1965-1999 – OCDE), sendo que na Suécia esta percentagem é um pouco inferior e na Finlândia e na Noruega este valor é de cerca de 20%.

1.5 A Experiência Alemã

A tributação da propriedade imobiliária é realizada através de um imposto municipal ("*Grundsteuer*"), sendo colectado pelas autarquias locais de cada região, com pagamentos trimestrais. Existem dois tipos: A – aplica-se aos prédios rústicos e B – aplica-se aos prédios urbanos, diferenciando o valor do terreno e o valor das benfeitorias. O imposto é calculado a partir de um valor fiscal unitário ("*einheitswert*") fixado pelos Serviços de Finanças e com base

na lei federal (isto é, um valor estimado que é geralmente menor do que o valor de aquisição). A taxa aplicável depende da localização da propriedade e do uso e utilização da mesma.

Nos novos estados federados, o solo agrícola e florestal tem um regime especial, segundo um acordo estabelecido para os antigos *Länder.*

Na antiga República Federal da Alemanha, este valor assenta na avaliação dos prédios à data de 1964, revelando o problema da estabilidade do valor fiscal. Na antiga República Democrática Alemã, este valor assenta na avaliação em 1935. O cálculo do valor tributável em cada ano é regulado pelo "*Bewertungsgesetz*", que estabelece o regime de depreciação do valor da propriedade ao longo do tempo, em função da vida útil (em anos) dos edifícios e do seu tipo, mas não do solo. É importante sublinhar que o regime alemão tem uma clara consciência da diferença entre o valor do solo (valor de base territorial), o qual não se deprecia e depende das políticas de solos, e o valor das benfeitorias, o qual sofre uma depreciação da ordem dos 2% a 2,5%, pelo que, ao fim de 40 a 50, anos o imposto incide apenas sobre o valor do solo.

Este procedimento compromete em parte o carácter estático do imposto criando reduções anuais não negligenciáveis, o que poderia ser resolvido se o imposto, incidisse apenas sobre o valor do solo com uma taxa ajustada. Não existe uma taxa pré-determinada de depreciação ao longo do tempo. A depreciação está limitada inferiormente pelo valor do prédio sem construção. Há condições especiais para tratar os investimentos em reabilitação e conservação, cujos encargos podem ser deduzidos ao longo de 12 anos (9% ano ao longo dos primeiros 8 anos e 7% ano nos 4 anos seguintes).

A taxa aplicável depende, desde logo, do Município de localização da propriedade. O cálculo da taxa é realizado em dois passos:

a) Primeiro é aplicada uma taxa base que poderá ser:

- 2,6 ‰ para os prédios de habitação unifamiliar até ao valor de 38.346 euros;
- 3,5 ‰ para o valor dos prédios de habitação unifamiliar que exceda 38.346 euros;
- 3,1 ‰ para um prédio com duas habitações;
- 3,5 ‰ para todos os restantes prédios.

Existem algumas excepções previstas no código.

b) No passo seguinte, cada Município tem o poder de fixar um denominado "factor de duplicação" ("*Hebesatz*") que aumenta a taxa-base, resultando a taxa final, limitada superiormente. Este multiplicador varia entre Municípios. Na maioria dos Municípios este valor está compreendido entre 200 % e 400%, sendo geralmente um pouco superior para o imposto sobre prédios urbanos. Nas grandes cidades, este valor é superior (400 % em Munique a 600% em Berlim).

No caso de solo rústico, a taxa base é de 6,0 ‰, Os prédios rústicos, em princípio, devem estar integrados em empresas agrícolas e florestais responsáveis pela sua correcta exploração e condução, O "factor de duplicação" ("*Hebesatz"*) aplicado à taxa base para terrenos rústicos é, em geral, um pouco menor do aplicado à taxa base para terrenos urbanos, no mesmo Município.

Devido ao crescimento das áreas urbanas e à edificação, o peso relativo (a nível nacional) das receitas provenientes da propriedade rústica no conjunto das receitas do "*Grundsteuer"* baixou de cerca de 25% em 1950 para menos de 5 % em 2000.

Em 2006, a receita da colecta deste imposto representou 10,4 biliões de euros. Deste valor, 10 biliões de euros corresponderam a contribuintes proprietários de prédios urbanos.

1.6 A Experiência Italiana

A tributação da propriedade imobiliária em Itália é realizada através de um imposto municipal ("*Imposta comunale sugli immobi"* - ICI), que se aplica aos prédios rústicos e aos prédios urbanos com edifícios e aos edificáveis.

Surgiu como imposto extraordinário sobre os imóveis, sendo a sua forma actual regulada por um diploma de 1992, tendo-se tornado numa das mais importantes fontes de receita das autarquias locais, em substituição das transferências do Estado. O valor da taxa aplicável é fixado anualmente pelas comunas.

A partir de 2008, ficaram isentas deste imposto as primeiras residências (Decreto-Lei n.º 93/2008 que entrou em vigor em 29 de Maio de 2008).

Os proprietários, usufrutuários ou residentes pagam este imposto segundo os seguintes tipos de propriedade imobiliária:

- Prédios edificados, inscritos no cadastro, constituídos pelo solo e pelas construções nele implantadas;

- Prédios com direitos de construção constituídos com base nos instrumentos de planeamento territorial em vigor;
- Prédios rústicos de uso agrícola, florestal, silvo-pastoril e afins.

Os sujeitos passivos deste imposto são:

- Proprietário do imóvel;
- Titular de um direito real de usufruto de um imóvel;
- Titular de um uso de um imóvel;
- Titular de uma habitação
- Enfiteuta;
- Titular de um direito de superfície;
- Titular de uma locação financeira sobre o imóvel;
- Concessionário do bem imóvel em área dominial.

  O imposto incide sobre o valor da "renda cadastral" à data de 1 de Janeiro do ano de colecta, reavaliada até 5% aplicando os seguintes multiplicadores:
  - 100 – para os imóveis do grupo A (habitações de vários tipos com exclusão da categoria A/10) e C (armazéns, laboratórios, etc., com exclusão da categoria C/1);
  - 140 – para os imóveis do grupo B (escolas, hospitais, bibliotecas, etc.);
  - 50 – para os imóveis da categoria A/10 (escritórios e ateliês privados) e do grupo D (hotéis e pensões, bancos, etc.);
  - 34 – para os imóveis da categoria C/1 (comércio e lojas).
- Nos imóveis com interesse histórico ou artístico, a renda cadastal é determinada mediante a aplicação de uma taxa estimada menor do que a considerada para habitação na mesma zona censitária em que se localize o imóvel;
- Para os imóveis edificados do grupo D inscritos no cadasto e propriedade de empresas, o valor é calculado directamente a partir do custo resultante do valor em amortização (valor contabilístico) majorado pela aplicação de coeficiente de actualização.

Para as áreas edificáveis, o valor de mercado é estimado à data de 1 de Janeiro do ano da colecta e tem em conta a zona territorial de localização, o indíce de edificabilidade, os usos permitidos, eventuais encargos com trabalhos de adaptação prévia do terreno e os preços médios de venda no mercado de terrenos com características análogas.

As comunas podem determinar valores mínimos por metro quadrado nos quais os contribuintes se podem basear para a sua declaração. Se um contribuinte declarar um valor igual ao valor mínimo, a comuna não procederá a qualquer acerto, e se declarar um valor superior o contribuinte não terá direito a qualquer reembolso.

Para terrenos agrícolas existe critério de avaliação específico.

Estão isentos do imposto, entre outros:

- Edifícios declarados inutilizáveis ou inabitáveis e recuperados para actividades assistenciais;
- Terrenos agrícolas situados nas áreas montanhosas ou de colinas, conforme definido na lei (art.º 15.º da Lei n.º 984/1977);
- Terrenos diversos em área edificada, sobre os quais não exista actividade agrícola (incultos);
- Terrenos não edificáveis, nos quais a actividade agrícola seja ocasional;
- Edifícios em espaço rural (edifícios destinados ao agroturismo, armazéns, cantinas);
- Edifícios de cooperativas agrícolas e de associações agrárias.
- Imóveis e seus anexos destinados a habitação principal, com excepção das incluídas na categoria cadastal A1 (habitação senhorial), A8 (moradias), A9 (castelos).

1.7 A Experiência Norteamericana e o Programa Piloto do Estado do Connecticut

Nos Estados Unidos, existe um pesado aparelho administrativo que operacionaliza um modelo de tributação referido à banda dos valores de mercado, com taxas muito gravosas, a ponto do imposto ser um elemento de perturbação social. Veja-se a revolta contra a *property tax,* que teve lugar na Califórnia em 1978 e da qual resultaram medidas de "plafonamento". Esta base tributária pressupõe que as dinâmicas da oferta e da procura se equilibram e que o mercado imobiliário funciona com a fluidez e a estabilidade necessárias para se poderem tomar os valores venais como referências-padrão para guiar as avaliações dos valores de mercado e, consequentemente, determinar os valores fiscais. Nos Estados Unidos utiliza-se a avaliação massiva *(massive oppraisal)* apoiada nos seguintes elementos:

a) Existência de uma base de informação cadastral geométrica como suporte para a elaboração dos tax *maps;*
b) Permanente monitorização das vendas que se efectuam através de uma inspecção quase sistemática das propriedades transaccionadas;

c) Análise crítica permanente do mercado, com base em dados estatísticos, para determinar os níveis e a uniformidade das avaliações, de modo a detectar em tempo eventuais fontes de desigualdades e injustiças. As avaliações devem reflectir as vicissitudes estruturais e conjunturais de mercado, o que não é fácil e para ser rigoroso é um trabalho pesado e dispendioso. No entanto, qualquer modelo de tributação fiscal exige sempre uma base de informação cadastral actualizada em permanência;

d) O trabalho de avaliação deve ser fundamentado e certificado num relatório documentando o método de avaliação utilizado para *chegar a uma opinião sobre o valor justo de mercado*, ponderando também o impacto da regulamentação do Governo e da própria prática fiscal sobre o valor da propriedade. O relatório deve incluir: um inventário completo listando os valores propostos para cada categoria de inventário, incluindo o formulário específico; estimativas da depreciação totalmente documentadas por tipo de prédio; dados relevantes que justifiquem qualquer juízo de valor que exceda o valor líquido contabilístico.

Do anteriormente exposto configuram-se três conceitos de valor fiscal: O valor de rendimento, o valor patrimonial tributário (calculado com base no critério do actual IMI) e o valor de mercado. A estes acrescenta-se o quarto conceito que é o do valor de base territorial.
Perante as fragilidades do valor de mercado, que, em última instância, corresponde à opinião de um avaliador supondo que o prédio em causa está em condições ideais de mercado, o que praticamente não acontece, e face aos problemas da crise financeira do crédito hipotecário que, em boa parte, se deve à sobreavaliação dos imóveis na componente do solo *(land value),* o Estado do Connecticut lançou o estudo de um programa-piloto que será apreciado pelo órgão legislativo competente em Dezembro de 2009. Nos objectivos da deliberação que lança este programa pode ler-se:
«*The* act allows a municipality to prepare a *plan for taxing* land at a *higher* rate *than buildings.* The *plan must divide taxable* property into *two* classes: (1) land or land *exclusive of*

buildings and (2) *buildings* on the land. *It* must set a different tax rate for each class, with a *higher* rate on *land* or *land* exclusive of *buildings.»*[362]

Como se pode constatar, está a despertar a consciência de que para efeitos fiscais a determinação e separação entre o valor de base territorial e o valor dos edifícios e demais benfeitorias eventualmente construídas no prédio conferem um rigor informativo que dá grande liberdade e clarividência à concepção do modelo de tributação do património. Constata-se que com este desdobramento o modelo de avaliação e de taxação e o seu controlo administrativo são muito mais operacionais, não só para corrigir assimetrias e erros como para calibrar a própria receita esperada.

Acresce ainda que a identificação do valor de base territorial, na tripla perspectiva do valor fundiário de mercado, do valor justo do solo e do peso que o valor do solo efectivamente está a ter na formação do valor de mercado do prédio incluindo o valor do edificado, vem permitir um controlo sistémico dos valores dos activos imobiliários que, dentro das instituições financeiras, por imperativo da lei, devem ser objecto de avaliação trimestral.

2. A Relação do Imposto sobre o Património Imobiliário e das Receitas Totais com o PIB na UE, na OCDE e em Portugal

Peso do imposto sobre o património imobiliário em relação ao PIB na UE e na OCDE

	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005
Em % do PIB							
Média UE 15	1,5	1,5	1,5	1,6	1,7	2	2,1
Média OCDE	1,7	1,6	1,6	1,9	1,9	1,9	1,9
Portugal	0,5	0,3	0,5	0,8	0,8	1,1	1

Peso do imposto sobre o património imobiliário e das receitas totais em relação ao PIB na UE e na OCDE

Em % do total das Receitas Fiscais							
Média UE 15	5,1	4,2	3,9	4,4	4,4	5,2	5,8
Média OCDE	6,3	5,3	5,2	5,7	5,5	5,5	5,6
Portugal	2,5	1,4	1,9	2,7	2,5	3,2	2,9

Fonte: OECD, Revenue Statistics, 2007

Como se pode constatar, o montante da receita do imposto sobre o património imobiliário em Portugal relativamente ao PIB é comparativamente baixo no quadro dos países da UE e da

[362] An Act *Establishing* a *Land* Value Taxation *Pilot Program.* State of Connecticut General Assembly: PA 09-236—sSB 379, Planning and Development Committee, Finance, Revenue and Bonding Committee.

OCDE, o que vem corroborar a tese de que existe uma margem para se poder aumentar a receita global sem agravamento da carga fiscal sobre o contribuinte, já que este nível reduzido da receita se deve não tanto à calibração das taxas mas fundamentalmente à desorganização e desactualização da base informativa cadastral e ao volume desmesurado das isenções.

Ao nível da UE, nos últimos 15 anos deu-se um ligeiro acréscimo da % do PIB e da % no total das receitas fiscais; caso saliente na Europa — o do Reino Unido (4,4% do PIB em 2005).

Perante este quadro é importante compreender que em Portugal a receita global é baixa, não obstante a carga fiscal definida na lei ser excessiva. Esta contradição tem as seguintes causas:

a) O regime transitório mantém uma grande parte dos prédios com uma contribuição reduzida e desactualizada;
b) O universo dos beneficiários é imenso, sendo superior a 25% do valor patrimonial tributável global - o regime de salvaguarda estabelece um limite aos aumentos correspondentes às actualizações, o que gera diferentes valores fiscais para prédios idênticos, violando o princípio da igualdade. O património rústico não foi actualizado.

Capítulo III. A Dependência das Autarquias da Tributação do Património

1. A relação do IMI com o Fundo de Coesão Municipal no Contexto da Lei das Finanças Locais

Os impostos sobre o património devem ser estruturados e parametrizados em função de um critério económico que atenda à parametrização consensualizada do valor da colecta que deve ser reconhecido como razoável pela comunidade nacional, tendo em consideração os serviços prestados pelos Municípios e dentro de um intervalo de variação que assegure a defesa do contribuinte.

Para uma melhor compreensão destes impostos há que os relacionar com os fundos previstos na Lei das Finanças Locais. Assim:

1. O Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) é composto em 50% pelo Fundo Municipal Geral (FMG) e nos restantes 50% pelo Fundo de Coesão Municipal (FCM).
2. O FMG é distribuído numa proporção directa por todos os Municípios, de acordo com um conjunto de indicadores e seus pesos relativos, sendo que a carga demográfica do Município representa o indicador de maior peso.
3. O FCM é distribuído em função de diferenças e assimetrias entre os Municípios, uma das quais é medida por uma equação onde uma das variáveis é a capitação da receita do IMI a que se soma o Imposto Sobre Veículos e 5% de IRS, comparada com a capitação da receita média nacional dos mesmos impostos.
4. A capitação é referida à população residente mais o número médio de dormidas em estabelecimentos hoteleiros e parques de campismo.
5. Os Municípios que tenham um índice de coesão municipal médio superior em mais de 25% à média nacional passam ao estatuto de contribuintes líquidos e os Municípios em que o mesmo índice esteja mais de 25% abaixo da média nacional são beneficiários líquidos. Os restantes Municípios que não se encontrem em nenhuma das situações anteriormente referidas não recebem nem contribuem para o FCM.
6. As receitas do IMI têm, portanto, um impacto directo nas receitas do FEF, sendo pertinente avaliar casuisticamente até que ponto um Município tem ou não vantagens no aumento das receitas do IMI e em que medida este aumento, a verificar-se, é neutralizado, se é que o é, pela perda de receitas do FCM.

Quando a receita do IMI é muito baixa e, consequentemente, o Município tem uma capitação deste imposto inferior à média nacional, esse Município vai ser compensado à custa dos Municípios onde essa capitação é elevada. Note-se que esta compensação só é justa na medida em que as propriedades do concelho beneficiado estejam a ser tributadas numa base de igualdade com os prédios dos Municípios contribuintes. Caso contrário, este sistema de equilíbrio está a beneficiar impropriamente alguns proprietários.

2. Esquema sintetizador das receitas das autarquias no quadro da Lei Finanças Locais – (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro)

Impostos Municipais:

IMI – Imposto municipal sobre imóveis

IMT – Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

IMV – Imposto municipal sobre veículos

Derramas: Máx. 1,5% sobre o lucro tributável sujeito a IRC

Taxas e preços municipais: Concessão de licenças e prestação de serviços

Participação nos recursos públicos

FEF - Fundo de Equilíbrio Financeiro ⟶ 25,3% da média aritmética simples da receita do IRS, IRC e IVA, sendo os índices de cálculo o FGM e o FCM

50% - FGM - Fundo Geral Municipal ⟶

- 5% igualmente para todos os Municípios
- 65% população ponderada por escalões (5.000 hab.=3 e mais de 80.000 hab.=1) e pela média diária de dormidas em estabelecimentos hoteleiros e parques de campismo.
- 25% - área ponderada por amplitude altimétrica e 5% para área em Rede Natura e/ou área protegida no caso desta não exceder 70% da área do Município
- 20% - área ponderada por amplitude altimétrica, a que acresce 10% no caso dos Municípios em que as áreas em Rede Natura e/ou área protegida são superiores a 70% da área do concelho

50% - FCM – Fundo de Coesão Municipal

↓

Compensação (CF) associada ao FCM →

Considera-se CMN = IMI + IMT + IMV /Pop. Ajustada

Sendo a Pop. Ajustada = População + média diária das dormidas em estabelecimentos hoteleiros e parques de campismo

---

Se CMM_i (Capitação média do município < 0,75 CMN)

CF_i = (1,25 x CMN – CMM_i) x População do concelho i

(o Município é beneficiário líquido do FCM)

Se CMM_i > 1,25 CMN

CF = 0,22 x (1,25 CMN – CMM_i) x População do concelho i

(o município é contribuinte líquido do FCM)

CDO – Compensação por desigualdade de oportunidades

$CDO = FCM + \Sigma CF_i$ (positivos e negativos)

CDO_i = População x IDO_i com $IDO_i = IDS – IDS_i$

em que

IDO = índice municipal de desigualdade de oportunidades

e

IDS = índice de desenvolvimento social

(função da esperança de vida à nascença, nível educacional e nível de conforto e saneamento – publicado por Portaria)

Para o cálculo do ICF = índice de compensação fiscal CF

Considerar a colecta do IMI que resultaria se a liquidação tivesse por base taxas iguais aos valores médios dos intervalos previstos no código do IMI

Mecanismos de ajustamento das variações máximas:

- Os montantes do FEF (FGM + FCM), FSM e participação no IRS não podem:
  - diminuir em mais de 5% em relação ao ano anterior para municípios com CMM_i > 1,25 CMN;
  - diminuir em mais de 2,5% em relação ao ano anterior para municípios com CMM_i < 1,25 CMN.
- Aqueles montantes não podem sofrer acréscimos superiores a 5% em relação ao ano anterior.
- Para assegurar que as diminuições não superem os máximos, são utilizados os excedentes que provêm da imposição dos máximos e, se necessário, por dedução proporcional às transferências previstas e aos montantes mínimos garantidos, para os municípios com valores superiores aos mínimos a que teriam direito.
- O excedente dos dois pontos anteriores é distribuído proporcionalmente pelos municípios com CMM_i < 1,25 CMN.

O FCM - Fundo de Coesão Municipal, destina-se a compensar as assimetrias entre Municípios, nomeadamente as que decorrem de dimensões físicas e demográficas muito diferentes, bem como as diferentes capacidades de geração de riqueza.

FSM – Fundo Social Municipal
Participação variável máx. de 5% no IRS
Encargos de mais-valias
Multas e coimas que caibam ao Município
Rendimento de bens próprios
Participação nos lucros de sociedades
Heranças, legados e doações
Produto da alienação de bens próprios
Produto de empréstimos e de emissão de obrigações

3.3 A receita arrecadada pelos Municípios

O montante global da colecta a nível nacional em 2008 foi de 1.825.485.454€, sendo de IMI 1.049.352.386€, e de IMT 733.960.702€, considerando que o total das receitas dos Municípios neste ano foi de 7.819.172.396,81€. Este montante inclui todas as fontes de receita, inclusive os fundos europeus e os empréstimos contraídos.
As receitas do IMI e do IMT para o ano de 2008 totalizaram, para a média nacional cerca de 24% da receita total do Municípios.
Em termos nacionais, a proporção está dentro de parâmetros normais quando comparada com a média europeia. Contudo, a situação afigura-se muito desequilibrada quando comparamos os Municípios entre si, havendo 154 Municípios onde o peso da receita de IMI + IMT é inferior a 10 % e em 38 Municípios o peso da receita destes dois impostos é excessivo ultrapassando os 30 %. Há 78 Municípios com um peso entre 10 % e os 20%. Constata-se que apenas 20 Municípios estão na banda da razoabilidade, com peso no intervalo entre 20 % e 30 %.
Não obstante os Municípios com um montante de colecta porventura excessiva serem apenas 38 (mais provavelmente 40, se presumidamente acrescentarmos Oeiras e Amadora), num total

de 308 Municípios a situação aproxima-se do limiar crítico, na medida em que estes Municípios são os mais populosos, albergando 3.871.000 habitantes, que correspondem a 39 % da população do país. A disparidade de valores entre concelhos e a amplitude da variação devem ser contextualizadas no quadro da gestão do ano em causa, onde há sempre receitas e despesas circunstanciais.

Quanto ao código do IMI e do IMT, recomenda-se um exercício de análise e reflexão nacional e também em particular em sede de cada Município, de modo a formar uma consciência sobre a capacidade contributiva que é razoável esperar dos proprietários de imóveis de cada concelho, observando as características da sua base económica, geográfica, cadastral e social. Em todo o caso, não compete a estes impostos sustentar uma redistribuição de recursos para corrigir assimetrias regionais. Seria já satisfatório que os ajustamentos e actualizações do IMI em matéria de universalidade e igualdade, nomeadamente no que concerne à actualização e tratamento simultâneos dos prédios urbanos e rústicos, proporcionassem um resultado equilibrado a nível nacional, sem distorções.

A realidade actual mostra-nos que, para cerca de 50% dos Municípios as receitas relativas do IMI + IMT são muito reduzidas o que se poderá dever tanto a problemas de informação cadastral e de falta de actualização e aferição dos valores fiscais e, porventura, à sua reduzida expressão económica, como à reduzida expressão financeira das transacções de prédios no mercado. Tudo isto se traduz em receitas diminutas de IMT e ainda na reduzida actividade de construção de prédios urbanos com edifícios novos, de que resulta uma ausência de aumento de receitas também de IMI.

Esta realidade está a mudar com a avaliação dos prédios urbanos, sendo urgente aferir os critérios das avaliações em curso, de modo a que a base de incidência tenha sentido e significado económico no quadro social e real da formação dos preços do imobiliário. Com o modelo de avaliação existente corre-se o risco de haver avaliações com valores superiores valores médios de mercado e de se gerar uma carga fiscal excessiva e desigual para prédios idênticos, com a agravante dos prédios rústicos ficarem por avaliar, tal é a discrepância dos critérios de avaliação de prédios rústicos e de prédios urbanos.

Em muitos Municípios de características dominantemente rústicas, de fraca expressão urbana, o FEF acaba por compensar as desvantagens devidas a assimetrias regionais indutoras de menores oportunidades de desenvolvimento. Não se podem, portanto, tomar as reduzidas receitas do IMI, do IMT e de outros factores de origem fiscal como causas de uma débil expressão económica.

A realidade mostra-nos que em cerca de 10% dos Municípios se concentra mais de 40% da população. Deparamo-nos com um mosaico de Municípios caracterizados por realidades muito diferentes, mesmo contrastadas. Perante os dados estatísticos, observa-se que 38 Municípios, onde reside 38% da população do país, recebem 62% das receitas de IMI + IMT a nível nacional.

Distribuição do n.º de Municípios em função da % de receitas de IMI e IMT no total da sua conta de gerência

Classes	N.º de Municípios
≤ 5%	82
> 5% até ≤ 10%	72
>10% até ≤ 20%	78
> 20% até ≤ 30%	30
> 30% até ≤ 40%	28
> 40% até ≤ 50%	6
> 50%	4

Nota: Não existem dados disponíveis para os Municípios de Albergaria-a-Velha, Sertã, Arraiolos, Pedrógão Grande, Oeiras, Amadora, Melgaço e Santa Cruz
Fonte: DGAL

Peso do IMI e do IMT no Total das Receitas Municipais por capital de distrito ou de região autónoma e respectivo distrito ou região – (ano de 2008)		
	% Capital	**% Distrito/Região**
AVEIRO	20	18
BEJA	14	10
BRAGA	17	18
BRAGANÇA	9	5
CASTELO BRANCO	15	10
COIMBRA	36	21
ÉVORA	19	11
FARO	36	45
GUARDA	17	8
LEIRIA	26	24
LISBOA	38	39
PORTALEGRE	8	8
PORTO	35	28
SANTARÉM	20	18
SETÚBAL	38	31
VIANA DO CASTELO	24	12
VILA REAL	19	9
VISEU	31	12
AÇORES	25	10
MADEIRA	21	13

Note-se que em alguns cinco (Braga, Castelo Branco, Coimbra, Faro e Lisboa) a média do distrito é superior ao valor que se verifica na capital do distrito, o que revela uma forte expressão do povoamento e da inerente dinâmica urbanística fora da capital. Revela também que os outros Municípios estão a adoptar taxas e valores fiscais mais agravados do que os praticados na capital.

A amplitude de variação ao nível do Distrito/Região vai de 5% em Bragança a 45% em Faro, o que é aberrante, e ao nível das capitais a variação é de 8% em Portalegre a 38% em Setúbal.

Receitas dos Municípios de IMI e IMT em 2008						
Classes	**Município**	**População** (Censos 2001)	**Total Receitas**	**IMI**	**IMT**	**Peso do IMI + IMT no total das receitas municipais**
> 30% até ≤ 40%	GUIMARÃES	159.576	70.971.088,07	13.934.573,40	8.221.803,39	31%
	OLHÃO	40.808	27.725.841,43	4.470.540,13	4.246.153,15	31%
	VISEU	93.501	52.566.505,57	10.033.724,44	6.219.983,38	31%
	ALCOBAÇA	55.376	32.808.628,66	5.994.235,15	4.716.902,76	33%
	CALDAS DA RAINHA	48.846	30.062.141,04	4.812.335,19	5.121.934,32	33%
	VILA FRANCA DE XIRA	122.908	74.267.954,99	15.363.387,98	10.060.606,83	34%
	GRÂNDOLA	14.901	15.101.731,30	2.610.404,80	2.566.208,06	34%
	MAIA	120.111	78.620.114,51	18.337.843,09	9.220.991,44	35%
	PORTO	263.131	198.621.676,26	45.764.851,19	23.316.147,79	35%
	VALONGO	86.005	34.765.368,71	7.729.177,80	4.448.625,36	35%
	SESIMBRA	37.567	39.462.338,24	8.142.100,91	5.616.746,68	35%
	COIMBRA	148.443	87.487.202,29	19.923.598,31	11.912.856,48	36%
	FARO	58.051	36.853.310,65	7.755.371,36	5.636.969,47	36%
	VILA NOVA DE GAIA	288.749	149.933.908,85	35.265.832,47	19.347.270,12	36%
	PORTO SANTO	4.474	5.381.761,93	1.058.746,73	894.923,77	36%
	MONTIJO	39.168	27.956.224,27	5.747.285,95	4.564.586,93	37%
	PALMELA	53.353	36.696.590,07	9.088.797,77	4.518.338,17	37%
	LISBOA	564.657	617.476.617,62	107.537.937,79	129.696.028,53	38%
	ODIVELAS	133.847	39.910.780,00	8.748.501,82	6.508.752,37	38%
	ALCOCHETE	13.010	13.146.868,84	2.180.281,05	2.777.609,77	38%
	SETÚBAL	113.934	64.441.978,29	15.254.836,99	9.093.416,13	38%
	VILA DO BISPO	5.349	10.810.961,70	1.338.665,36	2.893.214,15	39%
	NAZARÉ	15.060	10.759.513,71	2.388.221,60	1.817.718,65	39%
	SILVES	33.830	33.257.936,57	7.021.415,11	6.205.190,95	40%
	TAVIRA	24.997	30.817.372,02	6.001.089,16	6.264.550,03	40%
	LOURES	199.059	121.735.075,86	27.835.937,51	20.954.035,33	40%
	MATOSINHOS	167.026	96.331.882,15	22.115.537,01	16.194.506,86	40%
	ALMADA	160.825	79.356.620,41	21.851.927,50	9.843.445,81	40%
> 40% até ≤ 50%	SINTRA	363.749	303.347.362,96	85.494.877,16	41.042.293,14	42%
	PORTIMÃO	44.818	42.157.798,10	8.817.323,84	9.514.603,92	43%
	MAFRA	54.358	62.254.297,33	13.668.780,94	12.882.192,82	43%
	ÓBIDOS	10.575	16.635.505,44	2.580.358,42	4.663.578,13	44%
	BENAVENTE	23.257	19.454.596,71	4.529.217,36	4.089.204,24	44%
	LAGOA (Algarve)	20.651	32.889.829,62	7.065.094,86	8.967.758,08	49%
> 50%	LAGOS	25.398	44.840.973,81	8.729.530,02	14.294.744,44	51%
	CASCAIS	170.683	145.140.647,60	42.561.247,48	36.637.829,14	55%
	ALBUFEIRA	31.543	75.353.934,21	21.090.863,07	22.972.013,81	58%
	LOULÉ	59.160	127.905.984,39	27.738.772,02	52.117.172,72	62%
	TOTAL	**3.870.754**	**2.987.308.924,18**	**660.583.222,74**	**550.060.907,12**	**40%**
				1.210.644.129,86		

Capítulo IV. Apreciação da Reforma de 2003

1. Considerações Gerais

Como consta da proposta que acompanhou a Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, com o novo código do IMI e IMT visava-se prosseguir os objectivos da equidade e neutralidade. Em síntese, e em sede da tributação do património imobiliário, considerava-se que o sistema vigente da Contribuição Autárquica era profundamente iníquo devido à deficiente informação, à desorganização e desactualização das matrizes prediais, à inexistência de um código de avaliações objectivo e coerente e à falta de uma base cadastral estruturada, completa e operacional. A falta de um conceito preciso quanto ao valor fiscal dos prédios também constituía um problema.

Esta posição é reforçada no próprio preâmbulo do CIMI, quando taxativamente aí se escreve que o regime de avaliações até então vigente foi criado para uma sociedade que já não existe, de economia rural e onde a riqueza imobiliária era predominantemente apoiada na propriedade rústica. Por essa razão, sustenta-se nesse preâmbulo que o regime legal da avaliação da propriedade urbana é profundamente lacunar e desajustado da realidade actual, não reflectindo a enorme valorização dos imóveis, em especial dos prédios urbanos habitacionais, comerciais e terrenos para construção, por efeito de sucessivos processos inflacionistas e da aceleração do crescimento económico do país nos últimos 40 anos, minando a estrutura e a coerência do actual sistema de tributação. A combinação destes factores conduziu a distorções e iniquidades incompatíveis com um sistema fiscal justo e moderno e, sobretudo, a uma situação de sobretributação dos prédios novos, comprados a crédito e, portanto, escriturados pelo seu valor venal, ao lado de uma desajustada subtributação dos prédios antigos e dos novos escriturados por valores inferiores ao valor venal, nomeadamente para escapar à Sisa taxada por valores exorbitantes. Não é de mais lembrar que o IMI tem a sua justificação no princípio do benefício, segundo o qual cada um deve ser tributado consoante o benefício que aufere em serviços públicos gratuitos prestados pelo Município.

2. Actualização do Valor Patrimonial Tributário (art.º 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003)

A coerência da doutrina fiscal que suporta a concepção de um imposto é da maior importância para sustentar a sua compreensão e a sua legitimidade, daí a necessidade de expurgar a lei da

tributação do património de todas as contradições que estão presentes no articulado do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e do Código Ido Imposto Municipal sobre Imóveis em vigor, a saber:

A) O artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, no seu n.º 1, refere que «a actualização do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos (...) é actualizado com base em coeficientes (...) ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário», não obstante o valor fiscal ter sido desligado do valor do mercado e do valor do rendimento para ater-se ao conceito impreciso de um "valor patrimonial tributário" que, por sua vez, o legislador quer relacionar com o princípio do benefício, o que não se afigura nada evidente. No entanto, para os prédios rústicos, o preâmbulo do código mantém que «*continua a considerar-se como base para a tributação o seu potencial rendimento produtivo*», assumindo uma flagrante desigualdade dos critérios de tributação para os prédios rústicos e para os prédios urbanos. Até que ponto esta desigualdade não viola os princípios do Direito Fiscal e a própria Constituição da República?

B) O quadro legal de avaliações estabelecido no Código do IMI não assenta em critérios objectivos quando factores como o da localização, que tem um efeito multiplicador desproporcionado, podendo chegar a 3, são determinados discricionariamente pelas equipas de técnicos. Além da subjectividade presente nesta demarcação e ponderação do factor localização, acresce o erro lógico da sua aplicação ao custo da construção, cuja correlação com o factor localização em regra tem um sentido inverso daquele que é considerado no código. O factor localização apenas afecta de forma directa e significativa o valor do solo.

   Ainda sobre o factor localização e à luz do bom senso que deve informar uma política de solos, não é admissível que a variação deste factor saia da banda 0,8-1,6. Como se pode facilmente observar em diversos casos, as ponderações da localização não escapam mas obedecem «*às oscilações especulativas da conjuntura*». O código, no seu preâmbulo, estabelece que «*outro dos objectivos principais a alcançar é o da rápida melhoria do nível de equidade*». No entanto, a falta de confiança nos seus critérios conduziu o legislador a um desdobramento do tratamento fiscal de prédios idênticos, mantendo desigualdades para que não ocorra «*um agravamento exagerado e abrupto do imposto a pagar*» sobre uma parte dos prédios, sem se importar que sobre outros prédios idênticos recaia esse mesmo montante «*exagerado e abrupto*».

C) Quanto ao princípio do benefício, que, por exemplo, no Direito Inglês é escrutinado e verificado de uma forma quase contabilística, no código vigente do IMI é invocado em

vão, porquanto não há qualquer equação que relacione este imposto com qualquer benefício concretamente referido e esperado. No art.º 10.º procura-se um critério para determinar quando um prédio urbano está concluído e abrem-se diversos cenários que dão origem a confusão e a interpretações diversas. A alínea *a)* do mesmo artigo refere a data «*em que for concedida licença camarária*». Acontece que um prédio urbano, ao longo da sua génese, pode ser objecto de três licenças camarárias: a de urbanização, a de construção e a de utilização. O IMI deveria incidir sobre os lotes para construção, não em função da licença de urbanização mas sim do acto de recepção das infraestruturas pelo Município, uma vez que só a partir deste momento o lote tem a sustentação e o benefício das redes de infraestruturas públicas urbanas indispensáveis à normal conclusão e utilização do espaço edificado. Quanto ao património edificado, o prédio urbano deve ser dado como concluído com a licença de utilização, momento a partir do qual se constitui o direito de fruir o prédio.

Constata-se que na redacção do diploma o legislador trata as situações urbanisticamente menos definidas, expectantes ou que se referem a prédios inacabados e em processo de desenvolvimento sempre em franco desfavor e prejuízo do proprietário, conferindo ao Estado uma vantagem claramente abusiva que assume aspectos quase confiscatórios. Neste sentido, o código carece de urgente reparação, aliás sentida e expressa pela *vox populi* e reconhecida pelos diversos quadrantes políticos.

D) A primeira avaliação realizada unilateralmente pelos técnicos nomeados pela Administração Pública tem um ascendente e um carácter quase impositivo, na medida em que a sua contestação tem, logo à partida, um risco financeiro para o contribuinte que entra no processo da reavaliação numa posição de desvantagem. Também nesta matéria, há muito que fazer para dar voz ao contribuinte e à sociedade civil em geral na defesa dos seus legítimos interesses.

O ideal é criar um modelo de avaliações onde, à partida, seja assegurada uma participação de instituições representativas dos contribuintes, por segmentos de uso e utilização (proprietários de prédios rústicos agrícolas e florestais, de prédios urbanos de habitação, de espaços comerciais, de estabelecimentos hoteleiros, de edifícios industriais, etc.). É importante que a calibração e ponderação dos factores a ter em conta na determinação do valor fiscal tenha uma base de consensualização e de participação que quase anule a probabilidade de erros grosseiros e de conflitualidade real ou latente entre o cidadão e o Estado. A prática da administração fiscal deve beneficiar de uma legislação inteligente, compreensível, simples e aceite pelos contribuintes como justa.

3. Classificação dos Prédios Urbanos

O CIMI no n.º 1 do seu artigo 6.º (espécies de prédios urbanos) estabelece que «*os prédios urbanos dividem-se em*:

a) *habitacionais*;

b) *comerciais, industriais ou para serviços*;

c) *terrenos para construção*;

d) *outros*. »

Esta classificação atende essencialmente ao licenciamento da utilização que impropriamente é considerada nas operações de avaliação como "afectação".

A afectação do uso do solo é uma operação que verifica e estabelece a conformidade entre o uso do solo classificado em plano territorial e o estatuto da propriedade. Na legislação actual, relativa ao planeamento do território, não existe explicitamente o conceito de "afectação do uso do solo, no entanto este está implícito em leis como a do Regime Florestal de 1901.

O valor dos terrenos ou dos edifícios destinados ao comércio e serviços não pode ser idêntico aos valores a considerar para a indústria e a logística. O caso da hotelaria merece, só por si, uma tipificação taxonómica. Temos ainda o caso dos equipamentos sociais privados (escolas, universidades, hospitais, lares de terceira idade explorados com fins lucrativos, ginásios, etc.) que carecem também de tratamentos específicos.

Se este desdobramento das utilizações não é suficiente para diferenciar os prédios urbanos em função do seu real enquadramento na base económica, isso dá origem a discrepâncias que distorcem o imposto ao ponto deste perder o sentido e conduzir a isenções forçadas pelo absurdo do próprio valor da colecta.

Justifica-se assim que os prédios urbanos se desdobrem em:

a) **Habitação unifamiliar**, cujo valor de base territorial é directamente calculado em função da área do lote ou parcela de terreno urbano;
b) **Habitação colectiva**, cujo valor de base territorial é directamente calculado em função da área de construção autorizada para a fracção em causa.

   Pode-se considerar que a regulação do valor e do mercado do solo para a habitação deve ser contextualizada no art.º 65.º da CRP, que, no seu n.º 1, estabelece que «*todos têm direito, para si e para a sua família, a uma habitação de dimensão adequada, em*

condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar» e, no seu n.º 3, que «*o Estado adoptará uma política tendente a estabelecer um sistema de renda compatível com o rendimento familiar e de acesso à habitação própria*»;

c) **Lojas de comércio e serviços (escritórios, consultórios, ateliês)**. Os espaços comerciais localizados em grandes superfícies, assim como os pólos terciários em geral que utilizam serviços integrados prestados pela empresa de gestão do empreendimento num regime quase condominial, têm encargos fixos significativos e agravados quando comparados com os comuns espaços comerciais. O regime tributário pode ignorar esta diferença mas não deve enveredar pelo agravamento das grandes superfícies através, por exemplo, do factor localização, tanto mais que a valorização deste factor se deve ao investimento privado na estrutura integrada da mesma,
d) **Estabelecimentos hoteleiros**;
e) **Aldeamentos turísticos**;
f) **Equipamentos sociais**;
g) **Armazéns e logística**;
h) **Indústrias**;
i) **Parques de estacionamento público explorados por privados**.

O art.º 41.º — coeficiente de afectação — faz um desdobramento que vai para além do que está contemplado no art.º 6.º, continuando a ser insuficiente e confuso, e os coeficientes estabelecidos não têm correspondência com a realidade económica.

O art.º 4.º do CIMI, relativo aos *prédios urbanos*, define-os como «*todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos*». É necessária uma definição mais avançada, precisa e orientadora da classificação. Para isso podemos constatar que os prédios urbanos têm a característica de terem os direitos de construção instituídos e descritos como parte do estatuto jurídico da sua propriedade. A caderneta predial, o registo matricial fiscal e a própria escritura de posse, assim como eventuais documentos de planeamento e projecto, no seu conjunto, atestam o estatuto urbano do prédio determinando os seus parâmetros relativos à construção e utilização que neles podem e devem ser realizadas e praticadas. Note-se que um prédio urbano pode ter o estatuto de *non aedificandi*, mas tal está lavrado no formulário do seu estatuto jurídico, o que não acontece nos prédios rústicos, onde o direito de construir não está explicitado com o direito adquirido, embora tal direito possa ser constituído a qualquer momento perante a necessidade de tais construções para a prossecução da sua normal

exploração e utilização agro-florestal ou silvo-pastoril, o que, a acontecer, dá origem a um prédio misto composto por um artigo rústico e um ou mais artigos urbanos.

Podemos, portanto, concluir que um prédio urbano se caracteriza pela explicitação dos seus direitos de edificação, incluindo o caso da edificação ser nula por motivos relacionados com a composição do sistema urbano. Não se pode confundir este caso com o dos prédios rústicos situados em áreas classificadas, onde a lei impõe restrições à edificação, indo ao ponto de demarcar amplas manchas de território com o estatuto de *non aedificandi.* Nestas circunstâncias, tais restrições não estão lavradas nos documentos de registo da propriedade, o que não está certo, porque dessa forma verifica-se uma expropriação indirecta de direitos reais, afectando as prerrogativas da propriedade, com grave prejuízo para o proprietário. Estas restrições afectam o direito de propriedade e deveriam ser sempre conduzidas no respeito pelo direito à expropriação.

Esta falha advém do facto do processo de classificação do solo não considerar os seus efeitos sobre a base cadastral e sobre os direitos da propriedade. Vemos assim a importância de distinguir pelo menos dois tipos de prédios *non aedificandi*: os que são configurados e definidos em planos de urbanização por razões de composição e funcionalidade dos aglomerados urbanos e o dos prédios rústicos que, não tendo direitos de construção constituídos, perdem explicitamente a expectativa de vir a construir no contexto dos direitos de exploração e utilização, ficando neles interdita a constituição de prédios mistos.

4. A Questão da Ponderação do Factor Localização

O preço do solo rústico sem autorização de alteração para uso urbano depende:

a) Da dimensão da parcela — uma parcela mais pequena tende a ter um valor superior por metro quadrado do que uma parcela maior localizada no mesmo círculo geográfico de mercado;
b) Dos artigos que a compõem, considerando o facto significativo do prédio rústico possuir ou não algum artigo urbano agregado ao artigo rústico. Note-se que um prédio misto pode integrar um ou mais artigos urbanos agregados a um artigo rústico;
c) Da localização relativa — a variação do preço em função da localização tem gradientes e só se observa uma variação estocástica quando há uma linha de separação entre unidades territoriais com diferenças claramente explicitadas de direitos de uso, de construção e de utilização. A demarcação do polígono de um perímetro urbano estabelece uma diferença contrastada do valor do solo entre o espaço interior e o espaço rústico exterior desse polígono.

   Podem também ocorrer diferenças abruptas entre espaços conexos nos casos de empreendimentos marcados pela leitura do mercado como um produto diferenciado pela positiva ou pela negativa. A localização afecta o preço do solo mas não o preço da construção ou, melhor dizendo, a construção dentro dos aglomerados urbanos tende a ter custos inferiores ao de edificações idênticas situadas em lugares ermos onde não existem infraestruturas, equipamentos ou comércio diário. Esta realidade lógica obriga a desligar o factor localização do valor associado à construção, aplicando-o apenas ao valor do solo e aos seus direitos de desenvolvimento.

Os técnicos incumbidos da tarefa de atribuir coeficientes de localização tomam como referência os valores venais de transacções efectuadas recentemente na "zona". Acontece que, frequentemente, há prédios, principalmente rústicos, que são transaccionados por valores especulativos, de conveniência ou de favor, no âmbito de operações financeiras e que nada têm a ver com os valores de mercado. Há, portanto, aqui que distinguir atentamente a subtil mas importante diferença entre o valor de mercado e o valor venal.

Seria desejável que as entidades oficiais e o sistema de planeamento estivessem preparados para detectar estes comportamentos anormais do mercado imobiliário, actuando no sentido de os corrigir e nunca de os utilizar de forma abusiva para, por simpatia, através do factor de localização, agravar o valor fiscal dos terrenos vizinhos.

5. A Tributação dos Prédios Construídos por Empresas de Promoção Imobiliária para Venda

A) No quarto ano, inclusive, a contar daquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda passa a pagar imposto de IMI. O que acontece nos casos em que as empresas podem ter centenas de lotes, apartamentos e moradias que não têm saída no mercado, e em que o montante do imposto seja tal que se torne insustentável para a empresa, levando-a à falência? Como actuar, no caso em que o mercado esteja saturado ou que a procura esteja retraída, e não haja saída para o produto como actualmente acontece devido à actual crise financeira internacional? Nos casos em que o prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda, ele passa a pagar IMI no terceiro ano seguinte, inclusive, em que foi registado com esse estatuto. Também nestes casos, a razoabilidade da colecta é muito importante para a resolução do problema. É questionável o disposto no n.º 2 do art.º 9.º IMI que suspende a isenção, com efeito retroactivo, **«*caso ao prédio seja dada diferente utilização*».** Há dúvidas sobre o que o legislador pretende dizer. Suponhamos que o prédio era de habitação e foi vendido para ser utilizado como escritório, ou que um lote inicialmente destinado a um prédio de habitação foi, por exigências do mercado, alterado para uso hoteleiro e vendido com esse estatuto. Aplica-se nestes casos a perda de isenção? Considerando que no acto da configuração inicial do plano a isenção era identicamente atribuída a todas as parcelas independentemente da sua utilização, não tem lógica penalizar a empresa caso esta pretenda alterar o uso das parcelas ou fracções por razões de gestão e de aferição do produto ao mercado.

Para ajudar a resolver o problema dos prédios que estão para venda e que não têm procura no mercado, *propõe-se a ideia da criação de uma "Bolsa Imobiliária Municipal"*, onde os proprietários poderiam colocar os seus prédios à venda por preços situados dentro de uma banda correspondente ao "valor justo", comprovadamente não especulativo. Os prédios colocados nesta bolsa beneficiariam de uma redução significativa do IMI enquanto não fossem vendidos. Esta medida poderia substituir a situação da isenção temporária e seria compatível com o princípio da eliminação das isenções;

B) Todo o art.º 9.º cria e diferencia situações que são causa de conflitualidade e de complicação burocrática, de peso administrativo e de desagrado para o contribuinte. Também aqui a simplificação do modelo assente no conceito de valor de base territorial e na redução da colecta efectiva de cada prédio, suportada pelo aumento da receita global com base no

alargamento do universo dos prédios colectados, contribuiria para dar maior eficácia fiscal e social a este imposto. A alínea *c)* do n.º 1 do art.º 9.º estabelece que o imposto é devido a partir «*do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado variação do valor patrimonial*».

O art.º 10.º — data de conclusão dos prédios urbanos — estabelece que «*os prédios urbanos presumem-se concluídos na data em que for concedida a licença camarária*», ficando sem se saber se se trata da licença de construção ou da licença de utilização. Teria sentido presumir aqui que se trata da licença de utilização, ficando sempre a dúvida porque a lei não especifica. Note-se que a licença de construção, só por si, não permite a utilização do edifício, a qual depende de uma licença específica (licença de utilização) que decorre de uma vistoria ou da declaração do técnico responsável mediante a apresentação de telas finais.

C) Qual o momento a partir do qual é legítimo que se inicie o pagamento do IMI? Para os prédios rústicos pode, com propriedade, ser o momento da aquisição, no qual se faz a escritura e o registo predial em nome do novo proprietário. Para os prédios urbanos há que distinguir os prédios urbanos estabilizados e integrados no tecido urbano dos prédios novos resultantes de operações de loteamento ou de fraccionamento. Os lotes para construção cuja constituição jurídica se faz na altura da emissão do alvará de loteamento e licença de construção de infraestruturas só se resolvem funcionalmente com o completamento das infraestruturas reconhecido no acto da recepção das mesmas pelo Município e é nesse momento que se justifica a tributação de "terrenos para construção".

Quanto aos prédios edificados, o IMI actualizado deve começar a ser cobrado no ano em que este obtém a licença de utilização, já que só então está em condições de ser fruído e rentabilizado. O actual regime inicia a cobrança do IMI de forma extemporânea, penalizando os proprietários durante um longo período em que os prédios estão sujeitos a um processo de desenvolvimento e de construção urbanística e arquitectónica, constituindo uma fonte de encargos, sem qualquer possibilidade de rendimento ou utilização directa.

D) Com base no disposto na alínea *e*) do art.º 3.º (inscrição nas matrizes), os proprietários de prédios rústicos de uso agrícola ficam obrigados a, no prazo de sessenta dias, informar sobre «*alterações nas culturas praticadas*». Trata-se de uma exigência desproporcionada uma vez que não tem sentido considerar, para efeitos de IMI, estas alterações (mudou-se de milho para feijão, do prado para pomar, de olival para vinha).

D) Os prédios arrendados são tratados de modo diferente dos restantes prédios, nomeadamente daqueles que estão ocupados e utilizados directamente pelos próprios proprietários, o que viola flagrantemente o princípio da igualdade.

6. IMI a Pagar pelos Proprietários de Prédios Arrendados

6.1 Relação entre o IMI e as Rendas Recebidas

Os proprietários de prédios arrendados, em particular aqueles que estão penalizados pelos efeitos das rendas congeladas, não foram devidamente considerados no regime do IMI. Convenhamos que não é correcto criar um procedimento burocrático onde, quase fatalmente, um número significativo de proprietários, por desinformação ou por simples distracção (ainda que essa obrigação tenha sido amplamente divulgada pela Administração Fiscal), não entregaram a declaração exigida para estes casos de arrendamento condicionado, passando a ser tributados com base nos critérios gerais de avaliação dos imóveis, de onde resulta que o montante da colecta é frequentemente superior à receita anual das rendas. O legislador excedeu-se, e levou o Estado a cometer o abuso de não permitir ao proprietário o direito de requerer a correcção e normalização da situação.

A tributação do património não pode ignorar o caso singular dos prédios arrendados e, para neutralizar a hipótese do proprietário ser tentado a recorrer ao arrendamento para ser menos colectado, deveria ser estabelecido o direito do senhorio proceder a uma actualização automática da renda de um prédio, tendo como regra que o montante anual das rendas deve corresponder pelo menos a doze vezes o valor da colecta.

O modelo do IMI, por muito que se queira constituir como um imposto paralelo e "descolado" do IR (Impostos sobre o Rendimento), por uma questão de princípio e de senso jurídico e económico, não pode ignorar e muito menos entrar em ruptura e contradição com a lógica dos limiares do rendimento, real ou presumido, associado a cada tipo de prédio.

A partir de 2006, com a entrada em vigor do Novo Regime do Arrendamento Urbano (NRAU), é revogado o regime transitório do IMI para os prédios com rendas limitadas, passando a ser aplicado o regime-regra do IMI, o que alarga a situação de injustiça acima referida ou, em alternativa, oferece aos proprietários o recurso ao novo regime de arrendamento, que, como se comprova pelo escasso número de adesões (menos de 2500), não produziu efeitos úteis que satisfizessem os justos interesses dos senhorios.

O valor tributável dos prédios, nos termos do art.º 7.º do CIMI, é o seu valor patrimonial tributário determinado nos termos do CIMI, o qual conduz a que prédios iguais venham a ter valores substancialmente diferentes pela razão de serem utilizados critérios e formas diferentes de avaliação consoante o historial do prédio e a sua circunstância.

As regras de avaliação nos termos do CIMI aplicam-se aos prédios omissos na matriz predial - como é o caso dos prédios novos - cujo pedido de inscrição tenha sido apresentado a partir de 13 de Novembro de 2003, bem como aos prédios urbanos que sejam objecto de transmissão, onerosa ou gratuita, ocorrida a partir de 1 de Dezembro de 2003. Os outros prédios que não estão nestas circunstâncias terão valores fiscais determinados por critérios diferentes, originando situações de franca desigualdade. Embora estas situações, tendencialmente, a longo prazo, venham a ser atenuadas, não deixam de constituir um defeito estrutural do modelo.

O valor patrimonial dos prédios já avaliados ao abrigo da legislação anterior, e enquanto não se proceder à avaliação geral da propriedade urbana, foi objecto de actualização por correcção monetária, para aplicação deste imposto, tendo produzido resultados, para efeitos do IMI, a partir de 31 de Dezembro de 2003. Operou-se de forma diversa, consoante se reportasse a prédios não arrendados ou a prédios arrendados, por contrato vigente a data da actualização.

- Prédios não arrendados

A actualização do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos não arrendados efectuou-se com base nos coeficientes de correcção monetária, fixados na Portaria n.º 1337/2007, de 5 de Dezembro, do Ministério das Finanças. Estes coeficientes foram aplicáveis aos valores patrimoniais constantes das matrizes, da seguinte forma:

– Prédios inscritos nas matrizes até 1970 inclusive — Era aplicável o coeficiente correspondente a 1970;
– Prédios inscritos depois de 1970 — Era aplicável o coeficiente que correspondia ao ano da inscrição matricial;

- Prédios arrendados

A actualização do valor patrimonial dos prédios arrendados, por contrato vigente à data da actualização e que tenha dado lugar ao pagamento de rendas até 31 de Dezembro de 2001, era a que resultasse da capitalização da renda anual por 12. Porém, se tal valor tivesse resultado superior ao que fosse determinado pela actualização com base nos coeficientes referidos no parágrafo anterior, seria este o valor a considerar para efeitos de tributação em IMI. Este regime especial de actualização deixou, contudo, de ser aplicável a partir de 2007. Com efeito, com a entrada em vigor do Novo Regime do Arrendamento Urbano, que subordina a actualização das rendas a nova avaliação fiscal, a actualização do respectivo valor patrimonial passou a efectuar-se de acordo com as seguintes regras:

- Se for requerida avaliação para efeitos de actualização de renda, o valor nela obtido é igualmente relevante para efeitos tributários. Todavia, é considerada apenas uma parcela desse valor em função da progressiva actualização das rendas. Para tanto, logo que a avaliação se encontre concluída, o senhorio deve comunicar ao serviço de finanças competente, mediante declaração de modelo oficial, o período de faseamento de actualização da renda ou a sua não actualização. Na falta de comunicação, presume-se que o faseamento da renda se faz ao longo de 5 anos. No caso de ser efectuada a avaliação fiscal e de não ser legalmente permitida a actualização pretendida - o que ocorrerá sempre que o nível de conservação do prédio seja mau ou péssimo - a tributação recairá sobre a totalidade do valor apurado naquela avaliação a partir do 3.º ano, inclusive, àquele em que a mesma tenha sido efectuada.
- Quanto aos prédios arrendados que não sejam objecto de avaliação para actualização da renda, o valor patrimonial tributário é determinado exclusivamente com base nos coeficientes de actualização referidos para os prédios não arrendados.

  Destas disposições legais resulta que o novo regime de arrendamento urbano não foi capaz de repor uma relação de equilíbrio económico e financeiro entre os justos interesses do senhorio e os direitos do inquilino, configurando uma base contratual onde o senhorio, além de não alcançar um rendimento correspondente à renda justa do seu património, é penalizado de uma forma desajustada em sede de IMI. A articulação entre o IMI e o NRAU penaliza os proprietários de prédios com rendas antigas e desactualizadas.

4.6.2 Relação entre o IMI, as rendas recebidas e os IR

As rendas recebidas são consideradas rendimentos do proprietário obtidos no território nacional, se o prédio se situar em território português, quer o proprietário seja ou não considerado residente em território nacional, sendo tributado em IRS ou IRC, consoante seja pessoa singular ou pessoa colectiva.

6.2 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

O IRS acolheu o conceito do acréscimo patrimonial em que o rendimento, considerando o período de tributação, é determinado pela diferença entre o património inicial e o final. Assim sendo, os rendimentos prediais podem enquadrar-se:

- Categoria B, se os rendimentos forem obtidos em conexão com actividades de natureza empresarial ou profissional, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 3.º do CIRS, sendo considerados proveitos da actividade e incluídos nesta categoria. Se o sujeito

passivo de imposto estiver enquadrado no regime geral, o IMI é considerado despesa profissional. Caso esteja enquadrado no regime simplificado não poderá apresentar quaisquer despesas relativas à obtenção do rendimento.

- Categoria F, a renda é tudo o que for devido ao proprietário ou usufrutuário pela cedência do uso do prédio, mesmo quando acompanhada da prestação de alguns serviços (desde que não se enquadrem no exercício de uma actividade empresarial), só existindo rendimento tributável se existir renda (rendimento efectivo). O IMI pago é considerado dedução específica desta categoria e deduz-se ao rendimento bruto.

O titular não residente (pessoa singular) de rendimentos da categoria F que sejam obtidos em território nacional terá que nomear um representante em território nacional que procederá à satisfação das obrigações fiscais em nome do representado. Na liquidação é aplicada a taxa de 15% sobre os rendimentos líquidos de natureza predial, conforme art.º 72.º n.º 1 do CIRS.

O rendimento colectável, para efeitos de aplicação da taxa, resulta do englobamento do rendimento líquido das várias categorias auferido em cada ano, efectuados os devidos abatimentos. Estamos perante uma tributação do rendimento líquido global do sujeito passivo ou agregado familiar que está subordinada ao princípio da capacidade contributiva.

6.3 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)

O IRC, para definir o conceito de rendimento, partiu de uma noção extensiva da teoria do incremento patrimonial, ao adoptar para base do imposto, o lucro, definido como a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação. Assim, a tributação dos rendimentos prediais em sede de IRC enquadra-se nos termos seguintes:

- Para as sociedade comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas, as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, e as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos e imputáveis a um estabelecimento estável, não estejam sujeitos a IRS; o IRC incide sobre o lucro. Os rendimentos prediais são considerados proveitos ou ganhos, nos termos do art.º 20.º n.º 1 alínea b) do CIRC, e o IMI é um custo ou perda, nos termos do art.º 23.º n.º 1 alínea e) do CIRC. Aplica-se à matéria colectável a taxa de IRC de 25%, de acordo com o artigo 80º nº 1 do CIRC.

– Para as sociedade comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas, as demais pessoas colectivas de direito público ou privado e as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não sejam imputáveis a um estabelecimento estável ou que o não possuam, e que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola; o IRC incide sobre o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categoriais consideradas para efeitos de IRS. Sendo a taxa aplicável, aos rendimentos prediais, de 15%, de acordo com o disposto no artigo 80.º n.º 2 alínea *f)* do CIRC.

7. Actualização do Valor Fiscal em Resultado da sua Transacção por Venda ou por Herança

No regime transitório coexistem dois modelos contrastados: o dos prédios avaliados ao abrigo das normas do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola que se mantém relevante para efeitos tributários, sendo sujeitos à actualização com base em coeficientes de correcção monetária; quanto aos outros prédios urbanos já avaliados ao abrigo de legislação anterior e inscritos na matriz, ao serem objecto de uma primeira transmissão, onerosa ou gratuita, a partir de 1 de Dezembro de 2003, são avaliados de acordo com as regras previstas no CIMI. O mesmo ocorrerá, relativamente a quaisquer prédios, quando for ordenada uma avaliação geral da propriedade imobiliária ou sempre que, por iniciativa do senhorio, seja pretendida uma actualização de rendas ao abrigo do NRAU.

Irá perdurar por muito tempo esta dualidade de critérios de fixação do valor fiscal, onde actualmente cerca de 2,5 milhões de prédios urbanos estão avaliados de acordo com o modelo de CIMI e cerca de 5 milhões de prédios se mantêm no regime antigo. Note-se que as taxas são também diferentes para cada uma das situações, o que não deixa de expressar desigualdade no tratamento fiscal dos prédios.

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ao aditar o n.º 8 do art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, veio excluir do âmbito da primeira avaliação, nos termos do CIMI, as transmissões por morte, de que forem beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes, excepto por vontade expressa pelos próprios.

O IMI que os proprietários pagam não depende da afectação que é dada ao prédio (arrendamento comercial ou habitacional), ou seja, a taxa de IMI prevista no art.º 112.º incide sobre o valor patrimonial tributário sendo fixada pelos Municípios da localização do prédio.
No entanto, a afectação do bem imóvel concorre para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, uma vez que, a fórmula contém o coeficiente de afectação que depende da utilização dada aos prédios edificados, nos termos do art.º 41.º do CIMI – (conforme quadro *infra -)*, atribuindo-lhes valores. No entanto, o arrendamento não é um factor determinante para a atribuição dos coeficientes.

Utilização	Coeficientes
Comércio	1,20
Serviços	1,10
Habitação	1,00
Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados	0,70
Armazéns e actividade industrial	0,60
Comércio e serviços em construção tipo industrial	0,80
Estacionamento coberto e fechado	0,40
Estacionamento coberto e não fechado	0,15
Estacionamento não coberto	0,08
Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade	0,45
Arrecadações e arrumos	0,35

O art.º 39.º "(*valor base dos prédios edificados)",* refere que o valor do metro quadrado do "*terreno de implantação*" corresponde a 25% do valor médio da construção por metro quadrado. O legislador deve querer referir-se ao valor do metro quadrado da área de construção indexada ao solo e não ao metro quadrado da área de implantação do edifício, pois neste último caso, a redacção do art.º 39.º só seria verdadeira para os edifícios de um só piso com r/c.
O valor do metro quadrado do terreno de implantação aumenta proporcionalmente ao número de pisos do edifício e à medida que cresce em altura o valor do metro quadrado de terreno, facilmente alcançando valor superior ao do custo do mmetro quadrado de construção.
A redacção carece aqui de um rigor lógico. Não obstante, a interpretação que é dada ao texto na prática da rotina administrativa corresponde ao valor do solo por metro quadrado de construção utilizado.
A Constituição e o Direito em geral exigem o respeito pelo princípio da igualdade, à luz do qual prédios idênticos devem ser tratados em sede fiscal de modo a serem tributados da

mesma forma. Até que ponto está a ser violado o princípio da igualdade quando se assume tributar de forma diferente prédios idênticos pelo facto de uns estarem arrendados e outros não?

Uma correcta legislação sobre a tributação do património deve ser articulada com a lei do arrendamento, de tal modo que o imposto seja indiferente ao facto do prédio estar a ser utilizado directamente pelo proprietário, estar arrendado ou estar devoluto.

Outra desigualdade flagrante é cometida quando se agrava a tributação dos prédios "que entretanto foram transmitidos" e que, por esse facto, sustentam uma situação de máximo esforço financeiro.

Embora estejamos perante um imposto que não é analítico, na introdução da lei do IMI é referido o propósito de «atribuição de benefícios fiscais às casas de habitação e com a aplicação da possibilidade de os sujeitos passivos de baixos rendimentos poderem aceder à isenção do IMI». Desta forma assume-se um carácter analítico que não é próprio deste imposto.

No caso do proprietário se encontrar em situação de extrema necessidade e sem capacidade contributiva, esta questão deve ser considerada e tratada paralelamente em sede de assistência social, eventualmente com ajudas, para que o proprietário possa suportar os encargos fiscais inerentes ao seu património imobiliário, não se recomendando, porém, qualquer envolvimento do código do IMI nesta problemática.

O art.º 25.º, ao estabelecer um "*Regime de Salvaguarda*", reconhece implicitamente que o valor da colecta não é razoável, daí estabelecer um aumento gradativo da colecta dividindo o universo dos contribuintes na sua forma de reagir à implementação do imposto, o que não se afigura correcto numa matéria tão sensível e importante.

A política relativa à forma de tratar os problemas dos edifícios degradados contempla:

a) Para o caso dos prédios destinados à habitação e comércio, indústria e serviços o IMI considera uma minoração do seu "valor patrimonial tributário" através da aplicação de um coeficiente até ao limite de 0,05 considerando «o estado deficiente de conservação».
b) Para os prédios localizados em tecidos urbanos, mais ou menos antigos, em zonas urbanas consideradas críticas e em centros históricos, há diversos programas específicos de financiamento a fundo perdido para apoiar e estimular os proprietários a realizarem obras de recuperação dos seus edifícios.
c) Para os edifícios considerados em estado degradado e de abandono, o Município pode agravar o IMI sobre esses prédios como forma de penalizar o proprietário e de o obrigar a

recuperar o imóvel ou a vendê-lo a quem estiver interessado em recuperá-lo. O imposto é aqui impropriamente instrumentalizado para aplicar uma um castigo.

Uma hipótese de solução seria o Município apresentar um projecto de recuperação do prédio, pronto para ser imediatamente implementado pelo proprietário, ou, se este não estivesse interessado, o prédio seria arrendado ao Município, considerando o seu valor no estado em que se encontrasse, e este promoveria a realização da obra e a sua colocação no mercado de arrendamento. A diferença entre as duas rendas deverá ser suficiente para sustentar o investimento na reabilitação.

Outras soluções a ponderar em simultâneo com a anterior são a expropriação por utilidade pública, na condição do prédio se destinar a uma oferta pública para arrendamento, e não à venda, ou a sua colocação forçada em hasta pública, medida que a legislação recente contempla, com a particularidade de haver uma avaliação prévia e, caso o valor alcançado na hasta pública seja inferior ao da avaliação, o Estado cobre a diferença, com prejuízo aqui para o erário público.

Estas três facetas permitem-nos constatar o quadro de contradições sobre as políticas urbanas e fundiárias. Se chamássemos aqui à colação a forma como têm sido tratadas, toleradas e ajudadas as urbanizações de génese ilegal, em contraste com o agravamento da carga fiscal e da burocracia administrativa associada ao licenciamento de obras requeridas pelos proprietários comuns, iríamos deparar-nos com um cenário desequilibrado.

No regime do IMI sobre os elementos minorativos relativos à "qualidade e conforto", não tem sentido misturar os factores que são da responsabilidade do Município (inexistência de redes de infraestruturas urbanas), com outros factores que são da responsabilidade do proprietário, como sejam inexistência de cozinha, casa-de-banho ou deficiente conservação do edifício. À luz do princípio do benefício tem sentido aplicar um factor de minoração quando estão ausentes as redes de infraestruturas urbanas ou outros serviços públicos, mas não há qualquer relação entre as disfunções do prédio, que são da responsabilidade do proprietário, e o princípio de benefício. Pelo contrário, se o prédio não reúne condições para o seu normal e bom aproveitamento da área de construção e da utilização autorizada, isso não é motivo para desagravar o imposto sobre a propriedade imobiliária, sob pena de se estar a premiar os proprietários que não asseguram o correcto aproveitamento e função social da propriedade.

O coeficiente de afectação, nos termos do art.º 41.º, «*depende do tipo de utilização dos prédios edificados*». O texto da lei deveria utilizar a designação de coeficiente de utilização, já que o conceito de afectação, na Teoria do Urbanismo, diz respeito ao estabelecimento de

uma correspondência entre a classificação do solo em sede de plano territorial e o estatuto jurídico da propriedade.

A determinação e calibração da colecta em sede de Imposto sobre o Património Imobiliário deve ser efectuada pelo método indutivo, partindo da realidade sócio-económica que enquadra os prédios e a sua sustentação económica concreta, avaliando a capacidade contributiva associada à sua posse, utilização e exploração independentemente da capacidade contributiva do proprietário, considerando que o imposto não é analítico. Há, portanto, que estabelecer um critério de razoabilidade focado no sentido económico da propriedade do prédio em causa, abstraindo do seu rendimento e atendendo ao valor do serviço-benefício prestado pelo Município e que legitima a cobrança deste imposto.

A determinação do valor razoável da colecta é um ponto de partida que deve estar presente para influenciar e parametrizar todo o processo de concepção e modelação dos impostos sobre o património imobiliário em geral e sobre o IMI em particular.

A lei vigente do IMI, ao contrário do que sustenta o seu articulado, não é totalmente assente em factores objectivos nem respeita o principio da igualdade, na medida em que, em muitos casos, conduz ao tratamento igual de prédios que são muito distintos na sua expressão económica, não obstante terem muitos parâmetros com valores idênticos. Veja-se o caso de prédios com parâmetros idênticos de construção com utilizações distintas para habitação e hotelaria. Por outro lado, há prédios em tudo idênticos que, por razões tácticas de política fiscal, são tributados de forma muito desigual. Devido ao regime transitório, é frequente encontrar-se no mesmo edifício apartamentos iguais com valores fiscais muito diferentes devido aos momentos em que ocorre a actualização dos valores.

Quanto aos valores da base de incidência considerados no modelo em vigor, não são de todo susceptíveis de «escaparem às oscilações especulativas da conjuntura». A sua proximidade do valor do mercado é excessiva e arriscada a ponto de se ocorressem, frequentemente, situações em que o "valor patrimonial tributário" é superior ao preço de mercado.

No que diz respeito ao tratamento desigual de prédios idênticos, as deficiências do novo modelo tenderão a esbater-se lentamente à medida que todos os prédios sejam sujeitos a avaliação. Contudo, as injustiças devidas aos critérios subjectivos subjacentes à atribuição do coeficiente de localização ao erro lógico da sua aplicação ao valor da construção distorcem o imposto, tornando uma parte dos seus resultados imprevisível e quase incontrolável.

No que diz respeito aos prédios rústicos, código do IMI de 2003 confunde renda fundiária com rendimento de uma exploração. A renda fundiária de um prédio rústico é sempre positiva e corresponde ao encargo que uma empresa agrícola pode suportar pagar pelo arrendamento

da terra ou pela sua amortização enquanto capital fixo da exploração. Tal não pode ser confundido com o lucro ou rendimento líquido de uma exploração agrícola ou florestal.

O art.º 17.º do código do IMI estabelece que «*o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos corresponde ao produto do seu rendimento fundiário pelo factor 20*». Seguidamente refere que «*o rendimento fundiário corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos de exploração*» (cfr. n.º 1 do art.º 18.º). Note-se que «o saldo de uma conta anual de cultura», pode ser negativo e, nesse caso, seguindo a lógica do código do IMI, qual seria o valor do imposto a pagar?

8. Sobre as operações de avaliação

O CIMI, não obstante referir que o imposto passa a ser «*baseado predominantemente nos princípios do benefício*», no art.º 38.º (determinação do valor patrimonial tributário) utiliza o critério clássico da avaliação do valor patrimonial segundo uma fórmula que não tem lógica, (embora insinue um método que vagamente tem semelhanças com os processos de avaliação do valor do mercado imobiliário), com a agravante de não fazer qualquer referência ao rendimento real ou presumível do prédio, ignorando o facto de, nas últimas décadas, o valor especulativo do mercado superar francamente o valor de rendimento. Esta discrepância é revelada também pelo facto dos prédios sofrerem uma significativa desvalorização no mercado a partir do momento em que são arrendados.

O valor patrimonial tributário, V_t, passou a ser determinado por:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

V_c, designado por valor base dos prédios edificados, corresponde a um presumido valor médio da construção por metro quadrado estabelecido anualmente por portaria para orientar e balizar os projectos e as adjudicações de obras de habitação social, adicionado do valor do metro quadrado de terreno de implantação fixado em 25% do custo da construção. Este valor, V_c, vai ser multiplicado por A, que se refere à «área bruta do edifício ou da fracção e a área excedente à de implantação».

$$A = (A_a + A_b) \times C_{aj} + A_c + A_d$$

Em que:

A_a – representa a área bruta privativa;

A_b – representa as áreas brutas dependentes;

C_{aj} – representa o coeficiente de ajustamento de áreas;

A_c – representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

A_d – representa a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

A designada área bruta privativa, A_a, mais a área bruta dependente, A_b, são avaliadas com um valor de base de 615€/m^2, o qual não tem correspondência com nenhum dos factores de composição do preço do imobiliário urbano. Não pode ser comparado com o valor de solo (valor de base territorial) nem com o custo da construção e das benfeitorias.

O terreno do logradouro dos prédios urbanos está a ser avaliado entre os 15,40€/m^2 e os 3,10€/m^2 sem considerar os coeficientes majorantes e minorantes, valores estes que se podem considerar razoáveis. No entanto, não deixa de ser criticável a diferenciação entre a «*área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação*», A_c, que vai ter uma taxação agravada, e a «*área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação*», A_d, que tem uma taxação menor. Qual a razão para agravar o imposto sobre os pequenos logradouros?

O coeficiente de ajustamento de áreas procura ir ao encontro da relação inversamente proporcional, entre o valor do espaço edificado por metro quadrado e a área total do espaço do edifício ou de cada uma das suas fracções autónomas. O critério adoptado afigura-se aqui razoável.

No que diz respeito aos prédios cuja utilização é para «*estacionamento coberto, individual ou colectivo, fechado ou aberto*», diz o n.º 4 do art.º 40.º. A que «o coeficiente de ajustamento de áreas (C_{aj}) é aplicado às áreas brutas privativas e dependentes», depreendendo-se que a área de estacionamento é taxada tendo como valor de base o valor médio da construção para habitação fixado por Portaria, com um "coeficiente de afectação" minorativo de 0,40 para o estacionamento coberto e fechado, de 0,15 para o coberto e não fechado e de 0,08 para o não coberto.

O espaço de estacionamento em garagem é avaliado para efeitos de IMI em valores da ordem dos 246€/m^2, valor este excessivo e que corresponde praticamente ao valor do mercado do custo da construção de garagens e, portanto, estamos perante um valor fiscal francamente exagerado. Por sua vez, a existência da garagem, individual ou colectiva, vai ter um efeito de agravamento do valor fiscal de todo o prédio em 0,04 e 0,03, respectivamente, o que contraria desnecessariamente as boas práticas urbanísticas de incentivo ou mesmo exigência do estacionamento particular, libertando o espaço público onde a pressão do estacionamento tem efeitos negativos.

O artigo 42.º — coeficiente de localização — tem uma variação que vai de 0,4 até 3 podendo, portanto, triplicar o valor de base dos prédios edificados cujo valor fiscal, com os coeficientes majorativos, pode ultrapassar os 1845€/m^2, valor que está completamente fora da banda da razoabilidade, mesmo para valores de mercado minimamente regulado.

O anteprojecto de lei de Janeiro de 2002, da autoria do Dr. Rogério Fernandes Ferreira, estabelecia, no seu n.º 1 do art.º 10.º, que «o coeficiente de localização variará entre 0,4 e 1,8, podendo em situações de habitação dispersa em meio rural ser reduzido para 0,35». Com estes parâmetros, o valor dos prédios em função da localização variava entre 1 e 4,5, quando à luz da lógica da economia do território esta variação deveria estar contida entre 1 e 2,5.

Posteriormente, o regime do CIMI aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, estabelece para o factor de localização parâmetros que variam entre 0,35 e 3, o que corresponde a uma variação entre 1 e 7,5, com a agravante de aplicar o factor não apenas ao valor do solo mas ao valor global do prédio incluindo a construção, o que não é correcto.

O disposto no artigo 43.º relativo ao coeficiente de conforto (que varia entre 0,5 e 1,7) pode traduzir-se num desagravamento ou num agravamento significativos do imposto, completamente à margem do princípio do benefício, uma vez que o conforto depende exclusivamente da decisão, do investimento e do bom gosto do proprietário, não havendo qualquer razão para que o imposto interfira neste domínio. Acresce que os factores majorativos e minorativos são considerados e ponderados com critérios desactualizados que nada têm a ver com os princípios do urbanismo e as regras da edificação urbana contemporâneas.

O artigo 44.º (coeficiente de vetustez) considera uma depreciação dos prédios a partir do segundo ano e até aos 60 anos ou mais que vai dos 90 aos 40%. Note-se que é errado aplicar esta depreciação em conjunto ao valor do solo e do edificado. Por outro lado, em termos técnicos, uma construção deveria ser completamente amortizada num prazo de 40 anos, podendo-se admitir como limite os 50 anos. No direito comparado, podemos observar que na Alemanha a depreciação devida à vetustez é aplicada apenas ao valor das construções e é feita ano a ano, logo a partir do primeiro ano, e na razão dos 2,5 a 2% ao ano.

O actual modelo do IMI aplica um índice de vetustez ao valor patrimonial composto e geral do prédio, o que não tem lógica, porquanto só tem sentido que este índice seja aplicado ao valor da construção, mas não ao valor do solo. Este critério lógico é considerado no Direito Fiscal Alemão, no qual o valor do solo em si não sofre depreciação e apenas as construções são depreciadas ao longo de 40 a 50 anos, dependendo do ano da construção (2% ao ano para os edifícios construídos a partir de 1925, inclusive, e 2,5% para os edifícios construídos antes de 1925). Tal procedimento compromete em parte o carácter estático do imposto, criando reduções anuais não negligenciáveis. Há ainda condições especiais para os investimentos para a reabilitação e conservação, cujos encargos podem ser deduzidos ao longo de 12 anos (9%/ano ao longo dos primeiros 8 anos e 7%/ano nos 4 anos seguintes).

Nos termos do n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. De uma maneira geral, esta percentagem é muito elevada, conduzindo a que, muitas vezes, o valor patrimonial dos terrenos para construção, resultante da aplicação da fórmula referida no art.º 38.º, seja muito superior aos valores de mercado[363].

Um terreno para o qual é concedido um alvará de loteamento com determinada capacidade construtiva, mas que ainda não dispõe de qualquer infraestrutura, designadamente ruas, águas, saneamento, electricidade e telefones, ao ser avaliado, corre sérios riscos de ficar com valor patrimonial mais elevado do que aquele com que ficará após a constituição dos lotes e construção das respectivas infraestruturas.

Quando o loteamento está concluído, o valor patrimonial tributário, correspondente ao somatório dos lotes constituídos, é muitas vezes inferior ao que havia sido atribuído ao terreno global e ainda em bruto. Mais uma razão para que a alteração de solo rústico para solo urbano, para efeitos fiscais e de constituição de direitos de construção e mesmo de direitos de propriedade urbana, ocorra no acto da recepção das infraestruturas pelo Município.

Não se recomenda que a tributação do património siga perversamente a forma permissiva como o legislador concede ao promotor da urbanização facilidades e direitos que lhe permitem vender os lotes no papel, mesmo sem ter iniciado ainda as obras de infraestruturação, colocando em sério risco o Município — que tem como salvaguarda as garantias bancárias ou outras (geralmente insuficientes) dadas no acto do licenciamento da urbanização — e em risco ainda maior quem comprou lotes, na medida em que pode ser confrontado com um contencioso muito complicado quando o urbanizador não cumpre e abandona o empreendimento por acabar.

No tocante a segundas Avaliações, art.º 76.º do CIMI (conhecimento ao vendedor quando só o comprador tenha requerido segunda avaliação) seria importante dar conhecimento ao vendedor e vice-versa, sempre que fosse requerida uma segunda avaliação por qualquer deles.

Quando o vendedor é uma empresa, necessita de conhecer se o resultado da primeira avaliação se tornou definitivo ou não, para poder decidir se deve ou não fazer a correcção do art.º 58-A do Código do CIRC.

Sendo o resultado da segunda avaliação o valor definitivo, este é comunicado ao vendedor e ao comprador, independentemente do pedido de segunda avaliação ter sido requerido por qualquer deles ou por ambos.

[363] Esta observação e as seguintes foram em parte colhidas do memorando, datado de 26 de Abril de 2009, que foi facultado pela Associação dos Profissionais e Empresas de Mediação Imobiliária de Portugal (APEMIP), cuja colaboração se agradece.

Capítulo V. A Aplicação do Regime Transitório

A implementação do noco código do IMI, em 2003, colocou um forte desafio aos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, sendo de assinalar o excelente trabalho realizado em matéria de recolha, organização e actualização de informação e de procedimento administrativo da cobrança.

Podemos reconhecer que a base de dados mais actualizada e fiável sobre o cadastro não geométrico da propriedade em Portugal se encontra nestes serviços do Ministério das Finanças.

As reformas são tanto mais eficientes quanto menor é o período necessário à mudança, assim como o número de casos que ficam em regime transitório. A reforma ideal é aquela que assegura um momento de passagem integral de um modelo antigo para um novo, colocando e tratando de igual modo todos os prédios que se apresentam com idêntico perfil tributário.

A reforma de 2003 pode ser caracterizada pelos seguintes aspectos:

1. Mantém praticamente todos os regimes de isenção permanente e de isenção técnica;
2. Reduz os prazos dos regimes de isenção temporária;
3. Assume um tratamento desigual entre os prédios sujeitos a avaliação segundo o novo código e aqueles que apenas ficaram sujeitos à actualização monetária do valor que consta no registo matricial, sendo que estes ainda podem beneficiar de ajustamentos graduais;
4. O modelo não foi, na prática, concebido nem preparado para poder tratar da propriedade rústica, relativamente à qual não se observou qualquer alteração.

As receitas aumentaram significativamente mas com desequilíbrios que têm sido objectos de críticas, nomeadamente quando o valor fiscal excede o preço de mercado do prédio efectivamente praticado.

Justifica-se uma intervenção urgente no sentido de assegurar o controlo deste imposto no sentido de explorar a oportunidade única de articular um crescimento regrado das receitas em sede de IMI com a eliminação do IMT. O ideal seria criar um modelo aplicável à totalidade dos prédios registados sem excepções e onde não fosse necessário recorrer a um regime transitório, que prolonga no tempo distorções.

Parte significativa da eficácia fiscal deste imposto depende da qualidade e actualidade da base cadastral, também por que a operação de completar e de corrigir registos e de incluir prédios

ainda não registados não faz parte do regime transitório, mas sim de um processo de aferição evolutiva do sistema.

Podemos sustentar que é possível proceder a uma revisão eficiente com base num sistema de avaliação simplificado e, também por isso, mais operacional, o que permitirá colocar como objectivo a passagem integral do actual código para um novo sem regime transitório, o que deve ser apoiado pela instalação de uma base cadastral geométrica, estruturada de forma evolutiva e integrada em serviços públicos de proximidade.

Capítulo VI. A Evolução da Receita Fiscal Resultante do IMI e do IMT

Em 2003, seria fácil de implementar uma reforma fiscal sobre o património imobiliário que garantidamente, logo à partida, proporcionasse uma receita superior ao somatório, à data, das receitas da Contribuição Autárquica e da Sisa, permitindo assumir como objectivo imediato a eliminação da tributação das transacções de imóveis em segunda mão, permanecendo a Sisa com valores reduzidos apenas para a venda de imóveis em primeira mão para evitar à aplicação do IVA.

Mesmo nestes casos, haveria que clarificar o conceito de "prédio em primeira-mão" o qual não apresenta dúvidas quando se trata de apartamentos e edifícios construídos de raiz, sendo algo confuso quando se trata de operações de renovação e recuperação urbana e de lotes para construção entendidos como uma matéria-prima para incorporar num produto final. Mais complexo é definir o que podem ser prédios rústicos em primeira-mão.

À falta de uma base doutrinal e de objectivos políticos expressos quanto à relação e evolução comparada entre a Contribuição Autárquica e a Sisa, a reforma entretanto efectuada limitou-se a mudar as designações, o que não ajuda a seguir o historial destes impostos. Criou-se um formulário para a avaliação de um "valor patrimonial tributário" que assegurou o aumento da base de incidência, o que induziu uma redução das taxas para o conjunto dos prédios avaliados. Acontece que a base de incidência tem uma determinação assente em factores muito variáveis, quase aleatórios, tratados num quadro complicado, pesado e que determinou um valor que não tem sentido económico.

RECEITA DOS MUNICÍPIOS A NIVEL NACIONAL (Valor em Euros, €)					
ANO	**CA**	**SISA**	**IMI**	**IMT**	**TOTAL**
2000	494.689.312	657.323.226	0	0	**1.152.012.538**
2001	518.763.572	642.059.683	0	0	**1.160.823.255**
2002	576.303.729	710.458.965	0	0	**1.286.864.438**
2003	667.790.471	592.626.359	0	0	**1.260.416.830**
2004	180.190.795	166.284.516	576.235.692	408.738.597	**1.331.449.600**
2005	96.689.476	103.499.910	693.586.236	562.562.260	**1.456.337.882**
2006	49.824.727	93.103.500	825.620.498	613.050.236	**1.581.598.961**
2007	29.541.629	68.941.291	948.283.683 **a)**	851.977.529 **c)**	**1.898.744.132**
2008	15.536.736	26.635.630	1.049.352.386 **b)**	733.960.702	**1.825.485.454**

a) Inclui 2.877.391 € transferidos para as Juntas de Freguesia
b) Inclui 2.960.378 € transferidos para as Juntas de Freguesia
c) O valor do IMT de 2007 inclui os atrasados deste mesmo imposto até 2003, o que empola excepcionalmente as receitas neste ano.
Nota: 50% das receitas do IMI dos prédios rústicos são directamente transferidos para as Freguesias.

Como se pode observar no quadro, a nível nacional, entre 2004 e 2008, o aumento da receita de CA+IMI foi de 40,8% e a receita de Sisa+IMT, no mesmo período, teve um aumento de 32,3%. Se o aumento da CA+IMI é normal e resulta, em parte, de uma melhoria do sistema de actualização de valores que se encontravam muito desactualizados, já o mesmo não se pode dizer do aumento das receitas da Sisa+IMT, o qual resulta de um agravamento fiscal sobre as transacções de imóveis, contrariando a vontade política expressa de eliminar ou pelo menos reduzir significativamente este imposto.

Um aumento descontrolado das receitas de CA+IMI e de Sisa+IMT de ano para ano cria uma situação de viciação orçamental a ponto de dificultar seriamente a eliminação do IMT suportada na margem de crescimento normal e equilibrado da receita do IMI.

À falta de uma política de correlação inversa entre as receitas destes dois impostos com vista ao cumprimento da promessa de acabar com a Sisa (IMT), unanimemente reconhecida e classificada como «*o imposto mais estúpido do mundo*», estamos perante um crescimento descontrolado e viciante das receitas. Esta situação justifica uma intervenção urgente no sentido de criar um modelo lógico, estável e alicerçado quase exclusivamente no IMI enquanto imposto estático, limitando o IMT aos casos em que ele é estritamente necessário para obstar a sua tributação em IVA, com o cuidado de reduzir a sua carga ao mínimo razoável na tripla perspectiva: do consumidor final, da política fiscal do Estado e dos promotores.

Permita-se-nos fazer uma estimativa grosseira do montante a que pode chegar a receita do IMI:

a) Não é descabido preconizar que os cerca de onze milhões de prédios rústicos paguem em média 25€ por prédio, o que proporcionaria uma receita global de 275.000.000€;
b) Relativamente aos cerca de sete milhões e meio de prédios urbanos, estimando um valor de colecta médio de 250€ por prédio, a receita global seria de 1.875.000.000,00€.

Neste quadro, a receita integral do IMI seria de 2.150.000.000€ e, portanto, cerca de 2,2 mil milhões de euros, o que ultrapassa a actual receita conjunta do IMI e do IMT. Um modelo que estabilizasse a receita do IMI nos 2,2 mil milhões de euros, com razoabilidade, igualdade e justiça, permitiria eliminar o IMT, que é um imposto dinâmico e, portanto, incerto e particularmente susceptível às vicissitudes do mercado imobiliário.

Capítulo VII. Incidências e Isenções em IMI e IMT

1. Os Benefícios Fiscais no IMI e no IMT

O CIMI trata as isenções, no capítulo II, art.º 11.º (entidades públicas isentas), dedicando a este complexo assunto cinco linhas que visam os imóveis do Estado, das Regiões Autónomas, «*bem como as autarquias locais e suas associações e federações de Municípios de direito público*», ficando de fora os serviços, estabelecimentos e organismos "*que tenham carácter empresarial*", embora possam pertencer ao Estado, às Regiões Autónomas ou às Autarquias.
A quantidade de prédios isentos é imensa e distorce significativamente a receita, desde os prédios das cooperativas de habitação ou com outras finalidades (cooperativas de comercialização, de agricultores, de ensino, etc.), a prédios integrados em fundos imobiliários, a prédios pertencentes a instituições religiosas, a prédios de habitação social ou simplesmente pertencentes ao IHRU (Instituto da Habitação e Reabilitação Urbana) e outros organismos similares que estão arrendados a particulares.
A observação da realidade leva-nos a sustentar que seria justo acabar com as isenções, por princípio, deixando apenas com esse estatuto os prédios do Estado e das Autarquias afectos a serviços públicos e os prédios de embaixadas, com base no estatuto da reciprocidade. Todos os restantes prédios deveriam ter um enquadramento fiscal adequado ao seu uso e à sua utilização, contribuindo, por pouco que seja, para sustentar em absoluto o princípio do benefício e da resposta à chamada de todos os proprietários, assegurando a atenção e a responsabilidade na conservação da propriedade e no controlo do registo cadastral.

2. Análise da Situação Actual

Considerando o impacto negativo que o IMI está a ter sobre os direitos reais da propriedade quando o montante da colecta a pagar sai da banda da razoabilidade comparativamente com a Contribuição Autárquica relativa a 2002, isto em resultado do conceito e do modelo de actualização dos "valores patrimoniais tributários", o legislador criou um regime de salvaguarda [art.º 25.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro], o qual consistiu em limitar os aumentos aos montantes estabelecidos nesse artigo. Numa primeira fase, o limite de aplicação da cláusula de salvaguarda esgotava-se no ano de 2008, com o limite global de 450e. Posteriormente, esse prazo foi alargado até 2011, com um limite global de 900€, uma vez que, em alguns casos, se constatava que a 2008 o limite inicial não tinha ainda absorvido todo o aumento do IMI.
Efectivamente, há que reconhecer que o modelo adoptado mantém situações de injustiça e de desigualdade num regime de transição que assume um carácter estruturante, com uma pluralidade de critérios que coexistem, na prática, por um período de tempo indeterminado. É reduzido o número de prédios urbanos e de elevado valor patrimonial que ainda não

absorveram o aumento gradual do IMI face à anterior Contribuição Autárquica paga no ano de 2002.

Decorrente da Reforma dos Impostos sobre o Património, assiste-se ainda a uma redução dos benefícios fiscais na esfera das pessoas singulares, ao nível dos prédios destinados a habitação própria e permanente, quer pela redução dos prazos de isenção, quer pela limitação desse benefício ao número de vezes (duas) em que o mesmo pode ser reconhecido a cada contribuinte ou agregado familiar. Como se sabe, esses períodos de isenção de três e seis anos, foram recentemente alterados para quatro e oito anos, no âmbito do pacote das "medidas anti-crise" destinadas a apoiar as famílias e abrangendo um número elevado de contribuintes.

Poderia argumentar-se, em contrário, que a acompanhar a redução dos períodos de isenção, em contrapartida, o legislador aumentou o limite de isenção [art.º 46.º do EBF] em cerca de 30% face ao limite aplicável em sede da contribuição autárquica. Este limite foi posteriormente, em 2007, actualizado em cerca de 5%, sendo os valores vigentes de até 157.500€, para um período de isenção de 8 anos e de entre 157.500€ até 236.500€ para um período de isenção de 4 anos. De facto, esse aumento do limite de isenção não constituiu qualquer aumento do benefício, uma vez que, face ao novo regime das avaliações fiscais dos prédios urbanos, se veio a verificar um aumento generalizado do valor patrimonial dos mesmos. A questão que se coloca é a de saber se, considerando os princípios da universalidade e da igualdade, tem sentido continuar com as isenções, num processo complicado, atrabiliário e discriminatório.

É de assinalar uma outra alteração promovida com a entrada em vigor do IMI com impacto negativo para as empresas do sector imobiliário face à redução de 5 para 4 anos do período de não sujeição a IMI aplicável aos terrenos para construção que figuram no activo de uma empresa que tem por objecto a construção de edifícios para venda. É mais importante para a prossecução de objectivos económicos ter impostos moderados e aferidos à capacidade contributiva correspondente ao prédio em causa do que apostar em benefícios fiscais. Quanto à actual dificuldade em proceder à venda dos prédios edificados, os actuais prazos de suspensão de tributação podem mostrar-se insuficientes, pelo que se recomenda que se proceda não tanto a uma suspensão mas a uma redução significativa do imposto por um período razoável da ordem dos 5 anos em articulação com a ideia apresentada de criação da "Bolsa Imobiliária Municipal" anteriormente referida.

O sistema é densamente meandroso com regimes de isenção diversificados mais ou menos evidentes e que distorcem o mercado e tornam difícil de garantir o montante da receita fiscal esperada. As empresas de promoção imobiliária num contexto de retracção de mercado, defrontam-se com sérias dificuldades quando têm em "*stock*" dezenas ou mesmo centenas, de prédios que não conseguem vender no período de 3 ou 4 anos. Para escapar a esta carga fiscal, as empresas com capacidade de gestão mais sofisticada recorrem a fundos, colocando aí os prédios que ficam assim em regime de isenção.

Relativamente aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos[364], importa sublinhar que o benefício de isenção previsto no art.º 48.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), se aplica apenas quando os sujeitos passivos são pessoas singulares. Deste modo se constata que nos casos destes prédios estarem na posse de heranças indivisas, ficam de fora desse benefício, o que poderá constituir em certas situações uma forma não equitativa de tratamento, justificando-se a aplicação do benefício face à prossecução de fins sociais. É o caso, por exemplo, dos bens imóveis transmitidos pela via da sucessão, em que todos os herdeiros legítimos fazem parte do mesmo agregado familiar mas, porque estão inscritos na matriz em nome da herança (ainda que os prédios sejam de reduzido valor patrimonial e os rendimentos desse agregado familiar cumpra os limites previstos no citado artigo), não lhes é aplicável o benefício da isenção do IMI. Assim, face ao princípio da igualdade, justificar-se-ia uma alteração a esse regime de isenção com vista a atingir as situações como a descrita, uma vez que este benefício tem em vista a capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto.

Nas restantes situações de benefícios fiscais ou desagravamentos estruturais em sede do IMI, verifica-se um conjunto muito alargado e complexo de direitos subjectivos, similarmente com o que acontece também em sede do IMT. Assim, tal como sucede nos impostos sobre o rendimento, o Estado, as Regiões Autónomas, bem como as autarquias e as suas associações e federações de Municípios de direito público beneficiam de isenção total de IMI e de IMT. Igualmente, estão isentos de IMI e de IMT, os Estados Estrangeiros, a Igreja Católica e as associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica quanto aos templos ou outros edifícios destinados ao culto.

As demais isenções, que se poderão caracterizar, em síntese, em medidas de apoio ao associativismo, de incremento do investimento, de apoio à actividade turística, de protecção ao património cultural e de incentivo à reabilitação urbana, encontram-se tipificadas no EBF e em legislação fiscal avulsa. Sobre as isenções em legislação fiscal avulsa, note-se que se mantêm em vigor as anteriores isenções concedidas em CA e Imposto Municipal de SISA, agora reportadas, respectivamente, ao IMI e ao IMT, por força do disposto nos n.^{os} 1 e 6 do art.º 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

Presentemente, um proprietário de um prédio que beneficie do estatuto de isenção, se proceder a obras de conservação e de beneficiação, é obrigado a declará-lo às finanças e termina a isenção. Fomenta-se, assim, os prédios em ruínas e penalizam-se os proprietários que investem no restauro e recuperação do seu património.

A avaliação e as actualizações devem ser universais, respeitando o princípio da igualdade em tempo real. Não é constitucional, nem de algum modo aceitável, que o legislador trate assumidamente de forma diferente prédios idênticos, numa atitude táctica, para que uma parte

[364] Esta cláusula introduz um carácter analítico no imposto, o que não é correcto e contradiz o carácter não analítico do imposto sobre o património imobiliário.

dos proprietários não se aperceba do imposto real a que passa a estar sujeito. Daí a multiplicidade de fórmulas usadas para amortecer o impacto das actualizações, com regimes de salvaguarda e concessão de isenção mais ou menos parametrizadas, revelando que o modelo enferma de um carácter analítico que, por princípio, não deve existir neste tipo de imposto que incide sobre a coisa em si, independentemente do perfil do seu proprietário.

A diferenciação da carga fiscal deve resultar apenas das características intrínsecas do prédio e do seu enquadramento geográfico, observando o princípio do benefício, que leva à ponderação da função dos serviços públicos disponíveis e à valorização ou desvalorização que afecta o prédio no quadro estrutural das redes públicas e demais elementos que sustentam a rentabilidade e conforto da exploração e utilização do mesmo, sem se chegar nunca ao extremo de haver prédios em propriedade privada isentos do pagamento do imposto. Qualquer prédio na posse de um proprietário privado ou de uma entidade pública que o arrende ou de algum modo o explore à margem das funções públicas que lhe são cometidas deve pagar imposto.

3. Síntese dos Benefícios Fiscais e Desagravamentos Estruturais Vigentes em Sede de IMT e de IMI

No quadro seguinte apresentam-se, sob a forma de resumo, os benefícios fiscais e desagravamentos estruturais vigentes em sede de IMT e de IMI.

IMT	
Estatuto dos Benefícios Fiscais, republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho	Artigo 16.º, n.º 2 - Fundos de Pensões e equiparáveis, constituídos de acordo com a legislação nacional
	Artigo 41.º, n.º s 1 e 2 - Investimento produtivo – Incentivos fiscais em regime contratual
	Artigo 43.º, n.º 3 – Benefícios fiscais relativos à interioridade
	Artigo 45.º, n.º 2 – Prédios urbanos objecto de reabilitação
	Artigo 49.º - Fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma
	Artigo 60.º - Reorganização de empresas em resultado de actos de concentração ou de acordos de cooperação
	Artigo 69.º, n.º 1 - Prédios localizados nas áreas de localização empresarial (ALE)
	Artigo 71.º - Regime de incentivos à reabilitação urbana
CIMT	Artigo 6.º, a) - Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e as associações e federações de municípios de direito público
	Artigo 6.º, b) - Estados estrangeiros
	Artigo 6.º, c) - Organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos de acordos celebrados pelo Estado Português
	Artigo 6.º, d) - Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública
	Artigo 6.º, e) - IPSS
	Artigo 6.º, f) - Associações e Organizações Religiosas
	Artigo 6.º, g) – Prédios classificados de interesse nacional, público ou municipal
	Artigo 6.º, h) - Actividades industriais e agrícolas - aquisição de prédios ou terrenos situados nas regiões economicamente desfavorecidas para instalação de actividades de superior interesse económico e social
	Artigo 6.º, i) - Associações de cultura física
	Artigo 6.º, j) - Prédios rústicos adquiridos por Jovens Agricultores ao abrigo do regime de apoio do DL 81/91, de 18 de Fevereiro, até ao valor de 89.700€
	Artigo 6.º, l) - Museus, bibliotecas, associações de ensino, de cultura, de caridade, assistência ou beneficência
	Artigo 7.º - Prédios para revenda
	Artigo 8.º - Instituições de crédito - Aquisições de imóveis em processo de execução, falência ou insolvência, bem como a dação em cumprimento para realização de créditos
	Artigo 9.º - Prédios destinados exclusivamente para habitação própria e permanente de valor ≤ 89.700€

IMT (cont.)
Artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 385/88, de 25/10 - Arrendamento Rural
Artigo 18.º, n.º 1, alínea p) da Lei n.º 24/96, de 31/7 - Associações de Consumidores
Artigo 6.º da Lei n.º 9/97, de 12/5 - Associações de Família
Artigo 13.º da Lei n.º 6/2002, de 23/1 - Associações juvenis
Decreto-Lei n.º 171/98, de 25/6, DL 4/82, de 11/1 e DL 246/90, 27/7 - Casas do Povo
Decreto-Lei n.º 540/76, de 9/7 - Conta Emigrante
Decreto-Lei n.º 236/85, de 5/7 e Decreto-Lei n.º 39/89, de 2/1 - Contratos de Desenvolvimento para Habitação
Lei n.º 85/98, de 16/12 – Estatuto Fiscal Cooperativo
Lei n.º 87-B/98, de 31/12 – Associação de Moradores
Decreto-Lei n.º 275/93, de 5/8 e DL n.º 182/99, 22/5 - Direito Real de Habitação Periódica
Artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 103/90, de 22/3 - Emparcelamento Rural
Artigo 3.º da Lei n.º 9/79, de 19/3 - Ensino Particular
Decreto-Lei n.º 1/87, de 3/1 - Fundos de Investimento Imobiliário
Decreto-Lei n.º 168/90, de 24/5 - Fusão e cisão de empresas em processo de privatização
Concordata 2004, de 16/11 - Isenção de impostos quanto aos templos, seminários ou outros estabelecimentos destinados à formação do clero
Lei n.º 171/99, de 18/9 – Interioridade
Decreto-Lei n.º 311/82, de 4/8 - Locação financeira
Lei n.º 35/98, de 18/7 - Organizações Não Governamentais do Ambiente (ONGA)
Lei n.º 66/98, de 14/10 - Organizações Não Governamentais para o Desenvolvimento (ONGD)
Lei n.º 89/77, de 31/12 - Parque Nacional Peneda-Gerês
Lei n.º 56/98, de 18 de Agosto - Partidos Políticos
Decreto-Lei n.º 314/2000, de 2/12 - Programa Polis
Decreto-Lei n.º 308/91, de 17/8 - Recuperação urbanística
Decreto-Lei n.º 360/91, de 28/9 + DL n.º 377/90 - Reforma agrária
Decreto-Lei n.º 80/98, de 2/4 - Sistema de Incentivos à Revitalização e Modernização das Empresas (SIRME)

IMT (cont.)
Decreto-Lei n.º 361/99, de 16 de Setembro - Sociedade Porto 2001, SA
Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 336/89, de 26/11 - Sociedades de Agricultura de Grupo
Lei n.º 103/97, de 13/9 - Sociedades Desportivas
Decreto-Lei n.º 423/83, de 5/12 - Utilidade Turística
Artigo 92.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2/12 - Zonas de Jogo
Decreto-Lei n.º 65/86, de 26/6 e n.º 63/87, de 5/2 - Zona Franca da Madeira e Ilha de Santa Maria
Lei 30/2001 de 07/02 - Lei 30/2001 de 07/02
D.L. 80/98 de 02/04 – SIRNE
Lei 39-B/94 de 27/12 - Observatório europeu da droga
D.L. 272/93 de 04/08 - Habitações económicas
D.L. 453/91 de 11/12 - Aeroporto do Funchal
D.L. 44/91 de 02/08 - Área Metropolitana de Lisboa e Porto
D.L. 142-B/91 de 10/04 - Mercado de Valores Mobiliários
D.L. 377/90 de 30/11 - Liquidação de sociedades
Lei 54/90 de 05/09 - Ensino Superior
D.L. 168/90 de 24/05 - Empresas públicas – fusão e cisão
D.L. 168/87 de 13/04 - Seguradoras – Fusões e Cisões
Lei 49/86 de 31/12 - Organismos de investigação
D.L. 251/86 de 25/08 - Reestruturação de sectores industriais
D.L. 447/85 de 25/10 - Indústria Metalomecânica
D.L. 307/71 de 15/07 - Universidade Católica
D.L. 49033 de 28/05/69 - Fundo Fomento Habitação
D.L. 31207 de 5/4/941 - Acordo Missionário

Estatuto dos Benefícios Fiscais, republica pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho	IMI
	Artigo 41.º, n.º 2, b) - Investimento de natureza contratual
	Artigo 44.º, n.º 1, a) - Estados Estrangeiros
	Artigo 44.º, n.º 1, b) -Instituições de Segurança Social e de Previdência
	Artigo 44.º, n.º 1, c) - Associações e Organizações Religiosas
	Artigo 44.º, n.º 1, d) - Associações Agricultores
	Artigo 44.º, n.º 1, d) - Associações de Profissionais Independentes
	Artigo 44.º, n.º 1, d) - Associações Sindicais
	Artigo 44.º, n.º 1, d) - Associações de Comerciantes
	Artigo 44.º, n.º 1, d) - Associações de Industriais
	Artigo 44.º, n.º 1, e) - Utilidade Pública e Utilidade Pública Administrativa
	Artigo 44.º, n.º 1, f) – IPSS
	Artigo 44.º, n.º 1, g) e DL n.º 422/89, de 2 de Dezembro – Zona Franca da Madeira e Ilha de Santa Maria
	Artigo 44.º, n.º 1, h) - Ensino Particular
	Artigo 44.º, n.º 1, i) - Associações Juvenis
	Artigo 44.º, n.º 1, i) - Associações Desportivas
	Artigo 44.º, n.º 1, j) - Prédios cedidos gratuitamente a entidades públicas isentas
	Artigo 44.º, n.º 1, l) - Sociedades de Capitais exclusivamente públicos
	Artigo 44.º, n.º 1, m) - Colectividades de cultura e de recreio, organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas a quem tenha sido reconhecida utilidade pública
	Artigo 44.º, n.º 1, n) - Património Cultural
	Artigo 45.º - Reabilitação urbanística
	Artigo 46.º - Aquisição e construção de prédios para habitação
	Artigo 47.º - Utilidade Turística
	Artigo 47.º, n.º 3 - Turismo de Habitação
	Artigo 48.º - Prédios de reduzido valor patrimonial tributário
	Artigo 49.º - Fundos de Investimento Imobiliário
	Artigo 49.º - Fundos de Pensões e Equiparáveis
	Artigo 49.º - Fundos de Poupança-Reforma
	Artigo 50.º - Parques de estacionamento subterrâneos
	Artigo 69.º - Prédios localizados nas áreas de localização empresarial (ALE)
	Artigo 92.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 02/12 – Zonas de Jogo
	Artigo 18.º, n.º 1, p) da Lei n.º 24/96, de 31/07 – Associações de Consumidores

As isenções referidas do IMI constantes do quadro anterior consubstanciam isenções totais, concedidas em função de elementos objectivos ou de elementos subjectivos do facto tributário e, na sua larga maioria, sem período pré-determinado de duração, ou seja, são concedidas a título permanente.

Já quanto à quantificação da despesa fiscal associada aos benefícios fiscais concedidos em sede de IMT, não existem actualmente dados disponíveis. Na verdade, neste imposto existe um conjunto muito alargado de benefícios que operam automaticamente, tendo a sua não exigibilidade sido verificada, até 31 de Dezembro de 2008, pelas entidades que intervinham na realização do instrumento pelo qual se operava a transmissão jurídica, ou seja, a escritura pública. A partir de Janeiro de 2009, todas as transacções de imóveis, ainda que beneficiem de isenção, estão sujeitas à entrega da declaração modelo 1 do IMT antes da sua transmissão jurídica, a qual passa a efectuar-se por escritura pública ou documento particular autenticado. Deste modo, no futuro, passará a ser possível quantificar essa despesa fiscal associada aos benefícios de isenção do IMT, por tipo de isenção, dando-se assim acolhimento a uma das recomendações que nos últimos anos vinha sendo apresentada pelo Tribunal de Contas.

Também na parte relativa à perda de receita fiscal associada aos benefícios de isenção do IMI os dados disponíveis não são totalmente correctos e fiáveis. Note-se que também neste imposto, apenas recentemente se procedeu (e a tarefa ainda não está totalmente executada) à inserção nas bases de dados do registo (matriz predial informatizada) de todos os códigos de benefício fiscal em função da sua natureza, quer face aos elementos subjectivos ou objectivos da isenção, ou ainda pela atribuição de legislação avulsa. A informatização destes impostos sobre o património ocorreu recentemente com a Reforma e, no que se refere aos prédios rústicos, a informatização da matriz predial rústica foi completada em Setembro de 2008, tendo abrangido cerca de 11,6 milhões de prédios.

São conhecidas as bases tributáveis globais, em função da natureza dos prédios, rústicos e urbanos, sobre as quais não incide o IMI dada a aplicação dos benefícios fiscais ou desagravamentos estruturais que lhe estão associados. Igualmente, essas bases estão tipificadas em benefícios temporários e permanentes, mas a quantificação da despesa fiscal associada, ainda que unicamente seja considerada como o montante de determinadas receitas a que o Estado e as Autarquias renunciam, depende da respectiva taxa do IMI fixada anualmente pela Assembleia do Município. Estas taxas são fixadas nos intervalos de 0,4% a 0,7% para os prédios avaliados ainda nos anteriores regimes e de 0,2% a 0,4% para os prédios avaliados de acordo com as novas regras do regime de avaliações. Daí resulta uma elevada

dispersão de taxas fixadas, situação ainda agravada pela faculdade conferida às câmaras, pelo art.º 112.º do CIMI da aplicação, em certos casos, de minorantes ou de majorantes, previstos na citada norma legal, os quais são igualmente objecto de decisão anual.

