

a referida entidade não residente, tal como essa relação se encontra definida no artigo 13º do RGICSF.

Para que uma operação se encontre vedada no âmbito da segunda parte da subalínea 2), torna-se necessário que se verifique cumulativamente o seguinte:

- Que a operação seja realizada com uma entidade financeira não residente;
- Que a entidade financeira não residente seja detida maioritariamente, directa ou indirectamente, por qualquer entidade, pessoa singular ou colectiva, residente em território português, fora das zonas francas.

Por conseguinte, segundo a Circular, o disposto na subalínea 2) da alínea c) do nº 1 do artigo 33º do EBF não obsta a que sejam permitidas, entre outras, as seguintes operações:

- No âmbito da sua primeira parte, são permitidas operações realizadas com uma entidade não residente, não financeira, que se encontre em relação de domínio com uma entidade não financeira residente em território português, fora das zonas francas, dado que essa relação de domínio não se encontra ali abrangida, uma vez que, não se trata de entidade residente que seja uma instituição de crédito ou sociedade financeira;
- No âmbito da sua segunda parte, são permitidas as operações realizadas com uma entidade não residente, que não seja financeira, ainda que seja detida maioritariamente, directa ou indirectamente, por uma qualquer entidade, pessoa singular ou colectiva, residente em território português, fora das zonas francas.

11. Artº 33º, nº 14 - Prova da qualidade de não residente

Nos termos do artº 33º, nº 14, al. b), a qualidade de não residente deve ser comprovada mediante a apresentação:

- i) de certificado de residência;
- ii) de documento equivalente ao certificado de residência;
- iii) de documento emitido por consulado português comprovativo da residência no estrangeiro.

Os documentos referidos em i) e ii) serão emitidos pelas autoridades fiscais ou por outra entidade oficial do Estado da residência.

Ou seja, a lei não exige que a prova da qualidade de não residente seja feita com a apresentação de um certificado de residência para efeitos fiscais, como se demonstra à sociedade pela hipótese iii).

Em qualquer caso, para melhor salvaguardar os interesses da SFE (a quem cabe a prova da qualidade de não residente), é importante que os documentos em causa façam prova da residência à luz da legislação do Estado que os emite.

DOCTRINA

AS ALTERAÇÕES À LEI GERAL TRIBUTÁRIA E AO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO(*)

ROGÉRIO MANUEL R.C. FERNANDES FERREIRA

1. Foi com muito gosto que aceitei o amável convite da *Fisco* para participar nesta conferência sobre a *Reforma Fiscal*. O tema da conferência – cuja designação, em si mesma, é susceptível de controvérsia – está como sabemos na ordem do dia, faltando, por isso, um debate desinteressado e alheio a paixões diversas.

Este painel tem por objecto as alterações – por um lado, já publicadas e efectuadas¹ e, por outro, previstas e já aprovadas na generalidade pela Assembleia da República² – quer à Lei Geral Tributária quer ao Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2. As normas sobre o procedimento e o processo tributários encontram-se hoje mais dispersas do que anteriormente. Encontramo-las, designadamente, na Lei Geral Tributária³, em vigor desde 1 de Janeiro de 1999⁴, já com

(*) Transcrição da conferência sobre a *Reforma Fiscal* que decorreu, proferida no passado dia 7 de Fevereiro de 2001, na Fundação Calouste Gulbenkian, a que o autor acresceu as remissões das notas de rodapé para facilitar a consulta da legislação pertinente.

¹ Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que, de acordo com o respectivo Sumário, *reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, a Lei Geral Tributária, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Procedimento e de Processo Tributário e legislação avulsa.*

² Proposta de Lei n.º 53/VIII, publicada no *Diário da Assembleia da República - II Série-A*, n.º 19, de 14 de Dezembro de 1999, que, de acordo com o respectivo Sumário, *reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias.*

³ A Lei Geral Tributária foi aprovada, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 14/98, de 4 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

⁴ Cfr. artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

alterações e rectificações várias⁵; no novo Código de Procedimento e de Processo Tributário⁶, em vigor desde 1 de Janeiro de 2000⁷ e também já com diversas alterações⁸; no anterior Código de Processo Tributário⁹, em vigor (plenamente) desde 1 de Julho de 1991¹⁰, ainda hoje vigente no que respeita ao processo de contra-ordenação fiscal¹¹ (e que continua a aplicar-se a todos os procedimentos e processos tributários iniciados ou instaurados antes de 1 de Janeiro de 2000¹²) e que também sofreu, desde a sua aprovação, inúmeras alterações e rectificações¹³. Encontramo-las, ainda, na Lei de Processo dos Tribunais Administrativos e no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovados, respectivamente, em 1984¹⁴ e em 1985¹⁵, e sua legislação complementar, bem como, subsidiariamente¹⁶, no Código de Procedimento Administrativo¹⁷, aprovado em Novembro de 1991, e no Código de Processo Civil.

