

CADERNOS DE JUSTIÇA ADMINISTRATIVA

VII SEMINÁRIO DE JUSTIÇA ADMINISTRATIVA

Palavras de abertura

António Cândido Oliveira

O incumprimento do dever de decidir

José Manuel Sérvulo Correia

Revogação dos actos administrativos no contexto da reforma
do Código do Procedimento Administrativo

Filipa Urbano Calvão

Perspectivas de reforma dos procedimentos administrativos
revisivos após a reforma do contencioso administrativo

André Salgado de Matos

O acto tributário está perdido? – Implicações da reforma do
processo administrativo no acesso à justiça tributária

Maria Rébelo

Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário

Jorge Manuel Lopes de Sousa

Perspectivas de reforma do contencioso tributário

Rogério Fernandes Ferreira

Intervenção de encerramento do Secretário de Estado
da Justiça

João Tiago Silveira

54

Perspectivas de reforma do contencioso tributário

1. A conferência que o Conselheiro Lopes de Sousa acaba de proferir é suficientemente precisa e abrangente sobre o que se perspectiva para a reforma do contencioso tributário. Pouco vou acrescentar e não vos posso falar sobre o anteprojecto que se anuncia e que está, segundo indicam, no segredo dos Deuses, no Ministério das Finanças. O certo é que me tenho deparado, no dia-a-dia da vida profissional, com variadíssimas questões decorrentes de um problema de que posso aqui deixar breve nota; e, segundo julgo, terá algum interesse centrar-me nalgum ponto mais particular, ou mais demonstrativo, do mesmo. Começo pelo enquadramento: nos últimos quinze anos, o legislador não se tem preocupado suficientemente, nem com o contribuinte, nem com os funcionários da administração tributária e dos tribunais tributários, incluindo juízes, intérpretes e aplicadores da lei fiscal.

2. Desde a reforma do Professor TEIXEIRA RIBEIRO, nos anos 60, que se tem procurado sistematizar as normas processuais, e, mais recentemente, as procedimentais, em diplomas especiais, hoje, no Código de Procedimento e de Processo Tributário (1999/2000), antes, no Código de Processo Tributário (1991), e, antes ainda, no Código de Processo das Contribuições e Impostos (1963) – cuja designação se disse algo redundante, mas onde encontrávamos, praticamente, todas as disposições pertinentes reguladoras destas matérias.

Em 1989, com a reforma Pitta e Cunha, e com a entrada em vigor do IRS, do IRC e da Contribuição Autárquica, a 1 de Janeiro, entendeu-se que deveria haver alguns outros diplomas autónomos

– contrariamente ao que sucedera até então –, reguladores de determinadas matérias. Por isso surge – não imediatamente, mas a meio desse ano de 1989 – o Estatuto dos Benefícios Fiscais, para onde transitou a generalidade das normas sobre benefícios fiscais anteriormente contidas nos códigos dos diversos impostos parcelares sobre o rendimento, e por isso também, ainda em 1989, é aprovado e entra em vigor o RJIFA, o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, e, imediatamente a seguir, em 1990, o RJIFNA, o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, tipificando os crimes e as contra-ordenações fiscais e eliminando mais um capítulo, o das penalidades, dos Códigos anteriores. Já nessa altura se entendia que esta dicotomia não se justificaria (a prazo) e que era prudente, num futuro próximo, vir a unificar tais normas sobre as infracções fiscais num único diploma. Só muito mais recentemente isto veio a suceder, em 2001, com o que se entendeu designar por “pacote da justiça fiscal”, na chamada reforma fiscal de 2000.

Em matérias processuais, temos um primeiro marco, importante, em 1963, no Código de Processo das Contribuições e Impostos, que veio a ser substituído, na sequência da reforma Pitta e Cunha, em 1991, pelo Código de Processo Tributário. Aqui, houve o ensejo de aplicar regras gerais de aplicação da lei no tempo, sendo as novas regras processuais aplicáveis nos processos pendentes, assim se revogando o anterior Código de Processo das Contribuições e Impostos. O que – como veremos – não sucedeu em 1999, aquando da aprovação do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Em 1991, temos, provavelmente, a primeira descoordenação. Não parece que se tenham tido na devida conta as relações, já então mais próximas, entre o contencioso tributário e o administrativo, logo aquando da aprovação do Código do Procedimento Administrativo, sendo ambos, o Código de Processo Tributário, primeiro, e, depois, o Código do Procedimento Administrativo, aprovados, sensivelmente na mesma altura, em 1991.