A este propósito, indicam-se as bases tributáveis isentas dos prédios urbanos relativas ao IMI do ano de 2008:

Prédios urbanos avaliados anterior regime		
VP Tributável	VP Isento	Colecta correspondente ao imposto liquidado
147 766 615 134,64 € a)	42 103 007 694,99€	619 928 654,15 €

Prédios urbanos avaliados novo regime de avaliações CIMI		
VP Tributável	VP Isento	Colecta correspondente ao imposto liquidado
203 754 114 311,99 € b)	68 012 894 164,32 €	365 477 600,89 €

a) Este montante corresponde ao valor fiscal dos cerca de 5,3 milhões de prédios avaliados no anterior regime e objecto de correcção monetária, aos quais se aplica uma taxa entre 0,4 e 0,7%.

b)Este montante corresponde ao "valor patrimonial tributário" determinado pelo actual código do IMI e correspondente aos cerca de 2,5 milhões de prédios avaliados, aos quais se aplica uma taxa entre 0,2 e 0,4%.

RÚSTICOS											
DISTRITO		VALOR PATRIMONIAL					CONTRIBUIÇÃO DO ANO	CONTRIBUIÇÃO DOS ANOS ANTERIORES	CONTRIBUIÇÃO TOTAL	ISENTOS TÉCNICOS	CONTRIBUIÇÃO APURADA
		ISENTO			SUJEITO	TOTAL					
		TEMP	PERM	CCA-ART.º 12, N.º 1							
19	ANGRA DO HEROÍSMO	€ 131291,15	€ 701411,37	€ 414,7	€ 13475047,17	€ 14308164,39	€ 85955,59	€ 45,39	€ 86000,98	€ 15100,41	€ 70900,57
1	AVEIRO	€ 37175,01	€ 4375393,14	€ 2440,12	€ 32061547,3	€ 36476555,57	€ 200546,58	€ 331,2	€ 200877,78	€ 61445,28	€ 139432,5
2	BEJA	€ 45209,01	€ 2209745,61	€ 34980,45	€ 47439251,58	€ 49729186,65	€ 264466,06	€ 62,79	€ 264528,85	€ 22026,09	€ 242502,76
3	BRAGA	€ 684118	€ 7888212,8	€ 10391,86	€ 101434796,6	€ 110017519,2	€ 676602,63	€ 1383,69	€ 677986,32	€ 109046,08	€ 568940,24
4	BRAGANÇA	€ 30291,38	€ 1954142,5	€ 34,19	€ 28328961,1	€ 30313429,17	€ 180998,77	€ 258,48	€ 181257,25	€ 60690,53	€ 120566,72
5	CASTELO BRANCO	€ 686367,09	€ 8389107,47	€ 61873,45	€ 108247773,2	€ 117385121,2	€ 713164,16	€ 499,81	€ 713663,97	€ 82407,4	€ 631256,57
6	COIMBRA	€ 25503,27	€ 9255128,11	€ 1898,65	€ 52339791,16	€ 61622321,19	€ 334635,41	€ 607,72	€ 335243,13	€ 86614,56	€ 248628,57
7	ÉVORA	€ 382087,63	€ 2823574,2	€ 32637,73	€ 93570217,86	€ 96808517,42	€ 440665,96	€ 1109,67	€ 441775,63	€ 9520,86	€ 432254,77
8	FARO	€ 302102,47	€ 4626898,75	€ 6	€ 129028367,3	€ 133957374,6	€ 851188,17	€ 504,33	€ 851692,5	€ 72408,89	€ 779283,61
22	FUNCHAL	€ 117250,09	€ 1135420,21	€ 12422,14	€ 26695478,02	€ 27960570,46	€ 124173,33	€ 62,85	€ 124236,18	€ 43595,71	€ 80640,47
9	GUARDA	€ 40453,03	€ 2720940,46	€ 1551,14	€ 46912895,11	€ 49675839,74	€ 306660,11	€ 503,55	€ 307163,66	€ 77789,03	€ 229374,63
20	HORTA	€ 343,04	€ 426034,16	€ 0	€ 7283008,54	€ 7709385,74	€ 43784,21	€ 244,21	€ 44028,42	€ 11509,12	€ 32519,3
10	LEIRIA	€ 102964,21	€ 3948395,33	€ 483,32	€ 65591268,11	€ 69643110,97	€ 386014,74	€ 264,16	€ 386278,9	€ 77001,98	€ 309276,92
11	LISBOA	€ 95905,89	€ 2593288	€ 24391,65	€ 34080266,93	€ 36793852,47	€ 190715,75	€ 457,17	€ 191172,92	€ 33520,15	€ 157652,77
21	PONTA DELGADA	€ 113799,76	€ 1648142,89	€ 2743,39	€ 43343562,43	€ 45108248,47	€ 250618,02	€ 2178,85	€ 252796,87	€ 19742,73	€ 233054,14
12	PORTALEGRE	€ 281621,91	€ 2537340,58	€ 3074,05	€ 49372010,7	€ 52194047,24	€ 243833,73	€ 601,57	€ 244435,3	€ 11419,36	€ 233015,94
13	PORTO	€ 523403,55	€ 3055602,29	€ 77897,21	€ 49222985,5	€ 52879888,55	€ 334770,92	€ 5122,71	€ 339893,63	€ 57317,97	€ 282575,66
14	SANTARÉM	€ 719131,27	€ 12121489,72	€ 43,05	€ 187488839	€ 200329503	€ 1079612,17	€ 1973,91	€ 1081586,08	€ 132915,94	€ 948670,14
15	SETÚBAL	€ 80741,71	€ 2616542,11	€4882,64	€ 36127371,25	€ 38829537,71	€ 198677,93	€ 248,37	€ 198926,3	€ 16685,78	€ 182240,52
16	VIANA DO CASTELO	€ 54730,72	€ 11842895,33	€ 420953,04	€ 43414411,98	€ 55732991,07	€ 305718,57	€ 689,87	€ 306408,44	€ 89445	€ 216963,44
17	VILA REAL	€ 236233,47	€ 25545600,7	€ 255954,12	€ 83339152,29	€ 109376940,6	€ 573144,31	€ 1889,59	€ 575033,9	€ 102340,89	€ 472693,01
18	VISEU	€ 114193,38	€ 6459024,83	€ 58893,39	€ 74556281,24	€ 81188392,84	€ 488765,75	€ 918,5	€ 489684,25	€ 108485,81	€381198,44
TOTAL		€ 4804917	€ 118874331	€ 1007966,3	€ 1353353284,37	€ 478040498,25	€ 8274712,9	€ 19958,39	€ 8294671,3	€1301029,6	€ 6993641,7

URBANOS AVALIADOS

DISTRITO		VALOR PATRIMONIAL					CONTRIBUIÇÃO DO ANO	CONTRIBUIÇÃO DOS ANOS ANTERIORES	CONTRIBUIÇÃO TOTAL	ISENTOS TÉCNICOS	CONTRIBUIÇÃO APURADA
		ISENTO			SUJEITO	TOTAL					
		TEMP	PERM	CCA-ARTº12,							
19	ANGRA DO	€ 207.757.953,57	€ 37.667.693,49	€ 635.001,88	€ 509.958.727,85	€ 756.019.376,79	€ 934.949,87	€ 55,44	€ 935.005,31	€ 1.397,75	€ 933.607,56
01	AVEIRO	€ 3.154.895.221,33	€ 472.946.051,42	€ 915.167,52	€ 6.468.804.854,51	€ 10.097.561.294,78	€ 19.208.156,20	€ 65.493,58	€ 19.273.649,78	€ 8.391,26	€ 19.265.258,52
02	BEJA	€ 436.393.289,68	€ 107.012.277,40	€ 514.010,26	€ 1.173.313.403,65	€ 1.717.232.980,99	€ 3.427.011,63	€ 2.787,22	€ 3.429.798,85	€ 9.983,30	€ 3.419.815,55
03	BRAGA	€ 3.798.197.629,06	€ 646.842.626,97	€ 11.011.911,74	€ 7.336.187.990,51	€ 11.792.240.158,28	€ 20.180.735,30	€ 45.644,15	€ 20.226.379,45	€ 8.634,48	€ 20.217.744,97
04	BRAGANÇA	€ 451.649.258,90	€ 117.691.825,15	€ 605.941,88	€ 975.211.633,56	€ 1.545.158.659,49	€ 2.452.916,90	€ 5.248,97	€ 2.458.165,87	€ 12.592,06	€ 2.445.573,81
05	CASTELO	€ 678.629.366,31	€ 143.768.980,66	€ 490.886,25	€ 1.603.191.801,35	€ 2.426.081.034,57	€ 4.644.670,57	€ 2.741,34	€ 4.647.411,91	€ 11.234,49	€ 4.636.177,42
06	COIMBRA	€ 1.944.445.044,95	€ 701.658.182,35	€ 1.746.873,14	€ 5.253.948.797,12	€ 7.901.798.897,56	€ 17.011.521,81	€ 19.196,99	€ 17.030.718,80	€ 13.196,98	€ 17.017.521,82
07	ÉVORA	€ 542.414.828,74	€ 208.571.660,72	€ 39.982.996,49	€ 1.311.326.694,24	€ 2.102.296.180,19	€ 3.763.947,76	€ 5.415,93	€ 3.769.363,69	€ 3.055,99	€ 3.766.307,70
08	FARO	€ 3.643.438.634,86	€ 509.595.586,20	€ 1.286.949,66	€ 18.703.114.606,24	€ 22.857.435.776,96	€ 45.236.167,94	€ 306.306,96	€ 45.542.474,90	€ 11.764,07	€ 45.530.710,83
22	FUNCHAL	€ 1.553.051.693,17	€ 210.358.847,72	€ 3.294.482,14	€ 3.015.914.373,31	€ 4.782.619.396,34	€ 7.827.431,89	€ 99.758,02	€ 7.927.189,91	€ 6.169,06	€ 7.921.020,85
09	GUARDA	€ 416.944.882,51	€ 98.675.835,99	€ 1.212.010,63	€ 1.269.204.049,17	€ 1.786.036.778,30	€ 3.559.691,57	€ 12.413,74	€ 3.572.105,31	€ 15.177,22	€ 3.556.928,09
20	HORTA	€ 129.812.742,75	€ 40.227.618,09	€ 0,00	€ 287.039.014,40	€ 457.079.375,24	€ 591.414,66	€ 1.298,92	€ 592.713,58	€ 1.156,56	€ 591.557,02
10	LEIRIA	€ 2.299.410.250,15	€ 219.276.217,91	€ 3.613.615,54	€ 5.543.153.902,94	€ 8.065.453.986,54	€ 16.307.579,09	€ 129.561,20	€ 16.437.140,29	€ 6.890,93	€ 16.430.249,36
11	LISBOA	€ 15.154.211.371,24	€ 4.562.960.690,04	€ 74.263.538,23	€ 38.147.528.476,78	€ 57.938.964.076,29	€ 90.288.466,16	€ 1.031.432,43	€ 91.319.898,59	€ 9.334,17	€ 91.310.564,42
21	PONTA DELGADA	€ 602.596.567,16	€ 173.622.111,43	€ 1.649.418,25	€ 1.375.569.523,32	€ 2.153.437.620,16	€ 3.180.196,90	€ 56.186,10	€ 3.236.383,00	€ 2.607,17	€ 3.233.775,83
12	PORTALEGRE	€ 402.159.765,36	€ 182.739.502,08	€ 474.180,63	€ 1.117.902.837,89	€ 1.703.276.285,96	€ 3.157.452,37	€ 60.685,68	€ 3.218.138,05	€ 4.354,74	€ 3.213.783,31
13	PORTO	€ 9.129.080.202,08	€ 1.641.456.299,27	€ 120.911.480,49	€ 18.254.353.862,67	€ 29.145.801.844,51	€ 52.313.017,94	€ 821.198,18	€ 53.134.216,12	€ 10.905,60	€ 53.123.310,52
14	SANTARÉM	€ 1.881.225.072,76	€ 503.490.792,74	€ 1.668.372,04	€ 4.198.063.377,60	€ 6.584.447.615,14	€ 12.675.814,68	€ 390.678,23	€ 13.066.492,91	€ 7.463,57	€ 13.059.029,34
15	SETÚBAL	€ 6.045.871.599,38	€ 1.016.379.490,33	€ 0,00	€ 12.253.204.887,51	€ 19.315.455.977,22	€ 34.157.891,98	€ 846.361,84	€ 35.004.253,82	€ 4.564,59	€ 34.999.689,23
16	VIANA DO	€ 848.590.899,20	€ 206.379.780,77	€ 622.935,78	€ 2.305.347.796,18	€ 3.360.941.411,93	€ 6.772.912,04	€ 120.452,02	€ 6.893.364,06	€ 8.879,68	€ 6.884.484,38
17	VILA REAL	€ 677.838.940,04	€ 142.142.103,85	€ 581.879,88	€ 1.325.698.293,94	€ 2.146.261.217,71	€ 3.622.603,84	€ 54.689,37	€ 3.677.293,21	€ 15.171,98	€ 3.662.121,23
18	VISEU	€ 1.574.708.135,40	€ 228.829.664,83	€ 1.795.323,88	€ 3.313.181.242,93	€ 5.118.514.367,04	€ 10.167.263,03	€ 113.039,63	€ 10.280.302,66	€ 21.933,53	€ 10.258.369,13
TOTAL		€ 55.573.323.348,60	€ 12.172.293.839,41	€ 267.276.976,31	€ 135.741.220.147,67	€203.754.114.311,99	€ 361.481.814,13	€ 4.190.645,94	€ 365.672.460,07	€194.859,18	€ 365.477.600,89

URBANOS NÃO-AVALIADOS

DISTRITO		VALOR PATRIMONIAL					CONTRIBUIÇÃO DO ANO	CONTRIBUIÇÃO DOS ANOS ANTERIORES	CONTRIBUIÇÃO TOTAL	ISENTOS TÉCNICOS	CONTRIBUIÇÃO APURADA
		ISENTO			SUJEITO	TOTAL					
		TEMP	PERM	CCA -ARTº12,							
19	ANGRA DO	€ 44.141.403,39	€ 64.855.093,39	€ 854.919,40	€ 199.564.734,08	€ 309.416.150,26	€ 765.494,00	€ 11,46	€ 765.505,46	€ 28.937,33	€ 736.568,13
01	AVEIRO	€ 1.392.936.249,55	€ 814.013.334,54	€ 3.096.706,40	€ 5.326.628.421,93	€ 7.536.674.712,42	€ 32.571.447,73	€ 9.880,62	€ 32.581.328,35	€ 152.455,38	€ 32.428.872,97
02	BEJA	€ 143.086.175,34	€ 192.358.386,36	€ 1.363.717,67	€ 698.509.417,82	€ 1.035.317.697,19	€ 3.869.760,16	€ 123,50	€ 3.869.883,66	€ 109.791,24	€ 3.760.092,42
03	BRAGA	€ 1.656.381.398,26	€ 807.816.943,96	€ 10.950.819,05	€ 5.638.971.098,46	€ 8.114.120.259,73	€ 34.697.444,30	€ 11.991,86	€ 34.709.436,16	€ 127.352,89	€ 34.582.083,27
04	BRAGANÇA	€ 194.238.749,54	€ 170.979.592,18	€ 2.953.841,50	€ 757.623.601,98	€ 1.125.795.785,20	€ 3.638.148,97	€ 466,08	€ 3.638.615,05	€ 122.041,53	€ 3.516.573,52
05	CASTELO BRANCO	€ 271.572.769,63	€ 196.264.561,78	€ 260.122,38	€ 1.271.874.137,39	€ 1.739.971.591,18	€ 7.563.959,66	€ 1.083,83	€ 7.565.043,49	€ 122.341,51	€ 7.442.701,98
06	COIMBRA	€ 869.522.344,53	€ 550.724.470,30	€ 7.653.360,73	€ 3.717.511.669,08	€ 5.145.411.844,64	€ 22.940.847,33	€ 2.903,14	€ 22.943.750,47	€ 174.154,43	€ 22.769.596,04
07	ÉVORA	€ 248.570.439,20	€ 211.362.968,37	€ 22.573.994,87	€ 1.000.728.046,34	€ 1.483.235.448,78	€ 5.874.563,35	€ 3.652,70	€ 5.878.216,05	€ 48.879,98	€ 5.829.336,07
08	FARO	€ 1.162.539.869,97	€ 720.230.873,14	€ 1.453.357,65	€ 9.785.194.375,12	€ 11.669.418.475,88	€ 53.937.694,31	€ 37.223,55	€ 53.974.917,86	€ 90.821,52	€ 53.884.096,34
22	FUNCHAL	€ 581.791.897,02	€ 331.017.252,36	€ 2.073.682,78	€ 1.960.459.021,86	€ 2.875.341.854,02	€ 10.518.612,81	€ 12.936,75	€ 10.531.549,56	€ 107.581,51	€ 10.423.968,05
09	GUARDA	€ 155.096.047,88	€ 189.845.471,08	€ 1.379.965,38	€ 916.866.225,78	€ 1.263.187.710,12	€ 5.262.867,41	€ 1.558,00	€ 5.264.425,41	€ 142.546,40	€ 5.121.879,01
20	HORTA	€ 38.247.655,46	€ 30.769.392,13	€ 220.154,32	€ 90.059.663,92	€ 159.296.865,83	€ 434.573,74	€ 1.179,97	€ 435.753,71	€ 19.572,14	€ 416.181,57
10	LEIRIA	€ 928.975.544,19	€ 414.022.160,77	€ 2.974.497,22	€ 3.730.245.978,98	€ 5.076.218.181,16	€ 22.390.927,66	€ 31.758,32	€ 22.422.685,98	€ 158.901,46	€ 22.263.784,52
11	LISBOA	€ 6.292.405.875,23	€ 7.800.544.925,10	€ 191.683.530,10	€ 34.641.879.827,73	€ 48.926.514.158,16	€ 201.711.350,65	€ 243.133,31	€ 201.954.483,96	€ 127.429,60	€ 201.827.054,36
21	PONTA DELGADA	€ 116.390.523,46	€ 134.477.774,07	€ 2.176.209,54	€ 420.485.138,99	€ 673.529.646,06	€ 2.609.528,60	€ 2.705,37	€ 2.612.233,97	€ 50.887,90	€ 2.561.346,07
12	PORTALEGRE	€ 172.580.711,32	€ 203.114.877,30	€ 715.856,51	€ 667.864.732,89	€ 1.044.276.178,02	€ 3.749.220,93	€ 5.701,28	€ 3.754.922,21	€ 58.825,08	€ 3.696.097,13
13	PORTO	€ 4.840.821.084,29	€ 2.819.661.000,08	€ 20.253.027,00	€ 17.559.513.413,25	€ 25.240.248.524,62	€ 106.185.617,75	€ 108.521,68	€ 106.294.139,43	€ 130.239,48	€ 106.163.899,95
14	SANTARÉM	€ 791.038.304,99	€ 462.415.302,95	€ 4.096.037,63	€ 3.290.975.257,25	€ 4.548.524.902,82	€ 18.946.518,43	€ 10.624,86	€ 18.957.143,29	€ 157.227,81	€ 18.799.915,48
15	SETÚBAL	€ 2.546.091.642,72	€ 1.499.727.331,01	€ 9.018.670,73	€ 9.754.477.303,22	€ 13.809.314.947,68	€ 58.096.934,50	€ 47.708,16	€ 58.144.642,66	€ 54.315,05	€ 58.090.327,61
16	VIANA DO CASTELO	€ 263.853.343,24	€ 187.642.380,02	€ 2.259.090,16	€ 1.433.783.701,99	€ 1.887.538.515,41	€ 8.967.664,20	€ 8.205,79	€ 8.975.869,99	€ 112.377,06	€ 8.863.492,93
17	VILA REAL	€ 196.860.469,83	€ 195.067.081,23	€ 538.860,35	€ 897.852.304,03	€ 1.290.318.715,44	€ 5.363.083,93	€ 2.561,98	€ 5.365.645,91	€ 147.149,05	€ 5.218.496,86
18	VISEU	€ 542.823.101,80	€ 364.684.832,57	€ 2.895.668,09	€ 1.902.539.367,56	€ 2.812.942.970,02	€ 11.749.825,08	€ 18.477,72	€ 11.768.302,80	€ 236.012,93	€ 11.532.289,87
TOTAL		€ 23.449.965.600,84	€ 18.361.596.004,69	€ 291.446.089,46	€ 105.663.607.439,65	€ 147.766.615.134,64	€ 621.846.085,50	€ 562.409,93	€ 622.408.495,43	€ 2.479.841,28	€ 619.928.654,15

4. A perda associada aos benefícios fiscais e desagravamentos estruturais do IMT e do IMI

Apresentar quaisquer estimativas sobre a perda de receitas fiscais de IMI, calculadas com base nestes números e considerando as diferentes taxas municipais, seria sempre uma estimativa grosseira, cujos resultados pecariam por um elevado grau de incerteza. Para se configurar ou calibrar um novo modelo, recomenda-se um trabalho mais desagregado pelo menos ao nível do Município e apoiado numa base de informação cadastral operativa ao nível local, evolutiva e focada nos factores efectivamente relevantes para a valoração fiscal dos prédios.

Os benefícios fiscais devem ser atribuídos, observando com grande rigor a sua razão de ser, sem nunca se chegar ao ponto da isenção, a não ser nos casos óbvios do património do Estado e dos Municípios afectos ao serviço público e nos casos de reciprocidade, neste sentido diversos autores: se têm pronunciado. No entanto, também é sabido que a matéria dos benefícios fiscais comporta problemas de natureza jurídica, económica, financeira e sociológica; e que qualquer disciplina neste domínio é especialmente complexa.

Na matéria do IMI e do IMT, a questão da revisão dos benefícios fiscais vigentes assume ainda contornos de natureza financeira específicos, uma vez que, sendo a sua criação da competência do Estado, porém as suas receitas são, das autarquias da área geográfica dos prédios.

No entanto, é relativamente consensual que os benefícios fiscais não devem ser permanentes. Daí que se recomende, principalmente em sede de IMI, uma análise das várias situações vigentes, apurando-se se a sua existência tem justificação, ou seja, se os interesses protegidos superam a renúncia à receita que a sua tributação em regra originaria.

É indiscutível que o modelo será tanto mais justo e tanto mais razoável a sua colecta quanto menos isenções e benefícios houver, sendo de toda a vantagem alargar o universo dos contribuintes de modo a poder baixar a taxa.

Todos os prédios que não estejam afectos ao serviço público do Estado e das Autarquias, mesmo o Património do Estado, arrendados ou concessionados para actividades de particulares, deviam responder e pagar em sede de IMI.

Os prédios que são propriedade particular e classificados de interesse público e que façam parte do património arquitectónico classificado deveriam ser objecto de um contrato entre o seu proprietário e o Estado, onde aquele se compromete a conservar o imóvel em bom estado,

assumindo assim um ónus registado no estatuto jurídico da sede de registo predial. Este seria o caminho mais correcto e alternativo à isenção total e permanente. Actualmente, este ónus traduz-se efectivamente numa desvalorização fiscal do prédio e, consequentemente, na redução ou isenção em sede de IMI.

Capítulo VIII. Métodos de Avaliação do Valor Patrimonial

1. Fundamentos da Base de Incidência da Tributação do Património

A tributação do património carece de uma dupla fundamentação no que diz respeito à sua base de incidência. Por um lado, o valor fiscal deve ter sentido na formação do preço composto dos prédios, de tal modo que a sua determinação seja objectivamente reconhecida e verificável no contexto da economia real. Por outro lado, o valor fiscal deve estar articulado com a política de solos de modo a constituir uma referência para o mercado.

Se o mercado estiver regulado por uma política de solos que actue ao nível da formação do preço do produto final para os diversos segmentos do imobiliário, então o valor fiscal pode ter como referência os valores do mercado desde que se verifique estabilidade no valor da moeda e dos preços, o que está longe de acontecer na economia contemporânea desde os finais dos anos 60.

No que diz respeito aos prédios urbanos, a regulação dos preços e dos comportamentos do mercado exige, como condição, que exista uma oferta pública de arrendamento dirigida a todos os segmentos da procura, cobrindo cerca de 20 a 24% do parque imobiliário. É esta presença de uma oferta pública que permite ao Estado e aos Municípios assegurar uma política de habitação e uma informação substantiva com expressão em todos os segmentos do mercado imobiliário, de modo a ser impeditiva de acções especulativas e sustentável enquanto serviço público também sob o ponto de vista financeiro.

No mercado volátil e especulativo não é possível focar e estabilizar um valor fiscal tendo por referência o valor de mercado ou o valor patrimonial dos prédios.

De qualquer modo, uma política de solos deve atender aos diversos factores que entram na formação do preço do imobiliário e o valor de base territorial (*land value*) tem uma particular importância, na medida em que agrega o conjunto de factores da formação do preço que dependem dos instrumentos de planeamento do território e da política de solos em geral.

Todos os planos territoriais deveriam explicitar as suas repercussões sobre o valor dos terrenos, parametrizando os valores de base territorial e assumindo-os como objectivos do próprio planeamento.

Se o imposto sobre o património tomar como base de incidência o valor de base territorial, dará uma informação útil ao mercado sobre o valor justo e razoável do solo considerando factores que não dependem da vontade do proprietário nem devem depender das livres iniciativas do mercado mas sim da vontade política aplicada à disciplina do ordenamento e planeamento do território.

Num contexto de grande turbulência do mercado, é difícil, senão mesmo impossível, focar um "valor patrimonial" ou "valor de mercado" estáveis, sendo, em contrapartida, relativamente simples e necessário discutir, moderar e estabilizar o valor de base territorial.

O único problema que, porventura, poderia ser apontado seria o de deixar de se ter uma referência em sede fiscal para o cálculo das mais-valias impróprias, que em boa verdade correspondem ao lucro de uma operação comercial (diferença entre o valor da venda e o valor de compra com correcção monetária). Não é correcto tomar o valor da matriz fiscal como valor de compra. Este deve ser o valor escriturado que deve corresponder à verdade do preço da transacção. Esta correspondência é estabelecida se o valor fiscal se desligar do preço de mercado, evidenciando-se o interesse do comprador em escriturar o valor real da aquisição, trazendo verdade e transparência aos valores praticados no mercado.

O imposto sobre o incremento do valor dos prédios só tem sentido ser aplicado aquando da efectiva realização dessa valorização, o que só acontece com a venda do prédio. No acto de avaliação de um prédio, comparando o preço de venda com o anterior preço de aquisição, pode acontecer que ocorram lucros, prejuízos ou um resultado neutro. O actual imposto, pago em sede de IR, deve ser progressivo mas configurado com moderação, para não provocar distorções no mercado.

Se a transacção estiver liberta de encargos fiscais significativos, o que é correcto e desejável para a fluidez do mercado e mobilidade das famílias e das empresas, então o comprador fica particularmente interessado em que o valor da escritura seja o valor real, porquanto qualquer redução iria prejudicá-lo futuramente em sede de tributação de mais-valias, quando de uma futura venda.

O valor patrimonial não se presta para servir de referência ao valor fiscal pelas razões que passamos a expor:

No caso da hotelaria, por exemplo, o valor patrimonial de um edifício afecto a esta utilização é, geralmente, muito superior ao valor de um prédio com a mesma superfície afecto à habitação. Em média, o custo de construção para hotelaria é cerca de 30 a 40% superior ao custo da construção para habitação, já o preço da área de construção autorizada para hotelaria tende a ser inferior ao da área de construção para habitação. Assim, dois lotes com a mesma área de construção autorizada em que um se destina à habitação e outro à hotelaria terão valores de mercado muito diferentes, sendo o lote para habitação francamente mais valioso do que o lote destinado ao hotel.

Se o valor fiscal seguir o valor patrimonial dos edifícios já construídos para hotelaria, somos conduzidos a valores insustentáveis, como acontece actualmente e conduz a que o sector da hotelaria beneficie de uma isenção especial temporária por um período de sete anos prorrogável por mais sete anos. Findo o período da isenção, o problema da sobrecarga fiscal subsiste, a par da grave distorção que as isenções e os diferentes regimes de determinação da

colecta provocam nas regras da concorrência. Também aqui o valor de base territorial ajudaria a resolver este problema porque, sem qualquer vício de raciocínio, este valor é particularmente sensível à utilização autorizada para os espaços territoriais em sintonia com a lógica da capacidade contributiva decorrente da utilização e actividades instaladas.

À medida que o sistema de planeamento do território se torna mais denso, condicionando as alterações do uso do solo e os clássicos direitos do proprietário de *fruendi, utendi et abutendi*, que lhe conferiam uma ampla liberdade de construção e de exploração, aumentam as tensões no território e no mercado imobiliário.

Sendo indiscutivelmente necessárias regras de lei e métodos de planeamento que assegurem uma disciplina territorial e uma ordem urbanística, arquitectónica e paisagística, o modo de as instituir e administrar requer enquadramentos de Direito, de Economia e de Topologia Urbanística que assegurem o respeito pelas prerrogativas básicas da propriedade, pelo sentido útil do território e pelos princípios de transparência, de justiça e de razão que devem pautar as relações entre o Estado, os Municípios e os cidadãos.

O sistema jurídico do planeamento do território e as políticas fiscais são, em grande parte, determinantes da formação do preço do solo em particular e do preço do imobiliário em geral.

Os planos negativos que se caracterizam pela imposição de restrições múltiplas sobrepostas, desoordenadas e administradas num quadro de incerteza contrapõem-se aos planos assertivos e positivos que fomentam a estabilidade dos usos do solo e apresentam soluções concretas para os problemas associados à indisponibilidade, à especulação e ao abandono dos prédios.

Um plano positivo compromete-se com a dinâmica da actividade social, ajudando as populações, as famílias e as empresas a desenvolverem uma presença e um relacionamento próspero e harmonioso com o território. Um bom plano revela-se no mérito dos seus resultados, um mau plano é, geralmente, uma fonte de conflitos e uma causa de degradação do território.

O valor de mercado corresponde ao preço praticado numa transacção pressupondo que o comprador e o vendedor actuaram com informação plena e completa do produto e das condições do mercado, não actuaram forçados e não existe coacção em comprar e vender, ambos dispõem de tempo para a realização da transacção e o pagamento é efectuado em dinheiro ou equivalente.

Quando estes pressupostos não se verificam em conjunto e se procede a uma transacção, temos um preço de mercado mas não um valor de mercado.

Estes dois valores — o preço de mercado e o valor de mercado — referem-se ao valor de troca, sendo este distinto do valor de uso. Um prédio pode ter um valor de uso significativamente diferente do valor de troca. Suponhamos um edifício especialmente concebido para uma determinada função fabril e que tem um elevado valor de uso para a empresa que o utiliza. Esse mesmo edifício posto à venda pode encontrar uma procura que

apenas atende ao valor do solo, considerando uma estrutura a demolir com o transporte de entulho a vazadouro, contabilizando assim o edifício como um encargo.
O valor de uso tem a ver com o rendimento da actividade produtiva ou da simples função que o prédio suporta, como seja a de ser habitado pelo seu proprietário. Quanto ao valor de troca de um bem, este é determinado pela capacidade financeira da procura, pela quantidade de bens iguais ou semelhantes que estão no mercado e pelas características das necessidades que o bem satisfaz e que definem a sua utilidade.
Note-se que os bens de primeira necessidade têm uma utilidade intrínseca que assegura a permanência e premência da procura. Contudo, essa garantia de uma procura constante não deve ser razão para aproveitamentos especulativos e, por isso, a distribuição destes bens especiais justifica uma intervenção reguladora do Estado com parametrização de preços ao consumidor, como acontece com o leite e o pão e deveria também acontecer com o solo.
No modelo vigente todos os factores e parâmetros usados no processo de avaliação são determinados pelo Estado de uma forma presumida e com grandes incoerências à luz da lógica económica e financeira das dinâmicas territoriais e dos princípios de regulação do mercado imobiliário. Com este modelo, o legislador, o Governo e os Municípios reservam para si um poder desproporcionado que não dá margem de defesa ao proprietário contribuinte.
O argumento de que o actual modelo tem como referência o valor do mercado justifica uma análise aprofundada sobre a relação dos "valores do mercado" com os princípios da tributação do património. Quando observamos que entre 1930 e 1968 quase não houve inflação, compreende-se que nesse período o valor de rendimentos dos prédios e o valor de mercado se tenham aproximado a ponto de quase se confundirem em discursos e práticas económicas e fiscais menos atentas. Note-se que mesmo nesse período de estabilidade dos preços, o critério do Direito Fiscal para a determinação da base de incidência do imposto estático sobre o património imobiliário teve sempre como referência o rendimento e nunca o valor de mercado.
Ainda hoje a tributação do património imobiliário em França tem como base de incidência o "valor locativo", mas referido ao ano de 1971 para os prédios urbanos e a 1961 para os prédios rústicos, actualizados depois os valores calculados com base nos índices oficiais de correcção monetária. O legislador francês revela ter consciência da necessidade de, por princípio, colocar este imposto à margem das turbulências de um mercado especulativo com preços alavancados pelo contexto inflacionista. A mesma preocupação é cultivada de forma porventura mais atenta pela legislação alemã.
É fundamental um trabalho teórico sobre esta questão da estabilidade da base de incidência e dos seus predicados enquanto valor justo impregnado de sentido social, a ponto do "valor fiscal" poder ser, merecidamente, um indicador pedagógico para os comportamentos do mercado. Uma reflexão sobre este tema mostra que os comportamentos erráticos, abusivos e

anti-sociais que marcaram negativamente as dinâmicas do mercado imobiliário nas últimas décadas não se recomendam e, também por isso, não é defensável que se tome o valor de mercado como referencial para a determinação do valor fiscal, sob pena de o Estado se colocar intencionalmente como um dos beneficiários da especulação imobiliária.

É, portanto, uma exigência de princípio a adopção de uma base de incidência que seja neutra relativamente a um mercado pouco transparente e marcado por variações de preços e valores especulativos e de alto risco.

O sistema francês, sendo extremamente complicado, tem o mérito de procurar uma base de incidência lógica, legítima, com sentido económico, estável e fundamentada no rendimento enquanto garante da capacidade contributiva. Não deixa contudo, de ser um modelo clássico que não acompanhou a evolução das relações da sociedade com o território, tão-pouco acompanhou a profunda alteração do mercado de arrendamento devido à concorrência do crédito, liberalizado a partir dos finais dos anos 70. Acresce que não tem em conta as transformações que estão a ocorrer devido à desterritorialização e à economia das redes e demais políticas territoriais, com efeitos profundos no condicionamento e na dependência da propriedade imobiliária.

2. Valor Fundiário e Segmentação do Uso do Solo

As transformações ocorridas na economia agrária e florestal, assim como as recentes políticas de classificação de áreas protegidas, desactualizaram os conceitos clássicos de valor fiscal do solo rústico e o Direito Fiscal ainda não produziu o conhecimento e as soluções para lidar com a nova realidade sócio-económica dos espaços rústicos. Esta realidade está patente na forma distinta e, por conseguinte, desigual, indecisa e, por isso, omissa na aplicação de novos critérios e vaga na ausência de análise e argumentação relativas ao enquadramento da propriedade rústica na economia fiscal contemporânea.

Uma reflexão sobre o valor tributável dos prédios rústicos tem de atender ao rendimento anual possível que deles se pode auferir ou à comparticipação que o proprietário deve dar para custear os encargos com serviços de organização do espaço rústico, nomeadamente com as redes de infraestruturas públicas agro-florestais, estradões, regularização e limpeza de linhas de água, protecção contra fogos, etc.

Observando as alterações estruturais verificadas nos anos 70, com o surgimento dos excedentes regionais de produtos agrícolas e os seus efeitos no contexto dos mercados globalizados, alterou-se o significado e valor do capital fundiário na contabilidade corrente das explorações agrícolas. Em certa medida, em volta da propriedade rústica criou-se um movimento político de interesses e de argumentos tendente a diminuir, ou mesmo quase anular, a sua exposição ao imposto patrimonial, passando para um estatuto oposto de beneficiária de subsídios. Neste processo convergem um conjunto complexo de interesses e de discursos ideológicos ligados ao culto da ruralidade e também de poderes administrativos que dependem de rotinas orçamentais onde se gerem verbas muito avultadas.

A moderna fiscalidade sobre os prédios rústicos não necessita e, porventura, não deverá mesmo fazer distinções entre bons e maus solos no sentido pedológico, tão-pouco a distinção entre solos de sequeiro e de regadio. Note-se que culturas de elevada rentabilidade, como a vinha, preferem, ou melhor, exigem solos pobres no sentido de serem pedologicamente incipientes. Acresce que nos solos ditos "bons" podem estar concentradas as culturas de produtos excedentários. Neste quadro actual, não tem lógica a determinação de um valor fiscal orientado pelos clássicos conceitos da valoração dos prédios rústicos considerando o seu "*highest and best use*", ou seja, o seu melhor uso tendo em vista a obtenção do rendimento mais elevado. Isto é tanto mais verdade quando nos confrontamos com as

políticas de subsídios à agricultura com "desligamento" entre a produção efectiva e o subsídio atribuído.

O valor do solo florestal, à luz dos princípios plasmados na lei do Regime Florestal, deve ter correspondência com a capitalização da renda florestal e com o valor da justa indemnização a pagar nos casos em que os proprietários abrangidos pela aplicação do Regime Florestal optem pela expropriação.

A actualização dos preços do solo de uso silvestre dependerá sempre, em larga medida, da confiança que merecem os planos territoriais, da classificação do uso do solo e das garantias que vierem a ser dadas em caso de uma alteração inesperada e valorizadora no que diz respeito ao cálculo e distribuição de mais-valias geradas. Ou se anulam quase totalmente as expectativas de apropriação de mais-valias, tornando os interesses do proprietário indiferentes à dinâmica dos usos do solo, ou se estabelece uma distribuição procedimentalizada, com direitos de reversão de benefícios a favor do proprietário que vendeu o solo rústico acreditando que esse uso era estável.

No caso do solo agrícola, o valor de base deve ser também o da capitalização da renda fundiária, seguindo um processo em tudo idêntico ao do uso silvestre. Acontece, porém, que as zonas mais povoadas e onde o sector agro-florestal se encontra bem estruturado, com elevados níveis de produtividade, o valor de mercado do solo pode ser francamente superior, chegando, por exemplo, na Suíça, a ser dez ou quinze vezes superior ao do valor de capital correspondente à renda fundiária. Há uma procura motivada por factores sentimentais e por critérios que escapam aos elementos correntes de base estritamente económica.

No caso do mercado fundiário português, o valor de capital da renda do solo rústico dificilmente poderá sair do domínio entre 0,40€/m² e 1,60€/m² para as zonas mais inflacionadas, devido à divisão da propriedade, à densificação do povoamento ou a outros factores que interfiram no valor do solo, podendo verificar-se aumentos dos preços da ordem dos 3€/m². Contudo, podem sempre ocorrer transacções a preços inflacionados, que podem chegar a 10€/m², o que é revelador de que a motivação da compra não é o rendimento da produção agrícola. O incremento atípico do preço acontece também frequentemente em negócios de acerto de extremas ou de compra de pequenas parcelas para anexar a explorações agrícolas já instaladas e prósperas.

Quando os proprietários do solo rústico, não urbanizável, não confiam nos planos e vêem os proprietários de prédios rústicos vizinhos, em tudo idênticos aos seus, mas, por sorte, localizados dentro do perímetro de áreas urbanizáveis, terem incrementos de valor que atingem os 40 a 200€/m², então gera-se uma grande desorientação no mercado fundiário e os

valores de referência da oferta tendem a ser aferidos pelos preços mais altos que consta terem sido praticados na região. É também por isto que os PDM de primeira geração são responsáveis pelo desordenamento do território e pelo incentivo à especulação imobiliária. Os PDM de segunda geração vêm refinar ainda mais esta perversidade especulativa.

Quando todo o mercado fundiário fica potencialmente referenciado aos valores do uso urbano esta expectativa de enriquecimento fácil, com a apropriação de mais-valias simples, fragiliza o próprio mercado e está na origem do abandono e degradação de grande parte da propriedade rústica e urbana.

Compete aos planos territoriais explicitar o valor normal e justo do solo para cada um dos usos e utilizações que o plano preconiza e estabelece.

A política de solos deve fazer um enquadramento jurídico da propriedade relativamente a cada um dos seus usos, de modo a poder fomentar, garantir e, *in extremis,* impor a disponibilização do solo para a prossecução efectiva do uso estabelecido no plano.

Os valores e os preços do solo para os usos silvestre, agrícola e urbano devem, na componente de base territorial, ser regulados ou mesmo determinados pelos planos territoriais através de operações de gestão fundiária interventiva.

Não é a política fiscal que vai assegurar os usos do solo e o ordenamento do território, mas é útil e pedagógico que os valores fiscais estejam no domínio dos valores que deveriam ser praticados no mercado, observando princípios de razoabilidade e de justiça.

Capítulo IX. Taxas e Adequação da Carga Tributária

1. Nota Introdutória

Em 1996, surgiu um relatório que, pela primeira vez em Portugal, desenvolveu o conceito da tributação sobre o valor do solo (*land value*), separando-o do valor do investimento realizado pelo proprietário (*property value*).[365]

Comentando este trabalho, o Professor Sousa Franco referia o seguinte:

«O Relatório do GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa propõe como forma de determinação do valor um novo critério de determinação do valor patrimonial, assente na noção de *valor de base territorial*, apresentado como o menor denominador comum existente entre as outras formas de determinação do valor, e cujo cálculo, efectuado de forma presumida com referência a um padrão médio e em termos potenciais, em função da área, localização e utilização dos prédios, pretende reflectir a incidência do valor do solo na formação do preço do produto final.

O sistema proposto, influenciado por razões de ordenamento de território, é constituído por duas parcelas:

- A primeira, constituída por um factor fixo, estabelece uma base mínima de colecta, permite eliminar a figura de isenção técnica, incidindo sobre o estatuto de detentor do direito de fruição do imóvel, em consonância com o princípio do benefício, em particular com o custeamento da actualização e conservação da matriz fiscal e distinguindo os prédios em espaço rústico e urbano, bem como a existência ou não de construções;
- A segunda, tem por base a valoração dos prédios em função da dimensão, uso e tipo de utilização do imóvel, sendo o seu cálculo estabelecido objectivamente em função destas variáveis, e considerando a sua localização espacial, de forma a assegurar algum carácter progressivo ao imposto.

A novidade deste critério consiste no facto de privilegiar o interesse social de salvaguarda do património paisagístico e arquitectónico. Na sua base está a ideia de que num horizonte a médio prazo o valor de mercado dos prédios continuará a ser entre nós muito dependente de

[365] Esse trabalho foi solicitado pelo Senhor Ministro das Finanças, Professor Doutor Sousa Franco e pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Professor Doutor Carlos Santos, ao Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa (GAPTEC) e deu origem a um estudo, coordenado pelo Professor Doutor Sidónio Pardal, sobre a "Contribuição Autárquica, Imposto de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias", publicado no Boletim "*Ciência e Técnica Fiscal*", n.º 384, editado pelo Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

factores aleatórios. O valor comum e mais estável do valor de mercado seria precisamente o valor de base territorial. Neste modelo a valorização e o rendimento de um prédio não são base de tributação, partindo da ideia que devem ser incentivados e não penalizados.

As principais críticas apontadas a este método prendem-se: com o seu excessivo simplismo, eventualmente gerador de novas desigualdades; com o facto de a valoração dos prédios rústicos não distinguir entre bons e maus solos; com a sua aparente regressividade: e, em relação com os terrenos construídos (prédios urbanos) com o facto de abstrair da idade das construções, da sua qualidade, da composição dos espaços exteriores e dos melhoramentos, factores que influenciam o valor de mercado, o que conduzirá, segundo os críticos, a um desagravamento injustificado do litoral em detrimento do interior e dos prédios luxuosos em relação aos restantes. Acresceria a dificuldade de concretização de tal método de avaliação em prazo curto, dado o facto de não constar de muitas matrizes a área do imóvel. Menos relevantes parecem as críticas que assentam na ideia de com base neste modelo se prescindir, pelo menos num primeiro momento, da intervenção da função avaliadora, já que a aplicação do sistema não prescinde de uma avaliação, só que a efectiva por meios diferentes dos actualmente em vigor.

Parece, aliás, irrelevante colocar a questão teórica de formulação da base de tributação, para um novo modelo, em aspectos não correlacionáveis com os reais objectivos pretendidos pela tributação do património imobiliário.

Em qualquer modelo teórico terá de se atender aos aspectos comuns capazes de induzir a existência de critérios de justiça e de igualdade tributárias. O modelo baseado no valor de base territorial consegue colher esse elemento comum, consistente na determinação de espaços territoriais iguais, em localização e em área, indutor de tratamento igualitário dos proprietários de um determinado espaço de território, sem prejuízo, no entanto, de poder, ou dever, ser modulado ou corrigido por outros elementos que não ponham em causa as suas características fundamentais.»

2. Princípios para um Modelo de Tributação do Património Imobiliário

A indexação da tributação do património ao valor do solo e não tanto às benfeitorias nele construídas é um tema clássico, caro aos fisiocratas[366], que, observando o facto da oferta de solo disponível ser limitada e, portanto, não ser elástica, defendem que o imposto deve incidir sobre o valor do solo em si, de modo a não distorcer as decisões dos proprietários enquanto promotores de melhoramentos e benfeitorias nos seus prédios ou empresários que os utilizem como bens de produção e fontes de rendimento.

Seria aqui pertinente discutir o facto do solo rústico de uso silvestre ser absolutamente inelástico quanto à sua oferta, porquanto este foi sendo fatal e paulatinamente reduzido desde o princípio da civilização. Já o solo agrícola, embora com uma elasticidade de oferta limitada, tem na maior parte das regiões a possibilidade de alguma expansão à custa dos espaços silvestres. Quanto ao uso urbano, que em Portugal corresponde a cerca de 4% do território, este pode crescer por expansão ou densificação à custa dos espaços silvestres e agrícolas, sendo o seu crescimento presentemente limitado principalmente pelas condicionantes do planeamento do território. A elasticidade da oferta de solo é diferente em função dos usos e do sistema de gestão territorial.

É pertinente questionarmos os motivos pelos quais a generalidade dos estados, até hoje, não adopta sistemas fiscais onde o valor de base territorial seja tomado como base de incidência para a tributação da propriedade imobiliária. A explicação está no facto da tributação clássica estar orientada para taxar sobre o rendimento real ou presumido dos prédios e, nesse contexto, o valor de base territorial perde sentido como base de incidência de um imposto que visa tributar o rendimento. Acresce ainda o facto de, até aos anos 70, se ter vivido um longo período quase sem inflação, durante o qual o valor da moeda e o valor do solo foram muito estáveis. Neste contexto em que o valor patrimonial, o valor de capital deduzido do rendimento ou do valor locativo, o valor de mercado e o valor de caução de hipoteca estavam muito próximos, foi convidativo definir dentro desta banda o valor tributário.

Note-se também que o conceito de "valor de base territorial" não era muito conhecido, mesmo dentro do domínio da Economia e do Direito Fiscal, sendo apenas discutido dentro de alguns

[366] De entre os economistas que se destacaram na escola dos fisiocratas, referimos em particular Stuart Mill, David Ricardo, Adam Smith e Henry George. Tenha-se em atenção que *land economist* deixou de ser sinónimo de fisiocrata a partir do final do século XIX. As escolas americanas de *Land Economists* do século XX não são necessariamente fisiocratas (por exemplo, Wendt, Ratcliff e Hurd).

raros círculos académicos, principalmente nos Estados Unidos, onde o pensamento de Henry George é uma referência no domínio dos *Land Economists*.

Entretanto, a necessidade de legitimar a tributação do património imobiliário à margem do rendimento (o qual passou a ser taxado em sede muito específica de IR) e de encontrar uma base de incidência estável num contexto altamente inflacionário do preço do solo, com um mercado imobiliário muito desregulado, volatilizado pelas facilidades do crédito hipotecário e perante uma nova filosofia de leitura e interpretação do património imobiliário, com políticas de subsídio (onde se inscrevem a PAC e os múltiplos apoios à recuperação de prédios degradados, principalmente nos centros históricos e noutras áreas demarcadas para a reabilitação subsidiada) que não deixam de distorcer o mercado com efeitos pouco estudados e avaliados, vieram trazer à ordem do dia a importância do valor de base territorial como referencial para a tributação do património.

Há, contudo, um pequeno número de casos em que a autoridade fiscal adoptou o critério de focar o imposto sobre o solo e não sobre as benfeitorias nele construídas, remetendo estas para um segundo plano. A experiência iniciada em Pittsburgh, nos Estados Unidos, a partir de 1979, aplicou 5/6 da carga do imposto sobre o valor de base territorial (*land value*) e 1/6 sobre o valor das benfeitorias (*property value*). Em resultado desta política fiscal, verificou-se um acentuado crescimento do sector do imobiliário em todas as suas vertentes, da urbanização e da construção, acompanhado de um desenvolvimento da economia em geral. Deve, no entanto, observar-se que, a par desta inovação fiscal, a cidade beneficiou de um planeamento urbanístico criativo e dinâmico porque a própria expansão urbana foi absorvida por uma procura não especulativa para utilização directa, o que corresponde geralmente a um efectivo desenvolvimento sócio-económico.

A tributação sobre o valor de base territorial, V_{bt}, é neutra relativamente às decisões do proprietário, o qual não pode eximir-se a suportar o encargo do imposto não construindo, não desenvolvendo ou construindo com pior qualidade. Tributar sobre o V_{bt} não desmotiva nem penaliza o investimento na qualificação e exploração do prédio, e esta neutralidade é coerente com as políticas territoriais contemporâneas, que visam estimular a conservação e valorização do património imobiliário sob os pontos de vista económico, arquitectónico e paisagístico.

A taxação sobre o V_{bt} deve, contudo, ser configurada de modo a não ser neutra relativamente à programação temporal e às características dos usos e empreendimentos previstos nos planos territoriais. É desejável que o imposto seja estruturado em sintonia com a disciplina dos planos territoriais para induzir a execução atempada dos investimentos e desmotivar o

entesouramento passivo em prédios sem utilização do solo e, portanto, respeitando o sentido útil e a função social da propriedade.

A lógica da tributação compósita sobre o V_{bt} tem como consequência apressar o desenvolvimento dos usos e utilizações com base nos direitos constituídos aos quais devem ser associados deveres correspondentes. Este modelo, ao contrário do que sucede actualmente com o modelo clássico, permite facilmente que os proprietários dos prédios onde se cumpra a sua função social sejam beneficiados e que aqueles que tenham os terrenos subaproveitados e em estado de abandono, ou degradados, sejam penalizados.

Para se poder avaliar este efeito, é importante aprofundar o conhecimento sobre a forma como o valor de base territorial pode ser determinado e calculado para efeitos fiscais.

A) Durante muitas décadas, e principalmente a partir dos finais dos anos 60 do século XX, a política fiscal favoreceu e estimulou uma procura generalizada de imóveis rústicos e urbanos, criando no imobiliário um refúgio de poupanças numa perspectiva de entesouramento passivo e especulativo. Repentinamente, com a reforma do IMI de 2003 e já anteriormente, de certo modo, com a Contribuição Autárquica na reforma fiscal de 1998, a política fiscal sofre uma inversão radical que apanha os proprietários desprevenidos e completamente expostos a uma conjuntura onde os valores dos imóveis são altamente instáveis e financeiramente confusos, na medida em que grande parte dos prédios está classificada com usos virtuais nos planos territoriais, muitos deles onerados como garantia de crédito hipotecário, tendencialmente sobreavaliada, à medida que as taxas Euribor foram descendo. Note-se que sempre que esta taxa de juro referencial desceu o preço do imobiliário tendeu a subir. O vendedor absorveu a margem criada na esfera da prestação mensal dos encargos a assumir pelo comprador.

As políticas de habitação fomentaram, para além do razoável, a compra de casa própria com recurso a um regime de crédito mal regulado e que alimentou a promoção de urbanizações e de construções de fraca qualidade. Até que ponto deste processo resultaram graves prejuízos para um grupo de "proprietários" de prédios cujo valor se deprecia muito mais rapidamente do que a amortização da dívida que contraíram para os adquirir?

A política fiscal vigente agrava de sobremaneira a carga tributária sobre as propriedades recentemente adquiridas e sobre as quais incide o maior esforço financeiro dos proprietários, o que se revela injusto e socialmente negativo. Ao atingir-se de forma muito discriminada prédios idênticos, atendendo não às características de cada prédio, mas às datas das suas transacções, introduz-se neste imposto uma componente quase analítica.

B) O valor fiscal deve ser, pelo menos, neutro relativamente a dinâmicas e comportamentos especulativos dos agentes de mercado, não sendo aceitável que a receita fiscal beneficie dos incrementos especulativos dos valores de mercado.

C) Se o valor fiscal corresponder ou tiver como referência o valor de base territorial, isto é, o valor do solo considerando a dimensão do prédio, a sua localização e os direitos de construção e de utilização constituídos, teremos uma base de incidência que permite formatar o imposto sobre o património imobiliário de modo a não distorcer as decisões de investimento do proprietário e a estimular a valorização e rentabilização da propriedade.

D) O valor de base territorial, ao ser oficialmente explicitado e difundido em sede de valor fiscal, oferece-se como um importante parâmetro regulador do mercado fundiário, conjugando a política fiscal com a política de solos.

E) O valor de base territorial é um factor da maior importância para o ordenamento do território e a sua parametrização deve constituir um objectivo a prosseguir pelos planos territoriais.

- O preço do solo deve ter um **peso**, **δ**, no **preço final**[367], $\mathbf{P_f}$, dos novos espaços edificados para habitação, escritórios e outros produtos imobiliários de uso urbano e destinados ao mercado de venda ou de arrendamento. As mais-valias simples correspondentes à valorização do solo rústico pela sua passagem ao uso urbano ou correspondentes ao incremento dos direitos de desenvolvimento para uma parcela ou lote urbano já constituídos estão integradas no δP_f.
- O domínio em que podem variar os valores desta parametrização surge também na Lei das Áreas de Desenvolvimento Urbano Prioritário, (Decreto-Lei n.º 152/82, de 3 de Maio), em 1982, e tem sentido à luz dos princípios urbanísticos reguladores do mercado fundiário. No entanto, o significado exacto da parametrização enunciada nestas leis não é claro, prestando-se a várias interpretações, presumindo-se que diz respeito ao valor da área de construção indexada ao solo já infraestruturado e não ao valor do solo urbanizável ainda não infraestruturado. Actualmente, a lei relativa à gestão de empreendimentos de habitação social elevou o limite superior para os 20%, o que não se recomenda como política de solos, constituindo um sinal de permissividade à especulação fundiária.

[367] Estes limites de variação são os indicados na norma contida no Decreto-Lei n.º 141/88, de 22 de Abril, relativa à determinação do valor do solo para habitação a custos controlados a partir do valor total do metro quadrado de construção. O diploma não é claro, porquanto não esclarece se se trata de solo rústico não infraestruturado ou de solo urbano já infraestruturado.

- O valor de base territorial, V_{bt}, deve ter um peso no preço das áreas edificadas que varia entre 0,07 e 0,15 do preço do produto final. Quanto ao preço do solo rústico não infraestruturado, este deve corresponder a δP_f, em que δ deve ser inferior a 0,05. Este valor δP_f inclui as mais-valias simples e é multiplicado pelo factor de localização, L, a que se adicionam o custo da infraestruturação, Ci, e encargos diversos, E_d, incluindo planos, projectos, fiscalização, licenciamento, taxas municipais, financiamento e comercialização. Acresce ainda a margem de lucro, m_{L1}, referente à promoção da urbanização. Assim, obtêm-se:

$$V_{bt} = [(\delta P_f \text{ x } L) + C_i + E_d] \text{ x } m_{L1}$$

Em que:

δ representa o peso do solo rústico e mais-valias na formação do preço das áreas edificadas. O desdobramento do valor do solo rústico e das mais-valias simples é uma matéria da maior importância, não obstante ter sido sistematicamente ignorada em toda a prática do urbanismo em Portugal a partir de 1965;

L traduz um factor de localização e de caracterização da urbanização relativamente à maior e menor dispersão e densificação;

C_i representa o custo de infraestruturação, incluindo projectos, administração, construção, fiscalização, licenças e taxas;

E_d representa encargos diversos, incluindo planos, projectos, fiscalização, licenciamento, taxas municipais, financiamento e comercialização, que corresponde a aproximadamente 3% do produto final (E_d= 0,03 P_f).

m_{L1} corresponde à margem de lucro referente à promoção da urbanização.

As mais-valias simples estão incluídas em δP_f e correspondem ao incremento de valor decorrente da decisão político-administrativa que altera o uso do solo de rústico para urbano. Note-se que, sem uma procedimentalização fina, as mais-valias diluem-se e confundem-se com o lucro ou com os prejuízos da operação.

Teoricamente, o ajustamento operado pelo factor de localização, L, também pode ser considerado como incluído em δP_f, porquanto este só se deveria revelar no momento da alteração do uso do solo. No entanto, acontece que na realidade dos mercados mais dinâmicos dos solos rústicos periurbanos ou de espaços de uso silvestre e agrícola muito procurados, o factor de localização tem valores expressivos no próprio mercado de solos rústicos que são

potenciados desde o momento em que o mercado perspective a sua passagem para o uso urbano.

A ponderação deste factor em sede fiscal merece particular cuidado, uma vez que podemos ser induzidos em erro por apreciações preconceituosas. Senão vejamos:

a) No caso dos prédios urbanos isolados em meio rústico, os custos de infraestruturação são geralmente agravados e recaem na parte do investimento decidido e efectuado na esfera de acção do proprietário, e não na esfera da promoção urbanística. Relativamente às redes de infraestruturas e serviços públicos, a construção dispersa cria encargos muito gravosos — conservação de estradas, iluminação pública, recolha de lixos, redes de abastecimento sem consumo suficiente para manter a água em bom estado de salubridade obrigando a periódicas descargas de depuração, transportes escolares custeados pelos Municípios —, o que demonstra o elevado custo social do povoamento disperso que deve ser traduzido por factor de correcção específico.
b) Já no caso dos prédios urbanos integrados nos aglomerados urbanos, nas zonas mais centrais de mais elevada densidade, temos uma massa crítica que beneficia as empresas fornecedoras dos serviços públicos urbanos. Esta localização tem custos sociais muito mais reduzidos, ou constitui mesmo uma fonte de receita, excepto nos casos de congestionamento urbano decorrente de sobredensificação que podem implicar disfunções nas redes gerais de infraestruturas e custos agravados com obras de redimensionamento, quando estas são possíveis.

É, portanto, contraditório que as zonas centrais tenham correntemente um factor de localização agravante em sede de IMI, enquanto que a construção dispersa beneficia de um factor de localização desagravante do imposto de IMI. A lógica actual do IMI apresenta-se como favorável ao povoamento disperso, o que não tem sentido.

Note-se que na legitimação do actual modelo do IMI é invocado o princípio do benefício e, à luz da lógica territorial e da realidade económica, o factor de localização está a ser aplicado com critérios que são inversos do que acontece em termos da distribuição efectiva dos encargos e benefícios públicos.

Se particularizarmos a análise para a propriedade horizontal, que geralmente é dominante nas zonas urbanas mais centrais, verificamos que este regime de propriedade tem o ónus acrescido do condomínio. A tendência para o aumento do preço do imobiliário nas zonas centrais, nunca

é demais sublinhá-lo, deve-se ao agravamento do preço do solo devido a desequilíbrios entre a oferta e a procura de espaços com predicados de centralidade. Estes desequilíbrios deveriam ser evitados e contrariados pela acção do planeamento urbanístico, criando aglomerados policêntricos estruturados num mosaico de bairros, com centros cívicos de qualidade equivalentes, reduzindo, assim, as assimetrias do valor do imobiliário devidas à localização.
A valorização anormal do imobiliário, assim como a desvalorização, são também o resultado de erros de planeamento urbanístico que não se devem repercutir e integrar de forma linear e simplista no sistema fiscal. O ideal é manter a estrutura territorial do mercado imobiliário em bases estáveis e resistentes a investidas especulativas ou a acções causadoras de significativas desvalorizações.

- O preço final, P_f, é igual ao somatório de V_{bt} com todos os encargos de construção e desenvolvimento das benfeitorias efectuados no interior do lote urbano ou necessários para a sua normal utilização assumidos pelo seu proprietário, que corresponde ao factor agregado **Ep**, **encargos do promotor da edificação**, e que estão na esfera da sua decisão. Assim, temos que:

$$P_f = V_{bt} + E_p$$

- Os encargos do promotor da edificação, E_p, para além do valor que teve de pagar pelo lote infraestruturado, correspondem ao somatório dos seguintes factores:

$$E_p = E_{dp} + C_t + m_{L2}$$

Em que:
Edp representa os encargos diversos do promotor dos edifícios, incluindo planos, projectos, fiscalização, licenciamento, taxas municipais, financiamento e comercialização do espaço edificado. Estes encargos estimam-se em cerca de 0,12 P_f (12% do preço final):
C_t corresponde ao **custo da construção**, a que acresce a **margem de lucro** da promoção da construção, que deve incluir uma margem de risco;
A margem de lucro do promotor, **m_{L2}**, situa-se razoavelmente na ordem dos 0,2 P_f (20% do preço final).

O preço final desagregado corresponde, assim, a:

$$P_f = [[(\delta P_f \text{ x } L) + C_i + E_d] \text{ x } m_{L1}] + (E_{dp} + C_t)] \text{ x } 1{,}2$$

Como se depreende desta fórmula, os valores mais seguros e correctos para determinar o custo médio do metro quadrado de construção indexado ao solo são os que correspondem às variáveis independentes da equação (a saber: o custo das infraestruturas e o custo da construção do edificado e de demais obras de benfeitoria), os quais são formados em concorrência quase perfeita pelo sector das empresas de construção.

A título indicativo, actualmente, os custos médios de infraestruturação estimam-se entre 130€/m^2 de construção ou em cerca de 15.000€/lote de habitação unifamiliar. Quanto à construção de edifícios, estima-se um custo da ordem dos 750€/m^2.

Nota: a Portaria n.º 1240/2008, de 31 de Outubro, que fixa os valores de construção de habitação a custos controlados para 2009, determina os seguintes valores: Zona I = 741,48 €/m^2; Zona II = 648,15 €/m^2; Zona III = 587,22 €/m^2.

A Portaria n.º 1545/2008, de 31 de Dezembro, que fixa o valor médio de construção referido no art.º 39.º do CIMI, para 2009, determina o valor médio de construção por metro quadrado (fixado pela CNAPU) de 487,20 €/m^2.

De salientar a preocupação em controlar por lei um preço que está controlado pelo próprio mercado e sobre o qual a lei não deve nem tem que intervir. Já que não pode obrigar as empresas de construção civil a praticar esse preço, pode apenas assim condicionar os projectos de arquitectura no sentido de adoptarem soluções e materiais menos dispendiosos. No entanto, a questão chave, que é a regulação do mercado de solos, que depende em grande parte dos instrumentos legais de classificação e afectação de usos e utilizações do solo e de parametrização da construção, não é tratada. Consequentemente, o elevado custo do imobiliário, os comportamentos especulativos no mercado e o estado de abandono de uma parte significativa dos prédios, rústicos e urbanos, deve-se aos preços excessivos do solo e não ao preço da construção.

Relativamente ao factor δ, que controla o preço do solo rústico, classificado como urbanizável e edificável, a sua ponderação é uma questão-chave da política de solos e, como se pode constatar, os valores saem do domínio da razoabilidade quando δ ultrapassa os 0,05 do preço do produto final.

Se tivermos um apartamento lançado no mercado a 1.500€/m², com δ igual a 0,05, teremos como preço de m² de solo rústico urbanizável, para um índice de construção da urbanização de 0,5, o valor de 37,50€/m², valor mesmo assim muito elevado a gerar mais-valias na ordem dos 35€/m², considerando que a actividade agrícola não suporta um preço do solo rústico superior a 2,50€/m², isto para as culturas mais rentáveis. No caso da actividade florestal os valores baixam para os 0,20€/m², elevando-se as mais-valias simples para 37,30€/m².

O controlo deste incremento do valor do solo rústico é uma questão política, depende da decisão discricionária do Estado e dos Municípios. É aqui que se coloca a questão da parametrização e da distribuição das mais-valias simples, matéria que desde 1965 passou a ser omissa na legislação urbanística portuguesa. Não se devem confundir as mais-valias simples, geradas por decisão administrativa, independentemente do comportamento do proprietário, com as mais-valias impróprias, as quais correspondem ao lucro de uma operação comercial determinado pela diferença entre o preço de compra e o preço de venda de um bem.

Tomando os parâmetros mais elevados considerados neste texto, o máximo do valor de base territorial, V_{bt}, corresponde a:

$$\mathbf{P_f = V_{bt} + E_p}$$

$$\mathbf{V_{bt} = [(\delta\ P_f\ x\ L) + C_i + E_d]\ x\ m_{L1}}$$

$$V_{bt} = [(0{,}05\ P_f\ x\ 1{,}2) + 130€ + 0{,}03\ P_f]\ x\ 1{,}2$$

$$V_{bt} = 0{,}108\ P_f + 156€$$

$$\mathbf{E_p = E_{dp} + C_t + m_{L2}}$$

$$E_p = 0{,}12\ P_f + 750€ + m_{L2}$$

$$\mathbf{P_f = [[(\delta\ P_f\ x\ L) + C_i + E_d]\ x\ m_{L1} + (E_{dp} + C_t)]\ x\ 1{,}2}$$

$$P_f = [[(0{,}05\ P_f\ x\ 1{,}2) + 130€ + 0{,}03\ P_f]\ x\ 1{,}2 + (0{,}12\ P_f + 750€)]\ x\ 1{,}2$$

$$P_f = [0{,}108\ P_f + 156€ + 0{,}12\ P_f + 750€)]\ x\ 1{,}2$$

$$P_f = (0{,}228\ P_f + 906\ €)\ x\ 1{,}2$$

$$Pf = 0{,}274\ P_f + 1087{,}20\ €$$

$$O{,}726\ Pf = 1087\ €$$

$$\mathbf{P_f} = 1497{,}52€$$

Este seria o valor médio da construção, com qualidade, seguindo os preços correntes de mercado.

O valor de base territorial do espaço edificado alcançaria aqui um valor da ordem dos 317,7 €/m^2.

Vbt = 0,108 Pf + 156€

Vbt = (0,108 x1497,25€) + 156€

Vbt = 317,73 € (este montante refere-se ao valor da área de construção autorizada indexada ao solo)

No caso dos lotes para moradias unifamiliares, isoladas ou geminadas, é frequente o mercado adoptar um método de formação de preço por metro quadrado de terreno do lote, e não tanto pela área de construção autorizada para a moradia. No entanto, podemos sustentar que o preço nestes casos é determinado por uma ponderação conjunta da área de construção autorizada e da dimensão do lote, observando a área livre de logradouro que constitui um complemento importante e estruturante desta tipologia de habitação unifamiliar.

Curiosamente, os encargos fixos das moradias unifamiliares são significativamente mais reduzidos do que os da habitação colectiva, nomeadamente no que concerne às despesas do condomínio. Acresce que as moradias unifamiliares, a médio e longo prazo, têm em geral uma depreciação muito menor do que as fracções autónomas. Os prédios em propriedade horizontal, quando entram numa fase de degradação tal que só admitem renovação, carecem de um consenso entre os proprietários das fracções que pode não ser fácil de alcançar[368].

O facto de não existir uma política de parametrização e retenção de mais-valias traduz-se numa perda considerável de receitas para os Municípios. Note-se que as mais-valias poderiam constituir uma das principais fontes de receita dos Municípios e, ao mesmo tempo, dotá-los de um poderoso instrumento de controlo do mercado imobiliário e de ordenamento do território. Acresce que uma política de parametrização e retenção de mais-valias simples facilitaria um significativo desagravamento do IMI e a eliminação do IMT.

Bem vistas as coisas, a lei carece de conhecimento e de fundamentação sobre a formação do preço do solo para poder alcançar uma clareza e explicitação dos parâmetros em jogo quando estabelece uma relação entre o custo do solo e o preço final do produto imobiliário para a habitação [*ver* os diplomas relativos às Áreas de Desenvolvimento Urbano Prioritário

[368] A propriedade horizontal só é constituída na legislação portuguesa com o Código Civil 1966 e, de certo modo, ainda não foi plenamente consciencializada a questão dos problemas inerentes à gestão condominial de prédios constituídos por inúmeras fracções distribuídas por outros tantos proprietários com perfis, capacidades e interesses difíceis de conjugar em situações de críticas de conservação, manutenção e eventual renovação desses imóveis.

(ADUP) e ao custo do solo para a habitação social]. A lei deve ir mais longe e tratar da regularização do preço do solo para todas as utilizações, não se ficando apenas pela habitação.
A parametrização das mais-valias e a sua articulação com as margens de lucro da urbanização, da promoção da construção e depois com a eventual valorização dos prédios ou depreciação da construção no mercado, observando aqui a questão das mais-valias e menos-valias impróprias, apresentam-se como questões de primeira ordem no âmbito de uma política de solos.
Como disponibilizar o solo a preços acessíveis para os diversos usos e utilizações sociais, nas esferas pública e privada, sem que os proprietários adquirentes desses prédios venham a seguir comportamentos especulativos? Esta é no fundo uma das questões fundamentais a que a política de solos deve responder.
A ordem jurídica de um Estado de Direito confronta-se com a necessidade de reconhecer ao Governo e aos Municípios o poder de expropriar prédios com base na declaração do interesse público. Isso implica competência estatal para configurar um critério de avaliação do valor dos prédios em causa. Perante a inexistência de um código de avaliações devidamente estruturado, remete-se para os tribunais a tarefa ingrata de sentenciar a determinação do valor da expropriação, perante um quadro de argumentações onde é frequente os valores apresentados pelas partes serem espantosamente díspares, deixando os juízes numa situação delicada.
Se uma parte das componentes do preço é determinada pelo mercado (custos dos projectos, da construção, da fiscalização da obra, dos encargos financeiros e a margem de lucro), já o preço do solo, na medida em que depende dos conteúdos dos planos, não é determinado pelo mercado mas pela política de solos em geral e, em particular, pela classificação do uso do solo e parâmetros de urbanização e construção. É, assim, legítimo que o Estado estabeleça como vontade política o peso do preço do solo na formação do preço final dos produtos imobiliários. Os estudos de economia urbana, observando a própria composição dos factores cujos preços são determinados pelo mercado em situação de concorrência quase perfeita, sustentam que o peso do preço do solo não deve ter um peso superior a 15% na formação do preço final do produto imobiliário, sob pena de se entrar em desequilíbrios de carácter especulativo.

Haveria aqui que diferenciar a questão da formação do preço dos lotes para construção, onde podem ocorrer duas situações:

1. O preço do lote é determinado por metro quadrado de solo, o que acontece no caso de lotes para habitação unifamiliar, lotes industriais e outros onde o programa de construção e de utilizações não dá origem a fracções autónomas;
2. O preço do lote é determinado pela área de construção autorizada e pelo número de fracções a que esta dá origem.

Nestes casos, questiona-se quais os pesos do preço do solo rústico, das mais-valias, dos custos de infraestruturação e da margem de lucro da promoção na formação do valor final do metro quadrado de terreno do lote ou da área de construção neste autorizada.
Os 15% acima referidos aplicam-se ao peso do custo do solo infraestruturado na formação do preço final de venda do espaço edificado e pronto a ser utilizado pelo utilizador final.

Capítulo X. A Questão do Cadastro Geométrico[369]

A implementação de um serviço de cadastro deve, à partida, resolver de forma muito clara as competências e as relações entre o Instituto Geográfico Português (IGP) — enquanto centro estratégico, normativo, pedagógico e monitorizador — e os gabinetes locais descentralizados e enquadrados na estrutura municipal — enquanto órgãos operacionais de campo, de recolha e sistematização de dados, de actualização e de disponibilização da informação cadastral. É importante assegurar que o IGP ou outros organismos de poder central não venham complicar e burocratizar o processo, criando entropias que ponham em causa o carácter descentralizado da operação cadastral.

Não se recomenda uma centralização de uma grande encomenda, mesmo que fraccionada por diversas empreitadas, para a elaboração do cadastro, remetendo para um segundo plano a criação dos gabinetes locais, dotados de responsabilidade e capacidade de gestão, para as tarefas que lhes são cometidas. Estes gabinetes locais são o alicerce e a sustentação de todo o sistema, devendo ficar integrados na proximidade da *estrutura municipal*, em articulação com os *serviços de finanças*, *conservatórias do registo predial serviços dos Ministério da Agricultura*. Neste sentido, os financiamentos da União Europeia deveriam ser conduzidos para o Municípios, a fim de sustentar a coordenação e instalação dos gabinetes de acordo com um programa estabelecido com o apoio normativo e técnico do IGP.

Os gabinetes locais devem ter competência para creditar os técnicos liberais competentes para a execução de levantamentos cadastrais solicitados por entidades públicas e privadas, devendo haver para a prestação desses serviços uma tabela de preços de referência. Esta estrutura local dos gabinetes e dos técnicos creditados permite que ao nível da lei seja exigido ao proprietário do prédio a apresentação de um levantamento com certificação cartográfica, o que se traduziria numa cooperação de inestimável valor e que reduziria significativamente os encargos globais da operação e melhoraria a sua eficiência e confiança. As tarefas de completamento dos vazios observados findos os prazos estabelecidos para a apresentação das declarações de actualização cadastral pelos proprietários seriam então da iniciativa dos gabinetes, recorrendo, sempre que necessário, à prestação de serviços particulares, os quais encontrariam nos técnicos liberais locais porventura as condições mais económicas e céleres para a realização dessas tarefas.

[369] Este capítulo tem como base a "Nota Preliminar sobre o Sistema Nacional e Exploração e Gestão da Informação Cadastral", elaborada a pedido da Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP), pelo Professor Doutor Sidónio Pardal, em Dezembro de 2007, e cujo conteúdo permanece actual.

Apoiar a elaboração do cadastro com recurso a serviços temporários prestados por empresas privadas e distantes não é recomendável, porquanto a informação cadastral deve ser configurada no âmbito de um serviço público permanente e de proximidade, que implica a organização de uma memória e o desenvolvimento de uma experiência e de uma cultura de acervo informativo.

Há mais de um século que o país falha no objectivo repetidamente anunciado de dispor de uma base informativa sobre o cadastro da propriedade. Seguramente uma das causas deste insucesso deve-se ao facto do projecto ter tido sempre uma configuração quase absolutamente centralizada nas instituições que antecederam o actual IGP, que se outorgaram a realizar o cadastro rústico e urbano de todo o país.

Nas últimas décadas, os Municípios e outras entidades responsáveis por tarefas que exigem uma informação cadastral tomaram a iniciativa de organizar bases cadastrais parcelares. É assim que, actualmente, para além do Instituto Geográfico Português e do Instituto Geográfico do Exército, há outros organismos, como o INGA, o Ministério da Finanças (ao nível do IMI), o Ministério da Justiça (ao nível das conservatórias do registo predial), a Direcção-Geral dos Recursos Florestais e as Câmaras Municipais, que, cada um por si, produzem informação cartográfica e cadastral. Seria, obviamente, mais vantajoso haver uma estratégia concertada de cooperação e de economia de esforços.

O país deve ter um sistema de cartografia e cadastro descentralizado mas obedecendo a uma base normativa unificada, que garanta a compatibilidade entre todas as suas componentes, assegurando um perfeito relacionamento e partilha para efeitos da sua elaboração e utilização. A implementação do sistema deve ser alicerçada nos serviços de cada um dos Municípios em articulação com as repartições de finanças e conservatórias.

Deve competir ao IGP o trabalho de normalização, de formação e de coordenação científica, técnica e pedagógica. A creditação e validação cartográfica e cadastral deveriam já ser competências descentralizadas, embora acompanhadas e observadas pelo IGP. É importante impedir à partida que a entidade competente para criar a base normativa unificadora do sistema transforme essa competência num poder absoluto que asfixie a iniciativa e a dinâmica da descentralização através das famigeradas e tradicionais dependências e pesos burocráticos. O espaço de autonomia dos serviços locais é um valor que deve ser constituído e salvaguardado.

Tendo como referência uma normativa nacional, assegurada pelo IGP, a cartografia e o cadastro são tarefas e serviços de carácter eminentemente local, exigem uma relação de proximidade quase em tempo real, por isso, tem todo o sentido que seja a Câmara Municipal a

entidade mais vocacionada para assegurar esta tarefa, com base numa normativa, de nível nacional, que assegure a uniformidade dos critérios e a compatibilidade dos sistemas.

O serviço de cartografia e cadastro municipal deve trabalhar e operar *on-line* com outros serviços públicos que dependem da base cadastral e que contribuem também para alimentar a sua base de dados: os serviços de finanças, no que diz respeito ao registo das matrizes fiscais dos prédios; e as conservatórias do registo predial, que tratam das respectivas cadernetas prediais. O alicerce do serviço público cadastral passaria pela criação da estrutura local articulada entre estas três entidades: Municípios, Ministério das Finanças e Ministério da Justiça.

A informação cadastral de base exige a criação de unidades de serviço local e permanente, com capacidade de processamento informático, operacionalidade de campo no domínio da topografia, secretariado próprio, arquivo organizado e uma direcção com formação especializada. Estas unidades de serviço devem estar directamente em contacto com os serviços de urbanismo e de informação geográfica dos Municípios, com as repartições de finanças e com as conservatórias da sua área de acção. O trabalho técnico podia ser objecto de observação, verificação e apoio por parte do IGP, o qual faria também a monitorização da disponibilização de toda a informação pela Internet.

A elaboração do cadastro deve ser concebida e conduzida como um processo evolutivo, feito por aproximações sucessivas, usando um sistema onde se possa partir de um cadastro geométrico rudimentar e, gradualmente, aferi-lo cartograficamente e enriquecê-lo e actualizá-lo com informação associada a cada um dos prédios à medida que esta vai sendo recebida. Este método contrasta com o da encomenda de uma base cadastral pontual, que se desactualizaria rapidamente por não ter sustentação local para a sua utilização e actualização em permanência. Também dificilmente asseguraria a unidade, compatibilidade e gestão do sistema a nível nacional, evitando a proliferação de cadastros avulsos.

Na perspectiva municipal, a qualidade da administração do território depende da informação cadastral, na sua base geométrica, associada a todos os outros factores necessários para a completa caracterização de cada prédio (rústico ou urbano), das prerrogativas, direitos e ónus que especificamente incidem sobre ele, e identificação do proprietário. O cadastro deve fazer o historial de cada prédio no que diz respeito às prerrogativas da propriedade, aos usos do solo, aos direitos de construção e utilização e às suas transacções por venda, herança, doação, expropriação ou outras formas de disponibilização como o arrendamento ou a concessão.

É importante atender-se ao carácter extremamente dinâmico do cadastro, o que implica que a sua elaboração nunca possa ser entendida como uma tarefa isolada no tempo, um trabalho

acabado e passível de ser encomendado e entregue de "chave na mão". Pelo contrário, a estratégia que se recomenda deve ter em vista a criação de um serviço em operacionalidade contínua, que, numa fase inicial, pode, com vantagem, recorrer a ajudas externas para a instalação do sistema e para a elaboração do levantamento cadastral inicial, com base na informação acessível, mas a partir dessa base de arranque o sistema deve manter-se, assegurando a prestação quotidiana de um serviço eficiente.

O facto dos PDM (para já não falar nos PROT e no PNPOT) não se terem debruçado sobre a estrutura cadastral — em parte por não existir informação, mas também seguramente porque os problemas subjacentes são complexos e, porventura, incómodos — deu azo a uma total omissão de políticas relativamente à questão da divisão da propriedade nas diversas categorias de uso do solo. Os planos territoriais não trataram do problema do parcelamento agrícola e florestal, que, tacitamente, foi assumido como uma matéria melindrosa e, como tal, escamoteada. O reparcelamento urbano e mesmo a prática da perequação em planos urbanísticos também têm sido muito dificultados devido à ausência de informação cadastral devidamente organizada e actualizada.

A incipiência das políticas fundiárias que caracterizam o actual sistema de planeamento do território deve-se também ao facto de não haver conhecimento e consciência dos problemas onde se relacionam as prerrogativas da propriedade, os direitos de desenvolvimento constituídos para cada prédio, a dimensão, forma e localização das parcelas, e o conteúdo dos planos. Este quadro de relações só pode ser estudado e objectivado sobre uma base cadastral.

Por fim, merece também uma especial atenção a democratização e abertura deste serviço, o qual deve ter um carácter eminentemente público, com custos módicos e tarifados. Não seria aceitável que houvesse qualquer apropriação da informação cadastral, com enquadramentos numa perspectiva lucrativa, usando-a como fonte de receitas.

Capítulo XI. Notas Avulsas

A) A passagem da "jugada", imposto inspirado no "*jugatio*" romano para a "décima militar", é justamente considerada uma evolução no regime fiscal, na medida em que se atribui à "jugada" uma legitimação com base em direitos dominiais detidos pelo sujeito activo da cobrança que, assim sendo, não está a cobrar propriamente um imposto mas, mais propriamente, a cobrar uma renda alicerçada em direitos reais configurados no modelo da propriedade feudal. É pertinente determo-nos na análise e reflexão crítica da separação de direitos e de dependências que, para o mesmo prédio, se estabelecem no regime feudal entre o detentor do direito dominial, *O Senhor*, e o detentor do direito de utilização, *O Servo da Gleba*. A pertinência desta análise impõe-se quando um Estado forte e carente de receitas é tentado a configurar relações que historicamente ocorrem quando há um desequilíbrio na relação de forças entre as partes interessadas na apropriação do território sem a presença de instituições informadas e avançadas em princípios de justiça e de Direito Económico.

B) Que acontece aos proprietários de lotes de casas e mesmo de apartamentos em que o urbanizador não terminou as infraestruturas, tendo abandonado o empreendimento?

   A nova legislação sobre as novas urbanizações particulares (*ver* Decreto Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelo Decreto Lei n.º 177/2001, de 4 de Julho), veio retirar da esfera municipal a responsabilidade sobre as urbanizações particulares, contrariando o facto de estas corresponderem sempre à delegação de competências públicas municipais, colocando o ónus da acção perante o incumprimento do promotor da urbanização nas mãos dos compradores dos lotes. Note-se que a lei permite que o promotor venda os lotes logo após o seu registo nas finanças e no registo predial, desprezando o facto de as infraestruturas não estarem concluídas e recebidas pelo Município ou outras entidades competentes, aceitando mesmo que a venda dos lotes aconteça sem que as infraestruturas se tenham iniciado.

C) Não deixa de ser uma contradição do actual sistema do IMI penalizar os proprietários investidores e cumpridores dos seus deveres no que diz respeito à qualificação e conservação do património edificado, ao mesmo tempo que no contexto das políticas territoriais se pretende assegurar a disponibilização do solo para a sua função social. Está na ordem do dia a discussão dos instrumentos adequados para impor a correcta utilização do solo e desmotivar ou mesmo impedir a existência de prédios degradados e em estado

de abandono. Até que ponto é aceitável o agravamento do imposto sobre o património imobiliário para castigar ou simplesmente desmotivar os proprietários que mantêm os seus prédios em estado de degradação? A Teoria do Direito Fiscal sustenta que os instrumentos fiscais não devem ser utilizados para a aplicação de prémios ou de castigos marginais à função social estritamente contributiva do imposto.

D) Nas transacções imobiliárias, tendo as partes acordado um preço pelo imóvel e escriturado pelo valor da transacção, pode o imóvel ser sujeito a uma avaliação ou reavaliação do seu valor fiscal, conforme o caso, em sede de CIMI, sendo frequente que dessa avaliação ou reavaliação resulte um valor fiscal superior ao preço de mercado (preço da transacção).

   Surpreendentemente, para efeitos de IR, o lucro ("mais-valias impróprias") realizado pelo vendedor na transacção vai ser calculado não com base no preço de mercado lavrado na escritura mas com base no valor fiscal determinado pelo Código do IMI. A Administração Fiscal obriga o vendedor a contabilizar o lucro virtual, *maxime* presumido, resultante da avaliação ou reavaliação e, por conseguinte, a pagar IR sobre um alegado lucro que o contribuinte não nunca obteve de facto.

   O contribuinte, para contestar ou reclamar da decisão da Administração Fiscal, terá que pagar ou prestar caução e abrir um processo de reclamação com o que tal tem de demorado, de dispendioso, de incómodo e de contencioso.

E) É urgente ajustar a fiscalidade em matéria de IMI e IMT às novas realidades do mercado da promoção e construção imobiliária, observando as suas relações de dependência com o sistema de financiamento, onde tem relevância a disciplina do crédito hipotecário e a capacidade de endividamento das famílias e das empresas.

F) No que diz respeito ao IMI, quando aplicado a prédios que figuram no activo de empresas que têm por objecto a sua venda ou a construção para venda, é necessário reconfigurar o seu enquadramento fiscal, nomeadamente o modelo dos prazos de não sujeição a IMI, que são actualmente muito reduzidos. O próprio modelo tributário destes bens não se ajusta à economia do território contemporânea, gerando uma instabilidade insustentabilidade no seio deste tipo de empresas.

G) Nos novos edifícios a data para o início da contagem dos diversos prazos relevantes para efeito de IMI deve ser sempre a data de obtenção da licença de utilização, independentemente da inscrição de prédio na matriz ter sido efectuada em data anterior.

H) A tributação dos prédios que estão na posse de empresas para revenda carece de um enquadramento próprio e diferente do actual, que não se afigura razoável.

I) O cadastro e o valor das propriedades rústicas na sua quase totalidade estão muito desactualizados, reportando-se em grande parte a valores de 1913. O modelo previsto para a sua actualização não é praticável e quase não tem sentido na economia agrária contemporânea. Acontece ainda que em grande parte do território nacional, sobretudo no Centro e Norte, a propriedade rústica não está sequer cadastrada.

J) Nas últimas décadas, em muitas regiões do país, o preço do solo rústico tem sido inflacionado por uma procura fora do uso e da lógica económica da exploração agrícola e florestal, o que cria grandes dificuldades aos empresários do sector agro-florestal que não conseguem assim competir no acesso à terra.

K) Em resultado da contribuição autárquica Contribuição Autárquica, de 1988, e do código do IMI, de 2003, não se conhece qualquer caso de revisão do valor fiscal ou agravamento da colecta sobre os prédios rústicos. A delicadeza da questão justifica uma particular atenção sobre o ponto de vista social e, por razões políticas e financeiras, na esfera do sector agro-florestal.

L) Deve ser dada particular atenção à determinação do valor fiscal em função da dimensão dos prédios rústicos e à parametrização das áreas das parcelas no contexto da dimensão da exploração a que pertencem, ponderando os custos e outros inconvenientes do parcelamento.

M) Na audição da Confederação Nacional da Agricultura, o valor do solo agrícola estima-se que possa variar entre os 3.000€/hectare e os 6.000€/hectare. No que diz respeito aos terrenos florestais, o seu preço deve ser inferior a 2.000€/hectare.

   Estes valores de mercado podem servir de base para a determinação do valor de base territorial do solo de uso agrícola e do solo de uso florestal, o qual por sua vez seria tomado como valor fiscal.

N) A incidência fiscal sobre os terrenos envolvidos em processo de urbanização, nomeadamente na passagem dos prédios rústicos para parcelas e lotes urbanos, foi particularmente agravada com a reforma fiscal de 2003, a ponto de ser unanimemente reconhecida uma sistemática falta de razoabilidade.

O) A Associação Nacional de Proprietários contesta a interpretação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado), quando esta não é clara ao não assumir explicitamente o carácter retroactivo da isenção da avaliação dos prédios herdados *mortis causa* para filhos ou cônjuges, criando uma situação de franca desigualdade.

   O art.º 15.º, n.º 8, do Regime Transitório do IMI (Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro) isenta de avaliação os imóveis transmitidos por herança para cônjuge ou

filhos, desde que a morte do autor da herança tenha ocorrido após 31 de Dezembro de 2008, colocando em situação de desigualdade as heranças ainda não declaradas de *de cujus* falecidos anteriormente a 1 de Janeiro de 2009.

P) Para todos os efeitos, inclusive fiscais, as prorrogativas da propriedade devem corresponder aos direitos legalmente constituídos através de alvarás e licenças de urbanização, construção e utilização.

Na doutrina fiscal estabelecida, os prédios rústicos incluídos em manchas urbanizáveis, demarcadas em PDM, mantêm o seu estatuto de prédios rústicos, e só passam a ser urbanos depois de obtido o alvará de loteamento com efeitos registais dos respectivos lotes na Conservatória do Registo Predial e na Repartição de Finanças ou mediante licença de construção de edifícios com constituição de artigos urbanos.

Muitos proprietários, inadvertidamente e sem medirem as consequências do seu acto, principalmente em resultado do Código do IMI de 2003, aquando de transacções por venda ou por herança, no acto de procederem ao registo do prédio nas Finanças, questionados sobre se o prédio é rústico ou urbano, levados por um comportamento cúpido, caem na armadilha de optarem pelo uso urbano. Em resultado desta qualificação, os prédios rústicos são reavaliados como se fossem lotes para construção com os parâmetros máximos estabelecidos no PDM, o que dá valores fiscais e montantes de colecta exorbitantes. Atenda-se ao facto dos prédios não estarem nem poderem estar registados na Conservatória como terrenos para construção, o que só acontece após o levantamento das respectivas licenças.

Numa atitude de esclarecimento e de bom senso recomenda-se que todas as Repartições de Finanças procedam ao registo sempre em conformidade com a informação camarária dos direitos efectivamente constituídos e com o conteúdo da caderneta da Conservatória do Registo Predial. Todos os proprietários de prédios rústicos impropriamente classificados como urbanos em sede fiscal devem poder requerer a correcção de tal classificação, com as inerentes consequências quanto à determinação do valor fiscal. Existem Repartições de Finanças que têm procedido a esta correcção, à luz dos princípios da razoabilidade e de justiça.

Q) A forma de cálculo actual do Valor Patrimonial Tributário cria grandes distorções, nomeadamente ao fazer incidir sobre o valor teórico de construção um factor de

localização cuja variação apresenta amplitude significativa (factor de localização varia de 0,4 a 3)[370].

As unidades hoteleiras às quais já foi atribuído um novo Valor Patrimonial Tributário ao abrigo dos CIMT e CIMI, viram o valor do IMI aumentar, nalguns casos mais de 10 vezes, tornando-se este imposto um ónus difícil de suportar pelos resultados da operação hoteleira.

Certas isenções temporárias, principalmente aquelas que não estão directamente relacionadas com o investimento produtivo, são um factor de distorção da concorrência.

A determinação do Valor Patrimonial Tributário deveria ser neutral relativamente ao valor do investimento, devendo antes ter como base de incidência o valor do terreno com os respectivos direitos de construção (Valor de Base Territorial).

O Valor de Base Territorial nunca deveria exceder os seguintes valores:

- Área útil do hotel: 150€ a 200€/m^2 (essencialmente quartos e zonas públicas)[371]
- Estacionamentos e áreas técnicas: 30€/m^2
- Áreas complementares (jardins, etc.): 5€/m^2

A taxa de imposto sobre o Valor de Base Territorial, calculado de acordo com os pressupostos identificados nos parágrafos anteriores, nunca deveria exceder 0,8% a 1%.

Relativamente ao IMT, dentro do princípio da igualdade e razoabilidade, este imposto apenas deveria aplicar-se ao acto da primeira transacção do imóvel, após a sua construção.

Assim, reafirmam-se os seguintes princípios quanto ao IMI e IMT:

- O IMI deve obedecer a critérios de igualdade e de razoabilidade;
- O IMI deve ser um imposto estável e previsível a longo prazo;
- Os planos territoriais devem incluir especificamente uma rubrica de "terrenos para hotelaria" e o valor por metro quadrado de área útil edificável (quartos e zonas públicas) nunca deverá exceder 200€, valor este que servirá de referência para o mercado;
- O IMT apenas deverá ser aplicado na primeira transacção do imóvel.

370 Esta consideração e as seguintes foram colhidas no documento, datado de 18 de Junho de 2009, que foi facultado pela Associação da Hotelaria de Portugal (AHP), cuja colaboração se agradece.

371 Valor a variar em função da localização.

R) Todos os prédios de um concelho devem estar registados nos respectivos serviços de finanças e serem tributados em geral a favor do Município independentemente das titularidades dos imóveis poderem ser da propriedade de pessoas, individuais ou colectivas, com sede ou domiciliação em países ou regiões com regimes fiscais mais favoráveis. É pertinente encontrar-se uma forma de neutralizar a "deslocação da titularidade de imóveis".

S) É de toda a conveniência esclarecer o que são prédios rústicos, prédios urbanos e prédios mistos, assim como definir o estatuto dos solos urbanizáveis e precisar a forma e o momento da constituição do direito de urbanizar e do direito de construir. Estes conceitos devem ser unificados e comuns às disciplinas e linguagens do Urbanismo e do Direito.

Capítulo 12. A Tributação das Grandes Fortunas

1. A questão do enquadramento fiscal das grandes fortunas

Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal é o tema dominante das questões tratadas pelos diferentes grupos de trabalho. Ao incluir o tema da tributação das grandes fortunas no âmbito da tributação do património, estamos a circunscrevê-lo ao espaço de actuação da administração fiscal num determinado território, quando sabemos que uma das fontes de iniquidade e injustiça fiscal reside em patrimónios sediados fora desse território de residentes e de não residentes. Emerge portanto desde logo uma questão prévia a todas as outras que é a questão da existência de "off-shores" e da tributação das fortunas neles sediadas. Sabemos bem que as sociedades constituídas em "off-shores" escapam em grande medida ao controlo das administrações fiscais e põem em risco a segurança do sistema financeiro e a própria segurança dos Estados e da Humanidade.

É um desafio para o Direito e para a Economia inovar nos instrumentos de regulação do sistema financeiro internacional, de modo a haver mais transparência e segurança na perspectiva dos interesses e valores de Estado e também mais garantias para a integridade patrimonial da propriedade privada.

Por outro lado, a economia portuguesa não gera actualmente poupança suficiente para a actividade económica (uma parte substancial dessa poupança está em paraísos fiscais) e precisa continuamente de se endividar para assegurar níveis de crescimento económico mínimos e ainda insuficientes para assegurar o pleno emprego.

Para se poder assegurar uma base concorrencial entre os países, em matéria fiscal, transparente e aceitável à luz dos princípios de justiça em Direito Internacional, são necessárias regras que façam respeitar princípios tributários elementares, tais como travar o passo ao "*dumping*" fiscal e assegurar o controlo e a identificação dos depositantes, sem confundir a descrição, que faz parte da qualidade de um serviço bancário, com secretismo, que possa ser utilizado para encobrir práticas e comportamentos ilícitos ou simplesmente incorrectos.

A tributação especial de grandes fortunas teria um efeito imediato de fuga (em capitais e bens móveis) e alienação de patrimónios em bens imóveis numa economia aberta e

globalizada. O país perderia atractividade e competitividade, ou seja, empobreceria ainda mais.

Portugal não pode afastar-se das políticas fiscais globais da União Europeia e deve evitar situações que induzam perda de competitividade e fuga de capitais. Cabem aqui por excelência os depósitos em numerário ou divisas cujo sistema de tributação é próximo nos países integrados no espaço do sistema financeiro único europeu, bem como as carteiras de títulos, acções ou obrigações e outro títulos, transaccionáveis ou não, em mercados financeiros cujo tratamento fiscal é duma extraordinária delicadeza em economias de mercado. Um sistema de tributação destes activos que se afastasse dos modelos da União Europeia induziria perda instantânea de capitais e, no quadro actual do sistema financeiro, poderia conduzir ao seu colapso.

No que se refere a fortunas em dinheiro vivo, obras de arte, jóias e outros bens móveis, cuja posse em geral não é objecto de registo, será sempre muito difícil a sua identificação, quanto mais a sua valorização.

No caso do dinheiro vivo, muitas vezes ligado a actividades criminosas e à economia paralela, este circula das mais diversas formas, muitas vezes depositado em contas nos cofres do sistema financeiro, e haverá quantias significativas que circulam à margem deste sistema. O mesmo acontece com jóias e obras de arte, também guardadas em serviços de custódia de instituições financeiras ou não.

No actual contexto de crise económica profunda, há duas linhas de referência para a tributação de grandes fortunas: uma *anglo-saxónica* que se orienta para a tributação do rendimento, positiva (agravamento de impostos sobre o rendimento) ou negativa (redução de benefícios fiscais); e outra, de inspiração francesa, pretende reintroduzir um imposto de solidariedade sobre a fortuna de pessoas físicas, detendo um património líquido superior a 790.000€, à data de 1 de Janeiro de 2009. Este imposto foi introduzido por André Maurois (também em contexto de crise económica), suprimido em 1987 por Jacques Chirac e mais tarde reintroduzido. Este exemplo francês não tem tido, aceitação na generalidade dos países.

A linha dominante é, neste momento, a anglo saxónica, com um agravamento do imposto sobre o rendimento, das pessoas singulares, acima de 150 000 libras, seguindo, aliás, a tradição escandinava em que se tributa o rendimento das pessoas singulares com taxas mais elevadas, como, por exemplo, na Suécia, onde a taxa máxima de IRS é de 58,8%.

Se, numa perspectiva absurda de economia fechada, quiséssemos determinar o que são grandes fortunas, encontraríamos mesmo assim grandes dificuldades, uma vez que o património que as constitui já é em boa parte objecto de tributação, quer em sede de impostos sobre o rendimento, quer em sede de tributação do património já existente, gerando facilmente fenómenos de dupla tributação.

Fica de fora um amplo domínio de isenções fiscais em sede de tributação do património que, de certo modo, constitui uma forma de subsidiação deslocada e desigual de proprietários, muitas vezes detentores de fortunas, e que importa corrigir.

A melhor política neste domínio será a de trabalhar na eficiência do aparelho fiscal, com critérios de justiça, de razoabilidade e de confiança, tendo por objectivo não tanto tributar diferenciadamente as fortunas mas, em 1.º lugar, atrair as fortunas de residentes sediadas fora do território nacional. Em 2.º lugar, criar uma política activa de atrair grandes fortunas de não residentes que por motivos de segurança, de confiança e de algum conforto fiscal se queiram abrigar, como é exemplo paradigmático o caso de Calouste Gulbenkian.

1.2 Tipos de bens que podem integrar uma "grande fortuna"

Quais os critérios aceitáveis para definir o que é uma grande fortuna? Para além da grandeza do valor dos bens possuídos, é importante a sua tipificação, para se compreender e diferenciar a contextualização social e geográfica das fortunas e as responsabilidades e direitos dos seus detentores.

Numa primeira abordagem, diferenciam-se os seguintes tipos de bens que suportam uma fortuna:

1. Títulos de empresas — Estamos perante accionistas que aplicaram e disponibilizaram o seu capital para sustentar estruturas empresariais, integradas no sistema produtivo, que são suporte ao emprego e ao desenvolvimento sócio-económico, gerando riqueza e receitas fiscais em cadeia.

   Não se justifica um tratamento fiscal diferenciado ou progressivo para agravar a tributação em função da quantidade de acções detidas por uma pessoa. Note-se que este tipo de fortunas são muito dinâmicas e de elevado risco.

A concentração do poder dos accionistas em sectores e empresas estratégicas deve merecer uma atenção, não tanto fiscal, mas essencialmente política, no sentido de manter equilíbrios no sistema de concorrência do mercado e de evitar a formação de poderes monopolistas e fenómenos de cartelização.

Sob o ponto de vista estritamente fiscal, o Estado pode ser levado a beneficiar de receitas acrescidas quando concessiona ou simplesmente transfere a prestação de serviços públicos para o sector privado, passando a beneficiar de receitas fiscais significativas sobre os lucros dessas empresas, quando não teria tais receitas se esses serviços fossem prestados na estrita esfera de serviço público, a preços tarifados.

As carteiras de títulos de empresas (acções ou obrigações) ou de dívida pública encontram-se depositadas no sistema financeiro, na ordem interna ou externas, sendo livremente transaccionados em mercados de capitais, de forma desmaterializada. Constituem activos financeiros com peso muito significativo nos balanços de instituições financeiras e de outras pessoas colectivas e também particulares, transaccionáveis em mercados primários e secundários, de valor muito volátil relativo aos riscos inerentes ao funcionamento dos mercados financeiros e da economia.

Especialmente as acções, títulos representativos de capital de sociedades anónimas, estão sujeitas a riscos de mercado muito elevados com valor patrimonial muito variável. Quando transaccionadas, as acções individualmente consideradas, devem ser tributadas em sede de mais-valias, caso tenham obtido valorização; sublinhe-se que as transacções de acções realizadas pelo mesmo investidor, com menos-valias, não encontram compensação fiscal no perímetro da carteira de acções desse investidor.

Por outro lado, os títulos representativos do capital das empresas representam em boa medida a capacidade empreendedora duma economia, dum país, como as patentes representam a capacidade inventiva e inovadora desse país e dessa economia, criando riqueza, emprego e receita fiscal.

Qualquer forma de tributação destes títulos, que já são tributados em sede de impostos sobre o rendimento (dividendos), como sobre as transacções (mais-valias), não só introduziria entropia económica, desincentivando a livre iniciativa, como iniquidade fiscal face a outras formas representativas de capital (quotas, prestações especiais de capital) não cotadas em mercados financeiros ou pertencentes a

residentes mas depositadas em paraísos fiscais, onde têm gozado não só de vantagens fiscais como de falta de transparência.

2. Fortunas em dinheiro — Não é de esperar que as grandes fortunas se conservem numa única moeda e, se o fizerem, certamente estarão em depósitos a prazo, que pagam as taxas liberatórias, não havendo razão para criar aqui qualquer progressividade em função dos montantes, sob pena de se afectar a competitividade fiscal do país, e penalizar o mérito da poupança.

   O dinheiro depositado em bancos, em contas à ordem ou a prazo e em outras instituições financeiras sob diferentes formas de poupança (contas de poupança de residentes e não residentes, PPR, etc.), representa o sangue que corre nas veias da economia e já é objecto de tributação com taxas liberatórias proporcionais. Essa é a prática corrente na União Europeia e no resto do mundo, cujas economias já sofrem a concorrência dos paraísos fiscais.

   Qualquer tentativa de alterar a forma de tributação existente, introduzindo, por exemplo, critérios de progressividade em função dos montantes, teria um efeito instantâneo sobre a poupança interna e externa, afastando capitais do sistema financeiro e da economia do país, que actualmente, para funcionar, já precisa de elevados níveis de endividamento privado e público, que neste momento já é cerca do dobro da poupança interna.

3. Obras de arte, jóias e outros bens móveis cuja posse não é objecto de registo — Nestes casos pressupõe-se que a colecção de peças é não só de grande valor económico mas também cultural e recomenda-se que o Estado ofereça aos seus proprietários condições de garantia, de conforto e de segurança de modo a que esse património seja conservado no país. Aqui os museus nacionais deveriam ser habilitados para prestar serviços de custódia convidativos, para que os proprietários dessas grandes fortunas guardassem as suas colecções no país, nesses museus, facultando a possibilidade de exporem as peças. Não se recomenda qualquer tipo de imposto estático sobre este bens. Quando alguma peça destas colecções é vendida, em leilões ou outras instâncias, paga um imposto sobre o valor da transacção.

   No caso das obras de arte objecto de exposição em museus ou galerias, não têm apenas valor económico e cultural; no dia em que se tentasse criar um imposto especial sobre este tipo de património ele sairia do território, com danos para a

economia e a cultura do país. A transacção de colecções ou peças de colecções já é objecto de tributação aquando da sua transacção em leilões, lojas ou galerias.

Uma política de desenvolvimento cultural deve seguir uma via de conservação e atracção desse tipo de património, oferecendo condições de garantia de protecção, conforto e segurança. Seria bom para a economia do país que os proprietários de obras de arte, particularmente de grandes colecções, encontrassem nos museus nacionais condições especiais, competitivas, quer de custódia, quer de exposição e transacção.

4. Fortuna em propriedade imobiliária — Há que distinguir os prédios rústicos, que têm um valor relativamente reduzido, dos prédios urbanos. Em qualquer dos casos, estamos perante bens muito expostos e fortemente dependentes de economias territoriais que vêm fragilizando as prerrogativas da propriedade imobiliária. Pondo de lado as patologias associadas aos fenómenos de especulação fundiária, que se devem, em grande parte, ao facto de não haver identificação, parametrização e distribuição de mais-valias simples, a propriedade imobiliária em si, é, cada vez menos, um suporte para grandes fortunas. Note-se que um prédio rústico de uso florestal, em solo limpo, com, por exemplo, 1000 hectares, tem um valor patrimonial da ordem dos 3 milhões de euros, o que está longe de configurar uma grande fortuna. Para que grandes extensões de terra sejam o suporte de grandes fortunas é necessário que estejam integradas em explorações agrícolas e florestais, com bens de produção, numa estrutura empresarial, o que nos remete para o ponto 1.

   No que se refere à propriedade imobiliária, já se concluiu noutros pontos deste trabalho pela excessiva tributação dos prédios urbanos em geral em sede de tributação do património, designadamente os que se encontram afectos à habitação, tributados por critérios de mercado, quando não estão no mercado, e se destinam a suprir uma função social de habitar, que corresponde a uma necessidade básica e é assumida constitucionalmente como um direito fundamental.

   Em qualquer caso, há que distinguir os prédios rústicos de valor relativamente reduzido dos prédios urbanos muito expostos e fortemente dependentes de economias territoriais que vêm fragilizando as prerrogativas da propriedade e do investimento imobiliários. A propriedade rústica é cada vez menos representativa de grande fortuna. Uma exploração agrícola ou florestal com centenas de hectares ou uma exploração florestal com milhares de hectares não representam por si uma

grande fortuna, na medida em que o solo constitui um bem de produção com valores fundiários baixos se considerarmos que o uso do solo está estabilizado sem quaisquer expectativas de alterações para um uso de carácter urbano.

As grandes extensões de terra integradas em explorações agrícolas e florestais incluem-se na actividade produtiva do país, em estruturas empresariais, tributadas em sede de impostos sobre as sociedades. Um imposto especial sobre o património fundiário iria desincentivar a já escassa actividade produtiva agrícola silvícola e pecuária do país.

1.3 Conclusão

A título conclusivo e considerando que as grandes fortunas são uma excepção e não uma regra, recomenda-se que o Estado adopte uma política casuística tendo como referência exemplar o caso da Fundação Calouste Gulbenkian. O objectivo, à partida, não deve ser o de fazer uma discriminação negativa das grandes fortunas, actuando com o fim de as penalizar fiscalmente, mas, pelo contrário, o legislador deve criar instrumentos para que o país possa atrair e acolher as grandes fortunas integrando-as no espaço económico nacional, de uma forma inteligente, com benefício para ambas as partes, para a comunidade nacional e para o proprietário.

É importante notar que só quatro países no mundo têm um imposto específico sobre a "fortuna", a pagar por pessoas que detenham um património líquido superior a um determinado valor calculado em moeda (em França o imposto incide com as pessoas com um património superior a 790.000€, o que não é propriamente uma grande fortuna, correspondendo mais, na realidade, ao resultado das poupanças acumuladas muitas vezes ao longo de várias gerações da classe média. O imposto é anual e o procedimento é declarativo e autoliquidado).

Como facilmente se compreende, as pessoas de maiores posses e com património mobiliário podem, no actual quadro de uma economia globalizada, deslocar legalmente o seu património para domínios fiscais que não pratiquem este tipo de tributação. É, portanto, de crer que este "imposto de solidariedade sobre a fortuna" seja fiscal e socialmente contraproducente, tendo como resultado a diminuição das receitas fiscais e a fragilização das classes médias e da riqueza nacional.

As grandes fortunas são uma excepção e cada uma tem singularidades tais que justificam um tratamento político de Estado casuístico, não se compadecendo com uma lei geral.

Note-se que todo o património exposto e declarado — com excepção dos depósitos à ordem — está, praticamente todo ele, sujeito a tributação. O património imobiliário paga IMI, IMT, Imposto de Selo e imposto sobre mais-valias impróprias; os depósitos a prazo pagam taxas liberatórias; as acções de empresas cotadas na bolsa, quando estas geram "mais-valias", esses ganhos são tributados. Portanto, em boa verdade, todo o património está sujeito a impostos, o que implica que a criação de um novo imposto especial sobre as "fortunas" incorra fatalmente em vício de dupla tributação, violando um princípio importante da ética fiscal.