⁵ A Lei Geral Tributária foi rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 7-B/99, publicada no *Diário da República* de 27 de Fevereiro (2º suplemento) e alterada pelas Leis n.ºs. 100/99, de 26 de Julho, 3-B/2000, de 4 de Abril e, agora, pela Lei n.º 3-G/2000, de 29 de Dezembro.

⁶ O Código de Procedimento e de Processo Tributário foi aprovado, ao abrigo da autorização legislativa concedida pelos n.ºs 1 e 6 do artigo 51º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

⁷ Cfr. artigo 4º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

⁸ O Código de Procedimento e de Processo Tributário foi alterado pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril e, agora, pela Lei n.º 3-G/2000, de 29 de Dezembro.

⁹ O Código de Processo Tributário foi aprovado, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

¹⁰ Cfr. artigo 2º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

¹¹ Cfr. artigo 3º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

¹² Cfr. artigo 4º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

¹³ O Código de Processo Tributário foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 282/92, de 19 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 303/93, de 1 de Setembro, pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 20/97, de 21 de Janeiro, pelo Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de Janeiro, pelo Decreto-Lei n.º 202/97, de 8 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, pela Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro; e foi objecto das rectificações constantes das Declarações de Rectificação n.ºs 137/91 e 7-A/96, publicadas no *Diário da República* (2º suplemento) de 29 de Junho e de 30 de Abril de 1996, ao que acresce a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante da primeira parte do n.º 1 do seu artigo 300º.

¹⁴ O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, e alterado pela Lei n.º 46/91, de 3 de Agosto, pela Lei n.º 11/93, de 6 de Abril, pela Lei n.º 49/96, de 4 de Setembro, pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, pelo Decreto-Lei n.º 301-A/99, de 5 de Agosto e, agora, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. A lei de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, rectificada no *Diário da República*, de 31 de Agosto de 1985, foi alterada pelo Decreto-Lei n.º 4/86, de 6 de Janeiro, pela Lei n.º 12/86, de 21 de Maio, pelo Decreto-Lei n.º 326/89, de 26 de Setembro, pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, tendo o n.º 2 do artigo único do Decreto-Lei n.º 4/86, que alterou o seu artigo 81º, sido suspenso por Resolução da Assembleia da República, n.º 6/86, de 30 de Janeiro.

¹⁵ Cfr. artigo 2º da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário. ¹⁶ O Código de Procedimento Administrativo foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro, rectificado pelas Declarações de Rectificação n.ºs 265/91 e 22-A/91, publicadas no *Diário da República*, de 31 de Dezembro (4º suplemento) e de 29 de Fevereiro (3º suplemento), e alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, a que acresce a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante do n.º 1 do seu artigo 53º.

Esta dispersão legislativa - que, em rigor, ainda é mais extensa do que a indicada - cria, naturalmente, muitas dificuldades de interpretação e de aplicação e é muito pouco conforme com o princípio da segurança jurídica, insito no princípio constitucional do Estado de direito¹⁸.

3. Talvez por isso seja avesso à necessidade e, até, à conveniência da aprovação da Lei Geral Tributária e do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário. Não tanto quanto à valia das soluções normativas aí consagradas, mas pelo facto de a Lei Geral Tributária não assumir valor jurídico reforçado - o que a revisão constitucional de 1997 teria permitido - e por o legislador não ter enveredado pela hipótese de uma mera alteração do Código de Processo Tributário, em vez de optar pela aprovação de um Código novo, que, não obstante, tem um número substancial de normas perfeitamente idênticas ao anterior. Essa solução seria, aliás, a que parecia mais *conforme* com a respectiva norma de autorização legislativa, dado que a Assembleia da República se limitou a autorizar o Governo a «alterar» o Código de Processo Tributário e em domínios muito específicos¹⁹.

Trata-se, no entanto, de factos já consumados e que, neste momento, não cabe comentar.

4. Tendo-os presente, procurarei descrever sumariamente as alterações que nos domínios *procedimental* e *processual tributário* foram agora efectuadas, bem como aquelas que estão previstas para entrar em vigor num futuro muito próximo.

Iremos debruçar-nos, em primeiro lugar, sobre as alterações contidas na *Proposta de Lei n.º 53/VIII*, entretanto já aprovada na generalidade pela Assembleia da República²⁰. Trata-se de uma proposta de lei onde se estabelece

¹⁸ Cfr. artigo 2º da Constituição da República.