Posteriormente, veio a entender o Governo, à semelhança do que sucedia noutros países, que deveria promover um repositório das normas e dos princípios tributários mais fundamentais. E foi ainda ao tempo do Professor Sousa Franco constituída uma Comissão, na segunda metade da década de 90, que veio a elaborar o anteprojecto que permitiu a aprovação, em 1998, da nova Lei Geral Tributária, em vigor desde 1 de Janeiro de 1999. O primeiro problema que logo suscitou foi o seguinte: a Lei Geral Tributária continha normas não conformes ao disposto, anteriormente, no Código de Processo Tributário, que estava em vigor. E sendo essas suas normas incompatíveis com as deste Código, não haveria grandes dúvidas para o intérprete e aplicador das leis: tais normas revogavam as anteriores, as do Código de Processo Tributário de 1991. Surgiu aqui, porém, uma outra descoordenação.

Anteriormente, um pouco antes de 1999, tivéramos uma revisão constitucional (de 1997), mas, como o Conselheiro Lopes de Sousa teve oportunidade de sublinhar, o legislador constitucional não atribuiu qualquer valor jurídico especial, valor jurídico reforçado, à Lei Geral Tributária. E foi por isso que o legislador ordinário – o Governo – sentiu, de novo, a necessidade de conformar, agora, o anterior Código de Processo Tributário, de 1991, com a nova Lei Geral Tributária, de 1998, porque – apesar de a Lei Geral Tributária ser posterior e de, assim, revogar, naquilo que fosse incompatível, total ou parcialmente, algumas das normas daquele – subsistiam ainda dúvidas, que era necessário

ultrapassar. Não tendo sido atribuído esse valor jurídico reforçado à Lei Geral Tributária, entendeu assim o legislador que devia “alterar” o Código de Processo Tributário – é essa a expressão contida na autorização legislativa que permitiu a aprovação do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário pelo Governo, em vigor desde 1 de Janeiro de 2000 –, no sentido, precisamente, de conformar as suas normas com as da nova Lei Geral Tributária.

Mercê de ímpeto político ainda mais reformador, entendeu o legislador, porém, que não bastava e que era mesmo melhor substituir o anterior Código de Processo Tributário. E assim surge, como disse há pouco, ainda em 1999, o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, o qual, não obstante e contrariamente ao que parecia, não revogou o Código de Processo Tributário. Continuando a suscitar-se as costurneiras questões interpretativas, mormente à luz da Lei Geral Tributária, que não assumindo o referido valor jurídico reforçado, atribuído pela Constituição, só enviesadamente e muito limitadamente o passou a ter, com base na referida autorização legislativa, mercê da perspicácia, precisamente, do Conselheiro Lopes de Sousa.

O art. 4.º do Decreto-Lei que aprovou o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário acabou por dispor que aos processos e aos procedimentos instaurados e iniciados antes de 1 de Janeiro de 2000 continuava a aplicar-se o anterior Código de Processo Tributário (e, obviamente, também a Lei Geral Tributária), sendo que aos processos e aos procedimentos instaurados e iniciados após de 1 de Janeiro de 2000 já se aplicava, ao contrário, o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário (e, bem assim, em qualquer dos casos, também a Lei Geral Tributária). O processo de contra-ordenação fiscal continuou regulado pelo Código de Processo Tributário, que assim se manteve, simultaneamente, em vigor com o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário também por este motivo.

Estamos, portanto, perante nova descoordenação. Num primeiro momento, a partir de 1 de Janeiro de 2000 – data de entrada em vigor do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário –, temos, pois, em simultâneo, vigentes a Lei Geral Tributária, o Código de Processo Tributário e o Código de Procedimento e de Processo Tributário, contrariamente ao que fora, mais adequadamente, previsto em 1991, por revogação do Código de Processo das Contribuições e Impostos e aplicação da nova lei processual aos processos então pendentes.