Em França o imposto exclui jóias, obras de arte e antiguidades, numa atitude pragmática que mais não faz do que sujeitar-se ao facto de ser quase impossível controlar a propriedade destes bens. No entanto, estes são os únicos bens que actualmente podem corporizar grandes fortunas e que escapam ao controlo de registo e ao fisco, ficando prudentemente fora do critério de avaliação da "fortuna", o que também demonstra a fragilidade e contradição do imposto em questão.

QUARTA PARTE

TRIBUTAÇÃO INDIRECTA

SUBGRUPO 4:
Dr. António Nunes dos Reis (Coordenador)
Professor Carlos Ramos Pereira
Dra. Cidália Lança
Dr. Emanuel Vidal Lima

Capítulo I. Tendências do IVA Comunitário

1. Introdução

O estabelecimento e funcionamento do mercado interno na União Europeia, bem como a circunstância de o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) contribuir para os recursos próprios comunitários, determinou a necessidade da instituir um sistema comum do IVA no espaço da UE. De tal imperativo decorreu a consagração a nível comunitário de regras comuns de incidência, de isenções, de valor tributável, de direito à dedução, bem como justificou a maior harmonização possível das regras aplicáveis em matéria de taxas, de facturação e de obrigações declarativas do imposto.

Considerando que a harmonização alcançada não era suficiente para criar um mercado interno eficaz e que, dadas as reservas dos Estados membros, não seria plausível alcançar qualquer progresso quanto ao estabelecimento do regime definitivo do IVA, a Comissão Europeia apresentou em 7 de Junho de 2000 uma comunicação na qual expôs a sua estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno. O programa então proposto incluía medidas destinadas a simplificar, modernizar e reforçar o sistema comum do IVA, bem como introduzir novas práticas em matéria de cooperação administrativa.

Em Outubro de 2003, a Comissão procedeu a um balanço do trabalho realizado e a uma actualização das prioridades da estratégia do IVA para os anos subsequentes. Entre as medidas de simplificação das obrigações que foram introduzidas, pode realçar-se a supressão do representante fiscal para os operadores comunitários, a possibilidade de cumprimento de todas as obrigações declarativas por via electrónica, a harmonização do conteúdo das facturas e a aceitação generalizada da facturação electrónica, bem como a instituição de um balcão único para cumprimento das obrigações por operadores de países terceiros que prestem serviços electrónicos a particulares na Comunidade.

Recentemente, foi aprovada a alteração das regras de localização das prestações de serviços, visando assegurar a tributação destes no local do seu consumo efectivo. Tais alterações, cuja entrada em vigor ocorre em 1 de Janeiro de 2010, foram complementadas com a aplicação de um mecanismo de autoliquidação nas operações transfronteiriças entre sujeitos passivos e a introdução de procedimentos electrónicos

simplificados para a obtenção de reembolsos de IVA a sujeitos passivos de outros Estados membros. É de realçar que foi, igualmente, acordada, com aplicação a partir de Janeiro de 2015, a alteração das regras de localização dos serviços prestados à distância a consumidores finais, que é associada ao alargamento do balcão único existente para operadores de países terceiros aos serviços de telecomunicações e de rádio e televisão, bem como à criação de um balcão único equivalente para os operadores comunitários que prestam tais serviços.

A necessidade de serem adoptadas medidas de luta contra a fraude ao IVA, em particular da fraude carrossel, igualmente evidenciada pela Comissão aquando da actualização da estratégia para melhorar o sistema do IVA, assumiu, nos últimos anos, uma importância muito significativa, dada a gravidade e complexidade que certos esquemas de fraude vêm revestindo, as repercussões negativas nas receitas dos Estados membros e nos recursos próprios comunitários e as distorções causadas no funcionamento do mercado interno. O trabalho realizado nesta matéria veio culminar na apresentação de uma estratégia coordenada a nível comunitário na luta contra a fraude, abrangendo a vertente de alterações legislativas, do reforço da cooperação administrativa entre as administrações fiscais e da implementação de medidas operacionais, que são objecto de análise detalhada em capítulo autónomo.

2. Propostas em Discussão

2.1 Serviços financeiros e de seguros

A Comissão apresentou, em Fevereiro de 2008, uma proposta de directiva relativa aos serviços financeiros e de seguros, com o objectivo de aumentar a segurança jurídica dos operadores e das administrações e de reduzir os encargos administrativos decorrentes da aplicação das regras de isenção, bem como o impacto do IVA oculto nos custos dos prestadores daqueles serviços.

De acordo com essa proposta, a Comissão, embora mantendo as isenções aplicáveis a estes serviços, procura delimitar, de forma mais precisa, o respectivo âmbito de aplicação, ao clarificar o sentido e conteúdo de cada uma das isenções, ao definir o princípio de que está abrangida pela isenção a prestação de qualquer elemento constitutivo de um serviço financeiro ou de seguros que constitua um conjunto distinto e

possua um carácter específico e essencial do serviço isento em causa e ao introduzir um conceito harmonizado de intermediação financeira e de seguros. Com tal objectivo, é apresentada, em simultâneo, uma proposta de regulamento de aplicação que define os casos abrangidos e excluídos por cada isenção e os critérios objectivos para determinar se um serviço constitui ou não uma actividade de mediação isenta ou possui o carácter específico e essencial de um serviço isento.

A proposta prevê, também, o alargamento da opção de tributação dos serviços financeiros, transferindo o direito de optar, actualmente pertença do Estado membro, para os operadores económicos e introduz um agrupamento de partilha de custos para os sectores financeiro e de seguros, de âmbito transfronteiriço, que visa permitir aos operadores económicos realizar os seus investimentos em comum e redistribuir os custos inerentes a tais investimentos, isentos de IVA, pelos respectivos membros.

2.2 Facturação

Em Janeiro do corrente ano, a Comissão apresentou uma proposta de directiva em matéria de facturação, conjuntamente com uma comunicação ao Conselho, sobre a evolução tecnológica no domínio da facturação electrónica e medidas destinadas a uma maior simplificação, modernização e harmonização das regras de facturação do IVA.

As medidas contempladas na proposta de directiva em questão têm por objectivos:

- reduzir os encargos das empresas, contribuindo para o programa de acção aprovado pelo Conselho Europeu de Março de 2007, destinado a diminuir os encargos administrativos das empresas da União Europeia em 25% até 2012;
- apoiar as pequenas e médias empresas, alargando o recurso à facturação simplificada;
- fomentar a utilização da facturação electrónica, pela eliminação de barreiras ainda existentes; e
- contribuir para o combate à fraude fiscal, introduzindo maior rigor nas regras relativas às condições formais para o exercício do direito à dedução e reforçando o intercâmbio de informações nesta matéria.

Entre as alterações propostas, devem ser salientadas o estabelecimento da obrigatoriedade de possuir uma factura para se efectuar a dedução, a possibilidade de introdução de um regime de contabilidade de caixa para as pequenas empresas, a criação de dois tipos de facturação (facturas completas e facturas simplificadas), consoante os destinatários e valor da operação realizada, a simplificação do recurso à facturação electrónica e a fixação de um prazo único de arquivo para os sujeitos passivos da União Europeia.

2.3 Serviços postais

Com a liberalização dos serviços postais na União Europeia, realizada pela Directiva 97/67/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Dezembro de 1997, as autoridades postais públicas passaram a operar em mercados concorrenciais, do que resultou que as normas de IVA aplicáveis ao sector passaram a estar desajustadas, argumentando os operadores privados que a manutenção da isenção de IVA era causadora de distorções de concorrência no sector.
Considerando ser esta uma das áreas prioritárias para melhorar o funcionamento do mercado interno, a Comissão apresentou, em 2003, uma proposta de directiva na matéria, que veio rever em Julho de 2004, acolhendo algumas recomendações que haviam sido feitas pelo Parlamento Europeu.

A proposta apresentada visava:

- eliminar a isenção para os serviços públicos postais e os selos de correio;
- alterar as regras de localização destes serviços;
- permitir aos Estados membros optar por aplicar uma taxa reduzida nos serviços postais clássicos e encomendas até 10 kg; e,
- como medida de simplificação, prever um regime especial de determinação do imposto para os operadores postais.

Dadas as objecções levantadas por alguns Estados membros quanto ao conteúdo desta proposta, as discussões foram suspensas durante os últimos anos. Contudo, na sequência do acórdão de 23 de Abril de 2009, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeia, proferido no processo C-357/07, *TNT Post UK, Ltd,* no qual o Tribunal veio delimitar o

âmbito da isenção do IVA, considerando que a mesma é aplicável aos operadores, públicos ou privados, que asseguram a totalidade ou parte do serviço postal universal, tal como é definido na Directiva 97/67/CE, o Conselho decidiu retomar os debates sobre o tratamento em IVA dos serviços postais, reanalisando a proposta de directiva à luz daquela decisão.

3. Propostas Futuras

3.1 Regulamento de aplicação do IVA

Na sequência da aprovação da directiva relativa às regras de localização das prestações de serviços (Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008), a Comissão e os Estados membros acordaram na necessidade de, para haver uma aplicação uniforme das regras aí previstas, serem definidos critérios interpretativos comuns para os conceitos, expressões e princípios enunciados nessas regras.

Neste sentido, as várias normas da Directiva estão a ser debatidas no Comité Consultivo do IVA, com o objectivo de aí se definir um conjunto de orientações unânimes quanto ao respectivo conteúdo, as quais, futuramente, deverão ser integradas num regulamento de aplicação, para assegurar a seu carácter vinculativo para os operadores, administrações fiscais e tribunais nacionais.

Considerando que a maior parte das alterações introduzidas pela Directiva devem entrar em vigor a 1 de Janeiro de 2010, a apresentação de uma proposta de regulamento contendo as orientações relativas à aplicação dessas normas constitui, neste momento, a prioridade dos trabalhos da Comissão.

De qualquer forma, uma vez que em 2015 entrarão em vigor as novas regras de localização dos serviços electrónicos, de telecomunicações, rádio e televisão prestados a particulares, bem como os balcões únicos para cumprimento das obrigações relativas a tais serviços, está previsto continuar os trabalhos de definição de orientações comuns na aplicação dessas regras, pelo que, antes daquela data, deve ser apresentada nova proposta de regulamento de aplicação da Directiva nesta matéria.

3.2 Balcão Único

Em Outubro de 2004, a Comissão Europeia apresentou um conjunto de propostas legislativas em matéria de IVA, entre as quais uma directiva visando a introdução de medidas de simplificação das obrigações relativas ao IVA.

Entre as diversas medidas inseridas nesta proposta, devem referenciar-se, pela respectiva importância, a definição de regras comuns em matéria de exclusões do direito à dedução e a criação de um regime de balcão único para cumprimento de obrigações por parte dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro onde aquelas sejam devidas.

Com a implementação desse balcão único, os sujeitos passivos que operem em vários Estados membros e aí têm de cumprir obrigações relacionadas com o IVA, poderão cumpri-las a partir do Estado onde estejam estabelecidos, não tendo de se registar nos demais Estados membros. Contudo, os debates no Conselho relativos a esta proposta não foram conclusivos, havendo divergências quanto ao âmbito de aplicação do balcão único e à forma como o mesmo deveria ser operacionalizado.

Não obstante, no quadro do compromisso obtido entre os Estados membros para a alteração das regras de localização das prestações de serviços, em particular as referentes aos serviços electrónicos, telecomunicações e rádio e televisão, foi previsto que, na mesma data, passem a vigorar dois mini balcões únicos para operadores de países terceiros e para operadores comunitários que prestam estes serviços, permitindo-lhes cumprir de forma centralizada todas as obrigações relativas a tais serviços que prestem a particulares em Estados membros onde não estejam estabelecidos.

Existindo outras situações em que as regras de localização aplicáveis a determinados serviços podem determinar a obrigatoriedade de registo dos operadores comunitários em vários Estados membros, sobretudo no caso de serviços prestados a particulares, afigura-se incontornável que, no plano comunitário, volte proximamente a ser debatido o regime de balcão único, inclusive por pressão dos sectores económicos não abrangidos pelo mecanismo criado.

Na eventualidade de a solução proposta inicialmente pela Comissão não voltar a acolher o consenso dos Estados membros, admite-se como passível de acordo a criação de um balcão único exclusivamente para as operações realizadas com particulares de outros Estados membros; o que, não sendo a solução ideal, simplificaria ainda assim, o

cumprimento das obrigações, reduzindo substancialmente os custos administrativos das empresas.

3.3 Vales de compras, vales de descontos e cartões de pagamento (*vouchers*)

Dada a falta de regras claras na Directiva nesta matéria, o tratamento em IVA dos vales de compras, de descontos e dos cartões de pagamento tem sido sobretudo definido através da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. Não obstante, essas decisões não dão resposta a todos os problemas existentes, o que, acrescido à existência de um tratamento muito diferenciado nos vários Estados membros, resulta em situações de não tributação ou dupla tributação e potencia a criação de esquemas de abuso e fraude.

Em face dos trabalhos já realizados nesta matéria pela Comissão, deverá ser apresentada brevemente uma proposta de directiva sobre o tratamento em IVA dos "*vouchers*" visando, designadamente, definir com precisão o momento da exigibilidade das operações, o respectivo valor tributável e a natureza e valor tributável dos serviços prestados pelos intermediários nelas intervenientes.

3.4 Isenções aplicáveis a actividades de interesse geral e regime dos organismos de direito público

É reconhecido que as disposições da Directiva relativas às autoridades públicas, actividades de interesse geral e subvenções, delineadas há mais de trinta anos, se mostram inadequadas face à crescente privatização de actividades que, na época, constituíam um domínio quase exclusivo do sector público. Estas disposições, e a aplicação diferenciada que delas é feita pelos Estados membros, colocam problemas de distorções de concorrência e de neutralidade que a Comissão não tem deixado de referenciar.

Assim, desde a apresentação em 2000 da sua estratégia para melhorar o funcionamento do IVA no mercado interno, a Comissão vem reiterando a intenção de apresentar propostas legislativas de revisão das regras do IVA aplicáveis às autoridades públicas, visando modernizar o regime do IVA que lhes é aplicável; o reexame das isenções

aplicáveis às actividades de interesse geral, no sentido de ponderar se as mesmas ainda são adequadas para cumprir os objectivos com que foram criadas e a revisão do regime aplicável às subvenções, de modo a assegurar-lhes um tratamento mais simples e harmonizado em todos os Estados membros.

Embora a Comissão venha realizando há algum tempo estudos preparatórios desta proposta, é esperável que só a médio prazo, face à existência de outras prioridades, à complexidade dos temas e à sensibilidade política da matéria em causa, surja uma proposta de directiva nesta matéria.

Capítulo II. Reestruturação do IVA Interno

1. Reanálise do Regime de Taxas

As actuais listas I e II são, desde há muito, potenciadoras de problemas, de interpretações diversas e de conflitos em termos de aplicação inequívoca.

Os serviços debatem-se com problemas, os sujeitos passivos igualmente e, não tenhamos dúvidas, a actual estrutura de taxas é susceptível de criar evasão ou fuga, distorções na concorrência e diminuição da receita fiscal, face, designadamente ao que se passa na vizinha Espanha.

Qualquer ponderação a fazer quanto à necessidade de manter ou não a Lista II deverá ter em conta que nesta Lista se incluem alguns produtos a que Portugal apenas poderá aplicar uma taxa que não pode ser inferior a 12%.

Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 118.º da Directiva IVA, os Estados membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida a determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços que não estão abrangidas pelo Anexo III da Directiva (que contém a lista dos bens e serviços a que os Estados membros podem aplicar uma taxa reduzida), podem continuar a aplicar uma taxa reduzida a tais operações, desde que essa taxa não seja inferior a 12% (designada taxa *parking*). O Estado português utiliza esta faculdade no caso dos vinhos comuns (verba 1.10), do petróleo, gasóleo e gasóleo de aquecimento, coloridos e marcados, e fuelóleo e respectiva misturas (verba 2.3.), dos aparelhos, máquinas e outros equipamentos relativos a energias alternativas (verba 2.4.) e dos aparelhos e alfaias agrícolas mencionados na verba 2.5 daquela Lista.

Considerando que a extinção da Lista II determinaria a tributação desses produtos à taxa normal de 20%, o que parece economicamente insustentável, dado o impacto que teria no sector agrícola e no sector das energias alternativas, entende-se não só adequada como necessária a sua manutenção.

Constituindo a taxa de 12% a segunda taxa reduzida que poderá ser mantida pelo Estado português nos termos do n.º 1 do artigo 98.º da Directiva IVA, preconiza-se que, além dos produtos anteriormente referidos, nela tenham enquadramento outros bens e

serviços abrangidos pelo Anexo III à Directiva, mas que, no plano social, revistam um carácter menos essencial que os constantes da Lista I anexa ao Código do IVA.
Nestes termos, somos de opinião que a referida estrutura deverá ser objecto de revisão no sentido que a seguir se propõe:

RECOMENDAÇÕES

1. Reformular a Lista I no sentido de, genericamente, abranger as transmissões de produtos próprios para a alimentação humana, qualquer que seja a sua origem e estado, designadamente as abrangidas pela actual lista II e refeições ou alimentos para bebés (baby food), com excepção do café, chá e infusões, de bebidas refrigerantes, aperitivos ou snacks, pastelaria e bebidas alcoólicas.
2. Manter na Lista I, as verbas 2, 3 e 4, precisando, relativamente à alínea a) da actual verba 2.5 que inclui os produtos para uso veterinário, eliminando, na mesma verba, a alínea d) -Plantas, raizes e tubérculos medicinais, no estado natural - e concretizando a verba 4, nos precisos termos do ofício-circulado nº 30 096, de 04-07-2006.
3. Incluir expressamente na Lista I que a taxa reduzida é aplicável às:
   - importações de objectos de arte;
   - transmissões de objectos de arte efectuadas pelo seu autor, herdeiros ou legatários;
   - transmissões de objectos de arte efectuadas ocasionalmente por um sujeito passivo não revendedor, se esses bens tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo, adquiridos ao seu autor, herdeiros ou legatários ou lhe tiverem conferido direito à dedução total do imposto aquando da sua aquisição;
   - aquisições intracomunitárias de objectos de arte, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando o sujeito passivo vendedor desses bens, em outro Estado membro, seja o seu autor, herdeiros ou legatários;
   - aquisições intracomunitárias de objectos de arte, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando a transmissão correspondente pudesse ser sujeita a taxa reduzida, de acordo com as condições previstas na alínea c), caso tivesse ocorrido em território nacional.

4. Prever o mesmo tratamento para a transmissão de certos bens referidos na Lista I (verbas 2.10, 2.29 e 2.30) e a respectiva locação.
5. Manter na Lista II apenas as verbas 1.10 (vinhos comuns), 2.3 (petróleo e gasóleos marcados e coloridos), 2.4 (aparelhos referentes a energias alternativas), 2.5 (utensílios e alfaias agrícolas) e 3.1 (prestações de serviços de alimentação e bebidas, incluindo as refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio) - parte da actual verba 1.8.

2. Regime de Contabilidade de Caixa Versus Regime de Exigibilidade de Caixa

2.1 Regime de exigibilidade de caixa (exigibilidade no pagamento)

A Directiva IVA permite aos Estados membros, em derrogação às regras gerais de exigibilidade do imposto, fixar ─ para certas operações ou categorias de sujeitos passivos ─ que o IVA se torna exigível, o mais tardar no momento em que o pagamento das transmissões de bens e prestações de serviços é recebido (*cfr.* alínea b) do artigo 66.º da Directiva).

Assinale-se que, em face da sua formulação, é comummente reconhecido – pela Comissão e pelos Estados membros – que esta regra não pode ser objecto de aplicação generalizada a todos os sujeitos passivos.

Os sujeitos passivos abrangidos por esta regra, procedem à liquidação do IVA pelas operações que realizam unicamente quando obtêm o respectivo pagamento. No que respeita ao imposto que suportam nas aquisições de bens e serviços efectuadas para a respectiva actividade, a dedução é feita no momento em que o imposto dedutível se torna exigível (cfr. artigo 167.º da Directiva e artigo 22.º, n.º 1 do Código do IVA). No caso do direito português, dada a regra prevista no artigo 8.º do Código do IVA, que faz coincidir a exigibilidade com a data da emissão da factura ou a data em que esta deveria ter sido emitida, a dedução do IVA suportado pode ser efectuada na data da factura.

Portugal faz uso desta faculdade, designadamente, no caso das empreitadas de obras públicas, das entregas de bens às cooperativas agrícolas feitas pelos seus membros, de

produtos da própria exploração e, mais recentemente, do transporte rodoviário nacional de mercadorias[372].

2.2 Regime de contabilidade de caixa

Alguns Estados membros – Estónia, Eslovénia, Suécia e Reino Unido – decidiram instituir um regime simplificado para as pequenas e médias empresas, nos termos do qual a exigibilidade nas operações activas é determinada de acordo com a regra prevista no artigo 66.º, alínea b) da Directiva IVA, mas o direito à dedução do imposto a montante suportado por estes sujeitos passivos é adiado até ao momento do pagamento aos respectivos fornecedores. Para o efeito, obtiveram uma autorização do Conselho, concedendo-lhes ao abrigo do artigo 395.º, n.º 1 da Directiva, uma derrogação ao disposto no artigo 167.º da Directiva IVA em matéria do direito à dedução (Decisão do Conselho 2007/133/CE, de 30 de Janeiro de 2007).

Tal sistema de "contabilidade de caixa" é aplicado em cada Estado membro a um número limitado de sujeitos passivos, em função do volume de negócios fixado em cada Estado.

Os sujeitos passivos abrangidos por este sistema liquidam imposto a jusante quando recebem pagamentos dos seus clientes e só deduzem o imposto suportado quando efectuam pagamentos a fornecedores, independentemente do momento do facto gerador das operações em causa e da data das facturas emitidas.

Como a sua designação indica, está-se perante um sistema de contabilização e apuramento do imposto liquidado e dedutível exclusivamente em função dos recebimentos e pagamentos efectuados pelo sujeito passivo.

Na proposta de directiva apresentada pela Comissão em matéria de facturação, contempla-se expressamente esta medida de simplificação, alargando, a todos os Estados membros que o pretendam, a possibilidade da sua adopção relativamente a pequenas e médias empresas.

O regime de contabilidade de caixa descrito, introduzido em alguns Estados membros enquanto regime simplificado de tributação, implica um registo contabilístico para

[372] A propósito deste último regime, refira-se que, tendo sido dada a possibilidade de opção pelo regime normal de exigibilidade, até 08-06-09 optaram por este "regime normal" 2 113 sujeitos passivos, num total de 12 511 sujeitos passivos com a actividade de transporte rodoviário de mercadorias.

efeitos de IVA autónomo da contabilidade efectuada para efeito dos impostos sobre o rendimento e do direito comercial. De facto, para a aplicação desse regime, a contabilidade não atende às facturas recebidas e emitidas, mas considera exclusivamente os pagamentos a fornecedores para exercício do direito à dedução e os recebimentos de clientes para liquidação do IVA. Tal circunstância torna o regime de difícil implantação e controlo pelas empresas, acarretando-lhes custos adicionais e ónus financeiros não sentidos com a regra geral de dedução, por impor o diferimento da dedução do IVA suportado para a data do pagamento das facturas.

RECOMENDAÇÃO

6. Considerando que o regime é:
   - para as empresas, de difícil implantação e controlo, acarretando custos adicionais e ónus não sentidos com a regra geral da dedução;
   - para a administração tributária, de difícil controlo e verificação,

   não se entende adequado propor a introdução de tal sistema na legislação interna.

3. IVA – Regime das Pequenas Empresas

3.1 Reformulação dos Actuais Regimes Especiais - Artigos 53º e 60º do CIVA

De acordo com dados recentes (Maio de 2009) existiam cadastrados no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas 12 560 sujeitos passivos, dos quais 684 por opção.
Em termos de Regime Especial de Isenção, os sujeitos passivos totalizavam 543 874; dos quais, em termos de IRS, 381 950 pertenciam à categoria B-Rendimentos profissionais, 147 755 à categoria B-Rendimentos empresariais e 10 975, apresentavam simultaneamente rendimentos empresariais e profissionais.
Em termos históricos, os sujeitos passivos do Regime dos Pequenos Retalhistas têm vindo a diminuir, enquanto os do Regime de isenção, e isto mau grado os limites se manterem praticamente inalterados desde o início da vigência do IVA, vem crescendo anualmente.
Se é certo que há possibilidades de um controlo mais eficaz sobre a justeza da sua permanência no regime, não nos parece que isso tenha vindo a ser feito com regularidade e universalidade, o que faz pressupor da existência de alguns milhares de sujeitos passivos mal enquadrados.
Por outro lado, passados que são 20 anos após a entrada em vigor do Código do IVA, parece-nos ajustado propor algumas alterações aos referidos regimes, que passam a referir-se:

RECOMENDAÇÕES

7. **Eliminação do Regime dos Pequenos Retalhistas, com passagem ao regime normal ou, se for caso disso, ao novo Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (RPSP).**

8. **Criação dum novo Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (RPSP), com as características a seguir indicadas e desde que se assegure a neutralidade em termos de receitas fiscais com este regime.**[373]

3.2 Características do novo regime

Universo:

Beneficiarão do RPSP os sujeitos passivos que reunam as seguintes condições:

- não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC;
- não pratiquem operações de importação, exportação ou actividades conexas;
- não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a "€ XXX"[374]
- não exerçam actividades que consistam na transmissão de bens ou prestações de serviços mencionados no Anexo E ao CIVA (resíduos, sucatas e desperdícios);
- não estejam abrangidos pelo regime de tributação dos combustíveis a que se referem os artigos 70 e seguintes do CIVA.

Aplicabilidade

Beneficiam de um **regime de isenção**, idêntico ao actual regime do artigo 53º, os sujeitos passivos atrás citados, desde que:

- o volume de negócios não ultrapasse € 10 000
- se trate do início de actividade ou do ano civil consecutivo.

[373] Sugere-se que isso possa ser feito a partir dos dados existentes quanto aos sujeitos passivos abrangidos pelo actual regime simplificado do IRS.

[374] Valor a definir em função do trabalho indicado na nota anterior

NOTA:

Não podem beneficiar deste regime de isenção os sujeitos passivos referidos no actual nº 2 do artigo 56º do CIVA, isto é, os sujeitos passivos que:

a) nos 12 meses seguintes ao da cessação, estando enquadrados num regime de tributação à data de cessação de actividade, reiniciem essa ou outra actividade;
b) no ano seguinte ao da cessação, reiniciem essa ou outra actividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam enquadrados, por força da alínea a) do nº 2 do artigo 58º, no regime normal.

Os restantes sujeitos passivos beneficiam dum **regime especial de tributação** em que :

- há lugar à liquidação do imposto, de acordo com a taxa aplicável à transmissão de bens ou prestação de serviços, nos termo do CIVA;
- há lugar a uma dedução forfetária, calculada segundo as regras estabelecidas para o regime simplificado do IRS, isto é:
- 30% do IVA liquidado, no caso de prestações de serviços, excepto actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;
- 80% do IVA liquidado no caso de venda de bens e actividades hoteleiras e similares , restauração e bebidas.

Obrigações

As obrigações são as do regime normal, excepto em matéria de dedução, de acordo com o anteriormente referido e em termos de apresentação da declaração periódica que terá uma periodicidade semestral e em matéria de escrituração de livros (seria alinhado com o regime simplificado do IRS, para além de necessidades próprias relacionadas com as regularizações).

Opções

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de isenção poderão optar pelo regime especial de liquidação ou pelo regime normal; e os abrangidos pelo regime especial de liquidação poderão optar pelo regime normal.

Mudança de regime

No caso de passagem do regime normal ao regime especial de isenção ou de liquidação, deve proceder-se de acordo com o actual nº 4 do artigo 54º, considerando-se, no caso da passagem ao regime especial de liquidação:

- para efeitos do artigo 24º, nºs 5 e 6, um prorata, respectivamente de 30% no caso de prestações de serviços, excepto actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; e de 80% do IVA liquidado no caso de venda de bens e actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas
- para efeitos das existências, que as mesmas são transferidas por um valor de 70% do inventário no caso de prestações de serviços, excepto actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; e de 20% no caso de venda de bens e actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas.

No caso de passagem do regime de isenção ao regime normal procede-se de acordo com o nº 1 do artigo 25º.

No caso de passagem do regime de isenção ao regime especial de liquidação considera-se:

- para efeitos das existências, uma dedução de 30% do IVA suportado no caso de prestações de serviços, excepto actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; e de 80% no caso de venda de bens e actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas.
- para efeitos do imobilizado, e por cada um dos anos que faltam para terminar o período de regularização, procede-se de acordo com o nº 1 do artigo 25º, considerando-se dedutível 30% do IVA suportado no caso de prestações de serviços, excepto actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; e de 80% no caso de venda de bens e actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas.

Finalmente, no caso da passagem do regime especial de liquidação ao regime normal, procede-se de acordo com o nº 1 do artigo 25º, tomando-se como base um valor de 70% do inventário no caso de prestações de serviços, excepto actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; e de 20% no caso de venda de bens e actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas.

4. IVA – Restituição e Reembolsos

4.1 Reembolso do IVA – Prazos e Garantias

A este propósito, as medidas recentemente aprovadas vão no sentido de uma redução substancial dos prazos de reembolso do IVA, aproveitando as notórias melhorias a nível da eficácia e do controlo que os meios electrónicos vieram permitir, aliviando a tesouraria das empresas.

Todavia, no que respeita às garantias bancárias, pese embora as medidas recentemente aprovadas parecerem ir igualmente no sentido de menor exigência, nomeadamente na cessação da obrigatoriedade da sua prestação no primeiro pedido de reembolso, bem como a redução para o prazo de 6 meses, alguns problemas parecem subsistir. Na verdade, tais medidas não parecem resolver a questão relativa ao estabelecimento de critérios objectivos e transparentes na sua exigência, hoje em dia dependentes do critério discricionário da Administração Fiscal. Por outro lado, o prazo de reembolso estabelecido no n.º 8 do artigo 22º do Código do IVA é fácil e frequentemente alargado, através do expediente de solicitar a garantia bancária perto do final do prazo, facto que deveria ser obviado.

Finalmente, a medida de redução do prazo de reembolso para 30 dias, desde que prestada voluntariamente garantia bancária, não nos parece adequada, dada a dificuldade nos dias de hoje de obtenção de garantias bancárias por parte das empresas, nomeadamente aquelas que apresentam maiores dificuldades financeiras e, consequentemente, dadas as suas dificuldades de tesouraria, as que mais necessitam da redução do prazo de reembolso.

Neste âmbito, propomos que, contrariamente aos procedimentos actuais, a regra a utilizar pela Administração Tributária seja a de dispensar a garantia dos valores a reembolsar.

De facto, a Administração dispõe hoje de um vasto conjunto de indicadores sobre a situação fiscal, económica e financeira dos sujeitos passivos que pode utilizar para obter o "conforto" suficiente na concessão dos reembolsos. A Administração Tributária tem a

obrigação de controlar a situação dos sujeitos passivos, e normalmente possui bases de dados suficientes para o efeito[375].

Logo, não faz sentido a prática reiterada de solicitar garantia sempre que é efectuado um pedido de reembolso. A exigência de garantia deve ser encarada como um procedimento excepcional.

Assim, nos casos considerados excepcionais, que aconselham a exigência de garantia, deverá ser ponderada uma solução alternativa, como seja a obrigação de o sujeito passivo que não pode prestar a garantia ficar sujeito a uma fiscalização a efectuar dentro de prazos definidos.

A lei deve estabelecer procedimentos que conduzam à objectividade e certeza do enquadramento fiscal das situações e que, nessa medida, anulem a imprevisibilidade que impera actualmente nesta área.

RECOMENDAÇÕES:

9. **Redução substancial dos prazos de reembolso do IVA, aproveitando as notórias melhorias a nível da eficácia e do controlo que os meios electrónicos vieram permitir, aliviando a tesouraria das empresas.**
10. **Nos casos em que deva ser prestada garantia, esta deve ser libertada, independentemente do prazo concreto a definir, nunca depois de confirmada a legitimidade do reembolso pela Administração Tributária e decorrente de acção inspectiva.**
11. **Possuindo a Administração um vasto conjunto de indicadores sobre a situação fiscal, económica e financeira dos sujeitos passivos, "tal" deve ser utilizado aquando da concessão dos reembolsos, donde a exigência de garantia deve ser encarada como um procedimento excepcional.**
12. **Nos casos em que o sujeito passivo invoque a impossibilidade de prestação de garantia com os fundamentos do nº 4 do artigo 52º da**

[375] Nesse sentido já aponta o Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, que regulamenta o actual regime de reembolsos e que, no respectivo preâmbulo, refere que "todos os pedidos de reembolso do IVA passam a ser automaticamente submetidos a um sistema de indicadores de risco, baseado no cruzamento da informação declarativa e de controlo existente, segundo o qual serão definidas as prioridades e os níveis de intervenção dos serviços inspectivos e seleccionados, em concreto, os pedidos de reembolso a inspeccionar".

LGT, o prazo para o reembolso terminará no prazo em que deveria ser libertada a garantia, caso esta fosse prestada.

5. IVA – Medidas de Simplificação

5.1 Direito à Dedução - Exclusões

Transporte e viagens de negócios do sujeito passivo

A alínea c) do n.º 1 do artigo 21º do Código do IVA determina a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas "despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens". Por seu lado, a alínea d) do n.º 1 do artigo 21º do Código do IVA prescreve a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas "despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte dos imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções".

A este respeito, importa antes de mais ter presente que a característica essencial do IVA é o facto de ser um imposto sobre o consumo que deve ser rigorosamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços prestados até ao estádio do consumidor final independentemente do número de transacções anteriores. A neutralidade fiscal do IVA significa que os operadores económicos devem poder recuperar em cada estádio do circuito económico do IVA que pagaram ou que está em dívida em relação aos bens ou aos serviços que lhes foram fornecidos para o exercício da sua actividade económica.

Daí resulta que o sistema de exclusão total deste tipo de despesas do direito à dedução implica necessariamente a proibição de dedução do IVA que onera despesas com um carácter estritamente profissional dos sujeitos passivos, levando à sujeição a IVA de certas formas de consumo intermédio, o que é contrário ao princípio do direito à dedução do IVA que garante a neutralidade deste imposto.

Por outro lado, um regime legal, como o que está em apreciação, para que esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, deve traduzir-se no estritamente necessário para a realização do objectivo específico que visa prosseguir e afectar o menos possível os objectivos e os princípios originariamente estabelecidos na Sexta Directiva e, actualmente, na Directiva 2006/112/CE.

Assim no que respeita às "despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal", bem como "despesas respeitantes a alojamento,

alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção", do nosso ponto de vista as regras quanto à sua dedução deveriam ser flexibilizadas no sentido de permitir a sua dedução quando as mesmas revistam inequivocamente carácter estritamente profissional.

Tal proposta deve-se não só ás razões de adequação do regime com os princípios inerentes à natureza do IVA como imposto sobre o consumo, já mencionadas, como também pela possibilidade de contribuir para a diminuição dos custos das empresas quanto a este tipo de despesas, verdadeiramente necessárias ao exercício da actividade e cujo peso no orçamento destas entidades não é despiciendo, sobretudo para aquelas que procuram novos mercados para os seus produtos ou serviços, mas também as que se procuram modernizar e estar actualizadas sobre novos produtos e meios de fabrico.

Quanto ao eventual argumento subjacente à manutenção da situação actual pela dificuldade de verificar se as despesas em causa revestem efectivamente a natureza de gastos empresariais, sempre se poderá afirmar que, por um lado, não parece a alguns membros do subgrupo que houvesse qualquer trabalho inspectivo adicional relativamente àquele que já é realizado com vista ao controlo no âmbito do Imposto sobre o Rendimento, das designadas "ajudas de custo", "despesas de deslocação e estadas" e "despesas de representação". Despesas estas que, ainda que com objectivos finais distintos em Imposto sobre o Rendimento e IVA, a lógica subjacente à sua aferição e adequação não difere substancialmente em ambos os impostos.

Congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares

As alíneas d) e e) do n.º 2 do mesmo preceito legal consagram a dedutibilidade em 50% e 25%, quanto à promoção e participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, ambos respectivamente, das despesas supra indicadas, e desde que preenchidos determinados pressupostos legais.

Quanto a este tipo de despesas é de referir, desde logo que, do ponto de vista da maioria do subgrupo, as razões que estiveram subjacentes à estatuição de um regime que permite a sua dedução parcial devem valer, igualmente, para permitir a sua dedução integral, ou, pelo menos, no aumento da percentagem de dedução. Na verdade, não se compreende quais os critérios que estiveram subjacentes à definição daquelas percentagens. Será que se presume que faça os promotores daqueles eventos, em média, 50% das despesas realizadas para o efeito não têm carácter estritamente profissional? E

para os participantes presume-se que, em média, apenas 25% dos encargos têm carácter estritamente profissional?

À semelhança de outros países europeus, propõe-se a adopção de um regime que permita aos sujeitos passivos não estabelecidos que frequentem esses eventos em Portugal ser dispensados do pagamento do IVA, estabelecendo como responsável perante a Administração Fiscal o organizador dos eventos. Permitir-se-ia, assim, tornar Portugal um país mais concorrencial nesta área de negócios, diminuindo os encargos quer dos não residentes, que não teriam que suportar o imposto e posteriormente solicitar o seu reembolso, quer os custos administrativos inerentes à apreciação e concretização desses mesmos reembolsos.

Todavia, quanto a esta situação, importa aferir o impacto das alterações introduzidas nas regras de localização das prestações de serviços pela Directiva 2008/8/CE, com o propósito de determinar se efectivamente a sua aplicação e entrada em vigor se traduzirá na falta de necessidade de recurso aos mecanismos de reembolso.

Considera-se adequado permitir a dedução na totalidade (100%) do IVA suportado nas despesas a que se refere a alínea *d)* do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, quando as mesmas sejam suportadas por organizadores de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, sob condição, de que, cumulativamente:

- se refiram à organização dos eventos referidos;
- sejam efectuadas para as necessidades directas dos participantes nesses eventos e a estes sejam facturados.

Para efeitos da aplicação desta condição, poderia exigir-se ao sujeito passivo que disponha de um dossiê por evento que permita estabelecer uma ligação directa entre as despesas suportadas, a realização do evento e a facturação emitida aos participantes, podendo estabelecer-se limites à dedução nas situações em que os valores facturados sejam insuficientes para cobrir essas despesas.

Gasolina

Actualmente, e fora os casos de dedução a 100%, é dedutível em 50% o IVA respeitante ao gasóleo.

No que se refere à gasolina, a exclusão do direito à dedução é total.

Se é certo que, historicamente, o gasóleo, ao invés da gasolina, era, sobretudo, utilizado em consumos profissionais, hoje não é assim, não se justificando um tratamento diferenciado para um e outro dos referidos combustíveis.

RECOMENDAÇÕES[376]

13. **Permitir a dedução do IVA em despesas de deslocação, viagens, hotelaria e restauração, nas mesmas condições em que as mesmas sejam aceites como custo fiscal para efeitos de imposto sobre o rendimento;**
14. **Sem prejuízo da recomendação anterior, permitir a dedução integral do IVA suportado nas despesas a que se refere a alínea d) do n.º 2 do artigo 21º do CIVA;**
15. **Alterar a redacção da alínea b) do n.º 1 do artigo 21º do CIVA no seguinte sentido: "O imposto relativo às despesas respeitantes a combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis é dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos combustíveis é totalmente dedutível: (...)".**

5.2 Direito à Dedução - Operações Efectuadas no Estrangeiro

No que se refere ao direito à dedução, o ponto II) da alínea *b)* do nº. 1 do artigo 20º. do CIVA, estabelece que as "operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional" conferem direito à dedução do imposto suportado nos *inputs*.

Ora, admitindo a necessária coerência do legislador, a expressão operações "tributáveis" utilizada nesta disposição legal, só pode ser entendida com o significado de operações sujeitas a imposto.

Não podemos entendê-lo de outra forma visto que, nomeadamente no artigo 6º do CIVA, o legislador emprega as expressões "tributáveis" e "não tributáveis" querendo

[376] Declarações de voto de Cidália Lança e Nunes dos Reis, em anexo ao relatório

significar com isso que se trata, respectivamente, de operações sujeitas e de operações não sujeitas por força da aplicação das regras de territorialidade.

Isto é, as operações "não tributáveis" (isto é, não sujeitas), por força da aplicação das regras de territorialidade, designadamente as constantes do artigo 6.º do CIVA, conferem direito à dedução, de acordo com o disposto no artigo 20º., nº. 1, alínea *b)*, II), do CIVA, porque, seriam "tributáveis" (isto é, sujeitas) se fossem localizadas no território nacional.

Isto significa que as operações isentas de IVA, por se encontrarem abrangidas por qualquer das previsões do artigo 9.º do CIVA, poderiam não ter quaisquer consequências sobre o direito à dedução do sujeito passivo que as factura, se essas operações forem "efectuadas no estrangeiro", isto é, se não forem localizadas no território nacional por aplicação das regras do artigo 6.º do CIVA.

Porém, se realizadas no território nacional, essas operações não conferiam direito à dedução do imposto suportado nas aquisições.

Isto é, parece estarmos perante uma contradição que não deveria existir e que se traduz numa falta de neutralidade do imposto, uma vez que a mesma operação tem consequências diferentes sobre o direito à dedução consoante seja ou não considerada localizada no território nacional.

Note-se que a Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, dispõe de forma diferente na alínea *a)* do artigo 169º, que o Código do IVA pretende, de alguma maneira, reflectir no ponto II) da alínea *b)* do nº. 1 do artigo 20º.

De facto, aquela norma comunitária refere de forma expressa e directa que conferem direito à dedução do imposto suportado nos *inputs* as "operações … efectuadas fora do Estado membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito à dedução se tivessem sido efectuadas nesse Estado membro"[377]. Veja-se quão diferente é esta redacção daquela que foi acolhida na norma nacional correspondente.

Ora, à luz do disposto nesta norma comunitária, as operações não localizadas no território nacional (não "tributáveis"), mas isentas no âmbito do artigo 9.º do CIVA, configuram operações que não conferem direito à dedução do imposto suportado a

[377] Corresponde à regra a que se referia a alínea *a)* do n.º 3 do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio (Sexta Directiva) que dispunha que conferem direito à dedução do imposto suportado nos *inputs* as operações "efectuadas no estrangeiro que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país".

montante devido ao facto de também não conferirem esse direito quando realizadas no território nacional por se encontrarem abrangidas por uma isenção incompleta.
Como se pode concluir, a vontade manifestada pelo legislador comunitário não encontra tradução na solução preconizada pelo legislador nacional, sem prejuízo de, em termos práticos, tal "discrepância" estar anulada face à interpretação que a Administração vem dando à norma controvertida, no sentido de, no que respeita às operações efectuadas no estrangeiro, apenas conferem o direito à dedução as que se fossem efectuadas no território nacional confeririam esse direito.

RECOMENDAÇÃO

16. **Por uma questão de coerência e de neutralidade do imposto, a redacção do ponto II) da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA deveria ser alterada para *"Operações efectuadas no estrangeiro que teriam conferido direito à dedução se fossem efectuadas no território nacional"*.**

5.3 Combustíveis Gasosos

Apesar de sucessivas tentativas de alteração, mas que acabaram por nunca entrar em vigor, as transmissões de combustíveis gasosos continuam a ser submetidas a um regime especial de tributação, ao contrário do que acontece com os restantes combustíveis.
Acresce que a tributação, no caso do gás em botija (entrega das distribuidoras aos revendedores), é feita com base no preço de venda ao público fixado administrativamente em 31 de Agosto de 1990[378], sendo certo que, quando os revendedores indicam na factura o preço de venda efectivo, abrem o direito à dedução dum valor superior àquele que, de facto, foi arrecadado pelo Estado.

[378] Ver ofício circulado 119547, de 10 de Setembro.

RECOMENDAÇÃO

17. **Revogar o artigo 32º da Lei nº 9/86, de 30 de Abril, com a redacção dada pela Lei nº 3-B/2000, de 14 de Abril, que sujeita as transmissões de combustíveis gasosos a um regime especial de tributação, em que o IVA é liquidado pelas distribuidoras com base no preço de venda ao público, passando a aplicar-se o regime normal de tributação, o que significa que o IVA é liquidado pelo vendedor ao cliente, pelo respectivo valor de venda.**[379]

5.4 Grupos Autónomos

O n.º 21 do artigo 9.º isenta "*As prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, desde que tais serviços sejam directamente necessários ao exercício da actividade e os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém, esta isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência*".

E o n.º 22 do mesmo artigo acrescenta que "*Para efeitos do disposto no número anterior considera-se que os membros do grupo autónomo ainda exercem uma actividade isenta, desde que a percentagem de dedução determinada nos termos do artigo 23.º não seja superior a 10%*".

Esta última regra foi incluída no CIVA pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto, no uso da autorização legislativa concedida pelo n.º 1 do artigo 35.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro. Mais tarde, viria a ser alterada pelo n.º 2 do artigo 32.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que aumentou para 10% a percentagem de 5% inicialmente prevista.

O n.º 22 do artigo 9.º refere que a percentagem de dedução de 10% é determinada nos termos do artigo 23.º do mesmo Código.

Acontece que a redacção do artigo 23.º foi substancialmente alterada pelo artigo 52.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2008), tendo resultado que as suas regras passaram a aplicar-se exclusivamente às situações em que

[379] Esta questão consta da autorização legislativa concedida pelo nº 2 do artº 80º da Lei do OE para 2009.

os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista ou seja, de bens e serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito a dedução e em actividades que não conferem esse direito.

Na redacção anterior, vigente à data em que o n.º 22 foi aditado ao artigo 9.º do CIVA, o artigo 23.º do CIVA tinha um alcance diferente, aplicando-se a todos os bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo.

Ora, como se pode concluir, não tem o mesmo significado calcular a percentagem de dedução nos termos da redacção do artigo 23.º vigente à data da criação da regra a que se refere o n.º 22 do artigo 9.º ou efectuar esse cálculo à luz dos conceitos inerentes à redacção actual do artigo 23.º do CIVA.

RECOMENDAÇÃO

18. **Rever a redacção do n.º 22 do artigo 9.º do CIVA, a qual parece desadequada face à nova redacção do artigo 23.º do mesmo diploma (redacção dada pelo artigo 52.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)[380].**

[380] Deve, no entanto, referir-se que esta questão está a ser discutida no quadro da proposta de directiva dos serviços financeiros. Neste contexto, admite-se que não seja oportuna qualquer alteração, enquanto o sentido a dar a tal norma não esteja definitivamente definido na Directiva IVA.

Capítulo III. Integração, coerência e sistematização das normas legais

1. O Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho

O Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, procedeu a alterações ao Código do IVA e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), na sequência das quais o legislador entendeu proceder à republicação dos diplomas referidos.

No Código do IVA foram alteradas **233** normas legais e no RITI foram alteradas **67** regras. Acontece que, diferentemente do que parece resultar do Preâmbulo daquele Decreto-Lei, as alterações efectuadas apresentam um carácter meramente formal, traduzindo-se basicamente no seguinte:

- Nas alterações ao Código do IVA, **195** normas foram alteradas por motivos de estilo de redacção, isto é, o legislador original utilizou uma forma verbal no futuro tendo o legislador actual alterando a forma verbal para o presente. Não se vê que a forma verbal actual seja mais imperativa do que aquela que foi utilizada ao longo de mais de duas décadas.
- Da mesma forma, **54** disposições legais do RITI foram alteradas por razões idênticas.
- Outras alterações justificaram-se pelo facto de a legislação não traduzir modificações que foram sucedendo ao longo dos tempos, designadamente as de carácter orgânico relacionadas com a estrutura do Governo e da Administração Tributária.

Finalmente, algumas, poucas, alterações foram determinadas por motivos de coerência sistemática e remissiva, e ainda devido ao facto de, em geral, a legislação não reflectir a modificação dos procedimentos administrativos relacionados com a apresentação das declarações por via electrónica.

O Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, adoptou ainda as seguintes medidas:

Atribuiu epígrafes ao Código do IVA, e ao RITI, permitindo explicitar de forma sintética o conteúdo das normas respectivas;

Procedeu à renumeração dos artigos do Código do IVA e do RITI e publicou tabelas de correspondência com a numeração anterior;

Eliminou as disposições já revogadas por força de anteriores alterações introduzidas ao Código do IVA e ao RITI;
Procedeu à republicação do Código do IVA bem como do RITI, com a redacção decorrente das alterações introduzidas.
Não pretendendo pôr em causa a bondade das alterações efectuadas, é nosso objectivo realçar o seu carácter meramente formal, tendo-se perdido a oportunidade de efectuar uma revisão mais profunda exigida por motivos de simplicidade e de clareza na aplicação da lei.
A fim de assegurar que as disposições legais relativas ao IVA sejam apresentadas de forma clara e racional, em consonância com o princípio de "Legislar melhor", entendemos conveniente reformular a estrutura e a redacção do Código do IVA, sem que daí resultem alterações na essência da legislação existente.
Trata-se, ainda, de proceder a alterações de natureza meramente formais mas que muito contribuirão para uma maior integração das normas relacionadas com o imposto, proporcionando uma leitura e uma compreensão do imposto mais facilitadas.

2. A revogação do RITI e a integração das suas disposições legais no Código do IVA

O RITI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, que procedeu à adaptação do regime jurídico do IVA à Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro.

O Tratado de Maastricht, de 7 de Fevereiro de 1992, que instituiu a União Europeia e o Mercado Único, deu origem à supressão das fronteiras fiscais. Desde 1 de Janeiro de 1993 que as mercadorias circulam livremente no interior da União Europeia.

Todavia, o princípio de tributação no país de destino não foi posto em causa, em termos finais. O projecto da União Europeia de estabelecer um regime definitivo de IVA assente na tributação no Estado membro de partida dos bens acabaria por não ter condições para ser viabilizado.

Nestes termos, no espaço comunitário, a conciliação entre a abolição dos procedimentos aduaneiros e a manutenção do princípio de tributação no país de destino deu origem a

um regime transitório de tributação das aquisições intracomunitárias, originando um novo facto tributário.

O regime definitivo baseado na tributação na origem exige a adopção de um mecanismo de compensação entre os Estados membros a fim de, em termos finais, garantir a afectação da receita fiscal decorrente das transacções intracomunitárias aos Estados onde os bens vão ser consumidos. O entendimento entre os Estados membros indispensável para a obtenção deste objectivo está longe de ser conseguido.

O regime transitório transformou-se num regime definitivo por longos anos.

Até o legislador comunitário o reconhece ao adoptar a Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, que estabelece o novo sistema comum do IVA, procedendo à revogação da Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 e da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 [381] (a denominada Sexta Directiva do IVA).

De facto, na nova Directiva a legislação já não evidencia a existência de um regime transitório relativo ao IVA[382]. Apenas nos seus considerandos (9), (10) e (11) se fala na conveniência em prever um período de transição para as operações intracomunitárias, sem que, todavia, esse período seja objecto de qualquer quantificação.

Por isso, também no plano nacional, por razões de clareza e de racionalidade, faz todo o sentido proceder à integração das normas do Código do IVA e do RITI. Deste modo, conseguir-se-ia um texto legal mais compreensível, evitando a abstracção da solução adoptada em 1993 pelo legislador nacional, na esteira da opção efectuada no âmbito da Sexta Directiva, proporcionando uma significativa simplificação da lei e uma maior segurança jurídica aos sujeitos passivos.

[381] JO L 145 de 13.06.1977, p. 1. Directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2006/98/CE (JO L 221 de 12.08.2006, p. 9).
[382] Deve assinalar-se que a Directiva 91/680/CEE (Directiva "Fronteiras Fiscais") modificou a Sexta Directiva, de que resultou a inclusão num dos seus Títulos, o XVI A, de todo o normativo correspondente ao regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados membros.

3. A existência de inúmera legislação complementar

Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho

Inicialmente, esta disposição legal, constituída pelo corpo do artigo, referia-se exclusivamente à numeração e à impressão das facturas, impondo que "a partir de 1 de Janeiro de 1992, a numeração e a impressão das facturas e documentos equivalentes referidos no artigo 35.º [383] do Código do IVA passou a ter que obedecer aos requisitos exigidos no n.º 3 do artigo 3.º, artigo 4.º e artigos 7.º a 11.º do Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de Fevereiro".

Devido ao facto de o Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de Fevereiro (Regime aplicável aos documentos de transporte e à fiscalização dos bens em circulação), ter sido revogado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Junho, a norma a que se refere o parágrafo anterior foi também em 2003 alterada e passou a fazer remissão para o novo regime.

Isto é, o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90 passou a fazer remissão para o Decreto-Lei n.º 147/2003. Quem lê duvida que a construção da frase esteja correcta: um diploma de 1990 a fazer remissão para um diploma de 2003? Parece não ser verdade. Mas é! A lei é claramente opaca. Ora a lei deve ser clara e tão directa quanto possível.

Apesar da distorção acabada de referir, o legislador viria ainda, em Dezembro de 2005, através do Orçamento do Estado para 2006, a introduzir os números 2 a 6 ao referido artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, passando o corpo deste artigo para n.º 1. Os novos nºs 2 a 6 referem-se a regras a que devem obedecer os sistemas informáticos e de contabilidade.

Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho

Trata-se de um regime de isenção aplicável nas vendas efectuadas a exportadores nacionais de mercadorias que lhes não são entregues mas colocadas nos locais a partir do qual vão ser transportadas para exportação.

[383] Actual n.º 5 do artigo 36.º após as alterações introduzidas ao Código do IVA pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho.

Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto

Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado, as Regiões Autónomas ou os institutos públicos criados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de Junho.

Artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro

Regime especial de exigibilidade do IVA nas entregas realizadas pelos respectivos membros, de produtos da sua própria exploração agrícola, às cooperativas agrícolas.

Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril

Regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de Dezembro

Define os limites a que se refere o n.º 20 do artigo 9.º do Código do IVA.

Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro

Concede algumas isenções de IVA à Igreja Católica e às Instituições Particulares de Solidariedade Social, através da restituição do imposto suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços.

Alínea *g)* do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 19/2003, de 20 de Junho [e Ofício-Circulado n.º 30 046, de 2002-03-01]

Concede algumas isenções de IVA aos partidos políticos.

Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de Abril

Concede isenções de IVA às forças armadas, forças e serviços de segurança e associações e corporações de bombeiros.

Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de Agosto

Isenta de IVA certas operações de titularização de créditos.

Decreto-Lei n.º 398/86, de 26 de Dezembro

Regime de isenção de IVA e de IEC's aplicáveis à importação de mercadorias objecto de pequenas remessas sem carácter comercial provenientes de países terceiros.

Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de Janeiro

Regime de isenção de IVA na importação definitiva de certos bens.

Artigo 116.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro

Regime de isenção de IVA e de IEC's na importação de mercadorias transportadas na bagagem dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros.

Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de Junho

Regime de restituição do IVA às representações diplomáticas e consulares e ao seu pessoal não nacional.

Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho

Isenção de IVA para as transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes sem residência no território nacional que os transportem na sua bagagem pessoal com destino a um país não pertencente à CE [Regulamentação da aplicação da isenção prevista na alínea *b)* do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA].

Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto

Taxas reduzidas para as operações sujeitas ao IVA nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Como a referência a estas taxas já é efectuada expressamente no artigo 18.º do Código do IVA, faltaria transpor para este diploma as regras referentes aos critérios a utilizar para efeitos de determinar quais as taxas a aplicar nas transacções efectuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas e vice-versa, isto é, transpor as regras que definem os critérios de territorialidade a aplicar.

Decreto-Lei n.º 492/85, de 26 de Dezembro

Regime de adiamento do pagamento do IVA na importação de certas matérias-primas.

Artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 122/88, de 20 de Abril

IVA correspondente às vendas de pescado nas lotas entregue por estas em substituição dos pescadores ou armadores por conta de quem são efectuadas as vendas.

Artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 122/88, de 20 de Abril

IVA correspondente às vendas de produtos ao domicílio entregue pelas empresas em substituição dos respectivos revendedores directos.

Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho

Regime especial de tributação das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos – Regime de Tributação pela margem.

Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro

Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades – Regime de Tributação pela margem.

Decreto-Lei n.º 364/85, de 23 de Agosto

Regime especial de tributação das transmissões de tabacos manufacturados – O IVA é devido à saída do local de produção pelos respectivos produtores, no caso de importação, pelos importadores e nas aquisições intracomunitárias, pelos respectivos adquirentes, com base no preço de venda ao público.

Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de Setembro

Regime especial aplicável às operações sobre ouro para investimento – Regime de isenção.

Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho

Regime especial aplicável a sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos nela residentes – Regime de "balcão único".

Como se pode concluir, da observação dos vários diplomas e normas acabadas de referir, a legislação relacionada com o Imposto sobre o valor Acrescentado é uma "manta de retalhos" que dificulta a compreensão e a aplicação do imposto.

Aumentando a transparência do quadro legal, criam-se condições para uma maior competitividade, pelo que entendemos que é do interesse do Estado implementar as acções necessárias para conseguir uma maior unidade da legislação relativa ao IVA.

Basta "atravessarmos a fronteira" para observarmos que em Espanha esta legislação é tratada de forma integrada. Isto é, toda a legislação relacionada com o IVA consta exclusivamente da "Lei do IVA"[384]. Em complemento, existe um Regulamento do IVA[385] que aglutina unicamente as precisões relativas às obrigações formais dos sujeitos passivos, aos procedimentos correspondentes ao exercício dos direitos reconhecidos aos sujeitos passivos e ao desenvolvimento da gestão do imposto.

4. Transposição para o CIVA das medidas de aplicação do sistema comum do IVA que foram estabelecidas pelo Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho

Pese embora a sua aplicabilidade imediata em termos nacionais, deveriam ser incluídas expressamente na legislação nacional, na medida em que estejam omissas, as medidas de aplicação divulgadas pelo Regulamento (CE) n.º 1777/2005.

[384] Lei 37/1992, de 28 de Dezembro.

[385] Real Decreto 1624/1992, de 29 de Dezembro.

5. Regras, definições e clarificações constantes de "Entendimentos Administrativos"

Ofício-circulado n.º 30009, de 10-12-1999-Transmissões intracomunitárias de bens

Explicitação da prova de saída dos bens do território nacional.

Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferido em 1999-01-26 que recaiu sobre a informação 109/98 - IVA, da DGAIEC, de 1998-10-23 - Transmissões de bens para fora da Comunidade

Meios de prova alternativos ao Documento Único.

Ofício-circulado n.º 30072/2004, de 2004-06-28

Data que deve constar expressamente nas facturas para efeitos do cumprimento da obrigação a que se refere a alínea *f)* do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA - Data do facto gerador.

Ofício-circulado n.º 30097, de 2006-07-07

Avaliações de bens ou de direitos em concessões de crédito - Enquadramento na alínea *a)* do n.º 28 do artigo 9.º.

Ofício-circulado n.º 30101, de 2007-05-24

Inversão do sujeito passivo nas prestações de serviços de construção civil.

São muito importantes para a aplicação do regime as precisões contidas neste entendimento e relacionadas com:

- Conceito de serviços de construção civil;
- Conceito de obra;
- Entregas de bens móveis com instalação ou montagem abrangidas pela regra da inversão;
- Aplicação da regra da inversão nas prestações de serviços efectuadas ao Estado, Autarquias e Regiões Autónomas;

- Aplicação da regra da inversão nas prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos isentos ao abrigo do n.º 30 do artigo 9.º;
- Listas exemplificativas dos serviços aos quais se aplica ou não a regra da inversão

Ofício-circulado n.º 30107, de 2009-01-27

Isenção aplicável às operações de seguro e resseguro a que se refere o n.º 28 do artigo 9.º- enquadramento na isenção de uma "Pessoa directamente envolvida na actividade de mediação de seguros e resseguros".

Ofício-circulado n.º 30108, de 2009-01-30

Sujeitos passivos que, no âmbito das suas actividades financeiras, efectuam operações de concessão de crédito isentas, simultaneamente com operações de *leasing* ou de ALD tributadas- obrigatoriedade de exercer o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização mista, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, segundo a afectação real com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços nas operações que conferem direito à dedução e nas operações que não conferem esse direito.

6. Actual Redacção do Artigo 32º do CIVA

Muito recentemente, o DL 122/2009, de 21 de Maio, aditou o número 3 ao artigo 32º, com a seguinte redacção:

> *"O contribuinte fica dispensado da entrega da declaração mencionada no nº 1 sempre que as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na conservatória do registo comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de pessoas colectivas que não estejam sujeitas a registo comercial*.

Compreende-se a bondade da norma, no sentido de dispensar a duplicação de comunicações, face ao aditamento dum artigo 11º-A ao Regime do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/98, de 13 de Maio que refere:

Artigo 11º-A

Comunicações obrigatórias

1. – É oficiosa e gratuitamente comunicado aos serviços da administração tributária e da segurança social, por via electrónica, o conteúdo dos seguintes actos respeitantes a entidades inscritas no FCPC que não estejam sujeitas no registo comercial:

a) Inscrição inicial;
b) A mudança da firma ou da denominação;
c) A alteração da localização da sede, do domicílio ou do endereço postal;
d) A dissolução e o encerramento da liquidação.

2 - Para os efeitos do disposto na alínea *d)* do número anterior, no momento da inscrição desse facto no FCPC deve ser obrigatoriamente indicado o representante da entidade para efeitos tributários, nos termos do nº 4 do artigo 19º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro.

3 - As comunicações obrigatórias efectuadas nos termos dos números anteriores determinam que os serviços da administração tributária e da segurança social não podem exigir a apresentação das respectivas declarações.

No entanto, por um lado, retoma-se a designação de "contribuinte", em substituição da correcta e consagrada designação de "sujeito passivo" e, por outro, a norma é tão abrangente que dispensa a entrega de declaração de alterações referente a situações que não são comunicadas por outra via. Veja-se, entre outras, o caso dos quadros:

- 11-Tipo de operações
- 12-Prática de operações imobiliárias
- 13-Opção por regimes de tributação
- 14-Opção pela periodicidade de imposto
- 15-NIF para efeitos de reembolso
- 16-Alterações relativas à contabilidade

- 18-Regimes especiais de tributação

- 21-Representante de entidades não residentes

- 22-Indicação do estabelecimento principal

RECOMENDAÇÕES

19. Integrar no CIVA o actual regime do RITI e todas as normas constantes da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro.

20. Integrar no CIVA, em capítulo apropriado, todos os regimes especiais ou particulares, à semelhança do que já hoje acontece com o regime dos combustíveis.

22. Integrar no CIVA, quando necessário, as clarificações constantes de regulamentos comunitários, designadamente do Reg 1777/2005, do Conselho.

22. Criar no sítio da DGCI, um subsítio IVA, por forma a sistematizar toda a legislação complementar, ofícios circulados, informações vinculativas e acórdãos dos tribunais e a facilitar a sua consulta, designadamente através da pesquisa por palavras e temas, e conhecimentos das normas de aplicação.

23. Alterar o nº 3 do artigo 32º do CIVA, no sentido de repor a designação "sujeito passivo" e de ser apenas aplicável no caso de alterações comunicadas pelo FCPC à administração fiscal.

7. Isenção das Prestações de Serviços a Promotores - Nº 15 do Artigo 9º do CIVA

Nos termos do nº 15 do artigo 9º do CIVA estão isentas:

15 - As prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores:

- a) Por actores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas, actuando quer individualmente quer integrados em conjuntos, para a execução de espectáculos teatrais, cinematográficos, coreográficos, musicais, de music-hall, de circo e outros, para a realização de filmes, e para a edição de discos e de outros suportes de som ou imagem;
- b) Por desportistas e artistas tauromáquicos, actuando quer individualmente quer integrados em grupos, em competições desportivas e espectáculos tauromáquicos.

Tal isenção justifica-se, historicamente, por razões de simplificação, no sentido de que "suspendendo" a tributação na 1ª fase, o imposto era recuperado na fase seguinte, isto é quando o promotor promovia o espectáculo e aí cobrava IVA.

No entanto, a realidade actual não se compagina com tal pressuposto, na medida em que são inúmeras e crescendo anualmente as situações em que o espectáculo não dá origem à cobrança de ingressos, o que significa que a isenção em causa conduz a consumos não tributados e em que os valores não são despiciendos.

É o caso em que os promotores são Comissões de Festas, particulares, autarquias, partidos políticos e outros não sujeitos passivos que contratam artistas para a realização de espectáculos que, sendo gratuitos, não originam receitas e, consequentemente, IVA.

Neste sentido, faz-se a seguinte

RECOMENDAÇÃO

24. Eliminar o nº 15 do artigo 9º do Código do IVA.

8. Liquidações adicionais por diminuição do crédito de imposto

É prática corrente da administração fiscal proceder a liquidações adicionais sempre que há uma rectificação do crédito de imposto, ainda que tal rectificação não origine, de facto, uma situação de imposto a entregar.

Não se questionando que tal diminuição deverá originar uma liquidação adicional, sempre que, por exemplo, houve um reembolso cujo valor foi influenciado, para mais, por tal crédito ou a rectificação originaria no período ou em períodos anteriores imposto entregue a menos, não faz nenhum sentido que, por razões meramente informáticas, se proceda a uma liquidação automática de valor igual ao crédito corrigido, quando tal correcção apenas diminui o montante do crédito e não tem consequências como as atrás apontadas.

RECOMENDAÇÃO

25. **Devem os serviços abster-se de proceder a liquidações adicionais, baseadas em diminuições de crédito de imposto, sempre que tais diminuições não influenciam o valor de reembolsos já concedidos ou do IVA a entregar.**

9. Notários

O Decreto-Lei nº 26/2204, de 4 de Fevereiro, procedeu à reorganização dos serviços notariais, designadamente em termos da respectiva privatização.

Nos termos do mesmo diploma, estabeleceu-se um período transitório de dois anos, durante o qual coexistirão notários públicos e privados, na dupla condição de oficial público e profissional liberal, no termo do qual só este último sistema vigorará.

De acordo com dados obtidos através das páginas da Ordem dos Notários e do Instituto dos Registos e do Notariado, até ao presente foram extintos 293 Cartórios Públicos, subsistindo ainda 114 Cartórios deste tipo.

A coexistência de dos tipos de notários (oficiais públicos e profissionais liberais) coloca um problema em matéria de IVA, pois enquanto os primeiros (oficiais públicos) não liquidam IVA nos respectivos serviços, face ao nº 2 do artigo 2º do Código do IVA, enquanto os segundos (profissionais liberais) estão obrigados à aplicação do IVA, por não serem abrangidos pela referida regra de não sujeição ou de qualquer isenção.

Tal facto é, indiscutivelmente, gerador de uma situação indesejável, dado que o mesmo tipo de serviços é acrescido ou não da taxa de 20%, consoante seja praticado em Cartórios privados ou em cartórios públicos.

Refere o nº 4 do artigo 2º do Código do IVA que, para efeitos do n.ºs 2 do mesmo artigo, o Ministro das Finanças define, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência. Porque nos parece que tal é o caso, faz-se a seguinte

RECOMENDAÇÃO

26. Deve o Ministro das Finanças, nos termos do nº 4 do artigo 2º do CIVA, considerar que a não sujeição a IVA dos serviços praticados nos Cartórios Notariais Públicos origina distorções de concorrência relativamente aos serviços praticados pelos Cartórios Notarias Privados e, como tal, sujeitar tais serviços ao IVA.

10. Pagamento do IVA na importação

10.1 Introdução

Desde a entrada em vigor do Código do IVA que o legislador nacional adoptou a modalidade de pagamento do imposto no momento da importação de bens, seguindo as normas aplicáveis aos direitos aduaneiros, tendo em conta que a legislação comunitária relativa ao IVA[386] concede aos Estados membros a possibilidade de adoptarem o regime de pagamento do imposto que considerem mais adequado.

A observância da referida regulamentação aduaneira resulta na aplicação de um prazo geral de pagamento do IVA que não pode exceder 10 dias, a contar da data da comunicação ao devedor do montante do imposto em dívida, sendo permitido o diferimento do prazo de pagamento por:

- 30 dias, desde que seja prestada garantia isolada;

[386] Artigo 211.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, que estipula o seguinte:
"Os Estados-Membros adoptam as modalidades de pagamento relativamente às importações de bens.
Os Estados-Membros podem nomeadamente prever que, para a importação de bens efectuada por sujeitos passivos…o IVA não seja pago no acto da importação, desde que seja mencionado como tal na declaração de IVA…"
A citada disposição legal é idêntica ao artigo 23.º da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1997, revogada pela supra mencionada Directiva.

- 30 dias (em média), com utilização da caução global para desalfandegamento, permitindo que o IVA devido pelas declarações aduaneiras aceites durante um mês de calendário sejam objecto de um único pagamento até ao 15.º dia do mês seguinte ao mês de globalização;

Para além dos prazos de diferimento acima enunciados aplicáveis ao IVA por remissão para a legislação aduaneira, os importadores podem, ainda, beneficiar de um prazo de diferimento do pagamento do imposto por 60 dias[387], previsto no Código do IVA[388].

A avaliação do sistema em vigor, agora apresentada, assentará numa abordagem às suas vantagens, desvantagens e práticas, quer no contexto da União Europeia, por forma a conhecer as modalidades de pagamento do IVA aplicáveis na importação de bens pelos outros Estados membros, quer no contexto nacional.

Nesta última vertente serão tidos em consideração:

- o ponto de vista da administração fiscal; e,
- o ponto de vista dos operadores económicos,

para, assim, fundamentar a apresentação de medidas cuja adopção se preconiza como adequada num futuro próximo e que pretendem satisfazer ambos os interesses.

10.2. Desenvolvimento

10.2.1 No contexto da União Europeia - regimes de pagamento do IVA aplicáveis nos outros Estados-Membros

No primeiro semestre de 2008, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo (DGAIEC) efectuou uma recolha de informações, sobre as modalidades de pagamento do IVA na importação de bens, junto das administrações fiscais dos outros Estados-Membros.

Das informações recolhidas foi elaborado o quadro que seguidamente se apresenta:

[387] Medida introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2007).
[388] Cfr. artigo 28.º do Código do IVA.

Importação	
Estados membros	**Pagamento do IVA "à cabeça"**
Bulgária	O pagamento do IVA é efectuado no momento da importação através da declaração aduaneira (formulário DAU), sendo aplicada a regulamentação prevista no CAC, relativa à dívida aduaneira.
Chipre	*Idem*
Espanha	*Idem*
Eslováquia	*Idem*
Eslovénia	*Idem*
Finlândia	*Idem*
Grécia	*Idem*
Irlanda	*Idem*
Malta	*Idem*
Polónia*	*Idem*
Suécia**	*Idem*
Alemanha**	*Idem*
Reino Unido**	*Idem*
Itália**	*Idem*
Portugal	*Idem*
França	*Idem*

- **A administração fiscal polaca informou que está prevista a criação de medidas legislativas conducentes à alteração do regime, por forma a que o IVA devido pela importação seja liquidado através da declaração periódica.*
- ***A informação que consta do quadro resulta das conclusões de um documento elaborado pela Comissão*.

Face aos elementos que constam do quadro apresentado, resulta que quase 60% dos Estados membros - 16 países em 27 - aplicam o sistema de pagamento do IVA através da declaração aduaneira**,** vulgarmente designado por pagamento "à cabeça", seguindo a regulamentação prevista no Código Aduaneiro Comunitário (CAC) relativa à divida aduaneira.

No que respeita aos países que adoptam o regime de pagamento do IVA devido na importação, através da declaração periódica – Áustria, Letónia, Lituânia, Bélgica,

Dinamarca, Holanda, Hungria, Luxemburgo, Republica Checa, Estónia e Roménia, que representam 40% dos países da União Europeia – importa realçar, o seguinte:

- Nas importações realizadas por entidades que não são sujeitos passivos do IVA, o imposto é liquidado e cobrado através da declaração aduaneira, em cumprimento das disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros;
- Nas importações efectuadas por sujeitos passivos do IVA, registam-se, algumas especificidades:

  -a Dinamarca, a Hungria, o Luxemburgo e a República Checa, aplicam o regime "automaticamente" a sujeitos passivos registados para efeitos de IVA no respectivo Estado, sendo o imposto inscrito e deduzido na declaração periódica do mesmo período;

  -a Bélgica, a Holanda, a Roménia, a Estónia e a Áustria, aplicam o regime a pedido dos sujeitos passivos que devem, para o efeito, preencher os condicionalismos estabelecidos na legislação interna;

  -a Letónia e a Lituânia, restringem o recurso ao regime à importação de determinados bens e desde que cumpridas as condições estabelecidas na respectiva legislação.

10.2.2 No contexto nacional

A opção pelo regime de pagamento do IVA "à cabeça", tem como argumentos:

- Ganho de eficácia na arrecadação mensal pelos cofres do Estado da receita do IVA cobrado na importação, e consequente financiamento durante alguns meses[389];
- Uniformidade e simplificação do regime aplicável na importação de bens, em virtude de se aplicarem ao IVA as disposições da regulamentação comunitária em vigor para os direitos aduaneiros, no que respeita, nomeadamente, ao facto gerador, ao registo de liquidação, à notificação ao devedor, ao reembolso, à cobrança "a posteriori", independentemente da

[389] Em resultado do imposto só posteriormente ser objecto de dedução através da declaração periódica entregue pelo sujeito passivo/importador, até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeita a importação ou, até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre em que se realizou a importação, consoante o volume de negócios do sujeito passivo - artigo 41.º do Código do IVA.

natureza da entidade que está a realizar a importação - sujeito passivo, particular, Estado, etc.

- Maior garantia e solidez na arrecadação do imposto, tendo em conta que, a partir do momento que o sujeito passivo/importador paga o imposto devido pela importação, junto da alfândega, fica com o direito de efectuar a dedução do respectivo montante. Neste sentido, é compelido a proceder ao registo contabilístico das mercadorias e ao cumprimento do regime de tributação nas posteriores vendas das mesmas no mercado nacional.

O regime de pagamento do IVA "à cabeça" constitui, assim, uma medida que pode ser justificada como servindo para evitar a fraude e evasão fiscal, ao criar condições que, por um lado, possibilitam um controlo imediato da arrecadação do imposto devido pela importação e, por outro, potenciam o cumprimento integral do regime do IVA, nas subsequentes operações realizadas no mercado nacional com os bens.

Alguns operadores económicos nacionais, quer individualmente, quer através das respectivas associações, têm vindo a alegar que o regime em vigor desincentiva as importações através de Portugal, uma vez que as empresas são obrigadas a um "esforço" financeiro decorrente do dispêndio do montante do imposto devido no momento da importação.

Para evitar esse esforço, os operadores nacionais procedem à importação dos bens através de outro Estado-Membro, beneficiando de isenção do IVA nesse Estado[390], sendo o imposto pago no país de destino dos bens – Portugal – através da declaração periódica, a título de aquisição intracomunitária, com direito à dedução imediata, traduzindo-se, assim, numa mera operação contabilística. Com este procedimento, o importador deixa de ter qualquer empate de capital pela importação dos bens.

A referida situação acarreta, a nível nacional, prejuízos para as actividades de prestações de serviços ligadas aos sectores portuário e aeroportuário e à apresentação das declarações aduaneiras.

---

[390] Anota-se que este procedimento está conforme ao direito comunitário, atendendo a que a alínea d) do artigo 143.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, prevê a isenção para:

"As importações de bens expedidos ou transportados a partir de um território terceiro ou de um país terceiro para um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, no caso de a entrega desses bens, efectuada pelo importador designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º, estar isenta em conformidade com o artigo 138.º."

A citada disposição legal foi transporta para o direito interno pelo artigo 16.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.

Por forma a ultrapassar a situação, os operadores económicos têm vindo a argumentar que a mudança do sistema em vigor para a modalidade de pagamento do IVA através da declaração periódica, apresentaria a vantagem de os colocar numa situação de maior competitividade, comparativamente com os operadores estabelecidos noutros Estados-Membros que têm adoptado medidas de idêntica natureza. Por outro lado, ao conferir às importações o mesmo tratamento aplicável às aquisições intracomunitárias, deixaria de existir o alegado "esforço" financeiro que actualmente se verifica.

No que respeita ao mencionado desvio de tráfego, não pode deixar de considerar-se que o recurso ao desalfandegamento de bens por outros Estados-Membros, não se justifica somente por razões de ordem fiscal, mas também por motivos de ordem logística, de dimensão dos portos, economias de escala e competitividade.

A título exemplificativo, refere-se o transporte de contentores nas viagens transatlânticas, realizadas por navios de grande porte que entram noutros portos que acabam por constituir pontos de recepção e distribuição das mercadorias para a Europa, situação que também afecta outros Estados-Membros.

No que concerne à mudança do sistema em vigor para a modalidade de pagamento do IVA na declaração periódica, atrás explanada, a DGAIEC tem vindo a entender que tal procedimento apresenta diversas desvantagens, sendo de relevar as seguintes:

- Repercussões imediatas dos efeitos de tesouraria no ano da sua implementação, desvirtuando a filosofia do imposto. Os mecanismos de cobrança do IVA através da declaração periódica, iriam progressivamente recuperando os montantes que teriam sido arrecadados pela DGAIEC, prevendo-se que seria necessário aproximadamente um ano para a recuperação integral do imposto, em virtude do IVA *"passar a ser entregue"* ao Estado, apenas quando os bens fossem vendidos no mercado nacional;
- Coexistência de dois regimes aplicáveis à importação de bens. À semelhança dos Estados-Membros que actualmente já permitem o pagamento do IVA devido na importação através da declaração periódica, passariam a ser aplicados, simultaneamente, dois sistemas:

  O pagamento através da declaração periódica para as importações realizadas por sujeitos passivos do regime normal do IVA; e,

O pagamento *"à cabeça"* para as importações efectuadas por particulares, sujeitos passivos isentos, etc.

- Maior permeabilidade à prática de fraude e evasão fiscal, ao criar condições que facilitam a introdução das mercadorias no mercado paralelo sem nunca suportarem o IVA. Tal exigiria, da parte da Administração Fiscal, a reformulação dos instrumentos de controlo, com uma maior integração dos sistemas de informação da DGAIEC e da DGCI, por forma a permitir a troca de informações imediata entre ambas as entidades.

Salienta-se que a referida troca de informação, para ser eficaz e permitir um efectivo controlo da correcta tributação dos bens, por forma a proteger os interesses financeiros nacionais, exigiria, no entender da DGAIEC, um tratamento e compatibilização dos dados e sistemas. Isto é, não bastaria um mero acesso aos sistemas de informação específicos de cada uma das Direcções-Gerais.

Neste âmbito, considera-se que não é despiciendo realçar o impacto do mercado interno em 1993, no que respeita à acentuada quebra de receitas, em resultado da abolição das fronteiras fiscais e consequente supressão dos controlos aduaneiros nas trocas entre Estados-Membros.

10.3. Perspectivas futuras - a curto/médio prazo

A actividade aduaneira está em significativa mutação que ultrapassa as "fronteiras" nacionais, face à globalização das trocas comerciais, resultando daí a "concorrência fiscal" entre as administrações dos Estados-Membros.

Para fazer face a esta nova realidade, os procedimentos aduaneiros estão a sofrer, gradualmente, uma significativa reformulação a nível comunitário, que poderá exigir uma reflexão profunda sobre o actual regime de pagamento do imposto na importação.

Num futuro imediato, há quem entenda não ser oportuno alterar o regime de pagamento em vigor, até porque nada há de novo, ao nível comunitário e no que respeita ao IVA, que determine ou aconselhe a revisão do sistema.

Em reforço do entendimento expresso no antecedente ponto, referencia-se o documento TAXUD/1785/09-FR[391], apresentado pela Comissão, relativo ao desalfandegamento centralizado, cujas discussões iniciaram no passado mês de Abril, no qual é notória a intenção de se manter a margem de manobra conferida pela Directiva IVA, quanto às modalidades de pagamento do imposto na importação de bens, ao ser proposta a criação de um sistema específico somente para aquele tipo de procedimento aduaneiro.

Para uma melhor aclaração do exposto transcreve-se (tradução livre), parte do referido documento:

> *" …. Não parece muito realista considerar, a curto e a médio prazo, modificações substanciais nas regras aplicáveis em matéria de IVA à importação, que necessitariam de modificar o lugar de tributação ou de proceder a uma harmonização total das obrigações de todos os sujeitos passivos em matéria de IVA na importação…*"

Em resultado de reuniões realizadas pela DGAIEC com associações de sectores económicos foi constatado que o desagravamento da garantia do IVA devido pela importação de bens – regime aduaneiro de introdução em livre prática e no consumo – poderá constituir uma medida de significativo interesse para os operadores económicos, ao atenuar os efeitos provocados pelo regime de pagamento em vigor, sem preterir a segurança na arrecadação do imposto.

A este propósito salienta-se que é convicção da DGAIEC que a previsão do prazo de diferimento do pagamento do IVA devido na importação, por 60 dias, não surtiu os efeitos pretendidos, em virtude de não ter sido acompanhada de um aligeiramento da garantia. Com efeito, a vantagem obtida pela dilação da entrega do montante do imposto, fica significativamente diluída com os encargos perante as entidades garantes, decorrentes do aumento da garantia para suportar o imposto devido pelas importações realizadas durante aquele período – 60 dias.

Neste domínio, a DGAIEC já avançou com uma proposta legislativa de alteração do regime em vigor, por forma a permitir um efectivo "descaucionamento" dos montantes do IVA devidos pela importação, através da constituição de uma garantia de montante substancialmente reduzido.

[391] De 9 de Março de 2009 Grupo de Trabalho n.º 1 – Projecto de documento de trabalho sobre o desalfandegamento centralizado na perspectiva do IVA (página 7).

Actualmente, é exigida a garantia do montante total do IVA em dívida, através da prestação de uma garantia específica, caso a caso ou, em alternativa, global. Neste último caso abrange, o montante de todas as imposições devidas, possibilitando a globalização mensal do seu pagamento.

Com as alterações propostas pela DGAIEC, a garantia a prestar passaria a abranger, apenas, uma percentagem fixa do IVA devido em cada uma das importações, o que resultaria numa forte redução das despesas a suportar pelos operadores económicos perante as entidades garantes.

Tendo em conta que o actual quadro de crise económica potencia um maior incumprimento no pagamento dos montantes devidos, na referida proposta procurou-se salvaguardar a futura cobrança do IVA nas situações de incumprimento, através da previsão de uma norma que inibe a utilização da garantia proposta, pelo prazo de um ano, sem prejuízo do desalfandegamento das mercadorias através das garantias actualmente em vigor.

A medida explanada no precedente ponto poderia ainda ser complementada com o alargamento do prazo de diferimento para mais 30 dias (no total de 90 dias), considerando que este prazo é susceptível de permitir ao importador a "folga" temporal necessária à revenda dos produtos, em momento anterior ao do efectivo pagamento do imposto, junto das alfândegas, conforme decorre de estudos económicos realizados por entidades externas.

10.4. Conclusões

Vários Estados membros - 16 países em 27 - aplicam o sistema de pagamento do IVA através da declaração aduaneira, vulgarmente designado por pagamento "à cabeça", seguindo a regulamentação relativa à divida aduaneira, pelo que é legítimo concluir que a utilização generalizada da modalidade de pagamento através da declaração periódica necessitará, ainda, de um significativo esforço de harmonização dos procedimentos aplicáveis pelos Estados-Membros.

A opção efectuada pelo legislador nacional pelo regime de pagamento do IVA "à cabeça", é justificada pelas vantagens de que se reveste:

- Ganho de eficácia na arrecadação mensal da receita do IVA cobrado na importação;

- Uniformidade e simplificação do regime aplicável na importação de bens;
- Maior segurança, garantia e solidez na arrecadação do imposto.

No que respeita ao argumento utilizado por alguns operadores económicos nacionais, quer individualmente, quer através das respectivas associações, no sentido de que o regime em vigor desincentiva as importações através de Portugal, considera-se que tal situação não se justifica somente por razões de ordem fiscal, mas sobretudo por motivos de ordem logística, de dimensão dos portos, economias de escala e competitividade.

A preconizada mudança do sistema em vigor para a modalidade de pagamento do IVA através da declaração periódica, que de igual modo tem vindo a ser defendida pelos referidos operadores, apresenta diversas desvantagens:

- Repercussões imediatas dos efeitos de tesouraria no ano da sua implementação, desvirtuando a filosofia do imposto.
- Coexistência de dois regimes aplicáveis à importação de bens.
- Maior permeabilidade à prática de fraude e evasão fiscal e consequente perda irremediável de receita do Estado.

A eventual implementação do referido regime exigiria, da parte da Administração (aduaneira e fiscal), a reformulação dos instrumentos de controlo, com uma maior integração dos sistemas de informação da DGAIEC e da DGCI, por forma a permitir a troca de informações imediata entre ambas as entidades.

A nível comunitário, e em matéria de IVA, nada há de novo que obrigue à revisão imediata do sistema.

A Comissão, no decurso dos trabalhos comunitários ao nível do desalfandegamento centralizado, tem manifestado a intenção de manter a margem de manobra conferida pela Directiva IVA, quanto às modalidades de pagamento do imposto na importação de bens. Mas tal facto não deixa, em nosso entender, de relevar a importância do pagamento do IVA na declaração.

Não obstante tudo o que antecede, parece-nos ser de acolher uma alteração legislativa, no sentido da liquidação do IVA, relativamente à importação de bens efectuada por sujeitos passivos integrados no regime normal, na respectiva declaração periódica, à semelhança do que hoje sucede com as aquisições intracomunitárias de bens.

RECOMENDAÇÃO[392]

27. Considerar, para os sujeitos passivos incluídos no regime normal do IVA, que o IVA devido na importação deixará de ser pago no momento do desembaraço aduaneiro e constará, a favor do Estado, na respectiva declaração periódica.

11. Reabilitação de imóveis

Na nossa legislação, as empreitadas relacionadas com a reabilitação, reparação, beneficiação, remodelação, renovação, restauro ou conservação de imóveis beneficiam da taxa reduzida de 5% no Continente e de 4% nas Regiões Autónomas, ao abrigo do disposto nas verbas 2.23, 2.24 e 2.27 [393].

Acontece que a aplicação destas verbas contém alguma confusão e imprecisão e está dependente, frequentemente, de intervenções e procedimentos muito burocratizados[394].

A nossa chamada de atenção para este tipo de prestações de serviços radica no nosso entendimento de que se trata de uma área que pode contribuir para a dinamização do sector da construção civil, actualmente bastante deprimido, facilitando, consequentemente, a obtenção de receitas fiscais.

De facto, de acordo com elementos recentemente divulgados pelo Instituto da Construção e do Imobiliário, I. P. (InCI, I. P.) existe um mercado com grande potencial de volume de negócios na área da reabilitação[395].

Assim, de acordo com informação divulgada por aquele organismo[396], existem cerca de 2 milhões de fogos a necessitar de obras de reparação[397], dos quais cerca de 800 000 fogos encontram-se ou em "mau estado" de conservação (470 117 fogos) ou em "muito mau estado" de conservação (325 503 fogos).

---

[392] Declaração de voto de Jorge Pinheiro em anexo

[393] A aplicação das verbas 2.19 e 2.26 é mais limitada, visto que está dependente da natureza do dono da obra.

[394] Gerando também muitas dificuldades no que toca à concessão de isenções fiscais previstas noutros diplomas e no licenciamento dos projectos.

[395] Se, por hipótese, considerarmos em média o valor modesto de 10 000 euros de obras por habitação, a reabilitação dos imóveis degradados originava uma facturação da ordem dos 20 000 Milhões de euros.

[396] Apresentação efectuada a propósito da divulgação do Novo Regime da Reabilitação Urbana.

[397] Número que representa 38% do parque habitacional do País.

Sem pôr em causa as situações que permitem hoje a aplicação de taxas reduzidas, e tão-pouco os programas que têm vindo a ser implementados, a nossa proposta vai no sentido de permitir também a aplicação da taxa reduzida em relação aos trabalhos de reabilitação, transformação, renovação, remodelação, restauro ou conservação efectuados em imóveis de habitação que tenham sido construídos há mais de um determinado número de anos, a fixar.

A exemplo do que acontece noutros Estados membros, nomeadamente em França, em que o número de anos considerados para o efeito é de dois anos, e na Bélgica, em que o número de anos de vida do imóvel sobe para cinco.

Parece-nos uma medida simples e directa, dirigida à reabilitação, mas mais objectiva do que as existentes, ainda que a sua concretização passe pela exigência de um formulário que deve ser preenchido pelo dono da obra e entregue ao prestador dos serviços.

Além disso, o mercado da reabilitação pode contribuir de forma sustentada para a actividade das empresas do sector da construção, para o aumento do emprego e para o regresso das populações aos centros históricos das cidades.

RECOMENDAÇÕES:

28. **Simplificar aplicação das verbas 2.23 e 2.24 da Lista I.**
29. **Acrescentar uma nova verba à Lista I, no sentido de nela incluir a reabilitação e reconstrução de imóveis destinados à habitação e construídos há mais de 5 anos.**
30. **Alterar para 35%, na verba 2.27 da Lista I, o limite do valor dos materiais.**

12. Reporte de créditos

A impossibilidade de utilização do reporte de créditos em declarações de substituição que, historicamente, poderia justificar-se, é sinónimo de graves problemas para os sujeitos passivos, designadamente o verem-se confrontados com a obrigatoriedade de pagamentos de impostos apenas devidos não a uma real situação de imposto a pagar, mas exclusivamente derivados da impossibilidade de utilização de créditos acumulados.

Por outro lado, afigura-se oportuno que o reporte de créditos seja pré inscrito na declaração periódica, por forma a que o sujeito passivo conheça, inequivocamente, o valor que consta da conta corrente produzida pela administração fiscal.

RECOMENDAÇÕES

31. **Permitir o reporte de créditos nas declarações de substituição, aproveitando as notórias melhorias a nível da eficácia e do controlo que os meios electrónicos vieram permitir, alterando em conformidade o disposto no artigos 6º e 8º, nºs 1 e 3, do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de Setembro, sem prejuízo de limitações em caso de proximidade do período de caducidade.**

32 **Inserir automaticamente na declaração periódica, o reporte de crédito constante da conta corrente produzida pela administração fiscal.**

13. Revisão da declaração periódica

Entendemos que existem apenas duas opções coerentes no que toca à revisão da declaração periódica:

- Ou se reduz o modelo da declaração à sua expressão mais simples com informação sucinta relativa a:

  Operações tributadas (base tributável e IVA a favor do Estado com informação por taxas de tributação)

  Transmissões intracomunitárias isentas

  Transmissões de bens expedidos para fora da Comunidade (isentas)

  Outras operações isentas

  Operações fora do campo do imposto

  IVA dedutível (Com informação por taxas de tributação)

- Ou se desenvolve o actual modelo, de forma a evitar as diversas contradições no seu preenchimento, aditando campos específicos para operações que devem ser declaradas, mas actualmente não contempladas especificamente no modelo da declaração, dando origem a distorções no preenchimento, nomeadamente:

Quando estão em causa aquisições de serviços localizadas em território nacional por aplicação das regras de territorialidade e tributadas pelo adquirente em território nacional (inversão do sujeito passivo);

Quando se trata de operações internas tributadas pelo método da inversão do sujeito passivo (transacções de sucatas, desperdícios e resíduos recicláveis e prestações de serviços de construção civil e ainda transmissões de imóveis com renúncia à isenção);

Quando se trata de operações não sujeitas, designadamente por aplicação das regras de territorialidade.

As distorções que resultam do facto de estas operações serem declaradas em campos que não lhes dizem respeito provocam alterações indevidas no enquadramento dos sujeitos passivos, que no que se refere à periodicidade de entrega da declaração e pagamento do imposto, que no que se refere às condições de prazo para efectuar os reembolsos.

RECOMENDAÇÃO:

33. **Deve a declaração periódica ser alterada, no sentido de contemplar campos específicos para:**
    - **Aquisições de bens ou serviços em que há inversão do sujeito passivo;**
    - **Transmissões de bens ou prestações de serviços internas em que há inversão do sujeito passivo;**
    - **Operações não sujeitas por aplicação das regras de territorialidade e que conferem direito à dedução;**
    - **Outras operações não sujeitas.**

14. Transmissão de imóveis

Propõe-se a eliminação da isenção a que se refere o n.º 30 do artigo 9.º, de forma a que passem a ser, em geral, obrigatoriamente tributadas as primeiras transmissões de imóveis (imóveis novos) e de terrenos para construção.

A fim de contribuir para a ponderação desta questão, vamos utilizar como ponto de partida alguns elementos constantes de um estudo elaborado pelos Serviços de Economia da AICCOPN.

Nesse estudo são analisadas as vantagens ou desvantagens que decorrem para uma empresa promotora de um empreendimento imobiliário em assumir ela própria a construção do empreendimento ou, ao invés, contratar, para o efeito, uma empresa construtora. Vantagens ou desvantagens que resultam apenas de, em conformidade com as regras actualmente aplicáveis, não ser possível efectuar a dedução do IVA suportado na construção, devido ao facto de os respectivos *inputs* concorrerem para a realização de operações isentas (n.º 30 do artigo 9.º) que não conferem direito à dedução.

No referido estudo, é adoptada uma estrutura de custos idêntica para os vários cenários considerados a fim de permitir a sua análise comparada. Identificam-se os principais custos de construção de um empreendimento, nomeadamente os que se relacionam com a aquisição do terreno, o projecto, as taxas e licenças, os encargos financeiros, os materiais e a mão-de-obra e considera-se o seu peso relativo, como se indica no seguinte quadro:

Rubricas	Peso relativo	Custo (em euros)
1. Terreno	20,00%	2 000 000
2. Projecto (arquitectura e fiscalização)	4,50%	450 000
3. Taxas e licenças	2,00%	200 000
4. Financiamento	4,50%	450 000
5. Outros custos e contingências	4,00%	400 000
6. Custos de construção		
Mão-de-obra	32,5%	3 250 000
Materiais	32,5%	3 250 000
TOTAL	**100,00%**	**10 000 000**

Foram considerados os seguintes cenários:

- **A_1** – O promotor é o construtor com utilização de 100% de mão-de-obra própria;
- **A_2** – O promotor não assume a construção
- **B_1** – O promotor é o construtor com recurso a 50% de mão-de-obra de subempreitada
- **B_2** – O promotor não assume a construção

Nestes termos, os custos de construção inerentes aos cenários A_1 e A_2 :

Rubricas	Custo (sem IVA)	A_1		A_2	
		IVA	Custo + IVA	IVA	Custo + IVA
1. Custo do terreno	2 000 000	0	2 000 000	0	2 000 000
2. Projecto	450 000	90 000	540 000	90 000	540 000
3. Taxas e licenças	200 000	0	200 000	0	200 000
4. Financiamento	450 000	0	450 000	0	450 000
5. Outros custos	400 000	0	400 000	0	400 000
6. Construção					
Mão-de-obra	3 250 000	0	3 250 000	650 000	3 900 000
Materiais	3 250 000	650 000	3 900 000	650 000	3 900 000
TOTAL	**10 000 000**	740 000	**10 740 000**	1 390 000	**11 390 000**

No que se refere aos cenários **B_1** e **B_2** apuraram-se os seguintes custos de construção:

Rubricas	**Custo (sem IVA)**	**B_1**		**B_2**	
		IVA	**Custo + IVA**	**IVA**	**Custo + IVA**
1. Custo do terreno	2 000 000	0	2 000 000	0	2 000 000
2. Projecto	450 000	90 000	540 000	90 000	540 000
3. Taxas e licenças	200 000	0	200 000	0	200 000
4. Financiamento	450 000	0	450 000	0	450 000
5. Outros custos	400 000	0	400 000	0	400 000
6. Construção					
Mão-de-obra própria	1 625 000	0	1 625 000	325 000	1 950 000
Mão-de-obra subempr.	1 625 000	325 000	1 950 000	325 000	1 950 000
Materiais	3 250 000	650 000	3 900 000	650 000	3 900 000
TOTAL	**10 000 000**	**1 065 000**	**11 065 000**	**1 390 000**	**11 390 000**

Assim, elaboramos para cada um dos cenários previstos naquele estudo os seguintes quadros que permitem comparar os preços de venda que seriam praticados no regime actual de isenção (em que o IVA suportado na construção não é recuperável) com os preços de venda que resultariam da tributação das transmissões dos imóveis.

Consideramos, para reflexão e eventual desenvolvimento, as seguintes hipóteses:

- Quadro 19 – Margem de lucro de 10% e IVA a 5%
- Quadro 20 – Margem de lucro de 20% e IVA a 5%
- Quadro 21 – Margem de lucro de 10% e IVA a 20%
- Quadro 22 – Margem de lucro de 20% e IVA a 20%

Quadro 19. Margem de Lucro de 10% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 5%

	Custo de construção (2)		**Preço de venda** Margem de 10%)			
			Com isenção (regime actual)	**Com tributação em IVA à taxa de 5%** (IVA da construção é dedutível) (4)		
Cenários (1)	**Custos** (2a)	**IVA** (2b)	IVA da construção não recuperável (3) = 1,1 x (2)			**Diferença** (5) = (4) –(3)
				Preço sem IVA (4a) = 1,1 x (2a)	**IVA** (4b)	
A_1	10 000 000	740 000	11 814 000	11 000 000	550 000	(264 000)
A_2	10 000 000	1 390 000	12 529 000	11 000 000	550 000	(979 000)
B_1	10 000 000	1 065 000	12 171 500	11 000 000	550 000	(621 500)
B_2	10 000 000	1 390 000	12 529 000	11 000 000	550 000	(979 000)

Quadro 20. Margem de Lucro de 20% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 5%

	Custo de construção (2)		**Preço de venda** (Margem de 20%)			
			Com isenção (regime actual) IVA da construção não recuperável (3) = 1,2 x (2)	**Com tributação em IVA à taxa de 5%** (IVA da construção é dedutível) (4)		**Diferença** (5) = (4) –(3)
Cenários (1)	**Custos** (2a)	**IVA** (2b)		**Preço sem IVA** (4a) = 1,2 x (2a)	**IVA** (4b)	
A_1	10 000 000	740 000	12 888 000	12 000 000	600 000	(288 000)
A_2	10 000 000	1 390 000	13 668 000	12 000 000	600 000	(1 068 000)
B_1	10 000 000	1 065 000	13 278 000	12 000 000	600 000	(678 000)
B_2	10 000 000	1 390 000	13 668 000	12 000 000	600 000	(1 068 000)

Quadro 21. Margem de Lucro de 10% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 20%

	Custo de construção (2)		**Preço de venda** (Margem de 10%)			
				Com tributação em IVA à taxa de 20%		
Cenários (1)	**Custos** (2a)	**IVA** (2b)	**Com isenção (regime actual)** IVA da construção não recuperável (3) = 1,1 x (2)	(IVA da construção é dedutível) (4)		**Diferença** (5) = (4) –(3)
				Preço sem IVA (4a) = 1,1 x (2a)	**IVA** (4b)	
A_1	10 000 000	740 000	11 814 000	11 000 000	2 200 000	1 386 000
A_2	10 000 000	1 390 000	12 529 000	11 000 000	2 200 000	671 000
B_1	10 000 000	1 065 000	12 171 500	11 000 000	2 200 000	1 028 500
B_2	10 000 000	1 390 000	12 529 000	11 000 000	2 200 000	671 000

Quadro 22.Margem de Lucro de 20% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 20%

	Custo de construção (2)		**Preço de venda** (Margem de 20%)			
Cenários (1)	**Custos** (2a)	**IVA** (2b)	**Com isenção (regime actual)** IVA da construção não recuperável (3) = 1,2 x (2)	**Com tributação em IVA à taxa de 20%** (IVA da construção é dedutível)		**Diferença** (5) = (4) –(3)
				Preço sem IVA (4a) = 1,2 x (2a)	**IVA** (4b)	
A_1	10 000 000	740 000	12 888 000	12 000 000	2 400 000	1 512 000
A_2	10 000 000	1 390 000	13 668 000	12 000 000	2 400 000	732 000
B_1	10 000 000	1 065 000	13 278 000	12 000 000	2 400 000	1 122 000
B_2	10 000 000	1 390 000	13 668 000	12 000 000	2 400 000	732 000

Em resumo, em relação aos cenários desenvolvidos, apuramos as seguintes diferenças entre os preços de venda com tributação em IVA e os preços de venda com isenção incompleta:

Cenários	Resumo das diferenças			
	Com tributação a 5%		Com tributação a 20%	
	ML = 10% (Q I)	ML = 20% (Q II)	ML = 10% (Q III)	ML = 20% (Q IV)
A1	(264 000)	(288 000)	1 386 000	1 512 000
A2	(979 000)	(1 068 000)	671 000	732 000
B1	(621 500)	(678 000)	1 028 500	1 122 000
B2	(979 000)	(1 068 000)	671 000	732 000

Da análise efectuada é possível deduzir, entre outras, as seguintes conclusões:

- O IVA da construção representa entre cerca de 8% a 15% do valor do imóvel;
- A tributação das transmissões de imóveis à taxa reduzida de 5% permite, em todas as situações, descidas do preço de venda, entre 2,2% e 7,8%, em relação aos preços que resultam da não tributação (isenção) dessas transmissões. Claro que a vantagem é tanto maior quanto maior for o IVA não recuperável suportado na construção;
- A tributação das transmissões dos imóveis à taxa normal de 20% implica, em todos os cenários analisados, a obtenção de preços mais elevados, entre 5,3% e 11,7%, do que aqueles que são praticados nas transmissões isentas. Nestes casos, a desvantagem da tributação é tanto menor quanto maior for o IVA suportado na construção.

Todavia, na análise das vantagens/desvantagens do consumidor perante os vários cenários, devemos ainda ter em consideração a eliminação do encargo consubstanciado no IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis devido pelo adquirente do imóvel.

Considerando que em Portugal o mercado da habitação é caracterizado por um preço de venda médio dos imóveis de 1149 euros/metro^2 e que as tipologias mais vendidas são os T2 (100 m^2 em média) e os T3 (150 m^2 em média), parece-nos legítimo considerar uma taxa média de tributação em IMT de cerca de 2%, que representaria, em relação aos vários cenários analisados, uma vantagem de € 220 000 para as hipóteses contempladas nos Quadros I e III e de € 240 000 para as hipóteses a que se referem os Quadros II e

IV. Assim, com a vantagem que resultaria da eliminação do IMT nas transmissões de imóveis tributadas em IVA a avaliação das diferenças passaria a ser a seguinte:

Cenários	Resumo das diferenças			
	Com tributação a 5%		Com tributação a 20%	
	ML = 10% (Q I)	ML = 20% (Q II)	ML = 10% (Q III)	ML = 20% (Q IV)
A1	(484 000)	(528 000)	1 146 000	1 272 000
A2	(1 199 000)	(1 308 000)	451 000	492 000
B1	(841 500)	(918 000)	808 500	882 000
B2	(1 199 000)	(1 308 000)	451 000	492 000

RECOMENDAÇÕES

34. **Tributar à taxa reduzida de 5% as primeiras transmissões de imóveis destinados à habitação cujo valor patrimonial não exceda o valor de € 250 000 (habitação social).**

35. **Tributação à taxa normal das primeiras transmissões de imóveis não destinados à habitação ou, sendo-o, o valor patrimonial seja superior a € 250 000.**

36. **Eliminar o IMT em relação às transmissões de imóveis tributadas em IVA.**

37. **Reformular o Regime da Renúncia à Isenção, no sentido da sua aplicação às 2ªs transmissões dos imóveis afectos a uma actividade económica.**

15. Regime de renúncia na transmissão e locação de bens imóveis

Considerando-se que, por esta ou aquela razão, o que antes se referiu relativamente à tributação de certas transmissões de bens imóveis não se mostra conveniente, importa aperfeiçoar o regime previsto na Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro que procedeu à alteração do n.º 4 do artigo 2º do Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis (adiante Regime), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

16. Sublocação de bens imóveis

A nova redacção do n.º 4 do artigo 2º do Regime preceitua que "Não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais".

A intenção demonstrada pelo legislador nacional, ao criar esta excepção à renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis quando se destinem a fins industriais, relacionou-se com o apoio à actividade empresarial e ao desenvolvimento da actividade das Pequenas e Médias Empresas (PME).

Na verdade, de acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2009, a possibilidade de renúncia à isenção do IVA, e consequente dedução do IVA suportado, nos casos de sublocação em operações de locação financeira imobiliária destinadas à construção de parques e outros espaços industriais, almejava remover "os constrangimentos colocados às empresas de locação financeiras em face do actual regime de renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias, que decorrem da impossibilidade de haver renúncia relativamente a sublocações de imóveis, o que inviabilizaria ou tornaria menos atractivas as operações de locação financeira destinadas à construção de determinados espaços, sobretudo para fins industriais (v.g. parques industriais), dado que, nestes casos, os locatários pretendem, logo que concluída a construção, locar (ou sublocar) aqueles equipamentos às entidades que efectivamente os explorem de forma directa".

Assim, pretende-se dinamizar o parque industrial nacional através da locação e sublocação.

Se tais razões mereceram a tutela do Estado para o sector da indústria, protegendo a sua dinâmica e iniciativa, de igual modo, se deve estender tal possibilidade às restantes áreas económicas, nomeadamente, da sublocação para fins comerciais e agrícolas.

Nenhum critério económico, nenhuma razão lógica e nenhuma variável política justifica a discriminação em permitir a possibilidade da renúncia à isenção do IVA apenas para a actividade industrial.

Contratos realizados em simultâneo

Apesar do n.º 3 do artigo 2º do Regime prever a situação específica dos contratos realizados em simultâneo, a sua implementação prática é pouco clara quanto à

exequibilidade. Existe grande dificuldade por parte da Administração Fiscal em explicar o correcto procedimento, e, por parte dos sujeitos passivos, não é o procedimento necessário para beneficiar do regime.

Incidência de IMT na renúncia à isenção de IVA

O acórdão de 22 de Abril de 2009, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 01124/08, sentenciou que os encargos mencionados, da mesma natureza dos referidos nas várias alíneas do n.º 5 do artigo 12º do Código do IMT, de fonte contratual ou legal, hão-de ser encargos de contraprestação do valor patrimonial do objecto contratado. Deste modo, concluiu o acórdão, o IVA não constitui contraprestação do valor patrimonial do objecto contratado e transmitido, pelo que não pode integrar a base do valor tributável em IMT. Assim sendo, propõe-se a seguinte recomendação:

RECOMENDAÇÕES

38. **Alterar a redacção do n.º 4 do artigo 2º do Regime para "Não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais, comerciais ou agrícolas".**

39. **Alterar o software informático que suporta a aplicação daquele regime, de forma a tornar mais célere e transparente a sua aplicação aos contratos realizados em simultâneo. Em sequência, produzir um Ofício-Circulado respeitante a esta matéria, não só no sentido de permitir uma aplicação uniforme por parte dos serviços, mas também para permitir aos sujeitos passivos saber com clareza a atempadamente quais os procedimentos correctos a adoptar, caso pretendam beneficiar desta possibilidade concedida pela lei.**

40. **Produzir uma circular com um entendimento em conformidade com a doutrina expendida no acórdão de 22 de Abril de 2009, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 01124/08, revogando o entendimento anteriormente tornado público através da Circular n.º 9/2009, da Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais .**

Capítulo IV. Luta Contra a Fraude

1. Introdução

O combate à fraude fiscal, e muito particularmente a fraude ao IVA, tem, nos últimos anos, constituído uma preocupação constante das instâncias comunitárias e dos Estados membros da União Europeia. Tais tipos de práticas, entre as quais releva a designada fraude carrossel, revestem frequentemente um carácter supranacional e originam perdas de receitas muito substanciais na generalidade dos Estados membros. De acordo com dados divulgados em 2006 pelo Comissário Europeu *László Kovács*, as perdas de receita decorrentes das fraudes ao IVA elevavam-se, então, a cerca de 60 mil milhões de euros anuais.

Além de ter impacto imediato nas receitas dos Estados membros e, consequentemente, repercussões negativas nos recursos próprios comunitários, a fraude, como tem vindo também a ser assinalado pela Comissão Europeia, é criadora de distorções no funcionamento do mercado interno e impeditiva de uma sã concorrência entre as empresas.

Todas essas circunstâncias contribuem para que sejam encontrados, no plano comunitário, instrumentos, de teor operacional e legislativo, que habilitem as administrações fiscais nacionais e demais autoridades, quer internamente quer em colaboração com os parceiros de outros Estados membros, a prevenirem e reagirem de forma eficaz contra tais fraudes.

Neste contexto, considerando que o combate à fraude fiscal é essencial para assegurar o crescimento económico e a criação de emprego no espaço europeu, a Comissão Europeia veio dirigir, em 31 de Maio de 2006, uma Comunicação ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, sobre a necessidade de ser desenvolvida uma estratégia coordenada a nível comunitário na luta contra a fraude fiscal, constante do documento COM (2006) 254 final.