¹⁹ Cfr. artigo 51º, n.ºs 1 e 6, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, em virtude dos quais o Governo ficou «autorizado a alterar o Código de Processo Tributário», no seguinte sentido: a) «adaptação, através da criação dos meios procedimentais e processuais adequados, à Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro, na parte em que alterou e alargou a tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados»; b) «compatibilização das suas normas nas matérias de prazos, notificações, citações e vendas com as modificações introduzidas no Código de Processo Civil pelos Decretos-Leis n.ºs. 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro»; c) «compatibilização das suas normas com as da lei geral tributária e regulamentação das disposições da referida lei que desta careçam, designadamente nas matérias de responsabilidade tributária, entregas antecipadas, substituição tributária, pagamento indevido da prestação tributária, garantia dos créditos tributários, providências cautelares, garantias de cobrança da prestação tributária, indemnização em caso de prestação indevida de garantia, pagamento em prestações, compensação e procedimento, incluindo os pressupostos de determinação indirecta e critérios de determinação indirecta da matéria tributável»; d) «introduzir alterações nos tribunais tributários de 1ª instância até ao montante de um quarto das fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância»; e) «limitar a certos meios processuais as alçadas a que se refere a alínea anterior»; f) «estabelecer que a fixação de alçadas não prejudicará a possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de aquele visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito».

²⁰ Publicada no *Diário da Assembleia da República - II Série-A*, n.º 19, de 14 de Dezembro de 2000.

o novo Regime Geral das Infrações Tributárias, assim unificando, com base em anteprojecto elaborado pelo Professor Germano Marques da Silva²¹, o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras²² e o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras²³.

Em segundo lugar, vamos ver ainda algumas das alterações operadas pela chamada *Reforma da Tributação do Rendimento*, aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, em vigor desde 1 de Janeiro passado - e que foi publicada precisamente na mesma data da publicação da Lei do Orçamento do Estado para 2001, em 29 de Dezembro de 2000 -, designadamente as que estão contidas no seu Capítulo IV, relativo às «medidas de combate à evasão e fraude fiscais», procurando, na medida do possível, que não haja sobreposições com as exposições a cargo dos outros oradores.

5. Porém, talvez convenha chamar a atenção, previamente - por não ser objecto desta Conferência -, que, para além da unificação referida (em si mesma muito salutar), o novo Regime Geral das Infrações Tributárias introduz princípios e alterações importantes: põe fim à cumulação das penas de prisão e de multa, no caso de crimes fiscais,²⁴ e à regra da responsabilidade cumulativa das pessoas colectivas e dos seus representantes, no que respeita às contra-ordenações tributárias²⁵, adopta o princípio de que as infrações tributárias são *especiais* em relação às comuns²⁶ e reformula os crimes de abuso de confiança fiscal²⁷ e de contrabando²⁸, bem como a contra-ordenação de descaminho²⁹, aproximando estes últimos da fraude fiscal, cujo tipo legal também é reformulado³⁰.

A respeito do novo Regime Geral das Infrações Tributárias deixam-se ainda duas notas. A primeira tem que ver com a responsabilidade civil dos administradores e gerentes por multas e coimas resultantes de factos anteriores ao período do exercício do seu cargo, que passarão a ser responsabilizados por estas - em total desintonia com o que estava previsto no Anteprojecto³¹,

21 *Anteprojecto do Regime Geral das Infrações Tributárias*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1999.

22 Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, objecto da Declaração de Rectificação publicada no *Diário da República* (2.º Suplemento), de 28 de Fevereiro de 1990, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho (e pela Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro).

23 Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro e alterado pelo Decreto-Lei n.º 255/90, de 7 de Agosto e pelo Decreto-Lei n.º 98/94, de 18 de Abril.

24 Cfr. artigo 12.º, n.º 1, do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

25 Cfr. artigo 7.º, n.º 3, do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

26 Cfr. artigo 10.º do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

27 Cfr. artigo 105.º do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

28 Cfr. artigo 92.º do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

29 Cfr. artigo 108.º do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

30 Cfr. artigos 103.º e 104.º do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

31 No Anteprojecto do Professor Germano Marques da Silva prevê-se essa responsabilidade, apenas, pelas multas ou coimas *verificadas* no período do seu mandato e com a *ressalva* de a falta de pagamento lhes não ser imputável.

quando a decisão definitiva a aplicar for *notificada* no período do seu cargo³², o que, a meu ver, também se revela de constitucionalidade muito duvidosa, atentos os princípios da segurança e da proporcionalidade³³. A segunda diz respeito a uma importante alteração ao tipo penal do abuso de confiança fiscal³⁴, no qual - contrariamente também ao previsto no Anteprojecto³⁵ -, se deixa de exigir a *apropriação*, bastando a mera *não entrega* da prestação tributária, o que será grave em situações de facturas emitidas com IVA liquidado mas não pago tempestivamente pelos clientes.

Não pode também deixar de fazer-se uma breve referência à *Lei do Orçamento do Estado para 2001*, aprovada pela Assembleia da República sob o n.º 30-C/2000, onde se prevê - algo atabalhoadamente - uma «nova» autorização legislativa ao Governo. Trata-se de autorizar o Governo para, durante o corrente ano, proceder à «harmonização», por um lado, entre as normas dos Códigos Tributários e as da Lei Geral Tributária (o que se julgava ter sido feito através do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, ao abrigo de autorização legislativa idêntica contida na Lei do Orçamento do Estado para 1999³⁶) e, por outro lado, entre o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário e a Lei Geral Tributária (quando a lei de autorização legislativa para elaboração e aprovação do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário tinha já tido por objecto a sua «compatibilização»), que, agora, se precisa em matérias de caducidade e prescrição, recursos, procedimento de revisão da matéria tributável, juros de mora, indemnizatórios e compensatórios, responsabilidade tributária, vendas, prazos e citações e notificações³⁷. Novas alterações se anunciam, portanto.