Este problema só veio, tardiamente, a ser resolvido pela dita reforma fiscal de 2000, através do tal “pacote da justiça fiscal” e da Lei n.º 15/2001, em vigor desde 5 de Julho de 2001. Com efeito, o art. 12.º desta Lei prescreveu já o contrário, que o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário se passaria – portanto, a partir da sua entrada em vigor – a aplicar então, integralmente, a todos os procedimentos e a todos os processos iniciados ou instaurados antes ou depois do dia 1 de Janeiro de 2000. Ou seja, só a partir do dito dia 5 de Julho de 2001 ficou definitivamente resolvido aquele problema, criado pelo art. 4.º do DL n.º 433/99, que aprovou o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Só então pôde o legislador, finalmente, revogar o anterior Código de Processo Tributário, de 1991, incluindo a parte relativa ao processo de contra-ordenação fiscal, incluída que foi no novo Regime Geral das Infracções Tributárias, também aprovado, revogando ainda o RJIFA e o RJIFNA. Curiosamente, esse art. 12.º é “autónomo”, no sentido em que não altera directamente o art. 4.º do citado Decreto-Lei que aprovou o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário e, portanto, de que o não revoga expressamente. Mas, sendo assim, infelizmente, em todos os CPPT que vamos comprando nas nossas livrarias continua, e irá continuar mais tempo, a figurar este preceito, que, naturalmente, induz em erro contribuintes e intérpretes menos aconselhados ou menos atentos.

Temos, portanto, dificuldades em 1991, aquando da aprovação do Código do Procedimento Administrativo e do Código de Processo Tributário, em 1999, após a aprovação da Lei Geral Tributária, e em 2000, aquando da aprovação do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

4. Estas dificuldades mantiveram-se, por último, mais recentemente, na reforma do contencioso administrativo. Tanto quanto sei, e o Professor AROSO DE ALMEIDA nos confirmará, não houve – não houve como deveria haver, em minha opinião – a participação de “fiscalistas” nesta importante reforma, feita sem alterações relevantes, mas necessárias, em sede de contencioso tributário. Foi pena, porque é recente, e é também recente, como vimos há pouco de 1999/2000, o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Foi hoje indicado nestas Jornadas que este problema vai ser agora resolvido. Mas é evidente que há muitas “diferenças” nas normas dos contenciosos em causa, as quais, provavelmente, não têm muita justificação e são fonte de dúvidas permanentes e de conflitos escusados. De cor, lembro-me, por exemplo, da contagem de prazos: fará sentido, no contencioso tributário, que os prazos administrativos se contem seguidamente e, no procedimento administrativo, se suspendam sábados, domingos ou dias feriados? Que os de impugnação judicial, para anulação de actos tributários/administrativos, sejam de 90 dias, no contencioso tributário, e de 3 meses no administrativo? Que tal prazo, de 90 dias, não suspenda, mas o de 3 meses suspenda em férias judiciais? Que os 10 dias para emissão de certidões fiscais sejam úteis e não seguidos, como é regra? Fará sentido não distinguir, adequadamente, a reclamação administrativa, com prazo curto de 15 dias, da reclamação graciosa, com prazo mais alargado? E a extensão deste prazo – adianto o que se indica na proposta de lei do orçamento de Estado para 2006 –, que se anuncia

agora, mas exclusivamente para efeitos de reclamação graciosa, para os 120 dias, mantendo-se o prazo anterior (igual, de 90 dias) para a impugnação judicial, terá justificação plausível?

É esta enorme instabilidade legislativa que se torna urgente ultrapassar, e inverter. E esta inversão passa, provavelmente, pela não existência de uma Lei Geral Tributária, sem valor jurídico reforçado. Não tendo este especial valor, são mais as dúvidas que suscita do que as vantagens que retiramos da sua existência actual. Passa, portanto, por voltarmos à situação anterior, à vigência de um único Código de Procedimento e de Processo Tributário, de onde conste, afinal, a maioria das normas que actualmente se inserem na Lei Geral Tributária. E, provavelmente, por uma revisão mais profunda desse Código de Procedimento e de Processo Tributário por onde perpassa, 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. O problema que está em jogo – em particular, na área do contencioso tributário – é, aqui também, de certeza e segurança jurídicas, de simplificação e de normalização, que urge promover.

5. E, por isso, vos trago ainda aqui, para o demonstrar, porventura um dos mais relevantes exemplos, que aliás continua na ordem do dia, e que é o do regime da derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais. Vou limitar-me a aspectos mais recentes, desde a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, em 1999, uma vez que esta matéria, regulada no Regime Geral das Instituições de Crédito e das Sociedades Financeiras, de 1992, sofreu as alterações introduzidas pela Lei Geral Tributária, pela Lei n.º 30-G/2000 (a dita reforma fiscal de 2000), em vigor desde 2001, e, mais recentemente, as decorrentes da lei do orçamento de Estado para 2005. Mas é ainda desse RGICSF que resulta, hoje, o dever de segredo bancário no essencial, as suas excepções, e também o Código Penal, que pune algumas situações