2. Trabalho realizado na Comunidade

Na sequência dos debates realizados sobre o teor dessa comunicação, o Conselho ECOFIN de 28 de Novembro de 2006, adoptou um conjunto de conclusões em matéria

de luta contra a fraude fiscal, nas quais: acordou na necessidade urgente de ser elaborada a nível comunitário uma estratégia de luta contra a fraude, em especial no domínio da fiscalidade indirecta, que complemente os esforços nacionais nesta área; convidou a Comissão a elaborar os elementos dessa estratégia em estreita colaboração com os Estados membros; e indicou as áreas prioritárias a desenvolver nos trabalhos futuros.

De acordo com as orientações então definidas, haveria que:

a) estabelecer um plano de acção que incluísse um mecanismo de acompanhamento destinado a garantir uma utilização mais eficiente da cooperação administrativa;
b) explorar vias destinadas a permitir que os Estados membros tomem medidas mais eficientes contra os autores de fraudes e dêem a mesma prioridade à protecção das receitas do IVA provenientes de outros Estados membros que às suas receitas próprias;
c) possibilitar um intercâmbio de informações mais rápido e mais pormenorizado entre os Estados membros, avaliar da possibilidade jurídica e prática de acesso aos dados relativos aos sujeitos passivos por parte das administrações de outros Estados membros; elaborar, se necessário, propostas legislativas destinadas a garantir que os Estados obtêm junto dos sujeitos passivos as informações relevantes, e avaliar dos efeitos em termos de encargos suplementares para os sujeitos passivos e as administrações tendo em conta as possibilidades decorrentes das novas tecnologias;
d) analisar eventuais alterações do actual sistema do IVA, tendo em vista o reforço das possibilidades jurídicas de luta contra a fraude, tais como a responsabilidade conjunta e solidária.

Para dar cumprimento a esse mandato, a Comissão criou o Grupo de Peritos para a Estratégia da Luta Anti-Fraude (Grupo ATFS), com a tarefa de analisar e preparar os elementos para a definição de uma estratégia anti-fraude a nível comunitário. Em simultâneo, no Grupo das Questões Fiscais do Conselho foram realizadas algumas discussões sobre a possível introdução de alterações mais significativas nas regras de funcionamento do IVA como forma de combater a fraude, designadamente a

possibilidade de tributação das operações intracomunitárias ou de utilização facultativa de um regime alargado de autoliquidação.

Em conclusões adoptadas a 5 de Junho de 2007, o Conselho ECOFIN veio definir, em matéria de medidas convencionais de luta contra a fraude, as áreas prioritárias em que a Comissão deveria apresentar propostas legislativas num curto prazo e, em matéria de medidas de mais vasto alcance, solicitar que a Comissão apresentasse estudos mais aprofundados sobre possíveis alterações de carácter jurídico do sistema do IVA e as repercussões que as mesmas teriam nos Estados membros.

As propostas legislativas pretendidas deveriam destinar-se a reduzir os prazos na entrega da declaração das transmissões intracomunitárias de bens e na comunicação dessas informações entre as administrações fiscais; a estabelecer a responsabilidade solidária em caso de ausência ou de incorrecção das informações sobre entregas intracomunitárias, se daí resultar uma perda de receitas de IVA numa fase posterior; e melhorar as confirmações e as informações sobre os sujeitos passivos registados para efeitos de IVA que actuam no comércio intracomunitário.

Em Comunicação apresentada em 23 de Novembro de 2007 (documento COM (2007) 758 final), a Comissão Europeia apresentou ao Conselho o ponto da situação dos trabalhos que, em matéria de combate à fraude e reforço da cooperação administrativa, haviam sido realizados até essa data e, simultaneamente, veio solicitar orientações políticas precisas quanto a algumas opções estratégicas a fazer com vista à definição de uma abordagem comunitária na luta contra a fraude ao IVA.

Reagindo a essa Comunicação da Comissão, o Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007, realizado sob Presidência portuguesa, procedeu à aprovação de "Conclusões em matéria de luta contra a fraude", definindo orientações sobre os trabalhos futuros a desenvolver nesta matéria.

Em conformidade com as orientações recebidas e os consensos obtidos nos debates realizados no Grupo das Questões Fiscais do Conselho e no Grupo ATSF, a Comissão apresentou, finalmente, ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, uma Comunicação sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia (documento COM(2008) 807 final, de 1 de Dezembro de 2008), na qual vem apresentar um plano de acção a curto prazo, com a identificação das medidas que deverão ser tomadas a nível comunitário para reforçar os sistemas fiscais e a cooperação no domínio fiscal a fim de prevenir a fraude ao IVA,

bem como as medidas destinadas a melhorar a eficácia das administrações fiscais na detecção de fraudes e a sua capacidade em matéria de cobrança e recuperação de receitas fiscais. A estratégia apresentada reflecte ainda a necessidade de ser efectuada uma abordagem a mais longo prazo, através da coordenação dos desenvolvimentos em matéria de tecnologias da informação, procurando, em articulação com os operadores económicos, assegurar que o recurso a tais instrumentos pode melhorar as relações entre as administrações fiscais e as empresas.

3. Medidas cuja adopção não carece de um acto jurídico comunitário

3.1 Responsabilidade partilhada na protecção das receitas

Entre as medidas propostas pela Comissão na sua Comunicação de 31 de Maio de 2006, sobre a necessidade de definição de uma estratégia coordenada de luta contra a fraude, posteriormente reiterada em todas as comunicações e relatórios que apresentou, conta-se a assunção pelos Estados membros de uma responsabilidade partilhada na protecção das receitas. Essa responsabilidade deveria traduzir-se na introdução nos respectivos direitos nacionais de "*medidas compráveis contra os autores das fraudes, designadamente em termos de sanções e de inquérito penal, independentemente do facto de a fraude cometida dar ou não origem a perdas de receitas nos seus respectivos territórios*".

Entre as conclusões adoptadas no Conselho ECOFIN, de 4 de Dezembro de 2007, o Conselho veio convidar "*os Estados membros que não disponham de tais medidas a analisarem a possibilidade de instituir, a nível interno, legislação adequada a fim de garantir uma protecção comparável em termos de sanções e de acção penal contra os autores de fraudes, independentemente do facto de a fraude cometida acarretar ou não perdas de receitas nos respectivos territórios ou no território de outros Estados membros*".

Tais recomendações revelam que a Comissão Europeia e os Estados membros reconhecem que o reforço da cooperação administrativa e das trocas de informação entre as administrações nacionais podem não ser suficientes na luta contra a fraude, porquanto não permitem só por si assegurar a responsabilização de determinados participantes em esquemas de fraude, quando no Estado membro onde estes estão estabelecidos não se verifica qualquer incumprimento das obrigações em matéria fiscal

que sobre eles recaem, nem ocorrem aí perdas de receita, dificultando assim o desmantelamento efectivo dos circuitos da fraude.

Uma medida deste teor permitiria, designadamente, sancionar criminalmente as "empresas de ligação" ("*conduit companies*") nos circuitos da fraude carrossel, uma vez que, embora tenham um papel determinante na fraude, no Estado membro onde operam não ocorre, por regra, qualquer incumprimento das obrigações decorrentes do IVA, já que se limitam a efectuar transmissões intracomunitárias de bens isentas com destino a um operador fictício ("*missing trader*") noutro Estado membro. Quando é repetido o circuito de transacções, efectuam aquisições intracomunitárias de bens seguidas de novas transmissões intracomunitárias com destino a operadores fictícios noutros Estados membros. Não obstante ser a "empresa de ligação" que municia os circuitos da fraude e transacciona os bens directamente para operadores fictícios noutros Estados membros, a aplicação das regras do imposto determinam que o Estado membro onde se situa a "empresa de ligação" não sofre qualquer perda de receita, que é totalmente suportada no Estado membro onde se situa o "operador fictício".

Embora verificando que as "empresas de ligação" dão início ao circuito da fraude, nela participam activamente e dela retiram ganhos, as autoridades nacionais dos Estados membros onde tais empresas estão estabelecidas dificilmente podem actuar contra elas, quando estas cumprem as obrigações em sede de IVA que sobre elas recaem. Refira-se que, na maior parte das situações, estas empresas não são devedoras de qualquer imposto nesse Estado membro, uma vez que realizam transmissões intracomunitárias de bens isentas e as aquisições intracomunitárias que efectuam (pelas quais liquidam e deduzem imposto em simultâneo na declaração periódica) são seguidas de novas transmissões intracomunitárias de bens isentas, do que decorre serem as obrigações a cumprir meramente declarativas.

De acordo com informações fornecidas à Comissão, em finais de 2008, já onze Estados membros haviam dado resposta positiva à recomendação do Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007, adoptando legislação penal que permite sancionar operadores neles sedeados que participem em fraudes, ainda que estas ocorram noutros Estados membros.

RECOMENDAÇÃO:

41. **O Ministério da Justiça e o Ministério das Finanças devem promover a introdução no ordenamento jurídico português de medidas que permitam perseguir criminalmente quem participe em fraudes fiscais, ainda que as perdas de receita ocorram noutros Estados membros, de acordo com a recomendação do Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007.**

3.2 Cooperação entre a DGAIEC e a DGCI

A DGCI e DGAIEC têm, no quadro das atribuições que lhes são conferidas por lei, esferas de actuação e competências próprias.

Não obstante, considera-se que vários tipos de informações disponíveis em cada uma das Direcções-Gerais poderiam ser de utilidade à actividade desenvolvida pela outra, pelo que se preconiza que as mesmas possam ser, por acesso directo ou por comunicação espontânea e sistemática, partilhadas.

Este reforço das trocas de informação e da cooperação entre as administrações fiscal e aduaneira, permitiria não só dotá-las de melhores instrumentos na luta contra a fraude e evasão, tornando a sua actuação mais eficaz, como diminuir pedidos aos sujeitos passivos de informação disponíveis em bases de dados da outra administração. Neste sentido, deveria ser estabelecida uma prática de intercâmbio obrigatório de informações entre ambas as administrações abrangendo, nomeadamente:

a) o teor de informações vinculativas e instruções administrativas emanadas por uma DG que respeitem a disposições legais aplicadas por ambas;
b) trocas de ficheiros sobre circuitos e esquemas de fraude, detectados em Portugal ou noutros Estados membros mas que possam ter repercussões em Portugal;
c) as informações disponíveis relativas a operadores fraudulentos;
d) liquidações adicionais que efectuem em impostos da sua área de competência, que possam ter outras repercussões na situação tributária do sujeito passivo, por implicarem também correcções em impostos administrados pela outra DG.

RECOMENDAÇÃO:

42. **Reforço da cooperação e da partilha de informações entre a DGAIEC e a DGCI.**

4. Directivas Adoptadas

4.1 Directiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho de 2006

Esta Directiva veio introduzir certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do IVA e a lutar contra a fraude ou evasão fiscal, entre as quais cabe ressaltar:

a) A possibilidade de introdução de uma regra de inversão do sujeito passivo, relativamente a alguns sectores de actividade específicos, pela qual cabe ao destinatário a obrigação de pagamento do IVA devido pela operação realizada, obstando à ocorrência de situações de dedução de imposto que não foi pago ao Estado;

b) A faculdade de, no caso de transacções realizadas entre entidades com relações especiais entre si, fixar como valor tributável dessas operações o valor normal de mercado, sempre que o preço fixado permita a obtenção de vantagens fiscais, decorrentes de qualquer dos intervenientes não ter direito a deduzir totalmente o IVA suportado;

c) A possibilidade de englobar no valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços o valor do ouro para investimento isento que nelas tenha sido incorporado.

Portugal fez uso de algumas das faculdades conferidas por esta Directiva, tendo introduzido sistemas de inversão do sujeito passivo nos sectores das sucatas, dos serviços de construção civil e na transmissão de bens imóveis quando exista renúncia à isenção. Da mesma forma, no caso das operações imobiliárias (transmissão e locação de imóveis) efectuadas com renúncia à isenção, veio consagrar-se como valor tributável o valor normal nas operações realizadas entre sujeitos passivos com relações especiais entre si.

Neste contexto, vindo a verificar-se situações abusivas na fixação da contraprestação devida por operações realizadas entre sujeitos passivos com relações especiais, considera-se conveniente que a regra vigente para as operações imobiliárias realizadas com renúncia à isenção, seja aplicada de forma mais generalizada.

RECOMENDAÇÃO:

43. Utilizar possibilidade conferida pelo artigo 80.º da Directiva, estabelecendo no artigo 16.º do Código do IVA que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços é o valor normal, sempre que existam relações especiais entre os sujeitos passivos envolvidos e qualquer deles tenha limitações do direito à dedução.

4.2 Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008

Através desta Directiva, cuja entrada em vigor nos Estados membros deve ocorrer em 1 de Janeiro de 2010, vem proceder-se à redução dos prazos de envio dos anexos recapitulativos das transmissões intracomunitárias de bens e das prestações de serviços intracomunitárias (cuja obrigatoriedade de comunicação decorre das alterações introduzidas pela Directiva 2008/8/CE, em matéria de regras de localização das prestações de serviços).

Por força do disposto nesta Directiva, conjugado com as alterações introduzidas no regulamento da cooperação administrativa pelo Regulamento (CE) N.º 37/2009, de 16 de Dezembro de 2008, os anexos recapitulativos das operações intracomunitárias devem ser entregues pelos sujeitos passivos e ser disponibilizadas no sistema VIES no prazo de um mês após o fim do período de tributação. No específico caso português, essa redução substancial do prazo de entrega do anexo implicará seguramente a sua separação da declaração periódica de imposto.

A Directiva estabelece como regra a entrega de um anexo para cada mês de calendário, embora, consoante a utilização que venha a ser feita das várias opções consagradas na Directiva, essa periodicidade possa ser trimestral, verificadas determinadas circunstâncias.

RECOMENDAÇÃO:

44. Autonomizar o anexo recapitulativo relativamente à declaração periódica do imposto.[398]

4.3 Regime do IVA na importação

No Conselho ECOFIN, de 9 de Junho de 2009, foi obtido um acordo político relativamente à proposta de directiva que introduz alterações à legislação comunitária do IVA no que se refere à evasão fiscal ligada às importações, cuja entrada em vigor está prevista para 1 de Janeiro de 2011.

A Directiva IVA estabelece uma isenção na importação de bens, quando esta é seguida de uma transmissão intracomunitária de bens com destino a um sujeito passivo noutro Estado membro (designado procedimento aduaneiro 42).

Dada a não uniformidade de exigências feitas nas legislações dos Estados membros quanto à aplicação desta isenção, e a ausência de trocas reiteradas de informação entre as autoridades aduaneiras e fiscais de cada Estado e entre estas e as suas congéneres de outros Estados membros, este mecanismo vem sendo usado por alguns operadores económicos para dar início a esquemas de fraude carrossel, tendo países terceiros como ponto de partida das mercadorias, ou para introduzir mercadorias desoneradas de imposto no mercado paralelo (tanto nacional como de outros Estados membros), dando origem a perdas de receita substanciais na União Europeia.

A Directiva ora aprovada visa precisamente combater as situações de abuso e de fraude que se têm vindo a verificar com a aplicação desta isenção, ao fixar um conjunto de condições mínimas comuns para a aplicação da isenção prevista para a importação de bens. Em simultâneo, para assegurar a eficácia na implementação destas medidas, prevê-se que seja em breve apresentada uma proposta de alteração ao regulamento da cooperação administrativa, estabelecendo a obrigatoriedade de um intercâmbio automático entre os Estados membros das informações recolhidas pelas administrações aduaneiras e fiscais.

Considerando que os mecanismos descritos só deverão ser implementados a partir de 2011, julga-se necessário que, urgentemente, a DGCI e a DGAIEC introduzam mecanismos de trocas de informação relativas ao uso do procedimento aduaneiro 42,

[398] Medida aprovada em CM de 25/06/09

permitindo aumentar o controlo sobre a sua utilização, e reduzir consequentemente as situações de abuso e fraude que vêm sendo detectadas.

RECOMENDAÇÕES:

45. **A DGAIEC deve comunicar trimestralmente à DGCI, para efeitos de controlo do preenchimento do anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias isentas de bens, referido no artigo 23.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), do uso por operadores nacionais do mecanismo do artigo 16.º do RITI, identificando**
    - **o número IVA do sujeito passivo ou, quando seja o caso, do despachante oficial ou do transitário**
    - **o valor da mercadoria importada**
    - **o número IVA do adquirente no Estado membro de destino nas mercadorias.**
46. **A DGCI deve criar um sistema de cruzamento automático da informação fornecida pela DGAIEC com os anexos recapitulativos. As anomalias ou incumprimentos detectados, quando possam envolver perdas de receita em outros Estados membros, devem ser objecto de informação espontânea para esses Estados.**
47. **A DGCI e a DGAIEC devem realizar acções conjuntas de inspecção relativas à aplicação deste regime.**

5. Propostas de Directivas em Discussão

5.1 Responsabilidade solidária

Esta proposta de directiva prevê o estabelecimento de uma responsabilidade solidária transfronteiriça, aplicável ao transmitente intracomunitário de bens pelo IVA devido relativamente à aquisição intracomunitária de bens, quando se verifique uma perda de receitas no Estado membro de aquisição e o transmitente dos bens tinha conhecimento ou motivos para suspeitar que essa perda de receitas se iria verificar.

De acordo com a proposta apresentada, esse conhecimento é aferido em função de um conjunto de critérios objectivos, que podem ser ilididos pelo sujeito passivo, a quem cabe fazer prova da sua boa-fé.

Embora não exista ainda um consenso entre os Estados membros quanto ao texto final da directiva, há entre eles acordo político para que prossigam os trabalhos nesta área, devendo ser feito um balanço dos progressos até ao final de 2009.

5.2 Assistência mútua na cobrança

Com o objectivo de reforçar a capacidade das administrações fiscais em matéria de cobrança, a Comissão veio, em Fevereiro deste ano, apresentar uma proposta de directiva na matéria, com a qual se pretendem introduzir as seguintes medidas:

a) alargamento do âmbito de aplicação da directiva a todos os impostos, taxas e direitos, bem como às contribuições para a segurança social;
b) adopção de instrumentos uniformes ou de medidas cautelares, de modo a serem evitados problemas de reconhecimento ou tradução dos títulos executivos provenientes de outros Estados membros;
c) definição de um formulário tipo para notificação de documentos, relativos aos créditos reclamados, no território de outro Estado membro;
d) atribuição de competências aos funcionários nacionais para agir no território de outros Estados membros;
e) estabelecimento de um sistema espontâneo de intercâmbios de informações.

6. Propostas Futuras

De acordo com a Estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia, apresentada pela Comissão em Dezembro de 2008, deverá nos tempos mais próximos ser apresentado pela Comissão um conjunto de propostas legislativas, destinadas a introduzir diversas medidas de luta contra a fraude, no seguimento das orientações do Conselho ECOFIN e dos debates e consensos alcançados no Grupo ATSF.

Em simultâneo, a Comissão está a desenvolver um conjunto de acções tendo em vista o reforço da cooperação entre os Estados membros, ao abrigo dos mecanismos existentes, através do intercâmbio de boas práticas e de maior cooperação nas acções de controlo, designadamente fomentando o recurso aos controlos multilaterais. Por iniciativa da Comissão, estão ainda a ser realizados trabalhos em matéria de desenvolvimento de

instrumentos de auditoria informatizados, e foram criados grupos de projecto encarregues de analisar matérias como a avaliação da qualidade das informações trocadas entre os Estados membros, as boas práticas no domínio da análise e da gestão de risco e da utilização ilícita das caixas registadoras.

Explicitam-se, seguidamente, o sentido das medidas já anunciadas que implicam alterações legislativas no quadro jurídico comunitário.

6.1 Revisão do Regulamento da cooperação administrativa no domínio do IVA

O regulamento da cooperação administrativa deverá ser objecto de uma revisão significativa, tendo em vista o acolhimento das seguintes medidas:

6.1.1 Critérios comuns aplicáveis ao registo e cessação de actividade dos sujeitos passivos

6.1.1.1 Definição de critérios comuns aplicáveis ao registo e cessação de actividade dos sujeitos passivos

A posse de um número de identificação para efeitos de IVA válido constitui um elemento essencial do sistema comum do IVA, sobretudo no que respeita ao comércio intracomunitário de bens e serviços. Por conseguinte, a fiabilidade dos dados constantes do sistema VIES é fundamental não só para o controlo por parte das administrações fiscais mas também para garantir segurança jurídica aos sujeitos passivos relativamente às operações que realizam no espaço comunitário.

Verifica-se, contudo, que a informação constante da base de dados VIES não é completamente fiável, por existirem divergências entre os Estados membros quanto à definição, por exemplo, da data de início e cessação do sujeito passivo, aos elementos e verificações a efectuar no momento do registo, bem como à actualização dos dados constantes da base.

Para prevenir situações de fraude ao IVA, prevê-se a definição de um conjunto de normas mínimas comuns aplicáveis em todos os Estados membros para o registo e a cessação de actividade dos sujeitos passivos IVA

RECOMENDAÇÃO:

48. **Portugal deve apoiar a definição dos critérios comuns aplicáveis em toda a Comunidade para a atribuição e cessação de números de IVA e sua inclusão na base de dados VIES.**

6.1.2 Acesso automatizado aos dados

Prevê-se que seja disponibilizado no sistema VIES, para acesso automatizado das autoridades competentes, um conjunto de dados específicos das bases de dados relativos à identificação e às actividades de cada sujeito passivo, que são já hoje objecto de pedidos de informação entre as administrações fiscais dos Estados membros, ao abrigo do regulamento da cooperação administrativa.

Com esta medida visa-se acelerar o intercâmbio de informações, superando os problemas de morosidade no fornecimento das respostas por parte das autoridades do Estado membro requerido.

6.1.3 EUROFISC

Existe um acordo político para a criação de uma rede europeia destinada a reforçar a cooperação operacional entre os Estados membros na luta contra a fraude ao IVA, designada EUROFISC, cujos fins, estrutura e funcionamento será desenvolvida a partir da experiência da rede EUROCANET.

De acordo com as directrizes definidas pelo Conselho, o EUROFISC:

a) deverá ser uma rede descentralizada de intercâmbio de informações entre Estados membros sobre a fraude ao IVA;

b) deve reger-se pelos seguintes quatro princípios gerais: a liberdade de cada Estado membro participar em todas as tarefas da rede; a participação activa no intercâmbio de informações; a confidencialidade das informações objecto de intercâmbio; a ausência de encargos suplementares para os operadores;

c) não será dotado de personalidade jurídica. O respectivo funcionamento será organizado mediante acordo dos Estados membros participantes, com o apoio da Comissão. As tarefas serão asseguradas por funcionários de

ligação, peritos em matéria de fraude fiscal. Os trabalhos a realizar serão conduzidos por coordenadores designados entre esses funcionários;

d) terá como funções essenciais: constituir um dispositivo de alerta rápido multilateral em matéria de luta contra as fraudes ao IVA e coordenar os intercâmbios de informação e os trabalhos dos Estados membros participantes resultantes da exploração dos alertas.

Antevê-se que, a mais longo prazo, as funções do EUROFISC possam ser alargadas à coordenação de controlos multilaterais específicos e ao desenvolvimento de uma capacidade comum de análise de risco para os Estados- membros participantes.

6.1.4 Validação dos números IVA através do sistema VIES

É sabido que certos operadores económicos tem sido ludibriados por clientes menos escrupulosos no âmbito de aquisições intracomunitárias, facultando para o efeito um número de registo de IVA válido para efeitos do VIES, mas que posteriormente se vem a verificar que não corresponde com o do sujeito passivo em causa.

Os sujeitos passivos de outros Estados membros que procurem obter, através do sistema VIES na Internet, a confirmação dos números de IVA de sujeitos passivos nacionais, apenas vêem confirmada a validade do número, sem puderem obter a confirmação do nome e morada do sujeito passivo em causa.

Considerando que o acesso a essa informação daria maior segurança jurídica aos sujeitos passivos comunitários, reduzindo potencialmente o uso abusivo de números de identificação em IVA atribuídos por Portugal, e que os dados em questão não estão abrangidos por qualquer norma de sigilo, não há óbices para que os mesmos não possam, a exemplo do que acontece com outros Estados membros, ser visualizados no sistema de confirmação do VIES.

O n.º 4 do artigo 27.º do Regulamento (CE) N.º 1798/2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA, dispõe que os Estados membros devem assegurar que as pessoas envolvidas em transmissões intracomunitárias de bens e as pessoas que prestam serviços intracomunitários cujo imposto é devido no Estado membro do destinatário possam obter a confirmação do número de identificação IVA de determinada pessoa.

Contudo, o sistema de confirmação existente no sítio www.europa.eu, designado VIES na Internet, apenas permite confirmar a validade de números de IVA específicos, mas não a titularidade desses números nos vários Estados membros (somente 11 Estados permitem a visualização do nome e morada associados ao número IVA consultado e 3 Estados membros permitem confirmar o nome) à semelhança da que é disponível pela Administração Fiscal portuguesa quanto aos clientes/fornecedores nacionais.

Considerando que as possibilidades actuais de confirmação do número não são suficientes nem dão um nível adequado de segurança jurídica aos sujeitos passivos, o VIES na Internet deverá ser transformado num verdadeiro serviço de confirmação da validade de números IVA, bem como do nome e morada dos sujeitos passivos.

RECOMENDAÇÕES

49. A Direcção-Geral dos Impostos deve promover o acesso no sistema VIES na Internet, conjuntamente com a confirmação do número de IVA, ao nome e morada dos sujeitos passivos nacionais constantes desse sistema.

50. Portugal deve insistir junto da Comissão Europeia no sentido de todos os Estados membros permitirem para além da confirmação da validade do número de identificação fiscal, a validação da sua correspondência a um nome e morada.

51. O sistema a instituir deverá também estar acessível a operadores de países terceiros (por exemplo, prestadores de serviços electrónicos) que precisam confirmar a validade do número de identificação IVA do seu cliente estabelecido na Comunidade.

Capítulo V. Relação Entre o IVA e o ISV (Imposto Sobre Veículos)

A NATUREZA DO ISV (IMPOSTO DE MATRÍCULA OU DE CONSUMO)

Matéria que vem suscitando polémica há largos anos, junto do sector automóvel, prende-se com a inclusão, anteriormente do Imposto Automóvel (IA) e presentemente do Imposto sobre os Veículos (ISV), no valor tributável do IVA devido pelas transmissões, pelas aquisições intracomunitárias e pelas importações de veículos automóveis ocorridas em território nacional.

Embora seja genericamente reconhecido que essa inclusão é conforme à Directiva IVA, um acórdão proferido em 1 Junho de 2006 pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, relativo ao processo C-98/05, caso *DBI*, veio reacender essa polémica junto do sector, porquanto o Tribunal veio considerar que um imposto de matrícula de veículos automóveis em vigor na Dinamarca não deveria ser incluído no valor tributável do IVA, porque o facto gerador daquele imposto não residia na entrega do veículo, mas no primeiro acto de matrícula do veículo.

Tal como está configurado, o ISV dificilmente poderia ser qualificado como um imposto de matrícula, porquanto o respectivo facto gerador verifica-se, em regra, com o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos em território nacional, ou seja, com a disponibilização no mercado português de certos veículos, importados a partir de um país terceiro ou produzidos no território nacional ou no território de outro Estado membro da Comunidade, e torna-se exigível no momento da introdução no consumo do veículo.

Importa salientar que, contrariamente à situação existente na Dinamarca, o acto de atribuição de matrícula a um veículo não constitui o facto gerador do ISV, não determina a constituição da obrigação tributária nem a exigibilidade da mesma, visando apenas estabelecer um elemento de conexão entre os factos tributários e o território nacional.

Em face do quadro jurídico vigente, o ISV deve ser caracterizado com um imposto especial de consumo, incidente sobre a introdução no consumo de veículos em Portugal, cuja adopção no ordenamento interno está em conformidade com o direito comunitário, porquanto o artigo 401.º da Directiva IVA permite aos Estados membros manterem em

vigor impostos sobre certos consumos específicos, incidindo nomeadamente sobre veículos automóveis, desde que tais impostos não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios e a sua cobrança não dê origem, nas troca entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. Esta possibilidade vem confirmada no artigo 3.º da Directiva 92/12/CEE, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, que confere aos Estados membros a possibilidade de adoptarem ou de manterem outros impostos especiais de consumo para além dos previstos nessa directiva.

Atendendo à natureza do ISV, ao facto gerador do imposto e às circunstâncias em que o mesmo é cobrado, o mesmo está abrangido pelo disposto na alínea a) do artigo 78.º, no n.º 1 do artigo 84.º e na alínea a) do artigo 86.º da Directiva do IVA, pelo que o respectivo montante deve, por imperativo comunitário, ser incluído no valor tributável do IVA devido pelas transmissões, pelas aquisições intracomunitárias e pelas importações de veículos automóveis ocorridas em território nacional. Esta perspectiva encontra ainda suporte em acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 13 de Julho de 1989, proferido nos processos 93/88 e 94/88, casos *Wisselink* e *Hart Nibbrig,* relativos a um imposto sobre veículos de natureza equivalente.

RECOMENDAÇÃO[399]

52. Considerando que a legislação interna e a interpretação da mesma em matéria de inclusão do ISV no valor tributável das operações sujeitas a IVA estão em conformidade com as regras comunitárias, não existem fundamentos que justifiquem qualquer alteração legislativa ou de procedimentos nesta matéria.

[399] Declaração de voto de Ramos Pereira

Capítulo VI. IEC´S – Tendência Comunitária e Ajustamentos Necessários

1. Introdução

Os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) que vigoram em Portugal incidem sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os tabacos manufacturados e os produtos petrolíferos e energéticos.

Estes três impostos são os únicos que estão harmonizados comunitariamente, ao nível da sua estrutura e respectivas taxas.

Para além destes três impostos, existe ainda o Imposto sobre Veículos (ISV) que, embora seja um imposto especial sobre o consumo, não está harmonizado comunitariamente.

O ISV, sem prejuízo duma referência relativamente à sua inclusão no valor tributável, em matéria de IVA, não será tratado no presente documento, dado que, com a recente Reforma da Fiscalidade Automóvel, onde a componente ambiental do imposto passou a ter um peso preponderante, Portugal está no bom caminho, tendo até assumido um papel de liderança neste domínio, ao nível da União Europeia.

2. O Mercado Interno e a harmonização fiscal comunitária

2.1. A realidade fiscal existente

Relativamente aos IEC, as Directivas Comunitárias limitam-se a fixar taxas mínimas de imposto, abaixo das quais nenhum Estado-Membro (EM) pode fixar as suas taxas nacionais de imposto, mas não estabelecem contudo nenhum limite máximo para as referidas taxas.

Na prática, isto significa que os EM têm uma ampla margem de discricionariedade para fixar as suas taxas nacionais, situação que tem como consequência imediata a de os preços de venda ao público dos produtos sujeitos a IEC variarem, de forma acentuada, nos diversos EM.

Esta realidade é propiciadora de desvios de tráfego, de práticas de ilicitude e fraude fiscal que decorrem do facto dos consumidores europeus preferirem, como é óbvio, adquirir esses produtos a partir dos EM onde estes são mais baratos.

Portugal tem um problema sério a este nível, dado que os nossos preços de venda ao público dos produtos sujeitos a IEC são muito mais elevados do que em Espanha, em consequência de, no País vizinho, o nível de fiscalidade ser inferior ao praticado em Portugal.

Este problema assume contornos de maior gravidade ao nível dos combustíveis e dos cigarros, problema esse que se agravou nos últimos anos, quando Portugal, no âmbito do Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC) apresentado à Comissão Europeia, se comprometeu a aumentar, de forma substancial, as taxas dos impostos sobre os combustíveis e sobre os cigarros.

As diferenças dos preços dos combustíveis e dos cigarros entre Portugal e Espanha, em nosso desfavor, é tal que se tem vindo a assistir a uma diminuição substancial do consumo destes produtos no nosso País, optando os consumidores nacionais por consumirem os referidos produtos provenientes de Espanha.

Em consequência, as receitas fiscais nacionais estão a ressentir-se de forma bastante negativa, sendo que o problema assume ainda foros de maior gravidade, dado que, com tais práticas, os consumidores nacionais estão a financiar o orçamento de Estado espanhol.

Acresce referir que esta situação é propiciadora de Portugal passar a ser um destino privilegiado de contrabando de tabaco, o que terá de ser evitado a todo o custo. A não ser assim, corre-se o sério risco de se instalar uma economia paralela, envolvendo milhares de pessoas, que passarão a ter esta actividade como o seu único modo de vida, situação esta que, a verificar-se, será muito difícil de reverter no futuro.

3. Objectivos a prosseguir pelos IEC no futuro

3.1. Objectivos de natureza fiscal

Entendemos que Portugal deverá manter um nível de fiscalidade o mais elevado possível sobre os produtos sujeitos a IEC. E quando dizemos "o mais elevado possível", é porque teremos de ter sempre em atenção o que, neste domínio, faz a nossa vizinha Espanha.

É para nós claro que existe uma necessidade imperiosa de alinharmos os nossos níveis de fiscalidade com os praticados em Espanha, pelas razões expendidas no ponto 2.1. Só que esta política terá, no curto e no médio prazos, custos ao nível da perda de receitas fiscais, embora a longo prazo essa perda seja muito atenuada, pelo aumento crescente do consumo interno dos produtos sujeitos a IEC, decorrente da redução da fiscalidade e da consequente redução dos preços de venda ao público desses produtos.

Como forma de atenuar essa perda de receitas fiscais, poderá reflectir-se sobre a razoabilidade de criação de novos IEC, incidentes sobre produtos que, na actualidade, continuam a não ser considerados produtos de primeira necessidade. É o caso, por exemplo, do café e dos refrigerantes, sendo que, no passado, já tivemos um imposto sobre o café, o qual, aquando da harmonização fiscal comunitária, foi abolido, eventualmente no errado pressuposto de que isso era incompatível com a normas comunitárias.

Evidentemente que poderíamos pensar noutros produtos, como o chá por exemplo. Contudo, não nos parece razoável considerar esta hipótese, quer porque a receita fiscal seria diminuta, em função dos níveis de consumo existentes, quer porque tal não seria socialmente bem aceite.

3.2. Objectivos de natureza extra-fiscal

Aquando da sua criação, o objectivo primário e único dos IEC era a obtenção de receitas fiscais, tendo em vista fazer face à crescente despesa pública, inerente ao Estado Social. Os objectivos prosseguidos pelos IEC eram, portanto, essencialmente fiscais.

Contudo, com o evoluir dos tempos, os cidadãos contribuintes e as sociedades mais desenvolvidas passaram a ser mais exigentes com os seus Governos, no que concerne às escolhas políticas e sociais e ao modelo de crescimento e desenvolvimento económicos. Já não bastava crescer a todo o custo. Passou a exigir-se que o modelo tradicional de crescimento e de desenvolvimento económico passasse a incluir outras variáveis de natureza diversa.

De entre essas variáveis, emergiu com particular força a preocupação com a qualidade ambiental do mundo em que vivemos. A poluição do nosso planeta passou a fazer parte da agenda política.

Por esta razão, o paradigma inicial dos IEC alterou-se. Assim, para além dos objectivos de natureza fiscal, os IEC tiveram de passar a prosseguir objectivos extra-fiscais, associados ao fomento de energias alternativas, menos poluidoras do meio ambiente (com menos emissões de dióxido de carbono).

Esta redefinição de objectivos dos IEC tem, essencialmente, por base o compromisso assumido no quadro do Protocolo de Quioto, no que concerne aos objectivos da redução das emissões de CO2. Este tem norteado a política ambiental prosseguida pelo Governo Português nos últimos anos, através da adopção de instrumentos fiscais e outros, que visam o cumprimento dos objectivos nacionais, em matéria de protecção do meio ambiente.

3.3. Medidas fiscais já adoptadas pelo Governo português

As medidas de política fiscal já adoptadas pelo Governo português, tendo em vista a protecção ambiental, são as seguintes:

3.3.1. A criação, em sede do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), de uma isenção fiscal para os biocombustíveis destinados a serem incorporados no gasóleo rodoviário. Com esta medida, pretende incentivar-se o consumo dum produto (neste caso o biodiesel) menos poluente que o gasóleo, sendo que é intenção do Governo criar condições para que o consumo de biodiesel aumente de forma sustentada;

3.3.2. O aumento gradual da taxa do ISP incidente sobre o gasóleo de aquecimento, tendo como objectivo último o seu alinhamento, até 2014,

com a taxa do gasóleo rodoviário, tendo em vista o desincentivo do consumo do gasóleo de aquecimento, em prol da utilização de outras fontes de energia, como a energia solar e o gás natural, produtos com um grau poluidor muito inferior;

3.3.3. O condicionamento da concessão de isenções do ISP para os combustíveis industriais ao cumprimento do Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE), que é aplicável a um conjunto de instalações fabris fortemente emissoras de gases com efeito de estufa. Isto é, só é concedida isenção de ISP, no que concerne os combustíveis industriais, às empresas ou às instalações fabris, que cumpram os limites estabelecidos em matéria de emissões de CO2, consagrados no PNALE.

RECOMENDAÇÕES

53. A medida enunciada no ponto 3.3.1, relativa aos biocombustíveis, deve ser prosseguida e incrementada no que concerne ao biodiesel (biocombustível destinado a ser incorporado no gasóleo rodoviário).

54. Contudo, embora esteja previsto na legislação actual o alargamento desta medida (isenção fiscal) ao bioetenol (biocombustível destinado a ser incorporado na gasolina), deverá reflectir-se sobre a bondade da mesma, quer porque não existem condições agrícolas para o cultivo das respectivas matérias primas, quer, principalmente, porque Portugal é um exportador líquido de gasolina, razão pela qual, eventualmente, não fará muito sentido estar a conceder um benefício fiscal neste contexto.

55. Deverão aumentar-se, gradualmente, as exigências inerentes ao PNALE (ver ponto 3.3.3), no sentido de reduzir os níveis de emissão de CO2 por parte das empresas, passíveis de ser contemplados com isenção de ISP. Neste âmbito, deverá melhorar-se a articulação entre o Ministério das Finanças e o Ministério da Economia, tendo em vista encontrar as melhores soluções para atingir o objectivo pretendido.

3.4. Outras medidas fiscais que poderão ser adoptadas pelo Governo português

Para além das medidas fiscais já adoptadas pelo Governo português, podem estudar-se, em articulação com os Ministérios da Economia e do Ambiente, outro tipo de medidas, tendo em vista, simultaneamente, a arrecadação de mais receitas fiscais, e promover a protecção do meio ambiente. Assim:

RECOMENDAÇÕES

56. **Pode criar-se um imposto para as embalagens de bebidas, que não sejam passíveis de reutilização (na Região Autónoma dos Açores as embalagens de cerveja não reutilizáveis já pagam imposto).**

57. **Pode equacionar-se a tributação, por exemplo, dos sacos e embalagens de plástico, ou de outros produtos, com um elevado grau de nocividade para o meio ambiente, privilegiando fiscalmente as embalagens feitas de produtos recicláveis.**

58. **Deverá ponderar-se a criação de novos impostos para o café e refrigerantes, devendo, contudo, previamente, fazer-se um estudo de custo/benefício, tendo em consideração a competitividade fiscal praticada em Espanha.**

59. **Procurar minimizar as actuais divergências em termos do nível de tributação dos impostos sobre tabacos (no que aos cigarros respeita) e combustíveis, entre Portugal e Espanha.**

Capítulo VII. Imposto do Selo – Balanço e Perspectivas de Racionalização

1. Introdução

A presente proposta de alteração ao regime jurídico do Imposto do Selo tem subjacente o objectivo geral para o qual foi mandatado este Grupo de trabalho, qual seja o de apresentar soluções técnicas que permitam contribuir para a definição da política fiscal portuguesa nos próximos anos, contribuindo para a competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal.

Para tal, e como questão prévia, importa abordar a problemática da manutenção ou abolição do Imposto do Selo. Questão já antiga e muito debatida, mas cuja actualidade se mantém.

Acontece, contudo, que as duas principais razões que são normalmente invocadas para a manutenção deste imposto, na nossa perspectiva, continuam a demonstrar-se válidas.

A primeira dessas razões prende-se com a relevante receita gerada pelo Imposto do Selo, a qual dificilmente encontraria alternativas.

A segunda razão normalmente invocada é a circunstância de existirem manifestações de capacidade contributiva, consideradas relevantes pelo legislador fiscal, que não estão abrangidas por outros impostos vigentes no sistema fiscal português.

Deste modo, partindo da premissa que a manutenção do Imposto do Selo mantém a sua utilidade, vamos dedicar a nossa análise à razão de ser deste imposto e à sua adequação à actual realidade social e económica do país, bem como ao regime legal vigente de alguns actos abrangidos pelo seu âmbito de incidência.

Neste sentido, importa antes de mais atender que o âmbito de incidência do Imposto do Selo abarca um conjunto muito heterogéneo de situações, nomeadamente, sobre determinados actos, contratos, documentos públicos ou particulares, livros e sobre certas despesas. Tal heterogeneidade resulta da evolução do seu papel no âmbito da estrutura do sistema fiscal português. Na realidade, se historicamente as razões que estiveram subjacentes à sua criação foram, no essencial, a formalização dos actos jurídicos e a respectiva autenticação conferida pelo Estado, a sua posterior evolução para um imposto de natureza mista resultou basicamente da função que lhe foi sendo

conferida de instrumento fiscal complementar dos demais impostos, atribuindo-lhe natureza residual.

Esta última parece-nos ser aquela que, actualmente, se revela a razão de ser mais válida do Imposto do Selo: a de instrumento fiscal complementar dos demais impostos. E subjacente a esta função deverá estar a preocupação do legislador fiscal de abranger no âmbito de incidência deste imposto aquelas manifestações de capacidade contributiva sobre as quais não incide qualquer outro imposto.

Acontece, porém, que as várias alterações introduzidas no seu regime legal ao longo dos anos, nem sempre obedeceram a uma lógica de sistematização e interligação com a estrutura do sistema fiscal vigente. Daqui resultando que das várias realidades abrangidas pela Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), algumas já estão sujeitas a outros tributos, outras podem ser tributadas no âmbito de outros impostos ou não se justifica a sua tributação e, finalmente, nomeadamente, no que respeita às entradas de capital, coloca-se a questão da sua conformidade com o direito comunitário.

Daí que, se proponha uma reforma do Imposto do Selo, com o duplo objectivo de adequar, por um lado, a sua função de instrumento fiscal complementar dos demais impostos vigentes no sistema fiscal português e, por outro ajustar o seu âmbito de incidência às evoluções ocorridas no regime legal da prática de determinados actos.

2. Análise das Verbas da TGIS

Para este efeito iremos analisar o âmbito das várias verbas constantes da Tabela Geral do Imposto do Selo à luz daqueles propósitos.

De referir que, por não nos ter sido fornecido atempadamente, desconhece-se qual o montante de receita arrecadado com cada verba, pelo que não nos podemos pronunciar sobre a sua relevância em termos da receita global do imposto.

Todavia, de acordo com as informações obtidas 70% da receita deste imposto têm origem nas verbas 17 e 22.

2.1 Verba 1

A aquisição onerosa do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos, é simultaneamente tributada em sede de IMT e do Imposto do Selo (cfr. artigo 2º, ns.º 1 e 5, alínea a) do Código do IMT).

Sendo de salientar que, da análise ao actual regime do Imposto do Selo e do IMT a propósito das situações em apreço, constatámos que coincidem os sujeitos passivos (cfr. artigo 2º, n.º 3, do Código do Imposto do Selo e artigo 4º do Código do IMT). O valor tributável dos negócios jurídicos sobre imóveis afere-se pelas regras constantes do Código do IMT (cfr. artigo 9º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo). Por sua vez, o regime relativo aos prazos, termos e condições dos pagamentos faz-se, igualmente, por uma remissão para o regime do IMT (cfr. artigo 44º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo).

Ora, coincidindo rigorosamente a incidência objectiva e subjectiva, o valor tributável e os prazos, termos e condições dos pagamentos nas situações em apreço, e tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, já não se justifica, na nossa opinião, a tributação desta mesma realidade em sede de Imposto do Selo. Sendo que a perda de receita proveniente desta proposta poderia ser compensada de forma proporcional em sede de IMT.

A aquisição gratuita de bens, no que concerne às pessoas singulares, poderia ser exclusivamente tributada em sede de IRS, à semelhança do que acontecia na sua plenitude em sede de IRC (cfr. artigo 1º, n.º 5, al. e) do Código do Imposto do Selo, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12). Para tal, poderia estabelecer-se uma taxa especial, à semelhança de outras já existentes (cfr. artigo 72º do Código do IRS).

Do mesmo modo, este tipo de aquisições, quanto às pessoas colectivas, poderiam ser exclusivamente tributadas em sede de IRC, tal como já ocorria antes da mencionada alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12.

RECOMENDAÇÃO:

60. **Revogação da verba 1, passando as realidades abrangidas por esta verba a ser tributadas em sede de IMT, no caso das aquisições onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos. E em sede de imposto sobre o rendimento, no caso de aquisições gratuitas de bens.**

2.2 Verba 2

Tendo em conta que o encargo do imposto é do locador ou do sublocador, cujos rendimentos derivados da celebração dos contratos de arrendamento e subarrendamento já são tributados em sede de imposto sobre o rendimento, e tendo presente a natureza residual que se preconiza para o Imposto do Selo, já não se justifica a tributação desta mesma realidade em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

61. **Revogação da verba 2.**

2.3 Verba 3

Por regra, senão na totalidade, a prática dos actos previstos nesta verba (autos ou termos efectuados perante entidades públicas) já estão sujeitos ao pagamento de uma taxa pelo serviço prestado, pelo que mais uma vez estamos perante uma realidade já sujeita a um tributo, não se justificando nova tributação sobre a mesma realidade.

RECOMENDAÇÃO:

62. **Revogação da verba 3.**

2.4 Verba 4

Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 135º da Directiva 2006/112/CE (adiante Directiva IVA), as operações relativas a cheques estão isentas de IVA.

Presentemente encontra-se em discussão, na Comunidade, uma proposta de Directiva no sentido de ser alterada a Directiva IVA no que diz respeito aos serviços financeiros e de

seguros, a qual inclui igualmente uma proposta de Regulamento relativo a medidas de aplicação da mesma Directiva 2006/112/CE, respeitante aos mesmos serviços financeiros e de seguros.

De tais propostas resulta que as operações em apreço deverão continuar a ser isentas de IVA, pelo que, tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, na nossa opinião, deverá entender-se como justificável a continuação da sua tributação em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

63. **Manutenção da verba 4.**

2.5 Verba 7

Não só se revela difícil discernir a manifestação da capacidade contributiva revelada no depósito dos estatutos, como também, por regra, tal depósito já implica, por si só, o pagamento de uma taxa, pelo que mais uma vez estamos perante uma realidade já sujeita a um tributo, não se justificando nova tributação sobre a mesma realidade.

64. **Revogação da verba 7.**

2.6 Verba 8

Por regra, os efeitos económicos derivados da celebração dos contratos são tributados por si só, nomeadamente em sede de imposto sobre o rendimento, e tendo presente a natureza residual que se preconiza para o Imposto do Selo, já não se justifica a tributação desta mesma realidade em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

65. **Revogação da verba 8.**

2.7 Verba 10

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 135º da Directiva IVA, estão isentas de IVA a negociação e aceitação de compromissos, fianças e outras garantias, bem como a gestão de garantias de crédito efectuada por parte de quem as concedeu. Prevê-se a manutenção da sua não tributação no âmbito da discussão na Comunidade respeitante aos serviços financeiros e de seguros, a que já se fez alusão, pelo que, tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, na nossa opinião, deverá entender-se como justificável a continuação da sua tributação em sede de Imposto do Selo.

66. Manutenção da verba 10.

2.8 Verba 11

Há que ter em conta, por um lado, que as apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro estão isentas de IVA, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 135º da Directiva IVA. Por outro lado, esta verba abrange apenas as apostas de jogos não sujeitas a imposto especial sobre o jogo. E, finalmente, o facto de ter sido recentemente anunciado a intenção do Governo de estabelecer uma uniformização do regime de tributação dos jogos sociais do Estado, cuja organização e exploração se encontra atribuída em regime de direito exclusivo à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, a qual passa pela sua sujeição a Imposto do Selo. Tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, na nossa opinião, deverá entender-se como justificável a continuação da sua tributação em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

67. Manutenção da verba 11.

2.9 Verba 12

Como a sua designação indica "licenças", já está sujeita ao pagamento de uma taxa, pelo que mais uma vez estamos perante uma realidade já sujeita a um tributo, não se justificando nova tributação sobre a mesma realidade.

RECOMENDAÇÃO:

68. **Revogação da verba 12.**

2.10 Verba 13

Revela-se difícil discernir a manifestação da capacidade contributiva revelada nos livros dos comerciantes, obrigatória nos termos da lei, pelo que não se justifica a tributação desta realidade.

RECOMENDAÇÃO:

69. **Revogação da verba 13.**

2.11 Verba 15

Da análise à panóplia de actos previstos na verba 15 verifica-se que a sua razão de ser baseava essencialmente na função historicamente cometida ao Imposto do Selo, qual seja, a formalização dos actos jurídicos e a respectiva autenticação conferida pelo Estado. Acontece que, com a grande evolução que tem ocorrida nesta área do direito, com uma progressiva concentração desta função do Estado nas respectivas conservatórias, em detrimento dos notários (a qual passou não só pela sua privatização, mas também pela perda da exclusividade da prática de alguns actos que lhe eram cometidos).

Deste modo, parece que a razão de ser da tributação em sede de Imposto do Selo de vários actos previstos na verba 15 deixou de existir. Até porque, pelo menos relativamente aos notários privados, a remuneração dos seus serviços passou a ser sujeita a IVA, bem como, naturalmente, aqueles actos que passaram a ser praticados por outras entidades com competência para tal.

RECOMENDAÇÃO:

70. **Alteração do âmbito da verba 15, no sentido de apenas continuarem a ser abrangidos por esta norma aqueles actos relativamente aos quais se verifique, cumulativamente, que a competência para a sua prática compete exclusivamente a entidades públicas no âmbito do exercício de poderes do Estado e, por outro lado, os mesmos não estejam sujeitos a tributação noutra sede (aqui incluindo impostos e taxas).**

2.12 Verba 17

As operações abrangidas por esta verba não são tributadas em sede de IVA, e prevê-se a manutenção da sua não tributação no âmbito da discussão na Comunidade respeitante aos serviços financeiros e de seguros, a que já se fez alusão, pelo que, tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, deverá, na nossa opinião, entender-se como justificável a continuação da sua tributação em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

71. **Manutenção da verba 17.**

2.13 Verba 18

Desconhece-se qual o montante de receita arrecadado com esta verba, porquanto o mesmo não foi atempadamente fornecido, pelo que não nos podemos pronunciar sobre a

sua relevância em termos da receita global do imposto. Contudo, partindo do princípio que a mesma corresponderá a um montante relativamente baixo no contexto da receita global do imposto, não se justifica a manutenção da tributação desta realidade.

RECOMENDAÇÃO:

72. **Revogação da verba 18.**

2.14 Verba 19

Por regra é uma actividade sujeita a licenciamento, pelo que já paga as taxas respectivas. Assim mais uma vez estamos perante uma realidade já sujeita a um tributo, não se justificando nova tributação sobre a mesma realidade.

Por outro lado, pese embora só a publicidade efectuada directamente pelo próprio interessado é que esteja sujeita a imposto do Selo (dado que a efectuada a título oneroso por intermédio de terceiros, constitui uma prestação de serviços abrangida pela incidência do IVA e, como tal, excluída da tributação em sede de Imposto do Selo, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo), a verdade é que, por regra, o próprio interessado tem que socorrer-se de terceiros para a aquisição dos suportes publicitários (cartazes, anúncios, catálogos, programas, etiquetas e outros impressos), o qual já implica por si só o pagamento de IVA por parte do adquirente, e o pagamento do correspondente imposto de rendimento por quem forneceu os suportes publicitários.

Deste modo, tendo presente a natureza residual que se preconiza para o Imposto do Selo, já não se justifica a tributação desta mesma realidade em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

73. **Revogação da verba 19.**

2.15 Verba 20

Como a sua designação indica "Registos e averbamentos em conservatórias de bens móveis", já está sujeita ao pagamento de uma taxa, pelo que mais uma vez estamos perante uma realidade já sujeita a um tributo, não se justificando nova tributação sobre a mesma realidade.

RECOMENDAÇÃO:

74. **Revogação da verba 20.**

2.16 Verba 21

Desconhece-se qual o montante de receita arrecadado com esta verba, porquanto o mesmo não foi atempadamente fornecido, pelo que não nos podemos pronunciar sobre a sua relevância em termos da receita global do imposto. Contudo, partindo do princípio que a mesma corresponderá a um montante relativamente baixo no contexto da receita global do imposto, não se justifica a manutenção da tributação desta realidade.

RECOMENDAÇÃO:

75. **Revogação da verba 21.**

2.17 Verba 22

As operações abrangidas por esta verba não são tributadas em sede de IVA, e prevê-se a manutenção da sua não tributação no âmbito da discussão na Comunidade respeitante aos serviços financeiros e de seguros, a que já se fez alusão, pelo que, tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, na nossa opinião, deverá entender-se como justificável a continuação da sua tributação em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

76. Manutenção da verba 22.

2.18 Verba 23

As operações abrangidas por esta verba não são tributadas em sede de IVA, e prevê-se a manutenção da sua não tributação no âmbito da discussão na Comunidade respeitante aos serviços financeiros e de seguros, a que já se fez alusão, pelo que, tendo presente a função do Imposto do Selo como instrumento fiscal complementar dos demais impostos, na nossa opinião, deverá entender-se como justificável a continuação da sua tributação em sede de Imposto do Selo.

RECOMENDAÇÃO:

77. Manutenção da verba 23.

2.19 Verba 26

A verba 26 da Tabela Geral do Imposto do Selo, é na nossa opinião, contrária ao direito comunitário, nomeadamente, à Directiva 69/335/CEE, apesar das alterações que lhe foram introduzidas, na sequência do acórdão do TJCE de 21/06/2007, proferido no processo C-366/05 pela Lei n.º 67-A/2008, de 31/12, por força da qual deixaram de estar sujeitos a Imposto do Selo os aumentos de capital efectuados em numerário[400].
De todo o modo, mesmo que assim não se entenda, importa atender que mais do nunca se revela essencial reforçar e promover a competitividade da economia nacional, nomeadamente através de medidas de incentivo à criação de novas empresas e ao reforço dos seus capitais próprios.

[400] Para maiores desenvolvimentos relativos a esta matéria, vide por todos, Filipe Romão e António Castro Caldas "Imposto do Selo – desconformidade da verba 26 da tabela geral do Imposto do Selo com o Direito Comunitário", in *Fiscalidade*, Julho- Setembro 2007),

A adaptação do Imposto do Selo à realidade económica e social actual pode tornar-se num instrumento fundamental de ajuda às empresas viáveis, mas em dificuldade conjuntural, bem como num factor contributivo para o aumento da competitividade internacional da nossa economia, quer na perspectiva do aumento de competitividade das nossas empresas, quer na perspectiva de captação de investimento estrangeiro.

Na verdade, o fenómeno da globalização agudizou a dificuldade de sempre de Portugal de fazer face à crescente competitividade internacional, nomeadamente na concorrência entre os Estados no domínio da tributação e da mobilidade do capital.

Para combater este défice concorrencial, sem prejudicar a sustentabilidade financeira do próprio Estado, impõe-se a agilização e *tributação menor* de certas operações societárias que devidamente promovidas acabem por compensar o decréscimo de um tributo para incrementar as receitas de outros impostos – nisto se traduz a ideia da *compensação horizontal dos tributo*s.

Nesta perspectiva entendemos que a revogação da tributação em sede de Imposto do Selo nalguns tipos de actos pode contribuir de uma forma decisiva para a obtenção daqueles desideratos.

Tal medida permitiria não só diminuir os custos inerentes à constituição de sociedades, como também, o reforço dos seus capitais próprios, nomeadamente através de aumentos de capital em espécie (já que os aumentos em numerário não são actualmente sujeitos a tributação).

De referir, ainda, que o actual regime, tributando a constituição das sociedades, mas excluindo do seu campo de incidência os aumentos de capital em numerário, propiciam evidentes situações de planeamento fiscal, às quais todavia se contrapõem os custos inerentes à prática de mais actos societários do inicialmente previsto (constituição de sociedade pela capital pretendido *vs.* constituição de sociedade + aumento de capital até ao montante pretendido).

RECOMENDAÇÃO:

78. Revogação da verba 26.

2.20 Verba 27

Cumpre verificar se a tributação das operações de transferência onerosa de actividades ou de exploração de serviços, previstas na verba 27 continuará a fazer sentido.

A ideia de tributar os trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, radica no princípio consagrado no n.º 2 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo, segundo o qual a não sujeição em sede de IVA abre a via à sujeição a Imposto do Selo. Contudo, tal não significa, porém, que todos os factos excluídos da incidência do IVA devam estar sujeitos ao Imposto do Selo. Na verdade, não faz qualquer sentido excluir de tributação em sede de IVA, com o propósito de não onerar financeiramente esse tipo de actos e, por outro lado, sujeitá-los a Imposto do Selo, o qual representa um custo económico que não é recuperável, em detrimento do IVA cujo impacto é meramente financeiro.

A exigência da tributação de Imposto do Selo, em particular, para o trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola terá de ser ajuizada em conformidade com a ponderação entre o interesse legal de promover o desenvolvimento da actividade empresarial, comercial e agrícola com a arrecadação de receitas.

Ora, na actual conjectura económica é do interesse da economia incentivar e desonerar o instituto do trespasse de estabelecimentos, com vista a promover a realização de negócios e operações de reestruturação societárias.

RECOMENDAÇÃO:

79. **Revogação da verba 27.**

3. Conclusão

A manutenção do Imposto do Selo devido à sua utilidade decorrente de duas razões, por um lado, a relevante por si receita gerada, a qual dificilmente encontraria alternativas, e, por outro lado, a circunstância de existirem manifestações de capacidades contributivas consideradas relevantes pelo legislador fiscal que se poderá considerar não serem abrangidas pelos outros impostos vigentes no sistema fiscal português.

Entendemos, assim, que o papel do Imposto do Selo no âmbito da estrutura do sistema fiscal português é o de instrumento fiscal complementar dos demais impostos.

Subjacente à natureza residual do Imposto do Selo deverá estar a preocupação do legislador fiscal de abranger no âmbito de incidência deste imposto apenas e tão só as manifestações de capacidade contributiva sobre as quais não incide qualquer outro tipo de tributação (seja sob a forma de imposto ou de taxa).

A reforma proposta permitiria contribuir decisivamente para a competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, porquanto, apesar de manter, no essencial, as receitas provenientes da arrecadação deste imposto, traduzir-se-ia, simultaneamente, nas vantagens, não despiciendas, de simplificação e diminuição dos custos administrativos na sua gestão e arrecadação subjacentes à redução substancial dos sujeitos passivos, e de contribuir decisivamente para a competitividade da economia portuguesa.

Capítulo VIII. Resumo das Recomendações e Conclusões

1. Resumo das recomendações

Apresentam-se, em resumo, as 79 recomendações:

TAXAS

1. **Reformular a Lista I no sentido de, genericamente, abranger as transmissões de produtos próprios para a alimentação humana, qualquer que seja a sua origem e estado, designadamente as abrangidas pela actual lista II e refeições ou alimentos para bebés (baby food), com excepção do café, chá e infusões, de bebidas refrigerantes, aperitivos ou snacks, pastelaria e bebidas alcoólicas.**

2. **Manter na Lista I, as verbas 2, 3 e 4, precisando, relativamente à alínea a) da actual verba 2.5 que inclui os produtos para uso veterinário, eliminando, na mesma verba, a alínea d) -Plantas, raízes e tubérculos medicinais, no estado natural - e concretizando a verba 4, nos precisos termos do ofício-circulado nº 30 096, de 04-07-2006.**

3. **Incluir expressamente na Lista I que a taxa reduzida é aplicável às:**
   - **importações de objectos de arte;**
   - **transmissões de objectos de arte efectuadas pelo seu autor, herdeiros ou legatários;**
   - **transmissões de objectos de arte efectuadas ocasionalmente por um sujeito passivo não revendedor, se esses bens tiverem sido importados pelo próprio sujeito passivo, adquiridos ao seu autor, herdeiros ou legatários ou lhe tiverem conferido direito à dedução total do imposto aquando da sua aquisição;**
   - **aquisições intracomunitárias de objectos de arte, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando o sujeito passivo vendedor desses bens, em outro Estado membro, seja o seu autor, herdeiros ou legatários;**
   - **aquisições intracomunitárias de objectos de arte, efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando a transmissão correspondente pudesse ser sujeita a taxa reduzida, de acordo com as condições previstas na alínea c), caso tivesse ocorrido em território nacional.**

4. **Prever o mesmo tratamento para a transmissão de certos bens referidos na Lista I (verbas 2.10, 2.29 e 2.30) e a respectiva locação.**

5. **Manter na Lista II apenas as verbas 1.10 (vinhos comuns), 2.3 (petróleo e gasóleos marcados e coloridos), 2.4 (aparelhos referentes a energias alternativas), 2.5 (utensílios e alfaias agrícolas) e 3.1 (prestações de serviços de alimentação e bebidas, incluindo as refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio) - parte da actual verba 1.8.**

REGIME DE CAIXA

6. **Considerando que o regime é:**
   - **para as empresas, de difícil implantação e controlo, acarretando custos adicionais e ónus não sentidos com a regra geral da dedução;**
   - **para a administração tributária, de difícil controlo e verificação,**

   não se entende adequado propor a introdução de tal sistema na legislação interna.

REGIME DAS PEQUENAS EMPRESAS

7. **Eliminação do Regime dos Pequenos Retalhistas, com passagem ao regime normal ou, se for caso disso, ao novo Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (RPSP).**

8. **Criação dum novo Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos (RPSP), com as características indicadas e desde que se assegure a não perda de receitas fiscais com este regime.**[401]

REEMBOLSO DO IVA

9. **Redução substancial dos prazos de reembolso do IVA, aproveitando as notórias melhorias a nível da eficácia e do controlo que os meios electrónicos vieram permitir, aliviando a tesouraria das empresas.**

10. **Nos casos em que deva ser prestada garantia, esta deve ser libertada, independentemente do prazo concreto a definir, nunca depois de confirmada a legitimidade do reembolso pela Administração Tributária e decorrente de acção inspectiva.**

11. **Possuindo a Administração um vasto conjunto de indicadores sobre a situação fiscal, económica e financeira dos sujeitos passivos, isso deve ser utilizado aquando da concessão dos reembolsos, donde a exigência de garantia deve ser encarada como um procedimento excepcional.**

12. **Nos casos em que o sujeito passivo invoque a impossibilidade de prestação de garantia com os fundamentos do nº 4 do artigo 52º da**

[401] Sugere-se que isso possa ser feito a partir dos dados existentes quanto aos sujeitos passivos abrangidos pelo actual regime simplificado do IRS.

LGT, o prazo para o reembolso terminará no prazo em que deveria ser libertada a garantia caso esta fosse prestada.

DIREITO À DEDUÇÃO

13. **Permitir a dedução do IVA em despesas de deslocação, viagens, hotelaria e restauração, nas mesmas condições em que as mesmas sejam aceites como custo fiscal para efeitos de imposto sobre o rendimento;**

14. **Sem prejuízo da recomendação anterior, permitir a dedução integral do IVA suportado nas despesas a que se refere a alínea d) do n.º 2 do artigo 21º do CIVA;**

15. **Alterar a redacção da alínea b) do n.º 1 do artigo 21º do CIVA no seguinte sentido: "O imposto relativo às despesas respeitantes a combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis é dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos combustíveis é totalmente dedutível: (…)".**

16. **Por uma questão de coerência e de neutralidade do imposto, a redacção do ponto II) da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA deveria ser alterada para"*Operações efectuadas no estrangeiro que teriam conferido direito à dedução se fossem efectuadas no território nacional*".**

COMBUSTÍVEIS GASOSOS

17. **Revogar o artigo 32º da Lei nº 9/86, de 30 de Abril, com a redacção dada pela Lei nº 3-B/2000, de 14 de Abril, que sujeita as transmissões de combustíveis gasosos a um regime especial de tributação, em que o IVA é liquidado pelas distribuidoras, com base no preço de venda ao público, passando a aplicar-se o regime normal de tributação, o que significa que o IVA é liquidado pelo vendedor ao cliente, pelo respectivo valor de venda.[402]**

GRUPOS AUTÓNOMOS

18. **Rever a redacção do n.º 22 do artigo 9.º do CIVA que parece desadequada face à nova redacção do artigo 23.º do mesmo diploma (redacção dada pelo artigo 52.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)[403].**

[402] Esta questão consta da autorização legislativa concedida pelo nº 2 do artº 80º da Lei do OE para 2009.

[403] Deve, no entanto, referir-se que esta questão está a ser discutida no quadro da proposta de directiva dos serviços financeiros. Neste contexto, admite-se que não seja oportuna qualquer alteração, enquanto o sentido a dar a tal norma não esteja definitivamente definido na Directiva IVA.

INTEGRAÇÃO, COERÊNCIA E SISTEMATIZAÇÃO DAS NORMAS LEGAIS

19. Integrar no CIVA o actual regime do RITI e todas as normas constantes da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro.

20. Integrar no CIVA, em capítulo apropriado, todos os regimes especiais ou particulares, à semelhança do que já hoje acontece com o regime dos combustíveis.

23. Integrar no CIVA, quando necessário, as clarificações constantes de regulamentos comunitários, designadamente do Reg 1777/2005, do Conselho.

22. Criar no sítio da DGCI, um subsítio IVA, por forma a sistematizar toda a legislação complementar, ofícios circulados, informações vinculativas e acórdãos dos tribunais e a facilitar a sua consulta, designadamente através da pesquisa por palavras e temas, e conhecimentos das normas de aplicação.

23. Alterar o nº 3 do artigo 32º do CIVA, no sentido de repor a designação "sujeito passivo" e de ser apenas aplicável no caso de alterações comunicadas pelo FCPC à administração fiscal.

ISENÇÕES

24. Eliminar o nº 15 do artigo 9º do Código do IVA

LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS

25. Devem os serviços abster-se de proceder a liquidações adicionais, baseadas em diminuições de crédito de imposto, sempre que tais diminuições não influenciam o valor de reembolsos já concedidos ou do IVA a entregar.

NOTÁRIOS

26. Deve o Ministro das Finanças, nos termos do nº 4 do artigo 2º do CIVA, considerar que a não sujeição a IVA dos serviços praticados nos Cartórios Notariais Públicos origina distorções de concorrência relativamente aos serviços praticados pelos Cartórios Notariais Privados e, como tal, sujeitar tais serviços ao IVA.

PAGAMENTO DO IVA NA IMPORTAÇÃO

27. Considerar, para os sujeitos passivos incluídos no regime normal do IVA, que o IVA devido na importação deixará de ser pago no momento do desembaraço aduaneiro e constará, a favor do Estado, na respectiva declaração periódica.

REABILITAÇÃO DE IMÓVEIS

28. Simplificar aplicação das verbas 2.23 e 2.24 da Lista I.

29. Acrescentar uma nova verba à Lista I, no sentido de nela incluir a reabilitação e reconstrução de imóveis destinados à habitação e construídos há mais de 5 anos.

30. Alterar para 35%, na verba 2.27 da Lista I, o limite do valor dos materiais.

REPORTE DE CRÉDITOS

31. Permitir o reporte de créditos nas declarações de substituição, aproveitando as notórias melhorias a nível da eficácia e do controlo que os meios electrónicos vieram permitir, alterando em conformidade o disposto no artigos 6º e 8º, nºs 1 e 3, do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de Setembro, sem prejuízo de limitações em caso de proximidade do período de caducidade.

32. Inserir, automaticamente na declaração periódica, o reporte de crédito constante da conta corrente produzida pela administração fiscal.

REVISÃO DA DECLARAÇÃO PERIÓDICA

33. Deve a declaração periódica ser alterada, no sentido de contemplar campos específicos para:

- **Aquisições de bens ou serviços em que há inversão do sujeito passivo;**
- **Transmissões de bens ou prestações de serviços internas em que há inversão do sujeito passivo;**
- **Operações não sujeitas por aplicação das regras de territorialidade e que conferem direito à dedução;**
- **Outras operações não sujeitas.**

TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS

34. **Tributar à taxa reduzida de 5% as primeiras transmissões de imóveis destinados à habitação cujo valor patrimonial não exceda o valor de € 250 000 (habitação social).**

35. **Tributação à taxa normal das primeiras transmissões de imóveis não destinados à habitação ou, sendo-o, o valor patrimonial seja superior a € 250 000.**

36. **Eliminar o IMT em relação às transmissões de imóveis tributadas em IVA.**

37. **Reformular o Regime da Renúncia à Isenção, no sentido da sua aplicação às 2ªs transmissões dos imóveis afectos a uma actividade económica.**

REGIME DE RENÚNCIA NA TRANSMISSÃO E LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS

38. **Alterar a redacção do n.º 4 do artigo 2º do Regime para "Não é permitida a renúncia à isenção na sublocação de bens imóveis, excepto quando estes sejam destinados a fins industriais, comerciais ou agrícolas".**

39. **Alterar o software informático que suporta a aplicação daquele regime, de forma a tornar mais célere e transparente a sua aplicação aos contratos realizados em simultâneo e, na sequência, produzir um Ofício-Circulado respeitante a esta matéria, não só no sentido de permitir uma aplicação uniforme por parte dos serviços, mas também, para permitir aos sujeitos passivos saber com clareza a atempadamente quais os procedimentos correctos a adoptar caso pretendam beneficiar desta possibilidade concedida pela lei.**

40. **Produzir uma circular com um entendimento em conformidade com a doutrina expendida no acórdão de 22 de Abril de 2009, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 01124/08, revogando o entendimento anteriormente tornado público através da Circular n.º 9/2009, da Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais .**

LUTA CONTRA A FRAUDE

41. **O Ministério da Justiça e o Ministério das Finanças devem promover a introdução no ordenamento jurídico português de medidas que**

permitam perseguir criminalmente quem participe em fraudes fiscais ainda que as perdas de receita ocorram noutros Estados membros, de acordo com a recomendação do Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007.

42. Reforço da cooperação e da partilha de informações entre a DGAIEC e a DGCI.

43. Utilizar possibilidade conferida pelo artigo 80.º da Directiva, estabelecendo no artigo 16.º do Código do IVA que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços é o valor normal, sempre que existam relações especiais entre os sujeitos passivos envolvidos e qualquer deles tenha limitações do direito à dedução.

44. Autonomizar o anexo recapitulativo relativamente à declaração periódica do imposto.[404]

45. A DGAIEC deve comunicar trimestralmente à DGCI, para efeitos de controlo do preenchimento do anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias isentas de bens, referido no artigo 23.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), do uso por operadores nacionais do mecanismo do artigo 16.º do RITI, identificando

- **o número IVA do sujeito passivo ou, quando seja o caso, do despachante oficial ou do transitário**
- **o valor da mercadoria importada**
- **o número IVA do adquirente no Estado membro de destino nas mercadorias.**

46. A DGCI deve criar um sistema de cruzamento automático da informação fornecida pela DGAIEC com os anexos recapitulativos. As anomalias ou incumprimentos detectados, quando possam envolver perdas de receita em outros Estados membros, devem ser objecto de informação espontânea para esses Estados.

47. A DGCI e a DGAIEC devem realizar acções conjuntas de inspecção relativas à aplicação deste regime.

48. Portugal deve apoiar a definição dos critérios comuns aplicáveis em toda a Comunidade para a atribuição e cessação de números de IVA e sua inclusão na base de dados VIES.

49. A Direcção-Geral dos Impostos deve promover o acesso no sistema VIES na Internet, conjuntamente com a confirmação do número de

[404] Medida aprovada em CM de 25/06/09

IVA, ao nome e morada dos sujeitos passivos nacionais constantes desse sistema.

50. Portugal deve insistir junto da Comissão Europeia no sentido de todos os Estados membros permitirem para além da confirmação da validade do número de identificação fiscal, a validação da sua correspondência a um nome e morada.

51. O sistema a instituir deverá também estar acessível a operadores de países terceiros (por exemplo, prestadores de serviços electrónicos) que precisam confirmar a validade do número de identificação IVA do seu cliente estabelecido na Comunidade.

IVA E IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS

52. Considerando que a legislação interna e a interpretação da mesma em matéria de inclusão do ISV no valor tributável das operações sujeitas a IVA estão em conformidade com as regras comunitárias, não existem fundamentos que justifiquem qualquer alteração legislativa ou de procedimentos nesta matéria.

IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO (IEC).

53. A medida enunciada no ponto 3.3.1, relativa aos biocombustíveis, deve ser prosseguida e incrementada no que concerne ao biodiesel (biocombustivel destinado a ser incorporado no gasóleo rodoviário).

54. Contudo, embora esteja previsto na legislação actual o alargamento desta medida (isenção fiscal) ao bioetenol (biocombustivel destinado a ser incorporado na gasolina), deverá reflectir-se sobre a bondade da mesma, quer porque não existem condições agrícolas para o cultivo das respectivas matérias primas, quer, principalmente, porque Portugal é um exportador líquido de gasolina, razão pela qual, eventualmente, não fará muito sentido estar a conceder um benefício fiscal neste contexto.

55. Deverão aumentar-se, gradualmente, as exigências inerentes ao PNALE (ver ponto 3.3.3), no sentido de reduzir os níveis de emissão de CO2 por parte das empresas, passíveis de ser contemplados com isenção de ISP. Neste âmbito, deverá melhorar-se a articulação entre o Ministério das Finanças e o Ministério da Economia, tendo em vista encontrar as melhores soluções para atingir o objectivo pretendido.

56. Pode criar-se um imposto para as embalagens de bebidas, que não sejam passíveis de reutilização (na Região Autónoma dos Açores as embalagens de cerveja não reutilizáveis já pagam imposto).

57. **Pode equacionar-se a tributação, por exemplo, dos sacos e embalagens de plástico, ou de outros produtos, com um elevado grau de nocividade para o meio ambiente, privilegiando fiscalmente as embalagens feitas de produtos recicláveis.**

58. **Deverá ponderar-se a criação de novos impostos para o café e refrigerantes, devendo, contudo, previamente, fazer-se um estudo de custo/benefício, tendo em consideração a competitividade fiscal praticada em Espanha.**

59. **Procurar minimizar as actuais divergências em termos do nível de tributação dos impostos sobre tabacos (no que aos cigarros respeita) e combustíveis, entre Portugal e Espanha.**

TABELA GERAL DO IMPOSTO DO SELO

60. **Revogação da verba 1, passando as realidades abrangidas por esta verba a ser tributadas em sede de IMT, no caso das aquisições onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos. E em sede de imposto sobre o rendimento, no caso de aquisições gratuitas de bens.**

61. **Revogação da verba 2.**

62. **Revogação da verba 3.**

63. **Manutenção da verba 4.**

64. **Revogação da verba 7.**

65. **Revogação da verba 8.**

66. **Manutenção da verba 10.**

67. **Manutenção da verba 11.**

68. **Revogação da verba 12.**

69. **Revogação da verba 13.**

70. **Alteração do âmbito da verba 15, no sentido de apenas continuarem a ser abrangidos por esta norma aqueles actos relativamente aos quais se verifique, cumulativamente, que a competência para a sua prática compete exclusivamente a entidades públicas no âmbito do exercício de poderes do Estado e, por outro lado, os mesmos não estejam sujeitos a tributação noutra sede (aqui incluindo impostos e taxas).**

71. **Manutenção da verba 17.**

72. **Revogação da verba 18.**
73. **Revogação da verba 19.**
74. **Revogação da verba 20.**
75. **Revogação da verba 21.**
76. **Manutenção da verba 22.**
77. **Manutenção da verba 23.**
78. **Revogação da verba 26.**
79. **Revogação da verba 27.**

2. Conclusões

Como é sabido e lugar comum, o IVA, a par dos IEC's harmonizados, é dos impostos do nosso sistema fiscal aquele em que o legislador nacional tem menos possibilidades de inovar ou modificar.

De facto, tratando-se dum imposto de matiz comunitária, mais ou menos harmonizado e baseado, nos aspectos mais essenciais (vg. incidência, isenções, valor tributável, facto gerador e exigibilidade, direito à dedução e taxas) em directivas comunitárias, das quais a Directiva 112/2006/CE, de 28 de Novembro que reformulou e sistematizou a 6ª Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio, é o grande exemplo, poucas são as possibilidades de intervenção do legislador nacional.

Mesmo em matérias em que tradicionalmente havia uma certa margem de manobra (v.g obrigações de facturação, declarativas e outras), começa a verificar-se um esforço no sentido de uma maior harmonização comunitária e, consequentemente, uma diminuição das capacidades de intervenção nacional.

Por outro lado, a tendência para o aparecimento de regulamentos em matéria de IVA, no sentido da interpretação comum de certas disposições da Directiva 112/2006/CE, de 28 de Novembro e de que o Regulamento (CE) 1177, de 17 de Outubro é o primeiro exemplo, faz também diminuir alguma capacidade, historicamente existente, de interpretação casuística das normas comunitárias.

E é por isso que a missão deste Subgrupo tem balizas que não podem ser ultrapassadas, sem prejuízo, quando foi caso de isso, que se recomendasse a tomada de diversas posições no seio das discussões comunitárias em matéria de análise de temas em aberto.
Ciente das limitações existentes, no que o Subgrupo interpretou como susceptível de ser modificado e não em colisão com as normas comunitárias, analisaram-se diferentes situações e propuseram-se soluções, num total de 79 recomendações que, dum modo geral, obtiveram o consenso dos diferentes elementos, com pequenas excepções e que são objecto de declaração de voto apropriadas.
Temos a consciência de que as limitações decorrentes do espaço temporal e da desconcentração geográfica dos elementos integrantes do subgrupo podem ter contribuído para a não inclusão de outras situações merecedoras de análise. Mas, em muitos casos (v.g obrigações de facturação), isso também se deveu ao facto de haver discussões em aberto no seio da Comissão e, como tal, ter sido entendido como avisado aguardar tomadas de decisão ao nível comunitário.

Capítulo IX. Declarações de Voto

CIDÁLIA LANÇA

Discordo das propostas para passar a permitir o direito à dedução relativamente às despesas de transporte, viagens, alojamento, alimentação e bebidas do sujeito passivo ou do seu pessoal, bem como para passar a dar um tratamento à gasolina equivalente ao do gasóleo.

Essa discordância tem os seguintes fundamentos:

a) A introdução de uma medida deste teor teria implicações orçamentais não negligenciáveis, sobretudo no actual contexto de quebra de receitas fiscais.

b) As razões que estiveram subjacentes à sua exclusão do direito à dedução, mantém-se plenamente válidas no presente, uma vez que são consumos facilmente desviáveis para fins exclusiva ou predominantemente privados.

c) Portugal mantém estas exclusões do direito à dedução, ao abrigo do segundo parágrafo do artigo 176.º da Directiva IVA (designada cláusula de *standstill*). Ora, não pode ignorar-se que é jurisprudência constante do TJCE que, quando um Estado membro deixa de fazer uso desta cláusula relativamente a determinado tipo de despesas, não pode no futuro voltar a introduzir uma exclusão do direito à dedução das mesmas (salvo, mediante uma derrogação às regras da Directiva autorizada pelo Conselho).

d) A maioria dos Estados membros também prevê exclusões do direito à dedução relativamente a este tipo de despesas.

e) A Comissão Europeia já apresentou uma proposta que se encontra no Conselho, para introdução de regras comuns em toda a Comunidade em matéria de exclusões do direito à dedução.

f) Tais despesas, com excepção da gasolina, já são em Portugal, parcialmente passíveis de dedução quando conexas com a realização de congressos, feiras e exposições.

JORGE PINHEIRO

Considerando que:

a) O signatário foi integrado, a posteriori, no Subgrupo de Trabalho relativo à Fiscalidade Indirecta, porque se entendeu que seria importante fazer uma reflexão sobre os Impostos Especiais de Consumo (IEC), no contexto dos objectivos que foram cometidos ao Subgrupo de Trabalho referido;
b) O nome do signatário foi indicado tendo em consideração esta premissa, até porque à data da constituição do Subgrupo de Trabalho, não se entendeu necessário indicar ninguém da DGAIEC especialista em IVA (dado que o signatário não o é), porque o Subgrupo de Trabalho já tinha elementos suficientes com conhecimentos aprofundados sobre este imposto;
c) Face ao exposto nas alíneas anteriores, o signatário só se encontrava mandatado para se pronunciar sobre questões relativas aos IEC;
d) Contudo, no decurso dos trabalhos, foi solicitado ao signatário a elaboração de um documento sobre a problemática da cobrança do IVA na importação *versus* declaração periódica;
e) Não sendo o signatário especialista em IVA, contactou os serviços respectivos, tendo elaborado o documento solicitado, o qual reflecte a visão institucional da DGAIEC sobre esta matéria;

Não pode o signatário, face às razões atrás expostas, subscrever o teor da recomendação proposta, no sentido de "*Considerar, para os sujeitos passivos incluídos no regime normal do IVA, que o IVA devido na importação deixará de ser pago no momento do desembaraço aduaneiro e constará, a favor do Estado, na respectiva declaração periódica.*"

NUNES DOS REIS

Sem prejuízo de, em teoria, subscrever e compreender o a justeza da recomendação relativa à dedução das despesas de transporte, alojamento e restauração, no entanto e seguindo algumas das preocupações apresentadas na declaração de voto de Cidália Lança, sou de opinião que, numa primeira fase e aguardando decisões comunitárias, o direito à dedução das referidas despesas seja limitado a uma determinada percentagem, eventualmente 50%.

RAMOS PEREIRA

Discordo da Recomendação n.º 52 quando considera que a legislação interna e a interpretação da mesma em matéria de inclusão do ISV no valor tributável das operações sujeitas a IVA estão em conformidade com as regras comunitárias, pelo que se entende não existirem fundamentos que justifiquem qualquer alteração legislativa.

Tal discordância tem como fundamento a circunstância do acórdão do TJCE, relativo ao processo C-98/05, caso DBI, e, bem assim, o processo de infracção instaurado pela Comissão contra Portugal, com o n.º 2006/4398, terem subjacentes dois fundamentos.

Se relativamente a um dos fundamentos (o facto do ISV dificilmente poder ser qualificado como um imposto de matrícula), parece-me que a argumentação produzida tem razoabilidade.

Já no que concerne ao segundo fundamento (o facto do ISV ser pago pelo fornecedor do veículo em nome e por conta do adquirente), entendo que não foi produzida qualquer argumentação que contrarie este fundamento, pelo que as reservas levantadas pela Comissão, na sequência daquele Acórdão mantêm-se válidas. Na realidade, de acordo com este fundamento o ISV (e anteriormente o IA) é pago em fase anterior ao da entrega do veículo ao cliente por parte do fornecedor. Aquando da aquisição do veículo ao fornecedor, o cliente paga determinado preço pelo mesmo, mas, de igual modo, procede ao reembolso de uma despesa (ISV) que foi efectuada numa fase anterior à da aquisição propriamente dita.

Ora, quer nos termos do disposto na alínea c) do artigo 79º da Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE), quer nos termos do disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 16º do Código do IVA, são expressamente excluídas da base tributável do IVA as quantias pagas pelos adquirentes aos sujeitos passivos, a título de reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta daqueles, e registadas pelo sujeitos passivos em conta de terceiros. O que é exactamente o que ocorria com o IA e que continua a ocorrer com o ISV, pelo que entendo que este fundamento obsta a que se possa considerar, tal como é feito na Recomendação em apreço, que a inclusão do ISV no valor tributável das operações sujeitas a IVA está em conformidade com as regras comunitárias.

QUINTA PARTE

PROCEDIMENTO, PROCESSO E RELAÇÕES ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONTRIBUINTES

SUBGRUPO 5:
Mestre Rogério Manuel Fernandes Ferreira (Coordenador)
Dr. António Lima Guerreiro
Dra. Catarina Almeida e Sousa
Mestra Isabel Marques da Silva
Dr. Jesuíno Alcântara Martins
Dra. Manuela Roseiro

Capítulo I. Considerações Gerais

1.1 A revisão geral da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário e sua adaptação à reforma do contencioso administrativo pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos

1. Discute-se e estuda-se, desde há anos, especialmente desde a última reforma da legislação processual administrativa, a questão das vantagens e desvantagens da aproximação entre o contencioso administrativo e o tributário. Com vista à harmonização do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) com o Código de Processos nos Tribunais Administrativos (CPTA), um Grupo de trabalho integrado por representantes dos Ministérios das Finanças e da Administração Pública e Justiça e, posteriormente, da Segurança Social, foi encarregado pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de proceder a uma reforma visando: ***(i)*** a generalização do uso de meios electrónicos na relação jurídico-tributária, quer na perspectiva da Administração (através da possibilidade de notificar e citar por esta via), quer na dos contribuintes (através da possibilidade de apresentação de petições e requerimentos), e a utilização desses meios na desmaterialização dos actos nos procedimentos e processos administrativos (por ex. no processo executivo, na emissão da certidão de dívida, na instauração do processo, na citação, na penhora e na venda dos bens penhorados); ***(ii)*** a alteração da regra da competência na tramitação dos processos executivos, passando, nos processos cuja dívida exequenda seja de valor superior a duas mil e quinhentas unidades de conta, a competência a ser, como regra, dos serviços periféricos regionais da Administração Tributária (no caso da Direcção-Geral dos Impostos, as Direcções de Finanças); ***(iii)*** o regime do pagamento em prestações, admitindo que os impostos retidos na fonte e o IVA possam ser pagos em prestações, em condições de evidentes dificuldades económicas, com prestação de garantia e por um prazo não superior a doze meses; ***(iv)*** a responsabilidade cumulativa das pessoas colectivas equiparadas com as pessoas singulares que actuam como titulares dos seus órgãos ou representantes, também nas contra-ordenações; ***(v)*** a alteração do limite mínimo global das coimas, dos limites mínimos de cada tipo contra-ordenacional, bem como do limite mínimo

no caso de redução de coima; e ***(vi)*** o alargamento da possibilidade de pagamento antecipado nas contra-ordenações graves e de pagamento voluntário, sem dependência de requerimento do arguido. Paralelamente, seria elaborado um trabalho de adaptação das normas da LGT (LGT) e do CPPT ao CPTA. Embora tais estudos não tenham, por enquanto, dado origem a qualquer iniciativa legislativa com carácter geral, a conclusão expressa em (iii) foi já vertida em lei.

2. Esses estudos para além de terem tido reflexo nalgumas iniciativas legislativas referentes à simplificação de processos e procedimentos (cfr. Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2007), Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado 2008) e Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2009)) levaram à conclusão de que há a necessidade de se proceder a alterações de normas do CPPT, da LGT e do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT). As alterações propostas abrangeriam, designadamente, as seguintes matérias: a competência territorial para as execuções fiscais (artigos 149.º e 150.º do CPPT); a análise do regime das notificações, designadamente do afastamento da ilisão de presunção quando a notificação é feita para a morada constante do cadastro da Direcção-Geral dos Impostos e não houve alteração de morada; o novo regime de citações (artigos 191.º a 194.º CPPT); a análise e eventual harmonização dos prazos de impugnação e reclamação; a análise e eventual harmonização do regime de audiência prévia, previsto no CPPT e no Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT); a análise do regime das compensações, caso não seja alterado o artigo 89.º do CPPT no Orçamento de Estado para 2009, como não foi; a análise do regime de redução de coimas antes da instauração do processo de contra-ordenação, caso o artigo 29.º do RGIT não seja alterado no Orçamento de Estado para 2009, como não foi; a harmonização com o novo Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE) (artigos 156.º, 180.º, 181.º, 182.º do CPPT e artigo 85.º e 88.º do CIRE); as normas sobre verificação e graduação de créditos, vendas, pagamento coercivo e adaptação da via electrónica (artigos 241.º a 272.º do CPPT); as dações (artigos 201.º e 202.º do CPPT); a harmonização dos regimes de penhoras com o Código de Processo Civil (CPC) e adaptação da via electrónica (artigos 221.º a 236.º do CPPT); o cálculo da garantia (artigo 199.º, n.º 5, do CPPT,

alterado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro); o regime de suspensão da execução (artigo 169.º do CPPT); a actualização dos montantes mínimos e máximos das coimas, quer abstractos quer nos tipos contra-ordenacionais (artigos 23.º, 26.º e 108.º a 129.º do CPPT); a nova redacção do artigo 105.º do RGIT para clarificação da condição de punibilidade; a caducidade e a prescrição (compatibilização de regimes gerais e específicos – artigos 45.º e seguintes da LGT); a adaptação às novas tecnologias, nomeadamente o recurso à via electrónica; as informações vinculativas (clarificação de aspectos da nova redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro); o regime da responsabilidade subsidiária; e o regime dos juros indemnizatórios.

3. **Recomendação:**

O Subgrupo tomou conhecimento, durante os seus trabalhos, da existência dos anteprojectos para a revisão da LGT e do CPPT e sua adaptação á reforma do contencioso administrativo e da possibilidade de a Administração Tributária proceder à reactivação dos estudos necessários a uma ampla reforma do processo tributário. O facto não o impediu de se pronunciar sobre algumas das matérias eventualmente contidas nos referidos anteprojectos, incluindo sobre a adaptação ao CPTA, da LGT e do CPPT, entendendo, que essa adaptação não é incompatível com os objectivos gerais de racionalização e simplificação do processo tributário. A adaptação ao CPTA do processo tributário não implica, necessariamente, maior morosidade ou complexidade do processo, mas deve ser um meio de alcançar os objectivos de racionalização e simplificação. O Subgrupo considera que essa adaptação deverá fazer-se logo que possível e que a não harmonização dos contenciosos administrativo e tributário também encerra custos não despiciendos para os operadores económicos, atentas as dificuldades de percepção do actual sistema de garantias dos contribuintes e a falta de unidade do ordenamento processual em geral.

1.2 A simplificação e as propostas de adaptação do processo tributário ao processo nos Tribunais administrativos

4. Confirmou-se serem duvidosos os benefícios da aplicação ao processo judicial tributário de soluções como a introdução na fase decisória da audiência preliminar e do despacho saneador, podendo até a respectiva introdução em processo judicial tributário agravar as dificuldades na aplicação da lei. A generalidade das personalidades auscultadas considera que, tanto a introdução de audiência preliminar no processo de impugnação, como do despacho saneador, constantes do anteprojecto de adaptação do CPPT à reforma do Contencioso Administrativo, não traz vantagens evidentes, que poderão mesmo vir a constituir potenciais factores de paralisia dos tribunais tributários. Houve, contudo, posições, embora muito minoritárias, que defenderam o saneador, evidenciando que a sua admissão no CPTA (artigos 87.º e seguintes) permite, numa fase ainda inicial do processo, suprir irregularidades ou deficiências, detectar e conhecer excepções dilatórias, bem como promover o seu suprimento, e conhecer de outros factos que obstem ao prosseguimento da causa e que, com a introdução desta figura, se permitiria serem eliminados (nomeadamente o erro na forma de processo ou, ainda, questões relacionadas com a pendência de causas que têm por objecto questões prejudiciais), pois acabam por só ser detectadas e conhecidas já na fase de julgamento, determinando, muitas vezes, a suspensão ou extinção da instância ou mesmo a convolação noutra forma de processo numa fase já muito avançada.

5. Parece, porém, que o regime-regra do despacho saneador colide com a estrutura sumária do actual processo de impugnação judicial, que segue as regras do processo sumário de declaração. A estrutura simplificada da impugnação judicial não é posta em causa se se entender que a prolação do despacho saneador é uma mera faculdade do juiz, no âmbito dos seus poderes de gestão do processo, ou se for reservada a um conjunto de casos tipificados.

6. A possibilidade de invocação e conhecimento de excepções e nulidades até ao trânsito em julgado da decisão, como existe actualmente, tem como resultado a

possibilidade de toda a tramitação e julgamento a que já tenha havido lugar nos processos judiciais tributários poder vir a ser inutilizada pelo conhecimento tardio de tais questões, comportando o desperdício de meios e recursos dos tribunais, da Administração e do próprio particular, pelo que também foi posto em causa o dever oficioso de o juiz conhecer de todos os possíveis vícios. Foi também proposto que se mantivesse a possibilidade de alegações em forma escrita, com carácter facultativo, no processo judicial tributário em que tenha havido prova testemunhal, se isso se mostrar útil para a boa decisão.

7. **Recomendação:**

Devem ser adoptadas soluções de harmonização e mesmo de compatibilização do processo judicial tributário com a reforma do contencioso administrativo, quando tal significa simplificação do processo ou redução dos tempos da sua tramitação. Por exemplo: eliminar a figura do indeferimento tácito, reconfigurando os meios processuais e possibilitar, à semelhança do CPTA, que o particular/contribuinte reaja contra a omissão de decisão, consoante os casos, através do pedido de condenação da Administração Tributária à satisfação da sua pretensão ou, no caso de omissão de decisão de impugnações administrativas, mediante a impugnação judicial do acto alegadamente ilegal.

8. A estrutura da sentença deve ser simplificada na medida em que a especificidade da matéria o justifique, mas tal simplificação não deverá prevalecer sobre a verdade material. Deverá prever-se a fundamentação por remissão, nos mesmos termos em que tal é possível no CPTA e na jurisprudência constitucional e deverá, ainda, manter-se a especificidade onde esta se revele importante, designadamente não introduzindo a obrigatoriedade do despacho saneador, nem das alegações orais, mantendo a gravação da prova no processo tributário ou introduzindo alguns mecanismos de simplificação da estrutura das sentenças.

1.3 A articulação das alterações legislativas aos sistemas e procedimentos informatizados

9. A bondade e a oportunidade das alterações que venham a ser propostas em resultado dos estudos já empreendidos, e acima referidos, e das próprias sugestões e recomendações que se deixam no presente relatório, não podem deixar de se encontrar ligadas a um dos grandes problemas apontados à lei fiscal, afectando principalmente as normas substantivas - mas que, também, não poupa as normas adjectivas - e que é a sua grande instabilidade e constante mutação, não apenas em resultado de mudanças mais ou menos profundas das políticas económicas, mas ainda de pressões resultantes da luta política conjuntural. Isto tem resultados nefastos, para os cidadãos, para as empresas e para a economia em geral, aparecendo o direito tributário e os respectivos procedimentos como enfermando de um defeito estrutural generalizado: o legislador cria, constantemente, procedimentos diversos, correspondentes a uma complexa panóplia de actos praticados pela Administração Tributária.

10. Por isso se reclama, frequentemente, que o sistema fiscal seja objecto de uma revisão geral, apenas com o objectivo, muito preciso, de procurar simplificar e tornar mais clara a legislação tributária, o que em muito ajudaria a criação de uma comissão especializada para o efeito no seio da Assembleia da República. E por isso têm sido feitas sugestões no sentido de a simplificação do sistema fiscal passar, igualmente, por uma nova abordagem sobre o que deve constar da própria lei e o que deve ser reservado para regulamentos e circulares administrativas, defendendo-se que existem alterações legislativas que envolvem matérias que esse tipo de instrumentos (regulamentos ou circulares) poderiam disciplinar, com vantagens na simplificação e na clareza da lei e dado que se promove o seu fácil acesso. Também foi apontado que a grande instabilidade das normas fiscais é acompanhada de redacção pouco rigorosa, contribuindo para a dificuldade de interpretação e de aplicação das leis fiscais, levando a que, nem a Administração Tributária, nem os contribuintes, nem mesmo os próprios operadores judiciários, saibam quais e como as aplicar.

11. Não se pode, nem se deve, porém, desconhecer os custos inerentes à redacção legislativa**,** designadamente quanto à "transformação" dos códigos e conceitos de

natureza jurídica em sistemas e procedimentos informáticos. E a realidade é que as constantes alterações legislativas são efectuadas sem se considerar a operacionalidade das mesmas, com elaboração e aprovação de propostas (por exemplo, nas leis orçamentais) sem audição da Direcção-Geral de Informática Tributária e Aduaneira (DGITA) e Apoio aos serviços, cuja posição poderia revelar-se muito útil na ponderação do "custo-benefício" de certas alterações legislativas. É que, apesar da "automatização" poder trazer ganhos de eficiência e de transparência, as alterações legislativas devem ser precedidas de cuidados específicos do ponto de vista procedimental, tendo em conta que legislar acarreta custos elevados e que, muitas vezes, há soluções que são mais dispendiosas e que não se devem a qualquer justificação política ponderada. Por exemplo, a existência de regras e prazos distintos nos diversos impostos dificulta a criação de sistemas e procedimentos informatizados e pode não ter, e nem tem na maioria das vezes, uma justificação substantiva ou ponderada.

12. Não se deve, contudo, desconhecer que a Administração Tributária tem progredido, sucessivamente, no sentido da simplificação, mas que este processo de simplificação tem limites e que os mesmos resultam das finalidades do próprio sistema fiscal. Torna-se, pois, impossível uma simplificação absoluta, com a total informalidade do procedimento tributário que dela resultaria, mas não se pode deixar também de reconhecer que a complexidade da lei fiscal deriva de uma multiplicidade de factores, parte dos quais transcende a fiscalidade, sendo possível que mesmo parte das medidas ditas de simplificação possam conduzir, afinal, a uma maior complexidade do sistema fiscal. Por outro lado, como as referidas circulares administrativas não têm eficácia externa, é de excluir que possam regulamentar aspectos específicos da lei fiscal, sob pena de a respectiva profusão poder, até, incrementar a litigiosidade. A substituição de normas dos códigos por circulares administrativas, de eficácia meramente interna, apenas se justificará, assim, relativamente às questões incontroversas e indiscutíveis.

13. Recomendação:

Tal como em outras matérias, mas aqui com cuidado redobrado para travar precipitações que tão graves reflexos podem ter nos recursos financeiros, deverão ser tidos em conta os factores que concorrem para a correcta feitura das leis, incluindo sua aceitação e cumprimento, procedendo-se a estudos prévios, sustentados em evidências estatísticas, a avaliações do impacto em termos da relação "custo-benefício" das medidas a aprovar, a avaliações para correctas percepções da extrafiscalidade de certas medidas de incentivo e à participação dos próprios agentes económicos no processo de elaboração das leis. Deverão criar-se, assim, comissões permanentes que tratem destas questões de forma adequada, que têm de estar em estreita ligação, e a DGITA deverá ser ouvida sobre a operacionalização informática das alterações à lei fiscal.

1.4 A relação entre os vários diplomas nos diversos procedimentos e nos processos tributários

14. Foi muitas vezes apontada a existência de um modelo procedimental e processual confuso e complexo, com excesso de garantias impugnatórias contra o acto tributário (impugnação judicial, impugnação do indeferimento tácito, impugnação do indeferimento expresso, impugnação da decisão do recurso hierárquico e pedido de revisão oficiosa da liquidação), sugerindo-se a sua simplificação e clarificação, com vista a uma mais eficiente cobrança de impostos, devendo, pois, procurar-se um modelo mais simplificado de acesso à justiça tributária que, sem prejuízo dos direitos e garantias dos contribuintes, obstasse à apreciação sucessiva do mesmo pedido, através da utilização de vias processuais diferentes.

15. Foi também acentuado que as diferenças terminológicas entre a LGT e o CPPT, assim como entre a legislação tributária e o CPTA, geram dúvidas interpretativas escusadas, fazendo sentir a necessidade de ponderação da separação das normas relativas ao procedimento tributário das normas relativas ao processo (processos judiciais e de execução fiscal) e da divisão restritiva das normas entre o CPPT e a

LGT. Uma das soluções propostas consistiria em reservar a LGT para os princípios materiais e de procedimento e incluir no CPPT (re-designado Código de Processo Tributário) as normas de processo e as relativas à execução fiscal. A esmagadora maioria das posições recolhidas foram, contudo, no sentido da especificidade do processo tributário apontar para a sua regulamentação em diploma próprio e não para a sua integração no CPTA.

16. Recomendação:

Deverá manter-se a especificidade do processo tributário e, nessa medida, ponderar-se a existência de um modelo que privilegie os meios administrativos, devidamente melhorados, agilizados, participados e informatizados, limitando mais, com respeito pela Constituição da República Portuguesa, o recurso aos Tribunais. Nesse modelo, a impugnação administrativa poderia ter um único grau — reclamação ou recurso hierárquico — impugnando-se, depois, judicialmente, o acto tributário objecto do indeferimento expresso (ou ausência de resposta) da reclamação ou do recurso hierárquico.

17. Recomendação:

A aplicação do regime de impugnação judicial dos actos tributários à impugnação dos actos administrativos em questões fiscais encontra-se prevista no anteprojecto de adaptação do CPPT ao CPTA. Tal facto não quererá significar que a impugnação judicial dos actos administrativos em questões fiscais, à qual passa a ser agora aplicável o CPPT, não deva comportar especificidades de regulamentação, designadamente quanto à organização do processo administrativo e quanto à representação da autoridade recorrida, como vem previsto.

18. Recomendação:

Poderá, ainda, ser ponderada a atribuição de valor reforçado à LGT, em próxima revisão constitucional. Em caso da ausência dessa proposta, convirá eliminar as discrepâncias entre as normas nela contidas e as do CPPT. A não ser assim, haveria que ponderar ainda eventual revogação da LGT e a inclusão do seu articulado no CPPT. E podia equacionar-se ainda a remissão directa do CPPT

para as normas do CPC, aplicáveis em sede de execução fiscal, evitando-se o recurso sistemático ao artigo 2.º do CPPT.

19. Recomendação:

Poderá ser razoável, a prazo, a inclusão na LGT de todas as normas procedimentais constantes do CPPT que passaria a assumir a forma de um Código de Processo Tributário. Também, porventura, melhoraria o sistema a autonomização do CPPT das normas sobre o processo executivo, que passariam a integrar um Código das Execuções Fiscais. A inclusão no CPPT das normas sobre procedimento resulta de circunstâncias históricas relacionadas com os primeiros anteprojectos da LGT, que deixariam de lado aspectos relevantes ligados ao procedimento tributário. São também medidas a prazo, a tomar num contexto de estabilidade do sistema fiscal, que não se apresenta como objectivo imediato, mas programáticos.

1.5 As dificuldades de interpretação e de aplicação da lei fiscal

20. Foram apontados a este Subgrupo problemas diversos no cumprimento das leis tributárias. designadamente, para os contribuintes. Os contribuintes terão dificuldade em entender os actos tributários que lhes são notificados, ignorando a sua razão de ser, o que provoca desconfiança e maiores dispêndios. A isto acresce a desactualização dos códigos e conteúdos do sítio da DGCI, que são destinados ao esclarecimento dos contribuintes.

21. Com vista a melhorar o atendimento, foi proposta a disponibilização de estruturas que efectuem o atendimento *on-line* (através de *e-mail*) porque o atendimento por telefone, assegurado pelos serviços de apoio ao contribuinte (embora deva manter-se) tem funcionado de forma algo deficiente, para além de não dar qualquer tipo de garantia ao contribuinte quanto à solução avançada para a questão apresentada. E foram ainda recolhidas propostas no sentido de serem criados modelos simplificados para facilitar a compreensão e o preenchimento das declarações; de que as

orientações administrativas deveriam ser mais adequadamente arrumadas nos sítios da Administração Tributária pela própria Direcção de Serviços que as emitiu; e de que as circulares e os ofícios-circulares deveriam estar catalogados por matérias, para que o contribuinte possa com facilidade ter acesso ao seu conteúdo em função da matéria sobre a qual procura esclarecimento e, ainda, que deveriam ser preparados e disponibilizados nos sítios da Administração Tributária guias que orientem os contribuintes no cumprimento dos seus deveres tributários (especialmente quanto aos factos tributários mais "típicos"), informando-os sobre os diversos passos a dar.

22. Também foram apontadas ao longo do trabalho dificuldades na interpretação e aplicação das leis processuais, especialmente em matéria de execuções fiscais, tornando difícil harmonizar o CPPT, o CPC e a LGT. Considerando-se que isso aumentaria a transparência e evitaria litígios, foi sugerido que as normas do CPPT deveriam remeter directa e expressamente, tanto quanto possível, para as normas do CPC de forma a limitar a aplicabilidade do artigo 2º do CPPT.

23. Recomendação:

Como foi dito nos pontos 18 e 19, será necessário definirem-se critérios próprios e claros sobre o que deve ser incluído na LGT e no CPPT e/ou noutras leis específicas dos vários impostos, eliminando a tendência dos últimos anos para incluir nos códigos tributários normas, por exemplo, sobre a caducidade do direito de liquidação, que deveriam figurar na LGT. Em termos gerais, a Lei Geral Tributária deveria mesmo circunscrever-se aos respectivos Títulos I e II, na medida em que os Títulos III e IV são tautológicos relativamente ao Código de Procedimento e de Processo Tributário. Tal duplicação de base legal acaba por criar muito mais inconvenientes do que proporcionar vantagens. Nessa medida, os identificados Títulos III e IV deveriam ser revogados, como, aliás, já aconteceu com o Título V, dedicado às infracções tributárias, quando surgiu o Regime Geral das Infracções Tributárias.

1.6 A criação do novo regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (artigo 165.º, n.º 1 alínea i) da Constituição da República Portuguesa e artigo 3.º, n.º 3 da LGT)

24. A Lei das Finanças Locais (LFL), aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, produziu os seus efeitos retroactivamente, a partir de 1 de Janeiro de 2007 e foi objecto de alguma polémica e discussão públicas, centradas, essencialmente, no sistema de financiamento autárquico, por consagrar um novo modelo de participação dos municípios nos impostos do Estado. No mesmo contexto - se bem que com menos contestação e alguma antecedência - foi publicada a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou um Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), e que visou, expressamente, regular as relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de pagamento das taxas locais. Este regime traz alterações significativas em domínios cada vez mais importantes do financiamento das autarquias locais, mas também dos direitos e garantias dos contribuintes. Só o tempo permitirá aferir se, efectivamente, traz a clarificação, a transparência e a simplificação que, cada vez mais, se impõem nestes outros tributos. Dele se esperava também que pudesse constituir o primeiro passo para a criação do *regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*, como a Constituição prescreve, desde 1997, e como a LGT prevê, desde 1999, no seu artigo 3.º, n.º 3, e cuja alteração legislativa esteve já contida no artigo 52.º da proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2002 e que, então, foi inviabilizada pela Assembleia da República.

25. Recomendação:

Deverá constituir-se uma comissão técnica encarregada de elaborar o "regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas" como a Constituição da República Portuguesa, desde 1997, prescreve e como a LGT prevê desde 1999.

Capítulo II. Nova Relação entre a Administração Tributária e os Contribuintes

1. Orgânica e funcionamento da Administração Tributária

1.1 A necessidade de uniformização na interpretação da lei fiscal pela Administração Tributária

26. Existe falta de uniformização de procedimentos ao nível administrativo, apontando-se que, apesar da reconhecida competência dos serviços centrais, os mesmos se têm revelado pouco activos nesta matéria, quando seria de todo o interesse obter a maior uniformização possível. A departamentalização dos Serviços Centrais da DGCI, geralmente por impostos, dificulta a harmonização, mormente nos seus aspectos de natureza instrumental.

27. Foi proposta uma análise comparativa dos vários procedimentos (declarativos, prazos, reclamações, etc.) que cada Código dos impostos prevê, muitas vezes com soluções diversas para situações tributárias semelhantes, tendo em vista a sua harmonização. Várias matérias reguladas nas leis fiscais substantivas (Códigos) deveriam pois passar para o CPPT e/ou para a LGT. Para obviar a esta insuficiência, foi ainda proposta a criação de uma equipa técnica com especial aptidão para a área da justiça, à qual competisse fazer uma segunda análise das situações, uniformizando os critérios utilizados pela Administração Tributária. Corresponderia esta figura àquela que existe, em sede de contencioso administrativo (reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo - artigo 93.º do CPTA) quando à apreciação de um Tribunal administrativo de círculo se coloque uma questão nova de direito que suscite dificuldades sérias e que possa vir a ser suscitada noutros litígios, podendo o respectivo presidente determinar o reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo, para que este emita pronúncia vinculativa sobre a questão no prazo de três meses.

28. Recomendação:

Deverá ser reforçado o acompanhamento pelos serviços centrais da actividade dos serviços periféricos regionais e locais. É atribuição dos serviços centrais zelar pela uniformidade da actuação dos órgãos da Administração Tributária, o que não se compadece com uma postura que não seja pró-activa. Essa tarefa de uniformização é uma competência normal dos serviços centrais, e só transitoriamente se justificará a criação de uma equipa técnica para a garantir. A figura do reenvio prejudicial deve ser introduzida em adaptação do CPPT e da LGT ao CPTA.

1.2 O novo sistema de avaliação dos funcionários

29. Como factor eventualmente suscitador, a montante, do aumento de litígios e do contencioso pendente, foi indicado também o novo Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP), na medida em que se possa revelar, como parece, um factor de pressão excessiva sobre os funcionários e serviços, com vista a obtenção de resultados predominantemente quantitativos (ex: os inspectores tributários estão mais pressionados para efectuarem mais correcções e os serviços de finanças pressionados para as cobranças no processo de execução fiscal).