Cumpre registar, a propósito das notificações, que a *Lei de Reforma da Tributação do Rendimento*, ao alterar, de novo, o artigo 139.º do Código do IRS³⁸ - espero que inadvertidamente, dado que a intenção do legislador parece ter sido, exclusivamente, a de *compatibilizar* esta disposição com o Código de Processo Civil³⁹ -, reinstalou a «confusão», a partir de 1 de Janeiro de 2001⁴⁰, acerca da forma de notificação - por carta registada ou carta registada com aviso de recepção - nas liquidações adicionais deste imposto. Com efeito, a jurisprudência mais recente e avisada⁴¹ já tinha firmado ser esta última (a

32 Artigo 8.º, n.º 1, alínea b), do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

33 Cfr. artigos 2.º e 266.º da Constituição da República.

34 Artigo 24.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras e artigo 105.º do novo Regime Geral das Infrações Tributárias.

35 Cfr. artigo 98.º do Anteprojecto.

36 Cfr. artigo 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro.

37 Cfr. Nota (18).

38 Cfr. artigo 1.º, n.º 1, da citada Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro.

39 Cfr. artigo 254.º, n.º 2, parte final, do Código de Processo Civil.

40 Data a partir da qual a referida Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, produz efeitos, atento o disposto no seu artigo 21.º, n.º 2.

41 Cfr. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Dezembro de 1997 (Processo n.º 21990), de 13 de Outubro de 1998 (Processo n.º 23067), de 14 de Abril de 1999 (Processo n.º 20850), de 27 de Setembro de 2000 (Processo n.º 25273), de 18 de Outubro de 2000 (Processo n.º 25310), de 15 de Novembro de 2000 (Processo n.º 25233) e do Tribunal Central Administrativo, de 13 de Janeiro de 1998 (Processo n.º 86/97).

carta registada com aviso de recepção) a forma legalmente adequada para proceder a tais notificações. De resto, se dúvidas houvesse, também o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário impunha esta solução⁴² desde 1 de Janeiro de 2001⁴³. Não vejo, assim, razões importantes para alterar o n.º 3 do artigo 139º do Código do IRS, dado que se podia já entender que a solução da sua parte final, ora introduzida, já resultava do disposto no Código de Processo Civil.

É curioso verificar, ainda a título prévio, que o legislador - pouco confiante - nos esclareceu, no último dos artigos da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento, que, em caso de conflito entre as normas constantes da Lei do Orçamento do Estado para 2001 e as da referida Lei de Reforma de Tributação do Rendimento, prevalece o disposto nesta última⁴⁴. O certo é que esta disposição legal só não viola o n.º 6 do artigo 112º da Constituição por a Lei de Reforma de Tributação do Rendimento ter sido aprovada e promulgada depois da Lei do Orçamento do Estado para 2001⁴⁵, pelo que, em todo o caso, se trata de uma norma, se não escusada, pelo menos, *inócua*.

6. No que respeita, concretamente, à *Proposta de Lei n.º 53/VIII* e, muito em especial, aos seus *artigos preambulares* - que aqui vamos ver de seguida com mais pormenor -, cumpre aplaudir a maior parte das alterações que se propõe fazer.

Para além da fusão, num só texto legislativo, do Regime Geral das Infracções Tributárias, aplaude-se, em primeiro lugar, a solução da direcção da primeira fase do processo - inquérito - pelo Ministério Público com a presunção de delegação de poderes nos órgãos competentes da Administração tributária⁴⁶, bem como a integração dos tribunais tributários de 1ª Instância no Ministério da Justiça e a sujeição dos seus funcionários ao Estatuto dos Funcionários de Justiça⁴⁷.

Em segundo lugar, aplaude-se - veementemente - a revogação definitiva do velho Código de Processo Tributário⁴⁸. Aqui, porém, não propriamente por isso, mas por se acabar com a vigência, *em simultâneo*, dos dois Códigos - o Código de Processo Tributário e o Código de Procedimento e de Processo Tributário -, uma vez que, ainda hoje, se aplica aquele ou este consoante os processos tenham sido instaurados antes ou depois de 1 de Janeiro de 2000, não

obstante a Lei Geral Tributária impor a regra da aplicação imediata da nova lei processual e procedimental⁴⁹. Aliás, em face da autorização legislativa anteriormente concedida ao Governo para aprovar o novo Código de Procedimento e de Processo tributário, sempre se suscitaria a questão da inconstitucionalidade orgânica e formal dessa norma de direito transitório⁵⁰, por *incompatibilidade* com o disposto na Lei Geral Tributária.

Com efeito, esta Proposta de Lei contém uma norma que estabelece - como, provavelmente, deveria ter logo sido estabelecido no novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, à semelhança, aliás, do que também sucedeu aquando da aprovação do Código de Processo Tributário⁵¹ e como impunha, ainda, a Lei Geral Tributária - que «os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário (...) passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados», assim consagrando, ainda que tardiamente, a regra da aplicação imediata da lei processual.

Em terceiro lugar, surge também justificada a consagração da regra de que a cobrança coerciva das dívidas tributárias às Câmaras Municipais de Lisboa e do Porto passar a competir, como sucede nos restantes municípios, aos respectivos órgãos executivos, bem como aquela que se traduz em acabar, progressivamente, com a reserva do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa e do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto para o conhecimento do contencioso relativo às respectivas receitas tributárias municipais⁵².

Em quarto e último lugar, cumpre salientar, em especial, algumas das medidas de reforço das garantias dos contribuintes e de simplificação processual que esta Lei implicará, a ser aprovada definitivamente conforme proposto, designadamente as seguintes dez, que seleccionei antecipadamente.

A primeira é a da ampliação das situações em que se torna possível a apresentação das declarações de substituição. Isto é, as declarações apresentadas passam a poder ser substituídas, quer quando o respectivo prazo de entrega ainda esteja a correr, quer, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional aplicável, nos 30 dias seguintes aos do termo do prazo legal, até ao termo do prazo legal da reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação, para correcção de erros do contribuinte de que resulte imposto

⁴⁹ No artigo 12.º, n.º 3, nos termos do qual «as normas sobre procedimento e processo de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes».

⁵⁰ Com efeito, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 1999), o Governo apenas foi autorizado a alterar o Código de Processo Tributário no sentido da «compatibilização» das suas normas com a Lei Geral Tributária, o que aqui, manifestamente, não sucede.

⁵¹ Cfr. citado artigo 4º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 29 de Outubro, que aprovou o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, que, neste particular, *inovou* em relação à solução que havia sido consagrada pelo artigo 2º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário.

⁵² Cfr. artigo 4º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁴² Cfr. artigo 38º, n.º 1, do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁴³ Cfr. artigo 4º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁴⁴ Cfr. citado artigo 21º, n.º 1, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

⁴⁵ A Lei de Reforma da Tributação do Rendimento (n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) foi aprovada em 21 de Dezembro de 2000 e promulgada em 26 de Dezembro de 2000 e a Lei do Orçamento do Estado para 2000 (n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro), em 29 de Novembro de 2000 e em 21 de Dezembro de 2000, respectivamente.

⁴⁶ Cfr. artigos 40º e 41º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

⁴⁷ Cfr. artigos 3º e 6º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁴⁸ Cfr. artigo 2º, alínea e), da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

inferior ao declarado, e até 60 dias antes da caducidade do direito à liquidação, para correcção de erros do contribuinte de que resulte imposto superior ao declarado. A este respeito, cumpre salientar que, para efeitos exclusivamente de IRC e de uma auto-liquidação de que resulte imposto superior ao devido, por *erro material*, a declaração de substituição apenas se pode apresentar nos 6 meses seguintes ao do termo legal respectivo⁵³. No caso em que os erros ou omissões a corrigir decorram de divergências na qualificação dos factos ou documentos invocados, ou de fundada dúvida sobre a sua existência, deve, officiosamente, *convolar-se* a declaração de substituição em reclamação graciosa, notificando-se o contribuinte desta decisão⁵⁴.

A segunda das medidas que saliente é a da proibição expressa da apresentação de reclamação graciosa quando haja sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto⁵⁵, sendo que, na situação inversa - ou seja, quando, anteriormente à recepção da petição de impugnação, tenha sido apresentada reclamação graciosa com o mesmo objecto -, deve esta ser junta e considerada no processo de impugnação⁵⁶.

A terceira respeita à fixação de um tecto quantitativo - o quántuplo da alçada do tribunal tributário de 1ª Instância, ou seja, 937.500\$ (= 187.500\$ x 5)⁵⁷ - como limite para a competência do chefe de repartição de finanças para decidir as reclamações que tenham por objecto questões de «manifesta simplicidades», questões que continuam a poder ser definidas pelos Directores de Finanças⁵⁸.

A quarta medida respeita à fixação de prazos *peremptórios* para os actos do Ministério Público e do representante da Fazenda Pública, os quais, na falta de disposição especial, são agora fixados em 15 dias na 1ª instância e em 30 dias nas instâncias superiores⁵⁹; ou seja, uma vez decorridos estes prazos, extingue-se⁶⁰ o direito de praticar o acto. É certo que estes prazos não têm consequências cominatórias, sendo, no entanto, de saudar o princípio, atento o benefício que dele certamente resultará em sede de decisões proferidas em prazos razoavelmente mais curtos.

⁵³ Cfr. novo n.º 2 do artigo 97º do Código do IRC aditado pelo artigo 9º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁵⁴ Cfr. alteração ao artigo 59º do Código de Procedimento e de Processo Tributário pelo artigo 7º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁵⁵ Cfr. alteração ao artigo 68º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo artigo 7º da Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁵⁶ Cfr. alteração do artigo 111º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo artigo 7º da Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁵⁷ Cfr. artigo 280º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 24º, n.º 1, da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro.

⁵⁸ Cfr. nova redacção dada ao artigo 73º do Código de Procedimento e de Processo Tributário pelo artigo 7º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁵⁹ Cfr. nova redacção dada ao artigo 22º do Código de Procedimento e de Processo Tributário pelo artigo 7º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶⁰ Cfr. artigo 145º, n.º 3, do Código de Processo Civil.

Como quinta medida, saliente, em especial, a fixação de prazos para as decisões das impugnações judiciais na 1ª instância e para as reclamações graciosas, de dois e de um ano respectivamente, e que implicam, caso sejam ultrapassados, a caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes⁶¹. Esperamos que, desta última, não resulte, comparativamente com a situação actual, um maior número de decisões de indeferimento.

Em sexto lugar, salienta-se a possibilidade da apresentação das petições judiciais directamente junto dos tribunais tributários⁶², assim se obviando, nomeadamente, às demoras que hoje se verificam na remessa ao tribunal competente das peças processuais entregues nos serviços locais (repartições de finanças), que, aliás, passarão a estar legalmente obrigadas a proceder à remessa das petições que ainda lhe sejam entregues para o tribunal competente no prazo de cinco dias a contar do pagamento da taxa de justiça inicial⁶³. Neste âmbito, refere-se ainda a expressa previsão, em sede tributária, da possibilidade da remessa de petições por correio registado, valendo como data do acto processual a da efectivação do registo⁶⁴, o que, não obstante, já sucedia, por aplicação subsidiária do disposto no Código do Processo Civil⁶⁵.

Como sétima medida, propõem-se novas regras sobre inquirição de testemunhas, designadamente no que respeita ao registo, por gravação, dos seus depoimentos, bem como novas regras relativas à interrogação das mesmas, que passa a ser feita, directamente, pelo impugnante e pelo representante da Fazenda Pública e não pelo juiz, como sucedia até aqui⁶⁶.

Em oitavo lugar, salienta-se, por um lado, a flexibilização do recurso ao arresto de bens do devedor ou do responsável, solidário ou subsidiário, nos casos, mais graves, de dívidas fiscais por retenção e repercussão do imposto sobre terceiros⁶⁷, e, por outro, a previsão da caducidade do arresto decretado na pendência de um procedimento de inspecção tributária, quando a entidade inspecionada não seja notificada do relatório da inspecção até 90 dias após o seu decretamento⁶⁸.

⁶¹ Cfr. artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aditado pelo artigo 7º, n.º 3, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶² Cfr. nova redacção do artigo 103º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dada pelo artigo 7º, n.º 1, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶³ Cfr. nova redacção do artigo 103º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dada pelo artigo 7º, n.º 1, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶⁴ Cfr. novo n.º 6 do artigo 103º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redacção dada pelo artigo 7º, n.º 2, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶⁵ Cfr. artigo 150º, n.º 2, alínea b), do Código de Processo Civil, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 183/2000, de 10 de Agosto.

⁶⁶ Cfr. nova redacção dada ao artigo 118º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redacção dada pelo artigo 7º, n.º 2, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶⁷ Cfr. n.º 5 do artigo 136º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redacção dada pelo artigo 7º, n.º 2, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁶⁸ Cfr. n.º 2 do artigo 137º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redacção dada pelo artigo 7º, n.º 2, da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

para o tribunal tributário de 1ª instância do local do domicílio do contribuinte, a interpor no prazo legal de dez dias e com efeito suspensivo. Este não implica a necessidade de constituição de advogado e corre termos como processo urgente, devendo ser decidido no prazo de noventa dias⁸⁰.

A Lei de Reforma da Tributação do Rendimento vem ainda alargar as situações em que se considera impossível a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável a *qualquer imposto* (e em que, consequentemente, se admite o recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável)⁸¹. Utilizando expressões demasiadamente indeterminadas — que, provavelmente, ferem o referido princípio da segurança e da determinabilidade do imposto, insítonos nos princípios do Estado de direito e da legalidade tributária⁸² —, o legislador refere-se ainda, entre o mais, às situações em que exista uma «manifesta discrepância» entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços ou em que existam «factos concretamente identificados» através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva *significativamente maior*⁸³ do que a declarada⁸⁴.

9. No que respeita ao *sigilo bancário*, a Lei de Reforma da Tributação do Rendimento passou a permitir à Administração fiscal aceder, sem necessidade de prévia autorização judicial, à informação bancária dos contribuintes, em alguma das seguintes situações⁸⁵.

Em primeiro lugar, quando tal informação se consubstancie em documentos de suporte de registos contabilísticos, para efeitos de IRS e de IRC, no caso de se tratar de sujeitos passivos com contabilidade organizada, ou quando estejam em causa benefícios fiscais ou regimes fiscais privilegiados⁸⁶ e haja a necessidade de controlar os seus pressupostos⁸⁷.

Em segundo lugar, quando a veracidade das declarações apresentadas pelo contribuinte seja posta em causa, nas situações que justificam o recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável, ou nas situações

⁸⁰ Segundo o disposto nos novos artigos 146.º-B e 146.º-D do Código de Procedimento e de Processo Tributário, agora aditados pelo artigo 16.º, n.º 2, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁸¹ Cfr. nova redacção dada ao artigo 87.º, alínea b), da Lei Geral Tributária, pelo artigo 13.º, n.º 1, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁸² Artigos 2.º e 103.º, n.º 2, da Constituição.

⁸³ E não «menor» como ai, por gralha, se indica — agora confirmada pela Declaração da Rectificação n.º 8/2001, de 28 de Fevereiro, publicada no *Diário da República - I Série-A*, n.º 61, de 13 de Março de 2001.

⁸⁴ Cfr. artigo 88.º, alínea d), da Lei Geral Tributária, agora aditada pelo artigo 13.º, n.º 1, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁸⁵ Vd. nova redacção dada ao artigo 63.º da Lei Geral tributária, pelo artigo 13.º, n.º 1, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento, e artigos 63.º-A e 63.º-B da Lei Geral Tributária, aditados pelo n.º 2 do mesmo artigo 13.º da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento, bem como novo artigo 146.º-C do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aditado pelo artigo 16.º, n.º 2, da mesma Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁸⁶ Cfr. artigos 57.º-A e 57.º-B do Código do IRC.

⁸⁷ Cfr. novo artigo 63.º-A da Lei Geral Tributária, aditado pelo n.º 2 do artigo 13.º da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

em que existam indícios fundados na prática de crime doloso em matéria tributária, ou a necessidade de comprovar a aplicação de subsídios públicos⁸⁸. Mais uma vez, a decisão da Administração fiscal — de aceder, directamente, à informação bancária — é da competência exclusiva do Director-Geral dos Impostos (ou seu substituto legal) sem possibilidade de delegação. E estas decisões, além de terem que ser fundamentadas com expressa indicação dos motivos que as justificam, exigem também prévia audição do contribuinte, sob pena de vício de forma, por falta ou insuficiência de fundamentação ou preferência de formalidades legais essenciais.

O acesso à informação bancária por parte da Administração fiscal deixa, assim, de depender, como até agora, de uma autorização judicial⁸⁹. No entanto, as decisões tomadas nesse sentido são susceptíveis de recurso para o tribunal tributário de 1ª Instância, mas só têm efeito *suspensivo* nas situações indicadas em segundo lugar⁹⁰. Ou seja, não têm efeito suspensivo os recursos das decisões para informação bancária relativamente a documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos com contabilidade organizada — uma vantagem da opção pela tributação por métodos indirectos? —, ainda que, nessa situação, a Lei exija comunicação ao Defensor do Contribuinte.

Salienta-se, também, porque o tempo é já escasso, o seguinte: o acesso da Administração fiscal à informação bancária é alargado a «familiares» e a «terceiros que se encontrem numa relação especial» com o contribuinte, expressões demasiadamente indeterminadas, muito embora tal acesso esteja dependente de autorização judicial expressa⁹¹. O acesso à informação bancária nos termos descritos só se aplica, porém, a operações a movimentos bancários realizados após 1 de Janeiro de 2001⁹².

Cumpre registar, ainda, que o legislador previu ainda que as instituições de crédito e as sociedades financeiras estarão sujeitas a mecanismos de «informação automática», em termos a definir por Portaria do Ministro das Finanças⁹³, norma que também poderá estar ferida de inconstitucionalidade material e orgânico-formal, ou por violação do princípio da proporcionalidade⁹⁴ ou de reserva de competência legislativa relativa⁹⁵. Aliás tal como a

⁸⁸ Cfr. cit. artigo 63.º-A da Lei Geral Tributária, aditado pelo n.º 2 do artigo 13.º da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁸⁹ Cfr. artigos 63.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, na redacção anterior à dada pelo artigo 13.º, n.º 1, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento, artigos 78.º e 79.º, n.º 2, alínea e), do Regime Geral das Instituições de Crédito e das Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

⁹⁰ Cfr. artigo 63.º-B, n.º 4, da Lei Geral Tributária, ora aditado pelo artigo 13.º, n.º 2, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁹¹ Cfr. novo artigo 146.º-D do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aditado pelo artigo 16.º, n.º 2, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁹² Cfr. novo artigo 63.º-B, n.º 8, da Lei Geral Tributária, ora aditado pelo artigo 13.º, n.º 2, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁹³ Cfr. novo artigo 63.º-A, da Lei Geral Tributária, ora aditado pelo artigo 13.º, n.º 2, da Lei de Reforma da Tributação do Rendimento.

⁹⁴ Cfr. artigo 266.º, n.º 2, da Constituição.

⁹⁵ Cfr. artigo 169.º, n.º 1, b), da Constituição.

norma que atribui ao Ministro das Finanças a competência para fixar regras especiais de reserva de informação a observar no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário⁹⁶.

A terminar, uma chamada de atenção para o regime de transição estabelecido na referida Proposta de Lei n.º 53/VIII⁹⁷, na parte respeitante à contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos incluídos no âmbito de inspeção tributária: o emprego da expressão "processos pendentes"⁹⁸ parece dever ser interpretado no sentido de abarcar todos os processos, que aguardam liquidação, incluídos no âmbito de uma inspeção tributária, concluída antes da entrada em vigor da lei⁹⁹. Assim sendo, e sobrepondo-se este novo prazo aos demais, impor-se-á à Administração tributária a maior celeridade na adopção das medidas necessárias à emissão e notificação das liquidações dos tributos que se encontrem nas circunstâncias previstas no novo n.º 5 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Lisboa, 7 de Fevereiro de 2001

DOUTRINA

ALGUMAS REFLEXÕES AO NÍVEL DO IMPACTO SOBRE OS GRUPOS ECONÓMICOS DA DESIGNADA REFORMA FISCAL

LUÍS BELO (*)

I. INTRODUÇÃO

A expressão Reforma Fiscal, ultimamente tão utilizada, corresponderá, na realidade, a uma efectiva e ampla reformulação das regras que vigoraram até ao final do ano transacto em sede de tributação dos rendimentos? Esta constitui, por certo, uma das questões que têm sido frequentemente colocadas nos últimos tempos, divergindo as opiniões a este respeito. Na prática, importa conhecer o âmbito e profundidade da reforma ocorrida para se poder opinar com mais rigor acerca do impacto real do conjunto de medidas que foi recentemente aprovado.

Parece ser indiscutível que a amplitude e as consequências de uma reforma são perceptíveis, desde logo, pelo seu conteúdo e pelos resultados objetivos que poderão advir da aplicação prática das suas medidas. Deste modo, é ainda prematuro julgar extensivamente as efectivas consequências das medidas recentemente aprovadas, independentemente de se concordar ou não com o seu teor. Acabará apenas por ser possível efectuar o balanço de qualquer reforma após ter decorrido um período razoável de tempo, de modo a que se possa descortinar, por um lado, se as acções dos agentes económicos foram influenciadas pelas novas regras estabelecidas e se se passaram efectivamente a reger por estas e, por outro lado, se possa ter a oportunidade de avaliar o real impacto da adopção e aceitação das novas regras aprovadas.

Sabente-se que a aceitação de qualquer reforma fiscal será tanto maior quanto mais elevada for a consciencialização de que as medidas que a mesma encerra possibilitam atingir novos patamares de justiça e equidade fiscal. Reside assim no equilíbrio da reforma e na compreensão do seu conteúdo o

⁹⁶ Novo artigo 64.º-A da Lei Geral Tributária.

⁹⁷ Cfr. artigo 11.º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁹⁸ Cfr. novo artigo 45.º da Lei Geral Tributária, na redacção dada pelo artigo 8.º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

⁹⁹ Cfr. artigo 13.º da citada Proposta de Lei n.º 53/VIII.

(*) Departamento de Consultadoria Fiscal da Arthur Andersen.

RUI BARREIRA:

A REFORMA FISCAL (EXPOSIÇÃO INTRODUTÓRIA)

RICARDO SÁ FERNANDES:

UMA REFORMA FISCAL INADIÁVEL

LUÍS MÁXIMO DOS SANTOS:

A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DE 2000: O REFORÇO DO CARACTER UNITÁRIO DO IRS E A TRIBUTAÇÃO DAS MAIS-VALIAS MOBILIÁRIAS

ROSA FREITAS/ANA BENTO MOUCHO:

O IMPACTO DA REFORMA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DAS "STOCK-OPTIONS"

JOSÉ MARIA DE ALBUQUERQUE CALHEIROS:

ZONA FRANCA DA MADEIRA - ALTERAÇÕES RECENTES, EM ESPECIAL AS RELATIVAS AS SUCURSAIS FINANCEIRAS EXTERIORES

ROGÉRIO MANUEL R. C. FERNANDES FERREIRA:

AS ALTERAÇÕES À LEI GERAL TRIBUTÁRIA E AO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

LUÍS BELO:

ALGUMAS REFLEXÕES AO NÍVEL DO IMPACTO SOBRE OS GRUPOS ECONÓMICOS DA DESIGNADA REFORMA FISCAL

VASCO YALDEZ:

AS REMUNERAÇÕES ACESSÓRIAS E A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

MANUELA DURO TEIXEIRA:

SECURITIZAÇÃO DE CRÉDITOS - QUESTÕES FISCAIS

FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA:

PARENT-SUBSIDIARY: THE EPSON CASE