de violação desse dever, referindo-se ainda à protecção da vida pessoal e familiar e à privacidade a nossa Constituição e o Código Civil. O legislador entendeu que a administração fiscal podia, directamente e observando, obviamente, alguns princípios, nomeadamente o da proporcionalidade, para arrecadação da receita fiscal e, portanto, para permitir a liquidação dos impostos devidos, invadir essa esfera patrimonial e privada dos cidadãos e das empresas, nos arts. 55.º e 63.º da LGT. Na sua versão originária, foi acolhida a solução de que a falta de cooperação na realização das diligências necessárias ao apuramento da situação tributária era, e só era, legítima – quando implicasse a consulta de elementos abrangidos, entre outros, pelo segredo bancário – com autorização judicial. Do mesmo modo, do RCPIT, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado em 1998, também resultava que o acesso aos documentos bancários contra a vontade do contribuinte só podia ser realizado quando ordenado pelo juiz, em pedido fundamentado. A regra, portanto, dessa primeira versão da Lei Geral Tributária era, pois, a da necessidade de uma autorização judicial para a derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais. Mas os pedidos, tanto quanto parece, são em número muito reduzido. Os casos de derrogação do sigilo bancário eram, assim, basicamente, os seguintes: quando o contribuinte autorizasse, expressamente, quando tivesse sido concedida tal autorização pelo juiz do tribunal competente, ou a pedido do contribuinte, ao abrigo do DL n.º 6/99, ou, ainda, quando se exigisse intervenção de um juiz do tribunal tributário para as providências cautelares do arresto ou do arrolamento, para garantia dos créditos tributários, ou, por último, no âmbito de um processo de averiguações, de natureza criminal. Este regime manteve-se entre a data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (em 1 de Janeiro de 1999) e a data da entrada em vigor da reforma fiscal de 2000, aprovada pela Lei n.º 30-G/2000 (em vigor desde 1 de Janeiro de 2001).

Com esta reforma fiscal de 2000 introduziram-se alterações profundas ao referido art. 63.º da LGT, sendo-lhe aditados os arts. 63.º-A, 63.º-B e 64.º-A. Mas continuou a dispor que o acesso à informação protegida pelo segredo profissional bancário, ou qualquer outro dever de sigilo, depende de autorização judicial (continuou a ser esta, pelo menos em termos formais, a regra), excepto nos casos em que a lei admita a derrogação sem dependência daquela autorização. Ora, nesta nova versão da Lei Geral Tributária, e após a reforma fiscal de 2000, são vários os casos em que a lei passou a permitir a derrogação do sigilo bancário pela administração tributária. Obviamente, e uma vez mais, quando haja consentimento do contribuinte, mas também quando se trate de ter acesso ao valor dos pagamentos com cartões de crédito e de débito efectuados por intermédio de instituições de crédito e sociedades financeiras a sujeitos passivos com rendimentos empresariais e profissionais de IRS ou a sujeitos passivos de IRC (sem, por qualquer forma, poder identificar os titulares dos referidos cartões). A derrogação passa a ser efectuada pelo Director-Geral dos Impostos ou pelo Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo, consoante o caso, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação, em situação de recusa de exibição ou de autorização para a consulta, quando se trate de documentos bancários de suporte de registos contabilísticos de sujeitos passivos de IRS ou de IRC sujeitos a contabilidade organizada. Nestes casos, o eventual recurso judicial do contribuinte não tem efeitos suspensivos (mas meramente devolutivos). Tal derrogação opera ainda, após recusa de exibição ou autorização de consulta, quando se verificarem os pressupostos para recurso a avaliação indirecta da matéria tributável, ou os rendimentos se afastem significativamente para menos, sem razão justificada, das manifestações de fortuna ou de riqueza previstas também na Lei Geral Tributária, e também quando existam indícios de crime fiscal (“doloso”), nomeadamente utilização de

facturas falsas e sempre que existam factos, e factos concretamente identificados, gravemente indiciadores de falta de veracidade do declarado, ou quando seja necessário comprovar a aplicação de subsídios de qualquer natureza. Nestes casos, o eventual recurso judicial da decisão já tem efeitos suspensivos. Previu-se, por último, essa derrogação quando se trate de ter acesso a contas dos “familiares” – é esta a expressão legal – ou de “terceiros que se encontrem numa relação especial” com o contribuinte – é esta também a expressão legal –, mas, aqui, com autorização judicial e após a audição do visado.