30. Recomendação:

Será conveniente proceder a uma reanálise crítica dos sistemas de avaliação, sendo necessário harmonizar e ter presente critérios de natureza quantitativa e qualitativa conjugados de forma adequada e equilibrada.

1.3 Os erros praticados pela Administração Tributária

31. Foi realçado que, da análise da percentagem dos casos decididos a favor dos contribuintes, resulta existirem ainda bastantes erros cometidos pela Administração Tributária. Estes erros, associados à morosidade da justiça portuguesa e ao poder de execução prévia, são apontados como dando origem a resultados, por vezes, catastróficos para os contribuintes, provocando falências, desemprego e situações pessoais dramáticas, saindo a própria Administração Tributária, em muitos casos, prejudicada, porquanto a liquidação de imposto anulada pelos tribunais padecia, apenas, de alguns vícios formais que poderiam ter sido supridos.

32. Como forma de reacção, foi sugerido que, à semelhança do que acontece noutros países, a lei portuguesa deveria introduzir um sistema de controlo preliminar da legalidade da liquidação/execução, como forma de contrabalançar o poder de execução prévia, permitindo aos tribunais realizar um controlo prévio da legalidade da liquidação ou execução, semelhante ao juízo efectuado numa providência cautelar. Este controlo prévio destinar-se-ia, não a decidir sobre o mérito da causa, mas a aferir da existência, ou não, de vícios formais da liquidação ou da execução, que implicassem, desde logo, a anulação da liquidação ou do processo de execução. Esta hipótese suscita, porém, dúvidas, na medida em que poderá conduzir à admissão de providências cautelares sistemáticas e, assim, introduzir um novo elemento de perturbação e de morosidade do sistema. Embora a administração tributária contra-argumente que os erros que existem são em reduzidíssimo número, o pequeno número de reclamações e recursos existentes pode não ter correspondência com o número de erros, atendendo a que parte dos contribuintes pode não ter condições para o fazer ou até mesmo porque o pequeno montante das dívidas o não justifica.

33. Recomendação:

Ainda que a Administração tributária argumente que os erros praticados são em número reduzido, sendo que o pequeno número de reclamações e recursos pode não ter correspondência com o número de erros cometidos, atendendo a que parte

dos contribuintes pode não ter condições para o fazer, ou até mesmo porque o pequeno montante das dívidas o não justifica, recomenda-se que os Serviços de Auditoria Interna e, quando necessário, as entidades externas, assegurem auditorias regulares às eventuais incorrecções e às suas conclusões, que expurgadas de elementos de natureza pessoal, poderiam até mesmo ser objecto de publicação.

1.4 Algumas actuações da Administração Tributária a corrigir

34. Foram indicados alguns casos de aparente arbitrariedade, decorrentes, designadamente, da exigência de impostos já pagos, por falta ou erro de averbamento dos pagamentos; do envio de notificações a solicitar pagamentos, quando a dívida se encontra suspensa; de ameaças de penhoras e multas, em situações em que não há, efectivamente, incumprimento da lei; de pedido de colaboração, com a ameaça de coimas, em situações em que o destinatário do pedido não está legalmente obrigado a prestá-la; de penhoras, nomeadamente de contas bancárias, em que o executado toma conhecimento pela instituição bancária; de bens ou direitos em valor manifestamente desnecessário ou excessivo em relação à dívida em execução e de decisões dos tribunais favoráveis aos contribuintes que demoram demasiado tempo a ser cumpridas.

35. Recomendação:

Sendo o objectivo evitar situações de manifesta injustiça e institucionalizar procedimentos que garantam o máximo da transparência nas relações entre os contribuintes e a Administração Tributária deverá fazer-se um levantamento exaustivo deste tipo de problemas concretos e das suas causas, com vista a alcançar-se a maior eficácia dos serviços e melhor utilização das novas tecnologias, com vista a melhorar a relação entre a Administração Tributária e o contribuinte.

36. De outras situações apontadas, nos contributos recebidos, destacam-se: a falta de resposta em tempo útil aos pedidos de informação, às petições, às reclamações, entre outras prestações devidas aos contribuintes; o receio da Administração Tributária

não dar razão ao contribuinte, quando é visível que a tem, buscando ainda assim o cumprimento por meios de ameaça com multas, penhoras e outras medidas coercivas, criando com isso novas situações de litigiosidade, que só dificultam o funcionamento da própria Administração e dos Tribunais Tributários; e a adopção pela Administração Tributária e, em particular, pela Inspecção Tributária, de interpretações de normas em discordância com a prática comunitária e, em especial, com a que decorre das decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE).

37. Recomendação:

Deverão encontrar-se meios que garantam aos contribuintes o conhecimento tempestivo do andamento e localização dos seus processos, reforçando a imagem e a actuação da Administração Tributária na defesa da legalidade, através da utilização dos meios preventivos e repressivos mais adequados, em esforço de articulação entre os diversos serviços da Administração Tributária, entre si e com as Direcções de Serviço da Formação, Serviços Jurídicos e do Contencioso, assim como com o Centro de Estudos Fiscais.

1.5 A gestão da informação para maior eficácia dos serviços tributários

38. Foram feitas diversas sugestões no sentido de identificar necessidades e de melhorar a eficácia dos serviços, tais como: a introdução de mecanismos legais que obstem à sucessiva criação de empresas por pessoas que estão já identificadas como titulares ou sócios de outras empresas e que se tornam inactivas, insolventes ou crónicas incumpridoras das suas obrigações fiscais, levando a supor que as empresas criadas se destinavam a outros fins que não os da efectiva realização de operações económicas; a regulamentação mais minuciosa do dever de colaboração dos contribuintes, no sentido de acautelar a ocorrência de alguns abusos de que actualmente há ecos, nomeadamente no que toca a impedir que a Administração Tributária solicite aos contribuintes informações ou documentos que já possua ou que possa obter oficiosamente de outras Administrações, devendo ser previsto o

fornecimento, sem custos, para a Administração Tributária e outros organismos com competências de controlo; evitar que seja exigido aos contribuintes um volume de informações ou de documentação que torne excessivamente oneroso o seu fornecimento, privilegiando o recurso a meios electrónicos de transmissão de dados; consolidar a plena funcionalidade dos sistemas informáticos já existentes e a implementar no âmbito do Plano Estratégico para a Justiça e Eficácia Fiscal (PEJEF), de modo a permitir a construção da Administração Tributária electrónica, a qual, assenta em determinadas estratégias fundamentais (como a informatização de processos e actos neles praticados, digitalização e desmaterialização dos suportes documentais de processos e actos, automatização dos actos praticados nos processos e aumento das funcionalidades de *back office*, com recurso massivo ao cruzamento de dados); colocar todos os sistemas informáticos a funcionar em rede e em todos os serviços de finanças, nos serviços regionais e nos serviços centrais; disponibilizar *on-line* todas as funcionalidades de cobrança coerciva, de sancionamento de infracções e de contencioso, apostando na i*nternet* como *interface* relacional privilegiado com todos os intervenientes no processo; automatizar e, tanto quanto possível e seguro, tornar electrónicos os impulsos para a tramitação dos processos; melhorar a utilização das bases de dados, quanto a elementos sobre as situações tributárias concretas dos contribuintes para impedir o incumprimento, podendo existir emissão de alertas para os contribuintes sobre o cumprimento/incumprimento de deveres fiscais; e proceder à optimização dos dados constantes de sistemas de informação, de forma a alcançar uma interacção entre DGAIEC e a DGCI, designadamente na luta contra a fraude (a DGAIEC poderia disponibilizar à DGCI o acesso a fraudes e irregularidades praticadas por operadores económicos no universo da DGAIEC, recebendo em contrapartida os dados residentes na DGCI, o que hoje não sucede) que permitiria à DGCI passar a efectuar análise de risco; a avaliar a idoneidade dos operadores económicos para efeitos de concessão de estatutos especiais e a constatar, automaticamente, erros na indicação do domicílio fiscal.

39. Recomendação:

Não obstante o grau de informatização já conseguido nos procedimentos tributários e no domínio do cumprimento das obrigações declarativas e da entrega das prestações tributárias, dever-se-á aprofundar a interacção entre as três

Direcções Gerais (DGCI, DGAIEC e DGITA) no sentido de alargar a informatização dos processos a todas as áreas funcionais da DGCI e da DGAIEC e a optimizar os sistemas de informação com vista à obtenção de eficiência e eficácia na prestação dos serviços, bem como a melhorar e simplificar a relação do contribuinte com a Administração Tributária e, designadamente, a reduzir os custos de cumprimento, quer na vertente da Administração, quer dos contribuintes.

1.6 Os sistemas de informação e de desmaterialização de comunicações entre entidades públicas

40. A introdução de um sistema de informação de gestão – suporte para uma dinâmica de gestão – e a definição do número de variáveis que constam dos sistemas de informação permitirão responder à necessidade da obtenção de dados estatísticos, tornado possível, com horizontes temporais e com parâmetros definidos, estudá-los e deles fazer uma leitura integrada.

41. Recomendação:

Será importante a criação de um interlocutor único entre, por um lado, a DGCI e a DGAIEC, entidades a quem incumbe definir as prioridades quanto à informação da gestão e, por outro, a DGITA, a quem compete fornecer essa mesma informação.

42. Tendo a evolução da gestão dos procedimentos de revisão administrativa permitido a entrega de petições através do canal *internet*, simplificando a relação da Administração Tributária com o contribuinte, deveria ser criada legislação específica no sentido de permitir, também, a entrega, pelo canal *internet* dos processos do contencioso tributário. Esta solução estará, apenas, dependente do desenvolvimento de projectos com a DGITA, que também considera como algo prioritário. Nos últimos tempos, tem-se assistido a uma evolução bastante significativa dos processos de gestão por parte da Administração Tributária, do Ministério Público e dos Tribunais, nomeadamente através de uma crescente informatização dos procedimentos respectivos. No entanto, a comunicação entre

estas entidades não tem sofrido grandes alterações, caracterizando-se essencialmente por fluxos físicos, com estímulos manuais.

43. Recomendação:

No sentido de agilizar e automatizar a comunicação entre os diversos operadores, deverão ser efectuadas as adaptações legislativas necessárias e possibilitar-se a desmaterialização das comunicações entre a Administração Tributária, o Ministério Público e os Tribunais, recorrendo, se necessário, à assinatura digital qualificada dos documentos envolvidos.

1.7 As informações vinculativas via Internet

44. Em concretização das alterações introduzidas ao regime da informação vinculativa pela Lei do Orçamento de Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, artigo 107.º), foram, entretanto, determinados os procedimentos e, assim, os passos a dar pelos contribuintes para a sua apresentação, aprovados pela Portaria n.º 972/2009, de 31 de Agosto. Sublinha-se a obrigatoriedade de os contribuintes, ou seus representantes, apresentarem o respectivo pedido pela *Internet*. Esta exigência visa contribuir para uma maior comodidade e celeridade, quer da Administração, quer dos contribuintes, e facilita o acompanhamento das fases em que se encontra o pedido. Concretizam-se, assim, as profundas alterações promovidas ao regime da Informação vinculativa, e que entraram, em vigor no passado dia 1 de Setembro.

45. Consegue, assim, o Governo, por esta via e através do recurso à *Internet*, introduzir, em tempo, procedimentos que permitem o cumprimento dos prazos a que a Administração tributária está, agora, obrigada, nomeadamente nos pedidos apresentados com carácter de urgência, cujo incumprimento permite o deferimento dos entendimentos sustentados pelos contribuintes nesses mesmos pedidos. Este efeito - do deferimento tácito - restringe-se, contudo, aos actos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorram.

46. Os procedimentos ora aprovados tendem, mais do que a facilitar a sua apresentação pelos contribuintes, a agilizar a apreciação das Informações Vinculativas pela

Administração tributária. Mas parte-se do pressuposto de que todos os contribuintes têm fácil acesso à *Internet*, quando, antes, podiam fazer estes pedidos através de "minutas", muitas vezes facultadas pelos próprios Serviços de Finanças, cujos funcionários, não raras vezes, auxiliavam, no momento, à correcta formulação do pedido. A obrigatoriedade de apresentação pela *Internet* obrigará, assim, alguns contribuintes a recorrerem a especialistas (*v.g.* advogados e técnicos de contas) nesta matéria, pois as próprias instruções de preenchimento dos formulários constante do sítio da Direcção-Geral dos Impostos na *Internet* não se mostram de compreensão fácil e imediata por quem não esteja familiarizado com os seus termos mais técnicos. O limite de 3MB para os documentos anexos em formato "pdf" pode também revelar-se insuficiente em casos mais complexos ou dependentes de prova documental mais volumosa (*v.g.* relatórios de contas, relatórios de avaliação, balanços, balancetes). Mais importante realçar será que a referida Portaria estabelece o indicado limite para a documentação anexa, mas não explica qual o procedimento que deve ser adoptado nas situações em que a documentação necessária exceda essa capacidade. Não muito concebível que o diploma seja interpretado no sentido de só poder ser feita prova até 3 MB de capacidade, o que implicaria inaceitável diminuição, ou mesmo extinção, por questões informáticas, dos direitos dos contribuintes.

47. Recomendação:

Sendo indiscutível que a regulamentação aprovada durante o corrente ano de 2009 quanto ao instituto da Informação Vinculativa facilita a celeridade das decisões por parte da Administração tributária, até pela facilidade de o pedido circular de imediato, em ambiente informático, entre os diversos serviços competentes para a sua apreciação, importará prever a possibilidade de entrega directa em determinadas situações, mormente da prova documental, o que poderia ser esclarecido por mera circular administrativa.

1.8 Os recursos hierárquicos e a "cultura" de controlo interno de procedimentos

48. Entre os meios impugnatórios existentes no contencioso administrativo figura o recurso hierárquico, que é obrigatório nos casos expressamente previstos na lei e, nos restantes casos, facultativo. O recurso hierárquico permite aos contribuintes

atacar as decisões proferidas pelos órgãos da Administração tributária, no âmbito da sua actividade de gestão Tributária, incluindo o indeferimento, total ou parcial, de reclamações graciosas. Estabelece-se, assim, uma relação triangular, em que intervêm três sujeitos: o administrado e recorrente, o órgão recorrido e o mais elevado superior hierárquico do autor do acto. No caso da DGCI, os referidos recursos hierárquicos são resolvidos, geralmente, no exercício de competências delegadas ou sub-delegadas, pelos sub-directores gerais. Dado o facto de o Decreto-Lei n.º 262/2002, de 15 de Novembro, ter abolido o sistema resultante do Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de Setembro, da gestão por impostos - que, aliás, concretizaria uma recomendação da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal de 1996, inexiste uma verdadeira articulação no processo de decisão dos recursos hierárquicos. E a mesma crítica é susceptível de ser dirigida a outras áreas de intervenção da Administração Tributária, como, por exemplo, a da prestação das informações vinculativas. Justifica-se, porém, dada a importância do meio do recurso hierárquico, ainda que quando necessário, a existência de mecanismos, actualmente inexistentes no sistema de controlo interno que visem dar a conhecer, ao nível central, desde a sua apresentação até à decisão final, uma visão global do comportamento da Administração Tributária nesta matéria.

49. Recomendação:

Em face da actual dispersão legal das competências de apreciação dos recursos hierárquicos, que resulta de opções legislativas que implicam uma regressão perante o disposto no Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de Dezembro, que, efectivamente, visava uma gestão unificada dos impostos, mostra-se relevante, tendo em vista a introdução de uma "cultura" de controlo interno, a criação de uma aplicação informática, de âmbito nacional, que assegure, por um lado, uma visão global do respectivo procedimento e, por outro, a verificação da eficiência e eficácia dos serviços nesta matéria. Essa "cultura" deveria ser gradualmente alargada a todas as áreas de intervenção da Administração Tributária, com vista à introdução, a prazo, de uma verdadeira gestão unificada dos vários impostos. No caso da DGCI, a referida aplicação poderia ser tutelada, conjuntamente, pelo Conselho de Administração Tributária, que integra os subdirectores-gerais, e pela Direcção de Serviços de Justiça Tributária e deveria conter "menus" que

permitissem aferir princípios essenciais subjacentes à actividade da Administração Tributária, designadamente os relacionados com a segurança jurídica, uniformidade de procedimentos técnicos, equidade e celeridade procedimental. A escolha da Direcção de Serviços de Justiça Tributária tem em conta que é o órgão, aparentemente, em melhores condições para o efeito, em virtude do volume e da natureza da informação de que dispõe, para introduzir as medidas necessárias à prevenção de situações de conflitualidade fiscal.

2.1.9 A competência do Ministério Público e da Fazenda Pública nas reclamações de créditos no processo de execução comum

50. Apresenta alguns inconvenientes que seja o Ministério Público a reclamar, no processo comum de execução, os créditos do Estado, e não o representante da Fazenda Pública. Na verdade, a reclamação de tais créditos é efectuada com fundamento em certidões emitidas pela Administração Tributária e que devem ser remetidas, para o efeito, para o representante do Ministério Público, junto do Tribunal competente. A decisão do Ministério Público recorrer jurisdicionalmente da decisão da reclamação de créditos é, em geral, precedida de consulta à Administração Tributária. No caso da DGCI é a cada Direcção Regional de Finanças, que compete assegurar o pagamento das custas devidas. Esta actual repartição de competências cria problemas de coordenação entre a DGCI e o Ministério Público, pelo que deverá, certamente, ser o representante da Fazenda Pública, e não o Ministério Público, a reclamar tais créditos.

51. A representação do Estado no processo comum por mandatário especial já se encontra prevista para o processo de insolvência, e a representação do Estado no processo comum de execução, pelo Ministério Público, resulta do artigo 20.º do CPC. Inexiste obstáculo constitucional a que a Fazenda Pública se possa fazer representar por mandatário especial também no processo comum de execução. Atendendo a que, na maioria dos casos dos processos de insolvência, a Fazenda Pública não designa mandatário especial, é legítimo questionar, se dispõe dos meios necessários para assegurar o cumprimento dessa nova tarefa. Por outro lado, a

proposta em causa tem implicações políticas, já que interfere, pelo menos indirectamente, no Estatuto do Ministério Público.

52. Recomendação:

Deverá ser promovida uma maior coordenação entre o Ministério Público e a DGCI no processo de reclamação de créditos fiscais, em processo comum de natureza não fiscal, e ser ponderada a possibilidade de criação, a prazo, dar condições necessárias para ser o representante da Fazenda Pública ou, preferentemente, o mandatário especial a assumir a competência para reclamar tais créditos.

Capítulo III. Melhoria do Apoio ao Contribuinte e Medidas Facilitadoras do Cumprimento

3.1 A necessidade de participação dos contribuintes nas soluções legislativas e nas decisões administrativas

53. Os depoimentos deram conta de um grande desconhecimento da lei fiscal sendo indispensável um maior envolvimento dos contribuintes portugueses nos procedimentos de criação e discussão da lei fiscal de falta de confiança dos contribuintes na actuação da Administração Tributária gerada em parte por alterações, muitas vezes com eficácia retroactiva, de interpretações que vinham sendo aceites do regime legal vigente, gerando um clima pouco propício à certeza e segurança jurídicas indispensáveis à actuação dos agentes económicos e às decisões de investimento.

54. Recomendação:

Deverá procurar-se uma mais ampla discussão (pública) das leis e uma maior e mais adequada divulgação dos entendimentos da Administração Tributária sobre as disposições legais novas, de modo a permitir que essa interpretação seja uniforme em toda a Administração e dada a conhecer aos contribuintes, prévia ou simultaneamente, com o início da produção de efeitos dessas novas disposições, bem como um maior envolvimento dos contribuintes portugueses nos procedimentos de criação e discussão da lei fiscal.

3.2 A organização dos serviços da Administração Tributária para apoio ao contribuinte

55. Foi observado no âmbito do subgrupo que, apesar do evidente "rejuvenescimento" dos funcionários dos serviços de finanças, continuam os mesmos sem técnicos suficientemente especializados para resolver os problemas mais complexos, e que a

actual distribuição de competências no seio da DGCI leva a que os serviços locais, muitas vezes carenciados de recursos com a qualificação de objectivos desejável, tenham que executar tarefas que se revestem de particular complexidade jurídica, como vendas e reversões em processo executivo. Existem, ainda, dificuldades várias no atendimento, por carência das adequadas condições de acesso e de espaços destinados à espera dos utentes, sobretudo no que respeita a situações especiais (v.g. gravidez, deficiência e idosos), bem como impossibilidades, decorrentes de limitações das instalações dos Serviços, de implementação do "atendimento personalizado". Embora se verifique uma diminuição no afluxo de contribuintes aos serviços de finanças, sobretudo para entrega das declarações, a ligação via *e-mail* entre os contribuintes e a Administração permite aos contribuintes serem muito mais exigentes com a incapacidade dos serviços para resolverem novos congestionamentos. Apesar de o c*all center* dever contribuir para a resolução de problemas de massa, é o serviço de finanças que tem de continuar a ser o *interface* fundamental na relação com o contribuinte. Verifica-se muitas vezes, ainda ao nível dos serviços de finanças, o desconhecimento das aplicações informáticas adequadas e pelo que há que ter em conta, na definição das necessidades de formação adequada dos técnicos da Administração Tributária, para além da em matérias jurídico-fiscal e contabilística, a crescente importância da informática no quotidiano dos funcionários dos serviços locais, regionais e centrais.

56. Foram sugeridas outras formas de apoio ao contribuinte, susceptíveis de melhorar a qualidade dos procedimentos, tais como: a implementação de um sistema de relacionamento pela *Internet* em que, a cada seis meses, fosse disponibilizada oficiosamente, *via e-mail*, informação sobre o estado dos procedimentos em que o contribuinte é interessado directo; a criação de uma figura, híbrida, que seria um misto de "*Ombudsman*" tributário e de "funcionário fiscal de aconselhamento ao contribuinte**",** tendo como função receber críticas, fazer sugestões e indicar o meio legal de resolução de questões levantadas pelo contribuinte, agindo com critérios de vinculação à lei e total imparcialidade, e encaminhando os cidadãos para o procedimento mais correcto de acordo com as suas necessidades no âmbito tributário.

57. Para resolução destes problemas, foram sugeridas algumas respostas, designadamente: a melhoria de meios humanos e a disponibilização de materiais adequados; a formação ainda mais aprofundada e a modernização da imagem da Administração; a melhoria das condições de acesso e de espera nos serviços, bem como a implementação de atendimento mais personalizado; a criação das medidas no sentido de os processos mais complexos passarem para núcleos especializados, a criar, de forma a que os processos, mais simples, possam ser resolvidos com maior celeridade; a existência de uma linha telefónica de apoio às "Declarações Electrónicas" e de um *help desk* operacional e eficiente para responder às dúvidas e aos problemas subjacentes às obrigações fiscais via *internet*; a criação de canais de comunicação rápidos, informais, seguros e eficazes entre os utilizadores das aplicações informáticas (mormente os funcionários dos serviços de finanças, mas também os dos serviços regionais e centrais) e os responsáveis pela sua concepção e funcionamento nos Serviços Centrais da Administração Tributária e, eventualmente, na DGITA.

58. Recomendação:

Tendo em vista melhorar as relações entre o contribuinte e a Administração Tributária, permitindo que as questões daqueles, mesmo as mais complexas, possam obter adequada resposta, poderá ser útil, nalguns casos, a criação, nas Direcções de Finanças, de um serviço especializado por onde passem as questões de maior complexidade. Deverá ainda a Administração Tributária melhorar as respostas "de massa" a perguntas frequentes no sítio da DGCI através do *e-mail* e do *call center*, para descongestionar os serviços de finanças. Por outro lado, deverá também melhorar-se o atendimento personalizado, quer em relação a grandes contribuintes (com muitas e com as mais complexas questões), quer em relação a questões referentes aos contribuintes em geral, mas especialmente complexas, tornando-se importante, por último, melhorar a formação e o apoio aos funcionários na utilização dos instrumentos informáticos através de um *help desk*.

59. Várias entidades ouvidas chamaram a atenção para os grandes contribuintes, como é o caso das instituições financeiras, que procedem à entrega de um volume muito

significativo de impostos ao Estado (quer através das auto-liquidações que efectuam em relação a operações próprias, quer relativamente às retenções na fonte de impostos por conta dos mais diferentes beneficiários, quer ainda, no que se refere ao Imposto do Selo, ao IVA, ao IMI e ao IMT cobrados, ou cuja cobrança é assegurada devido à própria actividade), tendo um contacto permanente (interacção diária na casa das dezenas de contactos) com os mais diversos serviços da Administração Tributária.

60. Devido a estas obrigações, existe uma sucessiva duplicação da justificação de procedimentos, entendimentos ou interpretações, com ineficiência de recursos, quer por parte das instituições financeiras, quer por parte da própria Administração Tributária, muitas vezes com diversas interpretações, pelo que foram feitas propostas no sentido da institucionalização, conforme prática em outros países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), da figura do "gestor do contribuinte", que seria um funcionário da Administração Tributária responsável pelas relações diárias entre os contribuintes que tenham um volume significativo de contactos ou que estejam obrigados ao cumprimento de um grande volume de obrigações acessórias, com vista à simplificação das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes e ao aumento da transparência da informação gerada. Assim se permitiria, também, à Administração obter esclarecimentos quanto às práticas adoptadas pelos contribuintes com maior influência na liquidação e cobrança dos diversos impostos e um controle mais eficiente e actualizado das matérias controvertidas, para além de uma mais célere actualização da legislação/instruções administrativas quando estas alterações se mostrem necessárias.

61. Recomendação:

Deverá ser ponderada a criação de um "posto do contribuinte" como elemento de criação de confiança e segurança, responsabilizando mais adequadamente a Administração Tributária pelas informações prestadas, o que aumentará a eficácia e a celeridade das decisões, bem como a confiança na relação entre contribuintes e Administração Tributária.

62. Por outro lado, se existe a necessidade deste diálogo permanente e mais directo, é também patente a dificuldade em acompanhar o avanço dos conhecimentos na área da indústria financeira (em permanente mudança), com cada vez maior especialização da actividade e variadíssimos instrumentos, sendo notória a lacuna de conhecimento dos funcionários de atendimento ao público da Administração Tributária.

63. Recomendação:

Deverá ser criada uma unidade (serviço) da Administração Tributária especializada em matérias de maior complexidade, colaborando na criação e interpretação da legislação fiscal. Também seria útil ponderar a criação de um serviço de atendimento telefónico, dito de "segunda linha", para onde seriam dirigidas as questões de maior complexidade e as que não fossem solucionáveis, em primeira instância, pelo serviço geral de atendimento telefónico.

3.3 A possibilidade de apresentação de petição, explicações ou requerimentos em qualquer balcão da Administração Tributária aberto ao público

64. De acordo com as regras actualmente vigentes, a maioria das peças procedimentais, como as de reclamações ou recursos hierárquicos, têm de ser entregues junto do serviço de finanças ou da Direcção de Finanças da área da sede ou domicílio do sujeito passivo. No caso das empresas, em que o local da sede social não corresponde ao das instalações nas quais funcionam os departamentos que lidam com estas matérias (fiscais), pode resultar, na prática, um efectivo encurtamento dos prazos de reacção. Tendo isto presente, a previsão legal expressa da possibilidade de entrega em qualquer departamento da DGCI ou da DGAIEC (conforme os casos) simplificaria o regime na perspectiva dos sujeitos passivos.

65. O problema está, porém, atenuado, se atendermos ao disposto na norma sobre competência territorial - artigo 61.º, n.º 2, da LGT -, de acordo com a qual deve o órgão da Administração tributária territorialmente incompetente enviar as peças do procedimento para o órgão da Administração Tributária competente no prazo de

quarenta e oito horas após a declaração de incompetência, devendo a petição ser considerada apresentada na data do primeiro registo do processo. A aplicação do citado artigo parece depender, no entanto, de tal petição ser dirigida a órgão incompetente e pressupõe uma declaração de incompetência territorial do órgão a quem o requerimento foi dirigido.

66. Recomendação:

A consagração de um regime-regra de qualquer requerimento, independentemente de a quem seja dirigido, poder ser apresentado em qualquer serviço da Administração Tributária que, depois, oficiosamente, o deva encaminhar para o órgão competente parece também que deverá ser ponderado. Obviamente, estará aqui em causa, apenas, a sua apresentação em suporte de papel, que assume cada vez menor relevância no procedimento tributário. Aliás, já uma parte relativamente extensa de peças processuais pode ser apresentada em qualquer serviço da Administração Tributária, sempre no pressuposto de que deve estar aberto ao público. Tal iniciativa consta, aliás, já do Plano Estratégico para a Justiça e Eficácia Fiscal (PEJEF), visando a melhoria da qualidade da actuação da Administração Tributária, divulgado pela Direcção-Geral dos Impostos.

3.4 A "obscuridade" dos documentos e actos praticados no procedimento ou no processo tributários

67. Alguns documentos, sobretudo documentos relativos a decisões de reclamações ou recursos hierárquicos respeitantes a liquidações adicionais a que se encontram associados processos de execução fiscal, que traduzem actos praticados pela Administração Tributária, notificados ao contribuinte no procedimento ou no processo tributários, são de difícil compreensão. Estes documentos não contêm referência às decisões que visam traduzir, sendo frequentemente difícil confirmar os actos e valores relevantes. Por outro lado, nem são também claros os documentos que traduzem novas liquidações ou a anulação ou revogação das liquidações anteriores, o que dificulta a conclusão quanto aos meios de reacção a utilizar e origina, à cautela, a reacção contra actos que não necessitam dela, com evidente

desperdício de meios, tanto por parte do contribuinte, como da Administração Tributária.

68. Recomendação:

Deverá ser previsto normativo, mormente no âmbito do disposto no artigo 54.º da LGT, que obrigue a que os documentos e os actos do procedimento tributário sejam redigidos de forma objectiva, simples e clara, designadamente em relação aos documentos emitidos e aos actos praticados por meios electrónicos. As deficiências apontadas devem também merecer por parte da Administração Tributária uma muito especial atenção, nomeadamente, através da divulgação pelos diversos serviços de regras de "boas práticas", especialmente direccionadas para os aspectos focados.

3.5 O conhecimento das situações tributárias pelo sistema informático

69. Sempre que um contribuinte não residente solicita a emissão de uma *password* para adesão ao sítio das declarações electrónicas, a mesma não é enviada para a morada do contribuinte, mas, sim, para o "terceiro Bairro Fiscal". Acontece que se a mesma não chega a ser recepcionada no referido serviço, pelo que não é então possível a entrega da declaração periódica dentro do prazo legal por parte do contribuinte.

70. Recomendação:

Deverá ser possível aos serviços centrais (departamento de declarações electrónicas) emitirem nova *password*, a ser entregue automaticamente e por via electrónica, aos contribuintes não residentes interessados.

71. Não se encontra também consagrada nas leis tributárias, pelo menos no que respeita aos principais impostos, a alteração de paradigma de gestão das situações tributárias para um conceito de "conta corrente" entre a Administração Tributária e os contribuintes, passando a gerar os actos tributários (e suas sucessivas alterações)

movimentos de compensação nessa conta-corrente, o que em muito facilitaria a interpretação dos actos notificados e, mesmo, a identificação dos actos que juridicamente operam mudanças na situação tributária dos contribuintes. E serviria não apenas para os contribuintes, mas também para os consultores fiscais e advogados, e ainda para os juízes e magistrados, em sede do processo tributário.

72. Recomendação:

Quanto a esta questão, deverá ser ponderada a proposta de transposição, para as leis tributárias, de um conjunto de actos associados ao paradigma da "conta-corrente" do contribuinte, com particular destaque para as demonstrações de acerto de contas, os estornos, as regularizações e as compensações (estas últimas, não as do artigo 89.º do CPPT, mas a figura que aparentemente traduz o reequilíbrio da conta corrente após um novo acto tributário). Como exemplo, foi apresentada ao Subgrupo a situação de se poder estabelecer um interface com os Cartórios Notariais, para que estes se responsabilizem pela alteração do domicílio fiscal, nos actos de compra e venda de prédios para habitação própria e permanente. Com base nestes actos, seria também permitido o registo de pedidos de isenção do IMI (se se reunirem as condições para tanto), nos termos definidos na lei.

73. Quanto às certidões de inexistência de dívidas, foi observado que, face à alteração do regime jurídico (necessidade de dispensa de apresentação de certidões comprovativas de situação tributária regularizada, medida introduzida na sequência do programa SIMPLEX), no caso de contribuintes de grande dimensão, em que existam inúmeras liquidações adicionais, pode suceder que, por quantias pouco relevantes ou em casos em que ainda corre prazo para defesa, lhes sejam negados os seus direitos (quanto ao pedido de reconhecimento de benefício ou de participação em concurso público, entre outras situações).

74. Recomendação:

Foi proposta a conjugação do "novo" regime, considerado bastante positivo, com a introdução de um prazo para regularizar a situação, ou com a consagração de possibilidade de ser apresentada uma garantia genérica com um determinado limite e objecto definido (que expressamente determine quais as dívidas que se pretende garantir, v.g., decorrentes de liquidações adicionais de impostos sobre o rendimento, a despesa e o património), a qual poderia, por exemplo, assumir a forma de garantia bancária autónoma; deste modo, os sujeitos passivos não seriam lesados e a Administração Tributária não teria de abdicar de nenhum dos direitos que lhe são reconhecidos.

75. Os serviços da Administração Tributária continuam a emitir liquidações oficiosas relativamente a contribuintes que não exercem já actividade, inclusivamente, em relação a contribuintes cujo óbito já foi participado ao registo cadastral de óbitos. Com efeito, não obstante a participação do óbito, não existe um *interface* entre o registo cadastral de óbitos e o cadastro nacional de contribuintes, de modo a efectivar o saneamento dos contribuintes sem actividade ou inexistentes.

76. Recomendação:

Deverão ser superadas as dificuldades no âmbito das funcionalidades do sistema do cadastro de contribuintes de modo a garantir o respectivo saneamento, por forma a que os sistemas de gestão de impostos não procedam a liquidações em relação a contribuintes que não exercem já actividade ou que são inexistentes.

3.6 A optimização do sistema de correcção dos erros nas compensações

77. Em face dos procedimentos definidos para a recolha de elementos para o sistema de compensações, cuja concretização automática ocorre nos dias cinco e vinte e cinco de cada mês, pode ocorrer duplicação entre a compensação e o pagamento por iniciativa do contribuinte com base em guia emitida através da *Internet*. Não

obstante a emissão da guia de pagamento, o processo de execução fiscal não regista qualquer atributo e pode ocorrer a extinção da dívida por via de compensação. Por outro lado, apesar de terem sido recolhidos elementos para o sistema de compensações, antes da sua concretização, pode ser efectuada uma compensação automática, situação que poderá conduzir à duplicação do pagamento da dívida. Também no capítulo do cálculo dos juros de mora se registam problemas, designadamente, quando a concretização da compensação se verifica no mês seguinte àquele em que se verificou a recolha da informação para o sistema de compensações.

78. Recomendação:

Deverá a Administração Tributária proceder ao aperfeiçoamento e optimização dos sistemas informáticos de arrecadação das receitas tributárias, de modo a afastar os constrangimentos que ainda se registam e motivam atrasos e erros na efectivação dos averbamentos e reconhecimento dos pagamentos, bem como na determinação dos valores em dívida e cálculo de juros de mora, com especial destaque para o sistema de compensações.

3.7 A limitação dos mecanismos de compensação de impostos

79. Consideram-se extremamente limitados os mecanismos de compensação dos impostos sobre o rendimento e do selo, tal como consagrados no CPPT e no Código do Imposto de Selo. No caso dos impostos sobre o rendimento, o mecanismo de compensação é apenas aplicável nas situações de erro na entrega de imposto superior ao retido (artigo 132.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT), não abrangendo, como deveria, a retenção superior à devida. Já o mecanismo de compensação previsto no Código do Imposto de Selo (artigo 51.º) apenas contempla os casos de anulação ou de redução do valor tributável da operação sujeita a imposto e de erro material.

80. Recomendação:

Este regime de compensação de impostos deveria ser alargado, de forma a incluir o erro sobre os pressupostos da isenção, devendo, ainda, clarificar-se o conceito de erro material, para evitar incertezas quanto aos pressupostos da compensação a efectuar.

3.8 A questão dos formulários para accionar a aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação

81. A DGCI faz depender a aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, em matéria de dispensa total ou parcial de retenção na fonte (sobre rendimentos do trabalho, prestação de serviços, juros, dividendos, royalties ou outros) e de reembolso do imposto retido, da apresentação dos formulários - Modelo RFI - instituídos para este efeito. Não se trata de uma medida de aplicação recíproca, mas, sim, de um procedimento imposto sobre o residente fiscal de outro país que "obriga" as respectivas autoridades a certificarem um Modelo em língua estrangeira (português e inglês, com excepção de Espanha), em momento eventualmente anterior ao do cumprimento das obrigações declarativas nesse país. Alguns países, ou em algumas cidades, as autoridades fiscais estrangeiras têm recusado a certificação dos referidos Modelos, alegando, em alguns casos, a inconstitucionalidade desta exigência (em face do ordenamento jurídico doméstico), ou o facto de tal formalidade não ser exigível nos termos previstos nas Convenções.

82. A dificuldade, ou impossibilidade, de obtenção atempada dos formulários Modelo RFI obriga à entrega do imposto que deve ser retido nos termos da legislação portuguesa, subsistindo assim diversas situações de dupla tributação efectiva de rendimentos, ou de agravamento da carga fiscal, dificilmente compatíveis com as disposições que decorrem da aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação.

83. Recomendação:

O processo de eliminação da aplicação dos formulários portugueses, substituindo-os pelo certificado de residência fiscal de outro país, pelo menos nas situações de recusa de certificação por parte das respectivas autoridades, deverá ser, definitivamente, encarado, ponderando-se as diversas soluções que se podem colocar, como a do "método do Modelo 30" (através do número de identificação fiscal no país de residência e da identificação do país, informação a indicar pela entidade devedora dos rendimentos na declaração Modelo 30), ou de outro que permita à DGCI confirmar (electronicamente) a residência fiscal nesses países.
Solução alternativa será a de conferir substância efectiva à cláusula de troca de informação contemplada nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação, a qual deveria ser accionada exactamente neste tipo de situações, além do alargamento do período máximo para o pedido de reembolso (fazendo-o corresponder, pelo menos, aos quatro anos previstos para efeitos de caducidade) e limitação do tempo estipulado para a execução do mesmo, considerando que, em termos práticos, os processos demoram mais do que o necessário.

3.9 A exigência de documentos originais emitidos ou certificados por Administrações fiscais estrangeiras

84. No âmbito dos processos de análise de declarações de IRS, de reclamações graciosas, de recursos hierárquicos e de revisões oficiosas, a Administração Tributária solicita, muitas vezes, aos contribuintes a apresentação de documentos originais, emitidos ou certificados pelas Administrações fiscais estrangeiras e que comprovem o montante do rendimento auferido no estrangeiro, sua natureza e respectivo imposto pago, de forma a validar o crédito de imposto a atribuir para eliminação da dupla tributação internacional. A DGCI exige ainda a tradução dos referidos documentos, excepto se estiverem redigidos em espanhol, francês, inglês ou alemão, conforme Ofício Circulado n.º 20124, de 9 de Maio de 2007.

85. Em muitos casos, em função da natureza do rendimento, o imposto é retido na fonte pelas empresas, ou por intermediários financeiros, estrangeiros, não tendo o contribuinte uma obrigação declarativa, nem existindo uma liquidação formal de imposto (o que corresponde, aliás, ao regime português). O contribuinte vê-se, porém, impossibilitado de prestar os elementos solicitados pela Administração, determinando a existência de situações de efectiva dupla tributação internacional. A título exemplificativo, a DGCI aceita o imposto estrangeiro reportado pelas instituições financeiras portuguesas, mas não as declarações emitidas pelas instituições financeiras estrangeiras.

Esta obrigação imposta aos contribuintes não decorre dos Acordos bilaterais celebrados para evitar a dupla tributação, que aliás obrigam as autoridades dos Estados contratantes à troca de informação, mas, sim, de meras instruções internas, que somente vinculam os serviços da Administração Tributária.

86. Recomendação:

Deverá ser equacionada a eliminação das exigências referidas, quanto a documentos originais emitidos ou certificados pelas Administrações Tributárias estrangeiras, pelo menos nas situações em que os rendimentos e os impostos estrangeiros sejam imputáveis a Estados com os quais tenham sido celebradas Convenções para Evitar a Dupla Tributação. Nestes casos, as cópias dos documentos deverão ser suficientes e a autenticidade da informação prestada pode ser validada através da criação ou dinamização de canais eficazes de comunicação com as autoridades fiscais estrangeiras, em conformidade com as regras de troca de informação previstas nas Convenções.

3.10 A prática de actos inúteis e as situações iníquas

87. Foi apontada a inutilidade de, através do recurso a métodos indirectos, serem estimados valores elevados a contribuintes e empresas em casos, em que, com toda a evidência, nem elas, nem os responsáveis subsidiários, possuem qualquer património penhorável. Estas situações acabam por vir a projectar-se nas execuções fiscais, indo as respectivas dívidas engrossar os saldos pendentes, sem êxito de cobrança, implicando muito trabalho administrativo sem contrapartida na receita, já que as respectivas dívidas acabam por ser anuladas, declaradas em falhas ou julgadas prescritas.

88. Outro caso apontado como gerando – indevidamente – grande perturbação é o da anulação de guias relativas à entrega de retenções na fonte, indevidamente submetidas. Sendo inevitável, e humano, a existência de erros no elevadíssimo número de submissões de guias de entrega de retenções na fonte, verifica-se que, apesar de o sistema informático permitir a auto-anulação, isso só acontece, eventualmente por questões de segurança, apenas por um curto período de tempo, o que conduz à instauração de processos de execução fiscal indevidos. Isto, conjugado, com a maior celeridade, nos últimos tempos, da tramitação destes

processos de execução fiscal, cria situações de litigância inúteis e incompreensíveis para contribuintes.

89. Recomendação:

Deverá proceder-se à avaliação destas situações, seus reflexos e consequências, cuja solução passará pela competência dos serviços de finanças locais.

90. Foi ainda identificada uma outra situação, relacionada com a prestação de garantia que é gravosa para os contribuintes e que poderia, com a ajuda das potencialidades de optimização dos dados constantes de sistemas de informação, ser resolvida de forma adequada. Trata-se do que decorre dos problemas surgidos com a exigência de Imposto do Selo cobrado na renovação das garantias da caução global para desalfandegamento. Existem dois tipos de situações: garantias em uso e garantias que não estão a ser usadas, mas que ainda estão activas no sistema. As garantias são renováveis automaticamente pelo período de um ano, aplicando-se a verba 10.2 da tabela geral do Imposto de Selo (0,5% de Imposto de Selo, todos os anos), o que implica cerca de um milhão e oitocentos mil euros, considerando as garantias em uso, ou dois milhões e duzentos mil euros, na totalidade das garantias, por ano. A sugestão apresentada consiste em repensar o regime no que respeita ao prazo da garantia, uma vez que não existe no Código Aduaneiro qualquer imposição de limite temporal para garantias, sendo que o regime actualmente vigente (decorrente do Decreto-Lei n.º 289/88, de 24 de Agosto), de validade da garantia por um ano, aumenta os custos dos operadores económicos devido à previsão da incidência anual do Imposto do Selo na respectiva renovação.

91. Recomendação:

Tendo em vista melhorar o relacionamento entre a Administração Tributária e o contribuinte, e perante a actual situação de crise económica, deverá ser ponderada a possibilidade de a caução legal para desalfandegamento não necessitar de ser renovada já que a solução actual implica custos desnecessários para os operadores económicos e é vista como uma ineficiência do sistema.

92. Outra questão, levantada pelas instituições financeiras, prende-se com os custos cada vez mais elevados para o cumprimento da totalidade das obrigações acessórias e com todos os aspectos ligados à retenção e liquidação do IRS, IRC, IVA, Imposto do Selo, IMT e IMI, por pretensão da Administração Tributária de contrariar o incumprimento das obrigações fiscais por parte de alguns contribuintes em relação a factos tributários praticados em território nacional, ou, fora deste, relativamente a factos tributários praticados por contribuintes que sejam considerados fiscalmente residentes em Portugal. Foi então sugerida a introdução de uma qualquer forma de compensação das instituições financeiras pelos custos gerados pela retenção e liquidação dos mais diversos impostos e, bem assim, com o cumprimento de todas as obrigações acessórias, a exemplo do que acontece com as penhoras.

93. Recomendação:

Sobre esta sugestão recordar-se-á, apenas em contraponto, que não é viável, por razões de não discriminação, criar situações de pagamento pelo cumprimento de obrigações acessórias que são também impostas por lei a outros contribuintes.

3.11 A flexibilização de prazos e de condições de pagamento de dívidas tributárias

94. Foi ainda apontada a rigidez da lei actual, nomeadamente quanto a prazos, a montantes e a garantias, sugerindo-se uma maior flexibilização dos prazos e condições no pagamento das dívidas tributárias, a exemplo do que se passa nalguns outros sistemas fiscais, atribuindo-se poderes aos serviços locais e regionais para estabelecer acordos de pagamento, passando a prever-se uma apreciação mais "casuística" dos contribuintes que demonstrem dificuldades no cumprimento e que revelem vontade de o fazer, não falhando no pagamento acordado e nas novas obrigações.

95. Recomendação:

Deverá ser concliliado o interesse na "flexibilização" de prazos e de condições para pagamento das dívidas tributárias com a garantia da igualdade de tratamento dos contribuintes e a dissuasão de comportamentos evasivos. Tratando-se, porém, de um assunto que tem suscitado sucessivas iniciativas legislativas, as novas medidas deverão ser sempre objecto de especial ponderação.

3.12 A introdução de mecanismos excepcionais de pagamento e a operacionalização da compensação de créditos por iniciativa dos contribuintes

96. Em caso de crise, o Estado não pode ser alheio à situação que a generalidade das famílias e das empresas vivem e que, em grande medida, afecta a sua capacidade de solver compromissos. Importará, pois, também ponderar a criação de mecanismos simples e rápidos para dar assistência ou apoio no pagamento dos impostos, independentemente da natureza destes e/ou da forma da sua liquidação. Neste sentido têm avançado outras Administrações tributárias, de que é exemplo mais evidente o 'help desk' do *Inland Revenue*. Alargar as condições de pagamento prestacional, simplificar o acesso às mesmas, nomeadamente com a dispensa de prestação de garantias, e estabelecer mecanismos de reacção automática aos incumprimentos das prestações estabelecidas ao abrigo destes regimes, parecem-nos meios incontornáveis de apoiar as empresas e assegurar a receita fiscal.

Neste domínio, urge, porém, também agilizar as condições previstas no artigo 90.º do CPPT ("compensação por iniciativa do contribuinte"), para a compensação de dívidas tributárias com créditos não tributários dos contribuintes.

97. Recomendação:

Deverá ponderar-se a introdução no CPPT de normas excepcionais que permitam, também em casos excepcionais legalmente previstos, ampliar os prazos de pagamento prestacional e alargar as situações de dispensa de prestação de garantia

e, ainda, ampliar e operacionalizar a compensação de créditos dos contribuintes prevista no artigo 90.º do CPPT.

98. Recomendação:

Em matéria de consulta dos processos administrativos e de execução fiscal, regulada no artigo 30.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário, será relevante a integração de menção especial no sentido de os advogados poderem consultar os documentos e os processos sem necessidade de exibir procuração, como expressamente resulta do artigo 74.º do Estatuto da Ordem dos Advogados, resolvendo-se esta questão antiga, mas que é, não raras vezes, fonte de conflitos entre os mandatários e os funcionários da Administração tributária. O n.º 2 desse mesmo artigo deverá ser alterado no sentido de os mandatários poderem, não só consultar os processos arquivados nos serviços da Administração Tributária como, também, relativamente aos processos de execução fiscal, pedir a confiança dos mesmos, nos termos do artigo 169.º do Código do Processo Civil, o que, actualmente e geralmente, é recusado pelos serviços. A confiança dos processos deve, porém, ser facultada, mas com observância de especiais cuidados, com vista a evitar a perda ou o extravio dos seus elementos e, bem assim, para assegurar a manutenção do controlo sobre os processos confiados; em concreto, será fundamental que a Administração tributária assegure uma boa organização dos processos, de forma a que os mesmos possam ser manuseados facilmente e que, confiado o processo, faça constar de termo de entrega o número de volumes facultados, com indicação do número de folhas/páginas correspondentes.

99. A entrada de documentos nos serviços da Administração tributária, por vezes, não ocorre em termos adequados. O contribuinte fica sem conhecer a identificação do funcionário que o recepcionou e não tem a certeza, nem a segurança de que o mesmo irá dar origem ao procedimento ou processo legalmente adequado. Por outro lado, muitas vezes o circuito documental é moroso e a prática dos actos no procedimento ou processo enferma de atrasos em virtude dessa circunstância.

100. Recomendação:

Será conveniente que os circuitos de documentação sejam aperfeiçoados e que possa ser feito um registo (automático) de todos os documentos entrados nos serviços da Administração tributária, com imediata e fácil identificação do funcionário que procedeu à sua recepção, e que permita ao contribuinte verificar a data em que o documento dá origem à instauração do procedimento ou processo, ou quando é que é introduzido no procedimento ou processo que já se encontre em curso, bem como permita ao contribuinte ter um acesso, mais directo e imediato, à fase do procedimento e processo, em que se encontra.

101. Foi reduzido pelo Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, o prazo (geral) do indeferimento tácito das reclamações graciosas, que se encontra previsto na Lei Geral Tributária, de seis meses para sessenta dias, o que, na prática, significa que, mesmo respeitando essa obrigação da dedução prévia da reclamação, continuará a ser possível deduzir impugnações judiciais contra as liquidações das taxas municipais num prazo de cerca de noventa dias, que é hoje ainda o previsto no Código do Procedimento e Processo Tributário.

102. Recomendação:

Não vemos razões que o prazo de indeferimento tácito das reclamações graciosas não seja o prazo geral previsto no artigo 106.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, devendo, pois, proceder-se à harmonização dos referidos prazos.

103. Tendo em conta o actual volume de documentos impressos, associado aos elevados custos de produção e expedição (imputados à Administração tributária e ao contribuinte), assim como os recursos dispendidos, e procurando aproveitar a evolução dos sistemas de informação, tanto quanto à diversidade dos canais disponíveis, como dos actuais processos de autenticação e certificação, poderá equacionar-se a desmaterialização das notificações e citações, ponderando-se a obrigatoriedade de existência de um endereço de *e-mail* institucional para o efeito

(cfr. artigo 38.º, n.º 9, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e Decreto-Lei n.º 34/2008 de 26 de Fevereiro).

104. Recomendação:

A desmaterialização das notificações e citações deverá ser equacionada, assim como a existência de um *e-mail* institucional. Esta desmaterialização deverá fazer-se acompanhar de uma simplificação do conteúdo das notificações e citações, que passam a integrar um conteúdo mínimo (obrigatório), reencaminhando-se os elementos não essenciais para consulta na *Internet*. Nesta hipótese, a informação completa e mais detalhada ficaria disponível no canal *Internet* e nos serviços de finanças, para consulta. Será também conveniente estabelecer equivalência entre o formato papel e o electrónico das notificações e citações, devendo estas conter uma linguagem mais objectiva, simples e clara, por forma a ser facilmente compreensível por todos os seu destinatários, tornando-se, deste modo, necessária alterações aos artigos 36.º, 38.º, 190.º e 191.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3.13 A publicitação dos regulamentos de taxas das autarquias locais (artigo 13.º da Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro)

105. O regime geral das taxas locais foi justificado em face do crescente peso que as taxas têm vindo a assumir, especialmente no financiamento das autarquias locais, em termos de hoje se poder falar mais na carga e na pressão tributárias do que, apenas, na carga e na pressão fiscais; e foi justificado ainda, como é reconhecido no preâmbulo do respectivo projecto de lei, em face do crescimento da conflitualidade entre as autarquias e os particulares e do consequente aumento do recurso aos Tribunais. Podemos dizer que este regime geral tem uma importância crucial e que, se pecou, foi por ser tardio, por se ter restringido às taxas das autarquias locais e por revelar alguns lapsos de coordenação com outros diplomas legais. O legislador procurou delimitar, com maior rigor, a criação das taxas locais, e, assim, concretizou, se bem que parcialmente – tão-só em relação às taxas municipais -, a previsão constitucional que se refere à definição de um "regime geral das taxas (que

não apenas as locais) e das demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas" (os chamados tributos parafiscais).

106. De entre as novas regras e os princípios a que as autarquias locais se passaram a subordinar, nesta matéria das taxas, salienta-se a exigência de que os regulamentos a emitir, na criação das taxas ou na alteração do seu valor, contenham a justificação económico-financeira dos quantitativos a liquidar e a cobrar, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros e as amortizações e os investimentos realizados ou a realizar; e, não obstante o legislador admitir a actualização do valor das taxas estabelecidas em regulamentos municipais de acordo com a taxa de inflação, qualquer alteração desses valores que não assente neste mesmo critério pressupõe a alteração do respectivo regulamento, a qual deve também conter, obrigatoriamente, a subjacente fundamentação. É que tal justificação económico-financeira permite verificar o respeito pelo princípio da equivalência (jurídica), que agora também é, expressamente, consagrado no regime geral das taxas das autarquias locais, segundo o qual o valor das taxas das autarquias locais é fixado "de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular". Estas exigências – da proporcionalidade e da justificação económica e financeira dos quantitativos a cobrar – são, aliás, reconhecidas como determinantes para um controlo mais rigoroso da natureza do tributo como (verdadeira) taxa e, assim se espera, constituem também o instrumento que impedirá, e logo no momento da sua criação ou da sua alteração, a previsão de taxas por valores discricionários e mesmo, por vezes, arbitrários, como não é incomum.

107. Os elementos que os regulamentos municipais devem conter, nesta matéria das taxas, sob pena de nulidade, e as exigências de publicidade dos mesmos são um outro importante aspecto, na clarificação e transparência que são promovidas por este regime geral das taxas das autarquias locais (cfr. artigo 13.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro). É certo que, para o efeito, o legislador podia ter tornado obrigatória, para já, a publicação, na II Série do Diário da República, de todos estes regulamentos municipais das taxas; não o fez, mas as autarquias têm de publicitar os regulamentos em que criam as suas taxas locais, quer em formato de

papel, em local visível, nos edifícios das sedes e assembleias respectivas, quer na sua própria página electrónica. A disponibilização dos regulamentos municipais nas páginas electrónicas locais é hoje, aliás, uma prática comum, mas não tem oferecido quaisquer garantias da sua actualização, pelo que não são, por enquanto, fonte de informação segura, designadamente para muitas empresas e particulares que desenvolvem as suas actividades ou têm as suas sedes ou estabelecimentos principais noutros pontos do país. São, muitas vezes, aliás, os próprios serviços municipais quem desconhece a regulamentação existente; não sendo, sequer, eles próprios, fonte de informação fiável e segura, e assim obrigando a requerimentos e a informações por escrito, com custos evitáveis para os particulares e para o erário das autarquias locais.

108. Recomendação:

Sendo cada vez mais importante que a regulamentação aplicável em dado espaço territorial seja facilmente acessível a todos os interessados, torna-se importante requerer a obrigação de publicação, quanto mais não seja por um período transitório, no próprio Diário da República dos regulamentos de taxas das autarquias locais, pelo menos enquanto a consulta dos boletins municipais e de editais implicar a deslocação ao respectivo município e não existirem também adequados motores de busca informática que tornem essa informação acessível de uma forma célere e segura.

Capítulo IV. Procedimento Tributário

4.1 – Questões gerais

4.1.1 A morosidade nas decisões das reclamações graciosas

109. Com fundamento na inexistência de um órgão independente decisor de reclamação graciosa, e porque a coincidência de competências nos órgãos periféricos regionais da Administração Tributária faz surgir dúvidas quanto à independência na análise das reclamações apresentadas, foram efectuadas propostas de criação de um órgão específico e exclusivamente dedicado à apreciação de reclamações apresentadas pelos contribuintes, desligado das entidades que instruem os processos, designadamente de liquidação, e que, assim, proporcionaria maior confiança dos contribuintes nas decisões proferidas.

110. E para combater o atraso das decisões das reclamações, foram também feitas propostas mais radicais no sentido de consagração do deferimento tácito. Com efeito, verifica-se frequentemente a necessidade de os sujeitos passivos reagirem contra petições indeferidas na via graciosa, quando foram já emanados vários acórdãos pelo Supremo Tribunal Administrativo a dar provimento a pedidos semelhantes, mesmo quando os sujeitos passivos expressamente invocam os acórdãos em questão. Agrava-se, assim, o tempo de decisão do processo gracioso e onera-se o Estado, devido ao recurso à via judicial, em situações perfeitamente desnecessárias.

111. Recomendação:

Quanto à proposta de deferimento tácito das petições não decididas em determinado prazo, o Subgrupo considera que a sua adopção, no domínio da tributação, gerará situações que poderiam trazer iniquidades bem mais gravosas que as resultantes do mero atraso na apreciação dos pedidos. Já a questão da competência para a decisão das reclamações deverá ser estudada em conjunto com

propostas sobre as alterações de procedimentos em sede de audição prévia, devendo ponderar-se o investimento por parte da Administração em "brigadas" para a resolução expedita das reclamações e, também, equacionar se a eventual incúria da Administração Tributária não pode ser penalizada mais fortemente, através do agravamento da taxa de juro ou da fixação de um montante adicional a favor do contribuinte, variável em função do quantitativo a restituir e do atraso na restituição; deve a jurisprudência já firmada ser analisada pela Administração Tributária e por esta assumida e superiormente veiculada, sendo, reconhecida e evitando-se recursos inúteis à via judicial.

4.1.2 O acesso ao processo administrativo em sede de audição prévia (artigo 64.º, n.º 4, da LGT)

112. Com base numa determinada interpretação do n.º 4 do artigo 64.º da LGT, os serviços da Administração Tributária têm, por vezes, negado ao contribuinte o acesso ao seu próprio processo administrativo, para efeitos de exercício do direito de audição prévia, por dele constarem elementos relativos a outros sujeitos passivos. Este entendimento dos serviços que se baseia numa uma interpretação (meramente) literal do citado artigo da LGT, sobre a "confidencialidade", é contrário aos princípios fundamentais da participação e do contraditório, cuja observância no procedimento tributário de inspecção, e não apenas no processo administrativo ou judicial, constitui um imperativo constitucional.

113. Recomendação:

Deverá ser ponderado aditamento ao n.º 4 do artigo 64.º da LGT no sentido de consagrar a possibilidade de acesso aos dados sobre a situação tributária de outros contribuintes que sejam comprovadamente necessários à preparação do exercício de audição prévia em sede de inspecção.

41.3 O dever de audição prévia

114. Com vista a reduzir o volume de contencioso, foi suscitada a possibilidade, logo em processo de inspecção tributária, de existir um processo de "negociação" entre os inspectores e os contribuintes, cifrando-se o mesmo numa participação do contribuinte na tomada de posição definitiva da Administração Tributária, procedimento considerado mais justificável do que o da sua actual intervenção através do direito de audição. Aquele procedimento deveria, porém, ser acompanhado de uma co-decisão definitiva e devidamente fundamentada, adiantando-se a hipótese da co-responsabilidade do inspector e do chefe de equipa (que não se limitaria a um simples "concordo").

115. Diversas intervenções identificaram ainda o fracasso do direito de audição, salientando que, pelo contrário, a audição tem de ser encarada com dignidade e maior utilidade. Reconheceu-se também que o exercício do direito de audição tem um prazo mínimo muito curto (oito dias), sendo, por vezes, impossível recolher a documentação necessária; e houve ainda sugestões no sentido de se prever a responsabilização pelo não uso do direito de audição.

116. Recomendação:

Deverá ser ponderado alargamento do prazo legal mínimo do exercício do direito de audição prévia, fixando-se um prazo único de quinze dias, evitando-se, desta forma, pedidos de prorrogação. Deverá, ainda, ser ponderada alteração legislativa para que, em articulação com a revisão da regulamentação do instituto do direito de audição prévia, possa vir a ser introduzido, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, uma fase que contemple um "processo negocial" entre os responsáveis pela inspecção e o contribuinte, no sentido de acordar qual o valor das correcções a concretizar.

4.1.4 O prazo concedido para o exercício do direito de audição prévia (artigo 60.º da LGT)

117. O direito de audição no procedimento tributário pode ser fixado pela Administração Tributária entre oito e quinze dias. A Administração Tributária tende a fixar o prazo mais curto de oito dias, ou de dez dias, o que é um factor de litigiosidade nos casos em que os contribuintes entendam que o prazo concedido é manifestamente insuficiente a um adequado exercício do direito em causa.

Embora não se nos afigure recomendável o alongamento dos prazos, é verdade que o actual sistema deixa na Administração Tributária a liberdade da sua fixação entre oito e quinze dias conforme a complexidade da matéria. Em termos de racionalidade é preferível a fixação de um único prazo para o exercício do direito de audição, mas, dada a complexidade de muitas das acções inspectivas, a optar-se pela uniformidade o prazo geral do artigo 60.º da LGT não deve ser inferior a quinze dias.

118. Recomendação

Deverá ser estabelecido no artigo 60.º da LGT que o prazo geral de audição é de quinze dias.

4.1.5 O direito de audição nos procedimentos de segundo grau (artigo 60.º da LGT)

119. O direito de audição necessita de aperfeiçoamentos em caso de procedimentos de segundo grau (”maxime”, reclamações e recursos hierárquicos). Deverá estar prevista a possibilidade de dispensa da audição prévia dos interessados nos procedimentos de segundo grau, quando estes já se tenham pronunciado sobre todos os factos ou questões e não haja novos elementos, para obviar a situações de dilação temporal injustificadas resultantes da interposição de sucessivos meios processuais, (reclamações graciosas e posteriormente recursos hierárquicos destas), nos quais os interessados se limitam a apresentar os mesmos factos, alterando apenas a designação do meio processual utilizado.

É defensável que a solução em causa já resulte da lei uma vez que a jurisprudência entende que o direito de audição apenas influencia a legalidade do acto, quando a audição possa ter influído na decisão, mas a sua clarificação será positiva no sentido de obviar eventuais conflitos.

O artigo 60.º da LGT (na redacção dada pelo artigo 13.º, n.º 1 da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio) já permite dispensar a audição prévia antes da liquidação, nos

procedimentos de segundo grau, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado. Este dispositivo, de carácter interpretativo, conforme o disposto no n.º 2 do artigo 13.º da referida Lei 16-A/2002, de 31 de Maio, seria mais adequado e esclarecedor, se em lugar de se referir apenas à dispensa da audição em momento anterior ao da liquidação, se referisse antes à dispensa da audição antes da liquidação ou de decisão. Tal fórmula determinaria que ficassem inequivocamente abrangidos não só os actos de liquidação mas também outros actos praticados em procedimentos de 2.º grau (por exemplo decisão de recurso hierárquico, no caso de ter havido anteriormente a interposição de reclamação graciosa resolvida a descontento do particular).

120. Recomendação:

Deverão ser clarificadas as situações de dispensa da audiência prévia, nos procedimentos de segundo grau, quando o interessado já se tenha pronunciado sobre todos os factos ou questões e não haja factos ou elementos novos no recurso, à semelhança do previsto no âmbito do procedimento administrativo comum (artigo 103.º, n.º 2, alínea a), do Código do Procedimento Administrativo).

4.1.6 A relevância e eficácia do direito de audição

121. Foi referido que o direito de audição é um instituto pouco operacional, tendo-se a sensação que a Administração Tributária não cede em caso algum.

Não se põe em causa o direito de audição, que é uma expressão do princípio constitucional da colaboração entre a administração e os particulares. Ainda que por mera hipótese fosse suprimido, o direito de audição teria de ser substituído por mecanismos de cooperação entre a Administração Tributária e os particulares de natureza idêntica.

Não está em causa a necessidade do direito de audição, dever-se-á sim é reforçar a sua relevância e eficácia. É óbvio que uma cultura de cooperação entre a Administração Tributária e o contribuinte não se implementa de um momento para o outro, pelo que não se estranha alguma resistência da Administração Tributária a ter em conta os elementos trazidos ao processo pelo contribuinte aquando do exercício do direito de audição.

122. Recomendação:

Deverá reflectir-se acerca da sua operacionalidade, podendo, eventualmente, ser introduzidas algumas consequências em sede do procedimento, em face do não exercício do direito de audição, designadamente o reconhecimento dos factos desfavoráveis ao contribuinte, desde que o contribuinte tenha sido notificado para proceder à respectiva prova. Contudo, recomenda-se o seguinte:

(i) a manutenção e o aperfeiçoamento do direito de audição;

(ii) o fornecimento de dados estatísticos nos relatórios da Administração Tributária sobre o exercício do direito de audição e os seus reflexos na decisão final do procedimento; e

(iii) o exercício do direito de audição deve continuar a ser uma mera faculdade e não um ónus do contribuinte, não consubstanciando, assim, o facto de o contribuinte se não ter pronunciado, qualquer confissão dos factos.

4.1.7 A simplificação do procedimento de decisão administrativa em matéria tributária

123. Actualmente a decisão, em geral, dos procedimentos de revisão dos actos tributários pressupõe a passagem por várias etapas até à concretização da decisão final. Na sua versão mais simplificada, a decisão administrativa é obrigatoriamente precedida por informação dos serviços, proposta de decisão final e decisão final. A sucessão destas várias etapas pode, algumas vezes, protelar a decisão final, sem vantagens para o objectivo do apuramento da verdade material, importando ver a revisão, caso a caso, do enquadramento das várias etapas do procedimento tributário, com eliminação das partes intermédias desnecessárias, se isso não se revelar desadequado ou inconveniente.

124. Com efeito, a regulamentação do procedimento administrativo, sem prejuízo dos direitos e das garantias dos contribuintes, deve ser, quanto possível, flexível. Esta flexibilidade já resulta, a nosso ver, da legislação actualmente vigente, incluindo, no que toca à preparação da decisão das reclamações graciosas, do artigo 73.º do CPPT. Neste sentido, por exemplo, e já de acordo com o direito em vigor, pode ser

dispensada a instrução se o órgão competente para a decisão dispuser de todos os elementos necessários.

125. **Recomendação:**

Deverão ser ponderadas alterações legislativas de simplificação dos procedimentos da decisão administrativa em matéria tributária e, designadamente, quando o órgão periférico regional puder, em lugar do órgão periférico local, proceder à instrução, ou seja, sempre que tal se mostre conveniente para uma mais célere decisão do procedimento. A este propósito, deverá ter-se presente, a crescente informatização dos meios de prova, que se encontram na disposição de todos os serviços operacionais da Administração Tributária, e, ainda, que poderá ser dispensada a prévia informação dos serviços quando o caso a decidir seja perfeitamente idêntico a outros já anteriormente solucionados pelo órgão competente para a decisão e, assim, possa haver remissão expressa para essas outras decisões.

4.1.8 A consulta dos processos administrativos e de execução fiscal (artigo 30.º do CPPT)

126. No exercício do direito à informação, os contribuintes, ou os seus representantes, podem consultar os documentos ou os processos administrativos e de execução fiscal, bem como podem solicitar a passagem de certidão dos seus actos ou termos. Por vezes, o acesso aos documentos ou processos é fonte de conflitualidade entre os contribuintes e a Administração Tributária, por inexistência de total clareza em relação a quem é que tem acesso à consulta dos documentos ou processos.

127. Recomendação:

Em matéria de consulta dos processos administrativos e de execução fiscal, regulada no artigo 30.º do CPPT, será relevante a integração de uma menção especial no sentido de os advogados poderem consultar os documentos e os processos sem necessidade de exibir procuração, como expressamente resulta do artigo 74.º do Estatuto da Ordem dos Advogados, resolvendo-se esta questão antiga, mas que é, não raras vezes, fonte de conflitos entre os mandatários e os funcionários da Administração Tributária. O n.º 2 deste mesmo artigo deve ser alterado no sentido de os mandatários poderem, não só consultar os processos arquivados nos serviços da Administração Tributária como, também, relativamente aos processos de execução fiscal, pedir a confiança dos mesmos, nos termos do artigo 169.º do CPC, o que, actualmente, é geralmente recusado pelos serviços. A confiança dos processos deve, porém, ser facultada coma observância de especiais cuidados, com vista a evitar a perda ou extravio dos seus elementos e, bem assim, assegurar a manutenção do controlo sobre os processos confiados; em concreto, será fundamental que a Administração Tributária assegure uma boa organização dos processos, de forma a que os mesmos possam ser manuseados facilmente e que, confiado o processo, faça constar de termo de entrega o número de volumes facultados, com indicação do número de folhas/páginas correspondentes.

4.1.9 A prática de actos de expediente: entrada de documentos e circuito documental

128. A entrada de documentos nos serviços da Administração Tributária, por vezes, não ocorre em termos adequados. O contribuinte fica sem conhecer a identificação do funcionário que o recepcionou e não tem a certeza, nem a segurança de que o mesmo irá dar origem ao procedimento ou processo legalmente adequado. Por outro lado, muitas vezes o circuito documental é moroso e a prática dos actos no procedimento ou processo enferma de atrasos em virtude dessa circunstância.

129. Recomendação:

Será conveniente que os circuitos de documentação sejam aperfeiçoados e que possa ser feito um registo (automático) de todos os documentos entrados nos serviços da Administração Tributária, com imediata e fácil identificação do funcionário que procedeu à sua recepção e que permita ao contribuinte verificar a data em que o documento dá origem à instauração do procedimento ou processo ou quando é que é introduzido no procedimento ou processo que já se encontre em curso, bem como permita ao contribuinte ter um acesso mais directo e imediato à fase do procedimento e processo, em que se encontra.

4.2 – Notificações

4.2.1 A desmaterialização das notificações e citações (artigo 38, n.º 9, do CPPT e Decreto-Lei n.º 34/2008 de 26 de Fevereiro)

130. Tendo em conta o actual volume de documentos impressos, associado aos elevados custos de produção e expedição (imputados à Administração Tributária e ao contribuinte), assim como os recursos dispendidos, e procurando aproveitar a evolução dos sistemas de informação, tanto quanto à diversidade dos canais disponíveis, como dos actuais processos de autenticação e certificação, poderá equacionar-se a desmaterialização das notificações e citações, ponderando-se a obrigatoriedade de existência de um endereço de *e-mail* institucional para o efeito (cfr. artigo 38.º, n.º 9, do CPPT e Decreto-Lei n.º 34/2008 de 26 de Fevereiro).

131. Recomendação:

A desmaterialização das notificações e citações deve ser equacionada, assim como a existência de um *e-mail* institucional. Esta desmaterialização deverá fazer-se acompanhar da simplificação do conteúdo das notificações e citações, que passam a integrar um conteúdo mínimo (obrigatório), reencaminhando-se os elementos não essenciais para consulta na *internet*. Nesta hipótese, a informação completa e

mais detalhada ficaria disponível no canal *internet* e nos serviços de finanças, para consulta. Será também conveniente estabelecer uma equivalência entre o formato papel e electrónico das notificações e citações, devendo estas conter uma linguagem objectiva, simples e clara, por forma a ser facilmente compreensível por todos os destinatários, tornando-se, deste modo, necessária a alteração dos artigos 36.º, 38.º, 190.º e 191.º do CPPT.

4.2.2 As regras da notificação por via electrónica (artigos 38.º, n.º 9 e 70.º, n.º 7, do CPPT)

132. As notificações, independentemente do tipo de contribuinte a que se destinem (pessoa singular ou colectiva), devem poder ser efectuadas por via electrónica. Esta forma de notificação dever-se-á utilizar na notificação das liquidações, mas, outrossim, na notificação de despachos proferidos em reclamações graciosas e recursos hierárquicos, sempre que os pedidos sejam apresentados por essa via, à semelhança do procedimento já vigente em matéria de pedidos de informação (cfr. artigo 24.º, n.º 1, do CPPT). Tal implica a regulamentação, por portaria, da transmissão electrónica de dados relativos às peças processuais acima mencionadas, bem como da reclamação graciosa, pois embora já se encontre previsto o envio por transmissão electrónica de dados relativos à reclamação, o mesmo ainda não se encontra regulamentado (cfr. cits. artigos 38.º, n.º 9, e 70.º, n.º 7, do CPPT).

133. Recomendação:

O artigo 38.º do CPPT, deverá consagrar esta forma de notificação como regime-regra. Todavia, esta nova forma de notificação, e eventualmente citação, deverá ser concretizada de forma progressiva, iniciando-se pelos contribuintes que estejam já obrigados a entregar as suas declarações exclusivamente por via electrónica.

4.2.3 A inexistência de "endereço" para notificação ou citação

134. A notificação da generalidade dos actos praticados pela Administração Tributária é feita no domicílio ou na sede do contribuinte, pois a lei não prevê a possibilidade de indicação de um "endereço para notificação". Ora, sobretudo no

caso das empresas, é frequente que o local da sede não corresponda às instalações onde funcionam os departamentos competentes para a análise das questões em causa, do que pode decorrer, e decorre efectivamente em vários casos, um efectivo encurtamento dos prazos de reacção ao dispor dos contribuintes. A previsão legal de uma opção por um "endereço para notificação", diferente do da sede do contribuinte, eliminaria esta questão prática.

135. Recomendação:

Deverá ponderada a alteração dos artigos 19.º da LGT e 43.º do CPPT no sentido de passar a ser admitida a indicação, por parte dos contribuintes, de um domicílio para efeitos de efectivação das notificações e citações.

4.2.4 A notificação de pessoas colectivas (artigo 41.º do CPPT)

136. Deve ser clarificado o âmbito de aplicação do artigo 41.º do CPPT em face do disposto no artigo 39.º do mesmo diploma. A articulação destes dois preceitos legais e a assunção de uma forma específica de notificação das pessoas colectivas tem gerado inúmeras dúvidas interpretativas e decisões jurisprudenciais contraditórias, sendo uma fonte de incerteza na aplicação das normas tributárias. Assiste-se, muitas vezes, à tentativa de notificar pessoalmente as pessoas colectivas, através da notificação de qualquer pessoa relacionada com a empresa e em qualquer local, o que constitui prática condenável e a evitar.

137. Recomendação:

Os normativos do artigo 41.º do CPPT devem ser aperfeiçoados, numa melhor articulação com o CPC, a qual deve ser expressa e não por mera remissão.

4.2.5 As notificações insuficientes (artigo 37.º do CPPT)

138. Muitas notificações de actos praticados pela Administração Tributária, no procedimento ou no processo fiscal, não cumprem os requisitos exigidos pela lei,

nomeadamente não contêm a fundamentação respectiva ou os meios de reacção contra os actos notificados. É frequente, por exemplo, a remissão para outros documentos não indicados expressamente, quando a lei, tal como é interpretada pela doutrina e pelos tribunais, não o permite. É também frequente a referência e até a remissão, para efeitos de fundamentação, para instruções ou pareceres meramente internos, o que a lei e a doutrina condenam. Subsistem também casos de notificações em que, em violação expressa da lei, não são indicados os meios de reacção contra o(s) acto(s) e os respectivos prazos e notificações em que os meios de reacção indicados ou os prazos respectivos estão incorrectos. Acresce que são frequentemente utilizadas abreviaturas e siglas que muito dificilmente alguns contribuintes poderão identificar, mas em que a generalidade destes terá certamente dificuldade em compreender.

139. O recurso ao regime de sanação da insuficiência de comunicação ou notificação, previsto no artigo 37.º do CPPT, pode, em parte, resolver os problemas inerentes à notificação de conteúdo insuficiente, mas este mecanismo poderá contribuir para o atraso do procedimento e do processo, pelo que será essencial que as notificações sejam efectuadas de forma correcta e conforme à lei. Por outro lado, o mecanismo previsto no citado artigo 37.º apenas consagra efeito suspensivo do prazo de reacção relativamente aos procedimentos administrativos de reclamação e recurso e, ainda, relativamente aos meios judiciais. Sucede que a necessidade de uma comunicação suficiente existe também, naturalmente, em relação à prática de outros actos procedimentais, para além dos referidos, necessidade que aliás se agudiza na medida em que as leis tributárias prevêem, cada vez mais frequentemente, a necessidade de reacções dos contribuintes no âmbito dos procedimentos tributários, por exemplo, o exercício do direito de audição, o pedido de segunda avaliação de imóveis ou o novo procedimento de correcção de erros da Administração Tributária.

140. Recomendação:

Será coerente e de justiça prever que o recurso ao regime de comunicação ou notificação insuficiente tenha efeitos relativamente a todos os meios

procedimentais e não, apenas, aos presentemente consagrados, pelo que se deverá ponderar alteração do artigo 37.º do CPPT, no sentido de o efeito suspensivo ser ampliado a outros meios procedimentais em que a reacção do contribuinte tenha previamente por base uma notificação dos serviços da Administração Tributária.

4.3 – Meios impugnatórios

4.3.1 A duplicação da previsão legal quanto à contagem do prazo no procedimento tributário (primeira parte do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT e artigo 57.º, n.º 3, da LGT)

141. Nesta matéria, entende-se desnecessária a remissão, em dois diplomas - primeira parte do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT e artigo 57.º, n.º 3, da LGT -, para os termos do artigo 279.º do Código Civil.

142. Recomendação:

A remissão quanto às regras de contagem de prazos deve fazer-se num só diploma, parecendo ajustado que tenha lugar na LGT, caso se mantenha, porquanto se trata de prazos de procedimento.

4.3.2 Os prazos, as suas diferentes formas de contagem nos procedimentos administrativo e tributário e a sua aplicação informática (artigo 20.º, n.º 1, do CPPT, em consonância com o artigo 57.º, n.º 3, da LGT, e artigo 72.º do Código de Procedimento Administrativo)

143. A regra do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT (em consonância com o artigo 57.º, n.º 3, da LGT) estabelece, para o procedimento tributário, que os prazos são contínuos e que a sua contagem é feita nos termos do Código Civil. Diferentemente se passa no procedimento administrativo (cfr. artigo 72.º do CPA), onde os prazos inferiores a seis meses se suspendem aos sábados, domingos e feriados.

144. A consagração de diferentes regras em matéria de prazos foi questão recorrentemente apontada como criticável, pelas perturbações em termos de certeza e segurança que são susceptíveis de gerar. Com efeito, compreende-se mal, e gera mesmo dificuldades, a fixação de diferentes regras em matéria de prazos de procedimento administrativo e tributário.

145. Recomendação:

Embora a questão da harmonização das formas de contagem dos prazos nos procedimentos administrativo e tributário possa depender de outras opções legislativas prévias, deverá o legislador ter presente a vantagem em tornar tão uniformes quanto possível as regras sobre prazos e sobre a contagem dos prazos, no que aos procedimentos administrativo e tributário concerne; a vantagem de estabelecer prazos coerentes e, bem assim, de uniformizar as regras da sua contagem, reflecte-se positivamente também em relação às aplicações informáticas.

4.3.3 A possibilidade legal de optar por sucessivos meios de reacção contra o mesmo acto tributário, com a possibilidade de sobreposição de meios

146. A possibilidade, actualmente existente de, perante um acto tributário, poder apresentar-se reclamação graciosa, no prazo de cento e vinte dias, seguida de recurso hierárquico, no prazo de trinta dias, seguido de impugnação judicial, no prazo de noventa dias, e, eventualmente, a formulação de um pedido de revisão oficiosa, seguido do recurso à via contenciosa, corresponde a uma situação alvo de crítica generalizada, quer pelo excesso de meios disponíveis, quer atendendo ao longo período de tempo que tal pode representar sem que a Administração Tributária e o contribuinte vejam a situação tributária concreta definitivamente resolvida. Do ponto de vista da certeza e da segurança jurídicas é, pois, uma situação criticável.

147. Recomendação:

A solução dos problemas dos sucessivos meios de reacção e da sobre posição dos mesmos não parece encontrar-se através de intervenção legislativa pontual, mas, antes, na ponderação de soluções mais abrangentes e profundas. Será, porém, de equacionar a hipótese de tornar mais restrito o campo de aplicação do pedido de revisão oficiosa, actualmente previsto no artigo 78.º da LGT.

4.3.4 A designação e a competência para decisão das reclamações "graciosas" (artigos 68.º e seguintes do CPPT)

148. A reclamação que é regulada nos artigos 68.º e seguintes do CPPT não é, verdadeiramente, graciosa, por não ser dirigida ao próprio autor do acto. Coloca-se, também, a questão de saber se a reclamação graciosa não deveria ser sempre dirigida ao director-geral (ou equivalente) quando este for o autor do acto.

149. Na verdade, a reclamação "graciosa" é dirigida ao autor do acto, a quem o administrado solicita a "graça" de o rever. Mas não é o que hoje acontece, em virtude do mecanismo de liquidação centralizada dos impostos que foi iniciado com as reformas da tributação directa e indirecta dos anos oitenta e noventa do século passado. Se a autoria dos actos tributários é, assim, imputada, formalmente, ao dirigente máximo dos serviços, para efeitos do exercício dos direitos dos contribuintes, é imputada, no entanto, aos órgãos periféricos (regionais e locais) da Administração Tributária, que não intervêm na prática do acto, mas que mantêm com o contribuinte uma posição de bem maior proximidade que a dos serviços centrais. E o termo "reclamação graciosa" não está adaptado igualmente ao meio administrativo de reclamação regulado no CPA, constituindo uma sobrevivência da concepção anterior do procedimento que era, doutrinariamente, definido como "gracioso" (*vd.* os sucessivos anteprojectos de Código de Procedimento (ou Processo) Administrativo Gracioso que precederam a aprovação do CPA)

150. Recomendação:

Justificar-se-á uma actualização terminológica da reclamação quanto a ser "graciosa", a introduzir, preferentemente, em período de estabilização das leis fiscais, mas não a concentração, nos serviços centrais da Administração Tributária, da competência de decisão dessas reclamações, sob pretexto que é o director-geral que pratica o acto. A autoria do director-geral dos actos de liquidação é, e, por isso, meramente formal (virtual); e, por isso, tais actos são imputados, para efeitos de reclamação, ao órgão periférico regional. Outra solução, que já foi praticada no início da década de noventa, quanto aos impostos sobre o rendimento, e no período entre a entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Código de Processo Tributário, implicando a concentração nos serviços centrais da DGCI da decisão de todos os procedimentos de reclamação graciosa, pode conduzir, como então conduziu, à paralisia dos procedimentos de reclamação. Entende o subgrupo ser positiva a desconcentração das competências de decisão das reclamações, bem como de todos os outros procedimentos que, mais eficazmente, podem ser resolvidos ao nível regional, ou, por delegação, localmente.

4.3.5 O recurso à prova testemunhal em sede de reclamação graciosa (artigo 69º, alínea e), do CPPT)

151. De acordo com o disposto no artigo 69.º, alínea e), do CPPT, em sede de reclamação graciosa, verifica-se a limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade. Este último segmento da norma tem sido entendido, além do mais, como uma possibilidade concedida à Administração Tributária de recorrer à prova testemunhal sempre que o entenda conveniente.

152. Como é sabido, no procedimento administrativo tributário, em concreto no que às reclamações graciosas respeita, a Administração não recorre a tal meio de prova, o que foi apontado ao Subgrupo como um aspecto critico a merecer atenção. Não se desconsidera que a razão para esta actuação pode residir nos objectivos de simplicidade e celeridade que o legislador pretendeu incutir no procedimento de reclamação graciosa, sem esquecer escassez dos meios humanos e eventuais dificuldades técnicas (e.g de registo da prova) dos serviços de finanças na audição de testemunhas. A generalização da prova testemunhal, seja por indicação da Administração Tributária, seja a requerimento dos interessados (como foi sugerido ao Subgrupo), recomenda a sua ponderação em termos de praticabilidade.

153. Recomendação:

A prova não documental já é admitida, posto que não como regra, no artigo 69.º alínea e), do CPPT, na medida em que o legislador admite, na parte final dessa alínea, a possibilidade de o órgão instrutor ordenar quaisquer diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material. Não se nos afigura oportuna, qualquer modificação desse regime-regra, já que a alternativa seria a de potenciar a utilização da prova testemunhal nas reclamações graciosas, o que, para além de contribuir para a morosidade das decisões, pode, em face dos meios técnicos e humanos actualmente disponíveis, ser impraticável. No entanto, importa que, na apreciação das reclamações graciosas, a Administração Tributária proceda a uma análise aturada da matéria de facto para, se for o caso, propor ou admitir a audição de testemunhas, recolhendo depoimentos que, nesta sede, poderão ser fundamentais para a descoberta da verdade material.

4.3.6 A alteração do prazo de interposição de reclamação graciosa, de noventa dias para cento e vinte dias (artigo 70.º, n.º1 do CPPT)

154. Esta questão foi recorrentemente colocada, por não se vislumbrarem razões que justificassem que o contribuinte, ultrapassados os noventa dias, perca o direito de impugnar judicialmente, quando, por via do alargamento do prazo da reclamação graciosa, vai poder ainda abrir a via da impugnação judicial, através da impugnação

da decisão (expressa ou tácita) que venha a recair sobre a reclamação graciosa interposta para além dos noventa dias.

155. Recomendação:

Deverá ser adoptada a solução inicial do artigo 70.º, n.º 1, do CPPT, estipulando, de novo, o prazo de noventa dias para a reclamação graciosa, mais consentâneo com o prazo geral de impugnação judicial, previsto no artigo 102.º, n.º 1, do CPPT.

4.3.7 O alargamento dos prazos de reclamação graciosa dos actos de autoliquidação

156. A questão assinalada tem sido apontada como forma de garantir, por exemplo, que a reclamação seja possível quando a Administração Tributária efectue, no limite do prazo de caducidade do direito à liquidação, uma correcção à matéria tributável de um determinado exercício, entendendo que determinado custo não deveria ser aceite naquele exercício, mas apenas no seguinte e, ainda assim, não proceda a essa correcção oficiosamente. Uma vez que o sujeito passivo dispõe, apenas, de dois anos para apresentar reclamação graciosa contra actos de autoliquidação, pode ficar impedido de corrigir a declaração de rendimentos do exercício em que a própria Administração Tributária admite que um determinado custo seria aceite para efeitos de determinação da matéria colectável.

157. Recomendação:

A solução deste problema passará pelo alargamento do prazo de reclamação graciosa dos actos da autoliquidação, esclarecendo-se que a situação de correcções com impacto noutros exercícios configura um facto superveniente relevante para efeitos de início de contagem de prazo de interposição de reclamação graciosa, importando que os competentes serviços da Administração Tributária assegurem que, perante correcções a um exercício com impacto em exercícios anteriores ou subsequentes, os mesmos sejam oficiosamente corrigidos.

4.3.8 As dúvidas sobre a constitucionalidade da manutenção de reclamações graciosas necessárias (artigos 131.º, n.º 1, 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT)

158. Embora com diferenças entre as situações apontadas, pode ser questionável a obrigatoriedade de prévia reclamação graciosa nos casos de erro na autoliquidação (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT), no caso de entrega superior ao retido pelo substituto (artigo 132.º, n.º 3, do CPPT) e, bem assim, na hipótese de erro no pagamento por conta (artigo 133.º, n.º 2, do CPPT).

159. Com efeito, em situações de autoliquidação, concretamente, quando foi paga a quantia autoliquidada, ou de retenção na fonte, em casos de entrega superior ao imposto retido, podem encontrar-se actos potencialmente lesivos da esfera jurídica dos envolvidos, sendo que lhes está vedada nos termos das disposições citadas, a possibilidade da impugnação contenciosa imediata. E se é certo que a Constituição da República Portuguesa, no artigo 268.º, n.º 4, garante o direito de impugnação contenciosa dos actos administrativos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados e se, perante a autoliquidação ou a retenção na fonte, se poderá defender não estarmos perante actos decorrentes da actuação da Administração Tributária, mas dos próprios particulares, importa não esquecer que a LGT, no artigo 95.º, n.º 2, alínea a), aponta, expressamente, como exemplos de actos lesivos, para efeitos de impugnação ou recurso, os casos da autoliquidação e da retenção na fonte e o pagamento por conta. Quanto a estes casos de pagamento por conta, está-se, porém, perante um acto praticado pela Administração Tributária, pelo que a sua lesividade imediata reclama a possibilidade de impugnação contenciosa imediata.

160. Recomendação:

Deverá ser ponderada a conveniência em manter ou em eliminar estas situações de reclamação graciosa necessária, aproveitando o ensejo, aliás, para uma revisão formal destes preceitos legais, nomeadamente repondo no local sistemático próprio o disposto no nº 7 do artigo 128.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que estende ao pagamento especial por conta

o disposto no citado artigo 133.º do CPPT, ao contrário do que expressamente resultaria do n.º 1, parte final, deste último.

4.3.9 A reclamação graciosa prévia necessária enquanto pressuposto processual da impugnação judicial de taxas (artigo 16.º, n.º 5 da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro)

161. É de sublinhar o retorno do Regime Geral das Taxas das Autarquias Legais a regime anterior ao da Lei das Finanças Locais que foi aprovada pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, e que vigorou até 1 de Janeiro de 1999, onde a impugnação judicial das taxas liquidadas pelas autarquias locais dependia de uma reclamação para os seus órgãos executivos passando, assim, a impugnação judicial a depender de prévia dedução da reclamação graciosa. Como bem se vê, este pressuposto processual retira aos particulares a opção de, em face do caso concreto, decidirem a estratégia da defesa que, em sua opinião, mais rápida e eficazmente protege os seus direitos e interesses, e obriga também, a partir de agora, à apresentação de reclamações graciosas cuja decisão de indeferimento pelos executivos camarários é, em muitas situações, praticamente certa.

162. **Recomendação:**

Suscitando a reclamação graciosa necessária dúvidas de legitimidade constitucional não vemos razão para a necessidade da reclamação graciosa prévia constituir pressuposto processual da impugnação judicial de taxas das autarquias locais, pelo que deverá ser ponderada a sua eliminação.

4.3.10 O efeito do recurso hierárquico apresentado contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (artigos 67.º e 183.º-A do CPPT)

163. Em diversas normas são conferidos determinados efeitos à reclamação graciosa, nada se dizendo, no entanto, quanto ao recurso hierárquico da sua decisão (*v.g.*, artigo 169.º do CPPT, que se refere ao efeito suspensivo da reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial, sem mencionar o recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa). Pode ainda incluir-se, entre os preceitos que

importa esclarecer, o artigo 183.º-A do CPPT sobre a caducidade da garantia em caso de a reclamação graciosa não ser resolvida no prazo de um ano, colocando-se a dúvida sobre se o prazo de um ano determinante da caducidade da garantia é, apenas, o de decisão da reclamação graciosa ou se inclui a decisão do recurso hierárquico que do indeferimento da reclamação graciosa tenha sido deduzido.

164. Tem sido entendido que no meio processual determinante do efeito suspensivo a que se refere o artigo 169.º se pode considerar incluído no procedimento de reclamação graciosa o recurso hierárquico, que, na verdade, é apresentado contra o indeferimento da reclamação, pelo que gozaria do mesmo regime. Subsiste a dúvida porém, sobre se, no prazo de um ano da decisão de reclamação graciosa que determina a caducidade da garantia se inclui ou não o recurso hierárquico, ou seja, se a circunstância impeditiva da caducidade da garantia que é a decisão da reclamação graciosa no prazo de um ano abrange ou não o recurso hierárquico, pelo que importaria que um caso e outro fossem esclarecidos por via legislativa.

165. Recomendação:

Será desejável que, em todas as normas relevantes que se referem à reclamação graciosa, se esclareça se tais normas compreendem, ou não, o recurso hierárquico que do indeferimento de reclamação graciosa possa ser deduzido. Inexiste razão para suprimir o efeito suspensivo do recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa mediante prestação de garantia. No entanto, entendemos que o indeferimento da reclamação graciosa dentro do prazo de um ano após a sua dedução deve obstar à caducidade da garantia, visando desencorajar a dedução do recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa com o mero propósito de alcançar a caducidade da garantia, mas, não sendo líquido que essa solução resulte da lei em vigor, deveria nela estar expressamente consagrada.

4.3.11 A promoção da tramitação electrónica das reclamações graciosas e dos recursos hierárquicos

166. A tramitação das peças processuais relativas às reclamações graciosas e aos recursos hierárquicos, implica elevados custos para a Administração Tributária que poderiam ser evitados se os respectivos procedimentos fossem tramitados por via electrónica. Por razões de economia e de celeridade processuais, bem como de redução dos custos relativos aos actos do procedimento, parece ser, de incentivar a tramitação electrónica de reclamações graciosas e recursos hierárquicos e subsequentes notificações de actos, incluindo do acto decisório.

167. Nos últimos tempos regista-se uma crescente utilização dos meios electrónicos por parte dos contribuintes no relacionamento com a Administração Tributária. Esta progressiva utilização tem resultado, nalguns casos (*v.g.* quanto aos profissionais independentes), de imposições de natureza administrativa e não de qualquer tipo de incentivo que leve os contribuintes a optar pelos meios electrónicos. Seria positiva a existência de incentivos, quer a nível do alargamento dos prazos, quer no capítulo da exigência de garantias.

168. Recomendação:

Deverá ponderar-se a introdução da obrigatoriedade das reclamações graciosas e dos recursos hierárquicos serem apresentados por via electrónica. Esta obrigatoriedade deverá ser progressiva e deverá começar por ser extensiva só a determinadas categorias de contribuintes. Esta medida poderá ser incentivada, por exemplo, mediante a previsão legal de dispensa de apresentação de garantia nos primeiros sessenta dias a contar da apresentação da reclamação graciosa.

4.3.12 A harmonização dos regimes de "garantias" previstos na Lei das Finanças Locais (artigo 56.º da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro) e no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (artigo 16.º, da Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro).

169. Atendendo a que o prazo (geral) da reclamação graciosa previsto no CPPT foi, e desde o dia 1 de Janeiro de 2006, ampliado – aliás, sem razão aparente - pela Lei do Orçamento do Estado para 2006, para cento e vinte dias quando era de noventa dias, e idêntico ao previsto para a impugnação judicial, aceita-se com dificuldade um novo prazo especial – agora de trinta dias. Mormente quando sabemos que se trata, muitas vezes, de reclamar contra actos emitidos em massa e notificados aos contribuintes por mero aviso postal, que chegam, quando chegam, as mais das vezes, com atraso às mãos dos representantes das empresas devedoras.

170. Torna-se, assim, curial ponderar a compatibilização das normas do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, intituladas "garantias" (cf. artigo 16.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro), com as da Lei das Finanças Locais, epigrafadas de "garantias tributárias" (artigo 56.º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro). Com efeito, na Lei das Finanças Locais, ficou prevista simplesmente (como aliás tem sido usual), a aplicação à reclamação graciosa e à impugnação judicial das liquidações de taxas das autarquias locais das normas do CPPT, "com as necessárias adaptações", onde não parece efectivamente de incluir a prévia reclamação graciosa à impugnação judicial, que agora foi estabelecida no RGTL, e esta situação, que foi criada pelo legislador – ao prever duas normas de sentido diverso -, é ainda mais difícil de compatibilizar e superar quando ambas entraram em vigor, por disposição expressa, na mesma data (a 1 de Janeiro de 2007) e foram também aprovadas, na Assembleia da República, no mesmo dia (em 26 de Novembro de 2006).

171. Recomendação:

Deverá ponderar-se uma harmonização do disposto quanto ao regime "garantias", no artigo 56.º da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, e no artigo 16.º da Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro.

4.3.13 O pedido de revisão oficiosa dos actos tributários (artigo 78.º da LGT)

172. O artigo 78.º, n.º 1, da LGT refere-se a que o acto tributário pode ser revisto por iniciativa do contribuinte mediante reclamação administrativa, sem especificar se

essa reclamação administrativa é a regulada no CPTA, a deduzir no prazo de quinze dias, ou é a reclamação graciosa regulada no CPPT, a deduzir no prazo de cento e vinte dias.

173. A expressão "reclamação administrativa" deve ser entendida como abrangendo exclusivamente a reclamação graciosa que é o único tipo de reclamação administrativa admitido no CPPT. Se se entender que o artigo 78.º, n.º 1, da LGT somente abrange a reclamação administrativa do CPTA, ficariam vazias de sentido as normas do CPPT sobre a reclamação graciosa, já que os actos tributários apenas poderiam ser revistos no prazo de reclamação administrativa que é, como se referiu, muito mais curto. Por outro lado, não faz sentido que a LGT tenha previsto dois meios concorrentes ou similares de reclamação administrativa, já que materialmente a reclamação graciosa, como se referiu, de uma reclamação administrativa se trata. dado que se suscitam mesmo assim dúvidas e que tais dúvidas se encontram a ser judicialmente discutidas, poderia ser esclarecido que o artigo 78.º, n.º 1, se refere apenas à reclamação graciosa e não à reclamação administrativa. Não se vislumbra que a LGT deve consagrar dois meios ocorrentes ou similares de reclamação, a administrativa do CPA e a graciosa do CPPT, pois importa racionalizar meios de defesa do contribuinte e não multiplicá-los.

174. O artigo 78 º carece de outras alterações de maior relevo: importa esclarecer os casos em que o contribuinte pode ter solicitar o acesso ao meio de revisão oficiosa dos actos tributários, abrindo assim a via judicial.

175. O prazo para deduzir o pedido de revisão oficiosa, ainda que o fundamento desta se limite a erro imputável aos serviços é manifestamente excessivo perante o princípio da estabilidade dos actos tributários: deveria ser reduzido, salvo em caso de duplicação de colecta para não mais de dois anos, que é igualmente o prazo de reclamação da auto-liquidação ou retenção na fonte pelo substituído ou substituto tributário.

176. Importa igualmente esclarecer o âmbito da aplicação do mecanismo de revisão da matéria colectável com fundamento em injustiça grave ou notória, articulando-o

com o meio do n.º 1. Em nosso entender, a revisão com base em injustiça grave ou notória a que se refere o artigo 78.º, n.º 4, da LGT apenas deveria abranger os casos em que a liquidação do imposto é precedida de um procedimento autónomo de revisão da matéria colectável, como é o caso do que ocorre em caso de aplicação de métodos indirectos ou eventualmente correcções à matéria colectável com base em relações especiais entre o contribuinte e terceiros.

177. Finalmente, importaria esclarecer o erro imputável aos serviços, considerando como tal todo o erro imputável ao funcionamento dos serviços globalmente considerados e não apenas o que tenha dado causa ao acto concreto de liquidação. Não nos parece que esse conceito deva ser alargado face à doutrina do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Janeiro de 2002, processo n.º 26.391, em termos de incluir o erro de terceiros que tenham aconselhado o contribuinte ou inclusivamente de outros serviços públicos que não integrem a Administração Tributária.

178. Recomendação:

Deverá proceder-se à alteração do artigo 78.º da LGT para clarificar que a expressão "reclamação administrativa" se refere à reclamação graciosa e ainda para harmonizar o prazo de apresentação do pedido de revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte com os prazos da reclamação graciosa em caso de autoliquidação ou de retenção na fonte.

4.3.14 A regra do "duplo grau de decisão"

179. Foi criticada a solução legal do ordenamento processual tributário se basear em dois graus de impugnação administrativa, quando acumulam com a possibilidade de impugnação judicial directa do indeferimento da reclamação graciosa e da decisão de recurso hierárquico interposto contra decisão anterior de reclamação graciosa. Os críticos deste actual modelo propõem que se privilegie a utilização dos actuais meios administrativos, devidamente melhorados, agilizados, participados e informatizados, limitando-se, com respeito pela Constituição da República, o recurso aos Tribunais.

Em conformidade com essa crítica, sugerem que se preveja, para a impugnação administrativa, um único grau — reclamação graciosa ou recurso hierárquico — impugnando-se, depois, judicialmente o acto tributário objecto do indeferimento expresso ou tácito da reclamação ou do recurso hierárquico.

180. Recomendação:

Por comparação com o modelo actual, a solução preconizada por alguns limita-se a prever a eliminação da possibilidade de recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa, abrindo, em sua substituição, o novo meio do recurso hierárquico directo da liquidação. Não recomendamos, porém, qualquer ruptura do actual modelo, que privilegia a resolução administrativa dos litígios à resolução judicial, sem, no entanto, limitar artificiosamente o direito de os contribuintes recorrerem aos Tribunais. Perante a liquidação, o contribuinte passaria, numa outra solução preconizada por alguns, alternativamente, a poder reclamar graciosamente ou recorrer hierarquicamente do acto tributário, em princípio para o dirigente máximo do serviço, (o director-geral da DGCI ou da DGAIEC), recurso hierárquico directo que hoje é legalmente impossível.

181. A solução apresenta vantagens aparentes, de aceleração da resolução administrativa dos litígios, na medida em que o procedimento de impugnação administrativa passa a ter um único grau e, eventualmente, uma maior aproximação ao regime do contencioso administrativo comum. Apresenta, porém, os inconvenientes de uma relativa ruptura com uma tradição de décadas, de abolir o meio de resolução pré-contenciosa dos litígios que é o recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa, cujas vantagens de qualquer modo se devem avaliar, tendo em conta que na esmagadora maioria dos casos a Administração Tributária se limita a confirmar a decisão anterior. O seu corolário lógico é um maior volume de tarefas dos serviços centrais, sempre que os contribuintes prescindam do meio da reclamação graciosa e optem pelo recurso hierárquico directo da reclamação, o que pode revelar-se negativo em termos de celeridade procedimental. Na verdade, quando estiver em causa matéria de facto, dificilmente se justifica o referido recurso hierárquico directo, já que o processo tem sempre de

baixar ao órgão periférico local ou regional competente para este proceder à instrução.

182. Entendemos que, no quadro actual da justiça tributária, se deve dar prioridade, em detrimento de mudanças mais radicais e imediatas, ao aperfeiçoamento dos actuais meios administrativos. Quaisquer medidas a tomar não deverão, assim, perturbar o esforço que tem vindo a ser feito de melhoria da qualidade e da celeridade dos procedimentos administrativos. Obviamente que a multiplicidade de vias administrativas em que assenta o actual ordenamento jurídico-tributário, e que tem sido por vezes criticada, tem por objectivo a dissuasão da via judicial. A redução dessas vias administrativas dificilmente deixará de ser entendida, porém, como um incremento da utilização da via judicial, o que não quer dizer que não haja margem de simplificação dos procedimentos administrativos existentes, em que se inclua, nomeadamente, a redução a um só grau dos procedimentos de impugnação administrativa.

183. Recomendação:

Deverá ser conjugada a preferência dos meios administrativos em relação aos judiciais, para a resolução dos litígios tributários - princípio a manter, com simplificação dos procedimentos administrativos impugnatórios -, e que poderá mesmo passar, a prazo, pela sua redução a um único grau, o da reclamação graciosa, com exclusão, assim, da possibilidade do recurso hierárquico do seu indeferimento. Esta solução, a ser adaptada, deverá implicar, paralelamente, o aperfeiçoamento da qualidade das decisões nos procedimentos de reclamação graciosa, que deveriam cumprir plenamente a sua missão de meio alternativo da resolução judicial de litígios.

4.3.15 A apresentação do pedido de revisão da matéria tributável pelos responsáveis subsidiários

184. A Administração Tributária tem entendido, constando este entendimento do ofício-circulado n.º 6064, de 23 de Outubro, de 2008, que não está aberta aos

responsáveis subsidiários o recurso ao procedimento de revisão previsto nos artigos 91.º e 92.º da LGT, porque (i) o procedimento de revisão precede necessariamente a liquidação, tendo efeito suspensivo desta; (ii) a abertura de um procedimento de revisão após a liquidação ter sido efectuada pode pôr em causa a caducidade do direito de liquidação se se entender que a liquidação saída desse procedimento é um novo acto tributário que, nesse caso, teria sido praticado para além do prazo de caducidade; (iii) sendo vários os responsáveis subsidiários e sendo a reversão efectuada em momentos diferentes, do facto resultariam inúmeras dificuldades administrativas e eventualmente contradição de decisões e (iv) ao revertido deve ser garantida a possibilidade de, ainda que o devedor originário não tenha solicitado a abertura do procedimento de revisão, pôr em causa qualquer ilegalidade da liquidação, incluindo a que resulte da errónea quantificação da matéria colectável por métodos indirectos e da sua quantificação.

Este entendimento administrativo, que se afigura razoável desde que garantida a possibilidade referida na transcrita alínea (iv), pode, contudo, conflituar com o disposto no n.º 4 do artigo 22.º da LGT, que assegura ao responsável subsidiário o direito de reclamar ou impugnar a dívida nos mesmos termos do devedor principal.

185. Recomendação:

Tendo em vista reforçar a segurança e evitar litígios inúteis, entende-se que deverá ser esclarecido se o responsável subsidiário pode ou não requerer a revisão da matéria colectável que serviu de base à liquidação. Entende-se que esta matéria deverá ser objecto de intervenção legislativa, de modo a consagrar na lei a orientação administrativa que vem já sendo seguida, constante do ofício-circulado n.º 60.064, de 23 de Outubro de 2008, importando para tal, designadamente, alterar o disposto no n.º 4 do artigo 22.º da LGT, por forma a tornar claro que o direito de reclamar não abrange o recurso ao procedimento de revisão e que impugnar a liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável não depende de recurso prévio àquele procedimento de revisão da matéria tributável.

Capítulo V. Procedimentos Especiais

5.1 O recurso hierárquico das correcções à matéria colectável em caso de relações especiais

186. O ordenamento processual tributário não comporta, actualmente, a possibilidade, admitida anteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2003), do recurso hierárquico das correcções à matéria colectável efectuada com fundamento em relações especiais entre o contribuinte e terceiros, incluindo em caso de preços de transferência. Para alguns, deveria ser restaurado o recurso hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação em matérias como preços de transferência ou relações especiais.

187. É pressuposto do problema suscitado, a posição de que o recurso hierárquico, com efeitos suspensivos da liquidação, em caso das correcções efectuadas com fundamento em relações especiais entre o contribuinte e terceiros, aplicável ao IRS e IRC, antes da referida Lei n.º 32-B/2002, comportava vantagens, e que estas não foram tidas em conta no momento da sua eliminação. A supressão do referido recurso hierárquico não teve lugar, pois, no quadro de uma reflexão aprofundada sobre o sistema geral de garantias dos contribuintes, especialmente em sede de IRS e IRC. Constituiu uma reacção contra um conjunto de situações de caducidade do imposto, resultantes dos recursos hierárquicos abrangidos não terem sido resolvidos a tempo de a liquidação do imposto ser efectuada ainda antes do termo do prazo referido no artigo 45º da LGT para esse conjunto de situações.

188. O facto de a supressão do referido recurso hierárquico necessário se ter devido a razões conjunturais, porventura discutíveis, não pode significar que seja o melhor meio de prevenção dos litígios judiciais em que a Administração Tributária actue com uma mais ampla margem de liberdade, ou oportunidade, como é o caso do exercício do poder, que legalmente lhe assiste, de corrigir a matéria tributável apurada com fundamento em relações especiais.

189. Recomendação:

Esse meio poderá ser, por exemplo, o da utilização do procedimento de revisão, regulado nos artigos 91.º e 92.º da LGT, na medida em que assegura uma maior participação do contribuinte na formação da decisão, pois entendemos, na verdade, haver uma relativa similitude entre os mecanismos de revisão da matéria colectável apurada por métodos indirectos e as correcções com fundamento em relações especiais. No que toca aos preços de transferência, importaria assegurar que o reconhecimento do direito à utilização do procedimento de revisão não implique uma injustificada duplicação de meios procedimentais, tendo, assim, em matéria de preços de transferência, ainda de ser conjugado com o eventual reconhecimento de um procedimento de arbitragem, que deve excluir, quando admitido, o recurso àquele procedimento de revisão.

5.2 O procedimento de revisão da matéria tributável por métodos indirectos (artigos 91.º e 92.º da LGT)

190. O procedimento de revisão da matéria tributável dos artigos. 91.º e 92.º da LGT é de natureza idêntica à dos restantes procedimentos regulados no CPPT, razão pela qual a sua sede legal própria devia ser este Código e não a LGT.

191. Recomendação:

Deverá ponderar-se a inclusão das normas relativas ao procedimento de revisão da matéria colectável por métodos indirectos no CPPT e não, como actualmente na LGT.

192. O procedimento de revisão da matéria colectável por métodos indirectos regulado nos artigos 91.º e 92.º da LGT, cujo balanço está por fazer, assenta grande parte da sua eficácia na figura do perito independente, agente este que pode constituir um catalizador na resolução de litígios.

Existe, contudo, a convicção de que o recurso a este procedimento está, actualmente, aquém, das suas potencialidades e bem assim de que a figura do perito independente, até por razões de remuneração, não se encontra actualmente suficientemente dignificada nem é suficientemente valorizada, importando reforçá-la, até numa perspectiva de valorização dos sistemas não contenciosos de resolução de litígios.

193. Recomendação:

Importará fazer um balanço circunstanciado da actual actuação das comissões de revisão previstas na LGT, nele se incluindo informação estatística sobre a percentagem de casos em que foi possível chegar a acordo cruzando-se essa informação com a relativa à actuação dos peritos independentes, tendo em vista apurar o seu actual peso efectivo nas decisões. Seria igualmente interessante procurar determinar junto dos contribuintes se o actual regime de custas desincentiva o recurso a essa figura, reponderando-a em caso afirmativo. No sentido de valorizar e credibilizar a figura do perito independente, caso tal se justifique em face dos resultados do balanço supra referido, deverão ser revistos os critérios relativos ao seu recrutamento e remuneração, com ponderação do abandono da regra de que é o contribuinte quem suporta os custos respectivos, caso se conclua que a figura é útil, mas tal regra constitui um desincentivo inultrapassável. Importará finalmente, caso venham a ser introduzidos no contencioso tributário mecanismos de arbitragem, coordenar também tais mecanismos com o procedimento de revisão.

Capítulo VI. Processo Tributário

6.1 – Questões gerais

6.1.1 A complexidade e descoordenação dos meios processuais tributários

194. O princípio da tutela jurisdicional efectiva exige um processo tributário célere e simples, de modo a ser facilmente apreensível pelos contribuintes e a permitir respostas rápidas e eficazes. A situação actual do contencioso tributário caracteriza-se, contudo, pela profusão de meios processuais, descoordenados entre si e com prazos de interposição diversos e incoerentes. Note-se que soluções nestas matérias – coordenação entre os meios de reacção e coerência entre os prazos de utilização – são aspectos recorrentes nas críticas feitas ao actual estado do procedimento e do processo tributários, por parte daqueles que, em diferentes níveis, trabalham com estas matérias.

195. Recomendação:

Em sede de meios processuais de reacção e dos respectivos prazos, a exigência comum passará pela necessidade de introduzir regras claras e coerentes que permitam alcançar certeza e segurança na aplicação da lei, reduzindo eventualmente os meios de reacção ao dispor dos contribuintes.

6.1.2 Os poderes de cognição do juiz no contencioso tributário e as causas de invalidade não invocadas (artigos 13.º e 124.º do CPPT)

196. Os poderes de cognição do juiz são, actualmente, limitados no contencioso tributário, reduzindo-se, em grande medida, às causas de invalidade invocadas pelo impugnante, o que o afasta, neste ponto, dos termos em que a reforma do contencioso administrativo foi operada, onde se estabeleceu um alargamento dos poderes do juiz em matéria de causas de invalidade de actos impugnados.

197. É certo que o alargamento dos poderes do Tribunal, neste aspecto, implicará maior onerosidade processual e maior morosidade na tramitação do processo. Mas o aumento dos poderes de cognição do tribunal pode afigurar-se útil, até se se tomar em consideração os inúmeros processos tributários em que o contribuinte intervém, por si, sem necessidade de assistência de advogado. No entanto, também um poder muito ilimitado pode acarretar uma quantidade apreciável de actividade processual inútil e, mesmo, atrasos significativos na apreciação das questões colocadas ao Tribunal.

198. Recomendação:

Entende-se interessante reponderar a questão dos poderes de cognição do juiz tributário, afigurando-se útil a análise da aplicação da solução do contencioso administrativo.

6.1.3 A consagração da distinção entre a acção administrativa especial e a impugnação judicial

199. A consagração dos dois meios processuais assinalados – acção administrativa especial e impugnação judicial -, consoante esteja em causa a contestação a um acto administrativo em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação ou a um acto que comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação, é passível de críticas. Desde logo, por nem sempre ser claro o respectivo âmbito de aplicação, o que tem gerado diversos casos onde se discute um eventual erro na forma processual, com as consequências processuais daí decorrentes, nomeadamente de morosidade processual. Por outro lado, é defensável que a impugnação judicial, mais simples e processualmente menos onerosa, é um meio cabalmente adequado à apreciação dos actos para os quais a lei, hoje, impõe a acção administrativa especial.

200. Se, como acontece na generalidade dos casos, estão em causa apenas questões de direito, em sede de impugnação judicial a decisão poderia ser tomada logo após a

contestação e o parecer do Ministério Público, ou seja, sem necessidade das alegações que, em sede de acção administrativa especial estão (quase) sempre presentes. Mesmo perante a necessidade de produção de prova, a impugnação judicial assegura os meios necessários para tal. Acresce que, na situação actual, se verifica que os indeferimentos de reclamações graciosas ou recursos hierárquicos, que não tenham chegado a apreciar, por razões formais, a legalidade da liquidação, são sindicáveis através da acção administrativa especial e, neste meio, acaba, por via do disposto nos artigos 66.º, n.º 2 e 71.º, n.º1 do CPTA, por ser possível conhecer da legalidade da liquidação, em casos em que a acção assume a forma de acção de condenação à prática de acto devido.

201. Recomendação:

Em sede de harmonização do CPPT e do CPTA importará ponderar se se justifica a aplicação no contencioso tributário da acção administrativa especial.

6.1.4 As diferenças na fixação de prazos, em dias ou em meses, na impugnação judicial e na acção administrativa especial (artigo 102.º, n.º 1, do CPPT e artigo 58.º, n.º 2, alínea b), do CPTA)

202. Foi também suscitada a diferença de fixação dos prazos em dias e em meses, respectivamente, para a impugnação judicial e para acção administrativa especial.

203. Recomendação:

Deverá ser ponderada a hipótese de fixação do prazo de impugnação judicial em três meses, e não em noventa dias, com isto se harmonizando o prazo geral de impugnação judicial previsto no artigo 102.º, n.º 1, do CPPT, com o fixado no artigo 58.º, n.º 2, alínea b), do CPTA, previsto para as acções administrativas especiais em que esteja em causa a impugnação de actos administrativos. Esta solução poderá justificar-se, ainda, por diminuir os casos em que a convolação entre os dois meios processuais assinalados não é efectivada por a isso obstarem razões de tempestividade.

6.1.5 A morosidade da justiça tributária

204. É genericamente conhecida a elevada pendência de processos nos tribunais tributários.

Para além de outras razões, a falta de juízes nos tribunais tributários de primeira instância parece ser um incontornável factor de atraso na justiça tributária. Já foram expressamente reconhecidos alguns erros no cálculo do número de juízes tributários, fixado num terço do número de juízes administrativos (preenchimento de apenas cerca de 80% dos lugares do quadro), e na distribuição dos magistrados pelas diferentes áreas, administrativa e tributária.

Admite-se que o preenchimento dos lugares nos Tribunais Administrativos e Fiscais (cerca de vinte e três lugares em falta, a curto prazo) e a criação de bolsas de juízes poderiam mitigar estas dificuldades sem, contudo, eliminar a necessidade de serem tomadas outras medidas. Ainda assim, as pendências processuais que têm estado a ser geridas com a criação de juízos especiais (juízos liquidatários) têm melhorado, segundo parece, a rapidez dos processos novos.

A estratificação vertical dos juízos de primeira instância, prevista na Lei do Orçamento para 2009, poderá contribuir para uma estabilização desta segregação de processos.

205. Com efeito, foram sugeridas algumas medidas, tais como: a subida das alçadas, por não parecerem aceitáveis os actuais valores que permitem que grande parte das causas subam em recurso; a criação de uma grande instância para os processos considerados de maior complexidade e/ou valor; a previsão legal de acordos extrajudiciais (no procedimento gracioso e em várias fases do procedimento tributário, designadamente após esgotado o recurso hierárquico e na fase anterior à impugnação judicial); o apoio à decisão jurisprudencial e à maior celeridade e qualidade das decisões jurisprudenciais (procuradores e juízes deveriam, sempre que se deparem com assuntos mais complexos, poder solicitar o apoio técnico necessário a um grupo de assessores competentes em áreas específicas, e.g contabilidade e

economia, ou até recorrer a funcionários da administração); o incentivo de medidas para resolver a montante do processo judicial as questões de valor reduzido; o incentivo de medidas para melhorar o procedimento administrativo, tornando-o mais ágil, simplificado, informatizado e participado, evitando-se, assim, o excessivo recurso aos tribunais; o incentivo de medidas que privilegiem a resolução dos litígios em sede administrativa, assegurando uma ampla participação dos contribuintes (e.g. impugnação administrativa necessária); os eventuais incentivos à desistência de procedimentos tributários; e a admissão de eventual pedido de pagamento em prestações, para efeitos de aferir da garantia idónea e número de prestações.

206. Recomendação:

Deverão ser ponderadas as diferentes medidas sugeridas e identificar os ganhos que resultariam de um investimento no recrutamento de mais juízes e no preenchimento dos quadros existentes.
Para além disso, em matéria de recrutamento e de mobilidade dos juízes, será importante manter aberta a via específica para os Tribunais administrativos e tributários, ressalvando sempre a mobilidade para a magistratura comum (bem como a partir desta). Com efeito, trata-se de uma regra que esteve mais de vinte anos esquecida, mas que será justificada pela nossa tradição de existência de uma ordem própria de Tribunais administrativos e tributários em paralelo com a ordem dos Tribunais comuns, o que denota, inquestionavelmente, a especificidade das matérias aí apreciadas e decididas.

6.1.6 A (des)necessidade da introdução do despacho saneador no âmbito da harmonização do contencioso tributário e do contencioso administrativo

207. Tal como anteriormente indicado, foi apontada pela grande maioria das personalidades ouvidas no âmbito deste Grupo de trabalho a desnecessidade da introdução do despacho saneador no âmbito do contencioso tributário, sendo de realçar a perspectiva de o despacho saneador contribuir para a morosidade do

processado, sem que se vislumbrem vantagens significativas associadas à sua consagração.

208. Recomendação:

Em sede de harmonização dos contenciosos tributário e administrativo, não deverá ser introduzida a figura do despacho saneador no processo tributário.

6.1.7 As soluções para a diminuição de litigiosidade

209. Para contrariar a elevada litigiosidade em matéria tributária, foi também proposta a importação, para o contencioso tributário, de algumas das soluções introduzidas na reforma do contencioso administrativo, designadamente: os processos em massa (artigo 48.º do CPTA); a extensão dos efeitos das sentenças (artigos 48.º, n.º5, alínea b) e 161.º do CPTA); a arbitragem, designadamente para processos de grande valor; a cumulação de pedidos; a condenação à prática do acto devido e a aplicação de sanções pecuniárias compulsórias. Foi sugerida, ainda, a possibilidade de proferir decisão por adesão aos fundamentos de outra sentença.

210. Sabe-se que a actual redacção do anteprojecto da adaptação do CPPT ao CPTA conterá a previsão do reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo e dos processos em massa.

211. Quanto à solução de aplicação, ao CPPT, do mecanismo de extensão dos efeitos das sentenças, aliás reconhecida em termos relativamente restritivos no CPTA, é a mesma de aplicação discutível, até porque, ao admitir os efeitos retroactivos a casos já transitados em julgado das sentenças anulatórias dos actos tributários, afecta a própria previsibilidade das receitas tributárias, sendo de realçar que teria efeitos que não tem a declaração de inconstitucionalidade com carácter geral, pelo Tribunal Constitucional, de qualquer norma tributária, em que o juiz pode limitar a produção retroactiva de efeitos.

212. Quanto à arbitragem, ainda que se adopte posição não excludente daquela, como se dirá posteriormente, é duvidoso que a sua admissão deva depender do valor da causa, e não da natureza das controvérsias susceptíveis de arbitragem.

213. Por outro lado, há que chamar a atenção para o carácter extremamente massificado das relações tributárias, que reclamam modelos próprios, mais simplificados, sem paralelo no direito administrativo.

Foi sugerida a possibilidade de proferir decisão por adesão aos fundamentos de outra sentença.

Foi também sugerido ao Subgrupo um alargamento substancial dos meios de conciliação, o que hoje só acontece em termos muito limitados, com as comissões de revisão da matéria colectável. Esta possibilidade de conciliação deveria mesmo, segundo alguns, ser admitida em qualquer fase do procedimento ou do processo tributário, obviamente até a um determinado momento da marcha do processo. De facto, constituiria uma forma expedita de resolver, equilibradamente, litígios que se arrastam durante muitos anos na Administração Tributária e nos Tribunais Tributários.

214. Evidentemente que a margem de decisão dos titulares da Administração Tributária teria de ser previamente definida de acordo com a sua posição na respectiva hierarquia, como hoje já sucede com as reclamações graciosas. Tratar-se-ia de um sistema cuja generalização seria vantajosa, quer para os contribuintes, quer para as entidades públicas. Para os primeiros, porque veriam a respectiva situação tributária regularizada mais rapidamente, o que lhes pode ser indispensável por múltiplos motivos, para os segundos, porque os salvaguardaria de um saldo final de litigiosidade que lhes é francamente desfavorável, muitas vezes por via da mera aplicação das regras da prescrição.

215. Recomendação:

Deverão ser ponderadas as hipóteses de desjudicialização, através da criação de centros de arbitragem permanente ou da utilização das comissões de conciliação.

6.1.8 Outras questões relacionadas com a melhoria de organização judiciária

216. Em termos da respectiva organização, seria muito importante, segundo alguns, retomar a existência de, pelo menos, um Tribunal de primeira instância em matéria tributária ao nível de cada um dos dezoito distritos do Continente, bem como outros dois para cada uma das Regiões Autónomas. De facto, se faz todo o sentido que, nos distritos em que se concentra a maior parte da população e da actividade económica – como é emblematicamente o caso de Lisboa e do Porto – exista um ou mais Tribunais tributários, é difícil entender por que é que se abandonou uma saudável tradição de preservação da organização judiciária assente na organização administrativa do território, o qual se divide ainda em distritos e, como é lógico, com alguma preponderância das respectivas capitais relativamente aos restantes concelhos. Acresce que o respeito pela base distrital tornaria muito mais perceptível para a generalidade da população a competência territorial dos Tribunais tributários.

217. Recomendação:

Deverá ser ponderada a redistribuição geográfica e a competência territorial dos Tribunais com competência tributária, mormente em função dos distritos existentes.

6.1.9 A representação por parte da Fazenda Pública de outras entidades (artigo 15.º do CPPT)

218. Actualmente, em face do artigo 15.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, os representantes da Fazenda Pública representam toda a Administração Tributária que não tiver representação especial prevista na lei, e não apenas a que se integra na DGCI e na DGAIEC. Tal representação abarca, pois, outras entidades que não aquelas direcções-gerais e inclui questões relativas a tributos não liquidados e arrecadados por aquelas direcções-gerais.

219. Na prática, a Representação da Fazenda Pública tem vindo a assegurar a representação de inúmeras entidades, tais como a Autoridade Nacional do

Medicamento e Produtos de Saúde, I.P., a Autoridade Nacional de Comunicações, a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários e o Instituto de Seguros de Portugal, o que a sobrecarrega, em face da sua escassez de meios disponíveis, sendo que a representação destas entidades poderia ser mais eficiente se fosse assegurada pelas próprias.

220. Recomendação:

Deverá ponderar-se eventual restrição à alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CPPT, no sentido de tornar a representação pelo representante da Fazenda Pública meramente supletiva. Esta alteração teria de ser acompanhada de alterações às próprias Leis Orgânicas das entidades que têm vindo a ser representadas pela Fazenda Pública, de modo a ficar contemplado que a sua representação, nos Tribunais tributários, seja assegurada por representantes afectos aos seus próprios serviços. Tais alterações, conjugadas, deverão ser efectuadas de forma clara e inequívoca, por forma a evitar a ocorrência de notificações a entidades sem legitimidade processual.

6.1.10 A remessa oficiosa do processo em casos de decisão de incompetência, para além da incompetência territorial (artigo 18.º do CPPT)

221. Actualmente, com excepção da decisão judicial da incompetência territorial, a qual implica a remessa oficiosa do processo ao Tribunal competente no prazo de quarenta e oito horas, nos casos de incompetência, nos termos do artigo 18.º, n.º 2.º, do CPPT, pode o interessado, no prazo de catorze dias a contar da decisão que a declare, requerer a remessa do processo ao Tribunal competente. Nestes últimos casos, se o interessado não recorrer da decisão que tenha declarado a incompetência e se não requerer a remessa do processo no referido prazo, perderá o direito de usar esta faculdade, já que, tratando-se de um prazo peremptório, o seu decurso levará à extinção da instância.

222. Recomendação:

Deverá ser adoptada, no processo tributário, solução idêntica à que consta do artigo 14.º, n.º 1, do CPTA, nos termos do qual, "quando a petição seja dirigida a Tribunal incompetente, o processo deve ser oficiosamente remetido ao Tribunal administrativo competente, sem prejuízo dos casos em que for interposto recurso da decisão". A faculdade do interessado requerer a remessa dos autos ao Tribunal competente deverá, se assim for, reservada, tal como no n.º 2 do artigo 14.º do CPTA, para os casos de o Tribunal competente não pertencer à jurisdição administrativa e fiscal.

6.2 – Impugnação judicial

6.2.1 O local da apresentação da petição de impugnação judicial (artigo 103.º do CPPT)

223. Têm vindo a ser apontados diversos inconvenientes à possibilidade legal de entrega da petição inicial de impugnação judicial no serviço periférico local, sendo considerado globalmente vantajoso que o local de apresentação seja, apenas, o Tribunal tributário competente. Aponta-se como desvantagem o tempo decorrido desde a apresentação da petição até à sua remessa ao Tribunal, sem que tal corresponda a qualquer intervenção da Administração Tributária, nesta fase. Por outro lado, verifica-se que, aquando da remessa dos autos ao Tribunal, a secretaria judicial procede, nessa fase, à apreciação prevista no artigo 474.º do CPC, o que poderia ter lugar em momento anterior, caso a petição tivesse dado directamente entrada no Tribunal. É certo que, como é apontado, a entrada da petição de impugnação judicial no próprio serviço de finanças traz a vantagem de a Administração Tributária dispor de informação, imediata e actualizada, sobre a contestação à liquidação, o que tem interesse para efeitos de execução fiscal e eventual suspensão da mesma.

224. Recomendação:

Deverá ser ponderada a fixação do local de apresentação da petição inicial de impugnação judicial no próprio Tribunal tributário competente (artigo 103.º do CPPT), sem prejuízo de se estabelecer a obrigatoriedade de o Tribunal, aquando da admissão da impugnação, dever comunicar tal facto ao serviço periférico local, designadamente para efeitos de eventual suspensão da execução fiscal na pendência da impugnação judicial e, bem assim, pelo interesse que pode revestir, em sede de aplicação do disposto no artigo 47.º, n.º 1, do RGIT para efeitos de suspensão do processo penal tributário.

A forma de contagem do prazo de impugnação judicial (artigo 20.º, n.º 1, do CPPT)

225. A contagem do prazo de impugnação judicial, de forma contínua e nos termos do artigo 279.º do Código Civil, foi uma solução criticada, desde logo pela diferença existente quanto à forma de contagem dos prazos de propositura de acção prevista no CPTA, a qual se faz nos termos do CPC. Temos, em sede de impugnação judicial, que o prazo se conta continuamente, sem qualquer interrupção ou suspensão; quando o prazo termine em domingo, dia feriado ou em férias judiciais, transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil subsequente.

226. Diferentemente se passam as coisas no contencioso administrativo, onde o prazo de impugnação (artigo 58.º, n.ºs 2 e 3, do CPTA) é contínuo, suspendendo-se durante as férias, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se se tratar de processo que a lei considere urgente, sendo que quando o prazo terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados ou em que tenha sido concedida tolerância de ponto, o seu termo é transferido para o primeiro dia útil seguinte.

227. Esta diferença na forma de contagem do prazo não apresenta razões justificativas válidas, introduzindo incoerência e falta de harmonia em matérias que se pretendem claras. Para mais, em termos práticos, levanta-se uma questão que pode gerar injustiças e que se prende com a eventual não convolação de acções administrativas especiais em impugnações judiciais, por razões de intempestividade. Casos existem em que, se as regras de contagem fossem as mesmas em ambas as vias processuais (e o prazo de noventa dias e de três meses fosse uniformizado), poder-se-ia convolar em impugnação uma acção administrativa especial, que, com esta forma distinta de contagem dos prazos, está afastada, sendo claro que o prazo para interpor acção administrativa especial é, em regra, mais dilatado (porque se suspende em férias) que o de impugnação judicial.

228. Recomendação:

Deve não ponderar-se esta questão, e harmonização prazos e regras de contagem, de forma a eliminar divergências sem fundada justificação. Neste ponto, a tendência a adoptar deve não ser a do contencioso tributário acompanhar os termos da recente reforma do contencioso administrativo.

6.2.3 A ausência do efeito suspensivo do prazo judicial do acto tributário

229. A contagem dos prazos de impugnação judicial, prevista no CPPT não está harmonizada com o CPTA. O CPPT não segue, nomeadamente, o disposto no artigo 59.º, n.º 4, do CPTA, nos termos do qual a utilização dos meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa dos actos administrativos, que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou decurso do seu prazo legal, podendo entretanto, nos termos do seu n.º 5, o interessado impugnar contenciosamente o acto em todo o período em que a suspensão se mantiver.

230. Uma das soluções propostas para a resolução deste problema foi a de o regime de contagem do prazo de impugnação do CPPT ser harmonizado pelo CPTA, conferindo-se efeito suspensivo à reclamação administrativa.

231. A reclamação administrativa, a que se refere o artigo 59.º do CPTA é, certamente, como a reclamação graciosa. Contudo um meio de impugnação administrativa, mas sujeito a uma regulamentação diferente da regulamentação da reclamação graciosa. Contudo o CPPT, ao contrário do CPTA, não confere à reclamação graciosa eficácia suspensiva do prazo de impugnação judicial. Com efeito, tal não inibe o interessado, apesar de ter deixado esgotar o prazo de impugnação judicial, de impugnar contenciosamente o indeferimento da reclamação graciosa. A principal diferença entre os regimes do CPPT e do CPTA parece, assim, consistir em que, no primeiro o contribuinte tem de aguardar, para utilizar a via judicial, o indeferimento, expresso ou tácito, da referida reclamação; no segundo, no

regime do CPTA, o indeferimento da impugnação administrativa não é autonomamente impugnável. A única consequência do indeferimento da impugnação administrativa parece ser, apenas, a do termo da suspensão do prazo de impugnação judicial do acto.

232. Recomendação:

O regime da reclamação administrativa regulada no CPTA, a começar pelo prazo que é substancialmente mais curto, é distinto do da reclamação graciosa regulada no CPPT. A proposta em causa deverá, pois, ser apreciada, não no âmbito de qualquer uniformização ou mesmo harmonização, entre os dois códigos, mas no plano da sua adequação à própria realidade que visa regulamentar. A nosso ver, tal solução incrementa o uso da via judicial, já que o contribuinte não tem de aguardar, para recorrer a esta, pelo indeferimento da reclamação graciosa, e obriga, ainda, a um sistema de comunicação entre a Administração Tributária e os Tribunais para que não possa prosseguir a reclamação de acto entretanto impugnado, e o seu alcance é de percepção menos directa e mais difícil pelo contribuinte, pelo que não se recomenda uma uniformização, ou mesmo harmonização, entre os prazos de impugnação do CPPT e do CPTA, no que concerne a conceder à reclamação graciosa efeito suspensivo do prazo de impugnação judicial do acto tributário.

6.2.4 O meio judicial de reacção contra o indeferimento do recurso hierárquico (artigo 76.º, n.º 2, do CPPT)

233. Tem sido colocado o problema de saber qual o meio judicial de reacção contra o indeferimento do recurso hierárquico: a acção administrativa especial ou a impugnação regulada no CPPT, em virtude de o artigo 76.º, n.º 2, do CPPT ainda se referir ao "recurso contencioso". Deveria, pois, ser clarificado, qual o meio judicial adequado para reagir nesta matéria, estabelecendo-se, designadamente, que, quando se discuta a legalidade da dívida, deve ser apresentada impugnação judicial e que, nos restantes casos, deverá ser apresentada acção administrativa especial.

234. Recomendação:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo parece estar estabilizada, actualmente, no sentido de o meio próprio de reacção contra o indeferimento de recurso hierárquico de decisão sobre a reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, ser o da impugnação judicial e não a acção administrativa especial, que se aplica aos restantes tipos de impugnação contenciosa das decisões dos recursos hierárquicos. Não se nos afigura, assim, necessária qualquer alteração legislativa avulsa que não passe por se limitar a indicar o que se acaba de sugerir no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT. Questão distinta é a da continuidade da acção administrativa especial em matéria regulada no CPTA no quadro da adaptação do CPPT ao CPTA. Beneficiaria a simplicidade do actual sistema de garantias dos contribuintes que o CPPT chamasse a si a regulamentação da acção administrativa especial, regulada ainda no CPTA e aproximasse o seu regime, na medida do possível, do da impugnação judicial dos actos tributários.

6.2.5 O confronto do prazo de quinze dias de impugnação judicial (artigo 102.º, n.º 2, do CPPT) com o prazo de noventa dias (artigo 102.º, n.º 1, alínea d), CPPT)

235. Esta questão foi recorrentemente colocada, por não se vislumbrarem razões que justifiquem um prazo de quinze dias para impugnar uma decisão expressa de indeferimento de uma reclamação graciosa, quando comparado com o prazo de noventa dias de que o reclamante dispõe em caso de impugnação do indeferimento tácito. Com efeito, a circunstância de se reagir a uma decisão expressa e de ser necessária a consideração dos argumentos invocados na decisão da reclamação graciosa, justificam, por maioria de razão, que este prazo não seja mais curto do que aquele de que se dispõe em caso de indeferimento tácito. Neste último caso, nem existe, por natureza, qualquer nova fundamentação da Administração Tributária que haja sido produzida no âmbito do procedimento de reclamação graciosa a que haja que atender.

236. Recomendação:

Deverá ser uniformizado o prazo previsto no artigo 102.º, n.º 2, do CPPT, de quinze dias, com o prazo previsto no artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do mesmo diploma, que é de noventa dias.

6.2.6 Os prazos de impugnação, de trinta dias, nos casos de indeferimento das reclamações graciosas necessárias (artigos 131.º, n.º 2, 132.º, n.º 5, e 133.º, n.º 3, do CPPT)

237. O prazo legalmente previsto de trinta dias para impugnar a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, prevista nos artigos 131º; nº 2, 132º; nº 5, e 133º, nº 3 do CPPT , não está harmonizado com o prazo de quinze dias, previsto no artigo 102.º, n.º 2, do CPPT, para o caso de impugnação em caso de indeferimento de reclamação graciosa (prazo exíguo, aliás, tal como foi também assinalado), nem, também, com o prazo geral, de noventa dias, previsto no n.º 1 do mesmo artigo. A falta de harmonização, e de coerência, dos prazos previstos para efeitos de impugnação judicial é aspecto recorrentemente criticado, por potenciador de conflitos e enganos escusados.

238. Recomendação:

Deverão ser harmonizados os prazos da impugnação judicial subsequente ao indeferimento das reclamações graciosas, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, que é, aliás, em si mesmo exíguo.

6.2.7 A possibilidade de interposição de recurso hierárquico, no prazo de 30 dias, da decisão de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a consequente possibilidade de impugnar judicialmente a decisão proferida em sede de recurso hierárquico, no prazo de 90 dias (artigos 76.º, n.º 1, 66.º, n.º 2 e 102.º, n.º 1, alíneas d) e e) do CPPT)

239. Esta questão foi também recorrentemente apontada, como exemplo de incoerência na conjugação dos diversos meios processuais ao dispor dos contribuintes, porquanto permite que, ultrapassado o prazo de quinze dias de impugnação do indeferimento expresso da decisão de reclamação graciosa, se volte a abrir a via da impugnação judicial se, e na medida, em que se opte por recorrer hierarquicamente, no prazo de trinta dias previsto no artigo 66.º, n.º 2 do CPPT, situação que permite, na prática, a renovação de um prazo de caducidade do direito de impugnação judicial, o que contraria a certeza e segurança que as regras sobre prazos devem pretender atingir.

240. Recomendação:

Deverá ser ponderada a eliminação do prazo de quinze dias a impugnação judicial apresentada na sequência da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa, previsto no artigo 102.º, n.º 2 do CPPT e a sua alteração para noventa dias, o que contribuirá para corrigir a situação descrita. Uma outra hipótese a considerar, mas a implicar, alterações mais profundas, poderá passar pela adopção, no procedimento e no processo tributários, de uma solução semelhante à que está consagrada nos n.ºs 4 e 5 do artigo 59.º do CPTA, nos termos dos quais a utilização dos meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa do acto administrativo, que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre o meio administrativo ou com o decurso do respectivo prazo legal, sem que a suspensão do prazo impeça o interessado de proceder à impugnação judicial do acto na pendência dos meios administrativos, o que parece ser a solução mais harmonizadora.

6.2.8 A impugnação judicial e a reclamação graciosa em casos de retenção na fonte (artigo 132.º do CPPT)

241. Deve ser revista a legitimidade do substituído e do substituto tributários no âmbito da sua legitimidade para intervir em sede de reclamação graciosa e de impugnação judicial dos impostos retidos na fonte. A legitimidade do substituto é circunscrita, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, do CPPT, aos casos de "erro na

entrega de imposto superior ao retido". Caso o imposto entregue a mais seja igual ou inferior ao retido o substituto tributário fica sem possibilidade de impugnar, obrigando o substituído, que não foi responsável pela retenção indevida, a fazê-lo, o que terá de acontecer sempre quando seja um sujeito passivo isento ou abrangido por taxas liberatórias. Fica, assim, transferido para o substituído tributário, que não deu causa à retenção indevida, o ónus de reclamar e de impugnar. No caso das instituições de crédito, a ausência de legitimidade para reclamar ou impugnar em caso de erro na entrega de imposto igual ou inferior ao retido, apresenta inconvenientes comerciais de monta, colocando-as perante as alternativas de risco de romperem as relações comerciais com o cliente, ou de suportarem em vez deste o imposto indevido. Importará ainda harmonizar o regime de reclamação graciosa, regulado no citado artigo 132.º do CPPT, com o aplicável em situações que, não constituindo tecnicamente casos de substituição tributária, têm, materialmente, natureza idêntica.

242. Recomendação:

Alternativamente ou cumulativamente à consagração do incidente de assistência do substituto tributário ou do substituído tributário, em caso de reclamação graciosa deduzida por um ou outro, que nos parece teoricamente de acolher, pelo menos nos casos de situações que envolvem responsabilidade tributária subsidiária igualmente de um ou outro, nos termos do artigo 28.º da LGT, poderá ser consagrada na lei a legitimidade do substituto tributário quando, apesar de o imposto entregue a mais não ter sido igual, nem superior ao retido, provar que devolveu, previamente à reclamação, o imposto indevidamente retido. Apenas, na verdade, por via de uma interpretação extensiva, se poderá afirmar que esta solução resulta da lei em vigor (aliás, a Administração Tributária não tem vindo a segui-la, pelo menos de forma consistente). Conjugar-se-iam, assim, razões de eficácia e racionalidade, que, aliás, já estão presentes na regulamentação da regularização do IVA, em caso de anulação total ou parcial da operação, ou redução do valor tributável, com a necessidade de se evitar o que seria um verdadeiro locupletamento do substituto à custa do substituído, caso não se lhe exigisse, como condição de legitimidade para reclamar, o prévio reembolso ao

substituído do imposto indevidamente retido. E a mesma solução deverá ser aplicada ao pedido de restituição do Imposto do Selo regulado pelo artigo 50.º do Código do Imposto do Selo.

6.2.9 A inconstitucionalidade da norma de exclusão da prova testemunhal no recurso interposto pelo contribuinte no processo de derrogação fiscal do sigilo bancário (artigo 146.º-B, n.º 3, parte final, do CPPT e 89.º-A, n.º 8 da LGT)

243. O Tribunal Constitucional, por acórdão de 28 de Novembro de 2006, proferido no processo n.º 748/2006, da 3ª Secção, julgou inconstitucional, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 1, ambos da Constituição da República Portuguesa, a norma constante da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, quando aplicável por força do disposto no n.º 8 do artº 89.º-A da LGT, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.

244. Recomendação:

Deverá proceder-se, em conformidade com a jurisprudência constitucional, à eliminação do artigo 146.º-B, n.º 3, parte final, do CPPT, quanto à referência à limitação dos meios de prova à prova documental.

6.3 – Providências cautelares

6.3.1 O momento a partir do qual são impugnáveis as providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária (artigo 144.º, n.º 1, do CPPT)

245. Em causa, neste ponto, estão as providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária, e não pelos Tribunais, para garantia dos crédito tributários, as quais se encontram previstas no artigo 51.º da LGT, e, bem assim, a selagem de instalações, prevista no artigo 34.º, n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º

363/78, de 28 de Novembro, e no artigo 30.º, n.ºs 3 e 4, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária.

246. Como termo inicial da contagem do prazo de impugnação de tais providências, prevê-se a realização da diligência ou o seu efectivo conhecimento pelo interessado, quando posterior. Ora, de acordo com a Constituição da República Portuguesa (cfr. artigo 268.º, n.º 3), e nos termos do artigo 77.º, n.º 6 da LGT, a eficácia dos actos da Administração Tributária relativamente aos particulares depende da sua notificação. Em face da actual redacção do n.º 1 do artigo 144.º do CPPT, tem-se colocado a dúvida sobre a possibilidade de a adopção de medidas cautelares por parte da Administração Tributária poder ser executada antes de ser efectuada a respectiva notificação.

247. Recomendação:

A redacção do n.º 1 do artigo 144.º do CPPT deverá explicitar a possibilidade de o interessado poder impugnar a medida cautelar executada antes de a notificação da decisão correspondente ocorrer, sem prejuízo do direito de impugnação a partir da data da notificação.

6.3.2 As providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários (artigo 147.º, n.º 6, do CPPT)

248. Identificamos uma crítica generalizada aos termos exíguos em que estas providências cautelares a favor do contribuinte ou dos demais obrigados tributários são admitidas no contencioso tributário, atenta a exigência de "lesão irreparável" *para o requerente*.

249. Recomendação:

Em sede de harmonização do CPPT e do CPTA, a tutela judicial efectiva imporá a consagração de soluções que, não apenas garantam a reparação de prejuízos, mas que evitem os mesmos, quando existam indícios de que a pretensão formulada será

julgada procedente e seja previsível uma demora do processo causadora de prejuízos ao requerente.

6.4 – Execução de julgados

6.4.1 A execução das decisões judiciais

250. Esta questão foi identificada com preocupação por diversos intervenientes. A Administração Tributária deve executar as decisões judiciais no prazo de trinta dias (n.º 1 do artigo 170.º do CPTA) ou de três meses (n.º 1 do artigo 162.º do mesmo diploma), consoante esteja em causa, ou não, o pagamento de quantia certa. No entanto, também não resulta claro da lei qual o momento a partir do qual deve ocorrer o cômputo desse prazo. Significa isto que, se por hipótese, a Administração Tributária for condenada a devolver ao contribuinte o imposto liquidado em excesso, este não poderá prever, à partida, com razoável grau de certeza, qual a data em que receberá tal montante (ou, alternativamente, e em caso de não cumprimento da decisão judicial, a data a partir da qual poderá exigir o seu cumprimento em execução de sentença).

251. Importaria alterar a lei no sentido de atribuir maior certeza e segurança neste campo, de modo a que o contribuinte possa, efectivamente, controlar o prazo de execução das sentenças. Uma hipótese passaria por se estabelecer que o cômputo do termo do prazo para execução da decisão se iniciaria com o trânsito em julgado daquela, visto que a mesma é obrigatoriamente notificada à Fazenda Pública. Caso tal decisão não seja exequível do ponto de vista prático, foi ainda sugerida a introdução, no CPPT, de um mecanismo que determine a notificação ao mandatário/contribuinte da remessa do processo ao serviço competente, de modo a que se possa controlar esse prazo, bem como a indicação do prazo em que a decisão em matéria tributária deverá ser cumprida (trinta dias ou três meses).

252. É um facto o atraso no cumprimento das decisões judiciais, o que reconheceram também responsáveis da Administração Tributária ouvidos no âmbito deste

Subgrupo, indicando, contudo, constrangimentos derivados da pendência de recursos e de dificuldades várias de comunicação com os Tribunais. Não foram transmitidos quaisquer dados estatísticos sobre a dimensão dos referidos atrasos, nem a existência de eventuais medidas para que fossem resolvidos.

253. Recomendação:

Importará fazer um levantamento das dificuldades nesta matéria e estudar as possibilidades da respectiva superação. Se forem reconhecidas como justificadas as dificuldades alegadas pela Administração Tributária deverá, ainda que se clarifiquem as normas no sentido proposto, admitir-se um período de transição para resolução definitiva do problema.

6.4.2 O termo inicial e o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais tributários (artigo 146.º, n.º 2, do CPPT)

254. O termo inicial do prazo para execução espontânea das sentenças e dos acórdãos dos tribunais tributários tem suscitado questões que foram recorrentemente apontadas como geradoras de dúvidas e potenciadoras de inúmeros conflitos. Na verdade, a letra do artigo 146.º, n.º 2, do CPPT aponta o início do prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos para a data a partir da qual o processo foi remetido ao órgão da administração competente para a execução, concedendo a possibilidade ao interessado de requerer a remessa do processo do prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão. Por seu turno, o artigo 100.º da LGT refere a obrigação da Administração Tributária de proceder à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, em caso de procedência, total ou parcial da reclamação, impugnação ou recurso. Por seu lado, ainda, o artigo 102.º da LGT remete a execução das sentenças dos tribunais tributários para o regime previsto para a execução das sentenças dos Tribunais administrativos.

255. A prática mostra que, não raras vezes, a remessa do processo à Administração Tributária tem lugar bastante tempo depois do trânsito em julgado da decisão, já que, ainda no Tribunal, têm obrigatoriamente lugar diversos actos e formalidades até

o processo findar (*v.g.* elaboração da conta, notificação às partes, eventuais reclamações). O período que medeia entre o trânsito em julgado da decisão e a remessa do processo, sem que seja executado o julgado, acarreta diversos inconvenientes para as partes envolvidas, seja para o contribuinte, seja para a Administração Tributária. Acresce que, actualmente, há processos que, depois de findos, são arquivados no Tribunal, sem que a sua remessa à Administração Tributária se imponha (e.g. acções administrativas especiais).

256. Importa pois, desde logo, não fazer depender o prazo de cumprimento das sentenças judiciais de factos cuja ocorrência escapa, em grande medida, ao controlo das partes e, sobretudo, não tornar necessária a apresentação de um requerimento por parte dos particulares em momento ulterior ao do trânsito em julgado da sentença, já que não pode deixar de se presumir o seu interesse na execução imediata das pronúncias judiciais favoráveis. De resto, a exigência de fazer depender a obrigação de executar por banda da Administração Tributária de um requerimento do interessado não se harmoniza com o carácter imediato e incondicional que o artigo 100.º da LGT estabelece para o dever de execução.

257. Jurisprudencialmente, e mais recentemente, tem mesmo vindo a ser entendido que o n.º 2 do artigo 146.º, n.º 2, do CPPT, afrontando o disposto no artigo 100.º da LGT e no artigo 205.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, é, material e organicamente, inconstitucional (neste sentido, *vd.* os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 19 de Março de 2009 e de 3 de Dezembro de 2008, proferidos nos recursos n.ºs 938/08 e 570 A/08, respectivamente).

258. Ainda, a este propósito, foi apontada uma crítica quanto à inserção sistemática do disposto no artigo 146.º do CPPT, na parte respeitante à execução de julgados, sendo de ponderar a sua inserção no artigo 102.º da LGT, que estabelece o regime a que está sujeita a execução de sentenças ou, em alternativa, introduzir um novo preceito no CPPT, contemplando o disposto actualmente no artigo 102.º da LGT, acrescido da regra relativa ao termo inicial da contagem do prazo da execução de julgados.

259. Recomendação:

O artigo 146.º, n.º 2, do CPPT, deverá ser alterada por forma a clarificar as dúvidas suscitadas, passando a prever a obrigação de a Administração Tributária executar os julgados logo a partir do trânsito em julgado da decisão judicial, e não com a remessa do processo para o serviço competente, a requerimento do contribuinte, afigurando-se útil a criação de uma estrutura (serviço) no seio, designadamente, da DGCI, que coordene e monitorize a execução de julgados. Parece-nos prudente que, as eventuais alterações sistemáticas que impliquem a opção pela inserção de uma determinada matéria num, ou noutro, diploma legal, deverão ser efectuadas no quadro da harmonização do CPPT e do CPTA.

6.4.3 A falta da previsão legal específica de execução de julgados em caso de trânsito parcial

260. Têm surgido também dúvidas sobre a necessidade, ou não, para efeitos de executar a parte do julgado que não foi objecto de recurso, de aguardar pela decisão do recurso e pela remessa do processo à Administração Tributária. Tal questão tem sido colocada a propósito de decisões judiciais parcialmente procedentes e relativamente às quais apenas o contribuinte recorre da parte que lhe é desfavorável. Mas o artigo 100.º da LGT não parece obstar a tal execução parcial, o que já tem vindo a ser admitido pelos Tribunais.

261. Recomendação:

Parece curial a introdução de uma menção específica, no artigo 100.º da LGT, quanto à possibilidade de execução imediata da parte da decisão que, sendo favorável ao contribuinte, não foi objecto de recurso.

6.4.4 A forma de processo na execução de julgados (artigo 146.º do Código de Processo e de Procedimento Tributário, 102.º da LGT e 157.º e seguintes do Código de Processo dos Tribunais Administrativos)

262. Foram apontadas dificuldades quanto à forma do processo que deverá seguir a execução de decisões dos Tribunais tributários, nomeadamente quando se traduzam na anulação de acto de liquidação com a obrigação de restituição do indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios. Em concreto, foram suscitadas dúvidas sobre se tal execução deve tramitar como execução para pagamento de quantia certa (cfr. artigos 170.º a 172.º do CPTA) ou como execução de sentença de anulação, ainda que envolvendo o pagamento de uma quantia em dinheiro (cfr. artigos 173.º a 179.º do CPTA).

263. Se inicialmente, com a entrada em vigor do CPTA, se subsistiram as referidas dúvidas, actualmente parece que a questão apontada está pacificada, até jurisprudencialmente, sendo claro que, perante a anulação de acto de liquidação com a obrigação de restituição, acrescido de juros indemnizatórios, a forma do processo correcta é a execução de sentenças de anulação.

264. Parece, pois, inexistirem razões que justifiquem o esclarecimento, em forma de lei, desta questão, tanto mais que, sendo configuráveis situações, em sede de contencioso tributário, em que são ajustadas outras formas de execução, designadamente a execução para pagamento de quantia certa, a remissão em bloco para o regime previsto para a execução das sentenças dos Tribunais administrativos mostra-se necessária e ajustada.

265. Recomendação:

Não obstante o parágrafo anterior, poderá ponderar-se a utilidade do esclarecimento, em sede do regime previsto para a execução dos julgados proferidos pelos Tribunais tributários, das situações em que são aplicáveis as diferentes formas de execução previstas no CPTA.

6.4.5 A execução de julgados tributários quanto à condenação no pagamento de juros indemnizatórios (artigos 61.º e 146.º do CPPT e 175.º do Código de Processo de Tribunais Administrativos)

266. As normas atinentes ao prazo de execução espontânea parecem poder suscitar a dúvida no que concerne ao prazo para cumprimento da sentença que condene a Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios. É que, à partida e de acordo com as regras dos artigos 173.º e seguintes do CPTA e 146.º, n.º 2, do CPPT, o pagamento deveria ser efectuado no prazo de trinta dias (cfr. cit. artigo 175.º, n.º 3 do CPTA), contados a partir da remessa do processo ao órgão da Administração Tributária competente para a execução. De acordo, porém, com o disposto no artigo 61.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, (normas especiais relativas ao pagamento de juros indemnizatórios): "os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias…." (n.º 1), sendo que "*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução*" (n.º 2).

267. Recomendação:

Assim, e para que não surjam dúvidas nesta matéria, deverá ser ponderado retirar a menção aos noventa dias no caso de decisão judicial, ao disposto no artigo 61.º, n.º 1, do CPPT, remetendo-se para o prazo geral de execução de sentenças, (cfr. artigo 175.º do CPTA), ou caso se opte pela manutenção de especialidade neste domínio, estabelecê-la, em termos expressos, para as situações em que esteja em causa a restituição de tributo indevidamente pago em consequência da anulação de acto tributário por via judicial, acrescida de pagamento de juros indemnizatórios.

6.4.6 A execução de decisões favoráveis ao contribuinte com impacto no processo de execução fiscal

268. No capítulo das decisões favoráveis aos contribuintes, quer se trate de decisões da Administração tributária, quer de decisões dos Tribunais tributários, a Administração Tributária está obrigada à "*imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de litígio" (cfr. Artigo 100º da LGT). É*, porém, frequente a violação deste dever e casos existem em que os contribuintes se vêem obrigados a recorrer à interposição de meios judiciais para obter a execução das decisões por parte dos serviços da Administração Tributária. Esta circunstância é assaz preocupante nos casos em que se encontram pendentes processos de execução fiscal instaurados para cobrança das dívidas com origem em liquidações que já foram objecto de decisão que determinaram a sua anulação, ainda que parcial. A morosidade na execução das decisões pode representar graves prejuízos para os contribuintes, dado que são obrigados a suportar a manutenção indevida de penhora de bens e/ou a privação de obtenção de certidões de situação tributária regularizada.

269. Recomendação:

A Administração Tributária deverá providenciar no sentido da introdução de total "automatização" nos procedimentos para execução das decisões proferidas nos processos, quer de natureza administrativa, quer judicial, que visem a anulação de liquidações de impostos e que tenham impacto nos valores pendentes de cobrança coerciva, em ordem a potenciar a imediata tramitação dos processos de execução fiscal, com as necessárias consequências processuais.

Capítulo VII. Aspectos Comuns ao Procedimento e Processo Tributários

7.1 O prazo de conclusão dos procedimentos e processos tributários

270. O reiterado incumprimento dos prazos legalmente previstos para os procedimentos e processos tributários é um aspecto diversas vezes criticado e apontado como causador de prejuízos de diversa natureza, designadamente para as partes envolvidas. Não raras vezes, são analisadas situações tributárias com um distanciamento de anos relativamente ao momento da verificação dos factos em discussão, o que acarreta muitos inconvenientes, seja em matéria de prova, de análise das sucessivas alterações legislativas, de risco de prescrição e até mesmo de aumento do peso dos encargos com o pagamento de juros indemnizatórios. A este propósito, recuperam-se as palavras do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, proferidas no X Seminário de Justiça Administrativa, promovido pelo Centro de Estudos Jurídicos do Minho, em Setembro de 2008 (e publicadas nos Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 71, Setembro/ Outubro de 2008), segundo as quais *"…as consequências negativas para o erário público que acarreta o défice de juízes no contencioso tributário não desapareceram completamente, pois, estabelecendo o artigo 96.º, n.º2 do CPPT que, para cumprir em tempo útil a função de tutela efectiva, "o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão em 1ª instância que lhe ponha termo (90 dias nos processos urgentes), há um reconhecimento legislativo de que, em todos os processos em que seja inobservado esse prazo, se está perante um facto ilícito para efeitos de responsabilidade civil extracontratual do Estado (artº 9.º, n.º1, da Lei n.º 67/2007, de 31/12), o que deixa antever um incremento considerável de apresentação de pedidos de indemnização por atraso na administração da justiça"*.

271. Recomendação:

A previsão dos prazos dos procedimentos e processos tributários deverá ser estabelecida em tempos razoáveis, ponderando não apenas as necessidades de celeridade e de eficiência, mas, também, a efectiva capacidade de resposta, quer da Administração Tributária, quer dos Tribunais, no que respeita, concretamente, aos meios disponíveis. Ao nível da Administração Tributária, mas, principalmente, ao dos Tribunais Tributários, deverá ser dada especial atenção aos recursos humanos, dotando os seus quadros de juízes e de funcionários em número suficiente para que, num prazo razoável, possa ser dada resposta ao crescente número dos processos de natureza tributária que têm vindo a ser instaurados.

7.2 A forma de contagem dos prazos

272. São reiteradamente colocadas questões relativas às diferentes formas de contagem dos prazos no contencioso tributário e no contencioso administrativo, em concreto no que se refere à existência, ou não, de razões justificativas para as diferenças encontradas.

A título de exemplo, e como já expandido, aponta-se o facto de, no procedimento tributário, os prazos se contarem seguidamente e, no procedimento administrativo, se suspenderem aos sábados, domingos ou dias feriados; de o prazo de impugnação judicial, para anulação de actos tributários, ser de noventa dias, no contencioso tributário, e de três meses no contencioso administrativo; de a contagem deste prazo, de noventa dias, não suspender, mas a de três meses suspender em férias judiciais; de os dez dias previstos para a emissão de certidões fiscais corresponderem a um prazo contínuo, ao passo que, no procedimento administrativo, esses dias não são seguidos; a não distinção adequada da figura da reclamação administrativa, com prazo de interposição de quinze dias, da reclamação graciosa, cuja interposição pode ser feita no prazo de cento e vinte dias.

273. Recomendação:

As respostas a estas questões da incompatibilidade dos prazos previstos no contencioso administrativo e tributário são tendencialmente negativas e exigirão uma articulação do contencioso tributário e do contencioso administrativo que não foi feita no momento oportuno, provavelmente por a LGT não assumir um valor jurídico reforçado. Não tendo este especial valor, serão mais as dúvidas que suscita do que as vantagens que se retirarão da sua existência actual, havendo ainda necessidade de uma revisão mais profunda do CPPT por onde perpasse, como linha de orientação, a inclusão no mesmo, apenas, de normas de procedimento e de processo que revelem especialidade em relação às do contencioso administrativo e civil.

7.3 A harmonização do prazo geral da reclamação graciosa ao de impugnação judicial (artigos 70.º, n.º 1, e 102.º, n.º 1, do CPPT)

274. O prazo de reclamação graciosa de cento e vinte dias, nos termos do artigo 70.º, n.º 1, do CPPT, contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º, do mesmo diploma deveria ser harmonizado com o prazo de impugnação judicial previsto nesta norma, que é o de noventa dias igualmente posteriores aos factos aí mencionados. Seria vantajoso que o prazo de reclamação graciosa fosse igual ao prazo geral de impugnação previsto no n.º 1 do artigo 102.º, do CPPT e não ao contrário, quer por razões de simplicidade, quer por não se justificar que, ultrapassado o prazo peremptório de noventa dias de impugnação judicial, venha, depois, a ser novamente aberta a via judicial através da impugnação da decisão proferida sobre a reclamação graciosa interposta. Para mais, entende-se excessivo o actual prazo de cento e vinte dias para a apresentação da reclamação graciosa.

275. Recomendação:

A necessidade da harmonização dos prazos gerais da reclamação graciosa e da impugnação judicial parece evidente, restando saber por que prazo – noventa ou

cento e vinte dias - deverá ser alinhado o prazo geral comum de reclamação graciosa e impugnação judicial dos actos tributários. A nosso ver, o prazo geral de reclamação ou impugnação deverá ser o de noventa dias, uma vez que tal harmonização deverá fazer-se em função do prazo mais reduzido. Se se pretender, o que hà partida não se recomenda, que o prazo de reclamação graciosa possa ser ampliado, em circunstâncias excepcionais de flagrante injustiça tributária, parece-nos, então, preferível a restauração do prazo de um ano. Será, aliás, de ponderar sobre se o prazo de noventa dias não poderá ser mesmo transformado em três meses, que é o prazo comum de impugnação dos actos administrativos (artigo 58.º, n.º 2, alínea b), do CPTA), como já foi salientando.

7.4 O efeito não suspensivo da impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais (artigo 134.º, n.º 7, do CPPT)

276. A consagração legal do efeito não suspensivo dos actos de fixação de valores patrimoniais, no artigo 134.º, n.º 7, do CPPT, foi apontada como potenciadora de inúmeros processos, administrativos e judiciais, em que se discute a legalidade de liquidações de impostos, decorrentes de actos de fixação de valores patrimoniais, que são impugnados, administrativa e judicialmente. Com efeito, na pendência da impugnação judicial prevista no referido artigo 134.º podem ser emitidos diversos actos de liquidação, relativos a vários impostos e a diversos períodos de imposto, que dependem do desfecho que venha a ter a impugnação do acto de fixação do valor patrimonial, necessariamente situado a montante das liquidações de imposto em causa. Na prática, tem-se verificado que a situação existente, além de gerar a apontada proliferação de procedimentos e processos, é susceptível de gerar decisões contraditórias.

277. Recomendação:

Deverá ser ponderada a possibilidade de o legislador vir a atribuir efeito suspensivo à impugnação judicial dos actos de fixação de valores patrimoniais, ponderando eventualmente – mas o que será de evitar – efeitos interruptivos ou suspensivos dos prazos de caducidade do direito à liquidação dos impostos

consequentes, aproveitando-se o ensejo também para a correcção formal da epígrafe do citado artigo 134.º do CPPT e para separar de forma mais adequada as situações de correcção matricial nele também incluídas.

7.5 O prazo de caducidade em caso de pendência de inquérito criminal (artigo. 45.º, n.º 4 da LGT)

278. O alargamento do prazo do exercício do direito de liquidação quando estiver instaurado processo de inquérito, que consta do actual n.º4 do artigo. 45.º da LGT e abrange o ano posterior ao arquivamento ou trânsito em julgado da decisão, impede a aplicação do regime de dispensa da pena regulado no artigo 22.º do RGIT e não permite ao contribuinte o exercício eficaz do seu direito de defesa em processo penal. É, além disso, duvidosa a sua constitucionalidade por ser aplicável aos factos tributários anteriores à entrada em vigor dessa alteração legislativa.

279. A solução proposta é coerente, mas passa por mecanismos derrogatórios do segredo de justiça que habilitem a Administração Tributária a efectuar a liquidação, ainda antes da acusação, tendo em conta os dados recolhidos no processo penal. Na verdade, porque o imposto ainda não está apurado no momento da sentença, o condenado pode ficar impossibilitado de beneficiar da aplicação do regime da dispensa da pena a que se refere o artigo 22.º do RGIT, quando pretenda regularizar a sua situação tributária antes do termo do processo. Convirá, no entanto, que a lei seja esclarecida em função do princípio da confiança e segurança dos arguidos que pretendam aproveitar do mecanismo do artigo 22.º do RGIT.

280. Por outro lado, o facto de os contribuintes pretenderem beneficiar da dispensa da pena não é incompatível, a nosso ver, com a possibilidade de o contribuinte reclamar ou impugnar judicialmente o apuramento do imposto. Dada a informalidade da referida liquidação provisória resultante da manifestação da intenção da regularização da situação tributária do infractor antes da decisão judicial, o arguido fica impossibilitado de perante ela de reagir administrativa ou judicialmente, o que parece incompatível com o artigo 9.º, n.º 3, da LGT.

281. Finalmente, do regime actual e da multiplicidade das vias de recurso existentes, incluindo para o Tribunal Constitucional, resulta o direito de liquidação do imposto acabar por ser diferido para as calendas gregas, eventualmente para um momento em que o condenado não dispuser de qualquer património, se não forem tomadas as providências cautelares adequadas.

Entendemos que:

a. Deve regressar-se ao regime anterior em que o exercício do direito de liquidação deve preceder a decisão condenatória, eliminando-se os eventuais inconvenientes;
b. O facto de estar pendente inquérito criminal não deve constituir impedimento à Administração tributária liquidar o imposto nem ao contribuinte impugnar a liquidação;
c. Importa romper visões ultrapassadas e extremadas do segredo de justiça, habilitando a Administração Tributária a liquidar o imposto com base, se necessário, nos elementos apurados em processo penal, que para o efeito lhe devem ser transmitidos;
d. A impugnação deduzida da liquidação deve seguir as regras dos processos urgentes no que concerne aos prazos e à precedência sobre todo e outro qualquer serviço do Tribunal que não se revista igualmente de natureza urgente.

282. Recomendação

Será de ponderar a revogação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, garantindo a liquidação do imposto prévia à dedução de acusação por crimes tributários e, simultaneamente, a atribuição de carácter urgente aos processos de impugnação judicial em que se discutam factos objecto de processo penal tributário.

7.6 O prazo de caducidade em caso de retenção na fonte do imposto (artigo 45.º da LGT)

283. É discutido se, em caso de falta de entrega do imposto retido na fonte, o prazo aplicável à exigência da prestação tributária é o de prescrição ou o de caducidade. Tem havido jurisprudência no sentido de que tal prazo deve ser o de prescrição e não o de caducidade, ficcionando-se então a liquidação no último dia para o prazo

da entrega do imposto ou na data da retenção. Outra jurisprudência tem-se pronunciado em sentido contrário. No caso do IVA, há de facto um tratamento diferente: caso tenha havido declaração periódica mas sem meio de pagamento, é aplicável o prazo de prescrição, caso contrário aplica-se o prazo de caducidade. Entende-se que o tratamento dessas situações deve ser uniformizado.

284. Em caso de imposto retido ou liquidado a terceiros, quando o sujeito passivo não tenha procedido nos prazos legais à entrega das respectivas importâncias nos cofres do Estado, nem manifestou tal facto mediante o preenchimento da competente guia ou declaração por via electrónica, a sua arrecadação pelo Estado pressupõe a existência de uma liquidação a efectuar pela Administração Tributária quando detecte essa falha.

285. Tem sido entendimento da Administração Tributária que o prazo para proceder à liquidação é de caducidade e conta-se nos termos gerais – quatro anos a contar do facto tributário. Porém, tal não acontece quando a guia de retenções ou a própria declaração periódica é preenchida e comunicada à Administração Tributária mas não é acompanhada do devido meio de pagamento, sendo, neste caso, uma vez findo o prazo do pagamento, extraída de imediato a certidão de dívida, considerando-se, assim, exercido o direito à liquidação do imposto.

286. As situações são substancialmente idênticas, dado que em ambos os casos há retenções efectuadas e não entregues no prazo legal (a única diferença é que num caso as retenções são manifestadas à Administração e no outro não) não se justifica que a sua exigência esteja, num caso, sujeita a prazo de caducidade e no outro não.

287. Recomendação:

No sentido de deixar de se considerar como sujeito a um prazo de caducidade a exigência de retenções efectuadas e o IVA liquidado e não entregues, será conveniente a clarificação do artigo 45.º da LGT no sentido de que a liquidação, no

caso de substituição tributária e IVA, ocorre, respectivamente, no termo do prazo estabelecido para a entrega da prestação tributária nos cofres do Estado e no termo do prazo legalmente previsto para a entrega da declaração periódica. A liquidação que posteriormente venha a ser feita relativamente a estes montantes será meramente confirmativa da que foi efectuada pelos contribuintes e não determinará a mudança de natureza do prazo para a exigência do montante em dívida.

7.7 Os factos suspensivos do regime da caducidade do direito à liquidação das taxas locais (artigo 14.º da Lei 53-E/2006)

288. O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL) dispõe também, no artigo 14.º, sobre o prazo de caducidade do direito à liquidação das taxas locais, até aqui previsto, para os tributos em geral, no artigo 45.º da LGT. Prescrevendo, apenas, em termos consonantes com os da LGT, que o direito de liquidação caduca se esta "não for validamente notificada no prazo de quatro de anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu". Mas esta nova disposição, inserida no âmbito deste novo RGTAL, a ser completa, como parece, impede agora - ou suscita, pelo menos, a dúvida – a aplicação dos factos suspensivos previstos, em geral, para os restantes tributos, incluindo impostos, na LGT. Dúvida que podia ter sido evitada, com a mera supressão da norma em causa, dado que, afinal, não vingou o encurtamento do prazo – de quatro para três anos -, a que certamente se dirigia e que era o previsto no respectivo projecto (Projecto de Lei n.º 341/2006, de 27 de Julho de 2006). Tanto mais quando, no preceito seguinte, relativo à prescrição das dívidas por taxas às autarquias locais, o legislador não se esqueceu de prever os factos interruptivos e suspensivos respectivos.

289. Recomendação:

O legislador deverá ponderar a alteração do artigo 14.º da Lei 53-E/2006 no sentido de esclarecer se se aplicam no regime de caducidade do direito à liquidação de taxas das autarquias locais, os factos suspensivos, em geral e para os restantes tributos, incluindo impostos, no artigo 46.º da LGT e mesmo, porventura,

ponderar ainda a eliminação do referido preceito legal, para permitir mais facilmente a aplicação do disposto quanto ao regime da caducidade na LGT.

7.8 A prescrição da obrigação tributária (artigos 48.º e 49.º da LGT)

290. Verificou-se uma crítica generalizada à dificuldade que apresenta, actualmente, a interpretação e aplicação das regras relativas à prescrição da obrigação tributária, em concreto por coexistência de inúmeros factos suspensivos e interruptivos do prazo prescricional. Com efeito, em matérias como a prescrição da obrigação tributária, devem privilegiar-se soluções legais claras, de fácil interpretação e aplicação, o que contribuiria para a já referida certeza e segurança jurídicas.

291. Recomendação:

Em matéria de prescrição, deverá ser ponderado um regime de aplicação mais simples, que reduza as causas de interrupção e de suspensão da contagem do prazo respectivo, não sendo de afastar, em contrapartida, a hipótese de alterar o prazo prescricional actualmente previsto, aumentando-o mesmo se necessário, para o anterior prazo de dez anos ou, em alternativa, introduzindo um prazo máximo de prescrição independente de suspensões e interrupções como, por exemplo, sucede designadamente, na lei penal.

7.9 Os factos interruptivos do regime de prescrição do direito à liquidação das taxas locais (artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006)

292. Cumpre registar, no que respeita ao regime da prescrição das dívidas por taxas locais (artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro), que o RGTAL manteve o prazo geral de oito anos, pouco mais acrescentando ao já previsto na LGT (artigo 49.º); mas suscitou, desde logo, a questão da admissibilidade dos pedidos de revisão oficiosa em sede de liquidação das taxas das autarquias locais, que parecem, não obstante, admissíveis, muito embora não expressamente previstos (a par da reclamação e da impugnação, conferir artigo 15.º, n.º 2 da Lei n.º 53-

E/2006 de 29 de Dezembro) nesse RGTAL - por aplicação subsidiária da LGT. Com efeito, encontra-se prevista neste regime a aplicação subsidiária - e sucessiva -, nestas matérias, designadamente, da LGT e do CPPT, onde se insere o instituto da revisão oficiosa, ao que parece em relação a tributos em geral, incluindo, portanto, taxas das autarquias locais; mas, ao contrário do que foi entretanto previsto para esses outros tributos, tal pedido de revisão oficiosa - a ser, como parece, admissível em sede de taxas das autarquias locais - não terá, a partir de agora, efeitos interruptivos da prescrição.

293. Mais ainda: este regime de prescrição, agora previsto, especialmente no RGTAL (que, com – pequenas - diferenças, corresponde ao previsto na LGT, no artigo 48.º), produz efeitos desde o dia 1 de Janeiro de 2007, precisamente o dia em que também produz efeitos o novo regime de prescrição das obrigações tributárias da LGT que, pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) em termos, aliás, de duvidosa constitucionalidade -, desde esse mesmo dia de 1 de Janeiro de 2007 (assim se permitindo a não prescrição de dívidas tributárias, objecto de reclamação ou impugnação, até decisão definitiva ou transitada em julgado com prestação ou dispensa de garantia que suspenda a exclusão e que não se aplicará às taxas das autarquias locais).

294. Recomendação:

Caso o regime da revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º da LGT se aplique, como parece, também à liquidação de taxas, não se vê motivo para que não coincidam os factos interruptivos da prescrição previstos nos artigos 15.º, n.º 2, da Lei n.º 53-E/2006, e no artigo 49.º, n.º 1, da LGT, pelo que deverá ser ponderado, e esclarecido expressamente, se o pedido de revisão oficiosa interrompe ou não a prescrição da obrigação tributária também neste sede d taxas das autarquias locais.

7.10 A recuperação de garantias perdidas em matéria de caducidade e prescrição (artigos 45º e 49º da LGT)

295. Foram recebidas propostas que defendem que a reabilitação e promoção das relações entre os contribuintes e a Administração Tributária exigem alterações legislativas consistentes na recuperação de um conjunto de garantias, mormente em matéria de caducidade e de prescrição.

296. Invoca-se, nomeadamente, que a certeza e a segurança inerentes a estes institutos terão sido subvertidas pela introdução de diversos factos interruptivos e suspensivos (como na Lei do Orçamento de Estado para 2007), cujo escopo exclusivo teria sido acautelar a posição da Fazenda Pública sem reflexão ponderada dos interesses em jogo, conduzindo a um desequilíbrio da relação entre os contribuintes e a Administração Tributária, a favor desta última.

297. Recomendação :

Deverá proceder-se a uma nova ponderação dos factos interruptivos e suspensivos dos prazos de caducidade do direito à liquidação dos tributos, além dos de prescrição da obrigação tributária, no sentido, tanto quanto possível, da sua limitação.

7.11 As regras da cumulação de pedidos (artigos 71.º e 104.º do CPPT)

298. A actual previsão legal limita a cumulação de pedidos relativa a mais do que um acto de liquidação à verificação cumulativa dos seguintes requisitos: (i) actos reportados a tributos da mesma natureza; (ii) identidade dos fundamentos de facto e de direito; e (iii) tratar-se do mesmo tribunal competente para a decisão. Na prática, trata-se de uma previsão muito restritiva, deixando de fora situações em que haveria todo o interesse em serem tratadas num só processo, concretamente quando impostos de diferente natureza resultam da mesma acção inspectiva (vg., IVA e IRC). Tal tem contribuído, aliás, para o aumento do número de processos, dando origem à tomada de decisões contraditórias entre si.

299. Em função dos princípios da economia de meios e celeridade procedimental e processual, deveria ser possibilitada a cumulação de pedidos com vista à apreciação de tributos distintos nos casos de identidade da causa de pedir e dos factos apurados no mesmo procedimento de inspecção. É o caso, por exemplo, da inexistência de prova documental originar, simultaneamente, quer a recusa de uma dada verba ser deduzida a título de custo ou perda de exercício (IRC) e de o imposto suportado ser deduzido pelo sujeito passivo do imposto (IVA).

300. Recomendação:

A possibilidade de cumulação de pedidos deverá ser, pelo menos, alargada às liquidações de tributos, independentemente da sua natureza, resultantes da mesma acção de inspecção (artigos 71.º e 104.º do CPPT).

Esta solução deverá ser também de aplicação comum à reclamação graciosa e à impugnação judicial, com evidentes vantagens sobre a indesejável multiplicação de procedimentos e de processos e contradição de decisões, não se vislumbrando obstáculos, lógicos ou operacionais, para que seja acolhida, convergindo mesmo com outras soluções do CPTA. Preferencialmente será solução que poderá também resultar de futura adaptação ao CPTA do CPPT.

7.12 A (im)possibilidade da compensação por dívidas no decurso do prazo de reclamação ou impugnação

301. É importante ter presente, hoje em dia, que um dos factores críticos que influenciam negativamente a actividade das empresas é a tesouraria (as disponibilidades dos seus meios financeiros). Essas disponibilidades ficam prejudicadas com a actual prática da Administração Tributária de, em vez de proceder ao pagamento dos reembolsos de IVA após a comprovação do respectivo direito, compensá-los, sem prévia audição do contribuinte, com dívidas deste, ainda que não se tenha esgotado o prazo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários em causa ou, mesmo de oposição à execução dessas dívidas, ficando, assim definitivamente afectada a possibilidade da suspensão da

execução fiscal mediante a prestação de garantia. Se uma grande empresa, genericamente, tem capacidade para suportar as situações de compensação de reembolsos, o mesmo já não se pode dizer das pequenas e médias empresas, para as quais é significativo o custo associado à não efectivação dos reembolsos. Em conformidade com o diagnóstico, deveria ser esclarecida a impossibilidade de a Administração Tributária efectuar a compensação no decurso do prazo dos trinta dias de oposição. E ponderada a hipótese de não se exigir, para efeitos de suspensão da execução fiscal, a cumulação dos dois actuais requisitos legais (a saber: a prestação de garantia e a instauração de processo de reclamação graciosa, impugnação judicial ou oposição dirigido à contestação da legalidade da liquidação ou da dívida), poder-se-ia aceitar, para o efeito, a prestação de garantia e a entrega de um requerimento em que o contribuinte manifestasse a intenção de futuramente reclamar, impugnar (ou se opor), impedindo a compensação antes de terminado o prazo para a prestação da garantia no âmbito do procedimento de reclamação graciosa ou do processo de execução fiscal ou até ao termo dos prazos de reclamação graciosa ou impugnação judicial sem que nenhum destes meios de defesa do contribuinte tenham sido deduzidos. Igualmente, poder-se-ia ponderar a hipótese de, aquando da apresentação da reclamação ou da impugnação, o contribuinte, ainda que não tivesse solicitado a prestação de garantia, requerer a não compensação, ficando, no entanto, obrigado a prestar garantia no âmbito da reclamação ou impugnação.

302. Embora não haja qualquer impossibilidade constitucional de a compensação se poder efectuar em momento anterior ao termo dos prazos de reclamação graciosa ou impugnação judicial dos actos tributários (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 386/2005, de 7 de Julho), é, no entanto, discutível que possa ser feita no prazo de oposição, dado o direito constitucionalmente reconhecido a todos, de se poderem opor ao pagamento de impostos fora dos casos e termos previstos na lei, direito que ficaria esvaziado, caso não pudesse ser exercido no prazo de oposição. O Supremo Tribunal Administrativo entende hoje, no entanto, que a lei em vigor apenas consente a compensação após o termo dos prazos de reclamação ou impugnação. O que não parece aceitável é que a Administração Tributária, simultaneamente, não siga a orientação predominante do Supremo Tribunal Administrativo e,

principalmente, não promova também qualquer iniciativa legislativa nesta matéria, mesmo no sentido da defesa do interesse estritamente fazendário da realização no mais curto espaço de tempo possível da compensação. E várias alternativas se apresentam, se não estiver em causa a manutenção deste indesejável "*status quo*".

303. Recomendação:

Sem prejuízo de eventual alteração legislativa clarificadora, a Administração Tributária deverá vir a conformar-se com a orientação predominante do Supremo Tribunal Administrativo, alterando, assim, sem qualquer modificação prévia da lei, o seu comportamento actual, o que é obviamente a alternativa mais fácil e favorável para o contribuinte. Em alternativa, poderá ser promovida uma alteração legislativa no sentido de clarificar, definitivamente, a impossibilidade de a compensação se efectuar, não apenas fora de um processo executivo, mas até ao termo do prazo da oposição judicial, assim possibilitando ao contribuinte, até ao termo do prazo de oposição e mediante a declaração da intenção de (futuramente) reclamar ou impugnar a dívida, a prestação de garantia, que obstaria à compensação, e de possibilitar à Administração Tributária penhorar o reembolso em causa durante ou a partir do termo do prazo de oposição, sendo que o direito ao reembolso penhorado apenas poderia ser compensado no termo do prazo de reclamação ou impugnação, se a dívida não tivesse sido reclamada, nem impugnada, ou se a garantia da penhora não tivesse sido substituída nos dez dias posteriores ao da reclamação ou impugnação. O princípio do contraditório, a nosso ver, imporá, mesmo, que o executado seja previamente ouvido, antes da compensação, podendo para o efeito estabelecer-se um prazo eventualmente mais curto do que o geral. A audição suspenderia, obviamente, o pagamento do reembolso, não afectando, assim, os direitos da Fazenda Nacional.

7.13 A tributação por aplicação de métodos indirectos: os indicadores de base técnico-científicos (artigos 87.º, n.º 1, alínea c) e 89.º da LGT)

304. A exemplo do que aconteceu com o "Código das Avaliações", previsto no Código de Contribuição Autárquica e nunca publicado, parece que a previsão dos

"indicadores de base técnico-científica" a que se referem os artigos 87.º, n.º 1, alínea c) e 89.º da LGT apenas servirão para demonstrar a incapacidade do legislador em proceder a essa previsão.

Outros sistemas fiscais têm indicadores deste tipo, na maior parte de aplicação sectorial. Desconhecem-se as razões que têm obstado à sua introdução em Portugal. Contudo, a sua definição e aplicação seria, seguramente, um factor de estabilidade e rigor no sistema de avaliação indirecta, pelo que é fundamental remover os obstáculos que têm impedido a sua implementação. Caso contrário, será essencial abandonar tal propósito e proceder à introdução no sistema de métodos mais aperfeiçoados de tributação indirecta, por forma a garantir equidade na tributação.

305. Recomendação:

É fundamental proceder-se à remoção dos motivos que têm obstado à definição e introdução dos indicadores de base técnico-cientifica. Em face de impossibilidade objectiva da sua definição deverá abandonar-se tal propósito e introduzir no sistema métodos mais aperfeiçoados de tributação indirecta.

7.14 A tributação por aplicação de métodos indirectos: manifestações de fortuna (artigo 89.º-A da LGT)

306. A redacção do artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT não é clara sobre se é suficiente para o contribuinte evitar a aplicação do método indirecto, provar que mobilizou, no ano a que respeita a aquisição e no ano ou anos imediatamente anteriores capitais que detinha, por exemplo, em conta de depósito a prazo de montante suficiente para efectuar a aquisição em causa, não lhe sendo exigível que prove o modo de aquisição desses capitais, a menos que esteja demonstrado que foram adquiridos no próprio ano, caso em que o contribuinte poderia ser confrontado com a obrigação de fazer uma verdadeira prova diabólica. Tem se verificado divergência de posição dos tribunais sobre a interpretação desta norma legal.

307. Tem sido notória a divergência dos Tribunais sobre a interpretação desta norma legal. A jurisprudência superior tem-se inclinado pelo critério da afectação, bastando ao contribuinte fazer a prova de que mobilizou nos anos a que respeita a tributação

capitais suficientes já detidos em conta de depósito a prazo, para efectuar a aquisição, sem que tenha de demonstrar a forma de aquisição desses capitais, ou seja, a fonte dos rendimentos (v.g. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 5 de Julho de 2005, recurso n.º 00649/05) para evitar a aplicação do método indirecto referido no artigo 89.º-A da LGT. As divergências referidas têm ocorrido a nível dos tribunais tributários e não do Tribunal Central Administrativo Sul e do Supremo Tribunal Administrativo. Caso, no entanto, se mantenham dúvidas, por a jurisprudência dos Tribunais superiores vir igualmente a divergir, a situação deverá ser esclarecida através da alteração da lei.

308. Resta, porém, saber se a solução consagrada pela jurisprudência é suficiente para combater a evasão fiscal. Na verdade, no caso citado no referido acórdão, o impugnante tinha apresentado reiteradamente em mais de uma dezena de anos anteriores àquele em que foi tributado rendimentos nulos ou insignificantes, não se tendo, no entanto, coibido de efectuar em benefício da sociedade de que era sócio suprimentos ou prestações suplementares do capital. Como o depósito a prazo com que procedeu ao pagamento da aquisição não foi constituído no ano do pagamento nem no ano anterior, o contribuinte obteve a não aplicação do método indirecto previsto no artigo 89.º-A da LGT. A obrigação da prova da proveniência deveria abranger um período de tempo mais amplo do que resulta da referida jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul, por exemplo, quatro anos.

309. Não nos repugna, assim, que "de jure constituendo" o critério da obrigatoriedade da demonstração da proveniência seja cumulado com o critério da afectação.Por outro lado, na tabela a que se refere o artigo 89.ºA do LGT devem ser incluídas, além dos suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios às sociedades, as prestações suplementares de capital que, segundo a jurisprudência, a nosso ver, correctamente, aí não estão incluídas. Não vemos a razão para que na determinação dos pressupostos de aplicação do método indirecto do artigo 89.º-A não entrem as prestações suplementares de capital.

310. Recomendação:

Dever-se-á proceder à alteração do artigo 89.º-A da LGT, de modo a que fique claro que o sujeito passivo carece de fazer a prova da fonte dos rendimentos ou da sua afectação, bem como deverá passar a constar na lei que, além dos suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios às sociedades, as prestações suplementares de capital também constituem pressuposto para a aplicação do método indirecto previsto neste artigo.

7.15 O pagamento de juros indemnizatórios em caso de inexecução das decisões administrativas (artigo 43.º, n.º 3, da LGT e artigo 157.º, n.º 3, do CPTA)

311. Não está clarificado se são devidos juros indemnizatórios em caso de inexecução voluntária de decisões administrativas. Não existe articulação entre o artigo 100.º da LGT e o artigo 157.º, n.º 3, do CPTA. Resulta do artigo 157.º do CPTA a obrigatoriedade de pagamento de juros indemnizatórios em caso de inexecução voluntária de decisões administrativas. A LGT não integra este caso no elenco das circunstâncias que determinam o pagamento deste tipo de juros.

312. Recomendação:

Deverá consagrar-se expressamente na lei que são também devidos juros indemnizatórios em caso de inexecução voluntária de decisões administrativas, articulando-se o n.º 3 do artigo 43.º da LGT com o disposto no artigo 157.º, n.º 3, do CPTA.

7.16 O pagamento de juros indemnizatórios em caso de inobservância do prazo legal para a decisão (artigo 57.º da LGT)

313. Nos casos em que a Administração decida para além do prazo fixado no artigo 57.º da LGT**,** independentemente de haver ou não erro imputável aos serviços, deveria haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios

Uma medida desta índole, para além de justa, teria a virtualidade de pressionar a Administração a proferir uma decisão em tempo razoável, já que, não o fazendo, seria obrigada a indemnizar o peticionário (eventualmente com juros indemnizatórios), caso o tributo reclamado tivesse já sido pago, mesmo que o erro que tenha estado na origem da reclamação não possa ser imputado à Administração Tributária .

314. O artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT já garante o direito a juros indemnizatórios nos casos em que, ainda que o erro não seja imputável aos serviços, a Administração Tributária procede à revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte mais de um ano após o pedido deste. A jurisprudência tem entendido que essa cominação do pagamento de juros é aplicável ao pedido de revisão oficiosa dos actos tributários. Após vicissitudes várias, essa norma está a ser efectivamente cumprida pela Administração Tributária. É razoável, no entanto, que o prazo a que se refere o artigo 43.º, n.º 3, alínea c), seja harmonizado com o prazo de decisão do procedimento tributário de seis meses a que se refere o artigo 57.º, n.º 1, da LGT. Por outro lado, o referido artigo 43.º, n.º 1, deveria ser harmonizado com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativa em ordem a abranger os pedidos de revisão oficiosa dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, sempre que for reconhecido erro imputável aos serviços na liquidação.

315. Recomendação:

O artigo 43.º da LGT deverá ser alterado no sentido de ficar consagrado o dever de pagar juros indemnizatórios em caso de incumprimento de prazo para conclusão do procedimento tributário, que é de seis meses.

7.17 As soluções alternativas para a resolução de conflitos e o recurso à arbitragem

316. Existem posições antagónicas nesta matéria. Enquanto uns defendem que não têm um efeito positivo para o bem público, por não existir qualquer hipótese de os árbitros serem efectivamente imparciais, sendo solução desadequada no actual contexto de hiper-litigância de "processos tóxicos", outros não vêem razão para excluir esta possibilidade do domínio fiscal, antes vendo vantagens, especialmente

para os casos de grandes empresas e/ou matérias interdisciplinares. Os que defendem, a arbitragem em matéria fiscal dizem mesmo que ela pode contribuir para aproximar a Administração Tributária dos contribuintes, por implicar a criação de um espaço de diálogo e de compromisso tendentes à obtenção de uma decisão cuja bondade e rigor não sejam postos em causa por nenhuma das partes. Corresponderia à institucionalização de mecanismos de obtenção de "acordo" entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo, designadamente em casos em que há risco de o contencioso ter duração muito superior à que é aceitável para qualquer das partes. Mas, mesmo alguns dos que a defendem, alertam para a necessidade de um regime ponderado e muito rigoroso de nomeação dos árbitros, externos à Administração Tributária, preferencialmente designados por intervenção do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais. E, a admitir-se a arbitragem, esta exigiria, ao menos relativamente às questões de elevada complexidade (casos em que as respectivas vantagens são frequentemente acentuadas), uma abordagem mais multi-disciplinar, devido à formação específica de "juízes/árbitros" especializados.

317. Recomendação:

Nesta matéria, recomendam-se soluções de esquemas pactuantes ou conciliatórios, em sede pré-contenciosa, ou antes mesmo, a atribuição da correspondente resolução a instâncias alternativas ou auto-reguladoras.

318. A desjurisdicionalização não pode, em qualquer caso, significar desjuridificação, cabendo sempre à lei o papel de fixar o adequado enquadramento normativo. E se o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, só por si, não impede a Administração Tributária e o contribuinte de se submeterem a um eventual acordo de vontades, torna-se indispensável que seja o legislador a definir, com precisão, as situações em que tal acontece, devendo-se considerar inconstitucional qualquer tipo de *cheque em branco* nesta matéria.

319. Outra questão a colocar-se e a resolver-se é a de se as decisões alternativas podem ser tomadas exclusivamente com base em critérios de legalidade, com base em critérios de equidade, ou ambos, apontando, respectivamente, para soluções de

"árbitros de Direito" — que, em regra, se submetem a uma tramitação pré-estabelecida e apenas dispõem de prerrogativas para aplicar as normas positivadas —, a "árbitros equitativos" — que podem conformar a marcha procedimental ou processual e julgam de acordo com a prudência, a oportunidade ou a conveniência das actuações — ou a "árbitros mistos".

320. Uma solução mais plausível, em sede de justiça tributária, seria a de "árbitros mistos" que, no que diz respeito às matérias de determinação geral da incidência (pessoal e real) e taxas aplicáveis, estariam cingidos à estrita aplicação da lei, mas já no que diz respeito à determinação em concreto do valor de bens, da matéria colectável, da colecta ou do valor a pagar ou a receber — através, nomeadamente, da avaliação de bens ou direitos, da aceitação de determinada despesa como custo, da eventual presunção de rendimentos em regimes simplificados ou casos de difícil prova, etc. — poderiam decidir de acordo com critérios de oportunidade.

321. Recomendação:

Esta matéria deverá ser articulada com os princípios constitucionais da igualdade e legalidade, sendo a lei a regular eventuais acordos tributários que se possam alcançar entre a Administração e os sujeitos passivos, precisando os respectivos pressupostos, conteúdo, alcance e condições, oportunidades de admissão e efeitos, a qual deverá também assegurar que os acordos tributários que se venham a celebrar sejam transparentes e que a respectiva decisão contenha, necessariamente, os fundamentos da sua adopção, os seus antecedentes, os elementos de facto, os motivos jurídicos e a quantificação da dívida tributária.

322. Foi colocada uma questão adicional que se prende com o âmbito material de abrangência dos mecanismos de resolução alternativa de litígios em matéria tributária. Os acordos podem incidir sobre obrigações pecuniárias (os litígios respeitantes ao *quantum* da prestação tributária levantam dúvidas quanto à indisponibilidade do crédito tributário e às possibilidades de conformação do conteúdo da obrigação por parte dos sujeitos intervenientes, envolvendo uma restrição significativa dos actuais poderes impositivos da Administração) ou

restringir o seu campo de aplicação ao domínio do cumprimento das obrigações não pecuniárias (obrigações acessórias, *v.g.*, contabilísticas, declarativas) sendo o montante do tributo a pagar ou a receber determinado em concreto por actuação administrativa unilateral. Admitindo-se a intervenção da vontade pactuada no domínio das obrigações pecuniárias, podem os acordos ter por objecto a própria obrigação de pagamento do tributo ou apenas as obrigações respeitantes ao pagamento de acréscimos legais, como os juros e, eventualmente, as coimas; e um eventual acordo, independentemente do momento em que seja suscitado, pode ter por objecto, apenas, pressupostos de facto — volumes de vendas, margens de lucros, custos estimados, etc.— ou, também, alargar-se à apreciação de questões jurídicas, principalmente as relacionadas com conceitos indeterminados (por exemplo, saber o que se deve entender por "terceiros independentes" ou por "deficientes" para efeitos de aplicação das normas tributárias).

323. Recomendação:

Nesta matéria será aconselhável uma visão restritiva, aceitando uma eventual intervenção de vontade somente nas situações em que estejam presentes alguns pressupostos de facto e, mesmo nestes casos, com uma condição inafastável: a de estar assegurado o cumprimento das normas substantivas disciplinadoras dos elementos essenciais da obrigação tributária, devendo ser liminarmente excluídos do âmbito de uma eventual resolução alternativa:(i) factos já provados pela inspecção tributária;(ii) situações em que a Administração Tributária tenha indícios fundados que permitam considerar que o comportamento do contribuinte seja ilícito (nomeadamente criminal); e (iii) acréscimos legais de natureza sancionatória, como as multas e as coimas.

324. Quanto à independência dos órgãos decisores, foi acentuado que a resolução alternativa de conflitos, quer em fase procedimental, quer pós-procedimental, através de arbitragem ou mediação, deverá estar entregue a terceiros, sujeitos singulares ou colegiais, não submetidos a instruções de natureza alguma, designadamente hierárquica, sendo os órgãos decisores (árbitros) remunerados, não pelo Orçamento do Estado, como os juízes "funcionários" do Estado, mas por quem

haja, sem motivo plausível, provocado o litígio, seja a Administração Tributária, seja o contribuinte; alternativamente, poder-se-ia admitir que tal remuneração fosse fixada pelo próprio árbitro ou, então, por acordo prévio entre as partes envolvidas. De realçar que embora eventualmente mais célere, esta justiça poderá ser significativamente mais onerosa.

325. Quanto às decisões proferidas (consistentes na substituição de um acto tributário ou acto administrativo em matéria tributária já praticado; na preparação de um acto tributário, ou acto administrativo, futuro, mas sem efeito vinculativo para a Administração ou na vinculação da Administração Tributária para o futuro), se tomadas em fase pós-procedimental — assumindo-se a verdadeira desjurisdicionalização —, a sua natureza jurídica própria é controversa: trata-se de (verdadeiro) acto jurisdicional ou de um acto (de natureza) contratual?

326. Foi acentuado que o mais adequado parece ser admitir a sua natureza mista, ou híbrida, porque a resolução alternativa de litígios constitui uma figura complexa, constituída por dois distintos momentos: nasce por via da convenção entre os particulares que determinam o juízo arbitral e efectiva-se por meio da lei, que atribui força jurídica à decisão do julgador, independentemente da vontade das partes. Neste segundo momento, assimila-se a uma comum sentença, pois, além da força de caso julgado, a lei pode outorgar às decisões condenatórias proferidas através da arbitragem ou outro modo alternativo a força de título executivo. Se, no decurso do processo arbitral, as partes chegarem a um acordo, poderá tal acordo ser vertido num contrato simples, encerrando-se o processo, ou, alternativamente, poderá ser requerida a sua homologação pelo órgão decisor.

327. O problema de conciliação da resolução alternativa de litígios em matéria tributária com a salvaguarda das mais importantes garantias processuais (*lato sensu*) dos sujeitos envolvidos, seja da Administração, seja do contribuinte, foi outra das questões suscitadas.

328. Recomendação:

O direito à actuação resolutória deverá ter por objectivo legal a descoberta da verdade material e real o que poderá implicar que o órgão decisor não deva estar dependente da iniciativa das partes para actuar nesse sentido (princípio do inquisitório); o direito à simplicidade e à economia de actuações, através da prevalência de práticas desburocratizadas e da proibição da prática de actos inúteis ou dilatórios; o direito à imparcialidade do órgão decisor; o direito de participação nas tomadas de decisão, mediante formas de audição e de contraditório; o direito à confidencialidade dos dados vertidos nos autos; o direito à fundamentação oficiosa, completa, clara, actual e expressa da decisão, a qual deverá envolver, quer a motivação (critérios de oportunidade), quer a justificação (critérios de legalidade) da mesma; o direito à publicidade da decisão, seja sob um ponto de vista individual (v.g., mediante notificação), seja de um ponto de vista geral, através do seu acesso público e o direito a um duplo grau de decisão, através da consagração de uma adequada forma recursiva.

Capítulo VIII. Execução Fiscal

8.1 Os sistemas de execuções fiscais – SEF e SEFWEB

329. A entrada em produção deste sistema de execuções fiscais consubstanciou uma melhoria substancial no processo de gestão e de tramitação dos processos de execução fiscal. Na verdade, através deste sistema passou a existir maior uniformidade de procedimentos e eficácia na prática dos actos processuais, designadamente no tocante à realização da citação dos executados, penhora e venda dos bens. Contudo, registam-se algumas insuficiências quer de natureza informática, quer no domínio da definição das funcionalidades automatizadas inerentes à tramitação do processo de execução fiscal e que criam constrangimentos à evolução da normal tramitação do processo, colocando, nalguns casos, em crise a imagem da Administração Tributária e a observância dos direitos e garantias dos contribuintes.

330. Quando o processo de execução fiscal integra mais que uma certidão de dívida, a citação é efectuada de forma deficiente, porquanto não são explicitadas na mesma de forma expressa e clara a totalidade das dívidas, e nalguns casos, não é indicada a efectiva natureza da dívida.

331. No tocante à execução das decisões proferidas em processos administrativos ou de natureza judicial e que visam a anulação da dívida exequenda registam-se, em relação a muitas situações, frequentes anomalias que impedem a concretização das anulações e motivam a pendência dos processos de execução fiscal.

332. Outras situações de insuficiência operacional se registam, mormente a nível do cálculo dos juros de mora, liquidação de custas processuais, cálculo de garantias, integração de planos prestacionais e apensação e desapensação de processos.

333. Recomendação:

Pese embora, a performance do sistema de execuções fiscais ser já assinalável, importará continuar a incrementar a simplicidade e a eficácia na tramitação dos processos, devendo a DGCI, em articulação com a DGITA, aprofundar e/ou redefinir algumas das funcionalidades do sistema ou subsistemas das execuções fiscais, dotá-los de novas funcionalidades e aperfeiçoar a logística procedimental, inclusive, no domínio das peças processuais, por forma a obter maior operacionalidade e eficácia por parte do sistema.

8.2 A suspensão do processo de execução fiscal com prestação de garantia (artigos 169.º e 212.º do CPPT e 52.º da LGT)

334. A suspensão do processo de execução fiscal apenas ocorre nos casos previstos na lei (artigo 169.º do CPPT), sendo ilegais as moratórias. Para além das situações já previstas, no que respeita aos meios procedimentais e processuais que podem ter por objecto a legalidade da dívida exequenda (reclamação graciosa, impugnação

judicial, recurso judicial e oposição) e que se revelam aptos a suspender a execução, este normativo deveria passar, segundo alguns, a elencar todos os outros meios tutelares (pedido de revisão oficiosa e recurso hierárquico) e deveria, ainda, integrar a regra segundo a qual a suspensão se mantém na pendência da utilização do meio de reacção contencioso (ou seja, até ao "trânsito").

335. Com efeito, a discrepância de regimes quanto ao efeito suspensivo dos meios legais de reacção tem sido alvo de discussão jurisprudencial, com efeitos nefastos ao nível da certeza e segurança jurídicas. A lei confere determinados efeitos à reclamação graciosa, nada dispondo quanto ao recurso hierárquico desta, sendo certo, porém, que, no caso de recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, está-se perante um prolongamento do procedimento de reclamação. Assim, o artigo 169.º do CPPT deveria fazer referência expressa ao recurso hierárquico.

336. A propósito da aptidão do pedido de revisão oficiosa para produzir efeitos ao nível da suspensão da execução fiscal, surgem diversas posições. Se, por um lado, se pode aceitar a sua admissibilidade confinada aos casos em que o mesmo é apresentado no prazo de reclamação administrativa, há quem entenda, em sentido oposto, que este meio procedimental não deve ser apto a suspender a execução, porquanto, quando formula um pedido de revisão oficiosa, o contribuinte já deixou esgotar os prazos de reclamação ou impugnação, não se justificando que obtenha adicionalmente, apesar de ter negligenciado o exercício do seu direito no prazo legal, o benefício da suspensão.

337. Outra das questões que tem sido colocada prende-se com a necessidade de clarificar se a garantia prestada para suspender a execução, em caso de reclamação, caducar, se a suspensão se mantém independentemente da prestação de nova garantia no recurso hierárquico ou na impugnação posterior. Com efeito, entende-se que já resulta da lei que, uma vez caducada a garantia no procedimento de reclamação, não é obrigatória a sua prestação em processo de recurso hierárquico ou de impugnação judicial com o mesmo objecto. Admitindo, porém, que nem sempre

tem sido este o entendimento da Administração Tributária, sugere-se que a questão apontada seja esclarecida legislativamente.

338. Por outro lado, de acordo com interpretação literal da lei, os contribuintes não podem prestar garantia para suspender a execução antes da apresentação de reclamação graciosa ou de impugnação judicial. No entanto, enquanto decorrem os prazos para reclamar ou impugnar o acto tributário, o contribuinte pode ter necessidade de prestar garantia, antes pois da sua dedução, nomeadamente para obter uma certidão de inexistência de dívidas ou para suspender o processo de execução. Com frequência, verifica-se que os contribuintes, alvo de execuções fiscais, se vêem na situação de serem obrigados, sob pena de penhora imediata dos respectivos bens, a antecipar a apresentação das suas reclamações, impugnações ou oposições, renunciando, assim, pelo menos parcialmente, por necessidade e não por opção, aos prazos processuais de que legalmente dispõem para o efeito.

339. A lei deveria permitir a prestação da garantia, suspendendo a execução, enquanto decorrem os prazos relativos aos meios apontados e em momento anterior à apresentação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, terminando a suspensão, findos aqueles prazos, quando estas não fossem deduzidas. Com efeito, nada parece dever impedir que a execução se suspenda imediatamente, sendo certo que não se vislumbra qualquer prejuízo para os legítimos interesses do credor tributário. Naturalmente que, por questões de certeza e segurança, deve excluir-se, para estes efeitos, o prazo de reacção quando em causa está a nulidade de um acto, invocável, portanto, a todo o tempo.

340. Com a recente alteração do n.º 5 do artigo 199.º do CPPT e a reintrodução do artigo 183.º-A do mesmo Código, mas, agora, só no caso das reclamações graciosas, em matéria de prestação de garantias convirá clarificar o disposto no n.º 4 do artigo 52.º da LGT relativamente a alguns aspectos da sua interpretação e aplicação concreta, isto porque são reduzidos os casos em que a prestação de garantia é dispensada. Tal situação, de resto, tem vindo a provocar, por parte dos contribuintes, a apresentação de inúmeras reclamações judiciais (artigos 276.º e 278.º, n.º 3, alínea d), do CPPT).

341. A propósito das garantias, o Subgrupo ouviu opiniões que defendem a eliminação da obrigação de requerer ao órgão da execução fiscal a confirmação do valor da garantia, a eliminação da obrigação de garantir o "acrescido" (consagrar a prestação potestativa de garantia para obter o efeito suspensivo decorrente da impugnação dos tributos) e, ainda, a importância de clarificar o efeito suspensivo do prazo de pagamento voluntário que estiver a correr à data da apresentação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, com prestação de garantia, de modo a impedir, mesmo, a instauração (desnecessária) de execução fiscal.

342. Ainda sobre a temática das garantias, não se vislumbram razões para que não se pondere a consideração da fiança não bancária como garantia potencialmente idónea para suspender a execução fiscal.

343. Recomendação:

Deverão ser contemplados, no artigo 169.º do CPPT, outros meios de tutela dos direitos e interesses do contribuinte conexos com a apreciação da legalidade da liquidação e definir, com precisão, até que momento se deverá manter a suspensão do processo de execução fiscal. Quanto a este ponto, deverão ser ponderadas as diferentes posições quanto à aptidão do pedido de revisão para os efeitos apontados. Deverá, também ser introduzida no preceito legal citado norma que permita ao contribuinte manifestar a intenção de reclamar ou de impugnar a liquidação nos prazos previstos na lei (excluindo-se os casos em que a contestação apresentada tem por fundamento a nulidade e é apresentada fora dos prazos gerais), com a finalidade de obter a quantificação da garantia a prestar e obter a suspensão do processo de execução fiscal, logo que este tenha sido instaurado, de modo a que não seja obrigado a antecipar a apresentação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial para, como hoje sucede, obter tal desiderato, como já recomendamos. E será, igualmente, importante clarificar se a apresentação de reclamação graciosa ou impugnação judicial com prestação de garantia, antes do termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação, suspende, ou não, a

extracção da certidão de dívida e a subsequente instauração da execução fiscal, importando, finalmente, esclarecer, legislativa ou administrativamente, a idoneidade de algumas garantias cuja prestação é normalmente indeferida, como a fiança não bancária.

8.3 O local da prestação de garantia (artigos 103.º, n.º 4 e 183.º, n.º1, do CPPT)

344. A possibilidade de prestação de garantia junto dos Tribunais Tributários, prevista na primeira parte do n.º 1 do artigo 183.º do CPPT e do artigo 103.º, n.º4 do mesmo diploma, é susceptível de criar dificuldades, pese embora a sua reduzida utilização. Na prática, e na esmagadora maioria das situações, as garantias continuam a ser prestadas junto da Administração Tributária, sem prejuízo de ser dado conhecimento de tal facto ao tribunal e ao respectivo processo.

345. Em termos práticos, é pouco eficiente a possibilidade de a garantia ser prestada junto do Tribunal Tributário, já que este terá de averiguar previamente, junto da Administração tributária, qual o montante da garantia, uma vez que, na maioria dos casos, aquele não disporá de todos os elementos necessários ao referido cálculo. Acresce que, para alguns, a possibilidade de a garantia ser prestada junto do Tribunal Tributário, e não perante o órgão da execução fiscal, é susceptível de violar a repartição de competências prevista nos artigos 10.º e 151.º do CPPT.

346. Para mais, mal se entende que o prazo para prestar garantia no Tribunal, de acordo com o n.º 4 do artigo 103.º do CPPT, seja de dez dias, quando o prazo previsto no artigo 169.º, n.º 2 é de quinze dias. Outro ponto que milita a favor da prestação da garantia junto da Administração Tributária, e não do Tribunal, reside na circunstância de tal solução se compaginar melhor com a competência atribuída àquela, e não a este, de, a requerimento do executado, o isentar de prestação de garantia, nos termos previstos no artigo 52.º, n.º 4 da LGT e no artigo 170.º, n.º 1 do CPPT.

347. Recomendação:

O n.º 1 do artigo 183.º do CPPT deve ser alterado, no sentido de passar a prever que a garantia seja prestada, exclusivamente, junto do órgão da execução fiscal. Consequentemente, deverá ser alterado o disposto no artigo 103.º, n.º 4, do referido diploma, no sentido de o harmonizar com a alteração ao citado artigo 183.º, n.º1, ora proposta.

8.4 Outros problemas conexos com a prestação das garantias (artigo 199.º do CPPT e 52.º da LGT)

348. O Subgrupo foi confrontado, reiteradamente, com considerações relativas aos problemas que a exigibilidade da prestação de garantias acarreta à generalidade das empresas, concretamente às pequenas e médias. Os valores das garantias atingem custos significativos para os sujeitos passivos, sendo que a sua obtenção consome, em grande medida, a sua capacidade de endividamento. É importante ter presente, neste aspecto, que, para as empresas, a obtenção de uma garantia equivale à obtenção de financiamento de crédito, o que, em épocas de maiores dificuldades económicas, como a actual, coloca as empresas no limite da sua capacidade de endividamento.

349. Sem prejuízo do referido, considera-se que o problema pode ser minorado, ou mesmo até resolvido, com a possibilidade que os executados têm de nomear bens à penhora, com isso obstando aos inconvenientes da prestação de uma garantia bancária, concretamente no que respeita aos seus custos. Evidentemente que, neste cenário, há a considerar que, em geral, a Administração tributária desvaloriza em cerca de 10% o valor dos bens indicados pelo contribuinte. Não é, porém, obrigatório que seja a Administração Tributária a avaliar os bens, podendo o contribuinte diligenciar, a seu cargo, pela sua avaliação.

350. No que respeita aos aspectos agora abordados, torna-se relevante o regime da caducidade das garantias, em concreto, para defender que o anterior regime da

caducidade (em vigor até à revogação do artigo 183.º-A, do CPPT, operada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), na opinião da quase unanimidade de personalidades ouvidas, deveria ser reposto também no que respeita aos processos judiciais (e não apenas, como acontece hoje, para as reclamações graciosas), eventualmente com ajustamentos no prazo de caducidade da garantia, de forma a torná-lo adequado à actual morosidade dos processos judiciais.

351. Acompanhando a crítica feita ao número reduzido de casos em que a Administração Tributária concede a dispensa de garantia, entende-se necessária a introdução de alguma flexibilização no regime da dispensa de garantia (artigo 52.º, n.º 4 da LGT). Com efeito, perante os inúmeros elementos solicitados aos contribuintes, nomeadamente contabilísticos, fica praticamente inviabilizada a aplicabilidade da isenção de garantia, esvaziando-se, assim, o verdadeiro intuito que presidiu à sua previsão, em 1999.

352. O regime legal de prestação de garantias, em sede de execução fiscal, também poderia ser objecto de alguns ajustes benéficos. Antes de mais, ao nível do artigo 199.º, n.º 5, do CPPT, o qual prevê que o montante da garantia a prestar para obter a suspensão de uma execução fiscal deverá ascender ao valor total composto pela soma dos seguintes montantes: (i) da quantia exequenda (capital e juros vencidos até à data da emissão da certidão de dívida), (ii) dos juros vencidos entre a emissão da certidão de dívida e data da entrada do requerimento do contribuinte e (iii) das custas judiciais; soma essa acrescida ainda de 25%, que parece ser também demasiado elevado (designadamente atendendo à taxa vigente dos juros indemnizatórios, o que revela que se estará a exigir uma garantia que cubra cerca de seis anos de tramitação de um processo executivo, que supostamente deveria ser célere). Por outro lado, independentemente da quantificação (percentagem) do referido acréscimo, destinado a precaver o normal aumento do valor da dívida exequenda pelo decurso do tempo, parece que tal acréscimo deveria incidir, apenas e só, sobre o capital da dívida exequenda, pois é certo que os montantes devidos a título de juros vencidos e de custas processuais previsíveis (porque estas só se vencerão quando forem exigíveis, no fim do processo) nunca poderão, eles próprios, gerar juros e, assim, contribuir para o aumento da dívida exequenda pelo decurso do

tempo. E o mesmo se deverá dizer do próprio capital da dívida exequenda quando o mesmo se refira a coimas aplicadas ao contribuinte (cfr. artigos 3.º, alínea b), do RGIT e 88.º, n.º 1, do Regime Geral das Contra-Ordenações).

353. Recomendação:

A Administração Tributária deverá ter em consideração as condições financeiras das empresas na exigibilidade da prestação de garantias, devendo dispensar as mesmas sempre que se verifiquem os pressupostos legais para a sua dispensa. Por outro lado, poderá incentivar o recurso à penhora de bens e diligenciar no sentido de a avaliação do bens ser célere, justa e equilibrada, de modo a alcançar os fins da execução fiscal. Por seu lado, deverá ainda ser ponderada a revisão da forma de determinação do valor da garantia a prestar, admitindo-se que os valores actuais são demasiado elevados.

8.5 O dever de indemnizar em caso de garantia indevida (artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT)

354. O pedido de indemnização por garantia indevida deve ser requerido de acordo com o previsto no artigo 171.º do CPPT, nos termos do qual se aponta como meio adequado o processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda (n.º1), referindo-se o n.º 2 do citado preceito à *reclamação, impugnação e ao recurso*. São reiteradas as críticas à formulação da norma em apreciação, na medida em que a mesma parece excluir a possibilidade de o pedido de indemnização ser apresentado autonomamente (como expressamente refere o artigo 53.º, n.º 3 da LGT) ou em sede de execução de julgados.

355. Desde já, importa ter presente que a formulação contida no n.º 1 do artigo 171.º do CPPT – "*processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda* – é suficientemente abrangente para aí incluir todos os meios aptos a apreciar a legalidade da dívida exequenda", o que pode ajudar a resolver algumas contradições no elenco dos meios processuais indicados no n.º 2 do citado artigo 171.º, em confronto com os apontados nos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 53.º da LGT.

356. Contudo, a interpretação literal da alusão, contida no n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, "ao processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda", deixa dúvidas quanto à possibilidade de o interessado lançar mão da execução de julgados com vista a obter a indemnização por garantia indevida (sem prejuízo de se poder defender que a execução de julgados é um meio processual acessório daquele em que se discutiu a legalidade da dívida exequenda). A exclusão de tal possibilidade não parece aceitável, existindo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que admite que o pedido de indemnização possa ser satisfeito em sede de execução de julgados. Daí que se entenda recomendável a menção expressa, nos referidos artigos 171.º e 53.º do CPPT e da LGT, respectivamente, à execução de julgados.

357. Por outro lado, a interpretação literal da alusão, contida no n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, ao "processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda", parece excluir que o pedido de indemnização por garantia indevida seja formulado autonomamente, o que está em total contradição com o artigo 53.º, n.º3 da LGT, o qual prevê expressamente a formulação autónoma de tal pedido. Daí que se entenda recomendável a menção expressa, no artigo 171.º do CPPT, ao pedido autónomo em acção de indemnização por responsabilidade civil extracontratual.

358. Ainda em matéria de prestação (indevida) de garantias, e sem prejuízo da decisão a tomar sobre a recuperação, ou não, da regra sobre a caducidade das mesmas em caso de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal, urge salvaguardar também, mais adequadamente, a posição dos contribuintes que se vêem confrontados com a necessidade de prestar garantia para impedir a execução de actos tributários e que, posteriormente, se vem a verificar serem ilegais. Neste caso, dever-se-ia, prever, em nosso entender, que a indemnização a pagar pelos encargos suportados com a prestação indevida de garantia – de constituição e manutenção – compreende, também, juros indemnizatórios sobre o montante desses encargos desde a data em que os mesmos foram suportados. Trata-se de um imperativo de justiça sem o qual não se atingirá nunca a

reconstituição da situação actual hipotética visada por qualquer regime indemnizatório.

359. Recomendação:

Deverá ser ponderada alteração ao disposto no artigo 171.º do CPPT, no sentido de contemplar a possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser requerida, além do mais já estabelecido no n.º1, na execução de julgados e, bem assim, autonomamente, em acção de indemnização por responsabilidade civil extracontratual. Deverá, ainda, prever-se que a indemnização inclua o pagamento de juros indemnizatórios sobre os encargos suportados com a prestação da garantia indevida.

8.6 A reposição da caducidade das garantias (ex. atrtigos 183º-A e 23º do Código do Procedimento e de Processos Tributários)

360. A consagração da caducidade das garantias prestadas não deve restringir-se aos processos de reclamação graciosa, como actualmente sucede, em resultado do aditamento do artigo 183.º-A do CPPT, pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto. Esta é a posição da grande maioria das personalidades ouvidas no âmbito do Subgrupo.

361. Na verdade, a revogação do artigo 183.º-A do CPPT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, apesar de seguida do aditamento do artigo 183.º-A do CPPT, pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, é vista pela generalidade dos operadores económicos privados, da doutrina e das personalidades ouvidas neste Subgrupo como um "retrocesso", uma "intolerável" diminuição das garantias dos contribuintes, um "abuso" do Estado legislador-credor. Neste sentido, é reiterada a posição de defesa da reposição do regime da caducidade em termos idênticos ao regime inicial, introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

362. Com efeito, os princípios da celeridade, da proporcionalidade e da eficácia impõem que também os processos judiciais sejam objecto de decisão em tempo útil, o que vai ao encontro do prazo de dois anos de duração do processo judicial (em rigor, para a prolação de uma decisão em primeira instância), previsto no artigo 96.º n.º 2 do CPPT. Assim, e acompanhando a posição generalizada, entende-se que o regime do artigo 183.º - A do CPPT, quanto à caducidade da garantia, devia ser reposto nos termos em que vigorou, desde a sua introdução (pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), até à sua revogação pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Só assim, de resto, se poderá obter uma absoluta igualdade na utilização destes meios de tutela dos direitos e interesses dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

363. Sem prejuízo daquilo que fica dito, admite-se, porém, um alargamento do prazo de caducidade da garantia no caso de estar pendente processo judicial, considerando-se razoável um período de quatro anos até ao termo do processo em primeira instância. Com efeito, sendo conhecidos os níveis actuais de pendência e morosidade processual dos Tribunais Tributários e não se vislumbrando uma solução de curto prazo para esta situação, não parece legítimo impor aos contribuintes a escolha entre o pagamento voluntário de uma dívida que reputam ilegal e a prestação de uma garantia com prazo indefinido de duração. De facto, nesta matéria, importa não esquecer que o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa impõe a existência de um meio razoável para suspender a eficácia dos actos tributários cuja legalidade se conteste, sendo igualmente certo que a morosidade dos Tribunais consubstancia, em primeira linha, uma deficiente satisfação, pelo Estado, da tarefa que lhe incumbe de administração da justiça.

364. Tudo ponderado, tendo o legislador já corrigido adequadamente, nos casos de reclamação graciosa, a injustificável revogação da caducidade das garantias pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (n.º 53-A/2006, de 20 de Dezembro), impõe-se, por elementar coerência, semelhante recuperação do regime anteriormente vigente relativamente à impugnação judicial e à oposição à execução fiscal.

365. Por outro lado, ainda a este propósito e retomando um ponto já antes analisado, importará deixar claro, no regime de caducidade das garantias, que o prazo de caducidade decorrido na pendência da reclamação graciosa se aproveita nos casos em que, na sequência da mesma, seja apresentada impugnação judicial.

366. Recomendação:

Deverá ser reintroduzido o regime previsto no anterior artigo 183.º-A do CPPT, no sentido de repor a regra da caducidade das garantias em caso de pendência de impugnação e de oposição judicial, ponderando-se, porventura, um alargamento do prazo, por exemplo, para quatro anos.

8.7 A desapensação de execuções fiscais (artigo 179.º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário)

367. Nos termos do disposto no artigo 179.º, n.º4, do CPPT, proceder-se-á à desapensação sempre que, em relação a qualquer das execuções apensadas, se verifiquem circunstâncias de que possa resultar prejuízo para o andamento das restantes execuções. Pode ser o caso, por exemplo, de apenas ser deduzida oposição a uma das execuções fiscais apensas. Contudo, apesar de tal possibilidade, devem ser acautelados determinados efeitos quanto a diligências efectuadas previamente à desapensação, como é o caso de ter sido efectuada uma penhora, no âmbito da apensação, destinada a garantir, além de outras, a dívida respeitante ao processo entretanto desapensado.

368. Tal desiderato deverá passar pela introdução de referência legal expressa no sentido de que deve considerar-se que o processo desapensado nas sobreditas condições continua garantido pela penhora (ou outra garantia) efectuada, devendo, como tal, proceder-se aos necessários averbamentos e à junção, ao processo desapensado, de certidão dos documentos comprovativos daquela situação (e.g. auto de penhora, certidão do registo, termos de apensação e de desapensação).

369. Recomendação:

Deverá ser ponderado um aditamento ao artigo 179.º do CPPT, prevendo, em caso de desapensação, a manutenção da garantia prestada anteriormente à desapensação, em relação ao processo desapensado, desde que se verifique que a mesma é suficiente garantir integralmente a dívida exequenda e o acrescido.

8.8 A remessa dos processos de execução fiscal ao processo de insolvência. (Artigo 180.º do CPPT e artigos 85.º e 88.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas)

370. A redacção do artigo 180.º do CPPT deve ser alterada de forma a harmonizá-la com o disposto nos artigos 85.º e 88.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), no que respeita aos processos de execução fiscal a apensar aos autos de insolvência.

371. O artigo 180.º do CPPT deve prever, apenas, para efeitos de apensação ao processo de insolvência, a remessa dos processos de execução fiscal pendentes compreendidos no disposto nos artigos 85.º, n.º 2 do CIRE, ou seja, aqueles em que se tenha efectuado qualquer acto de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente.

372. Por seu turno, a redacção do artigo 180.º do CPPT deve espelhar o previsto no artigo 88.º do referido CIRE, no sentido de que, não obstante a declaração de insolvência determinar a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obstar à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência, tal não impede que, havendo outros executados (e.g. reversão), a execução prossiga quanto a estes. Neste caso, será apenas extraído, e remetido para apensação, translado do processo relativo ao insolvente.

373. Recomendação:

Deverá ser harmonizado o disposto no artigo 180.º do CPPT com o disposto no artigos 85.º do CIRE, por forma a prever que a remessa dos processos, para efeitos de apensação aos autos de insolvência, respeita apenas aos processos de execução fiscal nos quais se tenha efectuado qualquer acto de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente. E o artigo 180.º do CPPT deverá, ainda, ser harmonizado com o artigo 88.º do CIRE, no sentido de ali se considerar que as execuções fiscais, não obstante a declaração de insolvência, poderão prosseguir contra outros executados.

8.9 As obrigações tributárias do insolvente

374. Não são líquidas as obrigações tributárias do insolvente no período em que decorre o processo de insolvência: cessam ou não cessam as obrigações declarativas e de registo comercial, isto é, entregam ou não as declarações de rendimentos e as declarações periódicas do IVA e de cessação de actividade e registam ou não o "encerramento da liquidação"? Em caso afirmativo, quem é a entidade responsável pelo cumprimento dessas obrigações?

Já existem decisões judiciais que entendem que à liquidação da massa falida não se aplicam as regras do Código das Sociedades relativas à liquidação voluntária das sociedades, inexistindo obrigações declarativas resultantes de actos praticados durante a liquidação falencial. No mesmo sentido, ainda que indirectamente, concorre o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de Outubro de 2003, processo n.º 01079/03.

375. Recomendação:

Esta matéria é conexa à da personalidade tributária da massa insolvente, mas projecta-se essencialmente em sede de IRC ou IRS, tratando-se de empresário individual, e em sede de IVA, pelo que deverá ser ponderada no sentido de compatibilizar os normativos dos códigos tributários com as normas do CIRE. Neste contexto deverá, outrossim, ponderar-se ainda a harmonização dos

pressupostos da cessação da actividade em ambos os impostos, tendo em vista a redução sempre que possível das obrigações declarativas do insolvente.

8.10 A citação postal (artigos 191.º e 203.º do CPPT)

376. A citação através de postal, registado ou não, está prevista para as execuções fiscais cuja quantia não exceda duzentas e cinquenta unidades de conta, limite para além do qual a citação tem de ser pessoal. Apesar de a citação por via postal estar prevista para execuções de menor valor, ainda assim se trata de um montante assinalável.

377. Como é genericamente aceite, a citação por via postal, registado ou não, é dificilmente aceitável, seja por permitir a divulgação de elementos cobertos pelo sigilo fiscal (cfr. artigo 64.º da LGT), seja por não apresentar garantias de a citação ter chegado ao efectivo conhecimento do executado, concretamente quando o postal não é registado. Daí que, este tipo de citação seja considerado como uma citação meramente provisória que só dispensa a citação definitiva (seja pessoal ou edital) nos casos em que não vier a ser efectuada penhora. Note-se, aliás, que a citação através de postal não implica a presunção do seu recebimento, como resulta da aplicação dos n.ºs 2 e 3 do artigo 193.º do CPPT. Acresce que, este tipo de citação não determina o início do prazo para dedução de oposição (artigo 203.º do CPPT) - ou para requerer o pagamento em prestações e a dação de bens em pagamento -, sendo certo que actualmente nunca é dispensada a citação pessoal e é da data desta que se inicia o prazo de oposição.

378. Entende-se, pois, face à provisoriedade deste tipo de citação e à sua inaptidão para produzir determinados efeitos, que melhor seria abandonar esta forma de citação, preferindo-se a opção pelas formas de citação definitivas, pessoal e edital, nos termos previstos no artigo 192.º do CPPT.

379. Recomendação:

Parece adequado abandonar, em sede de execução fiscal, a citação por via postal, registado ou não, atenta a provisoriedade e a sua manifesta inaptidão para

assegurar os efeitos decorrentes da citação, optando pelas formas de citação definitiva, pessoal ou edital, nos termos legalmente previstos.

8.11 As penhoras automáticas

380. O Sistema Informático de Penhoras Automáticas (SIPA) entrou em produção em Setembro de 2005, automatizando a penhora de contas bancárias e de produtos financeiros, tendo-se expandido as suas funcionalidades nos seguintes termos: em Outubro de 2005, foi automatizada a penhora de créditos dos devedores sobre terceiros, bem como de vencimentos; em Março de 2006, foi automatizada a penhora de veículos automóveis; em Maio de 2006, automatizou-se a penhora de imóveis; em Setembro de 2006, foi automatizada a penhora de contas poupança-habitação, poupança-reforma, etc; em Outubro de 2006, automatizou-se a penhora de certificados de aforro; em Março de 2007, foi automatizada a penhora de rendas; em Junho de 2007, foi automatizada a penhora de pensões; em Setembro de 2007, automatizou-se a penhora de barcos de recreio e embarcações; finalmente, em Julho de 2007, foi celebrado um protocolo entre a Direcção-Geral dos Impostos e o Instituto dos Registos e do Notariado que permitiu desmaterializar por completo as penhoras de imóveis, mediante o envio de documentos electrónicos, com assinatura electrónica qualificada, e que entrou em produção em Outubro de 2007. A estratégia seguida pela DGCI na concretização deste sistema deu também prioridade à penhora de bens que, até aí, dificilmente eram detectados pelos serviços.

381. Antes da existência do SIPA, a penhora era, sempre, um acto manual, efectuado pelos serviços de finanças que, para isso, através dos seus funcionários, se deslocavam frequentemente ao domicílio ou às instalações dos devedores, penhorando os bens encontrados, normalmente prédios e equipamentos ou outros bens móveis. Nesse contexto, a penhora das contas bancárias e de produtos e activos financeiros era esporádica, dado que dificilmente eram detectados pelos funcionários e pelos serviços. O SIPA, assentando no cruzamento de dados de grande amplitude e escala, a partir de um vasto universo de informação recolhido nos vários sistemas da Direcção-Geral dos Impostos e a partir da contabilidade das empresas e, bem assim, com num sistema, complexo, de comunicação com

entidades externas, proporcionou aos serviços um conhecimento imediato dos bens dos devedores, permitindo, ainda, que a consumação das penhoras passasse a ser um acto de grande simplicidade. Esta rede de informação permitiu à DGCI obter e actualizar, permanentemente e de forma desmaterializada, informação sobre todo o universo de bens, rendimentos e créditos dos devedores, armazenando-a num sistema designado de "Cadastro Electrónico de Activos Penhoráveis" (CEAP).

382. O sistema funciona em rede com todos os serviços de finanças, procedendo à emissão, automatizada, da documentação correspondente, quando a entidade competente (o chefe do serviço de finanças) ordenar a penhora. Assim, em caso de penhoras de acções ou de contas bancárias, notifica os bancos depositários da penhora; em caso da penhora de vencimentos, notifica a entidade patronal; na penhora de rendas notifica o inquilino; na penhora de créditos notifica o devedor do crédito e, nos casos de penhora de imóveis ou de veículos automóveis, notifica as respectivas Conservatórias. Ao mesmo tempo, estas entidades podem consultar, no sítio da DGCI, as ordens de penhora que têm pendentes e responder, também pela *Internet*, informando do valor que foi efectivamente penhorado e efectuando a transferência financeira correspondente.

383. O "automatismo" funciona em dois momentos de penhora: (i) no inicio do procedimento, para detecção automática do activo de bens penhoráveis; e (ii) após a selecção do bem e a confirmação, pelo chefe do serviço de finanças, através de despacho, que, no caso da penhora de imóveis, já é efectuado através de assinatura electrónica. Desta forma, todo o processo de selecção do bem ou bens a penhorar é efectuado pelo funcionário competente para a tramitação do processo e é confirmada pelo chefe do serviço de finanças. Só após estes dois actos o sistema efectua os processamentos de penhora consequentes. Por isso se poderá afirmar que o SIPA carece sempre de impulso manual para a marcação e a concretização da penhora. O processo, após esta confirmação, é tratado automaticamente, por emissão central de documentos na diligência de concretização da penhora. A marcação da penhora deve ter sempre em conta o princípio da proporcionalidade, ou seja, o valor em dívida em relação ao valor dos bens a penhorar.

384. Após a marcação da penhora, é emitida uma carta-aviso, em papel, ao contribuinte a alertá-lo para o facto e a dar-lhe a possibilidade de proceder ao pagamento da dívida de imediato, não se consumando, desta forma, a penhora. O objectivo é o de alcançar um tratamento mais célere da dívida nova, promovendo o pagamento voluntário e evitando o crescimento das dívidas exequendas, bem como o prolongamento da situação de incumprimento.

385. Uma das maiores críticas que se poderá fazer à forma como, em alguns casos, as penhoras electrónicas estão a ser efectuadas prende-se com o apontado princípio da proporcionalidade e a sua violação. Podem, com efeito, apontar-se vários exemplos de situações indesejáveis e, como tal, a evitar, como são os casos de penhoras de contas bancárias por dívidas de imposto reclamadas ou de compensações de reembolso de IVA antes de esgotados os trinta dias para apresentação da oposição à execução, entre outras.

386. É importante, pois, sublinhar que a utilização de meios informáticos é útil, mas, nalguns casos, tem vindo a ser feito um uso desadequado dos mesmos, o que pode deixar antever uma actuação tida por agressiva e, por vezes, ilegal, a qual pode estar a ser potenciada por razões que se prendem com a pressão na cobrança. Ora, o número de penhoras, o número de vendas e o valor cobrado por cada funcionário não podem – nem devem – servir como objectivo que norteie a actuação da Administração Tributária no momento de efectuar as penhoras, devendo ter-se sempre presente que o princípio que preside à sua actuação é o da legalidade. É importante, pois, rever estes objectivos, apenas centrados no aspecto quantitativo, com óbvios prejuízos em termos de qualidade na concretização dos fins inerentes ao sistema fiscal, o qual se pretende justo e equilibrado na prossecução das suas finalidades, fiscais e extra-fiscais.

387. Nas penhoras de contas bancárias deverá também esclarecer-se, legislativamente se necessário, que o exequente deve notificar o executado de que a penhora foi realizada, sem prejuízo de a reclamação poder ser interposta a partir do conhecimento da penhora, a bem das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, evitando-se que o executado emita cheques sobre conta penhorada.

Com efeito, o actual sistema sistema agilizado das penhoras de contas bancárias tem acarretado danos e prejuízos para os executados, os quais seriam evitáveis se a Administração Tributária, posteriormente à penhora da conta, notificasse o contribuinte da penhora realizada. Entende-se ser razoável que o dever de notificação ao executado da penhora seja feito pela própria Administração Tributária, e não pelo Banco, que é mero executor de uma ordem de penhora. Este dever de notificação não deve, contudo, impedir o executado de reagir contra a penhora logo que dela tenha conhecimento, não sendo razoável pois, também, que tenha de aguardar pela notificação da Administração Tributária (que pode tardar), para se poder defender em caso de penhora ilegal.

388. Quanto ao ponto precedente, será, em suma, conveniente que, por via normativa, e tendo em vista também promover a transparência das relações entre a Administração Tributária e o contribuinte e evitar a ocorrência de prejuízos para o executado, se imponha à Administração tributária o dever de notificar o executado de que foi efectuada a penhora de uma conta bancária de que o mesmo é titular, sem prejuízo do seu direito de reagir contra a penhora ter lugar a partir do efectivo conhecimento desta, independentemente da data da notificação.

389. Recomendação:

Deverão ser introduzidos alguns melhoramentos no sistema das penhoras automáticas de modo a prevenir e a permitir a rápida reparação da situação quando se verificar que a penhora é indevida ou que não foi observado o princípio da proporcionalidade, ou as regras do CPC quanto à relatividade dos bens penhoráveis. Será, ainda, conveniente a introdução de um mecanismo que permita a notificação (com carácter obrigatório) ao executado das penhoras realizadas.

8.12 A penhora de bens: momento de efectivação da penhora

390. A actuação recente da Administração Tributária tem evidenciado que os serviços procedem à realização de penhoras de bens em momento prévio ao termo dos prazos previstos na lei para os contribuintes accionarem os meios impugnatórios, quer no

que se refere à apreciação da legalidade da liquidação, quer em relação à exigibilidade da dívida. O resultado da actuação concreta dos serviços produz situações de extrema gravidade, como por exemplo a de contribuintes que, beneficiando ainda de prazo para impugnar judicialmente a liquidação de imposto, se vêem confrontados com a penhora das suas contas bancárias, situação que origina consequências gravíssimas para o exercício da sua normal actividade e que, na maioria dos casos, produz impactos negativos a nível dos trabalhadores, dos fornecedores e entidades bancárias.

391. Recomendação:

Sem descurar os interesses da Fazenda Nacional na recuperação das receitas tributárias, deverá, em sede legislativa, proceder-se à clarificação de que as penhoras, em processo de execução fiscal, só deverão ocorrer após o termo dos prazos para apresentação de reclamação, impugnação ou oposição judicial.

8.13 As penhoras de dinheiro ou de valores depositados (artigo 223.º do CPPT)

392. Com vista a evitar a ocorrência de problemas graves detectados com respeito à penhora de dinheiro ou de valores depositados, deveria ser expressamente previsto, no n.º 4 do artigo 223.º do CPPT, que a obrigatoriedade do depositário de comunicar novas entradas ao órgão da execução fiscal só existe quando a mesma implique um saldo penhorável e não quanto a todas as entradas. Em causa estão situações observadas que não respeitam a impenhorabilidade do valor global correspondente a um salário mínimo nacional (artigo 824.º, n.º3 do CPC) ou a impenhorabilidade de parte dos salários e vencimentos que venham a ser depositados.

393. Por outro lado, deveria também ser clarificada a norma quanto à cativação desse saldo enquanto é (ou não) ordenada a penhora. A letra da lei determina, claramente, que, após a comunicação da nova entrada, deverá aguardar-se pelo mandato de penhora, o que deixa as entidades depositantes com um instrumento legal para efectuar a "cativação" momentânea. Importa, ainda, estabelecer, à semelhança do previsto na al. f) do n.º 1 do artigo 224.º do CPPT, relativo à penhora de créditos,

um prazo de vigência para a notificação do depositário relativa à penhora de dinheiro e depósitos, no que respeita às novas entradas, o qual poderia ser estabelecido em um ano, renovável.

394. Recomendação:

Deverá ponderar-se a alteração ao n.º 4 do artigo 223.º do CPPT, no sentido de clarificar que o depositário só está obrigado a comunicar novas entradas ao órgão da execução fiscal quando as mesmas impliquem um saldo penhorável, e não quanto a todas as entradas. Deverá, ainda, estabelecer-se, à semelhança do previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 224.º do CPPT, para a penhora de créditos, um prazo de vigência (de um ano, renovável) para a notificação do depositário relativa à penhora de dinheiro e depósitos, no que respeita às novas entradas.

8.14 As penhoras de créditos e os honorários de profissionais liberais (artigo 224.º do CPPT)

395. Atendendo à possibilidade de penhora de créditos futuros, dever-se-ía ponderar acautelar um "mínimo de existência" em relação aos profissionais liberais, promovendo-se alteração ao disposto no artigo 224.º do CPPT (ou ao artigo 227.º do mesmo diploma), no sentido de ser garantida a impenhorabilidade de dois terços do valor dos honorários respeitantes a prestação de serviços, já que tais prestações assumem natureza semelhante a vencimentos e salários (cfr. artigo 824.º, n.º1, alínea a), do CPC).

396. Recomendação:

Deverá ser ponderada a alteração ao artigo 224.º do CPPT (ou ao artigo 227.º do mesmo diploma) no sentido de ser garantida a impenhorabilidade de dois terços do valor dos honorários respeitantes à prestação de serviços, acautelando o direito a uma subsistência condigna.

8.15 O levantamento da penhora e o cancelamento de registos (artigos 235.º, 260.º e 271.º do CPPT)

397. O levantamento da penhora e o cancelamento dos registos são ordenados pelo órgão de execução fiscal, ainda que, nalguns casos, o possam ser a requerimento do executado ou do adquirente dos bens. Pese embora a celeridade que caracteriza o processo de execução fiscal, nem sempre se verifica a rapidez exigível na determinação e na execução dessas decisões, o que constitui uma falha reiteradamente apontada à Administração Tributária. Com efeito, verificam-se, actualmente, atrasos assinaláveis nas situações referidas, inclusivamente no caso de penhoras de créditos e depósitos, os quais se revelam muito prejudiciais para os executados.

398. As vantagens de uma actuação rápida e eficaz da Administração Tributária são inegáveis. Porém o "automatismo" das execuções também coloca problemas vários quando são cometidas ilegalidades, como sucede, paradigmaticamente, nas penhoras (de créditos, de valores depositados ou de imóveis) que subsistem após o pagamento das dívidas, ou mesmo quando é prestada garantia (idónea) sobre outro bem, sem que o contribuinte obtenha, em tempo útil, o efectivo levantamento das penhoras inicialmente efectuadas.

399. Assim, deveria ser previsto um prazo máximo, de dez dias, para que seja ordenado o levantamento da penhora (ou de outra garantia, nos termos assinalados no n.º 2 do artigo 183.º do CPPT) e o cancelamento do registo, sempre que a dívida se mostre extinta ou quando tenha sido prestada garantia idónea sobre outro bem que não o penhorado. A previsão expressa de um prazo máximo de cumprimento deveria ser acompanhada da determinação de cominação para o caso de incumprimento do prazo fixado, ou seja, uma indemnização por penhora indevida.

400. Recomendação:

Deverá ponderar-se a introdução de norma no CPPT, aplicável às situações de levantamento de garantias e cancelamento de registos, nos casos aplicáveis, a

impor, expressamente, um prazo de dez dias para que o órgão da execução fiscal ordene e efective as referidas diligências, prazo este contado da extinção da execução, ou da data da prestação de garantia que substitua outra inicialmente prestada. Tal previsão deverá ser acompanhada de determinação de uma cominação, eventualmente análoga à indemnização por prestação de garantia indevida, em caso da inobservância do prazo fixado.

8.16 A comunicação informática nos procedimentos de penhora de bens

401. A DGCI celebrou com outras entidades designadamente com o Instituto dos Registos e do Notariado, com o Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, com a Caixa Geral de Aposentações e com o Instituto da Segurança Social, diversos protocolos com o objectivo de simplificar e optimizar a penhora de bens, designadamente a penhora de imóveis, veículos e pensões.

402. A experiência demonstra que decorrem vantagens significativas da circunstância dos actos procedimentais necessários à efectivação das penhoras de bens serem executados através de meios electrónicos e/ou por interface informático. Na verdade, esta metodologia de acção não só permite a uniformização na aplicação das normas tributárias como reduz substancialmente a prática de erros de direito e materiais, potenciadores de prejuízos aos destinatários dos actos. Daí que o aprofundamento do processo de automatização dos procedimentos e comunicação electrónica de dados deva ser prosseguido e alargado a todas as entidades intervenientes no processo de execução fiscal, com recurso à utilização da assinatura electrónica qualificada em detrimento das comunicações em suporte papel.

403. Recomendação:

Tendo em vista a simplificação e uniformização de procedimentos, bem como a eficiência e eficácia na execução dos actos, deverá a DGCI promover a celebração de protocolos com todas as entidades intervenientes no processo de execução fiscal, designadamente para efeitos de efectivação de todo o tipo de penhora de bens através da comunicação electrónica de dados.

8.17 A aplicação de fundos provenientes de penhora e venda de bens

404. O processo de execução fiscal deve ser tramitado de forma eficaz de modo a proporcionar a rápida cobrança das dívidas e subsequente extinção do mesmo. Nesta medida, os fundos provenientes da penhora de contas bancárias, de créditos, de vencimentos ou de salários, bem como dos valores resultantes da graduação de créditos devem ser afectados aos respectivos processos, com imediatos reflexos na conta do contribuinte, proporcionando a imediata libertação de valores retidos, o cancelamento de penhoras e a libertação de activos penhoráveis. Só com este tipo de procedimento será possível evitar a realização indevida de penhoras de contas bancárias, de vencimentos ou de créditos.

405. Recomendação:

A Administração Tributária deverá introduzir no sistema das execuções fiscais automatismos ao nível dos fluxos financeiros que permitam a imediata aplicação e afectação aos processos de execução fiscal dos valores provenientes da penhora e da venda dos bens e, sempre que seja o caso, proporcione o imediato levantamento de penhoras indevidas e efectue de forma rápida e eficaz a restituição dos valores cobrados e/ou arrecadados em excesso. E deverão, ainda, ser introduzidas no CPPT alterações que permitam simplificar e automatizar o processo de reclamações de créditos, verificação e graduação dos mesmos e a subsequente afectação dos fundos aos respectivos credores.

8.18 O Sistema de Vendas Automáticas (SICVEC)

406. O sistema de vendas automáticas (SICVEC) potenciou um incremento substancial no volume de vendas realizadas e permitiu introduzir uma dinâmica extremamente relevante no número de processos de execução fiscal que alcançam a fase de venda de bens. A marcação da venda de bens mostra-se muitíssimo importante como factor potenciador da recuperação de receitas tributárias. Todavia, registam-se nas funcionalidades deste sistema algumas insuficiências no que tocante

ao registo de ocorrências processuais, designadamente em relação à elaboração dos instrumentos (anúncios e editais) para publicidade da venda de bens, identificação e remoção de depositários, bem como ao nível da descrição dos bens a vender. As regras que regulamentam a atribuição de valor aos bens penhorados mostram-se insuficientes mormente em relação aos valores móveis, pelo que será conveniente o seu aperfeiçoamento em sede legislativa, bem como a clarificação das normas que permitem a fixação do valor base de venda no que se refere à venda de bens através da modalidade extrajudicial – negociação particular. Também a nível das normas que regulamentam a publicidade da venda é aconselhável o seu aperfeiçoamento, designadamente em relação à venda extrajudicial.

407. Recomendação:

A Administração Tributária deverá reponderar a concepção das funcionalidades do sistema de vendas automáticas em ordem ao seu aperfeiçoamento no tocante aos aspectos processuais e procedimentais, tendo em vista dotar o sistema de maior rigor, de simplicidade e eficácia. Deverão, ainda, ser introduzidas no CPPT alterações tendentes a melhorar as regras para atribuição de valor aos bens penhorados, para fixação do valor base e publicitação da venda dos bens, alterações estas que deverão remover as actuais dificuldades da determinação de critérios para atribuição de valores aos bens penhorados.

8.19 A venda dos bens penhorados em processo de execução fiscal (Artigos 251.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário)

408. É criticado o facto de não serem imediatamente apreensíveis as normas aplicáveis exclusivamente à venda por proposta em carta fechada, modalidade de venda que corresponde ao regime regra da venda em execução fiscal. Com efeito, o artigo 251.º do CPPT refere-se à venda por proposta em carta fechada, enquanto o artigo 252.º do mesmo diploma dispõe sobre outras modalidades de vendas. O artigo 253.º do CPPT respeita novamente à venda por proposta em carta fechada, em concreto à adjudicação dos bens, ao passo que o artigo 256.º do CPPT, sob a

epígrafe *Formalidades da venda*, se pode reportar, quer à venda por proposta em carta fechada, quer às "outras modalidades".

409. Recomendação:

Por forma a clarificar que as formalidades da venda em processo de execução fiscal, previstas no artigo 256.º do CPPT, são aplicáveis não apenas à modalidade de venda por meio de proposta em carta fechada, sugere-se que a redacção do corpo do referido preceito seja alterada, no sentido seguinte: "A venda, qualquer que seja a sua modalidade, obedece ainda aos seguintes requisitos:"

8.20 A simplificação da venda de imóveis no processo de execução fiscal (artigo 256.º do CPPT)

410. Com excepção das situações previstas no n.º 2 do artigo 252.º do CPPT, a venda de bens em processo de execução fiscal é feita através de venda judicial, mediante a apresentação de propostas em carta fechada. Actualmente, quando os bens não são vendidos através deste tipo de venda, passa-se, em regra, de imediato à venda dos bens através de negociação particular, que consubstancia uma modalidade de venda extrajudicial. Por forma a acautelar os interesses dos credores e a garantir transparência na venda dos bens, será conveniente consagrar na lei a solução de que a venda de imóveis em processo de execução fiscal através de venda extrajudicial apenas poderá ocorrer após duas tentativas de venda judicial.

411. Ainda assim será necessário articular esta solução com a definição de critérios objectivos para a atribuição do valor base de venda dos bens e assegurar a sua aplicação uniforme por todos os órgãos de execução fiscal. Será outrossim importante consagrar na lei que o valor base para venda dos bens em negociação particular não deverá ser inferior a 70% do valor da segunda tentativa de venda judicial. Naturalmente que esta possibilidade evitará que os bens caiam de imediato na negociação particular, a qual, muitas vezes, se arrasta por tempo indeterminado e é susceptível de ser sujeita a conluios.

412. Actualmente, em caso de frustração da venda dos bens através de venda judicial passa-se à venda por negociação particular, sendo para o efeito designado, por vezes através de sorteio, um negociador. Esta solução não tem produzido bons resultados, dado que os negociadores, na maioria das vezes, não evidenciam qualquer interesse em conseguir alcançar êxito na venda dos bens. Por outro lado, será conveniente clarificar a regulamentação relativa à apresentação das propostas. As propostas em suporte papel têm de ser apresentadas nas condições estabelecidas nos anúncios e editais, já as propostas apresentadas via *internet* só são conhecidas na diligência de abertura das propostas. A existência de propostas em papel não constitui qualquer surpresa, mas as propostas em formato electrónico são desconhecidas até ao momento da diligência. Porém, uma vez submetida a sua aceitação na *internet*, a mesma não pode ser retirada pelo seu titular. Este é um problema que deverá também ser equacionado, na medida em que tem provocado situações melindrosas para cuja resolução não existe suporte na lei. Na verdade, estes problemas têm tido origem na circunstância dos titulares das propostas não terem perfeita noção das consequências legais que decorrem da apresentação de propostas para aquisição de bens em processo de execução fiscal. Em face deste problema e de modo a incentivar a apresentação de propostas via *internet* dever-se-á consagrar na lei o direito de desistência, em situações devidamente fundamentadas e simultaneamente aperfeiçoar o sítio da DGCI de modo a integrar indicações claras, concretas e objectivas sobre os efeitos jurídicos da apresentação das propostas.

413. Recomendação:

Deverá alterar-se o CPPT de modo a estipular que a venda dos bens em processo de execução fiscal através de venda extrajudicial apenas deva ocorrer após duas tentativas de venda dos bens através de propostas em carta fechada e a lei deverá ser mais precisa e objectiva sobre os critérios a utilizar para atribuição do valor base em caso de venda extrajudicial, não podendo este ser inferior a 70% do valor base da segunda tentativa de venda judicial. Dever-se-á também consagrar-se na lei o direito de desistência das propostas apresentadas via *Internet,* mediante solicitação, devidamente fundamentada, do proponente. E ainda, garantir a aplicação uniforme dos critérios de definição do valor base de venda e aperfeiçoar

o sítio da DGCI de modo a ser explícito e inequívoco quanto às obrigações decorrentes da apresentação de propostas para aquisição de bens em processo de execução fiscal.

8.21 A entrega efectiva dos bens em processo de execução fiscal

414. Foram apontadas ao Subgrupo algumas dificuldades práticas respeitantes à entrega efectiva dos bens penhorados ao fiel depositário e à entrega dos bens, após a adjudicação, ao respectivo adquirente, no que respeita, em concreto, aos poderes da Administração Tributária para tal.

415. A este respeito, importa assinalar que o CPPT não contém, à semelhança do CPC (cfr. artigo 840.º), qualquer norma sobre os termos da entrega efectiva dos bens ao depositário, concretamente em caso de resistência a tal entrega. A previsão, ao nível do CPPT, de uma norma relativa a este aspecto apresenta-se como uma medida positiva e necessária.

416. Quanto à entrega dos bens, após a adjudicação, ao respectivo adquirente, tem sido entendimento dos tribunais superiores que à Administração Tributária, em sede executiva, apenas cumpre a adjudicação dos bens e não a respectiva entrega dos mesmos ao adquirente, o qual a poderá requerer através do prosseguimento da execução contra o seu detentor, nos termos prescritos no artigo 901.ºdo CPC. A entrega do bem vendido em execução deve, pois, ter lugar no próprio processo executivo, através do incidente previsto no artigo 901.º do CPC. Dada a natureza jurisdicional do referido incidente, a competência para dele conhecer em processo de execução fiscal pendente num serviço de finanças cabe ao Tribunal Tributário da respectiva área (cfr. Acórdão do Tribunal de Conflitos, de 12 de Outubro de 2004, proferido no processo n.º 03/04).

417. Também quanto ao ponto assinalado no parágrafo precedente, se afigura útil que o CPPT passe a dispor de uma norma que contemple a situação referida, regulando expressamente a matéria relativa à entrega de bens ao adquirente.

418. Recomendação:

O CPPT deverá passar a conter disciplina expressa relativamente à entrega efectiva dos bens ao depositário e, bem assim, ao adquirente dos bens.

8.22 O prazo de um ano para a extinção do processo de execução fiscal (artigo 177.º do CPPT)

419. O artigo 177.º do CPPT prevê a verificação da extinção da execução fiscal dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas. Por seu turno, o artigo 176.º do referido diploma legal prevê as causas concretas de extinção da execução fiscal, entre as quais não surge a circunstância prevista no artigo 177.º do CPPT.

420. Na prática, tem-se verificado que a previsão contida neste último preceito é potenciadora de dúvidas e equívocos ao nível da sua interpretação e aplicação, o que tem causado diversos litígios e reclamado, por isso, a intervenção dos Tribunais Tributários. Em concreto, foram referidas ao Subgrupo situações em que a execução fiscal foi declarada extinta, por ter decorrido um ano desde a sua instauração, encontrando-se pendentes reclamações judiciais e oposições. Com efeito, o artigo 177.º do CPPT tem sido invocado, por vezes, para pôr termo a execuções que não deveriam ser extintas, por estarem pendentes processos como os referidos.

421. Como tem sido unanimemente entendido, concretamente pela jurisprudência dos tribunais superiores, o referido prazo de um ano tem apenas natureza ordenadora e disciplinadora, sendo claro que a não conclusão do processo no período de tempo indicado não tem qualquer relevo ao nível da cobrança da dívida, não provocando, designadamente, a extinção da execução fiscal, o que se retira, desde logo, do facto de se admitir a possibilidade de o processo demorar mais do que esse período, se houver causas insuperáveis.

422. Para mais, os interessados que se sintam lesados pela não observância do apontado prazo sempre poderão basear nesse facto pedidos de indemnização por

responsabilidade civil extracontratual, desde que verificados os respectivos pressupostos.

423. Apesar daquilo que fica dito, não se advoga a eliminação, pura e simples, do preceito assinalado, o que poderia ser entendido como a eliminação de qualquer prazo de duração da execução fiscal. Com efeito, o prazo em causa reflecte o interesse público na celeridade do processo de execução fiscal, ainda que o seu alcance se limite ao âmbito interno da Administração Tributária, visando incentivar a rápida conclusão do processo.

424. Será pois conveniente esclarecer o alcance da previsão contida no artigo 177.º do CPPT, no sentido de o mesmo prever um prazo meramente ordenador e disciplinador, obstando, assim, a interpretações das quais resulte um efeito preclusivo decorrente da simples passagem do tempo.

425. Recomendação:

Deverá ser clarificado o alcance e o sentido do artigo 177.º do CPPT, eventualmente aditando à norma um segmento nos termos do qual se esclareça que o referido prazo de um ano não se aplica sempre que esteja pendente reclamação graciosa, impugnação judicial, oposição judicial ou recurso, caso em que o prazo é alargado até à decisão dos referidos processos.

8.23 O pagamento em prestações e a dação de bens em pagamento (artigos 196.º e 201.º do CPPT)

426. Os prazos para requerer o pagamento em prestações ou a dação de bens em pagamento coincidem com o prazo da oposição à execução, de acordo com o previsto nos artigos 196.º, 201.º e 203.º do CPPT. Em determinadas situações, conforme foi referido ao Subgrupo, este prazo revela-se manifestamente exíguo, nomeadamente perante as dificuldades surgidas no relacionamento com as instituições bancárias, com vista à negociação para obtenção da garantia bancária necessária ao pagamento em prestações.

427. Tendo em consideração a necessidade de prestar garantia, não se nos afigura causar prejuízo ao Estado que o prazo para requerer o pagamento em prestações possa ser exercido até mais tarde, embora com penalização na taxa de juro devido. O alargamento do referido prazo seria bem recebido no contexto actual de crise económica e financeira e poderia ser estendida, *mutatis mutandi,* à dação em pagamento. Com efeito, na actual conjuntura económica, a imposição de prazos curtos, e não flexíveis, na cobrança coerciva das dívidas fiscais poderá, em determinadas situações concretas, ter um efeito contraproducente, pondo em causa a continuidade de empresas que, apesar de apresentarem dificuldades financeiras, são economicamente viáveis.

428. À semelhança do que se verifica, por exemplo em França, seria, pois, conveniente que a lei contemplasse a possibilidade de negociação de prazos e condições especiais para a regularização das dívidas fiscais.

429. Recomendação:

Deverá ser consagrada no CPPT a possibilidade de o pagamento em prestações ou de a dação de bens em pagamento poder ser requerida até trinta dias antes da venda dos bens penhorados, mediante uma penalização quanto à taxa de juro aplicável e a eventual fixação de um prazo máximo para efectivação do pagamento. Será, ainda, conveniente reformular o regime do pagamento em prestações, e, concretamente o disposto no artigo 196.º do CPPT, possibilitando que o pagamento das dívidas, a que se reporta o actual n.º 4 (*dívidas de recursos próprios comunitários e as resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros*), possa ser efectuado nos termos e de acordo com o regime-regra contemplado nos n.ºs 5 e 6, do referido artigo 196.º. Para tanto, propõe-se a eliminação do n.º 4 do artigo 196.º CPPT, integrando-se, consequentemente, o regime de pagamento prestacional dessas dívidas nos n.ºs 5 e 6 do mesmo preceito.

8.24 A gestão informática da dação de bens em pagamento

430. A dação de bens em pagamento, apesar de contemplada na actual legislação processual, carece de maior definição, por forma a viabilizar uma gestão informática mais eficaz, principalmente ao nível da gestão financeira, possibilitando a actualização dos valores ainda em dívida e, quando se justifique, a restituição do remanescente ao contribuinte. Por forma a optimizar as funcionalidades informáticas relativas a esta forma de extinção das dívidas tributárias, seria conveniente equacionar proceder à revisão do suporte legal da d*ação em pagamento*, nas vertentes processuais e financeiras, e respectiva interligação com procedimentos afins, tais como compensações, vendas de bens e restituições, com vista à concretização de um sistema integrado para a sua gestão informática.

431. Recomendação:

Deverá ser equacionada a clarificação das regras relativas à dação em pagamento, e algumas outras, como as relativas, designadamente, às compensações, vendas de bens e restituições, por forma a permitir a concretização de um sistema integrado de gestão informática.

8.25 A flexibilização dos pagamentos por conta

432. Não colocando em risco o princípio da legalidade, a lei deverá atribuir ao órgão da execução fiscal condições, balizadas em critérios objectivos, para proceder à gestão da percepção de pagamentos por conta realizados por contribuintes que tenham dívidas de valores inferiores a cinco mil euros. O valor mínimo estabelecido actualmente no n.º 2 do artigo 264.º do CPPT – três unidades de conta – tem criado algumas dificuldades aos contribuintes com pequenas dívidas e a sua não observância é censurável na medida em que traduz uma ilegalidade. Este valor mínimo não consubstancia qualquer vantagem nem potencia uma mais rápida e célere recuperação dos créditos e embora se possa considerar ajustado para as

pessoas colectivas, só por si, esta razão não justifica a sua manutenção, na medida em que, em regra, este tipo de contribuintes realiza pagamentos por conta de valores superiores.

433. Dever-se-á alterar o regime dos pagamentos por conta, previsto no artigo 264.º, n.º 2 , do CPPT, e permitir que os contribuintes com maiores dificuldades económicas realizem o pagamento das suas dívidas de uma forma faseada sem necessidade de recorrerem ao pagamento em prestações, uma vez que este regime obriga quase sempre à prestação de garantia, onerando, em consequência, o esforço financeiro dos contribuintes. Por outro lado, não se justifica que o regime dos pagamentos por conta imponha um valor mínimo de 3 unidades de conta e o regime prestacional admita prestações com o valor de 1 unidade de conta.

434. Recomendação:

Deverá proceder-se à revogação da norma que impõe um valor mínimo no pagamento por conta e estabelecer critérios que permitam ao órgão da execução fiscal flexibilizar a percepção de pagamentos tendentes a permitir a efectiva recuperação dos créditos tributários.

8.26 A cobrança coerciva de dívidas de valor insignificante

435. Foram reportadas ao Subgrupo situações de instauração de processos de execução fiscal com vista à cobrança coerciva de dívidas consideradas de valor muito reduzido. Em concreto, foram apontadas situações de dívidas inferiores a um Euro. Este tipo de ocorrências, incontornáveis no actual contexto legal, são de evitar, não apenas por se traduzirem numa relação custo/ benefício altamente desvantajosa para o Estado (e, assim, para todos os contribuintes) mas, também, pela imagem que criam de ineficiência e desproporcionalidade na actuação da Administração Tributária.

436. Justificam-se, assim, plenamente, as isenções técnicas já hoje previstas em relação a alguns impostos, como é o caso dos artigos 95.º do Código do IRS, 103.º do Código do IRC, 94.º do Código do IVA, 33.º do Código do Imposto do Selo, 114.º do Código do IMI ou 32.º do Código do IMT. Tais previsões avulsas têm como inconvenientes o facto de apenas se aplicarem em relação aos impostos para os quais estão consagradas, de não apresentarem valores uniformes e, bem assim, de os valores em causa não serem objecto de actualizações periódicas. Porém, no actual contexto legal, e sem a intervenção do legislador, que se recomenda, não cabe aos funcionários dos serviços de finanças a liberdade, ou a oportunidade, de dar um tratamento diferente aos processos executivos em função do respectivo valor.

437. Recomendação:

Sem prejuízo de eventuais normas especiais, importará ponderar a criação de uma norma, na LGT, ou, eventualmente, no título relativo ao processo de execução fiscal do CPPT, que preveja, em geral e de forma harmonizada, tal isenção e o respectivo valor. Esta medida deverá, por igualdade de razões, ser entendida em relação às taxas, embora no RGTAL em relação a estas (e, futuramente, no Regime Geral das Taxas e demais Contribuições Financeiras a favor de Entidades Públicas). Para evitar desactualizações previsíveis e a necessidade de actualizações periódicas do valor mínimo em relação ao qual a Administração Tributária se deverá abster de instaurar processos executivos, propõe-se que o referido valor seja indexado a um valor de referência considerado ajustado. Será também oportuna a consagração de mecanismos, de natureza preventiva (antes, pois, da fase de cobrança coerciva), que incentivem o pagamento voluntário de quantias de reduzido valor, evitando, assim, a instauração de novos processos de execução fiscal (v.g a apreensão do veículo e a impossibilidade de circulação do mesmo no caso da falta de comprovativo de pagamento do novo Imposto de Circulação). Adicionalmente, e em concreto para os processos de execução fiscal pendentes, deverão ser ponderadas medidas que permitam o saneamento de processos em que se mostram em cobrança dívidas de valor manifestamente insignificante, libertando destes processos os Tribunais e todos os serviços exequentes.

8.27 O prazo de contestação da Fazenda Pública na oposição à execução fiscal e nos embargos de terceiros (artigos 167.º e 210.º do CPPT)

438. O prazo que se encontra legalmente fixado para o executado deduzir oposição à execução fiscal é de trinta dias (artigo 203.º n.º 1, do CPPT). Já o prazo para a Fazenda Pública apresentar contestação é de dez dias, prorrogável por mais trinta dias, a requerimento desta, sempre que haja necessidade de obter informações ou de aguardar resposta a consulta feita a instância superior (artigo 210.º do CPPT).

439. O que a experiência demonstra é que a Fazenda Pública, num grande número de processos, faz uso da referida possibilidade legal de prorrogação do prazo, sendo, pois, de concluir que, ou o prazo de 10 dias para contestar é objectivamente curto, ou tal prorrogação do prazo é utilizada como forma de gerir os prazos dos processos que lhe estão atribuídos. Na prática, o prazo-regra de contestação de dez dias acaba por se fixar em quarenta dias, em resultado da prorrogação por trinta dias.

440. A previsão legal da apontada prorrogação do prazo, utilizada como regra, acarreta a produção de diverso expediente e obriga à prática de inúmeros actos, seja pela secretaria judicial, seja por parte do juiz, com os inerentes custos processuais e para o erário público daí decorrentes, para além de propiciar a desigualdade de prazos entre as partes intervenientes. Por ser assim, entende-se conveniente que o prazo de contestação da oposição seja fixado em trinta dias, sem possibilidade de prorrogação.

441. Este prazo aplicar-se-á também nos embargos de terceiro, uma vez que, por remissão do artigo 167.º do CPPT, estes seguem o regime da oposição judicial.

442. Recomendação:

Deverá ser ponderada alteração ao artigo 210.º do CPPT no sentido de o prazo da Fazenda Pública para contestar passar a ser de trinta dias, sem possibilidade de prorrogação.

8.28 Os fundamentos da oposição à execução fiscal

443. A oposição judicial constitui a contestação à execução fiscal que deve ser accionada após a citação do executado. É fundamental proceder à reformulação dos fundamentos a invocar em sede de oposição, nomeadamente dever-se-á reescrever a norma da alínea a) do artigo 204.º, do CPPT, de modo a abranger as situações que têm vindo a ser consideradas pela jurisprudência. Embora a jurisprudência considere pacificamente que constitui fundamento de oposição à execução, as situações em que se verifica a inconstitucionalidade da norma que fundamenta a liquidação ou que, por qualquer outro motivo, aquela é inválida, este entendimento não tem correspondência na letra da lei que refere apenas a "inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação".

É, assim, fundamental que a alínea a) do artigo 204.º do CPPT seja revista de modo a permitir ao contribuinte saber com mais certa e segurança em que situações é que lhe é permitido recorrer à oposição à execução.

444. Recomendação:

Deverá reponderar-se o acervo de fundamentos a integrar no artigo 204.º do CPPT para dedução da oposição judicial à execução fiscal.

8.29 A retenção da oposição e da reclamação judiciais das decisões do órgão da execução fiscal e o prazo de resposta da Fazenda Pública e do Ministério Público nos processos de reclamação (artigos 208.º e 278.º do CPPT)

445. A oposição à execução e a reclamação judicial das decisões do órgão da execução fiscal têm a sua tramitação regulada no CPPT, estando aí especialmente previstos os termos da sua subida ao Tribunal (artigos 208.º e 278.º do CPPT). Em concreto, a oposição, após autuação, deve ser remetida ao Tribunal no prazo de vinte dias, podendo, nesse prazo, o órgão da execução fiscal pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento. No caso da

reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, prevê-se, como regra, a subida ao Tribunal depois de realizadas a penhora e a venda, a menos que a reclamação se tenha fundado em prejuízo irreparável ou naquelas situações em que a subida diferida venha a retirar todo e qualquer efeito útil à reclamação, caso em que a reclamação deverá ser remetida ao Tribunal no prazo de oito dias, sem prejuízo da possibilidade de revogação do acto no prazo de dez dias (ou trinta, conforme os casos), contados da sua apresentação.

446. Foram referidas ao Subgrupo diversas de situações de retenção ilegal de oposições e de reclamações, por parte dos serviços de finanças e das direcções de finanças. Trata-se de um procedimento absolutamente indesejável e que urge evitar, atentas as consequências que daí podem resultar. De resto, os Tribunais Tributários já têm sido confrontados com a verificação de tal retenção ilegal, o que não impede que essas situações se repitam.

447. Importa, pois, ponderar a determinação de outras consequências para os casos de indevida retenção dos meios processuais assinalados.

448. Das soluções possíveis, dir-se-á que a intimação judicial para a prática de acto devido, não sendo decidida num curto espaço de tempo, não parece constituir via adequada para a resolução do problema. Por outro lado, a hipótese de a oposição e da reclamação serem entregues no Tribunal (e não no serviço de finanças) tem a desvantagem de suprimir a oportunidade de revogação por parte do órgão da execução fiscal, dificultando, ainda, a necessária instrução do processo com os elementos que integram os autos de execução fiscal.

449. Ponderando as várias soluções possíveis para minorar o problema, parece viável a consagração de um mecanismo legal que permita dirigir ao Tribunal Tributário competente para a decisão da oposição e da reclamação um requerimento, a ser entregue no próprio Tribunal, solicitando ao juiz a avocação do processo.

450. Adicionalmente, a previsão de uma cominação quanto à retenção da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, sempre que seja invocado o "prejuízo irreparável"

por parte do reclamante, afigura-se-nos também adequada, sendo certo que é ao Tribunal, e não ao órgão da execução, que cabe a apreciação do acerto de tal invocação.

451. É, ainda, possível a ponderação um regime que contemple o deferimento tácito da reclamação, nos casos assinalados, embora se possa argumentar que o prazo previsto para a remessa do processo ao Tribunal, nas situações de subida imediata, é curto e, bem assim, que o deferimento tácito adequar-se-ía melhor a um contexto de pendência processual, ao nível das execuções fiscais, substancialmente menor do que aquele que se regista actualmente.

452. De forma a articular os interesses em jogo, será conveniente, também, ponderar o alargamento do prazo de remessa do processo, de oito para trinta dias, passando este a constituir o prazo geral para o órgão de execução revogar o acto ou fazer subir o processo ao Tribunal, nos casos de subida imediata.

453. Tratando-se de reclamação em que seja invocado "prejuízo irreparável", o órgão da execução fá-la-á subir a Tribunal no prazo de oito dias, sendo também de oito dias o prazo para o representante da Fazenda Pública e o representante do Ministério Público se pronunciarem. Atenta a natureza urgente deste processo compreende-se a intenção do legislador ao fixar este prazo de oito dias, o prazo processual mais curto fixado no CPPT.

454. A experiência revela, porém, que este prazo de pronúncia é curto para o efeito, atendendo a que são, muitas vezes, necessárias diligências instrutórias, as quais nem sempre se concretizam em tempo útil. Por outro lado, para processos de idêntica natureza urgente, como por exemplo o processo especial de derrogação de sigilo bancário, encontra-se estabelecido, para circunstâncias idênticas, um prazo de pronúncia de dez dias. Não se vislumbram, pois, motivos para esta dualidade de prazos (de oito e de dez dias), quer na vertente dos intervenientes processuais, quer quanto à idêntica natureza dos processos, justificando-se, em nosso entender, inclusivamente na óptica da igualdade das partes, que o prazo seja único e de dez

dias. Esta solução harmonizaria, de resto, os prazos no que respeita aos processos urgentes.

455. Recomendação:

Deverá ser introduzida, no artigo 208.º do CPPT, norma a consagrar uma cominação contra a retenção indevida, pelo órgão de execução, da oposição judicial. Idêntica solução deverá ser adoptada para a retenção ilegal da reclamação judicial contra actos praticados pelo órgão da execução fiscal, sempre que tenha sido invocado o "prejuízo irreparável" por parte do reclamante ou quando a retenção retire o efeito útil da reclamação, devendo, para tanto, ser introduzida uma norma em conformidade no artigo 278.º do CPPT. Deverá, ainda, proceder-se ao alargamento do prazo de pronúncia do Representante da Fazenda Pública e do Magistrado do Ministério Público, de oito para dez dias, alterando-se, neste sentido o artigo 278.º, n.º 2 do CPPT.

8.30 A efectivação da responsabilidade subsidiária (artigo 22.º da LGT)

456. Quanto à responsabilidade tributária solidária ou subsidiária, será importante desenvolver o artigo 22.º da LGT, por forma a tornar mais claro quais os meios de defesa de que dispõem aqueles que não são devedores originários. A ideia base que deverá presidir a tal desenvolvimento será a de que o devedor não originário não deverá estar mais limitado do que o originário, pelo que, desde a primeira vez em que é chamado ao procedimento ou ao processo, terão de se respeitar todas as garantias previstas para este.

457. Um primeiro afloramento deste princípio será a necessidade de o ouvir em sede de audição prévia, direito que nunca lhe deve ser denegado. Com efeito, é frequente a insuficiência da fundamentação das reversões efectuadas nos termos do artigo 24.º da LGT, o que constitui motivo determinante da sua anulação judicial e determina a sua invalidação judicial por razões meramente formais. A informatização das reversões tende a agravar o problema, pois a prova da culpa e dos factos

determinantes da responsabilidade são variáveis de caso para caso. Por outro lado, a Administração Tributária não dispõe frequentemente de meios que possibilitem a demonstração do exercício efectivo de funções de administração ou gerência que é uma pressuposto da reversão, já que depende de um elemento subjectivo que é a culpa do responsável subsidiário. Não será necessária intervenção legislativa nesta matéria, mas sim a edição de orientações aos serviços para a necessidade de uma fundamentação cabal dos actos de reversão.

458. O instituto da responsabilidade tributária subsidiária tem sido, nas últimas décadas, objecto de sucessivas alterações legais, o que sem dúvida traduz insatisfação sobre os seus resultados. É obviamente problemática a conjugação do princípio da culpa que está na base da responsabilidade tributária com a consagração de critérios objectivos para a determinação dessa culpa, que devem privilegiar a segurança jurídica dos cidadãos. Num primeiro momento deve procurar reduzir-se a litigiosidade associada tradicionalmente ao princípio da responsabilidade subsidiária, através de uma adequada justificação das reversões. Deve inverter-se a actual situação de a Administração Tributária decair em um grande número de reversões. Deve especialmente ser valorizada a audição prévia do responsável subsidiário que deve ser um relevante filtro das reversões inúteis. É essencial que os relatórios da DGCI contenham informação pormenorizada sobre o número das reversões feitas e os motivos por que entende, após a audição, deverem as mesmas prosseguir.

Importa a prazo, em nosso entender, mudar o paradigma da responsabilidade subsidiária no sentido de que os administradores ou gerentes que não possam ou não pretendam exercer funções de administração ou gerência devem renunciar ao cargo, caso não pretendam submeter-se a eventual responsabilidade subsidiária. O exercício de funções de administração, gerência ou direcção é um poder-dever, não se compreendendo, pelo menos "de jure constituendo", que o abandono puro e simples das funções sem qualquer publicitação ou comunicação à Administração Tributária possa isentar o administrador, gerente ou director de responsabilidade subsidiária. De qualquer modo, não está na ordem do dia qualquer alteração profunda ao regime da responsabilidade subsidiária.

459. A Administração Tributária colocou recentemente em produção uma aplicação informática para reversões. É essencial que essa aplicação informática tenha em conta todo o enquadramento legal da responsabilidade subsidiária. Não é incompatível com a natureza do instituto da responsabilidade tributária a automatização das reversões desde que respeite a necessidade, de caso a caso, ser individualizada a culpa do responsável.

460. Recomendação:

Deverão ser estabelecidos critérios gerais para a efectivação da responsabilidade tributária subsidiária que garantam a sua legalidade, não sendo aceitável que a Administração Tributária decaia na maioria das oposição judiciais apresentadas pelos revertidos.

8.31 A possibilidade de os responsáveis subsidiários poderem, no âmbito da reversão em processo de execução fiscal, invocar todos os argumentos de defesa através de um único meio processual.

461. Os responsáveis subsidiários apenas tomam conhecimento da existência das dívidas por tributos após a sua citação em momento posterior à instauração do processo de execução fiscal. Subsequentemente, poderão accionar os correspondentes meios processuais, uns para questionar a legalidade da liquidação cujo pagamento lhe está a ser exigido e outros para contestar a exigibilidade da dívida exequenda. O actual sistema apresenta-se confuso e complexo para a generalidade dos contribuintes, na medida os contribuintes para acautelar a defesa dos seus interesses poderão ter de accionar vários processos, com regras de interposição e finalidades díspares, embora com objecto coincidente. Esta dispersão processual é desaconselhável dado que não é perceptível pela generalidade dos contribuintes e traduz um sistema demasiado oneroso e desproporcional.

462. Recomendação:

Deverá proceder-se à alteração da lei no sentido de ficar consagrada a possibilidade de os responsáveis subsidiários poderem invocar os vícios de ilegalidade da liquidação e a inexigibilidade da dívida no mesmo meio processual.

8.32 O efeito suspensivo da reclamação judicial das decisões do órgão da execução fiscal (artigos 276.º e seguintes do CPPT)

463. Em matéria de reclamação judicial das decisões do órgão da execução fiscal, prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT, impõe-se clarificar legislativamente o efeito suspensivo das mesmas quando fundadas em prejuízo irreparável, assim se evitando actuações dos serviços de finanças que resultam de interpretações diversas. Em bom rigor, apesar de o efeito suspensivo das reclamações em questão se encontrar expressamente referido na epígrafe do artigo 278.º do CPPT ("Subida da reclamação. Resposta da Fazenda Pública e efeito suspensivo"), a verdade é que tal efeito não vem previsto nas diferentes normas do preceito apontado, o que tem permitido as assinaladas interpretações que determinam a não suspensão da execução fiscal. Nesta matéria, a jurisprudência é pacífica quanto ao reconhecimento do efeito suspensivo, o que resulta de uma interpretação sistemática estribada no artigo 286.º, n.º 2, do CPPT.

464. Recomendação:

O artigo 278.º do CPPT deverá passar a contar com uma norma que preveja, expressamente, o efeito suspensivo a que a epígrafe do mesmo preceito faz alusão. Enquanto tal não se verificar, será útil que sejam transmitidas aos órgãos da execução instruções e/ou esclarecimentos no sentido de que a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT é uma reclamação no próprio

processo de execução fiscal e que, quando tiver de subir de imediato ao Tribunal Tributário, tem efeitos suspensivos da execução fiscal.

8.33 A extinção do processo de execução fiscal pelo pagamento coercivo (artigo 261.º do CPPT)

465. O artigo 261.º do CPPT prevê a extinção da execução fiscal, se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução. Ora, por forma a que os direitos dos executados não sejam coartados, deverá ser prevista uma excepção à extinção, quando estejam pendentes oposição à execução e/ou reclamações de decisões do órgão da execução fiscal motivadas por penhoras de vencimentos, créditos ou de contas bancárias, bem como em caso de contestação à compensação de dívidas, por iniciativa da Administração Tributária, efectuada nos termos do artigo 89.º do CPPT.

466. Recomendação:

Deverá ser ponderada alteração ao disposto no artigo 261.º do CPPT, no sentido de prever uma excepção à extinção do processo de execução fiscal pelo pagamento coercivo quando estejam pendentes oposição à execução e/ ou reclamações de decisões do órgão da execução fiscal motivadas por penhoras de vencimentos, créditos ou de contas bancárias, bem como em caso de contestação à compensação de dívidas, por iniciativa da Administração Tributária.

8.34 A extinção do processo de execução fiscal por dívidas de coimas e outras sanções pecuniárias (artigo 176.º, n.º 2, do CPPT)

467. Têm-se registado diversos problemas no que respeita à exigibilidade das dívidas por coimas nos casos em que as pessoas colectivas já se encontram extintas, verificando-se, por vezes, a reversão dos processos de execução fiscal contra os responsáveis subsidiários. Por forma a clarificar esta situação, dever-se-ia acrescentar uma referência expressa à extinção/dissolução das pessoas colectivas, por referência ao momento do registo do encerramento da liquidação, no caso do

executado ser uma sociedade. Importaria, ainda, esclarecer em que momento as sociedades e outras pessoas colectivas declaradas insolventes se consideram fiscalmente extintas, para efeitos da extinção de outras obrigações.

468. Deve, porém, ser acautelada, por exemplo, a situação em que uma sociedade comercial se extingue por fusão, caso em que não se extingue o procedimento por contra-ordenação praticada anteriormente à fusão, nem a coima que lhe tenha sido aplicada.

469. Recomendação:

Deverá ser aditada à alínea a) do n.º 2 do artigo 176.º do CPPT a referência à extinção das pessoas colectivas, equiparando-a à *morte do infractor*, esclarecendo-se ainda em que momento uma sociedade dissolvida e liquidada se deve considerar extinta para efeitos da inexigibilidade das dívidas por coimas.

8.35 A extinção informática do processo de execução fiscal por morte do infractor

470. O procedimento por contra-ordenação extingue-se, entre outras casos, por morte do arguido, nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT. Por sua vez, a obrigação do pagamento da coima extingue-se com a morte do infractor nos termos do artigo 62.º do mesmo Regime Geral. Neste segundo caso, apesar de se estar já em fase de execução fiscal, não se prevê, na tramitação informática deste processo, a possibilidade da sua extinção por esta causa. Na prática, o sistema informático regressa ao processo de contra-ordenação, de forma a extinguir aqui o processo, daí resultando a anulação da certidão de dívida. Contudo, o procedimento adoptado não parece adequado, pois se a morte ocorre depois da instauração do processo executivo a certidão de dívida está correctamente emitida e a extinção a ocorrer é a do próprio processo executivo, como, de resto, resulta do disposto no artigo 176.º, n.º2, alínea a) do CPPT.

471. Recomendação:

Deverá ser inserida no Sistema de Execução Fiscal (SEF) a possibilidade de extinção do processo por "morte do infractor".

8.36 A eficácia do caso julgado nos embargos de terceiro (artigo 238.º do CPPT)

472. O artigo 238.º do CPPT determina que a decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados por embargante e embargado. Deste modo, uma vez deduzidos embargos de terceiro no âmbito de uma execução fiscal, se os mesmos forem considerados procedentes, mas improcederem relativamente ao mesmo bem em sede de execução comum (na qual a Fazenda Pública, por hipótese, se havia tornado no "único" exequente, por via de reclamação de créditos), não será a primeira decisão oponível a título de excepção do caso julgado na execução comum? Será possível que a Fazenda Pública faça pagar o seu crédito, em sede de execução comum, com bens que havia reconhecido como sendo de terceiros no processo de execução fiscal?

473. Recomendação:

Em face da divergência existente entre o sentido normativo decorrente do artigo 238.º do CPPT e a regulamentação da matéria em sede de execução, deverá repensar-se a subsistência desta norma.

8.37 O registo informático do envio aos Tribunais dos processos de execução fiscal

474. Com excepção dos casos de remessa dos processos de execução fiscal aos autos insolvência/falência, sempre que os processos de execução fiscal são enviados pelo serviço de finanças ao Tribunal, seja no caso das reclamações judiciais previstas no artigo 276.º do CPPT, seja por solicitação do juiz, não existe forma de espelhar essa

remessa ao nível do Sistema de Execução Fiscal (SEF), o que pode, obviamente, gerar problemas.

475. Recomendação:

Deverá ser inserida no Sistema de Execução Fiscal (SEF) uma funcionalidade que permita registar a remessa, incluindo respectiva data do processo de execução fiscal ao Tribunal.

8.38 A abolição informática das cartas precatórias nos processos de execução fiscal (artigos 185.º e 186.º do CPPT)

476. O tratamento informático da figura de cartas precatórias (cfr. artigos 185.º e 186.º do CPPT) pressupõe a sua associação ao respectivo processo executivo, obrigando à gestão de regras complexas, principalmente ao nível dos efeitos a produzir. Esta figura serve essencialmente para dar resposta a necessidades de gestão ao nível dos serviços de finanças, pressupondo uma insuficiente inter-comunicabilidade entre os sistemas. Dada a sua evolução, a actual arquitectura informática não confina a gestão dos processos executivos ao serviço de finanças onde foram instaurados, funcionando de forma integrada, pelo que se considera ser de equacionar a abolição das c*artas precatórias,* sem que sejam postas em causa as actuais competências e procedimentos de gestão por parte dos serviços.

477. Recomendação:

Deverá ser ponderada a extinção das cartas precatórias, no âmbito dos processos de execução fiscal, que poderão correr termos sempre no serviço de finanças do domicílio do executado, eliminando-se o obstáculo territorial à atribuição dos "benefícios" (taxa de justiça) da apensação dos processos.

8.39 A agilização informática do processo de cálculo dos juros de mora

478. O actual processo de cálculo de juros de mora é moroso e complexo, em grande parte devido ao entendimento do imperativo legal de considerar, para efeitos de cálculo, os últimos anos e meses, o que obriga à anulação dos juros moratórios já calculados para os meses mais antigos e ao consequente recalculo de valores já apurados, para meses mais recentes. De forma a agilizar o processo de cálculo de juros de mora, seria conveniente equacionar a alteração da actual legislação processual no sentido de passar a ter sempre em conta os primeiros meses a partir da data de início da contagem dos juros (normalmente consecutiva à data-limite de pagamento), à semelhança do que actualmente se verifica quando há lugar à liquidação de juros de mora em sede de cobrança voluntária *(*cfr. artigo 44 da LGT*)*. Esta medida não só permitiria agilizar o cálculo informático dos juros de mora em sede de execuções fiscais, como iria uniformizar os procedimentos entre a cobrança coerciva e a voluntária.

479. Recomendação:

Deverá equacionar-se a hipótese de o cálculo dos juros de mora se passar a efectuar, apenas, quando haja lugar a algum evento no processo (*v.g.* pagamento) ou não incluir nesse cálculo mensal as dívidas com mais de trinta e seis meses, abandonando-se o procedimento actual de cálculo dos juros de todas as dívidas pendentes, assim libertando recursos informáticos.

8.40 A gestão informática da prescrição nos processos executivos

480. O normativo de suporte à verificação da prescrição das dívidas tributárias induz uma gestão manual da mesma e a consequente criação de desigualdades no tratamento dos contribuintes, decorrentes dos diferentes procedimentos adoptados em cada serviço de finanças, o que pode, no limite, levar ao pagamento de dívidas prescritas. Assim, e para além das alterações legislativas que se mostrem necessárias

neste âmbito, por forma a facilitar a introdução e aplicação, clara, do instituto em causa, torna-se importante uma reanálise dos actuais procedimentos de gestão informática das p*rescrições* nos processos executivos, com vista à automatização e centralização do procedimento de verificação da prescrição. É uma medida positiva do ponto de vista da garantia de uma efectiva igualdade de tratamento dos contribuintes e de uma adequada gestão da dívida executiva.

Quaisquer medidas a tomar devem observar os resultados de eventuais auditorias efectuadas (ou a efectuar) sobre a declaração de prescrição das dívidas. Importa identificar as principais questões que justificam esclarecimento legal e assegurar a uniformização na aplicação da lei, bem como avaliar o rigor das prescrições já declaradas, em sede administrativa.

É particularmente oportuno repensar este tema, dado o nível de maturidade dos sistemas informáticos actuais respeitantes ao contencioso tributário, os quais permitem a determinação automática dos períodos de interrupção e suspensão previstos nos artigos 48.º e 49.º da LGT.

481. Por seu turno, a agilização e eficiência na gestão informática da prescrição das dívidas exequendas pode contribuir, se a sua verificação, sendo caso disso, for atempada e oportunamente comunicada ao Tribunal, para a extinção de diversos processos judiciais pendentes relativamente aos quais tal questão não foi ainda colocada e/ou apreciada.

482. Recomendação:

Deverão ser repensadas e revistas as funcionalidades do Sistema de Execução Fiscal (SEF) para verificação automática da prescrição das dívidas tributárias, de modo a assegurar procedimentos uniformes e que promovam a igualdade de tratamento dos sujeitos passivos.

8.41 A informatização e comunicação electrónica de actos e procedimentos relativos a processos executivos respeitantes às diversas entidades exequentes externas à Direcção-Geral dos Impostos

483. Um dos problemas que conduz à falta de qualidade da informação inerente aos processos executivos prende-se com a existência de procedimentos manuais, concretamente ao nível da instauração e do tratamento de anulações por parte de outras entidades exequentes, fora da esfera da Administração Tributária. Por forma a minimizar este problema, deveria ser estabelecida a obrigatoriedade de comunicação electrónica, entre a DGCI e todas as entidades exequentes, a quem aquela presta serviços no âmbito das execuções fiscais.

484. Recomendação:

Deverão ser encetados contactos e promovidos protocolos com as diversas entidades exequentes externas à DGCI, e a quem esta presta serviços em sede de processos executivos, no sentido de as certidões de dívidas, a subsequente instauração dos processos executivos e, bem assim, os documentos de anulação da dívida exequenda, serem incluídos em suporte totalmente informatizado.

Capítulo IX. Recursos dos Actos Jurisdicionais

9.1 A actual complexidade dos recursos: o regime de interposição e alegações

485. O CPPT prevê um regime de recursos jurisdicionais (Título V) que abrange os recursos dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado pelo próprio Código e os recursos dos actos jurisdicionais no processo de execução fiscal (alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 279.º).

486. Já o n.º 2 do artigo 279.º do mesmo Código prevê que "os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos Tribunais administrativos" e o n.º 2 do artigo 97.º dispõe que "o recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da Administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos". Esta remissão global, antes para a Lei do Processo e Tribunais Administrativos, e hoje para o CPTA e, em qualquer caso, também para o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais vigente, significa a aplicação, a um grande número de processos, de regras bastante diferentes em alguns aspectos, designadamente quanto à interposição dos recursos, prazos de alegações e, mesmo, quanto ao tipo de recursos disponíveis.

Actualmente, o regime de recursos é especialmente complexo. Terá que se ter em conta, designadamente, que, em geral, a todos os meios processuais aplicáveis no contencioso tributário, comuns à jurisdição administrativa e fiscal e que não são regulados no CPPT, será aplicável o regime previsto para os meios processuais administrativos e, simultaneamente, que existem meios comuns à jurisdição administrativa e fiscal que são regulados, total ou parcialmente no CPPT (acções de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo e processos cautelares, previstos nos artigos 145.º e 147.º, n.º 6), a que se aplica o regime de recursos do CPPT. Importará ainda ter em conta se se trata de

processos iniciados antes ou depois de 1 de Janeiro de 2004, para definir quais as leis processuais administrativas aplicáveis (Lei do Processo e Tribunais Administrativos e Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984 ou CPTA e Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002), segundo os artigos 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e 7.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, com a redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e tendo em conta o disposto no artigo 2.º da citada Lei n.º 13/2002, e também o artigo 5.º da Lei n.º 15/2002.

487. Relativamente aos recursos de revisão previstos no artigo 150.º do CPPT (classificados pela doutrina como novidade absoluta no nosso contencioso administrativo) - e apesar de o Supremo Tribunal, depois de hesitação inicial, vir entendendo que o mesmo é possível na jurisdição tributária (cfr. Acórdão de 15/04/2009, processo n.º 809/08), embora não para os processos pendentes à data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2002 (por exemplo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Janeiro 2009, *in* processo n.º 759/08) -, tal interpretação não é, do ponto de vista doutrinário, totalmente pacífica. Por outro lado, a figura do recurso com fundamento em oposição de acórdãos desapareceu do CPTA e do novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que passaram a consagrar, sim, um tipo de "recursos para uniformização de jurisprudência" (artigo 152.º do CPTA e artigos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002). Ora, apesar de o CPPT ter já sofrido diversas alterações depois da entrada em vigor daqueles diplomas, a redacção dos seus artigos 280.º, n.º 2 e 284.º não sofreu qualquer alteração, o que consente a interpretação segundo a qual se pretende manter, no contencioso tributário, o mesmo regime de recurso com fundamento em oposição de acórdãos.

488. O CPPT prevê ainda, no n.º 5 do artigo 280.º, um outro tipo de recurso: a possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente de alçadas, de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro Tribunal de igual grau, ou com uma decisão de Tribunal de hierarquia superior. Contudo, o facto de o artigo

27.º, n.º 1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, prever que cabe ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer de recursos para uniformização de jurisprudência pode levantar problemas de interpretação, designadamente o de saber em que medida, para além dos recursos previstos no artigo 284.º do CPPT, se admitem recursos para uniformização de jurisprudência.

489. Os dois tipos de recursos (embora visando, qualquer deles, uniformização de julgados) apresentam apreciáveis diferenças: os recursos por oposição, regulados no CPPT, são interpostos antes do trânsito em julgado (prazo do n.º 1 do artigo 280.º do CPPT) enquanto, no recurso previsto no artigo 152.º do CPTA, o prazo de interposição apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão de que se recorre; quanto aos procedimentos, no CPPT distingue-se interposição de recurso e alegações, em duas fases, enquanto no CPTA as alegações são apresentadas com o recurso e numa única fase. Ainda que existindo algumas dúvidas sobre esta coexistência pode dizer-se que estes dois tipos de recursos são aplicáveis em contencioso tributário, na medida em que o regime do artigo 284.º do CPPT se aplica aos processos judiciais tributários regulados nesse Código e aos processos de execução fiscal (cfr. artigo 279.º, n.º 1, do CPPT) e o artigo 152.º do CPTA aos recursos jurisdicionais interpostos em processos a que se aplicam as normas sobre processo nos tribunais administrativos.

490. Permanecendo o regime de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, o certo é que em face ao disposto do artigo 29.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, quanto à competência do Plenário, cabe-lhe, agora, "conhecer dos conflitos de jurisdição entre tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários ou entre as secções de contencioso administrativo e do contencioso tributário", mas não de recursos, por oposição de acórdãos, das secções do contencioso tributário e administrativo, do Supremo Tribunal Administrativo (ao contrário do que acontecia segundo o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984, nos termos do seu artigo 22.º, alínea a).

491. As personalidades auscultadas não deram, porém, de uma forma geral, grande ênfase à matéria dos recursos, tendo até as disparidades existentes sido recordadas muito mais por pessoas ligadas à Administração Tributária. Actualmente os recursos jurisdicionais de decisões proferidas pelos Tribunais Tributários seguem regras próprias (artigos 280.º e segs. do CPPT) com remissão para o regime dos recursos (agravos) em processo civil (artigo 281.º). Após a reforma do regime de recursos em processo civil, aquela remissão deverá ter-se por efectuada para o regime do recurso de apelação, dado terem deixado de existir recursos de agravo. Tendo em conta que o CPTA contém uma disciplina bastante completa dos recursos jurisdicionais da competência dos mesmos tribunais competentes para o processo judicial tributário (Tribunal Central Administrativo Norte ou Sul e Supremo Tribunal Administrativo, ainda que em Secções distintas), foi proposto que se deveria proceder a harmonização desta matéria com a do regime do CPTA, substituindo a remissão efectuada pelo CPPT para o CPC por remissão para o CPTA, ainda que este remeta, em muitos aspectos, para o CPC.

492. Ora, existe uma grande disparidade entre o CPTA e o CPPT quanto ao prazo de interposição de recurso - trinta dias, com apresentação de alegações, no CPTA (artigo 144.º), e 10 dias no CPPT, com a apresentação de alegações nos quinze dias após notificação do despacho de admissão do juiz (artigo 282.º). A tramitação prevista no CPPT torna-se, assim, em termos práticos, mais morosa, por necessidade de mais uma intervenção do tribunal antes de as partes fazerem as suas alegações.

493. Recomendação:

Deverá ponderar-se, em matéria de recursos, a adopção do prazo de trinta dias para a sua interposição, incluindo a necessidade de o requerimento ser acompanhado das respectivas alegações de recurso.

9.2 O recurso de revista

494. Em face da especificidade do regime de recursos previsto no CPPT, o Professor Doutor Casalta Nabais considerou duvidosa a aplicação do regime de recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA em matéria tributária, apesar de vir sendo

aceite pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, e sugeriu a aceitação da possibilidade de recurso excepcional de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, em matéria tributária, o que implicaria a alteração do artigo 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, acrescentando-lhe um n.º 2 idêntico ao que integra o artigo 24.º.

495. Recomendação:

Deverá ser ponderada a solução, clarificadora, mesmo que não se opte por adoptar um regime de recursos idêntico ao CPTA, de se vir a aceitar a possibilidade do recurso excepcional de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, em matéria tributária, incluindo a possibilidade de alteração do artigo 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, em conformidade, aditando-lhe um n.º 2 de teor idêntico ao que integrou o artigo 24.º.

9.3 O recurso com fundamento em oposição de acórdãos (artigo 284.º do Código de Procedimento e Processo Tributário)

496. Como se disse já, o CPPT (cfr. artigo 284.º) mantém este tipo de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, apesar de a mesma figura, consagrada no processo administrativo anterior, ter sido substituída pelo "recurso para uniformização de jurisprudência", com adaptação das regras de competência do novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, não só quanto às decisões proferidas em matéria administrativa (artigo 25.º, n.º 1, alínea b)), como em matéria tributária (artigo 27.º, n.º 1, alínea b)). Para além da desarticulação terminológica (o novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais deixa de fazer referência ao recurso por oposição de acórdãos, enquanto o CPPT mantém essa designação), verifica-se uma desarmonia quanto aos prazos para interposição e tramitação dos recursos (artigos 152.º do CPTA e 284.º do CPPT). E a tramitação do CPPT (artigo 284.º) é anacrónica e morosa, por obrigar à apresentação de requerimento de interposição de recurso com indicação dos acórdãos em oposição e fundamentos da mesma, seguindo-se, só após admissão do recurso, as alegações, quanto à questão

preliminar da oposição de acórdãos e, após despacho confirmando a existência de oposição, nova fase para alegações finais.

497. Recomendação:

O regime dos recursos nos processos tributários e de execução fiscal deverá ser redefinido, sendo desejável que as alterações sejam feitas no sentido da sua aproximação ao regime previsto no CPTA. Dever-se-á, ainda, ponderar se existem vantagens em manter o actual regime de recurso com fundamento em oposição de acórdãos ou se, ao invés, se deverá adoptar um regime idêntico de uniformização de jurisprudência para todos os recursos, do contencioso administrativo e tributário.

9.4 Os efeitos da subida do recurso (artigo 286.º Código de Procedimento e Processo Tributário)

498. Foi apontado que há necessidade de definir o efeito - suspensivo ou meramente devolutivo - dos recursos em matéria fiscal e que isso passaria pelo esclarecimento das normas referentes à execução de sentença. É que estabelecendo o CPPT que os recursos têm efeito meramente devolutivo (artigo 286.º, n.º 2) e determinando a LGT que a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência da pretensão do contribuinte, a executar imediatamente a decisão em causa (artigo 100.º), o CPPT prevê que, decidida a oposição, o processo só será devolvido ao órgão de execução depois do trânsito em julgado da sentença e do pagamento das respectivas custas (artigo 213.º) e determina que o prazo de oito dias para o contribuinte requerer a remessa do processo para o serviço de finanças se conta a partir do trânsito em julgado da decisão (artigo 146.º, n.º 2), o que equivale a dizer que a execução da sentença fica suspensa até transitar em julgado. A aplicação destes dois últimos artigos pelos Tribunais implica que os recursos acabam por ter, na prática, efeito suspensivo da decisão recorrida.

499. Recomendação:

Deverá pôr-se termo à assinalada contradição entre o CPPT e a LGT, de modo a que seja efectivamente assegurado o efeito meramente devolutivo do recurso, efeito este que se repercute no regime de execução de sentença em caso de trânsito em julgado parcial.

Capítulo X. Infracções Tributárias

10.1 - Considerações gerais

500. O Regime Geral da Infracções Tributárias (RGIT) foi aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho e entrou em vigor no dia 5 de Julho de 2001.

Decorridos sete anos sobre a sua entrada em vigor, são-lhe apontados reparos por algumas das personalidades ouvidas pelo Subgrupo, que em seguida se apresentam organizados segundo a sistematização fundamental do diploma (parte geral, processo e parte especial), a que acresce uma quarta parte, relativa às questões conexas com as matérias objecto de disciplina no RGIT mas que implicam alterações a outros diplomas.

501. A Direcção de Serviços de Justiça Tributária fez chegar ao Grupo de trabalho um documento em que indica como prioritárias para revisão ou nova ponderação uma listagem de matérias que a seguir se indicam, com excepção das entretanto adoptadas e das que, porque coincidentes com preocupações de outros interlocutores, foram consideradas nas recomendações que se apresentam. Tais matérias reguladas pelo RGIT são as seguintes: (i) responsabilidade individual nas contra-ordenações com ponderação de ser cumulativa com a pessoa colectiva nas situações mais graves (artigo 7.º); (ii) prazo de prescrição do crime e das contra-ordenações com ponderação das situações mais graves (artigos 21.º, 33.º e 34.º); (iii) prescrição das sanções contra-ordenacionais (artigo 34.º); (iv) assistência ao Ministério Público - ponderar uma situação idêntica ou igual à que vigorava no RJIFNA (artigo 50.º); clarificação das competências para investigação de crimes tributários comuns (artigos 41.º, 87.º a 91.º); regime de suspensão – comunicação dos interessados a estabelecer (artigos 47.º, n.º 2 e 55.º n.º 2); recurso jurisdicional em sede de fase judicial do processo de aplicação das coimas, no sentido de conferir legitimidade ao Representante da Fazenda Pública (artigo 83.º) e competência para aplicação de sanções acessórias (artigo 52.º, com alterações já introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12).

10.2 - Parte geral

10.2.1 A responsabilidade civil pelas multas e coimas (artigo 8.º do RGIT)

502. Na criminalidade tributária é muito frequente a existência de responsabilidades cumulativas de sociedades e dos seus gestores. Neste domínio importa distinguir claramente a responsabilidade civil emergente de crime tributário, que é solidária nos casos de responsabilidade cumulativa e regulada nos termos da lei civil, a responsabilidade pela sanção pecuniária aplicada (artigo 8.º do RGIT) e a responsabilidade tributária derivada do artigo 24.º da LGT. Esta distinção nem sempre é claramente estabelecida na jurisprudência e doutrina.

503. Recomendação:

Deverá proceder-se à distinção legal dos três títulos de responsabilidade – responsabilidade civil emergente do crime, responsabilidade penal pelo crime e responsabilidade pelo imposto – e à clarificação do modo como se articulam.

504. Por outro lado, importa considerar que a jurisprudência maioritária do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. os Acórdãos de 27 de Fevereiro de 2008 e de 12 de Março de 2008, proferidos, respectivamente, no âmbito dos processos n.º 1057/07 e n.º 1053/07), considera que o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas (artigo 30.º n.º 3 da Constituição), fere de inconstitucionalidade o artigo 8.º n.º 1 do RGIT.

Se, por um lado, esta orientação jurisprudencial tem dado azo à (má) prática de fechar empresas condenadas ao pagamento de coimas e abrir outras, sobretudo onde o custo de constituição e dissolução das sociedades é menor (v.g. Zona Franca da Madeira), sendo recomendável a ponderação de alguma solução que obste ao abuso, por outro tem criado junto dos profissionais forenses a convicção da bondade da interpretação do Supremo Tribunal Administrativo, isto não obstante o Tribunal Constitucional, pelo seu Acórdão

n.º 129/2009, contrariar a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sustentando a tese segundo a qual não estaria em causa uma transmissão da responsabilidade contra-ordenacional, mas apenas a imputação de responsabilidade civil pelo não pagamento da sanção, a impender sobre os legais representantes da pessoa colectiva prevaricadora.

505. Este juízo de não inconstitucionalidade proferido pelo Tribunal Constitucional, não afasta contudo os óbices à utilização da reversão do processo de execução fiscal contra os gerentes em caso de dívidas por multas e coimas, pois que, não lhes sendo reconhecida legitimidade para questionar a decisão da qual resultou a aplicação da sanção pecuniária à sociedade, estão, na prática, em face destas dívidas, numa situação de menor protecção do que a que gozam em relação ao comum das dívidas tributárias, em relação às quais se lhes reconhece legitimidade para impugnarem ou oporem-se à execução.

506. Recomendação:

Dever-se-á ponderar a não efectivação de reversões por dívidas respeitantes a multas e a coimas, ou, caso assim se entenda, possibilitar a intervenção processual no processo penal ou de contra-ordenação dos eventuais responsáveis civis pelas sanções, tendo em vista assegurar-lhes o efectivo exercício do seu direito de defesa.

10.2.2 O concurso ideal de crimes (artigo 10.º do RGIT)

507. O princípio da consumpção do crime instrumento pelo crime base, que se encontra consagrado no n.º 4 do artigo 87.º e 104.º n.º3 do RGIT, parece dever ser elevado à categoria de principio geral, pois idêntica solução parece valer igualmente para outros tipos legais de crimes (v.g. fraude simples, contrabando, introdução fraudulenta no consumo). Não obstante esse entendimento ser já doutrinalmente defendido, em prol da certeza do direito devia passar a constar da lei.

508. Recomendação:

Deverá aditar-se ao artigo 10.º do RGIT (especialidade das normas tributárias) um novo número – n.º 2 – estabelecendo que as falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim de cometer crimes tributários tipificados no RGIT não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

10.2.3 A suspensão da execução da pena de prisão nos crimes fiscais (artigo 14.º, n.º 1 do RGIT)

509. O disposto no artigo 14.º, n.º 1 do RGIT, que estabelece que a suspensão da execução da pena é sempre condicionada ao pagamento da prestação tributária e acréscimos legais, é alvo de contestação jurisprudência e doutrinal, por consistir numa especialidade que não tem paralelo no direito penal comum, por isso mesmo susceptível de ser vista como um instrumento desproporcionado de tutela do crédito tributário. Acresce que o incumprimento da condição é frequente, sobretudo nos casos de condenação por crime de abuso de confiança, o que vai colocar a breve trecho a questão da revogação da suspensão da pena, que poderá constituir factor de alarme social.

510. Recomendação:

Deverá adaptar-se o regime do artigo 14.º do RGIT ao disposto no Código Penal, transformando a obrigatoriedade de suspensão em mera faculdade e fazendo coincidir o tempo máximo para cumprimento da condição com o tempo de condenação, adoptando a regra prevista no n.º 5 do artigo 50.º do Código Penal na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 59/2007, de 4 de Setembro.

10.2.4 A prescrição dos crimes tributários (artigo 21.º do RGIT)

511. O encurtamento do prazo de prescrição do procedimento criminal por crime tributário ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação, previsto no n.º 3 do artigo 21.º do RGIT, coloca dúvidas quanto ao seu âmbito de aplicação.

512. A Administração Tributária interpreta a norma no sentido de que esta redução do prazo de prescrição do procedimento se aplica somente nos casos em que já caducou o direito de liquidar o imposto, mas esse entendimento não decorre necessariamente da letra da lei.

513. A justiça tributária, por seu turno, reivindica o alargamento do actual prazo de prescrição para os crimes mais graves, mas tal necessidade não foi sentida pelas personalidades auscultadas, razão por que não se inclui recomendação nesse sentido.

514. Recomendação:

Deverá proceder-se à clarificação da norma no sentido em que é interpretada pela Administração Tributária ou à sua eliminação, por razões de clareza e simplicidade, reconduzindo-se neste caso o prazo de prescrição do procedimento ao prazo previsto nos números 1 e 2 do artigo 21.º do RGIT.

10.2.5 A dispensa da pena (artigo 22.º, n.º 1, do RGIT)

515. A possibilidade de dispensa da pena constitui um forte incentivo à regularização da situação tributária. Os termos em que está consagrada no n.º 1 do artigo 22.º do RGIT parecem, contudo, restritivos, ficando aquém de algumas soluções que se encontram no direito comparado (designadamente no direito alemão e brasileiro) e que o direito penal tributário consagrou no passado (*v.g* artigo 24.º do RJIFNA).

516. Recomendação:

Reconhecendo, embora, não ser esta uma questão técnica, mas política, atendendo ao forte incentivo que o instituto pode ter na regularização tributária, deverá ser ponderado alargamento da possibilidade de dispensa da pena a crimes mais graves – puníveis com penas de prisão até cinco anos –, bem como do actual requisito da pouca gravidade da culpa, por forma a alargar o âmbito de aplicação do instituto.

10.2.6 A dispensa e atenuação especial da coima (artigo 32.º, n.º 1, do RGIT)

517. A dispensa e a atenuação especial da coima nas contra-ordenações tributárias, que pressupõem sempre a regularização da situação tributária, são institutos cujas potencialidades não estão a ser utilizadas e que o deviam ser.

Uma das situações apontadas como justificativa em regra da dispensa da coima é a da entrega de declarações fora de prazo, substitutivas de declarações entregues atempadamente, em que o eventual prejuízo resultante do atraso na liquidação já é compensado através da liquidação legal de juros compensatórios, pelo que a coima devia ser dispensada.

Propugnam, igualmente, algumas das personalidades auscultadas que devia expressamente prever-se a possibilidade de dispensa da coima mesmo que não tivesse sido instaurado processo contra-ordenacional, solução esta que, embora possa conflituar com a regra de que não há coima sem infracção nem infracção sem processo que a tenha por objecto (regra que de qualquer modo também não se observa no instituto do direito à redução da coima – artigos 29.º a 31.º do RGIT), pode ter algumas vantagens práticas.

518. Recomendação:

Os serviços deverão ser instruídos no sentido da sua utilização efectiva e na definição de critérios uniformes para a sua aplicação. Caso se entenda ser de acolher a proposta no sentido de admitir a dispensa da coima independentemente da instauração do processo contra-ordenacional, por conveniências de ordem prática, o nº 1 do artigo 32.º do RGIT deverá ser alterado, passando a dispor nos termos seguintes:

"Dispensa e atenuação especial das coimas

1. **Para além dos casos especialmente previstos na lei e tenha sido, ou não instaurado processo, pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias :**
   a. **(…)**
   b. **(…)**

c. (…)

2. **(…)"**

10.3 - Processo

10.3.1 A extinção do procedimento por contra-ordenação e extinção da coima (artigos 61.º e 62.º do RGIT)

519. Os mecanismos premiais aptos a favorecer o ressarcimento do dano previstos no RGIT (antecipação do pagamento da coima e pagamento voluntário) têm como efeito a extinção do procedimento por contra-ordenação em razão do cumprimento voluntário da coima, nos termos da alínea c) do artigo 61.º do RGIT. Porque o pagamento voluntário da coima impede a defesa no processo por contra-ordenação e essa preclusão pode surpreender os contribuintes, o princípio da boa-fé aconselha que se alerte os contribuintes para essa consequência do pagamento voluntário.

520. Recomendação:

Em prol da transparência e para evitar a frustração de expectativas, a Administração Tributária deverá incluir nas notificações aos contribuintes no processo de contra-ordenação a menção de que o pagamento voluntário tem por efeito a extinção do procedimento e que, consequentemente, preclude a possibilidade de defesa no processo.

521. Parece verificar-se uma contradição entre o disposto na alínea d) do artigo 61.º e no n.º 2 do artigo 74.º, do RGIT pois que enquanto no primeiro se diz que recebida a acusação em processo criminal o procedimento por contra-ordenação se extingue, no segundo diz-se que o processo por contra-ordenação se suspende.

Alterar o n.º 2 do artigo 74.º do RGIT passando a fazer dele constar o efeito extintivo em vez do suspensivo, obsta a que o processo contra-ordenacional possa retomar o seu curso no caso de o arguido ser absolvido no processo crime, o que pode constituir uma solução indesejável. Melhor seria, pois, harmonizar as duas disposições através da

alteração ao disposto na alínea d) do artigo 61.º, do RGIT no sentido de apenas ser causa de extinção do procedimento por contra-ordenação a condenação em processo criminal.

522. Recomendação:

Caso se entenda ser de acolher a proposta no sentido de compatibilizar as disposições supra-citadas, deverá alterar-se a alínea d) do artigo 61.º nos seguintes termos:

Artigo 61.º

Extinção do procedimento por contra-ordenação

O procedimento por contra-ordenação extingue-se nos seguintes casos:

a) (…)

b) (…)

c) (…)

d) Condenação em processo criminal.

523. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a dissolução da sociedade por declaração de falência, nos termos do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais extingue a responsabilidade contra-ordenacional. Embora esta posição seja contrária à propugnada pela Administração Tributária, talvez seja de assumir que esta jurisprudência tende a consolidar-se e, consequentemente, incluir entre as causas de extinção do procedimento contra-ordenacional e da coima a declaração de falência de sociedade.

524. Recomendação:

Deverá aditar-se uma nova alínea ao artigo 61.º com o seguinte teor:

"e) Declaração de falência, nos termos do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais". **E ao artigo 62.º deverá aditar-se igualmente uma referência de idêntico teor, propondo-se como nova redacção do preceito legal a seguinte:**

"Extinção da coima

A obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infractor ou com a declaração de falência, nos termos do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais."

10.3.2 Os indícios de crime tributário (artigo 74.º do RGIT)

525. O n.º 2 do artigo 74.º estabelece que se houver indícios de crime tributário respeitantes a factos objecto de processo de contra-ordenação este se suspende, e bem assim o seu prazo de prescrição, até decisão do processo criminal. Esta solução, que parece adequada, deve valer igualmente para os casos em que o processo criminal é anterior ao processo de contra-ordenação, interpretação que a norma já comporta mas que poderia ser clarificada por via de orientação administrativa.

526. Recomendação:

Deverá ser emitida orientação administrativa no sentido de clarificar a aplicação do n.º 2 do artigo 74.º do RGIT também nos casos em que o processo criminal tenha precedido o de contra-ordenação.

10.3.3 O efeito suspensivo do recurso jurisdicional de aplicação de coima (artigo 84.º do RGIT)

527. Não obstante o artigo 84.º do RGIT estabelecer que o recurso jurisdicional de aplicação de coima apenas tem efeito suspensivo se for prestada garantia, os tribunais e serviços de finanças têm feito uma aplicação desta norma em conformidade com a Constituição e o regime geral das contra-ordenações, de que resulta conferirem sempre efeito suspensivo ao recurso em causa. Isto porque o direito ao recurso no processo criminal é uma garantia constitucionalmente assegurada (cfr. artigo 32.º n.º 1 da Constituição) que implica que, até ao trânsito em julgado da sentença, o arguido se presume inocente. Assim, a decisão de aplicação de coima que ainda não transitou em julgado não é exequível, o que equivale a conferir ao recurso efeito suspensivo da execução.

528. Recomendação:

Deverá proceder-se à alteração do artigo 84.º do RGIT no sentido de consagrar esta interpretação, que tem vindo a ser aplicada e parece ser a única conforme com o conteúdo da Constituição.

10.4 - Parte especial

10.4.1 A frustração de créditos (artigo 88.º do RGIT)

529. O crime de frustração de créditos fiscais tem tido escassa aplicação, não obstante poder ser um instrumento de combate a práticas delituosas muito danosas. Importaria ponderar o tipo existente, no sentido do seu eventual alargamento ou recondução ao modelo comum do artigo 227.º-A do Código Penal.

530. Recomendação:

Deverá ponderar-se o actual desenho legal do crime fiscal de frustração de créditos.

10.4.2 A fraude fiscal e a fraude contra a segurança social (artigos 103.º, 104.º e 106.º do RGIT))

531. Embora as normas do n.º 3 do artigo 103.º e do n.º 7 do artigo 105.º do RGIT sejam claras no sentido de que para efeitos de determinação do valor *de minimis* de que depende o relevo penal do facto ou a qualificação do crime se deve atender cada período contributivo, orientação que tem sido sancionada pelos Tribunais, o Ministério Público tem persistido em entender ser possível somar o montante das prestações em falta.

532. Recomendação:

Dever-se-á proceder à clarificação dos referidos preceitos legais no sentido de evitar uma interpretação das normas baseada no somatório do montante das prestações em falta.

10.4.3 O abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social (artigos 105.º e 107.º do RGIT))

533. A Lei do Orçamento do Estado para 2009 introduziu no crime de abuso de confiança fiscal (artigo 105.º do RGIT) um valor mínimo de sete mil e quinhentos Euros do qual depende a relevância penal do facto.

Há um paralelismo manifesto entre este tipo legal de crime e o crime de abuso de confiança contra a segurança social (artigo 107.º do RGIT), que, aliás, remete para o tipo legal do crime fiscal em ambos os seus números.

534. Embora o crime de abuso de confiança em relação contra a segurança social tenha permanecido intocado, e não haja contra-ordenação por falta de entrega das contribuições para a segurança social, discute-se nas instâncias criminais se a alteração ao crime fiscal se reflecte ou não igualmente no crime contra a segurança social, sendo já conhecidas soluções judiciais contraditórias entre si com prejuízo para a segurança do Direito e a paz social.

535. Recomendação:

Deverá proceder-se à alteração da lei no sentido de harmonizar os dois tipos legais de crime de abuso de confiança previstos no RGIT.

10.4.4 O abuso de confiança fiscal e falta de entrega da prestação tributária (artigos 105.º e 114.º do RGIT)

536. Várias personalidades ouvidas, sobretudo advogados e professores, vieram considerar que o tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal é demasiado amplo, colocando, inclusive, questões de conformidade à Constituição, pelo que devia ser reponderado o respectivo desenho legal, por exemplo, (re)introduzindo a exigência de dolo específico de apropriação que se encontrava no antecedente crime de abuso de confiança fiscal previsto no RJIFN (artigo 24.º, na redacção do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro).

537. A mesma crítica é dirigida à contra-ordenação de "falta de entrega da prestação tributária", que, tendo vindo a ser interpretada pelos Tribunais superiores como pressupondo, quanto ao IVA, o respectivo recebimento teria sido alterada com a Lei do Orçamento do Estado para 2009, com o assumido propósito de «corrigir» esta jurisprudência, sendo a solução actual objecto de contestação.

Afirma-se ser desproporcional que o sujeito passivo de IVA, que não recebeu dos seus clientes o respectivo montante incorporado no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados (sendo pois o principal prejudicado), venha a ser punido e financeiramente onerado com juros e, sobretudo, com sanções de natureza punitiva, pois que o que está legalmente estipulado como sendo o funcionamento normal do IVA, é que é o cliente incumpridor do sujeito passivo, e não este último, quem deverá suportar economicamente o imposto.

Diz-se, ainda, que o facto que determina a falta ou atraso no recebimento do imposto pelo Estado é o incumprimento contratual (falta de pagamento) do cliente do sujeito passivo de IVA perante este último, facto esse que só ao referido cliente é imputável, pelo que a sanção penal tributária se afiguraria como uma punição por facto alheio.

Entende-se que transferir para o sujeito passivo de IVA o risco da eventual não cobrança do imposto a quem, nos termos legais, o deveria suportar economicamente, acrescido da ameaça contra-ordenacional e até penal caso tal risco se verifique e o sujeito passivo de IVA pague ao Estado o valor do imposto à custa dos seus próprios recursos financeiros, é solução desproporcional e que não deve manter-se.

538. Recomendação:

Deverá ponderar-se os actuais tipos legais de crime de abuso de confiança e de contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária.

10.4.5 A sanção por violação do dever de comunicação pelo cedente do trespasse do estabelecimento comercial ou industrial (artigos 82.º do CPPT e 117.º, n.º 1, do RGIT)

539. Não se comina qualquer sanção para a violação do dever do cedente do estabelecimento de comunicar o trespasse ao serviço periférico local da Administração Tributária, da área da sua sede ou domicílio, com antecedência mínima de trinta dias e máxima de sessenta dias, e que está previsto no artigo 82.º do CPPT. Já foram detectadas situações de trespasses efectuados por escrito particular em que esse dever foi omitido e sem que, aparentemente, a Administração Tributária tivesse reagido por ausência de base legal, pelo que, segundo alguns, se torna necessária a tipificação de uma contra-ordenação que preveja a infracção resultante do incumprimento do referido dever.

540. Recomendação:

Por se tratar da violação de um dever de informação autónomo, a referida contra-ordenação já aparece tipificada no artigo 117.º, n.º 1, parte final, do RGIT, pelo que deverá ser emitida uma orientação administrativa a esclarecer a contra-ordenação e a sanção aplicáveis à violação do disposto no artigo 82.º do CPPT.

10.4.6 O valor das coimas e das custas em processo contra-ordenacional

541. Vários interlocutores suscitaram a questão do valor das coimas, considerando-os demasiado elevados, sendo igualmente esta a sensibilidade de alguns membros do Subgrupo. A Justiça tributária, contudo, suscita a questão noutro ponto de vista, a de que tais valores deviam ser actualizados pois que decorreram já quase sete anos desde a data da entrada em vigor do diploma e as coimas nunca foram actualizadas.

Pode igualmente sustentar-se que o valor elevado das coimas tem uma função preventiva, que seria importante não perder pois que têm uma função de "educação do contribuinte".

542. Recomendação:

Deverá proceder-se à ponderação do valor actual das coimas tributárias.

10.4.7 O julgamento dos ilícitos fiscais nos tribunais tributários

543. Duas das personalidades auscultadas sugeriram que, em razão do número muito significativo de crimes deste tipo, devia ponderar-se a atribuição de competência para o julgamento destes (e também dos demais crimes tributários) aos Tribunais Tributários, retirando-os da órbita de competência dos tribunais comuns. A proposta é também justificada pelos seus autores por razões que se prendem com a "maior sensibilidade e conhecimento das matérias" que os juizes tributários teriam e que faltariam aos juizes dos tribunais comuns. Numa versão minimalista, a sugestão parece ser a de dotar os juízes (comuns) de assessores.

544. Salvo melhor opinião, tal solução é, face ao direito constituído, violadora da Lei Fundamental, pois que o n.º 4 do artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa proíbe a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes, excepcionando apenas o disposto quanto aos Tribunais militares. Esta norma constitucional obrigou, aliás, na sequência da entrada em vigor da Constituição de 1976, a que o julgamento dos crimes aduaneiros, inicialmente atribuída aos Tribunais fiscais aduaneiros, lhes fosse retirada a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 173-A/78, de 8 de Julho.

545. Acresce que, não obstante serem tributários, os crimes fiscais são também crimes, aplicando-se-lhes os mesmos princípios que aos demais crimes, salvo especialidades justificadas em razão da matéria que não põem em causa o quadro dogmático fundamental, cabendo aos arguidos em processos por crimes tributários as mesmas garantias que aos arguidos por crimes de outra natureza. Esta foi, aliás,

uma das preocupações fundamentais que o RGIT teve presente e a que melhor corresponde à fase de amadurecimento do direito penal tributário.

546. Diga-se finalmente que, dado o actual volume de entradas de novos processos e de pendências nos tribunais tributários, tal medida, mesmo que a ela não se opusessem razões de índole mais elevada, não parece contribuir para a celeridade da justiça, que sendo um objectivo em todos os processos judiciais, constitui um imperativo nos processos criminais, em razão da necessária tutela acrescida que valores como os da liberdade pessoal e da presunção de inocência justificam.

547. No que respeita à assessoria aos juízes, este desiderato é plenamente justificado, embora se entenda que não é Administração Tributária, parte no processo, que pode assegurar tal assessoria, sob pena de violação do princípio da igualdade das partes, nem a complexidade dos processos por crimes tributários é maior do que a que se verifica em outros domínios da criminalidade económica e financeira.

548. Recomendação:

Entende-se que o julgamento dos crimes fiscais deve continuar a fazer-se nos Tribunais comuns, sendo de duvidosa constitucionalidade, para além de inconveniente atendendo ao volume da pendência processual, a atribuição aos Tribunais Tributários de competência para o julgamento dos crimes fiscais. No que respeita à assessoria nos Tribunais comuns em processos por crimes tributários, entende-se que esta deve ser assegurada, quando requerida e justificada pela complexidade do processo, por entidades independentes, e não pela própria Administração Tributária.

10.5 - Questões conexas

10.5.1 A salvaguarda do direito à liquidação do imposto depois da decisão final do processo penal (artigo 45.º n.º 5 da LGT)

549. O n.º 5 do artigo 45.º do LGT, que permite a liquidação do imposto no prazo de um ano após a conclusão do processo penal tributário, foi considerado por alguns uma subversão dos princípios do processo penal, pois impede o funcionamento da dispensa e atenuação especial da pena e põe em causa o direito de defesa. Acresce que a norma constitui um acrescento, ditado por motivos conjunturais, em desarmonia com os fins próprios da caducidade tributária, de salvaguarda dos direitos e garantias os contribuintes e de pacificação jurídica.

550. Recomendação:

Deverá ponderar-se proceder à revogação da norma do n.º 5 do artigo 45.º do RGIT e, paralelamente, deverão ser criados mecanismos administrativos que garantam que a liquidação do imposto seja feita previamente à dedução de acusação por crimes tributários. De igual modo, deverá ser atribuído carácter urgente aos processos de impugnação em que se discutam factos objecto de processo penal tributário.

10.5.2 O valor das custas no processo contra-ordenacional

551. Os valores das custas nos processos de contra-ordenação são hoje de cerca de oitocentos Euros por processo, não dependendo do valor da coima aplicada, o que se afigura um valor bastante elevado.

Observe-se que o Estado perdeu a isenção de custas de que antes beneficiava, e, sendo em número muito significativo os processos de contra-ordenação tributários e frequentes os casos de absolvição dos arguidos (designadamente em razão de nulidades

das decisões de aplicação das coimas, objecto de informatização), as condenações do Estado nestes processos pode ser uma fonte de encargos financeiros significativos.
Acresce que uma medida legislativa no sentido da redução das custas processuais nos processos de contra-ordenação, é encarada como pretendendo facilitar o acesso à justiça, tornando-a menos onerosa e mais equitativa.

552. Recomendação:

Deverá proceder-se à revisão do valor das custas tendo em vista o seu desagravamento.

10.5.3 O sistema informatizado de contra-ordenações (SCO)

553. O Subgrupo recebeu sugestões no sentido de que as comunicações (incluindo as notificações de actos de conteúdo decisório) na fase administrativa do processo de contra-ordenação fiscal pudessem ser realizadas através de transmissão electrónica, por razões de economia e de celeridade processual, podendo incentivar-se o recurso a estes meios através da redução para metade das custas, o que implicaria alterar o Regulamento das Custas nos Processo Tributários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro.

554. O Subgrupo foi também alertado para alguns problemas que se verificam no sistema informático do processo de contra-ordenações, sendo recomendável pôr-lhes termo, pois que se traduzem em incumprimento da lei.

555. Na instauração de processos de redução de coimas, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, ou seja, quando o pedido de redução seja apresentado até ao termo do procedimento da inspecção tributária, sempre que haja mais que uma infracção (a maior parte dos casos) tem que ser instaurado um processo por cada infracção porque o sistema não permite a instauração de um único para todas. A consequência desta prática é a de que, não sendo pagas as coimas nesta fase e se evoluírem para processos de contra-ordenação, o sujeito passivo pode ser penalizado, porque não ser possível operar o cúmulo jurídico da coima imposto pela

nova redacção do artigo 25.º, antes sendo-lhe aplicada uma coima por cada infracção, em processos distintos.

556. Vários foram as personalidades ouvidas que afirmaram que o actual sistema informatizado de contra-ordenações não opera o cúmulo jurídico de coimas, tal como imposto pela nova redacção do artigo 25.º do RGIT.

557. Recomendação:

Deverão ser introduzidos melhoramentos e novas funcionalidades no sistema informatizado de contra-ordenações (SCO) no sentido de optimizar o sistema para que as notificações sejam efectuadas através de transmissão electrónica de dados, para que em caso de redução de coimas seja possível proceder à instauração do processo por mais de uma infracção e ainda que sejam efectuadas as adaptações necessárias à aplicação do cúmulo jurídico, decorrente da actual lei e não já o cúmulo material, como na versão originária do RGIT. Para ultrapassar as dificuldades informáticas no âmbito da liquidação e gestão de coimas e dos processos de contra-ordenação deverá implementar-se a interligação entre as diversas aplicações informáticas em causa (SGRC – Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, MGIR – Sistema de Consultas do Imposto sobre o Rendimento, IVAG – Sistema Informático do IVA e SCO – Sistema de Contra-Ordenações) e, ainda, se possível, entre o Registo Civil e o SGRC.

10.5.4 As infracções detectadas no procedimento de inspecção tributária

558. Aquando da inspecção tributária, sempre que o sujeito passivo apresente as declarações em falta no decurso da inspecção (por sugestão do inspector), é instaurado automaticamente processo de redução da coima por cada declaração, nos termos da alínea b) do artigo 29.º do RGIT.

Por outro lado, com base no relatório da inspecção, são instaurados novos processo de redução da coima nos termos da alínea c), pelas mesmas infracções, havendo deste modo duplicação de processos.

A forma como os serviços têm resolvido esta situação depende de terem ou não sido pagos os primeiros. No caso de não terem sido pagos, anulam-se os primeiros e pagam-se as coimas nos segundos (nos termos da alínea c)). Caso o pagamento dos primeiros já tenha ocorrido, pagam a diferença das coimas no segundo processo e este é findo por "arquivamento", o que não reflecte a situação de facto.
Acresce que, em virtude deste procedimento, se o contribuinte não estiver atento, pode pagar duas coimas pela mesma infracção.

559. Embora não seja imediatamente descortinável uma solução ideal para estes casos, talvez fosse possível possibilitar ao inspector a inserção de um indicador no sistema, bloqueando a instauração de processos de redução de coimas no período a que respeita a inspecção, de forma a que quando as declarações enviadas pelo sujeito passivo entrem no sistema, não originem a instauração de processo e este venha somente a ser instaurado aquando do final do relatório, pelos serviços.

Assim, por exemplo, se a inspecção incidisse sobre o IRC e IVA dos anos de 2006 e 2007, as declarações entradas enquanto durasse o procedimento e para aqueles anos, não dariam origem à instauração de processos. Logo que a inspecção terminasse, e tendo o sujeito passivo dado conhecimento ao inspector do pedido de redução de coima até ao termo do procedimento e do envio das declarações em falta, instaurar-se-ia então o respectivo processo e a redução da coima seria feita nos termos da alínea c) do artigo 29.º do RGIT.

560. Um outro deficiente funcionamento do sistema informático que parece verificar-se é o que ocorre nas situações de cessação de actividade com efeitos retroactivos, em que o sistema opera a anulação de todas as contra-ordenações, mesmo as que se encontram já em fase de execução fiscal, bem como as liquidações oficiosas de imposto.

561. Recomendação:

Deverá proceder-se à análise das especificações técnicas do Sistema de Contra-Ordenações por forma a apurar se existem erros de conformidade com o sentido

normativo do RGIT ou se estas situações ocorrem exclusivamente por erro material na execução das operações de recolha da informação.

10.5.5 A informatização dos processos de inquérito por crimes fiscais

562. No contributo escrito que foi enviado ao Subgrupo pela DGITA dá-se conta da dificuldade resultante do facto de a numeração dos processos de inquérito criminal fiscal depender do Ministério da Justiça, que disponibiliza anualmente uma faixa da sua numeração para cada Direcção de Finanças**.**

Diz-se que essa dependência do Ministério da Justiça constitui um obstáculo ao bom funcionamento dos sistemas informáticos, uma vez que impede a instauração automática de processos e sugere-se que, para obviar esta situação, sejam alteradas as regras vigentes, de modo a eliminar tal dependência, através da criação de uma numeração própria e independente para os "processos de inquérito criminal fiscal", à semelhança do que é efectuado nos restantes processos do âmbito da Justiça Tributária.

563. Recomendação:

Porque os processos de inquérito criminal fiscal não são processos como os outros, é de recear a implementação de "instaurações automáticas de inquéritos", razão pela qual se aconselha prudência e bom senso em matérias, desta natureza, tanto mais que a dependência do Ministério da Justiça é plenamente justificada pelo facto de tais processos de inquérito serem dirigidos pelo Ministério Público e o seu julgamento da competência dos Tribunais comuns.

Capítulo XI. Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária

11.1 O alargamento dos casos de procedimento externo

564. A distinção actual entre acções inspectivas internas e externas assenta no local onde as mesmas se desenvolvem. Considera-se interna a inspecção que se efectua exclusivamente nos serviços da Administração Tributária, através de análise formal e de coerência dos documentos, e externa a que é efectuada, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem aqueles mantenham relações económicas ou qualquer outro local a que a Administração Tributária tenha acesso.

565. Não obstante a classificação legal do procedimento de inspecção tributária, quanto ao lugar, em procedimento interno e externo (artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária), verifica-se que, na realidade e frequentemente, a Administração Tributária, a pretexto da realização de uma acção inspectiva interna, realiza inspecções que não se limitam a uma análise formal e de coerência dos documentos.

566. Com efeito, e como foi apontado por diversas entidades ouvidas, não raras vezes, a Administração Tributária, em sede de procedimento inspectivo interno, solicita aos contribuintes um número tão elevado de documentos, concretamente através da apresentação de elementos que não são de exibição obrigatória, que é defensável já não se estar, nestes casos, perante uma inspecção interna mas sim perante uma verdadeira acção inspectiva externa, ou seja, uma inspecção que, apesar de se desenvolver exclusivamente nos serviços da Administração Tributária, extravasa a simples análise formal e de coerência do documentos.

567. A importância de delimitar de forma rigorosa e redefinir, alargando, a noção de inspecção externa, prende-se, desde logo, com a previsão de determinados efeitos legais decorrentes da realização de acções inspectivas externas (não aplicáveis às

inspecções internas), concretamente os estabelecidos nos artigos 46.º, n.º 1 e 63.º, n.º 3, da LGT, respeitantes, respectivamente, à suspensão do prazo de caducidade e à irrepetibilidade da acção inspectiva.

568. Recomendação:

A observação da realidade quanto à concreta actuação da Administração Tributária, em sede inspectiva, reclama que o conceito de acção de inspecção externa seja redefinido, de forma a passar a abranger todas as situações em que a acção de inspecção, apesar de exclusivamente desenvolvida nos serviços da Administração Tributária, ultrapasse o âmbito de uma mera análise formal e de coerência dos documentos, por serem exigidos aos contribuintes especiais deveres de colaboração, designadamente através da remessa de documentos que aqueles não estão normalmente obrigados a entregar à Administração Tributária.

11.2 A prorrogação do prazo do procedimento de inspecção.

569. É frequente a crítica quanto ao uso excessivo da possibilidade legal, prevista no artigo 36.º, n.º3 do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, de prorrogação do prazo geral, de seis meses, do procedimento de inspecção, o que tende a tornar excepcional o que, em princípio, é o prazo-regra.

570. Recomendação:

Para além de se entender que a Administração Tributária deverá utilizar, como regra, o prazo do procedimento de inspecção de seis meses, julga-se conveniente prever a obrigatoriedade de um despacho, a notificar à entidade inspeccionada, contendo a justificação da ampliação do prazo de inspecção, a descrição, ainda que sumária, das diligências já efectuadas e das que se pretendem realizar até ao termo da acção e, bem assim, a indicação do prazo previsível para a conclusão do procedimento de inspecção.

11.3 O direito de audição em inspecções dirigidas a grupos de sociedades

571. Verificou-se que o exercício do direito de audição em sede de inspecções dirigidas a grupos de sociedades tributados em IRC de acordo com o regime especial de determinação da matéria colectável tem suscitado problemas de aplicação prática. Com efeito, levantam-se dúvidas práticas quanto à necessidade de, em caso de a inspecção ser dirigida especificamente a um membro do grupo, deverem, ou não, ser ouvidos sobre o projecto de conclusões do relatório os restantes membros do grupo e a sociedade dominante. Também no caso de a inspecção ser dirigida à sociedade dominante coloca-se a questão da necessidade, ou não, de serem ouvidos simultaneamente os restantes membros do grupo.

572. A circunstância de ser exercido o direito de audição por todos os elementos do grupo potencia posições contraditórias, o que dificulta uma adequada fundamentação dos actos tributários. Por seu turno, o facto de as dúvidas apontadas não estarem legalmente esclarecidas e, assim, potenciarem actuações díspares, tem sido usado como fundamento de impugnação judicial, por violação do art. 60.º da LGT, o que, num caso concreto, já foi decidido em desfavor da Administração Tributária.

573. Entende-se, pois, de todo o interesse o esclarecimento das dúvidas apontadas, de modo a evitar situações de sobreposição do exercício do direito de audição.

574. Recomendação:

Partindo do pressuposto que o direito de audição deverá ser exercido numa perspectiva de racionalização, não se justificando duplicações, deverá ser alterado o Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, na parte relativa à previsão do direito de audição, no sentido de, quanto à situação tributária de cada sociedade do grupo, ser suficiente a audição desta, sendo desnecessária a audição da sociedade dominante e de quanto aos pressupostos do regime especial de determinação da matéria colectável e a soma algébrica da

matéria colectável dos membros do grupo, ser ouvida a sociedade dominante, não sendo necessária a audição de cada sociedade do grupo.

ESTUDO COMPLEMENTAR

RELATÓRIO DO GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE SUA EX.ª O SEAF PARA ANÁLISE DA SITUAÇÃO DA DGITA E APRESENTAÇÃO DE PROPOSTAS

António Carlos dos Santos (*)
Ivo Gonçalves
Luís Amaral

(*) O Grupo agradece ao Arquitecto Luís Pinto (Director-Geral da DGITA) toda a colaboração que lhe foi prestada

Lisboa, 25 de Março de 2009

A DGITA E A GESTÃO DAS TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Criação da DGITA: breve nota histórica

A Direcção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA) foi criada em 1996, no âmbito da Lei Orgânica do Ministério das Finanças, como serviço integrado de suporte técnico e instrumental à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), competindo-lhe a operacionalização e gestão da infra-estrutura tecnológica dos serviços tributários e a concepção, desenvolvimento, implementação e exploração das tecnologias de informação e comunicações (TIC).[405]

Na base da sua criação estava a necessidade de racionalizar os sistemas informáticos da DGCI e da DGAIEC, criando um único sistema comum às duas direcções-gerais que, sem prejuízo de manter e melhorar o que era específico de cada organização, pudesse responder aos desafios de criação de sistemas de informação unificados, a partir de uma visão global do contribuinte. Libertava-se simultaneamente a Administração Tributária deste tipo de funções acessórias, de modo a concentrar os seus esforços nas suas áreas operativas, em particular nas áreas da concepção, fiscalização e justiça tributária. O Conselho de Directores Gerais para os Assuntos Fiscais procurava dar coerência ao modelo, sublinhando o papel dos "clientes" na procura de serviços de informação.

A especialização da DGITA e as sinergias resultantes deste processo tiveram até hoje resultados apreciáveis na criação e gestão de sistemas de informação tributários.

A DGITA surgiu, porém, como solução transitória, integrada numa perspectiva de uma cada vez maior partilha de serviços comuns entre a DGCI e a DGAIEC. Várias soluções foram então encaradas para o seu futuro, entre as quais a criação de um Instituto Público e a de uma Sociedade Anónima de Capitais Públicos de que poderiam eventualmente ser detentores outros organismos públicos (como a Caixa Geral de Depósitos), com a condição de constar dos estatutos dessa sociedade que ela desenvolveria essencialmente

[405] No entanto, os seus estatutos só vieram a ser aprovados pelo Decreto-Lei nº 51/98, de 11 de Março.

a sua actividade no campo tributário, nomeadamente no apoio às entidades encarregadas do desenvolvimento desse âmbito.

A curto prazo, a opção foi, porém, no sentido da criação da Administração Geral Tributária (AGT), sendo a DGITA uma das direcções-gerais que a integrava. Mas a criação da AGT era então vista como uma fase de transição e não como o final de um processo.

Com o desaparecimento da AGT e a não apresentação de solução alternativa que optimizasse as sinergias criadas e o relacionamento da DGITA com as direcções-gerais operativas, voltou-se ao ponto de partida, situação em que se tem vivido até agora. O que era transitório foi-se tornando definitivo e o modelo institucional foi dando, cada vez mais, sinais de esgotamento. É neste contexto que urge voltar a pôr frontalmente a questão do desenvolvimento da DGITA, já que a sua extinção, propugnada por alguns sectores, representaria um manifesto retrocesso no desenvolvimento da informática tributária e dos sistemas de informação existentes.

2. Missão e estatutos actuais

A DGITA está, desde a sua criação, orientada para a prestação de serviços à Administração Tributária, tendo visto a sua missão e o seu estatuto de Direcção-Geral mantidos pelo Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE). [406]

De facto, a DGITA, de acordo com os seus estatutos, tem por missão apoiar a DGCI e a DGAIEC no domínio dos sistemas e tecnologias de informação, nomeadamente através do desenvolvimento de infra-estruturas tecnológicas que assegurem a prestação de serviços de qualidade para a concretização dos objectivos estratégicos e atribuições daquelas direcções-gerais. [407]

[406] Mais concretamente pelo Decreto-Lei nº 205/2006, de 27 de Outubro, que aprovou a Lei Orgânica do Ministério das Finanças e da Administração Pública, e pelo Decreto Regulamentar nº 24/2007, de 29 de Março.

[407] Cf. o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 24/2007. No artigo 2º do Decreto-Lei nº 51/98, dizia-se substancialmente o mesmo ("A DGITA é o serviço do Ministério das Finanças integrado na administração directa do Estado que tem por objectivo apoiar a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), nomeadamente através do desenvolvimento de infra-estruturas tecnológicas e da prestação de serviços de qualidade necessários para a concretização dos objectivos estratégicos e para a realização das atribuições daquelas direcções-gerais.")

No âmbito desta missão, a DGITA prossegue as seguintes atribuições:

"*a*) Avaliar, em estreita colaboração com a DGCI e a DGAIEC, as necessidades de informação e oportunidade para as tecnologias de informação no desenvolvimento permanente dos serviços da administração fiscal e aduaneira;
b) Prestar à DGCI e à DGAIEC, no âmbito das atribuições que prossegue, apoio técnico relativamente à
gestão dos sistemas de informação;
c) Implementar, pela aquisição ou desenvolvimento, as infra-estruturas tecnológicas dos serviços da administração fiscal e aduaneira e assegurar a respectiva gestão operacional;
d) Conceber, desenvolver, implementar e explorar os sistemas de informação de utilização comum da DGCI e da DGAIEC ou destinados à satisfação de necessidades específicas de ambas;
e) Assegurar a gestão patrimonial da informação em suporte informático da DGCI e da DGAIEC." [408]

Na medida em que a Administração Tributária se relaciona crescentemente com outros organismos do Ministério das Finanças e Administração Pública, foi igualmente atribuída à DGITA a incumbência de participar na definição das políticas de TIC comuns ao Ministério.[409]
A DGITA tem vindo igualmente a relacionar-se estreitamente com outros grandes departamentos governamentais, tais como o Ministério da Justiça e a Secretaria de

[408] Cf. o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 24/2007. As atribuições da DGITA agora enunciadas não diferem significativamente das que constavam do nº 1 do artigo 3º do Decreto-Lei nº 51/98 : "São atribuições da DGITA: *a*) Avaliar, em estreita colaboração com a DGCI e a DGAIEC, as necessidades de informação e oportunidades para as tecnologias de informação no desenvolvimento permanente dos serviços da administração fiscal e aduaneira; *b*) Prestar à DGCI e à DGAIEC, no âmbito dos seus objectivos e competências, apoio técnico relativamente à gestão dos sistemas de informação; *c*) A implantação, pela aquisição e desenvolvimento, das infra-estruturas tecnológicas dos serviços de administração fiscal e aduaneira; d) Assegurar a gestão operacional da infra-estrutura tecnológica dos serviços da administração fiscal e aduaneira; *e*) Conceber, desenvolver, implementar e explorar os sistemas de informação de utilização comum da DGCI e da DGAIEC ou destinados à satisfação das necessidades específicas de ambas; *f*) Assegurar a gestão patrimonial da informação em suporte informático da DGCI e da DGAIEC."

[409] Cf. o nº 4 do artigo 3º do já referido Decreto Regulamentar nº 24/2007 que estipula o seguinte: "No âmbito específico de actuação previsto nos n.os 1 e 2, compete à DGITA participar na definição estratégia das políticas de tecnologias de informação e comunicação (TIC) para o Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP) e articular, nas suas áreas de atribuições, o respectivo desenvolvimento."

Estado da Modernização Administrativa, a propósito de projectos que implicam a colaboração da Administração Tributária com outras administrações.

Esta colaboração, de significativa visibilidade nos projectos-âncora dos programas SIMPLEX, tem permitido posicionar a DGITA como um dos organismos "fundadores" na operacionalização das novas orientações de interoperabilidade como suporte à desburocratização. Neste quadro, a DGITA tem actuado não só como fornecedor de informação de base, mas também como "originador/orquestrador" de eventos de sincronização dos sistemas de informação de várias entidades da Administração Pública (AP).

No entanto, é ao Instituto de Informática do Ministério das Finanças (II) que o Decreto-Lei nº 93/2007, também de 29 de Março, atribui um papel central na coordenação das TIC no Ministério das Finanças e no relacionamento com outros Ministérios. Tanto este diploma como o já citado Decreto Regulamentar nº 24/2007 e o Relatório Final da Comissão Técnica do PRACE apontam para uma estreita cooperação entre o IIMF e a DGITA. [410]

Também o Relatório Sectorial Final relativo à Macroestrutura do Ministério das Finanças e Administração Pública, de Janeiro de 2006, se debruçou sobre a questão da coexistência dos dois organismos, DGITA e II, aí se referindo que as propostas relativas à sua fusão não tinham sido acolhidas.

O modelo organizativo continuou a ser o de Direcção-Geral, apesar do citado Relatório Final da Comissão Técnica do PRACE ter equacionado a atribuição, às unidades de serviços partilhados, do estatuto de unidade de missão ou de Entidade Pública Empresarial (EPE)[411] e de se admitir que a "Gestão das Tecnologias de Informação e

[410] O Relatório Final da Comissão Técnica do PRACE, de Julho de 2008, a p. 56, pronunciara-se sobre a coexistência da DGITA e do II nos seguintes termos: "…no Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP), … existem dois organismos com protagonismo na área dos sistemas de informação, um para actividades *core* do Ministério (Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA)) e outro (Instituto de Informática (II)) para apoio a toda a AP em actividades que são *core* do MFAP, mas de suporte aos restantes Ministérios. O II é actualmente, nos seus estatutos, um organismo com funções transversais no domínio das TIC para a Administração Pública, assegurando a concepção, desenvolvimento, manutenção e suporte tecnológico dos sistemas de informação de gestão orçamental e da despesa da Direcção-Geral do Orçamento para toda a AP (Sistema de Recursos Humanos, SRH, Sistema de Informação Contabilística, SIC, Sistema de Gestão do Património, SGP e actualmente o projecto RIGORE). A DGITA é actualmente um "braço operacional" da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), constituindo-se como uma peça essencial para a arrecadação de receitas pelo Estado. O seu papel de prestação de serviços de sistemas de informação à DGCI e DGAIEC poderá, eventualmente, vir a ser alargado a outros organismos do Ministério das Finanças."

[411] Cf. pp. 45 a 47

Comunicação nas suas vertentes mais infra-estruturais e/ou generalistas (infra-estruturas tecnológicas, redes, *data-centers*, serviços de administração e operação de plataformas e aplicações, *help desk* técnico, plataformas de colaboração e de produtividade pessoal, etc.) constituiria uma das áreas de eleição para a existência de unidades de serviços partilhados. [412]

Este Relatório, embora prudente na caracterização da situação das TIC na Administração Pública, abriu perspectivas para uma futura reestruturação da área, tendo então, por razões tácticas, manifestado uma preferência pelo modelo "unidade de missão". [413] A verdade é que isso não impediu que, em 2007, viesse a ser criada a Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GERAP), cujo diploma de constituição aponta para que possa também prestar serviços na área das TIC. [414]

3. Funcionamento da DGITA: constrangimentos

Desde a sua fundação, em 1996, a DGITA tem integralmente assegurado, com assinalável êxito, a condução da intervenção das TIC na transformação da actividade da Administração Tributária (DGCI e DGAIEC).

Pode afirmar-se que a DGITA tem sido um vector de transformação organizacional e de inovação nos serviços prestados e uma alavanca para uma maior eficiência e eficácia organizacionais quer no contexto da Administração Pública portuguesa quer no contexto internacional, em particular no domínio dos *benchmarks* de governo electrónico conduzidos regularmente pela União Europeia.

No entanto, o modelo institucional e de gestão da DGITA mostra-se esgotado para assegurar o desenvolvimento das missões que lhe estão confiadas, bem como para dar conta das mudanças que previsivelmente o sistema fiscal irá sofrer nos próximos anos, decorrentes dos trabalhos do Grupo de Política Fiscal e das orientações europeias. A

[412] *Relatório Final da Comissão Técnica do PRACE*, Julho de 2006, p. 44

[413] "A criação de uma E.P.E. desde o início poderia ter um escrutínio público forte, até porque aparentemente contrária aos princípios de racionalização subjacentes ao PRACE, sem que esteja ainda "provado" na prática o modelo"

[414] Vide o n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei nº 25/2007, de 7 de Fevereiro, que institui a GERAP: "A GERAP presta serviços partilhados, numa primeira fase, nos domínios da gestão de recursos humanos e de recursos financeiros, podendo progressivamente alargar a prestação daqueles serviços a outros domínios, designadamente à gestão de sistemas e tecnologias de informação e comunicação, mediante contrato-programa a celebrar com a tutela nos termos do disposto no artigo 11º".

capacidade de se progredir para novos patamares de eficiência está indexada à capacidade de serem desenvolvidos novos patamares de sofisticação, eficácia e inovação no uso TIC, tornando a questão da evolução da DGITA numa questão central para o futuro da Administração Tributária no seu conjunto.

Neste quadro de análise, convém salientar que a DGITA enfrenta hoje fortes constrangimentos de sustentabilidade que podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Um *modelo de financiamento* desadequado em volume e em estabilidade, sem relação com os serviços prestados: o sub-financiamento crónico induz níveis de obsolescência de que resultam ineficiências de serviço, incremento da complexidade, risco operacional e sobrecustos no desenvolvimento e manutenção de sistemas e aplicações que aumentam a pressão orçamental e reduzem a produtividade;
- Um nível de *rigidez na obtenção de recursos* materiais e humanos, incompatível com as pressões "ambientais" de desempenho e flexibilidade: esta rigidez gera o envelhecimento da equipa, impede o refrescamento de '*skills'* e a possibilidade de assegurar uma geração que suceda à actual, acelera erosão do capital humano, fazendo aumentar a pressão sobre a aquisição de serviços;
- Um m*odelo de prestação de serviços* ineficiente, decorrente de restrições regulamentares e financeiras que dificultam a consolidação de parceiros estáveis definidos por relações contratuais de médio prazo: daqui resulta um ciclo vicioso que gera níveis de risco operacional insustentáveis, reduz a produtividade, afecta a qualidade da prestação de serviço, provoca atritos com as DG clientes, o que origina maior ineficiência no contacto e na gestão das relações;
- Um *modelo de governação incipiente* orientado primordialmente para uma gestão reactiva, de curto prazo, de carteiras de pedidos insuficientemente caracterizados e assente em dinâmicas informais de '*networking*'.

A estes constrangimentos estruturais somam-se:

- a tradicional "contestação" ao actual modelo de domínios de actuação, e respectivos níveis de autonomia, [por exemplo, a DGCI considera-o como "ponto fraco" na sua análise SWOT];

  e, de forma difusa,

- a dinâmica subjacente à criação, no seio do II, de um conselho de coordenação dos TIC no MFAP e a pressão no sentido da dinamização de "projectos comuns", tutelados pelo II, situação que implicará "sobreposições" com opções de autonomia técnica/operacional da DGITA, incrementando a complexidade "contextual" do exercício da sua missão, em virtude da necessidade de consensualizar as iniciativas mais básicas, gerando ciclos de decisão de morosidade crescente.

Particularmente relevantes são, neste contexto, as dificuldades da contratação e gestão de recursos humanos ligadas ao estatuto de Direcção Geral (bloqueios legais à contratação externa, níveis de remunerações, envelhecimento de quadros, etc.), as penalizadoras restrições legais nomeadamente no processo das compras públicas, a rigidez e as limitações orçamentais.

A superação destes constrangimentos implica que a evolução futura da DGITA e do seu modelo institucional, satisfaça um conjunto de condições actualmente inexistentes ou não suficientemente atingidas.

Mas isso não chega. Relacionada com todos estes constrangimentos, existe ainda a questão da forma como, ao longo destes anos, se tem processado o *sourcing*, facto que implica uma mudança de filosofia na gestão do sistema.

4. A questão do *sourcing* de TIC na DGITA

A DGITA é um organismo cuja missão específica, como já referido, é a de prestar serviços de natureza tecnológica a outros do mesmo sector que, concomitantemente,

foram amputados das respectivas atribuições e meios relativos às TIC. Apesar ter sido justificada como prestadora interna de serviços, a DGITA nunca foi dimensionada e estruturada de acordo com essa intenção, o que implicou o recurso, de forma significativa e continuada, ao *outsourcing*. Têm sido diversas as justificações para o fazer: incapacidade de dar resposta com os recursos próprios às crescentes solicitações das áreas funcionais que servem, possibilidade de resolver situações de excepção originadas por picos na procura dos seus serviços ou, mesmo, a existência de uma convicta opção estratégica resultante de um estudo cuidado da situação.
A contratação externa deste tipo de serviços exige valências, competências e rotinas que não são previstas em organizações concebidas para uma situação de desenvolvimento interno de aplicações e de infra-estruturas tecnológicas.

De uma forma sintética poderemos caracterizar estas circunstâncias:

- Desenvolvimento e manutenção contratados externamente, mas sem haver uma "profissionalização" da negociação e gestão de contratos;
- Criação externa das aplicações e *know-how* associado, mas sem a possibilidade de estas valências serem assimiladas internamente;

- *Lenta convergência dos Sistemas de Informação da DGAIEC e da DGCI;*
- Manutenção externa (por quem desenvolveu) ou, quando muito, partilhada;
- Exploração interna;
- *O know-how* (pago) não só não é internamente utilizado para a manutenção das aplicações, como continua a ser criado nas empresas fornecedoras, levando a uma dependência de terceiros de difícil gestão;

5. Uma nova filosofia de gestão de TIC

5.1 Um novo modelo de gestão

Em teoria existem dois tipos ideais de modelos de gestão: Um primeiro, que não implica mudança de localização dos processos de desenvolvimento, manutenção e exploração (a criação de valências que permitam a negociação e gestão rigorosa de

contratos de desenvolvimento e de manutenção, fortemente baseada em processos de benchmarking*), pode ser um passo firme na direcção de uma solução dessa natureza. Um outro, que aponta para a "externalização" generalizada dos processos de desenvolvimento, manutenção e exploração das aplicações e infra-estruturas.*

O modelo aqui defendido tem natureza híbrida, podendo ser sinteticamente caracterizado da seguinte forma:

- Existência de um organismo, como a DGITA, que possua uma visão holística e sistémica de todo o sistema de informação da organização e seja proprietário em nome do Estado dos activos intangíveis (*software* e *know how*);
- *A manutenção de competências técnicas em domínios avançados dentro da organização, imprescindível para evitar que a prazo ocorra uma perca de sensibilidade sobre as limitações e oportunidades das tecnologias da informação e da comunicação*.
- *Benchmarking* e gestão de contratos de desenvolvimento, exploração e manutenção de aplicações e serviços, tendo por base uma comunidade diversificada e estável de fornecedores, incluindo centros de desenvolvimento universitários;
- Formação/educação de toda a organização sobre capacidades, oportunidades e limitações das TIC;
- Auditoria e controlo de serviços e fornecimento de produtos contratados;
- Auditoria das utilizações (qualidade, confidencialidade, riscos...);
- Oferta de serviços de informação internos que agreguem a informação das diversas aplicações (externas), disponibilizem visões agregadas e consolidadas (internas), bem como o suporte de funções estrategicamente relevantes (sigilo fiscal).

A adopção por parte de um organismo como a DGITA de um modelo como o descrito, tem alguns riscos, porque são diversas as suas condicionantes*, entre as quais:*

- Atitude negativa do mercado (concretização de ameaças e exploração de dependências existentes) resultante da reacção à perca de controlo das situações existentes;

- Velocidade de mudança dos sistemas existentes o que implica custos de manutenção elevados (já existentes);
- Implica uma mudança de política sobre a Gestão do Sistema de Informação, difícil, como qualquer mudança de política;
- Necessidade de aquisição, manutenção e avaliação de valências para a criação e manutenção de: Visões globais/arquitecturas do sistema de informações; políticas para as tecnologias e sistemas de informação; contratos de fornecimento de produtos e serviços; serviços de informação; auditorias tecnológicas; auditorias a serviços, etc. (todas elas críticas para o êxito deste modelo de organização).

O modelo proposto é, porém, portador de diversas virtudes que superam, quanto a nós, as desvantagens ou os riscos a ele associados, nomeadamente:

- Permite a organização focar-se no essencial (qualidade de serviço/racionalidade/inovação);
- Promove a utilização de padrões de serviço (e custos) comparáveis internacionalmente;
- Facilita o tratamento equilibrado dos processos das diversas áreas funcionais da organização;
- Incentiva o desenvolvimento "de facto" de uma visão holística e sistémica do sistema de informação;
- Mantém o controlo das visões consolidadas e cruzadas em ambiente restrito (evita perigos estratégico-políticos);
- Mantém a necessidade de valências tecnológicas muito especializadas na organização, atenuando choques culturais e mudanças demasiado radicais.

A adopção deste modelo baseado na ideia de *fazer mais com menos* não depende das tecnologias e infra-estruturas mas apenas poderá ser viabilizado por um novo enquadramento institucional.

5.2 Para um novo modelo institucional

5.2.1 Situação actual

Hoje o movimento de centralização do exercício de competências em TIC, quer por via da externalização total ou parcial para terceiros – *outsourcing*, *offshoring* – quer pela constituição de veículos empresariais especializados – serviços partilhados (*shared services*) – quer, ainda, pela concentração em unidades orgânicas de âmbito alargado, constitui uma tendência desejável no mundo empresarial e nas administrações públicas. Esta tendência é alimentada pela concorrência de um conjunto de factores:

- Normalização, racionalização e consolidação de infra-estruturas tecnológicas, sistemas, arquitecturas e interfaces como factores de contenção de complexidade indutores de melhorias de qualidade de serviço;
- Exploração de efeitos de escala decorrentes da agregação de recursos, racionalização de soluções, aumento da capacidade de negociação, viabilização de sofisticação tecnológica;
- Desenvolvimento, por integração e especialização de processos de gestão, da capacidade de prestação e desenvolvimento de serviços;
- Concentração das áreas de negócio na sua missão "*core*" libertando-se da gestão/supervisão das actividades de suporte que passam a ser utilizadas como "serviços".

A estes factores acrescem, de modo cada vez mais notório, os impactos decorrentes da crescente complexidade da gestão do ciclo de vida e sustentabilidade dos sistemas.
De facto, os desafios da gestão da evolução coordenada dos processos de negócio, aplicações e *portfolio* de plataformas e tecnologias, com vista a assegurar a continuidade e adequabilidade de serviço são condicionantes da operacionalidade quotidiana das organizações. Tais desafios, num contexto de volatilidade de requisitos funcionais, multiplicidade de dimensões de risco, aceleração dos ciclos de obsolescência tecnológica e centralidade do papel estratégico das TIC como suporte e veículo de inovação, afirmam-se como centrais em relação à continuidade e ao desenvolvimento estratégico das organizações.

5.2.2 Necessidade de evolução

Neste contexto, a DGITA, para desenvolver o seu modelo operativo e atingir um padrão superior de eficiência, terá de encontrar um quadro de *condições de sustentabilidade* que viabilizem a superação das insuficiências identificadas para, com urgência,

- Proceder à renovação e expansão da equipa, permitindo-lhe assegurar plenamente as competências e os papéis essenciais à garantia da eficaz assunção da sua missão;
- Financiar os investimentos necessários à realização de um vasto programa de estabilização da qualidade de serviço que garanta um *standard* adequado de níveis de serviço;
- Financiar, em concorrência com a pressão quotidiana de novos desenvolvimentos, um agressivo programa de modernização tecnológica que lhe permita superar riscos crescentes de obsolescência;
- Garantir um programa plurianual de financiamento, indexado a um quadro de planeamento de médio prazo, que permita contratualizar expectativas com as várias entidades envolvidas;
- Criar condições para a transição para um modelo racional e mais eficiente de "*sourcing*", com flexibilidade negocial, baseado em contratos de maturidade alargada e indexados a resultados.

Para atingir tal quadro de sustentabilidade efectiva, a DGITA terá ainda que convergir para um modelo operativo característico das organizações de serviços partilhados. Terá que transitar da ênfase posta no exercício estrito de capacidades técnicas para a ênfase na definição de uma oferta de serviços, caracterizados quanto ao seu conteúdo, condições de oferta e "*pricing*", susceptíveis de "*benchmarking*" com o mercado, de forma a dar uma base objectiva, quantificada, aos serviços prestados aos seus clientes, e à respectiva expressão financeira, e a tornar transparente a sua actividade, os seus níveis de eficiência e o seu contributo na criação de valor.

Por último, na dimensão "*gestão da relação*", vector crítico de sucesso do modelo, é absolutamente indispensável consensualizar um modelo mais eficaz de governação, garantindo um quadro de articulação de expectativas e análise de cumprimento, gerador de um clima de colaboração e mútua responsabilização, que supere o actual nível de informalidade com a dinamização de uma visão comum, expressa no "*roadmapping*" da contribuição das TIC para o desenvolvimento estratégico e operacional das DG clientes.
Partindo destes pressupostos, a análise que a DGITA tem vindo a desenvolver sobre a situação actual e sobre as perspectivas de evolução desejável levam-nos às seguintes conclusões:

- O movimento de centralização de competências em TIC e processos continua a fazer sentido e está em linha com as orientações de modernização das Administrações Públicas;
- A DGITA, no contexto em que foi criada e se tem consolidado, reuniu um "*track record*" de desempenho que representa geração de valor na viabilização e alavancagem da capacidade de intervenção e eficácia da Administração Tributária;
- O quadro de restrições decorrentes do modelo de financiamento, de contratação de recursos humanos e de aquisição de bens e serviços não é sustentável e ameaça seriamente a viabilidade da DGITA;
- A DGITA deverá transformar o seu modelo operativo numa lógica de "serviços partilhados" devendo ser financiada pelos serviços prestados (directamente ou por partilha de receitas geradas);
- As fronteiras de competência e responsabilidade entre a DGITA e as DG suas clientes, actuais e potenciais, deverão ser reafirmadas/clarificadas com vista à eficácia de desempenho;
- A gestão da relação cliente/fornecedor deverá ser objecto de reformulação do modelo de governação com vista ao estabelecimento de um quadro formal de referência dos processos reguladores da prestação de serviços e "*accountability*" e de articulação estratégica liderada pela SEAF;

- A DGITA deverá poder rever o modelo de "*sourcing*" no sentido da estabilidade contratual indutora de acréscimos de eficiência, necessitando para isso de base de financiamento e flexibilidade de contratação adequadas;
- A DGITA deverá criar condições que lhe permitam reconstituir e reestruturar, por contratação, a sua equipa técnica, de acordo com as exigências de novas competências e níveis de autonomia técnica e operacional adequados;
- A definição e estabilização de um modelo de serviços para a DGITA permitirão preparar a DG para estender a prestação de alguns serviços a outros organismos consolidando o projecto e ganhando escala.

5.3 A modificação do actual modelo institucional

5.3.1 Variáveis dependentes e independentes da mudança institucional

Antes de passar à discussão do modelo institucional mais conveniente para o desenvolvimento organizacional da DGITA, convirá todavia precisar em que medida as actuais dificuldades decorrem especificamente do modelo institucional de DG.

No que respeita ao *modelo de financiamento*, as Direcções-Gerais, na medida em que são "serviços integrados" no Orçamento do Estado estão sujeitas a um processo político de fixação (anual) de dotações orçamentais com contrapartida em receitas gerais.

Os valores fixados estão dependentes de restrições macroeconómicas, e até, como é largamente conhecido, de processos de negociação intra-governamentais, não sendo líquido que a inserção da DGITA no Ministério das Finanças lhe confira o necessário desafogo em termos de meios financeiros.[415] É, de resto, frequente a cativação de importâncias ou a constituição de reservas que impedem uma gestão racional.

Mas a atribuição de autonomia financeira não resolverá, por si só, as dificuldades enunciadas.

[415] Pelo contrário, a necessidade de o Ministério das Finanças dar o exemplo aos outros Ministérios e à opinião pública tem conduzido, em diversos anos, a situações de subfinanciamento dos seus próprios organismos.

Com efeito,

1. Ainda que a DGITA passasse a viver de receitas de prestação de serviços às Direcções-Gerais suas clientes, seria de esperar que estas, continuando elas próprias sujeitas a processos políticos de fixação (também anual) de dotações orçamentais, tivessem *dificuldades em contratar plurianualmente* serviços à DGITA, e, admitindo que tal fosse viável, honrassem sempre *pontualmente* os seus compromissos perante um prestador de serviços que continuaria a ser entidade pública;
2. Caso, em alternativa, o financiamento da DGITA fosse garantido pela consignação de receitas alheias à sua actividade, continuaria a verificar-se a ausência de relação entre o financiamento consignado e a actividade desenvolvida e, dependendo do comportamento das receitas objecto de consignação, um *risco* de financiamento.

Haverá aliás que atender a que, por boas razões, a evolução legislativa tem ido, desde a publicação, em 1990, da Lei de Bases da Contabilidade Pública, no sentido de restringir a manutenção de autonomia financeira por parte de organismos que não atinjam uma proporção significativa de receitas próprias na cobertura das suas despesas totais.[416]
No que respeita ao *modelo de contratação* de pessoal e demais recursos, reconhece-se ser vital a ultrapassagem dos bloqueios existentes.
No entanto, também aqui a mudança de modelo institucional poderá não trazer necessariamente os resultados pretendidos, na medida em que:

1. Tem-se vindo a assistir a um reforço da uniformização de regimes de contratação de pessoal de que foram exemplo, num primeiro momento, a definição do regime de contrato individual de trabalho da Administração Pública[417], tentando disciplinar os regimes de contratação privativos que vinham sendo consentidos a entidades reguladoras e a institutos públicos quase empresariais, e, mais recentemente, a extinção desta forma de vinculação de

[416] Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro.
[417] Lei 23/2004, de 22 de Junho.

direito privado a favor do contrato de trabalho em funções públicas, forma de vinculação de direito público[418];

2. A contratação de bens e serviços por parte de entidades públicas vem sendo, por força de vinculações externas, designadamente comunitárias, sujeita a uma disciplina comum, de que é exemplo o Código da Contratação Pública (CCP), recentemente entrado em vigor.[419]

Não é de resto apenas a DGITA que procura um modelo institucional mais flexível e esta circunstância não deixará de inspirar prudência ao legislador.

No que respeita ao *modelo de relacionamento* entre a DGITA e as DG suas clientes concede-se que será mais atraente um modelo baseado na contratação de bens e serviços, de preferência com um horizonte plurianual.

No entanto não é líquido que seja este o único modelo admissível, ou que se trate de uma verdadeira contratualização. Com efeito:

- O Decreto-Lei nº 51/98 já permitia ficcionar uma contratação entre organismos integrados no Estado;[420]
- Tal como vem sendo encarada, esta contratualização assentará num monopólio legal, inclusive por razões de segurança, enquanto que noutras situações de recurso a serviços partilhados se admite que, a médio prazo, o "*outsourcing*" se passe a fazer num ambiente genuinamente concorrencial.

E afinal, qualquer que seja o modelo institucional atribuído futuramente à DGITA, continuará previsivelmente a ser necessária a intervenção governamental, se não para definir, pelo menos para arbitrar, prioridades e dirimir eventuais conflitos nas relações entre prestador de serviços e DG clientes.

[418] Lei 12-A/2008, de 27 de Fevereiro, e Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro (LOE 2009).
[419] Decreto-lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro.
[420] Era a seguinte a redacção do nº 2 do seu artigo 3º "Para a realização das suas atribuições, a DGITA celebrará contratos-programa com a DGCI e a DGAIEC, os quais estabelecerão os serviços a prestar, o respectivo calendário, os padrões de qualidade e as obrigações mútuas".

5.3.2 Os modelos em confronto: critérios de comparabilidade

Feitas estas observações, isto não impede a necessidade de se evoluir para um *modelo institucional* mais adequado à gestão e funcionamento da DGITA que elimine ou diminua muitos dos constrangimentos atrás enunciados.

Colocando-se necessariamente esta questão, importa agora verificar qual dos grandes modelos institucionais de direito público habitualmente utilizados servirá melhor o desenvolvimento do projecto cometido à DGITA, nos seguintes domínios: [421].

- Grau de autonomia / flexibilidade na gestão
- Relacionamento com a Administração Tributária;
- Forma de financiamento;
- Regime de pessoal;
- Regime dos gestores;
- Regime de aquisição de bens e serviços;
- Regime contabilístico;
- Fiscalização do Tribunal de Contas (TC)

Para caracterizar a situação quanto a estes domínios foram, na maioria dos casos, considerados vários itens.

Os grandes modelos institucionais objecto de comparação em cada um destes domínios foram os de:

- Direcção-Geral, organismo da Administração Directa do Estado; [422]
- Instituto Público (IP), excluindo as entidades públicas empresariais; [423]e
- Entidade Pública Empresarial. [424]

[421] Não se considerou a possibilidade de criação de uma entidade de direito privado sob a forma, por exemplo, de sociedade de capitais exclusivamente públicos, por tal se afigurar contrário à orientação geral seguida na presente legislatura. Recorde-se que foram mesmo reconvertidas em EPE algumas sociedades anónimas de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos criadas em momentos anteriores, como foi o caso dos Hospitais S. A.

[422] Este modelo é regulado pela Lei nº 4/2004, de 15 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Lei nº 51/2005, de 30 de Agosto, pelo Decreto-Lei nº 200/2006, de 25 de Outubro, pelo Decreto-Lei nº 105/2007, de 3 de Abril e pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

[423] Este modelo é regulado pela Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro (Lei Quadro dos Institutos Públicos), com as alterações introduzidas pela Lei nº 51/2005, pelo Decreto-Lei n.º 200/2006, pelo Decreto-Lei 105/2007 e pela Lei 64-A/2008.

Nos Institutos Públicos haverá que considerar:

- O Instituto Público de *regime comum*, dotado de autonomia administrativa e financeira, que constitui o caso geral;
- O Instituto Público de regime comum, dotado apenas de autonomia administrativa, que corresponde a casos excepcionais; e
- O Instituto Público de regime especial. [425]

Só no Instituto Público de regime especial é admissível a remissão para normas relativas às entidades públicas empresariais ou para normas de direito privado e mesmo assim é duvidoso que tal remissão possa ter um carácter genérico, sob pena de se então violar o limite da estrita necessidade.[426]

O Quadro 23 (Comparação de modelos institucionais) relaciona os vários domínios e modelos institucionais tidos em conta, não autonomizando o caso do Instituto Público com mera autonomia administrativa, uma vez que se admitiu que esta situação se poderia verificar tanto no Instituto Público de Regime Comum como no Instituto Público de Regime Especial.

---

[424] O modelo de EPE é regulado pelo Decreto-Lei nº 558/99, de 17 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 300/2007, de 23 de Agosto e pela Lei nº 64-A/2008.

[425] A noção de IP de regime especial abarca casos tipificados na própria Lei Quadro, regulados por legislação própria (universidades e escolas de ensino superior politécnico, instituições públicas de solidariedade e segurança social, estabelecimentos do Serviço Nacional de Saúde, regiões de turismo, Banco de Portugal e os fundos que funcionam junto dele, entidades administrativas independentes), bem como um conjunto muito restrito de institutos públicos nominativamente indicados na própria Lei-Quadro, com derrogação, nestes últimos casos, do regime comum apenas na estrita medida necessária à sua especificidade. Na redacção dada à Lei Quadro dos IP pelo Decreto-Lei n.º 105/2007 apenas é atribuído nominativamente regime especial ao Instituto de Gestão de Crédito Público e ao Turismo de Portugal. O Decreto-Lei n.º 116/2007, de 27 de Abril, que criou a Agência para a Modernização Administrativa, atribuiu a esta o estatuto de IP de regime especial, sem a incluir no elenco definido na Lei Quadro.

.O nº 2 do artigo 3º do Decreto-Lei nº equipara a Agência de Modernização Administrativa a entidade pública empresarial para efeitos de desenvolvimento e gestão de lojas para os cidadãos e para as empresas.

[426] .O nº 2 do artigo 3º do Decreto-Lei nº equipara a Agência de Modernização Administrativa a entidade pública empresarial para efeitos de desenvolvimento e gestão de lojas para os cidadãos e para as empresas.

Comparando os vários modelos institucionais, vemos que:

- Do ponto de vista do grau de autonomia / flexibilidade de gestão, do financiamento, do regime de pessoal, do regime de aquisição de bens e serviços (baseado no Código da Contratação Pública, abreviadamente designado por CCP) e da fiscalização do TC, o modelo da Entidade Pública Empresarial é o mais favorável;
- Do ponto de vista do relacionamento com a Administração Tributária e do regime dos gestores, o modelo de Instituto Público e o modelo de Entidade Pública Empresarial equiparam-se;
- Do ponto de vista do regime contabilístico não haverá diferenças significativas entre os vários modelos (embora a implementação do POCP na Administração directa do Estado esteja atrasada, ela já se encontra prevista).

Em termos gerais, pois, o *modelo de EPE* é, em princípio, o modelo muito favorável à consolidação e desenvolvimento da DGITA.

Quadro 23. Comparação de modelos institucionais

Domínios	Elementos de caracterização	Direcção-Geral / Administração Directa	Instituto Público (IP) de Regime Comum	Instituto Público (IP) de Regime Especial	Entidade Publica Empresarial (EPE)
Grau de autonomia / flexibilidade na gestão	Personalidade jurídica	Sem personalidade jurídica	Personalidade Jurídica	Personalidade Jurídica	Personalidade Jurídica
	Relação com o Governo	Dependência hierárquica	Tutela e superintendência	Tutela e superintendência	Tutela e superintendência
	Regime de orçamentação / execução orçamental	Serviço integrado / autonomia administrativa	Autonomia administrativa e financeira ou serviço integrado / autonomia administrativa	Autonomia administrativa e financeira ou serviço integrado / autonomia administrativa	Independência orçamental
	Aplicação do regime de tesouraria do Estado	Sim	Sim	Sim	Sim, se considerada entidade do Sector Público Administrativo
	Definição da estrutura	Portaria	Portaria	Portaria	Aprovada pela própria EPE
	Aprovação de regulamentos internos	Aprovados pela própria DG	Aprovados pelo próprio IP	Aprovados pelo próprio IP	Aprovada pela própria EPE
Relacionamento com a Administração Tributária	Relação de prestador de serviços a cliente	Ficcionável	Possível	Possível	Regra
	Contratualização da relação	Incipiente	Contrato de prestação de serviços	Contrato de prestação de serviços	Contrato de prestação de serviços
	Monopólio legal na gestão de infraestruturas e desenvolvimento de aplicações	Natural	Natural	Natural ou aceitável se regime equiparado a EPE	Aceitável face a CP se EPE sob direcção do Estado
Forma de financiamento	Dotação OE com contrapartida em receitas gerais	Sim	Sim	Sim	Só para dotações de capital e indemnizações compensatórias
	Consignação de receitas geradas / Venda de bens e serviços	Sim	Sim	Sim	Da própria essência da EPE
	Consignação de outras receitas	Possível exigindo lei	Possível exigindo lei	Possível exigindo lei	Possível exigindo lei
	Recurso ao crédito	Não	Em princípio proibida, salvo previsão na lei orgânica e com sujeição a equilíbrio orçamental e a *plafond* do OE	Em princípio proibida, salvo previsão na lei orgânica e com sujeição a equilíbrio orçamental e a plafond do OE	Da essência da EPE, mas pode suceder que a EPE fique sujeita a consolidação dentro do perímetro da A Pública
	Responsabilidade por passivo em caso de liquidação	O passivo é passivo do Estado	Após liquidação do património do IP, o Estado	Após liquidação do património do IP, o Estado	Salvo garantia do Estado, apenas o património da EPE
Regime de pessoal	Pessoal actualmente ao serviço	Contrato de trabalho em funções públicas	Contrato de trabalho em funções públicas	Contrato de trabalho em funções públicas, salvo opção	Contrato de trabalho em funções públicas em regime de cedência de interesse público, salvo opção
	Contratação de novo pessoal	Contrato de trabalho em funções públicas	Contrato de trabalho em funções públicas	Contrato de trabalho em funções públicas com possibilidade de CIT ao abrigo do CT	CIT ao abrigo do CT
Regime dos gestores		Estatuto do Pessoal Dirigente	Estatuto do Gestor Público	Estatuto do Gestor Público	Estatuto do Gestor Público
Regime de aquisição de bens e serviços	Regime aplicável	CCP	CCP	CCP	CCP se EPE sob direcção do Estado
	Competência para autorizar	A definida na lei para os serviços com autonomia administrativa	A definida na lei para os serviços com autonomia administrativa e financeira (se tendo a última), ver também artigo 110 CCP	A definida na lei para os serviços com autonomia administrativa e financeira (se tendo a última), ver também artigo 110 CCP	Administração da EPE
Regime contabilístico	Tipo de plano de contabilidade	POCP	POCP	POCP	POC
	Património a relevar na contabilidade	Património do Estado afecto	Património próprio	Património próprio	Património próprio
Fiscalização do Tribunal de Contas (TC)	Prévia	Prévia	Prévia	Em princípio, Prévia	
	Concomitante	Concomitante	Concomitante	Concomitante	
	Sucessiva	Sucessiva	Sucessiva	Sucessiva	Sucessiva

Há, no entanto, que ter em conta alguns aspectos:

1. O lançamento de um novo conjunto de EPE na área das TIC poderia conduzir, por arrastamento, à pretensão de conversão em EPE de diversas entidades com estatutos de IP que exercem a sua actividade no âmbito da Saúde, Segurança Social e Justiça e poderia eventualmente dificultar a perspectiva de, numa segunda fase, fazer intervir a GERAP na Gestão Partilhada de Serviços de TIC;
2. Este modelo, como qualquer outro, por si só, como vimos, não resolveria a questão do modelo de financiamento, anteriormente equacionada;
3. A criação de uma EPE teria de ser acompanhada pela atribuição de um monopólio legal de contratação dos seus serviços na área de gestão de infra-estruturas e desenvolvimento de aplicações da Administração Tributária.

A hipótese alternativa ao desenvolvimento da DGITA, seria a de criação de um *Instituto Público de regime especial*. Este, no entanto, no mínimo, deveria

1. Ser dotado, tal como no caso da opção por EPE, de suficientes receitas próprias que lhe assegurassem, a taxa de cobertura das despesas totais por receitas próprias necessárias à manutenção da autonomia financeira;
2. Beneficiar de regime especial, pelo menos no que se refere à contratação de todo ou parte do seu pessoal, que se regeria pelo CIT do Código de Trabalho e não pelo contrato de trabalho em funções públicas, embora tal previsão legal fosse num sentido contrário à evolução legislativa que se tem vindo a verificar;
3. Manter o monopólio legal de contratação com a Administração Tributária.

Se a actual situação (de Direcção-Geral) não resolve os principais problemas com que a DGITA se confronta, a criação de um *Instituto Público de regime comum* apenas traria como vantagens a atribuição de personalidade jurídica e a possibilidade de celebrar verdadeiros contratos de prestação de serviços com o Estado, eventualmente com carácter contratual que, em teoria, beneficiariam da prioridade de inscrição de verbas conferida pela CRP e pela Lei de Enquadramento Orçamental às obrigações decorrentes de contrato.

Despacho de S. Ex.a o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Sobre este Relatório recaiu em 27 de Março de 2009 o seguinte despacho:

1. Concordo com este muito bem elaborado relatório. Desenvolva-se a opção relativa ao Instituto Público de Regime Especial, atendendo aos constrangimentos actuais ao nível de criação de EPE's.
2. Deverá desenvolver-se, porém, em regime próprio de contratação (pessoal, aplicações etc.) tendo em vista o especificidade da instituição.
3. A nova DGITA deverá manter as suas competências ao nível da infra-estrutura, Bases de Dados e aplicações estruturais.
4. O relacionamento deverá evoluir para uma lógica de contratualização com clientes, internos ou externos, do MFAP.
5. Desenvolva-se um modelo de angariação de receitas próprias que permita a sustentabilidade a longo prazo da instituição e, a curto prazo, a amortização dos sistemas estruturais (ex: IVA).
6. Toda a lógica deverá passar necessariamente por um reforço da ligação entre os clientes actuais (DGCI, DGAIEC) e a nova instituição e por um reforço das competências para o desenvolvimento "in house" das aplicações.

ANEXO I

RELATÓRIO METODOLÓGICO SOBRE A CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DO GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL

Relator
José Serra de Andrade
(a partir dos dados fornecidos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho e dos Subgrupos)

1. INTRODUÇÃO

1.1. CIRCUNSTÂNCIAS DO RELATÓRIO

Com a publicação do Despacho n.º 2052/2009, de 8 de Janeiro de 2009, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Professor Doutor Carlos Baptista Lobo, no âmbito do programa do XVII Governo Constitucional (in Diário da República, 2ª série, n.º 10, de 15 de Janeiro de 2009) foi criado um grupo de trabalho para proceder ao estudo da política fiscal, com vista a apresentação de um *relatório que identifique um conjunto de soluções técnicas que contribuam para a definição da política fiscal portuguesa nos próximos anos* a ser submetido a ampla discussão pública.

Para o efeito, o Grupo procederá à análise da política fiscal, dando especial ênfase aos objectivos da competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, num quadro de consolidação orçamental.

Como refere Jeffrey Owens, Director do Centro de Política Fiscal e Administração da OCDE no seu trabalho "*Fundamental Tax Reform: an International Perspective*", (OECD, 2006), "a reforma fiscal é um processo em contínua evolução, no qual os responsáveis pela política fiscal e os seus dirigentes adaptam continuamente os seus sistemas fiscais para reflectir as mudanças ocorridas nas circunstâncias económicas, sociais e políticas."

Os países europeus têm vindo, assim, na sua maior parte, a proceder gradualmente à adaptação dos seus sistemas fiscais, dotando-os de *condições fiscais mais competitivas, de maior simplicidade e equidade* embora sem alterações substanciais relativamente aos sistemas que vigoravam em meados dos anos oitenta.

A *estrutura fiscal* é uma das primeiras escolhas a fazer, optando-se por um número limitado de impostos ou por um grande leque de fontes de receita fiscal.

Alguns países estão essencialmente dependentes dos impostos sobre o consumo, outros privilegiam os impostos sobre o rendimento e o capital, enquanto outros ainda têm nas contribuições para a segurança social a principal fonte de receita. Mas para os países da OCDE mais de 90% da receita fiscal é proveniente de três

fontes: impostos sobre o rendimento, impostos sobre bens e serviços e contribuições para a segurança social.

A análise de uma reestruturação do sistema fiscal não pode ser dissociada de um exame das *tendências recentes de reforma da administração fiscal* nos países da OCDE, pois aquela determina a alteração e evolução das estruturas institucionais de administração das leis fiscais, com vista ao seu bom funcionamento, eficácia e eficiência.

Quanto ao *modelo fiscal* a adoptar, sem prejuízo das soluções específicas que cada país terá de desenvolver, condicionadas pelo seu contexto, será conveniente que obedeça aos seguintes princípios: simplificação, equidade, eliminação dos obstáculos fiscais ao crescimento e mudança para bases de incidência mais eficientes.

1.2. CONSTITUIÇÃO DO GRUPO DE TRABALHO

O Grupo de Trabalho é coordenado pelos Professores António Carlos Santos e António Manuel Ferreira Martins e funciona, através de cinco subgrupos, dotados de iniciativa e autonomia científica, técnica e metodológica, subordinados aos temas seguintes, de acordo com o Despacho n.º 2052/2009, que se reproduz:

" O programa do XVII Governo Constitucional prevê a adopção de medidas que permitam incentivar a competitividade da economia portuguesa, reforçar a confiança dos agentes económicos e contribuir para a justa repartição do rendimento, de forma a garantir uma maior eficiência e justiça na arrecadação das receitas fiscais.

É com o alargamento da base tributária, o combate à fraude e à evasão fiscais e o reforço da confiança entre a administração fiscal e os contribuintes que se criam as condições indispensáveis para o crescimento económico ser acompanhado das receitas necessárias ao financiamento das despesas do Estado e ser prosseguida a equidade fiscal.

Tendo o XVII Governo Constitucional conseguido controlar o défice público, é tempo de analisar opções de política fiscal, criando um grupo composto de personalidades de reconhecido mérito e prestígio no campo da fiscalidade, com o

objectivo de apresentar um relatório que identifique um conjunto de soluções técnicas que poderão contribuir para a definição da política fiscal portuguesa nos próximos anos.

Este grupo funcionará através de diversos subgrupos.

O primeiro subgrupo dedicar-se-á à análise da relação entre a receita e a despesa pública, tendo em conta a consolidação orçamental, a médio e a curto prazos.

Um segundo subgrupo, no campo do IRS, terá como objecto de reflexão, entre outros, no quadro do actual modelo, a reestruturação dos escalões de rendimento, repensando-se, desta forma, os efeitos económicos da progressividade. Por seu turno no que respeita ao IRC, este subgrupo deverá prioritariamente analisar a conformidade do imposto com a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades, as consequências da proposta comunitária relativa à base de tributação consolidada das sociedades (CCCTB – common corporate consolidated tax base) e a relação entre o novo sistema contabilístico e as normas tributárias em sede de imposição dos lucros societários.

No que respeita à tributação do património, um subgrupo avaliará as consequências da implantação do modelo vigente e analisará novas formas de relação tributária estática (através do imposto municipal sobre imóveis) com a tributação dinâmica (hoje assegurada através do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de bens imóveis).

Em sede de IVA, um quarto subgrupo ponderará, entre outras questões, a estrutura de taxas, o regime das pequenas empresas e a sua articulação com o regime simplificado de IRS, bem como o aprofundamento da harmonização comunitária.

Deverá, finalmente, ser analisada a simplificação do processo e do procedimento tributário e a sua articulação com o contencioso tributário e com os sistemas de informação. Esta simplificação permitirá incentivar a competitividade da economia portuguesa e reforçar a confiança dos agentes económicos, através de uma nova relação fisco - contribuinte.

Nestes termos, determino o seguinte:

1 – A constituição de um grupo de trabalho para, tendo em conta o programa do Governo, proceder à análise da política fiscal, dando especial ênfase aos objectivos da competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, num quadro

de consolidação orçamental. Com a constituição deste grupo de trabalho, o Governo pretende aprovar um relatório a submeter a discussão pública.

2 – O grupo de trabalho será coordenado pelos Professores António Carlos Santos e António Manuel Ferreira Martins.

3 – No âmbito deste grupo são constituídos cinco subgrupos de trabalho, com a seguinte composição:

1) Subgrupo sobre novas tendências da política orçamental:

a) Dr. João José Amaral Tomaz – coordenador;

b) Professora Cidália Lopes;

c) Mestre João Pedro Santos;

d) Mestre Hélder Reis;

e) Dr. Paulo Albuquerque;

2) Subgrupo da reforma dos impostos sobre o rendimento:

a) Professor Rui Duarte Morais – coordenador;

b) Dr. Manuel Faustino;

c) Dr.ª Maria dos Prazeres Lousa;

d) Mestre Ricardo da Palma Borges;

e) Dr. Rodrigo de Castro:

f) Mestre Gustavo Courinha;

3) Subgrupo da tributação do património:

a) Professor Sidónio Pardal – coordenador;

b) Dr.ª Angelina Tibúrcio Silva;

c) Professor Landeiro Vaz;

d) Professor Paulo Correia;

4) Subgrupo da fiscalidade indirecta:

a) Dr. António Nunes dos Reis – coordenador;

b) Professor Carlos Ramos Pereira;

c) Dr.ª Cidália Lança;

d) Dr. Emanuel Vidal Lima;

5) Subgrupo do procedimento e da nova relação tributária:

a) Mestre Rogério Manuel Fernandes Ferreira - coordenador;

b) Dr. António Lima Guerreiro;

c) Dr.ª Catarina Almeida e Sousa;

d) Mestra Isabel Marques da Silva;

e) Dr. Jesuíno Alcântara Martins;

f) Dr.ª Manuela Roseiro.

4 – Os subgrupos de trabalho reunir-se-ão pelo menos uma vez por mês, sob orientação dos coordenadores sectoriais, e poderão manter contactos, solicitar informações e procurar obter a colaboração de quaisquer entidades públicas ou privadas, designadamente as representativas de interesses conexos com as matérias a tratar...."

Em termos de funcionamento o Grupo de Trabalho reúne com a presença de todos os coordenadores dos cinco subgrupos e sob a coordenação geral dos Professores Doutores António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins.

As reuniões dos Subgrupos de trabalho são dirigidas pelos respectivos coordenadores. Das mesmas serão elaboradas actas que serão enviadas aos coordenadores do Grupo de Trabalho, acompanhadas da documentação pertinente.

Nas reuniões de coordenação serão apresentados os pontos de situação dos diversos grupos sendo referidas as matérias que obtiveram consenso e as que foram objecto de divergências.

Foi nomeado relator oficial do Grupo de Trabalho, por despacho do SEAF, o Dr. José Serra de Andrade.

2. REUNIÕES DE COORDENAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO GRUPO DE TRABALHO

2.1. Orientações gerais

As reformas devem obter o máximo consenso da sociedade civil, através do diálogo e participação desta na definição de objectivos comuns. Foram, assim, ouvidas grandes instituições, agentes, parceiros sociais, académicos, dirigentes da administração, etc.

As soluções técnicas que se procuram, dadas as diversas e valiosas valências representadas no Grupo de Trabalho e as consultas efectuadas junto a entidades e personalidades da sociedade civil, exprimem pontos de vista independentes.

2.2. O papel do relator

Tratando-se de um projecto que tem um carácter prolongado e faseado, pretende-se, essencialmente, para além da junção e consolidação dos diversos contributos, proceder à sua harmonização, a assegurar pela coordenação e pelo relator.

As reuniões dos subgrupos serão acompanhadas pelo relator, caso tal seja do interesse dos respectivos coordenadores e a solicitação destes.

Os contributos terão a forma escrita, estando também previsto o envio de inquéritos dirigidos.

A DGAIEC colaborará no subgrupo 4, embora não esteja formalmente representada, atendendo a que os IEC´s são objecto de harmonização fiscal comunitária e ocorreu recentemente a Reforma Global da Tributação Automóvel (Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho). No entanto, se o volume e complexidade das matérias o justificar, poderá ser convidado um elemento desta direcção-geral a integrar o subgrupo.

Foi também solicitada a colaboração da DGAIEC relativamente ao subgrupo 5, para reunião a efectuar a 12 de Março.

O expediente externo será assegurado pelo Gabinete da SEAF.

2.3. Reunião efectuada a 12 de Fevereiro de 2009

Com a presença do Senhor SEAF, dos Senhores coordenadores do Grupo de Trabalho, coordenadores dos subgrupos e elementos dos diversos subgrupos realizou-se, nesta data, uma reunião tendo em vista esclarecer a metodologia, planeamento e execução do projecto e demais aspectos inerentes ao funcionamento dos subgrupos e sua articulação com o grupo coordenador.

Foi também realçado o horizonte temporal do projecto, os meios possíveis de concretização e os obstáculos a ultrapassar.

2.4. Reunião efectuada a 27 de Março de 2009

Procedeu-se à análise dos trabalhos efectuados pelos cinco subgrupos e foi feito o correspondente ponto de situação.

3. REUNIÕES A NÍVEL DO GRUPO COORDENADOR

Os coordenadores do GT, Professores Doutores Carlos Santos e António Martins, com a presença do relator Dr. Serra de Andrade, reuniram com as entidades seguintes:

3.2.1. Reunião efectuada a 26.6.2009 com a CGTP representada pelo Professor Doutor Carvalho da Silva (secretário-geral) e D. Maria do Carmo Tavares.

Foi entregue pela CGTP o documento ”Face ao agravamento da crise a CGTP-IN propõe medidas urgentes”.

3.2.2. Reunião efectuada a 26.6.2009 com a CIP representada pelo Dr. João Mendes de Almeida (director executivo) e pelo Dr. Paulo Alves (assessor).

A Confederação de Comércio e Serviços de Portugal enviou a 14 de Agosto, para conhecimento do GT, o documento aprovado no seu Conselho de Presidentes realizado em 20 de Julho e que contém as suas propostas para programas eleitorais.

3.2.3. Reunião efectuada a 26.6.2009 com a UGT representada pelo Eng.º João Proença (secretário geral) e Dr.ª Paula Bernardo.

3.2.4. Reunião efectuada a 26.6.2009 com a CAP representada pelo Dr. João Machado e pelas Dras Cristina Morais e Cristina Pena.

3.2.5. Reunião efectuada a 21.7.2009 com a Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa representada pelo Dr. Pedro Madeira Rodrigues, com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas representada pelo Dr. António Monteiro (bastonário) e com a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas representada pelo Dr. Domingos Azevedo.

A Associação Comercial de Lisboa enviou em 11 de Agosto, um resumo das medidas para apresentação ao GT.

3.2.6. Reunião efectuada a 22.7.2009 com a presença do coordenador do Subgrupo de Tributação do Património, Prof. Doutor Sidónio Pardal e com o

Eng.º Fernando Santo (bastonário da Ordem dos Engenheiros) e Dr. Pires de Almeida (vogal do Conselho Geral da Ordem dos Advogados).

As ordens dos Arquitectos e dos Economistas também notificadas para a reunião, por dificuldades de agenda, não se fizeram representar.

Houve ainda reuniões com entidades sectoriais, como a AHRESP e o grupo Trivalor.

Como resultado destas reuniões concluiu-se o seguinte:

1) Deverão ser aprofundadas as propostas de criação e aplicação da PME do sector da restauração e hotelaria de indicadores técnico-científicos já previstos, em abstracto, na LGT, com o objectivo de simplificação da tributação e de combate à economia paralela e à concorrência ilegal que a evasão e fraude provocam.

Em concertação com o sector, deverão, assim, ser criados, para efeitos fiscais, tais indicadores, com critérios de valoração a definir para efeitos de IRC, e, igualmente, delimitado o âmbito das empresas de hotelaria e restauração a que tais indicadores se aplicarão. Deverá ser ainda analisada a forma de fixação de matéria colectável, tendo em conta tais indicadores, bem como a relação entre o imposto calculado e o PEC.

Tendo por objecto promover a recuperação económica, incentivando e estimulando o consumo, deverá ainda ser analisada a possibilidade de, tendo em conta o direito comunitário, aplicar a título experimental, pelo prazo de dois ou três anos, a taxa reduzida de 5% do IVA à restauração e hotelaria. Findo este prazo, será ponderada a eventual continuação da aplicação da taxa reduzida, em função dos resultados alcançados, um dos quais será a necessidade de se verificar uma adequada repercussão da redução do imposto no consumidor final.

2) Dever-se-á proceder a uma análise mais aprofundada da proposta relativa à alteração do regime jurídico de refeição em dinheiro e em vales de refeição, em sede de IRS, no sentido de aproximar o regime português da generalidade dos regimes dos países da EU, designadamente Espanha. Esta alteração deverá assegurar três objectivos: não deverá implicar redução das receitas fiscais, deverá aumentar as possibilidades de controlo e não deverá pôr em causa o regime de tributação dos subsídios em dinheiro que não excedam o limite legal anualmente fixado para os servidores do Estado.

Vários outros entregaram documentos de trabalho que, a seu tempo, serão analisados.

Por fim, a coordenação geral reuniu-se regularmente para acompanhamento e avaliação dos resultados dos Subgrupos e da documentação recolhida.

4. REUNIÕES EFECTUADAS A NÍVEL DOS SUBGRUPOS

4.1. Subgrupo 1 - Novas tendências da política orçamental – coordenador Dr. João José Amaral Tomaz.

Este subgrupo tinha uma composição e âmbito diferentes dos restantes, tendo reunido uma vez com todos os elementos.

1. Este Subgrupo efectuou 4 reuniões com o Grupo Coordenador: 27.03.09, 07.05.09, 05.06.09 e 03.07.09;

2. O tema único das reuniões foi, excepto a primeira que versou sobre o programa dos trabalhos e distribuição de tarefas entre todos os membros, a discussão do ponto de situação e a análise crítica dos pontos em questão.

Foram efectuadas diversas reuniões bilaterais entre o coordenador e os Drs. Hélder Reis e João Pedro Santos sobre os seus contributos. Foi também efectuada uma reunião em Coimbra com a Prof. Cidália Lopes.

3. Não foram efectuadas quaisquer reuniões com outras entidades e personalidades. Foram recebidos contributos úteis do Dr. Miguel Silva Pinto (REPER) sobre alguns capítulos. No cotejo com a legislação internacional (Espanha e França), e em matéria de criminalização de certas infracções fiscais, foi prestado contributo pelo Dr. João Durão.

O Gráfico em anexo é da autoria do Dr. Jorge Oliveira.

4.2. Subgrupo 2 – Reforma dos Impostos sobre o Rendimento – coordenador Professor Rui Duarte Morais

1. Este Subgrupo efectuou 4 reuniões com o Grupo Coordenador: 27.03.09, 07.05.09, 05.06.09 e 03.07.09;

2. Efectuou o Subgrupo ainda uma reunião geral, em 16 de Janeiro 2009;

3. O Subgrupo reuniu em 12.02; 05.03; 06.03; 20.03; 24.04; 15.05; 22.05; 27.05; 28.05;18.06; 19.06; 25.06;09.07; 10.07; 15.07; 16.07; 23.07; 30.07; 07.09.

A maior parte das vezes, os trabalhos prolongaram-se durante todo o dia, havendo duas reuniões em cada dia, num total de 34 reuniões.

A primeira reunião foi dedicada à definição do "processo de trabalho" do Subgrupo.

As reuniões de Março foram dedicadas à audição das personalidades que a seguir se indicam. As restantes foram consagradas à elaboração, em conjunto, do relatório.

Foram ouvidas as seguintes personalidades:

- Dr. Xavier de Basto
- Dr. Sérgio Ribeiro
- Dr. Tomás Cantista Tavares
- Dr. João Durão
- Dr. Meireles / Drª Irene Abreu (IRS)
- Dr. Meireles/ Drª Helena Martins (IRC)
- Dr. Vítor Negrais (DF- Porto)
- Dr. M. Joaquim Marcelino (DF- Lisboa)

O Sr. Prof. Rogério Fernandes Ferreira colaborou, também, com este subgrupo, através do envio de vária documentação, da sua autoria.

4.3. Subgrupo 3 – Tributação do Património – coordenador Professor Sidónio Pardal

1. Este Subgrupo efectuou 4 reuniões com o Grupo Coordenador: 27.03.09, 07.05.09, 05.06.09 e 03.07.09;

2. Este subgrupo efectuou 16 reuniões formais;

3. No que respeita às entidades e personalidades com que reuniu apresentou o quadro seguinte com 21 reuniões:

ENTIDADE	DATA
Associação das Empresas de Construção e Obras Públicas (AECOPS)	14 de Abril de 2009
Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU)	27 de Abril de 2009
Associação dos Profissionais e Empresas de Mediação Imobiliária de Portugal (APEMIP)	27 de Abril de 2009
Associação Portuguesa de Promotores e Investidores Imobiliários (APPII)	27 de Abril de 2009
Associação Portuguesa de Urbanistas (AUP)	28 de Abril de 2009
Fundação Calouste Gulbenkian	4 de Maio de 2009
Confederação Nacional da Agricultura (CNA)	5 de Maio de 2009
Associação Portuguesa de Empresas de Distribuição (APED)	5 de Maio de 2009
Associação dos Inquilinos Lisbonenses (AIL)	7 de Maio de 2009
Ordem dos Avaliadores – Associação Nacional de Avaliadores Imobiliários	7 de Maio de 2009
Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico (IGESPAR)	7 de Maio de 2009
Dr. António Lobo Xavier	7 de Maio de 2009
Professor Doutor Saldanha Sanches	Junho de 2009
Associação da Hotelaria de Portugal (AHP)	22 de Maio de 2009
Royal Institution of Chartered Surveyors (RICS)	28 de Maio de 2009
Grupo BPI	28 de Maio de 2009
Associação Portuguesa de Centros Comerciais (APCC)	28 de Maio de 2009
Associação Portuguesa de Bancos (APB)	6 de Julho de 2009
Ordem dos Engenheiros	22 de Julho de 2009
Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP)	2 reuniões Set 2009

4.4. Subgrupo 4 – Fiscalidade indirecta – coordenador Dr. António Nunes dos Reis

1. Este Subgrupo efectuou 4 reuniões com o Grupo Coordenador: 27.03.09, 07.05.09, 05.06.09 e 03.07.09.

2. A nível interno efectuou 10 reuniões:

Reuniões do Subgrupo 4

23 Janeiro
23 Março
29 Maio
22 Maio
5 Maio
25 Junho
17 Junho
5 Junho
8 Julho
2 Julho

3. A nível da audição e consulta foi prestada colaboração pelos diversos serviços do IVA e pela anterior subdirectora-geral desta área, Dr.ª Angelina Tibúrcio Silva.

4.5. Subgrupo 5 - Do processo, do procedimento e da nova relação tributária – coordenador Mestre Rogério Manuel da Conceição Ferreira.

1. Este Subgrupo efectuou 4 reuniões com o Grupo Coordenador: 27.03.09, 07.05.09, 05.06.09 e 03.07.09.

2. Internamente a nível do subgrupo foram realizadas 4 reuniões.

Na reunião efectuada a 09.01.09 procedeu-se à definição da metodologia a utilizar na concretização dos objectivos que contam do despacho de constituição do grupo; calendarização das reuniões; e elaboração da lista de entidades e personalidades a convidar para prestar depoimento oral ou escrito.

Na reunião seguinte, a 12.01.09, tratou-se da elaboração de cartas modelo solicitando o depoimento oral ou escrito das entidades/personalidades; preparação de cartas de agradecimento; e distribuição pelos membros do subgrupo das actas das reuniões e de restantes tarefas.

Posteriormente a 01.06.09 procedeu-se à sintetização das principais questões, sugestões e recomendações abordadas nas reuniões e distribuição dos trabalhos pelos membros do subgrupo com vista à elaboração do relatório de progresso.

Por último, na reunião de 15.07.09, efectuou-se o ponto de situação sobre o estado do relatório de progresso e distribuíram-se as restantes tarefas.

3. Este Subgrupo efectuou 17 reuniões com outras entidades e personalidades.

Uma palavra de agradecimento cabe à Mestra Carolina Santos Costa, que, com empenho e dedicação, secretariou as reuniões do Subgrupo, assegurou a ligação dos seus membros e participou activamente na elaboração e na revisão do relatório final.

O Subgrupo foi criado visando incentivar a competitividade da economia portuguesa.

Entre o conjunto de "tópicos" de análise que constituíram o objecto de actividades do Subgrupo e que constavam das linhas gerais de orientação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, encontra-se a "reforma do contencioso e reforma do processo tributário", o "equilíbrio entre prerrogativas

da Administração e direitos dos contribuintes", os "sistemas de informação à luz do direito: ajustamentos necessários", a "questão das penhoras electrónicas", a "caducidade e prescrição", a "questão da prestação de garantias", as "compensações de créditos", a "informação vinculativa", a "avaliação do regime sancionatório" e as "medidas de simplificação", todos analisados neste relatório, ainda que o primeiro apenas muito pontualmente, dada a constituição anterior, e o texto que se encontra a desenvolver, de um outro grupo de trabalho constituído por membros designados, do qual fazem, aliás, parte dois membros deste Subgrupo.

Desde o início que este Subgrupo entendeu, por unanimidade dos seus membros, que não se justifica neste momento qualquer alteração estrutural no direito processual e procedimental tributários, pelo que as questões, sugestões e recomendações que constam deste relatório têm subjacente esta trave-mestra, resultando, no essencial e no que respeita a alterações legislativas, apenas em alterações cirúrgicas que visam facilitar a interpretação e a aplicação da lei, bem como simplificar e aproximar as relações entre os contribuintes e a Administração Tributária.

Numa primeira fase, o Subgrupo solicitou a colaboração de um conjunto de personalidades, magistrados judiciais e do Ministério Público, docentes universitários, advogados, dirigentes e técnicos da Administração tributária e outras individualidades e entidades, como a Associação de Defesa dos Consumidores (DECO), a Associação Nacional de Municípios Portugueses, a Associação Portuguesa de Bancos, a Associação Portuguesa de Seguradores, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, a Câmara dos Solicitadores, o Centro de Arbitragem Administrativa, a Comissão de Mercados de Valores Mobiliários, o Instituto das Comunicações de Portugal, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, o Instituto da Segurança Social, o Instituto de Seguros de Portugal, a Ordem dos Advogados, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a Provedoria da Justiça, além das consultoras BDO Trevisan, Deloitte, Ernst&Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers.

De acordo com calendarização previamente definida, acedendo ao convite do Subgrupo, puderam assim ser ouvidas, num período compreendido entre o dia 19 de Janeiro e o dia 11 de Maio de 2009 (por regra em duas sessões semanais) as

seguintes personalidades: Dr. Acácio Pinto, director de serviços da Direcção de Serviços de Auditoria Interna; Dr. Alberto Pedroso, subdirector-geral da Área da Justiça Tributária; Dr. Alfredo Coelho Madureira, juiz conselheiro; Dr. Carlos Pires, chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 2; Professor Doutor Casalta Nabais, docente universitário; Dra. Cristina Bicho, directora de serviços da Direcção de Serviços de Justiça Tributária; Dr. Domingos Fanha, representante da Fazenda Pública; Dr. Fernando Castro Silva, advogado; Dr. Francisco Antas, chefe da Divisão de Coordenação e Apoio à Representação da Fazenda Pública; Dr. Francisco de Sousa da Câmara, advogado; Professor Doutor Freitas da Rocha, docente universitário; Professor Doutor Germano Marques da Silva, docente universitário e advogado; Dr. João Durão, subdirector-geral da Inspecção Tributária; Dr. João Machado, director Regional dos Assuntos Fiscais da Madeira; Dr. João Sousa, director-geral das Alfândegas; Dr. Jorge Mendes, chefe do Serviço de Finanças de Coimbra 1; Dr. Jorge Lopes de Sousa, juiz conselheiro; Dr. Jorge Soares, subdirector-geral da Área da Cobrança; Professor Doutor José Azevedo Pereira, director-geral dos impostos; Dr. José Maria Pires, director de serviços de créditos tributários da Direcção-Geral dos Impostos; Dr. Leite Martins, inspector geral das finanças; Arquitecto Luís Pinto, director-geral da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros; Dra. Maria José Morgado, directora do Departamento de Investigação e Acção Penal e procuradora da república; Professor Doutor Mário Aroso de Almeida, docente universitário; Dr. Nuno de Villas-Lobos, director do Centro de Arbitragem Administrativa; Dr. Pedro Amorim, advogado; Professor Doutor Rui Duarte Morais, docente universitário e advogado; Dr. Rui Ferreira, representante da Fazenda Pública; Professor Doutor Saldanha Sanches, docente universitário; Dr. Samuel Almeida, advogado; Dra. Serena Cabrita Neto, advogada; Dr. Silvério Mateus, advogado e ex-funcionário da Administração tributária; Professor Doutor Vasco Pereira da Silva, docente universitário; Dr. Vítor Machado, chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8 e Professor Doutor Xavier de Basto, docente universitário.

A convite do Subgrupo foram também remetidos alguns contributos escritos das seguintes entidades e personalidades: Associação Portuguesa de Bancos; Professora Doutora Cidália Lopes, docente universitária; Deloitte; Dr. Diogo

Ortigão Ramos, advogado; Ernst & Young; Instituto da Segurança Social; Dr. Henrique Nascimento Rodrigues, provedor de justiça; Instituto de Seguros de Portugal; Dr. João Coelho, advogado; Dr. Manuel Anselmo Torres, advogado; Dr. Miguel Teixeira de Abreu, advogado; Dr. Nuno Lumbrales, advogado; Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; PriceWaterHouseCoopers; Dr. Vasco Valdez Matias, advogado e Professor Doutor Vieira de Andrade, docente universitário.

O Subgrupo agradece, ainda, os contributos remetidos directa e indirectamente do Dr. Acácio Carvalhal Costa, da Inspecção-Geral das Finanças; da Dra. Ana Maria Silva, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo; da Dra. Ana Moutinho do Nascimento, advogada; do Dr. António Maria de Sousa Caniceiro, da Inspecção-Geral das Finanças; da Dra. Fernanda Pêgo, procuradora da república; do Dr. Francisco de Carvalho Furtado, advogado; da Dra. Joana Vaz Baptista, advogada; do Dr. José Fernandes Baptista, da Inspecção-Geral das Finanças; da Dra. Lina Camacho, da Direcção Regional dos Assuntos Fiscais da Madeira; da Engenheira Luísa Teixeira, da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros; da Dra. Maria Dulce Soares, advogada; da Dra. Mariana Gouveia de Oliveira, advogada; da Dra. Paula Mota, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo; do Dr. Paulo Cordeiro de Sousa, advogado e do Dr. Pedro Braz, advogado.

Faz-se saber, por último, que os contributos escritos das personalidades que com o Subgrupo colaboraram ficam reunidos em pasta própria de "trabalhos preparatórios", entregue e arquivada junto do Gabinete de S. Exa. o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

AGRADECIMENTO FINAL

Os coordenadores gerais agradecem aos coordenadores e membros dos Subgrupos, ao relator, bem como ao secretariado e aos membros do Gabinete da SEAF, em especial aos Drs. Carlos Costa e Jorge Oliveira, todo o apoio prestado.

Agradecem igualmente a todas as entidades e personalidades auscultadas os excelentes contributos fornecidos, sem os quais o presente relatório seria missão impossível.

Conteúdo

APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL 3
INTERVENÇÃO DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS 3
PROF. DOUTOR CARLOS BAPTISTA LOBO 3
CONTRIBUTOS PARA UMA POLÍTICA FISCAL MAIS COMPETITIVA, MAIS EFICIENTE E MAIS JUSTA 8
1. Introdução e objectivos 9
2. O enquadramento da política fiscal: alguns aspectos 10
2.1 A qualidade das finanças públicas 10
2.2 A sustentabilidade das finanças públicas 11
2.3 O plano de recuperação da economia europeia 12
2.4 As receitas provenientes da tributação do rendimento, consumo e património: sua evolução 15
2.5 Eficiência do IVA – indicadores 16
2.6 A globalização e a fiscalidade 17
2.7 Algumas políticas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes: evolução recente e perspectivas 19
2.7.1 Política de Prevenção: Controlo do planeamento fiscal abusivo, Informações vinculativas, acordos prévios de preços de transferência, educação fiscal 19
2.7.2 Combate e repressão da fraude e evasão 20
2.7.3 A questão dos paraísos fiscais 21
3. Tributação do rendimento 22
3.1 Nota prévia 22
3.2 Modelos estruturantes da tributação do rendimento pessoal e proposta de semi-dualização do imposto 23
3.3 A unidade tributária em IRS 26
3.4 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação das categorias de rendimento do IRS 26
3.5 Contributos para o aperfeiçoamento da tributação dos rendimentos empresariais e profissionais 29
3.6 Tributação empresarial e competitividade internacional 31
3.7 A proposta de harmonização da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) 32
3.7.1 O projecto comunitário relativo à MCCCIS 32
3.7.2 Avaliação da viabilidade do projecto 33
3.8 Impostos sobre o rendimento e Direito Comunitário 34
4. Os Impostos sobre o Património 35
4.1 Tributação do Património Imobiliário 35
4.1.1 A Contribuição Autárquica e a sisa 35
4.1.2 A criação do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis 36
4.1.3 Avaliação do regime de tributação existente depois de 2003 37
4.1.4 Soluções possíveis 39
4.1.5 Principais linhas de orientação do novo paradigma de tributação do imobiliário 40

4.1.6 A discussão necessária ... 41
4.2 A tributação generalizada do património ... 42
5. A Tributação Indirecta ... 43
5.1 O IVA ... 43
5.1.1 O enquadramento comunitário do IVA: estratégia negocial ... 43
5.1.2 Simplificação e transparência da regulamentação nacional do IVA ... 44
5.1.3 Estrutura e níveis de taxas ... 45
5.1.4 Valor tributável ... 46
5.1.5 Direito à dedução ... 47
5.1.6 Regimes de restituições e reembolsos ... 48
5.1.7 Os Regimes das Pequenas Empresas ... 49
5.1.8 IVA na importação ... 50
5.1.9 Outras questões ... 50
5.1.10 Luta contra a fraude ... 51
5.2 Outros impostos indirectos ... 52
5.2.1 Impostos Especiais sobre o Consumo ... 52
5.2.2 Imposto do Selo ... 52
6. Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: medidas legislativas e de gestão ... 54
6.1 Condições necessárias para a melhoria do relacionamento Fisco/ Contribuintes ... 54
6.2 Bases jurídicas das Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: as leis transversais ... 55
6.3 Reforço e revisão da Lei Geral Tributária ... 56
6.4 Código de Processo Tributário ... 58
6.4.1 Objectivos da revisão ... 58
6.4.2 Síntese das medidas propostas ... 59
6.5 Regime Geral de Infracções Tributárias ... 60
7. Conclusões ... 61
PRIMEIRA PARTE ... 62
NOVAS TENDÊNCIAS DA POLÍTICA ORÇAMENTAL ... 62
Capítulo I. A qualidade e sustentabilidade das Finanças Públicas ... 63
1. A qualidade das finanças públicas ... 63
1.1 Elementos históricos ... 63
1.2 Ponto de situação na União Europeia ... 64
1.3 Tendências da despesa pública na União Europeia ... 73
1.4 A actualização do PEC de Portugal em 2009 ... 77
2. A Sustentabilidade das Finanças Públicas ... 81
2.1 Elementos históricos ... 81
2.2 Ponto de situação na União Europeia ... 81
2.3 A actualização do PEC de Portugal em 2009 ... 88
3. Conclusões ... 91
Capítulo II. O Plano de Recuperação da Economia Europeia (PREE) ... 93
1. Antecedentes ... 93
2. O PREE ... 94
2.1 Pilares do Plano ... 94
2.2 Princípio de base do PREE: solidariedade e justiça social ... 96
2.3 Condições monetárias e de crédito ... 96
2.4 Política orçamental: estímulos ... 98
2.5 Acções nos domínios prioritários da Estratégia de Lisboa ... 105

2.6 Procura de soluções globais 108
3. A situação das finanças públicas na União Europeia 109
4. Conclusões 111
Capítulo III. As receitas provenientes da tributação do rendimento, consumo e património 113
1. Evolução das Receitas Fiscais 113
2. Comparação internacional do rácio de fiscalidade 117
3. Evolução das receitas dos diversos impostos 119
3.1. Os impostos sobre o rendimento 122
3.2. Impostos sobre o património 126
4. Os impostos indirectos 127
5. As contribuições para a Segurança Social 129
6. Evolução recente das Receitas Fiscais 130
7. Perspectivas de médio prazo 132
Capítulo IV. A globalização e a fiscalidade 134
Capítulo V. Eficiência do IVA - Indicadores 145
1. Enquadramento 145
2. Análise das vantagens e inconvenientes dos diferentes indicadores 145
2.1. VAT Productivity 145
2.2. C-Efficiency ratio (CER) 148
2.3. VAT Revenue Ratio 150
3. Conclusões e sugestões 153
Capítulo VI. Luta contra a fraude e evasão fiscais: evolução recente e perspectivas 158
1. Introdução e questões conceptuais 158
2. Mecanismos preventivos, formativos e informativos 162
2.1 Educação Fiscal 162
2.2 Os alertas fiscais 164
2.3 As informações vinculativas e a sua transparência 165
2.4 Os acordos prévios sobre preços de transferência ou advance price agreements (APAs) 166
2.5 Os relatórios sobre o combate à fraude e à evasão fiscais 168
3. Métodos e mecanismos de acompanhamento e repressão 171
3.1 Enquadramento 171
3.2 A economia paralela 171
3.3 As facturas falsas 173
3.4 "Fraude Carrossel" 175
3.5 Viciação de programas informáticos para práticas fiscais fraudulentas 176
3.6 Criminalização 177
4. Medidas adoptadas recentemente ou em curso de introdução 179
4.1 Pela UE: Tributação Indirecta – IVA 179
4.2 Fiscalidade Directa 183
4.2.1 A revisão da Directiva da Poupança 183
4.2.2 Acordos de cooperação em matéria tributária entre a Comunidade e os países membros da EFTA 184
4.2.3 Código de Conduta 185
4.3 Alteração do quadro da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade 186
4.4 O combate aos paraísos fiscais não cooperantes – Evoluções recentes 187
4.4.1 OCDE 187
4.4.2 Reunião de Londres do G20 191

4.4.3 EUA 192
4.4.4 Alemanha e França 193
4.4.5 Reino Unido 194
SEGUNDA PARTE 201
TRIBUTAÇÃO DIRECTA 201
Capítulo I. Recomendações Gerais 202
1. A necessária simplicidade do sistema de tributação do rendimento 202
2. Tributação dos não residentes 206
3. A tributação das mais-valias mobiliárias 208
Capítulo II. Modelos Estruturantes de Tributação do Rendimento Pessoal e Proposta de Semi-Dualização do Imposto 210
1. Modelos Estruturantes de Tributação do Rendimento Pessoal 210
1.1 Introdução 210
1.2 Sistemas de tributação do rendimento pessoal 214
1.2.1 O modelo de tributação unificada ou compreensiva do rendimento 216
1.2.2 O modelo de tributação dual do rendimento 218
1.2.3 O modelo de tributação linear do rendimento (flat tax) 221
1.2.4 O modelo de tributação semi-dual do rendimento 224
1.2.4.1. O Modelo Holandês 224
1.2.4.2. O Modelo Espanhol 227
2. Uma proposta de semi-dualização do IRS 229
2.1 Introdução 229
2.2 Aspectos estruturantes 230
Capítulo III. Contributos para o Aperfeiçoamento da Tributação das Pessoas Singulares 234
1. A Unidade Tributária do Agregado Familiar 234
2. Outras Medidas de Aperfeiçoamento 239
2.1 Introdução 239
2.1.1 Revisão das tabelas de retenção na fonte 239
2.1.2 Alterações a introduzir à categoria A 239
2.1.3 Alterações a introduzir à categoria B 240
2.1.4 Alterações a introduzir à categoria E 245
2.1.5 Alterações a introduzir à categoria F 247
2.1.6 Alterações a introduzir à categoria G 249
2.1.7 Outras alterações a introduzir ao Código do IRS 250
3. A tributação dos rendimentos empresariais e profissionais 256
3.1 Os Regimes Simplificados de Tributação 256
3.1.1 Antecedentes 256
3.1.2 A criação do RST 259
3.1.3 A experiência da vigência do R.S.T. 260
3.1.4 Avaliação do RST por anterior Grupo de Trabalho 261
3.1.5 Experiências estrangeiras 262
3.1.6 Críticas e sugestões 266
3.1.7 Conclusões 269
3.2 Pagamento Especial por Conta 270
3.3 Tributações autónomas 276
4. Tributação Empresarial e Competitividade Internacional 278
4.1 Introdução 278
4.2 Estudos recentes sobre a relação entre fiscalidade e investimento, nomeadamente o investimento directo estrangeiro 279

4.2.1 O estudo "*Taxes and competitiveness*" 279
4.2.2 O estudo "*International taxation and multinational firm location decisions*" 282
4.2.3 Os estudos da OCDE 284
4.2.3.1 Estudos sobre o impacto da tributação empresarial na atracção de IDE 284
4.2.3.2 O estudo "Tax effects on foreign direct investment - Recent evidence and policy analysis" 286
4.2.3.3 O estudo "*Tax and Economic Growth*" 287
4.2.4 Estudos relativos ao impacto dos impostos sobre o rendimento empresarial sobre a competitividade 288
4.2.4.1 O estudo "*Corporate income tax and economic distortions*" 288
4.2.4.2 O estudo "*Corporate effective tax rates in an enlarged European Union*" 289
4.2.4.3 O estudo "*Fundamental tax reform: an international perspective*" 289
4.2.4.4 As medidas fiscais na origem e solução da actual crise financeira global? 290
4.2.4.4.1 O estudo "*Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*" 290
4.2.4.4.2 O estudo "Tax responses to the global economic crisis" 291
4.2.5 O exemplo irlandês 292
4.2.5.1 O estudo "*Tax competition for inbound investment – an Irish perspective*" 292
4.2.5.2 O estudo "*Tax policy and economic growth – Observations based on personal experience in Ireland and Portugal 1974-2007*" 293
4.3 Um breve panorama, comparativo, sobre as estatísticas do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas português 294
4.3.1 Caracterização quantitativa e qualitativa da evolução do sistema fiscal português, em particular do IRC 294
4.3.2 As taxas de tributação e a distribuição do IRC 296
4.3.3 A elasticidade do IRC 300
4.4 As avaliações recentes da competitividade fiscal 300
4.4.1 A carga fiscal 301
4.4.1.1 O estudo "*Paying taxes – The Global Picture*" 301
4.4.1.2 O estudo "*Index of Economic Freedom*" 302
4.4.2 A tributação indirecta e o custo do trabalho 302
4.4.2.1 O estudo "*KPMG's corporate and indirect tax rate survey 2008*" 302
4.4.2.2 O estudo "*Paying taxes – The Global Picture*" 304
4.4.3 Os custos de cumprimento 305
4.4.3.1 O estudo "Quanto custa pagar impostos em Portugal?" 305
4.4.3.2 O estudo "*Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*" 306
4.4.3.3 O estudo "Paying taxes – The Global Picture" 308
4.5 Algumas recomendações concretas 310
Capítulo IV. Impostos sobre o Rendimento e Direito Comunitário 312
1. Método 312
2. IRC e Direito Comunitário 313
2.1 Tributação pelo rendimento líquido 313
2.2. Tributação dos Grupos de Sociedades 314
2.3. Tratamento fiscal do resultado da partilha 315
2.4. Regime de reinvestimento de mais-valias 316

2.5. Eliminação da dupla tributação económica para estabelecimentos estáveis de não residentes 316
2.6. Eliminação da dupla tributação económica na Associação em Participação 317
2.7. Regime especial de eliminação de dupla tributação económica estabelecido para lucros distribuídos por PALOPs e Timor-Leste 317
2.8. Agilização dos meios de prova em matérias politicamente harmonizadas 317
3. IRS e Direito Comunitário 319
3.1. Deduções à colecta 319
3.2. O residente virtual 320
4. Aspectos gerais e comuns a IRC e IRS 320
4.1. Ficções, presunções inilidíveis e outros normativos de combate à elisão fiscal internacional 321
4.2. Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro (Lista de Paraísos Fiscais) 321
Capítulo V. O Projecto da Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto Sobre As Sociedades (MCCCIS) 323
1. Introdução 323
1.1 Antecedentes 323
1.2 As principais etapas do desenvolvimento do projecto MCCCIS 324
1.3 Objectivos da MCCCIS 327
1.4 O carácter facultativo da MCCCIS 328
2. Os elementos estruturantes de uma possível MCCCIS 329
2.1 Elementos básicos do projecto de Matéria Colectável Comum (MCC) 329
2.1.1 A dependência da Matéria Colectável Comum (MCC) de um referencial contabilístico 330
2.1.2 Âmbito subjectivo da MCCCIS 331
2.1.3 Regras básicas de determinação da Matéria Colectável Comum (MCC) ao nível individual 332
2.1.4 A consolidação 333
2.1.5 Tratamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro (países terceiros e Estados membros) 336
3. Mecanismos de repartição da MCCCIS 339
4. Aspectos administrativos e de resolução de litígios 341
5. A aplicação da MCCCIS ao sector financeiro 343
6. Considerações finais 343
TERCEIRA PARTE 345
TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO 345
Capítulo I. Tributação do Património Imobiliário 346
1. Introdução 346
1.1 As Reformas de 1988 e de 2003 346
1.2 O princípio do Benefício 347
1.3 O Carácter Imperfeito do Mercado Imobiliário 349
1.4 Efeitos Perversos do Decreto-Lei n.º 46673, de 29 de Novembro 350
2. O Conceito de Valor Fiscal 351
2.1 Os Vários Conceitos de Valor 353
2.2 O Conjunto de Factores a Considerar na Avaliação 357
2.3 O Valor de Base Territorial 359
2.4 Planeamento do Território e Fiscalidade 362
Capítulo II. Tendências na Tributação do Património 365
1. Experiências Internacionais 365

1.1 A Experiência Espanhola 365
1.2 A Experiência da Inglaterra, País de Gales e Escócia 368
1.3 A Experiência Francesa 372
1.4 A Experiência Dinamarquesa 374
1.5 A Experiência Alemã 375
1.6 A Experiência Italiana 377
1.7 A Experiência Norteamericana e o Programa Piloto do Estado do Connecticut 379
2. A Relação do Imposto sobre o Património Imobiliário e das Receitas Totais com o PIB na UE, na OCDE e em Portugal 381
Capítulo III. A Dependência das Autarquias da Tributação do Património 383
1. A relação do IMI com o Fundo de Coesão Municipal no Contexto da Lei das Finanças Locais 383
2. Esquema sintetizador das receitas das autarquias no quadro da Lei Finanças Locais – (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) 385
Capítulo IV. Apreciação da Reforma de 2003 392
1. Considerações Gerais 392
2. Actualização do Valor Patrimonial Tributário (art.º 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003) 392
3. Classificação dos Prédios Urbanos 395
4. A Questão da Ponderação do Factor Localização 398
5. A Tributação dos Prédios Construídos por Empresas de Promoção Imobiliária para Venda 399
6. IMI a Pagar pelos Proprietários de Prédios Arrendados 401
6.1 Relação entre o IMI e as Rendas Recebidas 401
6.2 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) 403
6.3 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) 404
7. Actualização do Valor Fiscal em Resultado da sua Transacção por Venda ou por Herança 405
8. Sobre as operações de avaliação 410
Capítulo V. A Aplicação do Regime Transitório 414
Capítulo VI. A Evolução da Receita Fiscal Resultante do IMI e do IMT 416
Capítulo VII. Incidências e Isenções em IMI e IMT 418
1. Os Benefícios Fiscais no IMI e no IMT 418
2. Análise da Situação Actual 418
3. Síntese dos Benefícios Fiscais e Desagravamentos Estruturais Vigentes em Sede de IMT e de IMI 422
4. A perda associada aos benefícios fiscais e desagravamentos estruturais do IMT e do IMI 431
Capítulo VIII. Métodos de Avaliação do Valor Patrimonial 433
1. Fundamentos da Base de Incidência da Tributação do Património 433
2. Valor Fundiário e Segmentação do Uso do Solo 438
Capítulo IX. Taxas e Adequação da Carga Tributária 441
1. Nota Introdutória 441
2. Princípios para um Modelo de Tributação do Património Imobiliário 443
Capítulo X. A Questão do Cadastro Geométrico 455
Capítulo XI. Notas Avulsas 459
Capítulo 12. A Tributação das Grandes Fortunas 465

QUARTA PARTE 473
TRIBUTAÇÃO INDIRECTA 473
Capítulo I. Tendências do IVA Comunitário 474
1. Introdução 474
2. Propostas em Discussão 475
2.1 Serviços financeiros e de seguros 475
2.2 Facturação 476
2.3 Serviços postais 477
3. Propostas Futuras 478
3.1 Regulamento de aplicação do IVA 478
3.2 Balcão Único 479
3.3 Vales de compras, vales de descontos e cartões de pagamento (*vouchers*) 480
3.4 Isenções aplicáveis a actividades de interesse geral e regime dos organismos de direito público 480
Capítulo II. Reestruturação do IVA Interno 482
1. Reanálise do Regime de Taxas 482
2. Regime de Contabilidade de Caixa Versus Regime de Exigibilidade de Caixa 484
2.1 Regime de exigibilidade de caixa (exigibilidade no pagamento) 484
2.2 Regime de contabilidade de caixa 485
3. IVA – Regime das Pequenas Empresas 487
3.1 Reformulação dos Actuais Regimes Especiais - Artigos 53º e 60º do CIVA 487
3.2 Características do novo regime 488
4. IVA – Restituição e Reembolsos 492
4.1 Reembolso do IVA – Prazos e Garantias 492
5. IVA – Medidas de Simplificação 495
5.1 Direito à Dedução - Exclusões 495
5.2 Direito à Dedução - Operações Efectuadas no Estrangeiro 498
5.3 Combustíveis Gasosos 500
5.4 Grupos Autónomos 501
Capítulo III. Integração, coerência e sistematização das normas legais 503
1. O Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho 503
2. A revogação do RITI e a integração das suas disposições legais no Código do IVA 504
3. A existência de inúmera legislação complementar 506
4. Transposição para o CIVA das medidas de aplicação do sistema comum do IVA que foram estabelecidas pelo Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho 510
5. Regras, definições e clarificações constantes de "Entendimentos Administrativos" 511
6. Actual Redacção do Artigo 32º do CIVA 512
7. Isenção das Prestações de Serviços a Promotores - Nº 15 do Artigo 9º do CIVA 515
8. Liquidações adicionais por diminuição do crédito de imposto 516
9. Notários 516
10. Pagamento do IVA na importação 517
10.1 Introdução 517
10.2. Desenvolvimento 518
10.2.1 No contexto da União Europeia - regimes de pagamento do IVA aplicáveis nos outros Estados-Membros 518

10.2.2 No contexto nacional 520
10.3. Perspectivas futuras - a curto/médio prazo 523
10.4. Conclusões 525
11. Reabilitação de imóveis 527
12. Reporte de créditos 528
13. Revisão da declaração periódica 529
14. Transmissão de imóveis 530
Custo de construção 534
Preço de venda 534
15. Regime de renúncia na transmissão e locação de bens imóveis 537
16. Sublocação de bens imóveis 538
Contratos realizados em simultâneo 538
Incidência de IMT na renúncia à isenção de IVA 539
Capítulo IV. Luta Contra a Fraude 540
1. Introdução 540
2. Trabalho realizado na Comunidade 540
3. Medidas cuja adopção não carece de um acto jurídico comunitário 543
3.1 Responsabilidade partilhada na protecção das receitas 543
3.2 Cooperação entre a DGAIEC e a DGCI 545
4. Directivas Adoptadas 546
4.1 Directiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho de 2006 546
4.2 Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008 547
4.3 Regime do IVA na importação 548
5. Propostas de Directivas em Discussão 549
5.1 Responsabilidade solidária 549
5.2 Assistência mútua na cobrança 550
6. Propostas Futuras 550
6.1 Revisão do Regulamento da cooperação administrativa no domínio do IVA 551
6.1.1 Critérios comuns aplicáveis ao registo e cessação de actividade dos sujeitos passivos 551
6.1.1.1 Definição de critérios comuns aplicáveis ao registo e cessação de actividade dos sujeitos passivos 551
6.1.2 Acesso automatizado aos dados 552
6.1.3 EUROFISC 552
6.1.4 Validação dos números IVA através do sistema VIES 553
Capítulo V. Relação Entre o IVA e o ISV (Imposto Sobre Veículos) 555
Capítulo VI. IEC´S – Tendência Comunitária e Ajustamentos Necessários 557
1. Introdução 557
2. O Mercado Interno e a harmonização fiscal comunitária 557
2.1. A realidade fiscal existente 557
3. Objectivos a prosseguir pelos IEC no futuro 559
3.1. Objectivos de natureza fiscal 559
3.2. Objectivos de natureza extra-fiscal 559
3.3. Medidas fiscais já adoptadas pelo Governo português 560
3.4. Outras medidas fiscais que poderão ser adoptadas pelo Governo português 562
Capítulo VII. Imposto do Selo – Balanço e Perspectivas de Racionalização 563
1. Introdução 563
2. Análise das Verbas da TGIS 564

2.1 Verba 1 565
2.2 Verba 2 566
2.3 Verba 3 566
2.4 Verba 4 566
2.5 Verba 7 567
2.6 Verba 8 567
2.7 Verba 10 568
2.8 Verba 11 568
2.9 Verba 12 569
2.10 Verba 13 569
2.11 Verba 15 569
2.12 Verba 17 570
2.13 Verba 18 570
2.14 Verba 19 571
2.15 Verba 20 572
2.16 Verba 21 572
2.17 Verba 22 572
2.18 Verba 23 573
2.19 Verba 26 573
2.20 Verba 27 575
3. Conclusão 576
Capítulo VIII. Resumo das Recomendações e Conclusões 577
1. Resumo das recomendações 577
2. Conclusões 586
Capítulo IX. Declarações de Voto 588
Cidália Lança 588
Jorge Pinheiro 589
Nunes dos Reis 590
Ramos Pereira 591
QUINTA PARTE 592
PROCEDIMENTO, PROCESSO E RELAÇÕES ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONTRIBUINTES 592
Capítulo I. Considerações Gerais 593
Capítulo II. Nova Relação entre a Administração Tributária e os Contribuintes 605
1. Orgânica e funcionamento da Administração Tributária 605
1.1 A necessidade de uniformização na interpretação da lei fiscal pela Administração Tributária 605
1.2 O novo sistema de avaliação dos funcionários 606
1.3 Os erros praticados pela Administração Tributária 607
1.4 Algumas actuações da Administração Tributária a corrigir 608
1.5 A gestão da informação para maior eficácia dos serviços tributários 609
1.6 Os sistemas de informação e de desmaterialização de comunicações entre entidades públicas 611
1.7 As informações vinculativas via Internet 612
1.8 Os recursos hierárquicos e a "cultura" de controlo interno de procedimentos .. 613
Capítulo III. Melhoria do Apoio ao Contribuinte e Medidas Facilitadoras do Cumprimento 617
Capítulo IV. Procedimento Tributário 639

Capítulo V. Procedimentos Especiais 667
Capítulo VI. Processo Tributário 670
Capítulo VII. Aspectos Comuns ao Procedimento e Processo Tributários 697
Entendemos que: 702
Capítulo VIII. Execução Fiscal 719
Capítulo IX. Recursos dos Actos Jurisdicionais 769
Capítulo X. Infracções Tributárias 776
Capítulo XI. Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária 797
ESTUDO COMPLEMENTAR 801
RELATÓRIO DO GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE SUA EX.ª O SEAF PARA ANÁLISE DA SITUAÇÃO DA DGITA E APRESENTAÇÃO DE PROPOSTAS 801
1. Criação da DGITA: breve nota histórica 802
2. Missão e estatutos actuais 803
3. Funcionamento da DGITA: constrangimentos 806
4. A questão do *sourcing* de TIC na DGITA 808
5. Uma nova filosofia de gestão de TIC 809
5.1 Um novo modelo de gestão 809
5.2 Para um novo modelo institucional 812
5.2.1 Situação actual 812
5.2.2 Necessidade de evolução 813
5.3 A modificação do actual modelo institucional 815
5.3.1 Variáveis dependentes e independentes da mudança institucional 815
5.3.2 Os modelos em confronto: critérios de comparabilidade 818
Despacho de S. Ex.a o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais 823
ANEXO I 824
RELATÓRIO METODOLÓGICO SOBRE A CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DO GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL 824

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Qualidade das Finanças Públicas 66
Gráfico 2. Qualidade das finanças públicas 69
Gráfico 3. Pirâmide Etária – União Europeia 82
Gráfico 4. Evolução da Dívida 84
Gráfico 5. Evolução esperada para os Saldos Orçamentais. 110
Gráfico 6. Evolução dos impostos e contribuições para a Segurança Social 116
Gráfico 7. Evolução das receitas fiscais e do PIB em Portugal 117
Gráfico 8. Índice de Esforço Fiscal 118
Gráfico 9. Evolução do PIB e das receitas fiscais 119
Gráfico 10. Taxa implícita do IRS 123
Gráfico 11. Taxa implícita do IRC 125
Gráfico 12. Evolução das receitas do IMT/Sisa e dos fogos concluídos 127
Gráfico 13. Taxa implícita do IVA 128
Gráfico 14. Evolução do IA/ISV e das vendas de veículos ligeiros 129
Gráfico 15. Evolução das contribuições sociais e dos Ordenados e salários 130
Gráfico 16. IRC – Taxas médias estatutárias 139
Gráfico 17. VAT productivity 146
Gráfico 18. VAT productivity – Taxa média ponderada 147
Gráfico 19. C-Efficiency ratio 149
Gráfico 20. *C-Efficiency Ratio* – Taxa média ponderada 149
Gráfico 21. Relação entre receita de IVA e Taxa Normal de IVA 151
Gráfico 22. Relação entre VRR e Taxa Normal de IVA 151
Gráfico 23. *VAT Revenue Ratio* 152
Gráfico 24. *VAT Revenue Ratio* – Taxa média ponderada 153
Gráfico 25. Taxa de Execução do Orçamento do Estado (1995-2008) 196

Índice de Quadros

Quadro 1. Classificação dos 27 quanto à qualidade das suas 70
Quadro 2. Despesa pública total em % do PIB 73
Quadro 3. Medidas de consolidação orçamental implementadas ou em curso 77
Quadro 4. Sustentabilidade das Finanças Públicas 89
Quadro 5. Indicadores de Sustentabilidade 89
Quadro 6. Evolução da Receita 114
Quadro 7. Evolução das receitas fiscais e contribuições para a Segurança Social 115
Quadro 8. Evolução do rácio de fiscalidade na União Europeia 118
Quadro 9. Despesa Fiscal em IRS 123
Quadro 10. Abatimentos e Deduções à Colecta em IRS 124
Quadro 11. Evolução das taxas do IRC (Continente) 125
Quadro 12. Despesa Fiscal em IRC 126
Quadro 13. Evolução das taxas do IVA (Continente) 128
Quadro 14. Evolução da receita fiscal do subsector Estado 131
Quadro 15. Receitas fiscais orçamentadas do subsector Estado 131
Quadro 16. Cenário macroeconómico 132
Quadro 17. Receita Fiscal em 1995, 2000, 2005 e 2007 133
Quadro 18. Evolução das taxas médias implícitas de IRC (1995-2006) 140
Quadro 19. Margem de Lucro de 10% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 5% 534
Quadro 20. Margem de Lucro de 20% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 5% 534
Quadro 21. Margem de Lucro de 10% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 20% 535

Quadro 22.Margem de Lucro de 20% e Tributação em IVA das Transmissões de Imóveis à Taxa de 20%..... 535
Quadro 23. Comparação de modelos institucionais..... 821

Índice de Tabelas

Tabela 1. Indicadores de Sustentabilidade..... 82
Tabela 2. Indicadores de Sustentabilidade..... 84
Tabela 3. Intervenções públicas no sector bancário na União Europeia. 97
Tabela 4. Medidas de Estímulo Fiscal em 2009 e 2010, por Estado-Membro..... 100
Tabela 5. Situação Orçamental de acordo com as actualizações dos Programas de Estabilidade e Crescimento 2008-2009 110
Tabela 6. Receitas e Despesas..... 111
Tabela 7. Indicadores de Eficiência no IVA 156
Tabela 8. Elementos usados para os cálculos dos indicadores apresentados na Tabela 7..... 157