O legislador previu garantias de confidencialidade, dispondo que compete ao Ministro das Finanças definir regras especiais de reserva de informação a observar pelos serviços no âmbito dos processos de derrogação do sigilo bancário. E a Lei n.º 32-B/2002, lei do orçamento de Estado para 2003, aditou um número ao art. 36.º do RCPIT, passando a dispor que o prazo para a conclusão do procedimento de inspecção se suspende quando, em processo especial de derrogação de segredo bancário, o contribuinte interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária ou esta solicite judicialmente o acesso à informação bancária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão do tribunal.

Mais recentemente, a lei do orçamento do Estado para 2005, Lei n.º 55-B/2004, veio uma vez mais alterar – ampliar – o regime de derrogação do segredo bancário para efeitos fiscais. O legislador deixou de exigir, como anteriormente, a audição prévia e a recusa de exibição e de autorização de acesso do contribuinte em dois dos casos já referidos, concretamente, de indícios de prática de crime doloso em matéria tributária e quando existam factos, concretamente identificados, indiciadores da falta de veracidade do declarado, os quais, a partir de 1 de Janeiro de 2005, permitem o acesso directo à informação bancária, sem dependência dos titulares dos elementos protegidos. E o regime de derroga-

ção do segredo bancário para efeitos fiscais actualmente vigente previu ainda que os bancos têm um prazo de 10 dias (úteis) para cumprir as informações solicitadas, sob pena de crime de desobediência (punível com pena de prisão ou multa); e os sujeitos passivos dos impostos sobre o rendimento, que não sejam profissionais com contabilidade organizada, passaram a ter de deter uma ou mais contas bancárias, por onde só devem passar todos os movimentos da sua actividade empresarial, incluindo empréstimos e adiantamentos; as entidades que se encontram numa relação de domínio, tal como definida no Código das Sociedades Comerciais, com o contribuinte também passaram a estar sujeitas ao regime de acesso à informação bancária previsto na Lei Geral Tributária. E entre as novas causas que o Governo foi, então, autorizado a aditar às suspensões e interrupções do prazo de caducidade do direito à liquidação dos impostos (para além da frustração de notificação das próprias liquidações) conta-se precisamente a interrupção por interposição de recurso judicial contra a decisão da administração tributária para acesso à informação bancária. Os contribuintes, por sua vez, têm o direito, excepto nos dois referidos casos, de serem ouvidos, em sede de audição prévia, e de recorrer judicialmente da decisão de derrogação, no prazo de 10 dias, para o tribunal administrativo e fiscal competente. Mas este recurso tem efeitos suspensivos apenas, conforme indicado, nos casos, designadamente, em que há recurso a métodos indirectos de tributação.

6. Para além da instabilidade do legislador que todas estas alterações confirmam, há que ver algumas perspectivas de reforma, também nesta área. Julgo que teria sido melhor manter o regime inicial da Lei n.º 30-G/2000, aperfeiçoado e, principalmente, aplicado.

A derrogação deveria operar em relação aos contribuintes com contabilidade organizada, mas também sem contabilidade organizada. Nada justifica que se limite tal derrogação a contribuintes

que tenham contabilidade organizada, em situações de recusa de exibição ou de autorização de consulta dos documentos bancários. Por outro lado, dever-se-ia atribuir efeitos suspensivos ao recurso da decisão de derrogação em caso de tributação por métodos directos (e não apenas indirectos). E não parece fazer sentido que o recurso judicial tenha efeitos suspensivos nos casos em que haja lugar à determinação da matéria tributável com base em métodos indirectos (como que "beneficiando o infractor"), e que os não tenha em casos de tributação directa. Tendo em atenção que este processo assume natureza urgente, porque não promover a intervenção judicial, por iniciativa do contribuinte, através do recurso tempestivo da decisão de derrogação da administração tributária? Tanto mais quando essa impossibilidade legal de atribuição de efeitos suspensivos a este recurso da decisão de derrogação do segredo bancário é de duvidosa constitucionalidade, em função do disposto na parte final do n.º 4 do art. 268.º da Constituição. Tal como a não audição prévia do visado, pelo menos em alguns dos casos, e para quem entenda o direito de participação na decisão como um direito, liberdade e garantia e sustente que a lei não se limitou ao *necessário* para salvaguardar outros interesses constitucionalmente protegidos (na medida em que não se pode diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar).

O legislador devia também ter evitado o recurso a conceitos tão indeterminados, como esse dos "familiares", que não encontramos noutra local, ou o de terceiros que se encontrem "numa relação especial com o contribuinte", e, finalmente – directamente por lei e não por mera Portaria do Ministro das Finanças –, criar as tais regras especiais, previstas desde 2000, da reserva de informação a observar pelos próprios serviços.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA